

**Sección del Tribunal Constitucional****TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

**3303** *Pleno. Sentencia 13/2018, de 8 de febrero de 2018. Cuestión prejudicial de validez 2633-2017. Planteada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en relación con el artículo 4.2 de la Norma Foral de Gipuzkoa 13/2012, de 27 de diciembre, por la que se aprueban determinadas modificaciones tributarias. Libertad religiosa: nulidad de la norma foral que suprime, en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, la exención aplicable a los bienes y derechos destinados a actividades religiosas o asistenciales (STC 207/2013).*

ECLI:ES:TC:2018:13

El Pleno del Tribunal Constitucional, compuesto por don Juan José González Rivas, Presidente; doña Encarnación Roca Trías, don Andrés Ollero Tassara, don Fernando Valdés Dal-Ré, don Santiago Martínez-Vares García, don Juan Antonio Xiol Ríos, don Pedro José González-Trevijano Sánchez, don Antonio Narvárez Rodríguez, don Alfredo Montoya Melgar, don Ricardo Enríquez Sancho, don Cándido Conde-Pumpido Tourón y doña María Luisa Balaguer Callejón, Magistrados, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA

En la cuestión prejudicial de validez núm. 2633-2017 promovida por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en relación con el artículo 4.2 de la Norma Foral de las Juntas Generales de Gipuzkoa 13/2012, de 27 de diciembre, por la que se aprueban determinadas modificaciones tributarias. Han comparecido y formulado alegaciones el Abogado del Estado, en representación del Gobierno de la Nación; el Procurador de los Tribunales don Felipe Juanas Blanco, en representación del Gobierno Vasco; la Procuradora de los Tribunales doña Rocío Martín Echagüe, en representación tanto de las Juntas Generales como de la Diputación Foral, ambas de Gipuzkoa; y el Fiscal General del Estado. Ha sido Ponente el Magistrado don Santiago Martínez-Vares García, quien expresa el parecer del Tribunal.

**I. Antecedentes**

1. El día 25 de mayo de 2017 tuvo entrada en el registro general del Tribunal Constitucional un escrito de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (procedimiento ordinario núm. 464-2016), al que se acompañaba, junto al testimonio del correspondiente procedimiento, el Auto de 24 de abril de 2017, por el que se acuerda plantear una cuestión prejudicial sobre la validez del artículo 4.2 de la Norma Foral de las Juntas Generales de Gipuzkoa 13/2012, de 27 de diciembre, por la que se aprueban determinadas modificaciones tributarias, que dejó sin contenido el apartado d) del artículo 41.1 A) de la Norma Foral de las Juntas Generales de Gipuzkoa 18/1987, de 30 de diciembre, reguladora del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, por posible vulneración

del artículo 2.1.3 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el concierto económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, en relación con el artículo 41.2 A) del Estatuto de Autonomía del País Vasco, y en conexión con los artículos 16.3, 149.1.1 y 139.1, todos ellos de la Constitución.

2. Los antecedentes de hecho del planteamiento de la presente cuestión prejudicial son los siguientes:

a) La comunidad musulmana Tawasol de Elgoibar, inscrita en el registro de la Comisión Islámica de España a través de la federación del País Vasco, adquirió mediante escritura pública de fecha 23 de enero de 2014 el local núm. 8 sito en la Avenida de Pedro Muguruza, 85 (Elgoibar) por un precio de 77.000,00 €, con la finalidad de adaptarlo para el culto musulmán, presentando el día 10 de febrero de 2014 ante la hacienda foral una autoliquidación en concepto de impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, ingresando una cuota tributaria de 5.390 €.

b) Con fecha de 27 de marzo de 2014 y a tenor de lo previsto en el artículo 11.3 C) de la Ley 26/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el acuerdo de cooperación del Estado con la Comisión Islámica de España, que declara exentos en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados los bienes o derechos adquiridos por las comunidades miembros de la Comisión Islámica de España que se destinen a actividades religiosas o asistenciales (en los términos establecidos en el texto refundido de la Ley del impuesto, aprobado por Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre), presentó una solicitud de devolución de ingresos indebidos (referencia núm. 14/60T-0001-07-74), que le fue denegada por resolución del jefe del servicio de impuestos indirectos/impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados de fecha 27 de marzo de 2014, al considerar que, dado que el citado impuesto tiene el carácter de tributo concertado de normativa autónoma, no le era de aplicación la exención prevista en la Ley 26/1992, de 10 de noviembre.

c) Contra la anterior resolución se interpuso el día 21 de mayo de 2014 el correspondiente recurso de reposición que fue desestimado por acuerdo del jefe del servicio de gestión de impuestos indirectos y tributos medioambientales con fecha de 5 de junio de 2014.

d) El día 22 de julio de 2014 se promovió contra el anterior acuerdo una reclamación económico-administrativa (núm. 2014-0621) ante el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa, que por resolución núm. 32701, de 11 de mayo de 2016, la desestimó por considerar que no resultaba aplicable la exención prevista en la normativa estatal al tratarse de un tributo concertado con normativa foral, sin que fuese de su competencia determinar la validez o legalidad de las disposiciones normativas vigentes.

e) Promovido el día 28 de julio de 2016 contra la anterior resolución un recurso contencioso-administrativo, una vez tramitado el correspondiente procedimiento ordinario (núm. 464-2016), por providencia de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de fecha 3 de marzo de 2017 se acordó oír a las partes y al Ministerio Fiscal a los efectos previstos en el artículo 35.2 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTIC), para que en el plazo de diez días alegasen lo que considerasen oportuno sobre la pertinencia de plantear una cuestión prejudicial de validez en relación con el artículo 4.2 de la Norma Foral 13/2012, de 27 de diciembre, del territorio histórico de Gipuzkoa, por la que se aprueban determinadas modificaciones tributarias, que dejó sin contenido el apartado d) del artículo 41.1 A) de la Norma Foral 18/1987, de 30 de diciembre, del territorio histórico de Gipuzkoa, reguladora del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, conforme al cual quedaban exentos del citado tributo «la Iglesia Católica y las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español», por posible vulneración del 2.1 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el concierto económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, en su conexión con los artículos 16.3, 149.1.1 y 139.1, todos ellos de la Constitución.

f) Por escrito registrado en el órgano judicial el día 20 de marzo de 2017, la Diputación Foral de Gipuzkoa se opuso al planteamiento de la cuestión prejudicial, pues no solo la norma pretendía igualar el tratamiento fiscal que reciben todos los sujetos pasivos, eliminando privilegios arcaicos de los que todavía gozan determinadas instituciones en nuestra sociedad, de acuerdo con los principios del artículo 31.1 CE que deben inspirar un sistema tributario justo, sino que lo hace de forma igualitaria al eliminar la exención para todas las confesiones religiosas, lo que impide que contradiga ninguno de los preceptos citados. Por su parte, mediante escrito registrado el día 21 de marzo de 2017, la parte recurrente se pronunció favorablemente al planteamiento de la misma. Finalmente, el Ministerio Fiscal no se opuso al planteamiento de la cuestión prejudicial, sin perjuicio del informe que pudiera emitirse en su día por la Fiscalía General del Estado.

3. En el Auto de planteamiento de la cuestión prejudicial de 24 de abril de 2017, el órgano judicial proponente, tras precisar los antecedentes de hecho, subrayar, de conformidad con la doctrina de la STC 118/2016, de 19 de mayo, la existencia de un control compartido de las normas forales fiscales entre la jurisdicción ordinaria y la constitucional, y concretar la concurrencia de los presupuestos necesarios para el planteamiento de la cuestión prejudicial de validez (juicio de aplicabilidad y juicio de relevancia), entra a analizar la constitucionalidad del precepto controvertido, respecto del que realiza, en síntesis, las consideraciones que a continuación se extractan:

La letra C) del apartado tercero del artículo 11 de la Ley 26/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el acuerdo de cooperación del Estado con la comisión islámica de España, prevé la exención en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados para las comunidades miembros de la Comisión Islámica de España respecto de los bienes o derechos adquiridos que se destinen a actividades religiosas o asistenciales, «en los términos establecidos en el Texto Refundido de la Ley del impuesto, aprobado por Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre, y su Reglamento, aprobado por Real Decreto 3494/1981, de 29 de diciembre, en orden a los requisitos y procedimientos para el disfrute de esta exención». Además, también dispone –en su apartado cuarto– que, cuando se dediquen –entre otras– a actividades religiosas, tendrán derecho a los beneficios fiscales que el ordenamiento jurídico-tributario del Estado prevea en cada momento para las entidades sin fin de lucro y, en todo caso, a los que se concedan a las entidades benéficas privadas.

Para el órgano judicial, el fundamento competencial de la anterior regulación se encuentra, de conformidad con lo señalado en la STC 207/2013, FJ 5, en el artículo 149.1.1 CE, que habilita al Estado a regular las condiciones básicas que garanticen la igualdad tanto en el contenido primario de los derechos fundamentales como en su ejercicio, como sucede con el derecho fundamental a la libertad religiosa y de culto de los individuos y de las comunidades (art. 16.1 CE). Así, la Ley Orgánica 7/1980, de 5 de julio, de libertad religiosa, que vino a desarrollar tanto el contenido del derecho ex art. 81.1 CE, como las condiciones básicas de su ejercicio ex artículo 53.1 CE, obliga al Estado a establecer acuerdos o convenios de cooperación con las iglesias, confesiones y comunidades religiosas de notorio arraigo en España (art. 7.1), pudiendo acordar la aplicación de los beneficios fiscales previstos para las entidades sin ánimo de lucro (art. 7.2), como así se hizo por la Ley 26/1992, de 10 de noviembre. Se trata, por tanto, de un beneficio fiscal aprobado dentro de las relaciones de cooperación entre el Estado y una confesión religiosa a la que alude el artículo 16.3 CE, configurado como una medida adoptada por el Estado al amparo de su competencia exclusiva ex artículo 149.1.1 CE.

Añade a continuación en relación con los límites de la autonomía foral reconocida por el concierto económico a los territorios vascos que, de acuerdo con lo sentado en la STC 118/2016, las normas forales fiscales tienen como parámetro inmediato de validez, la Constitución, el Estatuto de Autonomía del País Vasco y la Ley del concierto económico, y como parámetro indirecto, las normas estatales reguladoras de los diferentes tributos que configuran la estructura general impositiva del Estado. A juicio del órgano judicial, sin embargo, la falta de reconocimiento de la exención postulada por la comunidad musulmana

de Elgoibar, aunque no contravenga específicamente el artículo 2.1.3 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, del concierto económico, en su vertiente de exigencia de coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado, sí quiebra esa armonización respecto de aquellas medidas fiscales cuya implementación y puesta en práctica corresponda con exclusividad al legislador estatal por exigir una aplicación general y uniforme en cualquier parte del territorio estatal (art. 139.I CE, en relación con art. 149.1.1 CE).

Por lo expuesto, el órgano judicial acuerda plantear cuestión prejudicial de validez ante el Tribunal Constitucional «respecto de la supresión de la exención prevista por el artículo 11.3 C) de la Ley 26/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el acuerdo de cooperación del Estado con la Comisión Islámica de España, respecto de las transmisiones de locales destinados al culto por parte del artículo 4.2 de la Norma Foral de las Juntas Generales de Gipuzkoa 13/2012, de 27 de diciembre, que dejó sin contenido el apartado del artículo 41.1.a) de la Norma Foral 18/1987, de 30 de diciembre, del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados».

4. Mediante providencia de fecha 4 de julio de 2017, el Pleno de este Tribunal acordó admitir a trámite la cuestión prejudicial planteada y, de conformidad con lo previsto en el artículo 10.1 c) LOTC, reservar para sí su conocimiento, dando traslado de las actuaciones recibidas, conforme establece la disposición adicional quinta, apartado segundo, y el artículo 37.3, ambos de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, al Congreso de los Diputados, al Senado, al Gobierno de la Nación, al Gobierno y al Parlamento del País Vasco, a las Juntas Generales y a la Diputación Foral del territorio histórico de Gipuzkoa, por conducto de sus Presidentes, del Ministro de Justicia y del Diputado General, y al Fiscal General del Estado, al objeto de que, en el improrrogable plazo de 15 días, pudieran personarse en el proceso y formular las alegaciones que estimaran convenientes, con publicación de la incoación de la cuestión en el «Boletín Oficial del Estado», en el «Boletín Oficial del País Vasco» y en el «Boletín Oficial de Gipuzkoa» (lo que tuvo lugar en el «BOE» núm. 165, de 12 de julio; en el «BOPV» núm. 141, de 26 de julio; y en el «BOG» núm. 135, de 14 de julio).

5. La Procuradora de los Tribunales doña Rocío Martín Echagüe, en nombre y representación de la Diputación Foral de Gipuzkoa, presentó un escrito en el registro general de este Tribunal el día 28 de julio de 2017, solicitando que se la tuviera por personada y parte en el proceso, declarándose que el precepto cuestionado no vulnera los artículos de la Constitución y del Concierto invocados por el órgano judicial.

Para esta Diputación Foral la supresión por el artículo 4.2 de la Norma Foral 13/2012, de 27 de diciembre, por la que se aprueban determinadas modificaciones tributarias, del beneficio fiscal previsto en el artículo 41.1 A) d) de la Norma Foral 18/1987, de 30 de diciembre, del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, para la Iglesia católica y las restantes iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español, fue fruto de una enmienda con la que se pretendía «igualar el tratamiento fiscal que reciben todos los sujetos pasivos, eliminando arcaicos privilegios de los que todavía gozan determinadas instituciones en nuestra sociedad».

Dicho lo que antecede, a su juicio, la cuestión puede analizarse desde una doble perspectiva. En primer lugar, desde la de la Ley 26/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el acuerdo de cooperación del Estado con la comunidad islámica, cuyo artículo 11.3 declara exenta a la Comisión Islámica de España, así como a sus comunidades miembros, de tres impuestos: A) En el impuesto sobre bienes inmuebles y contribuciones especiales; B) En el impuesto sobre sociedades, en los términos previstos en los números dos y tres del artículo 5 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre; y C) En el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, «siempre que los respectivos bienes o derechos adquiridos se destinen a actividades religiosas o asistenciales, en los términos establecidos en el Texto Refundido de la Ley del impuesto, aprobado por Real Decreto

Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre, y su Reglamento, aprobado por Real Decreto 3494/1981, de 29 de diciembre, en orden a los requisitos y procedimientos para el disfrute de esta exención».

Para la Diputación Foral, la exención en el impuesto sobre bienes inmuebles (y en las contribuciones especiales) es directa, sin necesidad de cumplir requisito alguno que la normativa tributaria tenga que desarrollar, razón por la cual el territorio histórico de Gipuzkoa no ha realizado modificación alguna sobre esta cuestión. Lo mismo sucede con la exención en el impuesto sobre sociedades, respecto de la cual el artículo 5 de la Ley 61/1978 recogía determinadas exenciones subjetivas, entre las que se encontraban la Iglesia católica y las asociaciones confesionales no católicas legalmente reconocidas (con exclusión de los rendimientos sometidos a retención), razón por la cual la normativa de Gipuzkoa tampoco ha modificado esta cuestión.

Señala a continuación la Diputación Foral que el Tribunal Constitucional ha analizado un asunto –en la STC 207/2013, de 5 de diciembre, respecto del impuesto sobre bienes inmuebles de Navarra– que, aun cuando puede presentar alguna similitud con el actual, sin embargo, también presenta algunas diferencias. En efecto, aunque el Tribunal señala que «una vez reconocidos por el ordenamiento jurídico unos concretos beneficios fiscales para aquellas confesiones religiosas con las que se hayan firmado acuerdos de cooperación, debe efectuarse una aplicación igual de los mismos», no se puede olvidar que realizó esta afirmación respecto de una modificación introducida en la normativa de Navarra relativa a la exención del impuesto sobre bienes inmuebles de las comunidades religiosas que es, precisamente, uno de esos beneficios que han sido reconocidos directamente por el artículo 11.3 de la Ley 26/1992. Por tanto, porque no se puede, en Gipuzkoa no se ha modificado la exención en el impuesto sobre bienes inmuebles, como tampoco se ha hecho en el impuesto sobre sociedades.

A juicio de la Diputación Foral de Gipuzkoa, no es lo mismo establecer un beneficio fiscal concreto en un acuerdo (con un contenido expreso) que establecer un beneficio en los términos que determine la normativa del impuesto. La exención prevista para el impuesto sobre transmisiones patrimoniales, que se limita a los bienes o derechos adquiridos que se destinen a actividades religiosas o asistenciales, en los términos establecidos en el texto refundido de la Ley del impuesto aprobado por el Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre, y su reglamento (en orden a los requisitos y procedimientos para el disfrute de esta exención), es distinta. En este último supuesto, no estaríamos ante el reconocimiento de un concreto beneficio fiscal a la comisión islámica y a sus comunidades, sino ante una norma de remisión, de forma que la exención sólo se produciría de acuerdo con los requisitos y procedimientos previstos en el impuesto. De esta manera, puesto que son supuestos diferentes, es normal que también su tratamiento jurídico sea diferente, habilitando esta circunstancia a dotar a las comunidades religiosas de un tratamiento diferente en unos y otros territorios históricos.

En segundo lugar, y esta vez desde el punto de vista tributario y de las competencias de los territorios históricos en la materia dimanantes de la propia Constitución, del Estatuto de Autonomía y del concierto económico, para la Diputación Foral de Gipuzkoa, en el caso concreto del impuesto sobre transmisiones patrimoniales, el acuerdo de cooperación del Estado con la Comisión Islámica de España, se remite a la normativa del impuesto y, dado que de acuerdo con el concierto económico dicho impuesto es un tributo concertado de normativa autónoma (salvo en operaciones societarias, letras de cambio y documentos que suplan a las mismas o realicen función de giro, que se regirán por la normativa común), para ver si procede la exención, en orden a determinar si se han cumplido los requisitos y procedimientos para su aplicación, habrá que acudir a la normativa foral y no a la estatal, cuando el hecho imponible se produzca en un territorio histórico.

6. El Abogado del Estado presentó un escrito en el registro general de este Tribunal el día 31 de julio de 2017 en el que suplicaba que se dictase Sentencia por la que se estimase la presente cuestión, declarándose que el precepto objeto de la misma es contrario a la Constitución por contravenir la normativa básica del Estado. Tras concretar el objeto de la presente cuestión prejudicial, comienza en sus alegaciones precisando que

la potestad exclusiva del Estado para regular la exención fiscal controvertida deriva de la competencia para establecer las condiciones básicas en el ejercicio de los derechos fundamentales conforme al artículo 149.1.I CE, puesto en conexión con el derecho a la libertad religiosa del artículo 16.3 CE, y con el artículo 7.1 de la Ley Orgánica 7/1980, de 5 de julio, de libertad religiosa, todos ellos preteridos por la norma foral de las Juntas de Guipúzcoa que ha suprimido la exención.

Para el Abogado del Estado, de conformidad con la doctrina sentada por la STC 207/2013, de 5 de diciembre, cuando nos encontramos ante un derecho fundamental o libertad pública (como sucede, en este caso, ante el derecho a la libertad religiosa) nos situamos ante una materia cuya regulación está reservada a la ley (art. 53. I CE), de carácter orgánico, en lo que a su desarrollo básico se refiere (art. 81. I CE). Y cuando de lo que se trata es de regular las condiciones básicas que garanticen la igualdad tanto en el contenido primario del derecho como en su ejercicio (es decir, sobre los criterios que guarden una relación necesaria e inmediata con aquéllas, que sean absolutamente necesarios para asegurar la igualdad en el ejercicio del derecho), entra en juego la competencia exclusiva del Estado prevista en el artículo 149.1.1 CE. Así sucede con el derecho fundamental a la libertad religiosa consagrado en el artículo 16 CE, al amparo del cual se dictó la Ley Orgánica 7/1980, de 5 de julio, de libertad religiosa (en adelante, LOLR), que vino a desarrollar tanto el contenido del derecho ex artículo 81.1 CE, como las condiciones básicas de su ejercicio ex artículo 53.1 CE. Entre estas condiciones básicas se encuentra tanto el derecho de las personas a «asociarse para desarrollar comunitariamente sus actividades religiosas» [artículo 2.1 d) LOLR] como la obligación del Estado de establecer acuerdos o convenios de cooperación, que se aprobarán por Ley de las Cortes Generales, con las iglesias, confesiones y comunidades religiosas inscritas en el correspondiente registro público que hayan alcanzado notorio arraigo en España (art. 7.1 LOLR), en los que se podrá acordar la aplicación de los beneficios fiscales previstos en el ordenamiento jurídico para las entidades sin ánimo de lucro (art. 7.2 LOLR).

De esta manera, desde la perspectiva de la dimensión externa del derecho fundamental a la libertad religiosa, se encomienda al legislador estatal no sólo la tarea de materializar tales acuerdos, sino también la de facilitar la práctica efectiva de las creencias religiosas y de sus actos de culto, así como la participación de los ciudadanos en los mismos, a través de medidas, como la concesión de un régimen fiscal especial para las iglesias, confesiones y comunidades que las representan. En cumplimiento de aquel mandato constitucional (art. 16.3 CE) y de la previsión orgánica que lo desarrolla (art. 7.1 LOLR), se han alcanzado acuerdos de cooperación con las entidades evangélicas de España (Ley 24/1992, de 10 de noviembre), con las comunidades israelitas de España (Ley 25/1992, de 10 de noviembre) y con la Comisión Islámica de España (Ley 26/1992, de 10 de noviembre). En todos estos acuerdos se prevé, según la naturaleza de cada confesión, la exención en determinados impuestos.

En suma, al Estado le corresponde la competencia exclusiva para regular el contenido de un derecho fundamental a la libertad religiosa (art. 16 CE) y, por tanto, su desarrollo legislativo, que abarca el tratamiento fiscal.

Junto con lo anterior, resalta el Abogado del Estado que el Estatuto de Autonomía del País Vasco aprobado por Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, habilita a los territorios históricos a mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario, pero atendiendo a la estructura general impositiva del Estado y a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio concierto [art. 41.1 a)], debiendo aplicar en sus respectivos territorios las normas fiscales de carácter excepcional y coyuntural que el Estado decida aplicar al territorio común [art. 41.1 c)]. Además, el propio concierto económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo, impone que en el ejercicio de su potestad tributaria, los territorios históricos respetarán la solidaridad en los términos prevenidos en la Constitución y en el Estatuto de Autonomía (art. 2.1), atenderán a la estructura general impositiva del Estado (art. 2.2), armonizándose fiscalmente con el Estado (art. 2.4) y sin producir efectos discriminatorios (art. 3).

Por consiguiente, la supresión por las Juntas Generales de Gipuzkoa de la exención controvertida, en uso de su competencia de regulación de su Hacienda propia infringe los citados artículos 2 y 3 de la Ley 12/2002, del concierto económico, que es una norma delimitadora de las competencias entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco integrante del bloque de la constitucionalidad.

En fin, para el Abogado del Estado el artículo 11.3 C) de la Ley 26/1992, de 10 de noviembre, que aprueba el acuerdo de cooperación del Estado español con la comisión islámica de España, que responde al mandato constitucional explícito contenido en el artículo 16.3 y en el artículo 7.1 de la Ley Orgánica 7/1980, de libertad religiosa, dictado en su desarrollo, prevé la exención en el pago del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, de los bienes o derechos adquiridos que se destinen a actividades religiosas o asistenciales, en los términos establecidos en el texto refundido de la Ley del impuesto, aprobado por Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre, y su reglamento, aprobado por Real Decreto 3494/1981, de 29 de diciembre. Por su parte, el artículo 45.1 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que ese aprueba el texto refundido de la Ley del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, recoge en su apartado I A) la exención en el impuesto para la «Iglesia Católica y las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español» [letra d)].

Aunque es claro que estamos en una materia fiscal –régimen jurídico de las exenciones del pago de un determinado tributo– para cuya regulación las Juntas Generales de Gipuzkoa tienen indudablemente competencia, que deriva tanto de la disposición adicional primera de la Constitución, como del artículo 41 del Estatuto de Autonomía y de la Ley del concierto económico, al entrecruzarse en este caso con el derecho a la libertad religiosa, se atrae indefectiblemente la competencia del Estado (art. 149.1.1 CE) para establecer y aprobar los correspondientes acuerdos con las confesiones, que garanticen precisamente esa libertad y su ejercicio, lo que se ha llevado a cabo mediante la promulgación de la Ley Orgánica 7/1980 y, en su efecto, de la Ley 26/1992, que plasma el acuerdo alcanzado con la Comisión Islámica de España.

En consecuencia, para el Abogado del Estado, el artículo 4.2 de la Norma Foral 13/2012 es inconstitucional al contravenir, en primer lugar, lo previsto en el artículo 11.3 C) de la Ley 26/1992, mediante la supresión unilateral de la exención reconocida a la citada confesión religiosa; en segundo lugar, el concierto económico con el Estado, que impone la armonización con el sistema tributario del Estado; y en tercer lugar, la competencia estatal atribuida de modo exclusivo por el artículo 149.1.1 CE, en relación con el artículo 16 CE.

7. Por escrito registrado en este Tribunal el día 5 de septiembre de 2017, la Procuradora de los Tribunales doña Rocío Martín Echagüe, en nombre y representación, esta vez, de las Juntas Generales de Gipuzkoa, presentó otro escrito solicitando que se declarase la conformidad con el marco constitucional del precepto cuestionado por el órgano judicial. Para estas Juntas Generales, la competencia para la regulación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITP) por parte del territorio histórico, se inscribe en el marco general de los derechos históricos que, en virtud de la disposición adicional primera CE, ha asumido la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, de Estatuto de Autonomía del País Vasco (EAPV). Esta norma se remite al sistema tradicional de concierto económico para la fijación de las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco (art. 41.1) e incluye el que los territorios históricos puedan «mantener, establecer y regular, dentro de su Territorio, el régimen tributario» con la limitación, en lo que ahora interesa, de respetar la «estructura general impositiva del Estado, las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto» [art. 41.2 a)]. Así las cosas, el impuesto de transmisiones patrimoniales queda sujeto a la disciplina de las reglas y límites del sistema creado por el concierto económico, tratándose de un impuesto concertado de normativa autónoma, respecto del cual, las instituciones forales gozan de plena autonomía para su regulación (salvo en las operaciones societarias, letras de cambio y documentos que suplan a las mismas o realicen función de giro, que se regirán por la normativa común).

Dicho lo que antecede, señalan a continuación las Juntas Generales que el Auto de planteamiento de la cuestión prejudicial funda su duda de constitucionalidad en la doctrina contenida en la STC 207/2013, de 5 de diciembre, que declaró la inconstitucionalidad del apartado Siete del artículo único de la Ley Foral 10/2013, de 12 de marzo, de modificación de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de haciendas locales de Navarra, por limitar la exención prevista para la iglesia católica y las asociaciones no católicas legalmente reconocidas en la contribución territorial urbana, en contra de la competencia exclusiva del Estado para la regulación de las condiciones básicas en el ejercicio del derecho fundamental a la libertad religiosa del artículo 149.1.1 CE, puesto en conexión con el artículo 16.3 CE y con el artículo 7.2 de la Ley Orgánica 7/1980, de 5 de julio, de libertad religiosa.

Para las Juntas Generales, sin embargo, no solo es posible observar ciertas diferencias entre la exención analizada en la STC 207/2013 y la regulada por el artículo 11.3 C) de la Ley 26/1992, sino que, de acuerdo con la doctrina constitucional, el principio de conservación de la norma implica que cuando son posibles dos interpretaciones de un precepto, una ajustada a la Constitución y la otra no conforme con ella, debe admitirse la primera (STC 185/2014, de 6 de noviembre, FJ 7). A su juicio, la letra C) del artículo 11.3 de la Ley 26/1992 no regula directamente la exención prevista para el ITP [como sí hacen las letras A) y B) para los impuestos sobre bienes inmuebles y sobre sociedades], remitiéndose a la normativa tributaria vigente en el momento de su aprobación, que, en el caso del Estado, es el Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre, y su reglamento, aprobado por Real Decreto 3494/1981, de 29 de diciembre, mientras que en el supuesto de los territorios históricos, puesto que se les reconoce a las instituciones forales la competencia para su regulación autónoma por el concierto económico, ello les habilita a no recoger necesariamente para su territorio esta exención. De esta manera, la cláusula de remisión contenida en el citado precepto legal debe acoger la distribución constitucional de competencias existente en la materia, lo que supone que, en el caso de los regímenes forales, debe entenderse hecha a la normativa foral cuando el hecho imponible se produjera en un territorio foral. Esta interpretación no puede reputarse contraria al principio de igualdad (el art. 139.1 CE), ni a la competencia exclusiva del Estado para la regulación de las condiciones básicas para el ejercicio de un derecho fundamental (art. 149.1.1 CE), pues ni uno ni otro exigen que el reconocimiento de unos concretos beneficios fiscales a las confesiones religiosas deba aplicárseles de modo igual en todo el territorio.

En fin, consideran las Juntas Generales que tampoco el precepto cuestionado contraviene las normas de coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado ex artículo 2.1.3 del concierto económico, porque, siguiendo la doctrina sentada por la STC 207/2013, el ámbito material sobre el que se delimita la competencia para la regulación de la disposición controvertida no es la materia tributaria o fiscal sino la atribución constitucional al Estado –ex artículo 81.1 CE– del desarrollo, mediante ley orgánica, de los derechos fundamentales y libertades públicas, entre los que se encuentra el de libertad religiosa del artículo 16 CE y su proyección a todos los poderes públicos a través del artículo 149.1.1 CE, a fin de garantizar el contenido esencial y primario de dicho derecho mediante su ordenación uniforme en todo el territorio estatal. Por tanto, las normas de armonización del concierto económico tienen una finalidad diferente a la garantía del ejercicio de derechos fundamentales en condiciones de igualdad, no siendo posible extraer reglas armonizadoras diferentes a las previstas en el propio concierto económico.

8. El Procurador de los Tribunales don Felipe de Juanas Blanco, actuando en nombre y representación del Gobierno Vasco, presentó en el registro general de este Tribunal un escrito el día 5 de septiembre de 2017, suplicando la inadmisión de la cuestión prejudicial por no haberse justificado de forma consistente por el órgano judicial que el fallo a adoptar dependía de la validez de la norma cuestionada, y, subsidiariamente, que se declarase constitucional la supresión en el territorio histórico de Gipuzkoa de la exención en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados a la comunidad islámica.

Tras concretar el objeto de la presente cuestión prejudicial y antes de analizar las dudas planteadas por el órgano judicial, destaca el Gobierno vasco el alcance del requisito previsto en el artículo 35.2 LOTC (juicio de relevancia), para concluir a renglón seguido que el órgano judicial no ha ponderado suficientemente la vinculación del uso del inmueble adquirido al culto religioso (que no ha quedado acreditado en los autos que el local vaya a destinarse a un centro de culto, siendo esta una razón suficiente para que el recurso contencioso-administrativo deba ser desestimado), requisito esencial y de vital trascendencia no sólo en orden a adoptar una decisión definitiva, sino que exige el artículo 13.3 C) de la Ley 26/1992 («siempre que los respectivos bienes o derechos adquiridos se destinen a actividades religiosas o asistenciales»). En caso contrario, la aplicación de la exención supondría una ayuda de Estado ilegal [la STJUE de 27 de junio de 2017 (asunto C-74/16) señaló que corresponde al órgano judicial verificar si el inmueble en el que se han realizado unas obras por una congregación religiosa va a ser destinado al ejercicio de actividades sin una finalidad estrictamente religiosa, a los efectos de determinar si la aplicación de la exención prevista en el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, incurría en la prohibición prevista en el artículo 107.1 del Tratado de funcionamiento de la Unión Europea].

En suma, para el Gobierno Vasco, aunque la falta de acreditación de la anterior vinculación se haya alegado por vez primera en sede contencioso-administrativa ex artículo 56.1 de la Ley reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa (LJCA), no habiendo sido objeto de controversia en la vía administrativa previa, ello no impide que sea suficiente para que el órgano judicial valore adecuadamente la concurrencia de ese requisito esencial (vinculación exclusiva del local al culto), sin que quepa oponer, como hace la Sala promotora en el Auto de planteamiento de la presente cuestión prejudicial (fundamento de Derecho 2), que este motivo «rotundamente no debe afectar al planteamiento de la cuestión». Debe, por tanto, a su juicio, inadmitirse la cuestión promovida.

También antes de entrar a analizar el fondo del asunto planteado, precisa el Gobierno Vasco que no estamos –como defiende el órgano judicial– en presencia de una situación normativa fiscal negativa por parte de la legislación foral que no dé entrada a la normativa estatal con carácter supletorio, sino ante la eliminación consciente de la exención prevista en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales para las comunidades religiosas, entidades sin fines lucrativos y partidos políticos con representación parlamentaria. No puede pretenderse, entonces, la aplicación supletoria de la normativa tributaria común ya que no concurre un silencio de la normativa foral, sino la derogación o modificación expresa de la exención.

Ya con relación al fondo del asunto, subraya el Gobierno Vasco que el órgano promotor de la cuestión reconoce en su Auto de planteamiento que la sujeción al impuesto de la comunidad musulmana, al igual que el resto de entidades religiosas, no contraviene específicamente el principio de coordinación, armonización fiscal y colaboración fiscal previsto en el artículo 2.1.3 de la Ley del concierto, de manera que ampara que la normativa foral establezca un supuesto de sujeción que la común considera exento, sin que ello derive en un quebranto de la armonización que el Concierto establece. El conflicto en el análisis se sitúa en concretar si la exención es una de esas medidas fiscales que la normativa foral debe recepcionar e incorporar a sus tributos por corresponder en exclusiva al Estado, como manifestación de su soberanía legislativa, al implicar una aplicación general y uniforme en cualquier parte del territorio estatal (con invocación de los arts. 139.1 y 149.1.1, ambos de la Constitución Española).

Pues bien, el Gobierno Vasco coincide con la Diputación Foral de Gipuzkoa en sus tres ideas. En primer lugar, para el Gobierno Vasco, la Diputación Foral de Gipuzkoa, en el marco del concierto económico y en impuestos concertados de normativa autónoma, tiene la competencia y capacidad para obligar a tributar a sujetos que la norma común considera exentos, sin que ello genere quebranto alguno de la armonización que el propio concierto preconiza. En efecto, el concierto económico reconoce a los territorios históricos la potestad de establecer en su territorio su propio sistema tributario, con la única salvedad de que actúe

«concertadamente» en su conjunto, en cuanto a los elementos básicos de igualdad de los contribuyentes y se conforme conceptualmente con los mismos tipos de tributos. De este modo, si bien lo que pretende el artículo 3 de la Ley del concierto es la existencia de un orden general común mínimo para todos los tributos, en modo alguno implica que las normas forales tengan vedado establecer variaciones, eso sí, siempre que no afecten a la imagen de los tributos que integran el sistema tributario común [STC 118/2016, FJ 3 c)]. Por tanto, una distinta carga fiscal por parte de un sujeto pasivo en distintos lugares del territorio no supone *per se* una vulneración del artículo 149.1.1 CE, ni tampoco afecta a la armonización fiscal ni a la colaboración con el Estado establecida en el artículo 2.1.3 de la Ley del concierto, en relación con el art 41.2 a) EAPV, pues en modo alguno puede interpretarse que la norma foral tributaria esté obligada a la transposición mimética de tipos impositivos, exenciones o bonificaciones fiscales de la normativa estatal, dado que, si no, ello convertiría al legislador tributario foral en mero copista de los preceptos aplicables en el territorio común. Y tampoco afecta al principio de igualdad que admite una diferente posición jurídica de los ciudadanos en las distintas partes del territorio nacional, siempre que quede a salvo el contenido esencial de los derechos fundamentales.

Considera también el Gobierno Vasco que la Norma Foral 13/2012 respeta también los parámetros del bloque de constitucionalidad, ya que de acuerdo con la doctrina de la STC 203/2016, debe respetar la Constitución, el Estatuto, la Ley del concierto económico, la Ley general tributaria y las normas estatales de los distintos impuestos, pero únicamente en su faceta de elemento configurador de la estructura general impositiva del Estado, no, por tanto, en su regulación concreta. Ahora bien, es cierto –señala– que la STC 207/2013 ha considerado que el Estado puede establecer una regulación homogénea (normativa orgánica y condiciones básicas) –ex artículo 149.1.1 CE, en relación con los artículos 16 CE y 7 LOLR– para salvaguardar la uniformidad del tratamiento en el ejercicio de determinados derechos fundamentales (como sucede en relación con el derecho a la libertad religiosa del artículo 16 CE), constituyendo esas condiciones básicas un límite en la capacidad normativa tanto del legislador tributario estatal como foral. Sin embargo, la Norma Foral cuestionada no afecta a los elementos básicos de igualdad, ni altera los conceptos tributarios que definen la naturaleza de los diferentes tributos (en este caso, el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados), ni contradice la LOLR, ni, en fin, la Ley 26/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el acuerdo de cooperación del Estado con la comisión islámica de España. Y no lo hace porque al no obligar este acuerdo a una exención total del impuesto [como sí lo hace para el impuesto sobre bienes inmuebles (IBI)], remitiéndose a la normativa reguladora del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, no constituye condición básica para el ejercicio de la libertad religiosa. Hay que tener presente que cuando el art. 11.3 C) de la Ley 26/1992 prevé la exención en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados «en los términos establecidos en el Texto Refundido de la Ley del impuesto», se está remitiendo al ordenamiento jurídico del Estado que está formado por la normativa de régimen común (que recoge la exención total para las comunidades religiosas) y la de régimen foral (que las sujeta).

En fin, a juicio del Gobierno Vasco, al supuesto controvertido no le es de aplicación la doctrina de la STC 207/2013, pues se refiere al IBI, tributo sobre el que el artículo 11.3 A) de la Ley 26/1992 determina también directamente la exención, y no al impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, tributo respecto del cual el artículo 11.3 C) de la Ley 26/1992, no declara una exención directa, remitiéndose a los términos que establezca la normativa específica del impuesto, que, en el supuesto de los territorios históricos, es la normativa foral, habilitada para declarar los supuestos en los que, incluso para bienes inmuebles vinculados al culto, la comunidad musulmana estaría obligada al pago del impuesto.

9. Por escrito registrado en este Tribunal el día 11 de septiembre de 2017 se recibió una comunicación de la Presidenta del Congreso de los Diputados, por la que ponía en conocimiento de este Tribunal el acuerdo de personación de esta Cámara en el procedimiento y de ofrecimiento de colaboración a los efectos del artículo 88.1 LOTC, con

remisión a la Dirección de Estudios, Análisis y Publicaciones, y a la asesoría jurídica de la Secretaría General. Y en la misma fecha, el Presidente del Senado remitió otra comunicación por la que se trasladaba a este Tribunal el acuerdo de personación de dicha Cámara en el procedimiento y de ofrecimiento de colaboración a los efectos del artículo 88.1 LOTC.

10. El Fiscal General del Estado presentó su escrito de alegaciones en el registro general de este Tribunal el día 20 de septiembre de 2017, considerando que debía declararse inconstitucional y nulo el artículo 4.2 de la Norma Foral de las Juntas Generales de Gipuzkoa 13/2012, de 27 de diciembre, en cuanto deja sin contenido la letra d) del artículo 41.1 A) de la Norma Foral 18/1987, de 30 de diciembre, del territorio histórico de Gipuzkoa, del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, al vulnerar la competencia exclusiva del Estado prevista en el artículo 149.1.1 CE, en relación con el artículo 16.3 CE, con el artículo 7 de la Ley Orgánica 7/1980, de 5 de julio, de libertad religiosa, y con el artículo 11.3 C) de la Ley 26/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el acuerdo de cooperación del Estado con la Comisión Islámica de España.

Tras precisar los antecedentes de hecho del planteamiento de la cuestión, concretar el contenido del Auto de planteamiento y, en fin, recordar tanto el régimen tributario del País Vasco como el contenido de la STC 207/2013, de 5 de diciembre, dictada en relación con la limitación en Navarra de la exención prevista en la contribución territorial urbana para las confesiones religiosas, señala que el punto de partida ha de situarse en la Ley 26/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el acuerdo de cooperación del Estado con la comisión islámica de España, cuyo artículo 11.3.C) establece la exención en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados de la comisión islámica de España, así como sus comunidades miembros, siempre que los bienes adquiridos se destinen a actividades religiosas o asistenciales, en los términos establecidos en el texto refundido de la Ley del impuesto, aprobado por Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre, y su reglamento, aprobado por Real Decreto 3494/1981, de 29 de diciembre.

Para el Fiscal General del Estado resulta evidente, por aplicación de la doctrina constitucional contenida en la STC 207/2013, de 5 de diciembre, que la limitación introducida por la Norma Foral de las Juntas Generales de Gipuzkoa 13/2012, de 27 de diciembre, a través de su artículo 4, al dejar sin contenido la letra d) del artículo 41.1 A) de la Norma Foral 18/1987, de 30 de diciembre, ha vulnerado la competencia exclusiva del Estado prevista en el artículo 149.1.1 CE, en relación con los artículos 16.3 CE y 7 LOLR, oponiéndose frontalmente a lo dispuesto en el artículo 11.3 C) de la Ley 26/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el acuerdo de cooperación del Estado con la Comisión Islámica de España. Con ello, se ha privado a la asociación religiosa reclamante de una exención anteriormente aplicable respecto de los bienes inmuebles que fueran adquiridos para ser destinados al culto, todo lo cual debe conducir a que se declare la invalidez de la norma cuestionada por su inconstitucionalidad.

11. Mediante providencia de 7 de febrero de 2018, se señaló para deliberación y votación de la presente Sentencia el día 8 del mismo mes y año.

## II. Fundamentos jurídicos

1. La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco plantea una cuestión prejudicial de validez sobre el artículo 4.2 de la Norma Foral de las Juntas Generales de Gipuzkoa 13/2012, de 27 de diciembre, por la que se aprueban determinadas modificaciones tributarias, por posible vulneración de los artículos 16.3, 139.1 y 149.1.1, todos ellos de la Constitución. Asimismo, plantea la infracción del artículo 2.1.3 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el concierto económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, en relación con el artículo 41.2 a) del Estatuto de Autonomía del País Vasco (EAPV).

Antes de entrar a dar respuesta a las cuestiones que se plantean en el presente proceso constitucional es necesario realizar tres precisiones:

a) En primer lugar, ha de delimitarse la duda de inconstitucionalidad en relación con el artículo 4.2 de la Norma Foral de las Juntas Generales de Gipuzkoa 13/2012. Según dicho precepto: «Se dejan sin contenido las letras b), d) y h) de la letra A) del apartado I del artículo 41 de la Norma Foral 18/1987». La duda del órgano judicial se plantea exclusivamente en tanto en cuanto dicho artículo 4.2 deja sin contenido la letra d) del apartado A) del número 1 del artículo 41 de la Norma Foral de las Juntas Generales de Gipuzkoa 18/1987, de 30 de diciembre, del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. Concretamente, conforme a dicha letra d), estaban exentos del mencionado impuesto «la Iglesia Católica y las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español».

b) Debe comprobarse si, como afirma el Gobierno Vasco, no se ha dado debido cumplimiento al juicio de relevancia [art. 35 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional (en lo sucesivo, LOTC)], al no haber quedado acreditado en los autos que el local adquirido fuese a destinarse a un centro de culto, lo que implicaría el incumplimiento de un requisito esencial y de vital trascendencia para adoptar una decisión definitiva en el proceso *a quo* que debería conducir a la inadmisión de la presente cuestión. A tal fin, debe tenerse en cuenta que la concurrencia de una correcta articulación del denominado «juicio de relevancia» puede no sólo ser examinada en el trámite de admisión previsto en el artículo 37 LOTC, sino también en la Sentencia que ponga fin al proceso constitucional. No hay que descuidar que, en tanto que afecta a los presupuestos de admisión, permite a este Tribunal su revisión, incluso de oficio, por tratarse de una cuestión de orden público procesal (por todas, STC 57/2017, de 11 de mayo, FJ 1).

Dicho lo que antecede, la objeción suscitada no puede ser acogida al tratarse de una cuestión ajena a la concurrencia de los presupuestos procesales exigibles para el planteamiento de una cuestión prejudicial [en sentido parecido, STC 183/2013, de 23 de octubre, FJ 2 b)]. Efectivamente, so pretexto de controlar la adecuada formulación del juicio de relevancia (exigible igualmente a las cuestiones prejudiciales sobre normas forales fiscales por expresa previsión del apartado segundo de la disposición adicional quinta LOTC), se busca en esta sede constitucional una valoración de los aspectos fácticos del proceso judicial que sólo corresponde al órgano judicial en el ejercicio de la función jurisdiccional que constitucionalmente le atribuye el artículo 117.3 CE [en sentido parecido, SSTC 106/1990, de 6 de junio, FJ 3; 37/2002, de 14 de febrero, FJ 2; y 27/2012, de 1 de marzo, FJ 2 B) a)]. Como ya hemos tenido la oportunidad de señalar en otra ocasión, «cuando el órgano judicial, en ejercicio de su exclusiva potestad jurisdiccional, considera que no existe obstáculo formal alguno que se oponga a la decisión de fondo», la función de control de los presupuestos procesales de las cuestiones «debe entenderse limitada a los que establece el artículo 35.2 de la LOTC como propios de las mismas, sin que sea extensible a los que corresponden al proceso judicial en el que se plantean» (STC 196/1987, de 11 de diciembre, FJ 3).

Por consiguiente, en la medida que el órgano judicial ha fundamentado de forma suficiente la existencia del llamado «juicio de relevancia» (pues cabe advertir que, de la decisión de este Tribunal sobre la validez del precepto reglamentario cuestionado, depende la decisión a adoptar en el proceso *a quo*), no cabe sino rechazar la objeción planteada por el Gobierno Vasco.

c) Es también necesario examinar si la disposición normativa cuestionada es susceptible de ser controlada por esta jurisdicción constitucional o, por el contrario, corresponde su enjuiciamiento a los órganos de la jurisdicción ordinaria conforme a las reglas sentadas en la STC 118/2016, de 23 de junio.

Sobre este particular, hay que recordar que el «objeto del control» que corresponde efectuar a este Tribunal Constitucional con relación a las normas forales emanadas de las Juntas Generales, de conformidad con lo previsto en la disposición adicional quinta LOTC, no alcanza a todas, sino exclusivamente a «las que tengan carácter fiscal», y, dentro de estas, a aquellas que hayan sido dictadas en el ejercicio de las competencias reconocidas

por el artículo 41.2 a) EAPV, a saber, las que se dirijan a «mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado» [SSTC 118/2016, de 23 de junio, FJ 2 c); 203/2016, de 1 de diciembre, FJ 4; 117/2017, de 16 de octubre, FJ 3, y ATC 150/2017, de 14 de noviembre, FJ 5 b)].

Por otra parte, es importante subrayar que el «parámetro de validez» de las normas forales fiscales «se ajustará a lo dispuesto en el artículo 28 de esta Ley» (apartado primero de la disposición adicional quinta LOTC), conforme al cual, para determinar la conformidad o desconformidad con la Constitución de esas normas forales fiscales se tomarán en consideración tanto «los preceptos constitucionales» como «las Leyes que, dentro del marco constitucional, se hubieran dictado para delimitar las competencias del Estado y las diferentes Comunidades Autónomas o para regular o armonizar el ejercicio de las competencias de estas». Lo anterior «supone que son parámetro inmediato o directo de la validez de las normas forales fiscales, además de la Constitución, tanto el Estatuto de Autonomía (Ley Orgánica 3/1979), como el concierto (Ley 12/2002), al ser normas ordenadoras de las relaciones tributarias entre el Estado y los territorios históricos de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa. Pero también 'son parámetro mediano o indirecto del enjuiciamiento de aquella validez, por expresa remisión de la Ley del Concierto, tanto las normas estatales reguladoras de los diferentes tributos que configuran 'la estructura general impositiva del Estado' (art. 2.1.2 de la Ley del concierto económico) como 'la Ley general tributaria [art. 3 a) de la Ley del concierto económico], pues únicamente en contraste con las mismas puede comprenderse el concreto alcance y comprobarse el correcto ejercicio de las competencias normativas que les han sido reconocidas'» [STC 118/2016, de 23 de junio, FJ 3 c), reiterado en la STC 203/2016, de 1 de diciembre, FJ 4)].

Pues bien, al ser la Norma Foral reguladora del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados una disposición fiscal que pertenece al «núcleo» del régimen foral [ATC 150/2017, de 14 de noviembre, FJ 5 b)] y, en consecuencia, que ha sido dictada en el ejercicio de las competencias reconocidas al territorio histórico de Gipuzkoa por el artículo 41.2 a) EAPV, dado que se dirige a «mantener, establecer y regular» dentro de su territorio, su régimen tributario, nos corresponde efectuar su control, en contraste, en este caso, con «los preceptos constitucionales» invocados.

2. Para dar debida respuesta a la cuestión planteada debe comenzarse recordando que la disposición adicional primera de la Constitución consagra el respeto a «los derechos históricos de los territorios forales» (párrafo primero), cuya actualización «se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía» (párrafo segundo). A su amparo, el EAPV dispuso que las instituciones competentes de los territorios históricos pueden «mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, a las normas que para la coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado se contengan en el propio Concierto, y a las que dicte el Parlamento Vasco para idénticas finalidades dentro de la Comunidad Autónoma» [artículo 41.2 a) EAPV]. Pues bien, fruto de esta previsión estatutaria se dictó la Ley del concierto económico, que condiciona el régimen tributario de los territorios históricos, no sólo «a la estructura general impositiva del Estado» (artículo 2.1 Ley del concierto económico), sino también a la «[c]oordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado, de acuerdo con las normas del presente Concierto Económico» (art. 2.1.3 de la Ley del concierto económico).

Como rasgo histórico de la foralidad, actualizada en el marco de Constitución y del Estatuto de Autonomía, los territorios de Álava, Gipuzkoa y Bizkaia han conservado, de forma exclusiva, la competencia para mantener, establecer, regular y gestionar, dentro de cada uno de sus territorios, su propio régimen tributario, aunque atendiendo a la estructura general impositiva del Estado, tanto en su contenido ordinario [art. 41.2 a) EAPV], como en el excepcional y coyuntural [art. 41.2 c) EAPV], pues en cada uno de sus impuestos debe ser «identificable la imagen de los que integran el sistema tributario estatal» [SSTC 110/2014, de 26 de junio, FJ 3; 118/2016, de 23 de junio, FJ 2 a), y 203/2016, de 1 de diciembre, FJ 3]. De esta manera, aunque las normas forales fiscales operan sobre «un cierto contenido competencial que vendría siendo ejercido de forma

continuada por la Institución Foral» [SSTC 208/2012, de 14 de noviembre, FJ 4; 118/2016, de 23 de junio, FJ 2 b); y 203/2016, de 1 de diciembre, FJ 3], su «ejercicio ... no sólo queda condicionado por la Constitución, sino también por las normas que dicte el Estado en la materia» [SSTC 100/2012, de 8 de mayo, FJ 7; 118/2016, de 23 de junio, FJ 2 b); y 203/2016, de 1 de diciembre, FJ 3], aunque, claro está, «sin que quepa exigir una identidad regulatoria completa que llegue al punto de considerar que cualquier elemento contenido en la norma estatal reguladora de cada una de las figuras tributarias que integran dicho sistema sea un elemento configurador de la estructura general impositiva del Estado» (SSTC 203/2016, de 1 de diciembre, FJ 3, y 113/2017, de 16 de octubre, FJ 3).

Así las cosas, resulta que el artículo 11.3 C) del anexo de la Ley 26/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el acuerdo de cooperación del Estado con la Comisión Islámica de España, declara expresamente exentas del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados tanto a la «Comisión Islámica de España» como a las Comunidades que la integran, «siempre que los respectivos bienes o derechos adquiridos se destinen a actividades religiosas o asistenciales, en los términos establecidos en el texto refundido de la Ley del impuesto, aprobado por Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre» (actual Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre). En el mismo sentido, la letra d) del apartado A) del artículo 45.I del citado Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (LITP), recoge la exención de «[l]a Iglesia Católica y las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español». Según esto, si bien el Real Decreto Legislativo 1/1993 acoge una exención subjetiva total en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (en las transmisiones patrimoniales onerosas, en las operaciones societarias y en los actos jurídicos documentados) para las comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español, sin embargo, la Ley 26/1992 la objetiva, al limitarla exclusivamente a los bienes o derechos adquiridos que se destinen «a actividades religiosas o asistenciales» [artículo 11.3 C) del anexo].

Desde la perspectiva foral, la letra d) del apartado A) del artículo 41.1 de la Norma Foral de las Juntas Generales de Gipuzkoa 18/1987, de 30 de diciembre, reguladora del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, declaraba expresamente exenta a «[l]a Iglesia Católica y las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que [tuviesen] suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español». No obstante, es con la modificación operada por la Norma Foral 13/2012, de 27 de diciembre, por la que se aprueban determinadas modificaciones tributarias, cuando su artículo 4, bajo el título de «Modificación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados», elimina, entre otras, la exención prevista en aquella letra d), separándose con ello de lo señalado en el artículo 11.3 C) del anexo de la Ley 26/1992, y también de lo establecido en la letra d) del apartado A) del artículo 45.I LITP.

El problema que se nos plantea, entonces, no queda solo circunscrito a concretar –como pretenden el Gobierno Vasco, las Juntas Generales y la Diputación Foral de Gipuzkoa– si los territorios históricos pueden o no establecer en los tributos concertados –como es el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados– una exención diferente a la prevista en la normativa tributaria estatal [en este caso, a la regulada en el art. 45.I A d) LITP].

Por el contrario, lo aquí discutido trasciende, como correctamente apunta el Abogado del Estado, del ámbito material del concierto económico para alcanzar también al contenido de un derecho fundamental, como es la libertad religiosa, respecto de la cual los poderes públicos, teniendo en cuenta las creencias religiosas de la sociedad española, «mantendrán las consiguientes relaciones de cooperación con la Iglesia Católica y las demás confesiones» (art. 16.3 CE), mediante «acuerdos o Convenios de cooperación ... que se aprobarán por Ley de las Cortes Generales» [art. 7.2 de la Ley Orgánica 7/1980, de 5 de julio, de libertad religiosa (en adelante, LOLR)]. En estos acuerdos o convenios,

«respetando siempre el principio de igualdad», se les podrá extender «los beneficios fiscales previstos en el ordenamiento jurídico general para las Entidades sin fin de lucro y demás de carácter benéfico» (art. 7.2 LOLR). Así se ha hecho con la Ley 26/1992, por la que, al aprobar un acuerdo de cooperación entre el Estado y la comisión islámica de España, se declara su exención en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, aunque, eso sí, «siempre que los respectivos bienes o derechos adquiridos se destinen a actividades religiosas o asistenciales» [art. 11.3 C) del anexo de la Ley 26/1992].

En suma, como plantea el órgano judicial, la cuestión sometida a nuestro conocimiento es, en primer término, si con la decisión de supresión de la exención controvertida se ha afectado a las condiciones básicas en el ejercicio del derecho fundamental a la libertad religiosa (art. 149.1.1, en conexión con el 16, ambos de la Constitución), que no sólo obliga al Estado a adoptar acuerdos de colaboración con las confesiones religiosas reconocidas, sino que le permite también aplicarles, de forma igualitaria, «los beneficios fiscales previstos en el ordenamiento jurídico general para las Entidades sin fin de lucro y demás de carácter benéfico» (art. 7.2 LOLR). A dicha finalidad responde precisamente el ya mencionado artículo 11.3 C) del anexo de la Ley 26/1992.

Despejado, en su caso, lo anterior, deberemos examinar, conforme al planteamiento del órgano judicial, si la mencionada supresión desconoce las exigencias de «coordinación» y «armonización» de los sistemas tributarios estatal y foral derivadas del artículo 2.1.3 de la Ley del concierto económico.

3. Para resolver la primera de las cuestiones planteadas debemos tomar en consideración la doctrina de la STC 207/2013, de 5 de noviembre, FJ 5, que consideró amparada en el título competencial del artículo 149.1.1 CE una previsión estatal conforme a la que cabe extender a las iglesias, confesiones y comunidades los beneficios fiscales previstos en el ordenamiento jurídico general para las entidades sin fin de lucro y demás de carácter benéfico.

La STC 54/2017, de 11 de mayo, FJ 7 c), se remite a la anteriormente citada, indicando que «cuando de lo que se trata es de regular las condiciones básicas que garanticen la igualdad tanto en el contenido primario del derecho como en su ejercicio entra en juego la competencia exclusiva del Estado prevista en el artículo 149.1.1 CE, que, como ‘título competencial autónomo’ (STC 184/2012, de 17 de octubre, FJ 4) ‘se proyecta de un modo genérico sobre todos los derechos fundamentales’ (STC 188/2001, de 20 de septiembre, FJ 6, y 111/2012, de 24 de mayo, FJ 5)», «sin que la regulación estatal pueda suponer ‘una normación completa y acabada’ del derecho de que se trate, ‘pudiendo las Comunidades Autónomas, en la medida en que tengan competencia sobre la materia, aprobar normas atinentes’ a su régimen jurídico (SSTC 184/2012, de 17 de octubre, FJ 4, y 3/2013, de 17 de enero, FJ 8)». Aquel ‘título competencial no sólo se proyecta sobre las condiciones básicas ‘que afectan a su contenido primario’, a sus ‘posiciones jurídicas fundamentales’, sino también sobre los ‘criterios que guardan una relación necesaria e inmediata con aquéllas’, que sean ‘absolutamente necesarios para asegurar la igualdad en el ejercicio del derecho’ (SSTC 184/2012, de 17 de octubre, FJ 4, y 3/2013, de 17 de enero, FJ 8), tales como el ‘ámbito material sobre el que recaen las facultades que integran el derecho’, las ‘condiciones básicas en que ha de ejercerse un derecho’ o ‘el marco organizativo que posibilita el ejercicio mismo del derecho’ (STC 61/1997, de 20 de marzo, FJ 8), teniendo a tal fin el legislador estatal ‘un cierto margen de apreciación en cuanto a la fijación inicial de las condiciones que, por su carácter de básicas, deben ser objeto de ordenación uniforme en todo el territorio nacional’ (STC 154/1988, de 21 de julio, FJ 3)».

Así sucede, continúa la STC 54/2017, recogiendo la doctrina de la STC 207/2013, «con el derecho fundamental a la libertad religiosa consagrado en la Constitución, que no sólo garantiza la libertad religiosa y de culto de los individuos y las comunidades (art. 16.1), sino también, conforme al cual, y sin perjuicio de la neutralidad religiosa del Estado ínsita en su aconfesionalidad, se impone un mandato dirigido a todos los poderes públicos para mantener relaciones de cooperación con la Iglesia católica y las demás confesiones (art. 16.3), se ‘exige de los poderes públicos una actitud positiva respecto del ejercicio

colectivo de la libertad religiosa' (SSTC 46/2001, de 15 de febrero, FJ 4, y 38/2007, de 15 de febrero, FJ 5), de cara a promover las condiciones para que esa libertad fundamental sea real y efectiva (art. 9.2 CE), tanto en su vertiente interna e individual como en la externa y colectiva».

De esta manera, según las SSTC 54/2017, FJ 7.c) y 207/2013, FJ 5.a), «desde la perspectiva de la dimensión externa del derecho fundamental a la libertad religiosa, que se traduce en la posibilidad de ejercicio 'de aquellas actividades que constituyen manifestaciones o expresiones del fenómeno religioso, asumido en este caso por el sujeto colectivo o comunidades' (SSTC 46/2001, de 15 de febrero, FJ 4; y 128/2001, de 4 de junio, FJ 2), se encomienda al legislador estatal no sólo la tarea de materializar tales acuerdos, sino también la de facilitar la práctica efectiva de las creencias religiosas y de sus actos de culto, así como la participación de los ciudadanos en los mismos, a través de medidas, como son la concesión de un régimen fiscal especial para las iglesias, confesiones y comunidades que las representan». Se trata, a fin de cuentas, «de acciones estatales dirigidas a la protección y estímulo en la realización de actividades con relevancia constitucional y, por tanto, de interés general, consustanciales al Estado social de Derecho (art. 1.1 CE)».

Conforme a lo anterior, la STC 207/2013, FJ 5.a), estimó que un beneficio fiscal consistente en una exención del impuesto sobre la contribución territorial equivalente en el Estado al impuesto sobre bienes inmuebles, establecida en favor de determinadas iglesias, confesiones y comunidades que habían suscrito acuerdos o convenios de cooperación con el Estado es «una medida adoptada por el Estado al amparo de la competencia exclusiva prevista en el artículo 149.1.1 CE, que se justifica en la relevancia constitucional que tienen las confesiones religiosas (inscritas en el correspondiente registro público y con las que se hayan adoptado acuerdos de cooperación) para la consecución de los fines que la Constitución proclama y, en concreto, para la garantía del derecho fundamental a la libertad religiosa y de culto, tanto en su vertiente individual como en la colectiva».

Asimismo, según lo declarado en la misma STC 207/2013, FJ 5.a), podemos afirmar que, entre otras normas, el artículo 11.3 C) del anexo de la Ley 26/1992, que se refiere a las condiciones de la exención en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, no hace «sino cumplir con la previsión del artículo 7.2 LOLR, directamente relacionada con el artículo 16 CE, razón por la cual, deben considerarse como una condición básica dirigida a salvaguardar la uniformidad en el tratamiento tributario de las confesiones religiosas reconocidas en España y, por tanto, en el ejercicio del derecho fundamental a la libertad religiosa en su vertiente externa y colectiva. Por ello, la apelación que hace el Abogado del Estado a la competencia exclusiva del Estado prevista en el artículo 149.1.1 CE, en relación con los artículo 16 CE y 7 LOLR, como parámetro de control de la constitucionalidad del precepto impugnado, es correcta».

4. Llegados a este punto, debemos concluir, en coherencia con la doctrina que se ha expuesto, que la limitación introducida por el artículo 4.2 de la Norma Foral de las Juntas Generales de Gipuzkoa 13/2012, de 27 de diciembre, por la que se aprueban determinadas modificaciones tributarias, en cuanto suprime la exención aplicable en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados a los bienes y derechos destinados «a actividades religiosas o asistenciales», se opone a lo dispuesto en el ya citado artículo 11.3 C) del anexo de la Ley 26/1992 que recoge dicha exención en los términos que ya anteriormente se han expuesto. Vulnera, por tanto, la competencia exclusiva del Estado prevista en el artículo 149.1.1 CE, en relación con el artículo 16.3 CE, y con el artículo 7 LOLR.

Alcanzada la anterior conclusión ya no resulta necesario examinar la segunda duda de constitucionalidad que había planteado el órgano judicial.

5. Consecuentemente, debemos declarar la inconstitucionalidad y nulidad del artículo 4.2 de la Norma Foral de las Juntas Generales de Gipuzkoa 13/2012, de 27 de diciembre, por la que se aprueban determinadas modificaciones tributarias, pero

únicamente en la medida en que deja sin contenido la letra d) del apartado A) del número 1 del artículo 41 de la Norma Foral de las Juntas Generales de Gipuzkoa 18/1987, de 30 de diciembre, del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

## FALLO

En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, POR LA AUTORIDAD QUE LE CONFIERE LA CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ESPAÑOLA,

Ha decidido

Estimar la cuestión prejudicial de validez y, en consecuencia, declarar que el artículo 4.2 de la Norma Foral de las Juntas Generales de Gipuzkoa 13/2012, de 27 de diciembre, por la que se aprueban determinadas modificaciones tributarias, es inconstitucional y nulo, únicamente en cuanto que deja sin contenido la letra d) del apartado A) del número 1 del artículo 41 de la Norma Foral de las Juntas Generales de Gipuzkoa 18/1987, de 30 de diciembre, del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

Publíquese esta Sentencia en el «Boletín Oficial del Estado».

Dada en Madrid, a ocho de febrero de dos mil dieciocho.—Juan José González Rivas.—Encarnación Roca Trías.—Andrés Ollero Tassara.—Fernando Valdés Dal-Ré.—Santiago Martínez-Vares García.—Juan Antonio Xiol Ríos.—Pedro José González-Trevijano Sánchez.—Antonio Narváez Rodríguez.—Alfredo Montoya Melgar.—Ricardo Enríquez Sancho.—Cándido Conde-Pumpido Tourón.—María Luisa Balaguer Callejón.—Firmado y rubricado.