

IUS CANONICUM

REVISTA DEL INSTITUTO MARTIN DE AZPILCUETA
FACULTAD DE DERECHO CANONICO
UNIVERSIDAD DE NAVARRA

María Blanco

La cooperación del Estado español
con las confesiones religiosas.
Especial referencia a la cooperación económica

LA COOPERACIÓN DEL ESTADO ESPAÑOL CON LAS CONFESIONES RELIGIOSAS. ESPECIAL REFERENCIA A LA COOPERACIÓN ECONÓMICA*

MARÍA BLANCO

SUMARIO

I • INTRODUCCIÓN. II • FINANCIACIÓN ECONÓMICA DE LAS CONFESIONES RELIGIOSAS: CONEXIÓN CON LOS PRINCIPIOS INFORMADORES DEL DERECHO ECLESIASTICO. III • LA COOPERACIÓN ECONÓMICA EN EL MARCO DE LA CONSTITUCIÓN. IV • EL FUNDAMENTO DE LA COOPERACIÓN ECONÓMICA. V • MODOS CONCRETOS DE COOPERACIÓN ECONÓMICA. A. Financiación directa. 1. Análisis de las normas constitutivas de la asignación. 2. Naturaleza jurídica de la asignación tributaria. 3. Problemas planteados a la hora de aplicar el Acuerdo. a) Desarrollo normativo. b) Consideraciones críticas. 4. Posibles vías de solución. 5. De la asignación tributaria a la autofinanciación. B. Los sistemas de financiación indirecta. 1. Breve referencia a algunas cuestiones tributarias de interés. 2. Régimen tributario de la Iglesia católica. a) Supuestos de no sujeción y de exención. b) Equiparación a las entidades sin fin de lucro. 3. Régimen tributario de las demás confesiones religiosas. VI • CONSIDERACIONES FINALES.

I. INTRODUCCIÓN

El 50 aniversario de la Declaración Universal de Derechos Humanos es momento propicio para centrar la atención en uno de los derechos recogidos en su art. 18: el derecho de libertad religiosa.

En virtud de este reconocimiento —plasmado en una declaración internacional y luego, en aras de una mayor efectividad práctica, concretado en textos de la legislación interna de los Estados—, la doctrina ha dirigido sus esfuerzos a delimitar el contenido y límites de la libertad religiosa. Con ello se pretende configurar un derecho no solamente *for-*

* Ponencia en las II Jornadas de Derecho Eclesiástico celebradas en Lima (Perú) del 18 al 21 de mayo de 1998.

mal, sino con una operatividad *real*¹. Esa operatividad se consigue —en el marco de los Estados democráticos— a través de los principios que estructuran el ámbito de las relaciones entre el Estado y las confesiones religiosas. Entre esos principios está, junto al de libertad religiosa, y como correlato necesario, el de cooperación. Ambos dan razón de la posición del Estado frente al fenómeno religioso.

La cooperación se dirige, en última instancia, a hacer efectivos los derechos y libertades no sólo de los individuos, sino de los grupos en los que se integran. Esa *cooperación* lleva consigo la autonomía, no sólo organizativa, sino operativa; de modo que los poderes públicos respeten tanto las doctrinas y criterios de inspiración de los grupos religiosos, cuanto lo que trae consigo el natural desenvolvimiento de sus creencias y actividades.

En otros términos, es preciso matizar que hablamos de principio de cooperación y no de *integración*². Entendido ese *cooperar* según el tenor literal de la expresión: «obrar conjuntamente, con otro u otros, para un mismo fin»³. Ese mismo fin es el bien común de la sociedad. En efecto, la tutela y el ejercicio del derecho de libertad religiosa se entienden como partes integrantes del bien común.

Ciertamente, no pretendo hacer ahora un *excursus* prolongado sobre lo que debe entenderse por cooperación; pero es innegable que al tratar esta cuestión —tanto en el ámbito especulativo como en la praxis jurídica— el principio se concreta, las más de las veces, en la cooperación económica.

Me parece muy gráfico, en este sentido, lo que a nivel legislativo ha sucedido en España. La Constitución en el art. 16, 3 establece que «ninguna confesión tendrá carácter estatal. Los poderes públicos tendrán

1. Cfr. J. FORNÉS, *Régimen jurídico-patrimonial y financiación de la Iglesia desde la perspectiva de la libertad religiosa*, en «Ius Canonicum», XXXVI (1996), 58.

2. Como en su día estableció el Tribunal Constitucional español, «la cooperación realmente entendida supone la existencia de dos sujetos diferenciados, pues si se confunden ya no cooperan, sino que se integran» (Sentencia del T.C. núm. 24, de 13 de mayo de 1982).

En el caso de que el Estado hubiera optado por esa *integración* estaría legitimado para intervenir en el seno de las confesiones bien a través de órganos de gobierno, bien delimitando la actuación de las confesiones a un determinado ámbito (lo cual iría en contra del principio de laicidad del Estado), bien dificultando los cauces para el sostenimiento material de las citadas confesiones.

3. V. *cooperar*, *Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española*.

en cuenta las creencias religiosas de la sociedad española y mantendrán las consiguientes relaciones de cooperación con la Iglesia Católica y las demás confesiones»⁴. A la hora de llevar a la práctica este imperativo constitucional, el legislador ordinario en el art. 7 de la LOLR instrumentalizó uno de los medios de la cooperación a través de la firma de acuerdos con las confesiones. Y, al tratar del contenido de estos acuerdos, la ley alude a una única materia: el aspecto económico. «En los Acuerdos o Convenios —dice, en efecto el texto legal— y respetando siempre el principio de igualdad, se podrá extender a dichas Iglesias, Confesiones y Comunidades los beneficios fiscales previstos en el ordenamiento jurídico general para las Entidades sin fin de lucro y para las demás de carácter benéfico». Prima, efectivamente, la cooperación económica como medio práctico de actuar el derecho de libertad religiosa de los individuos y de las confesiones religiosas.

Por otra parte, al afrontar el tema relativo a la cooperación del Estado con las confesiones religiosas en materia económica, hay cuestiones que no es posible ignorar porque influyen de manera notable en la configuración jurídica actual del tema. Me estoy refiriendo, por ejemplo, a cuestiones históricas, al modo de entender la confesionalidad estatal, la sustentación del clero, y, en el caso de España, los acuerdos de cooperación con las confesiones distintas de la Iglesia Católica o, en fin, la nueva legislación española en la que se hace mención del modo de tributar las entidades eclesíásticas. Ello explica la necesidad de acotar adecuadamente la materia, ya que no es posible tratar con profundidad todas las cuestiones conectadas, sin desbordar los naturales límites de este estudio. En cualquier caso, y antes de hacer referencia al derecho positivo español, hay que recordar el marco en el cual se fue gestando todo el planteamiento del actual Derecho Eclesiástico en esta materia.

Es sabido que España fue durante años un Estado confesional católico, en el que los órganos de la estructura oficial de la Iglesia gozaban —por ley— de protección también económica. Cobertura que no alcan-

4. En el ámbito del Derecho peruano, podríamos citar el art. 50 de la Constitución: «Dentro de un régimen de independencia y autonomía, el Estado reconoce a la Iglesia Católica como elemento importante en la formación histórica, cultural y moral del Perú, y le presta su colaboración.

»El Estado respeta otras confesiones y puede establecer formas de colaboración con ellas».

zaba a las demás confesiones religiosas. Hasta la Ley de Libertad Religiosa de 1967 sólo la Iglesia Católica tenía un régimen jurídico peculiar y favorable. Una vez promulgada dicha Ley, ese régimen se hizo extensivo a las demás confesiones religiosas⁵.

El panorama legislativo español cambió con la aprobación de la Constitución de 1978 en la que, como ha señalado un importante sector doctrinal, se establecen como principios estructurantes de nuestro Derecho Eclesiástico el de libertad religiosa, cooperación, laicidad e igualdad. Quiere ello decir que ya no puede hablarse de religión oficial, ni de protección oficial por parte del Estado de ninguna de las confesiones existentes en nuestro país.

II. FINANCIACIÓN ECONÓMICA DE LAS CONFESIONES RELIGIOSAS: CONEXIÓN CON LOS PRINCIPIOS INFORMADORES DEL DERECHO ECLESIASTICO

No es posible hablar de la cooperación económica del Estado con las confesiones —o de su financiación— de forma aislada. Se precisa un adecuado engarce en el marco de los principios informadores, de modo que no sea ésta una pieza aislada en la construcción jurídica del Derecho Eclesiástico, ni se convierta en instrumento de control de los poderes públicos —o de la política— sobre las confesiones religiosas⁶.

En el caso del Derecho español, la norma constitucional lleva a cabo una valoración positiva del fenómeno religioso⁷ que trae consigo la

5. Posteriormente, como ha puesto de relieve González del Valle, y aunque resulte paradójico, con la L.O.L.R. de 1980 «se dio un frenazo a la equiparación tributaria» (*Régimen patrimonial y económico*, en AA.VV., «Derecho Eclesiástico del Estado Español», Pamplona, 1993, 326); y en realidad se distingue entre confesiones con acuerdo y confesiones sin acuerdo; y ello es así porque el art. 7 L.O.L.R. ha sido interpretado en el sentido de que sólo las confesiones con acuerdo pueden obtener los beneficios fiscales propios de las entidades benéficas o sin fin de lucro (cfr. *ibid.*, 327-328).

6. No tengo conocimiento de una estructuración sistemática de los principios informadores del Derecho Eclesiástico peruano; sin embargo, de la lectura de la Constitución de 1993 —y, en particular del art. 50— podrían deducirse, quizá, los que siguen: especial reconocimiento de la Iglesia Católica, libertad religiosa, laicidad, igualdad, independencia y autonomía, y colaboración.

7. Ya hemos hecho referencia al artículo 16 donde se lee:

1. «Se garantiza la libertad ideológica, religiosa y de culto de los individuos y de las comunidades sin más limitación, en sus manifestaciones, que la necesaria para el mantenimiento del orden público protegido por la ley.

protección del interés religioso de los ciudadanos, fin perseguido por las organizaciones confesionales; de ahí su inequívoco interés social, tanto mayor cuanto más arraigadas se encuentren⁸. Con ello lo que se pretende decir es que las entidades eclesiásticas, si se tiene en cuenta el interés social que persiguen, merecen una tutela específica por parte de los órganos de la Administración del Estado; precisamente porque *tutela* y *cooperación* son exigencias que tienen su fundamento en la libertad religiosa.

Ya hemos apuntado cómo dentro de la *cooperación* juega un papel destacado la *cooperación económica*. «Si el Estado reconoce como un derecho de la persona humana el del ejercicio de un culto determinado —se ha escrito a este respecto—, no basta con que se limite a hacer una declaración formalística sobre tal derecho, ni siquiera con que lo tutele jurídicamente frente a posibles atropellos del mismo, sino que debe hacer posible la realización de ese derecho mediante la ayuda económica a los ministros de las religiones respectivas; de la misma manera que no es suficiente que el Estado reconozca el derecho de sus ciudadanos a la cultura, al trabajo, al deporte, etc. si no les facilita o hace posible el ejercicio real de los mismos, singularmente a los ciudadanos económicamente más débiles»⁹.

Es obvio que esta ayuda no se opone al principio de libertad religiosa ni al de laicidad o no confesionalidad del Estado¹⁰; porque la acti-

2. »Nadie podrá ser obligado a declarar sobre su ideología, religión o creencias.

3. »Ninguna confesión tendrá carácter estatal. Los poderes públicos tendrán en cuenta las creencias religiosas de la sociedad española y mantendrán las consiguientes relaciones de cooperación con la Iglesia Católica y las demás confesiones».

8. Cfr. J.T. MARTÍN DE AGAR, *Notas sobre la cooperación económica del Estado con la Iglesia Católica en España*, en «Ius Canonicum», 42 (1981), 788.

9. A. MOSTAZA, *Sistema español de dotación estatal a la Iglesia*, en «Iglesia y Estado en España», Madrid 1980, 171.

10. «Tales subvenciones —entiende González del Valle— no se oponen ni al principio de libertad religiosa ni al de laicidad del Estado, siempre que se lleven a cabo con un criterio adecuado a ambos principios. Del mismo modo que la libertad de prensa o de creación de partidos políticos no se ve aminorada, antes bien potenciada, si el Estado subvenciona a los diarios en razón del número de ejemplares que venden o a los partidos políticos en razón del número de votos que obtienen, lo propio acontece con las confesiones religiosas, que verían muy mermada su libertad si el Estado las condenase a vivir en la indigencia. Del mismo modo que la subvención a la prensa o a los partidos políticos, si se hace con los criterios antes indicados, no presupone la existencia de una prensa o de un partido político oficiales, la subvención a las confesiones religiosas es compatible con la aconfesionalidad del Estado si se lleva a cabo con un criterio análogo» (*Régimen económico de las confesiones religiosas*, en «Derecho Eclesiástico del Estado Español», Pamplona 1983, 367; ID., *Derecho Eclesiástico Español*, Madrid 1991, 277).

tud de cooperación del Estado con las confesiones religiosas tiene su fundamento último —como seguidamente veremos— en el derecho de libertad religiosa¹¹ que trae consigo, a su vez, la tutela de la igualdad y no discriminación. Es más, «la exclusión de la ayuda financiera estatal sería contraria al principio de neutralidad, ya que representaría la identificación estatal con una tendencia laicista rechazable por la mayoría (o importantes minorías, al menos) de las sociedades modernas»¹².

Es evidente, pues, la conexión entre un tema tan concreto como el que ahora analizamos y los principios informadores del Derecho Eclesiástico¹³. Y es que todo lo relativo a la cooperación económica se suele

11. Llamazares, aunque considera la cooperación como «un principio subordinado, tanto al principio de 'laicidad', cuanto al de 'igualdad en la libertad'» (*Derecho Eclesiástico del Estado. Derecho de la libertad de conciencia*, Madrid 1991, 270), subraya que el derecho de libertad religiosa constituye el «objetivo final» de esta cooperación (cfr. *ibid.*, 819). Y González Armendia apunta que «únicamente la actividad de las confesiones necesaria para la realización del derecho fundamental de libertad religiosa de los ciudadanos es acreedora de ayuda por parte de su Derecho, y que la promoción de este derecho fundamental justifica esta colaboración» [*Los sistemas históricos de dotación del Estado Español a la Iglesia española (siglos XIX-XX)*, Salamanca 1990, 204-205]. Sin embargo, ante estas afirmaciones, cabe preguntarse: ¿se trata de objetivo o de fundamento? ¿Qué es previa: la cooperación o la libertad religiosa? Según parece se trataría de la cooperación en orden a la libertad religiosa; pero, en mi opinión, el derecho de libertad religiosa es el fundamento de la cooperación.

12. M. MIER MENES, *El Impuesto sobre Sociedades: su aplicación a la Iglesia*, en «XIX Semana Española de Derecho Canónico», Salamanca 1985, 354. En cuanto a la conexión entre cooperación, libertad religiosa e igualdad, puede verse: E. GONZÁLEZ, *Régimen fiscal y subvenciones a las instituciones de la Iglesia Católica*, en «Constitución y Acuerdos Iglesia-Estado». Actas del II Simposio Hispano-Alemán, Madrid 1988, 288-290.

13. Sin pretender hacer una enumeración exhaustiva, pueden verse: A. FERNÁNDEZ CORONADO, *La colaboración económica del Estado con las confesiones*, en «Revista de Administración Pública», n. 108 (1985), 394; GONZÁLEZ DEL VALLE, *Derecho Eclesiástico Español*, Madrid 1991, 162; GONZÁLEZ ARMENDIA, *Los sistemas históricos de dotación*, 204; E. GONZÁLEZ, *Régimen fiscal y subvenciones a las instituciones de la Iglesia Católica*, en «Constitución y Acuerdos Iglesia-Estado». Actas del II Simposio Hispano-Alemán, Madrid 1988, 288-290; J. GOTI, *Del sistema de dotación al de colaboración económica con las confesiones religiosas*, en «Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado» (1988) 165; ID., *Sistema de Derecho Eclesiástico del Estado II*, San Sebastián 1992, 225; E. LEJEUNE, *Problemas económicos y financieros de la Iglesia a la luz de la Constitución española de 1978*, en «El hecho religioso en la nueva Constitución española». Trabajos de la XVI Semana de Derecho Canónico, Salamanca 1979, 251-252; LLAMAZARES, *Derecho Eclesiástico...*, 697; J.T. MARTÍN DE AGAR, *Notas sobre la cooperación del Estado con la Iglesia Católica en España*, en «Ius Canonicum» (1981), 784; A. MARTÍNEZ BLANCO, *Derecho Eclesiástico del Estado*, II, Madrid 1993, 209; A. MOTILLA, *La financiación de las confesiones*, en I.C. IBÁN-L. PRIETO SANCHÍS-A. MOTILLA «Curso de Derecho Eclesiástico del Estado», Madrid 1991, 280; MIER MENES, *El Impuesto sobre Sociedades*, 354; MOSTAZA, *Sistema español...*, 171; J.A. SOUTO, *Derecho Eclesiástico del Estado*, Madrid 1992, 300; P.J. VILADRICH-J. FERRER, *Principios informadores del Derecho Eclesiástico Español*, en «Derecho Eclesiástico del Estado Español», Pamplona 1993, 219; A. VILLAR, *La finan-*

estructurar en torno a la *libertad religiosa* y a la *cooperación*. Sin embargo, a mi entender, no son menos importantes los principios de *laicidad* y no *discriminación*. En concreto, ¿cómo juegan entonces estos principios en lo que es la colaboración financiera? Puede decirse, en primer lugar, que el fundamento de dicha cooperación es la *libertad religiosa* como principio: inspira las relaciones de cooperación y fundamenta la *igualdad*, que opera como límite de dichas relaciones en tanto salvaguarda del derecho fundamental. Por su parte, el principio de *laicidad* permite no caer en una valoración negativa del fenómeno religioso o en su extremo opuesto¹⁴; es decir, actúa como marco en el que se han de desenvolver estas relaciones. Finalmente, la *cooperación* es el cauce empleado para la tutela efectiva del derecho fundamental.

III. LA COOPERACIÓN ECONÓMICA EN EL MARCO DE LA CONSTITUCIÓN

Efectivamente, en el ordenamiento jurídico español, tienen rango constitucional las relaciones con las confesiones religiosas¹⁵, relaciones que el texto normativo fundamental, en su artículo 16, acoge bajo el concepto de *cooperación*¹⁶. El artículo en cuestión ha sido ampliamente estudiado por la doctrina que, con bastante acuerdo, entiende que del tenor literal de este precepto no se puede inferir que el Estado esté obligado a cooperar económicamente con las confesiones religiosas. De lo contrario, el legislador no se hubiera expresado con tanta vaguedad. En consecuencia, se trata «de un precepto que legitima constitucionalmente

ciación del derecho de Libertad Religiosa, en «Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado», VIII (1992) 244 s.

14. Cfr. MARTÍN DE AGAR, *Notas...*, 786.

15. Lo mismo cabe decir de lo establecido en la Constitución peruana; aunque en el caso español esas relaciones tienen carácter necesario (*Los poderes públicos [...] mantendrán las consiguientes relaciones de cooperación con la Iglesia Católica y las demás confesiones*) y, según la norma constitucional peruana, esas relaciones parecen tener carácter necesario en el caso de la Iglesia Católica y potestativo en el caso de las restantes confesiones. Así se deduce del texto del art. 50: *Dentro de un régimen de independencia y autonomía, el Estado reconoce a la Iglesia Católica como elemento importante en la formación histórica, cultural y moral del Perú, y le presta su colaboración.*

El Estado respeta otras confesiones y puede establecer formas de colaboración con ellas.

Es evidente que, a pesar esta formulación, no podrá negarse a las restantes confesiones lo que se haya concedido a la Iglesia católica; y ello por fuerza del principio de igualdad (cfr. art. 2, 3 de la Constitución de Perú).

16. VILADRICH-FERRER, *Principios informadores...*, 218.

cualquier forma de cooperación del Estado con la Iglesia, pero que, sin embargo, *no exige* el establecimiento de una determinada y concreta cooperación de entre las varias posibles.

«Será, pues, de la estricta competencia de quienes en cada momento detentan el Gobierno, y con la intervención de las Cortes, el decidir, de acuerdo con las distintas Iglesias, las distintas formas de cooperación. El precepto constitucional no obliga a más»¹⁷.

Hablaba antes de que ésta es la opinión mayoritaria, no unánime, en la doctrina española. En este sentido, Corral entiende que el legislador ha extendido el principio constitucional de cooperación con las confesiones al ámbito financiero; y aunque no les ha reconocido expresamente la condición de corporaciones de derecho público (al modo del derecho germánico), sí les reconoce una serie de derechos que permiten dar una calificación cercana a ellas¹⁸.

Todo ello me lleva a hacer tres observaciones. La primera de ellas es que el art. 16,3 constitucionaliza el principio de cooperación, pero no constitucionaliza ninguna forma o modalidad específica de llevar a efecto ese común entendimiento. Del citado precepto sólo se deduce un compromiso estatal de cooperar con las confesiones religiosas, como consecuencia de las creencias de la sociedad española; las formas pueden ser diversas, entre ellas, los acuerdos y convenios.

En segundo lugar, considero que el mandato constitucional de cooperación ha de ser entendido como una colaboración del Estado con las confesiones y de éstas con el Estado en las materias que sean de común interés¹⁹.

Finalmente, baste decir que, aunque la norma constitucional no haga referencia expresa a la cooperación económica, es interesante

17. LEJEUNE, *Problemas económicos y financieros...*, 349.

18. C. CORRAL, *La dotación estatal española*, en «El Derecho Patrimonial Canónico en España», Salamanca 1985, 310.

19. Parece oportuno recoger unas palabras de Viladrich y Ferrer donde resaltan que el principio de cooperación significa «la constitucionalización del común entendimiento, bilateral o plurilateral, que han de tener las relaciones entre los poderes públicos y las confesiones en orden a la elaboración de su status jurídico específico y a la regulación de su contribución al bien común ciudadano» (P.J. VILADRICH-J. FERRER, *Principios informadores del Derecho Eclesiástico Español*, en «Derecho Eclesiástico del Estado Español», Pamplona 1993, 219).

observar que el art. 7 de la Ley Orgánica de Libertad Religiosa —al que ya nos hemos referido— alude *exclusivamente* a la materia económica a la hora de hablar del contenido de los acuerdos, y omite cualquier otra referencia; lo cual, a mi entender, es bastante significativo. Esto es, aunque en 1978 el legislador se hubiera referido a la cooperación económica sólo implícitamente, en 1980 (fecha en la que fue promulgada la LOLR) alude de forma explícita a esa cooperación, pues indudablemente el aspecto económico es fundamental para un eficaz ejercicio del derecho de libertad religiosa en su dimensión institucional y colectiva, es decir, por parte de las confesiones.

IV. EL FUNDAMENTO DE LA COOPERACIÓN ECONÓMICA

Hacer referencia al tema de la fundamentación de la cooperación económica permite adoptar dos perspectivas: una, la del Derecho Eclesiástico en general, o si se quiere, la propia de una teoría general; y, otra más específica, que justificaría la cooperación económica en un país concreto. Me voy a centrar en el primer extremo, para luego hacer una breve referencia a lo que ha sucedido en la historia española hasta llegar a la situación legislativa actual.

Frecuentemente se ha situado el título de la cooperación económica con las confesiones religiosas en las prestaciones de carácter social que éstas pueden llevar a cabo. Siendo esto cierto, considero, sin embargo, que el núcleo de la cuestión hay que centrarlo en la tutela del derecho de libertad religiosa en su vertiente institucional y colectiva. Es indudable que el Estado debe cooperar en las actividades que podrían ser consideradas de utilidad pública (aunque las realice una confesión religiosa); pero también en aquellas actividades propias de *entidad religiosa*, desde el momento en que la Constitución reconoce el derecho de libertad religiosa de las personas individualmente consideradas y de los grupos²⁰. «Aunque, *prima facie*, pueda parecer contradictorio, un mínimo de profundización en la materia lleva a la conclusión de que la colaboración financiera entre el Estado y las confesiones religiosas —independiente-

20. En este sentido, me parece indudable que «la fundamentación última de la cooperación del Estado con las confesiones religiosas radica en la necesaria tutela y promoción del derecho de libertad religiosa» (J. FORNÉS, *Régimen jurídico-patrimonial y financiación...*, 57).

mente del sistema concreto que se adopte— responde, ante todo y sobre todo, a una *lógica de libertad*»²¹.

Sobre esta base, y siguiendo la línea argumental de Martín Sánchez²², entra en juego lo dispuesto en el art. 9,2 de la Constitución²³. Esto es, el Estado debe no sólo tutelar la esfera individual de los derechos fundamentales sino también la esfera institucional o colectiva.

Pero decía antes que hablar del fundamento de la cooperación económica nos lleva, necesariamente, a referirnos a algunas cuestiones de carácter histórico que hasta este momento había omitido, sin que por ello carezcan de interés. Concretamente, me refiero al desenvolvimiento de la Iglesia Católica en España, pues no hay que olvidar el notable papel que ha jugado en nuestro país por las mutuas implicaciones que durante años se dieron entre materias eclesiásticas y civiles. De hecho, durante siglos, el patrimonio eclesiástico estuvo integrado por un conjunto de masas patrimoniales dotadas de personalidad jurídica cuyos ingresos se asignaban a fines específicos. Junto a estas rentas derivadas del patrimonio estaban los llamados diezmos, las tasas por la prestación de determinados servicios y las donaciones voluntarias de los fieles. Este sistema quiebra en el siglo XIX a causa del creciente anticlericalismo que induce a despojar a la Iglesia de su patrimonio obligándola a venderlo a precio muy bajo y prohibiéndole cobrar impuestos (actividad que pasa a ser prerrogativa del Estado). En definitiva, las únicas fuentes de ingreso con que cuenta la Iglesia son las donaciones voluntarias de los fieles y las tasas por la prestación de determinados servicios²⁴.

Estas circunstancias llevaron a la Iglesia a un empobrecimiento muy grande, y para solventar la situación se siguió el ejemplo francés²⁵:

21. *Ibid.* La expresión *lógica de libertad*, como el citado autor subraya, es de Bertolino, *La financiación de las confesiones religiosas en Italia*, en «La financiación de la Iglesia católica en España», Santiago de Compostela, 1994, 103.

22. Cfr. I. MARTÍN SÁNCHEZ, *La financiación de las confesiones religiosas en el Derecho español*, en «Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado», VI (1990), 141.

23. «Corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social».

24. Cfr. GONZÁLEZ DEL VALLE, *Régimen económico*, en «Derecho Eclesiástico», 1983, 365-366.

25. Las medidas francesas llegaron a España con la invasión napoleónica y el consiguiente establecimiento de José Bonaparte como monarca de los españoles.

consignar una partida en los presupuestos generales para el mantenimiento del culto y el clero²⁶.

Tras variados acontecimientos y después de la segunda República, «el Estado consolidado como consecuencia de la guerra civil mostró desde el principio una clara tendencia a establecer convenciones bilaterales con la Santa Sede, encaminadas a garantizar a la Iglesia Católica un estatuto jurídico favorable amplísimo, matizado por algunas intervenciones del poder estatal en el nombramiento de los dignatarios eclesiásticos, consecuencias residuales de las tradicionales instituciones regalistas»²⁷. Así, se firma en 1953 un nuevo Concordato que, como ha señalado Lombardía, no introdujo grandes novedades en el Derecho Eclesiástico Español, pues en bastantes casos se limitó a dar garantías bilaterales al estatuto jurídico de la Iglesia, por lo que puede afirmarse que tenía una orientación marcadamente pro-eclesiástica²⁸.

De todo ello se deduce, utilizando palabras de González del Valle, que «el régimen hacendístico de la confesión católica es fruto de una larga evolución histórica; y su configuración actual es sobre todo fruto de acontecimientos históricos, no de principios jurídicos»²⁹. Sin embargo, pienso que el fundamento actual de la cooperación económica del Estado con las confesiones hay que buscarlo en unos criterios jurídicos consistentes, y ese título legitimador habrá de ser el mismo y válido para todas las confesiones³⁰. De lo contrario, haríamos depender la tutela del derecho fundamental de libertad religiosa en su vertiente societaria, del mero devenir histórico. Cuando lo que se precisa es su salvaguardia *jurídica*.

26. Para un análisis más detallado de la situación de las relaciones entre Iglesia y Estado Español en esta materia puede verse: GONZÁLEZ ARMENDIA, *Sistemas históricos de dotación del Estado español a la Iglesia española*, Salamanca 1990.

27. P. LOMBARDÍA, *Precedentes del Derecho Eclesiástico Español*, en «Derecho Eclesiástico del Estado», Pamplona 1983, 125. Este autor se remite, a su vez, a I. MARTÍN, *Concordato de 1953 entre España y la Santa Sede*, Madrid 1961.

28. Cfr. LOMBARDÍA, *Precedentes del Derecho Eclesiástico...*, 127.

29. GONZÁLEZ DEL VALLE *Régimen económico*, en «Derecho Eclesiástico», Pamplona 1983, 365.

30. Al tratar esta cuestión escribe González Armendia: «Dado el principio constitucional de igualdad, si existe un título o títulos justificativos de la cooperación económica estatal, éste habrá de ser aplicable a todas las confesiones, aunque haya de ser indagado partiendo de la vigencia del Acuerdo sobre Asuntos Económicos. En otro caso, ese principio constitucional resultaría quebrado o vulnerado» (*Sistemas históricos...*, 203). Para un mayor desarrollo de este tema, vid. del mismo autor, *El impuesto religioso*, Bilbao 1990, 127-134.

Al preguntarnos por ese fundamento jurídico con base en el cual se justifica una colaboración económica estatal con las confesiones, resulta obligado referirse al régimen previsto para la Iglesia Católica, ya que las restantes confesiones no han tenido tanto protagonismo en nuestra historia. Lo cual trae consigo que en la actualidad su régimen jurídico-económico esté menos desarrollado, aunque ya está regulado en las Leyes 24, 25 y 26 de 10 de noviembre de 1992, que aprueban los Acuerdos con la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España, con la Federación de Comunidades Israelitas de España y con la Comisión Islámica de España, respectivamente.

La doctrina, en efecto, es unánime cuando afirma que el fundamento desamortizador³¹ de la cooperación económica del Estado con las confesiones ha sido superado³².

Y es que, a consecuencia del proceso desamortizador del siglo XIX, el Estado se vio obligado a compensar a la Iglesia. Sin embargo, no cabe pensar en una compensación *ad infinitum* de semejante magnitud³³, pues, aun cuando el art. 19 del Concordato de 1953³⁴ se había referido expresamente a esta cuestión, el *Acuerdo sobre Asuntos Económicos* lo modifica en los siguientes términos: «la revisión del sistema de aportación económica del Estado español a la Iglesia Católica resulta de especial importancia al tratar de sustituir por nuevos Acuerdos el Concordato de 1953.

»Por una parte, el Estado no puede desconocer ni prolongar indefinidamente las obligaciones jurídicas contraídas en el pasado. Por otra

31. Sobre el proceso de desamortización en España pueden verse: F. TOMÁS Y VALIENTE, *El marco político de la desamortización en España*, Barcelona 1972; L. PÉREZ MIER, *Iglesia y Estado nuevo*, Madrid 1940.

32. Sobre la obsolescencia del citado argumento histórico-económico, véanse entre otros: C. ALBIÑANA, *La financiación de las iglesias*, en «Civitas de Derecho Tributario», 14 (1977), 326-327; FERNÁNDEZ CORONADO, *La colaboración*, 371; J.R. GONZÁLEZ ARMENDIA, *Colaboración económica del Estado con las confesiones religiosas: contenido 'mínimo' de la vertiente indirecta*, en «Anuario de Derecho Eclesiástico» (1988) 513; LEJEUNE, *Problemas financieros...*, 344; J.M. PIÑERO, *Consecuencias internas en la Iglesia del nuevo sistema económico*, en «El hecho religioso en la nueva Constitución española». Trabajos de la XVI Semana de Derecho Canónico, Salamanca 1979, 366; etc.

33. ALBIÑANA, *La financiación...*, 326-327.

34. El citado art. 19 establecía lo siguiente en su número 2: «Mientras tanto el Estado, a título de indemnización por las pasadas desamortizaciones de bienes eclesiásticos y como contribución a la obra de la Iglesia en favor de la Nación, le asignará anualmente una adecuada dotación».

parte, dado el espíritu que informa las relaciones entre Iglesia y Estado, en España resulta necesario dar nuevo sentido tanto a los títulos de aportación económica como al sistema según el cual dicha aportación se lleve a cabo»³⁵. De ahí que, desterrado el criterio de la desamorización como fundamento de la cooperación económica, la doctrina haya ofrecido nuevos títulos sobre la base de los principios constitucionales.

Así, para Arza, la Iglesia no ha hecho más que conseguir que el Estado le compense por la aportación positiva y eficaz que realiza en la promoción del hombre y en la consecución del bien común social que el Estado debe conseguir. Por tanto, si la Iglesia colabora con el Estado, éste debe compensarle de modo proporcional³⁶. Además, no cabe duda de que, en virtud del principio de igualdad, si en la consecución de este fin colaboran otras confesiones, también la ayuda estatal se debe dirigir hacia ellas. Por eso, entiende Lejeune que «puede defenderse la obligación del Estado en colaborar económicamente al sostenimiento de las iglesias, toda vez que estas realizan una actividad de prestación de bienes públicos, por lo que se hacen acreedoras de dicha colaboración económica del Estado»³⁷.

Esta referencia a la actividad de las iglesias en la prestación de bienes públicos, nos lleva a tratar de precisar el sentido de este término: «bienes públicos». Y, sin entrar en un análisis detallado de la cuestión —compleja en sí misma—, pienso que puede decirse con Pérez de Ayala que un determinado bien tiene carácter *social* o *público* cuando reúne dos requisitos: 1) cuando se da la posibilidad de prestación conjunta del mismo a una pluralidad o grupo de ciudadanos; y 2) cuando los efectos positivos del bien o servicio no se agotan en la persona que lo recibe, sino que por el

35. Preámbulo del *Acuerdo sobre Asuntos Económicos* de 3 de enero de 1979. Sobre el tema, puede verse: J. FORNÉS, *El nuevo sistema concordatario español (Los Acuerdos de 1976 y 1979)*, Pamplona 1980, 24 s. y 81-84.

36. A. ARZA, *Principios y sentido del Acuerdo sobre Asuntos Económicos*, en «Los Acuerdos entre la Iglesia y España», Madrid 1980, 597.

37. LEJEUNE, *Problemas económicos y financieros...*, 345-346. En este sentido, Martínez Blanco escribe: «Aquí el problema no es de ayuda económica a la Iglesia, sino de pago de servicios de interés público prestados por aquella en un contexto de pluralismo y de igualdad y no discriminación por motivos religiosos. Es el problema más amplio de la colaboración de la sociedad con las Administraciones Públicas» (*La financiación de la Iglesia por el Estado. El título de la aportación de la Iglesia al bien común*, en «Las relaciones entre la Iglesia y el Estado. Estudios en homenaje al Profesor Pedro Lombardía», Madrid 1989, 781).

contrario trascienden a otros ciudadanos distintos que no han sido destinatarios inmediatos del servicio, repartiendo así el bienestar general³⁸. Desde esta perspectiva, es difícil negar que la actividad de la Iglesia no merezca el calificativo de servicio público, aunque a mi entender resulte más adecuado el calificativo *social*, por cuanto lo *público* suele estar ligado al concepto *estatal*, o en todo caso, oficial. Sin embargo, y dejando a un lado esta salvedad terminológica, entiendo que la actividad de la Iglesia —y en su caso de las demás confesiones— puede ser considerada como servicio social o público y por tanto, es acreedora de la protección estatal que se ha de concretar, evidentemente, en ayuda financiera.

En síntesis, siendo el derecho de libertad religiosa el fundamento último de la cooperación, no es menos cierto que inciden notablemente factores de índole histórica (v.gr. en España, las pasadas desamortizaciones) y social (todo lo relativo a la actuación en actividades de promoción humana, cultural, educativa...), que no pueden desconocerse y que constituyen un argumento más en pro de dicha cooperación económica estatal³⁹.

De ahí que González Armendia, después de un detallado análisis de la cuestión, concluya, refiriéndose a la Iglesia Católica, subrayando que la justificación de la colaboración económica «ha de entenderse en tanto en cuanto la Iglesia Católica desarrolle actividades encaminadas a la realización efectiva de los derechos fundamentales de los ciudadanos, sustancialmente el de libertad religiosa, clave del tratamiento constitucional del fenómeno social religioso»⁴⁰.

V. MODOS CONCRETOS DE COOPERACIÓN ECONÓMICA

Una vez estudiadas las razones por las que en Derecho español se puede hablar de *cooperación económica* del Estado con las confesiones religiosas, es preciso centrar la atención en los modos concretos como se plasma dicha cooperación. La doctrina ha distinguido tradicionalmente entre cooperación directa y cooperación indirecta.

38. PÉREZ DE AYALA, *Diversos sistemas para las relaciones económicas entre la Iglesia y el Estado*, en «Ya», 26-I-73.

39. Cfr. F. VERA URBANO, *Derecho Eclesiástico*, Madrid 1990, 330-331.

40. GONZÁLEZ ARMENDIA, *El impuesto religioso...*, 134.

La primera, como su nombre indica, es la que realiza *directamente* el Estado a las confesiones, por ejemplo, destinando una partida de los presupuestos generales a este fin.

La cooperación indirecta es la que se lleva a cabo mediante un sistema de exenciones y bonificaciones fiscales a las entidades eclesiológicas⁴¹.

Veamos, en primer lugar, la cooperación directa, centrándonos en el sistema de asignación tributaria, que es el sistema seguido por la legislación española.

Históricamente la Iglesia Católica ha gozado en España de una especial preeminencia también en cuanto a su sostenimiento económico por parte del Estado. El título que justificaba ese sostenimiento se basaba, fundamentalmente, en las pasadas desamortizaciones y en la obra de la Iglesia en favor de la Nación. El cauce jurídico para llevar a la práctica esa colaboración económica fue la consignación de una partida en los presupuestos generales del Estado para el sostenimiento del culto y del clero. Así se cubrían junto con los sueldos del clero, los gastos de funcionamiento de la curia diocesana, dotaciones para seminarios y universidades de estudios eclesiológicos y otras subvenciones.

La diferencia que media entre el compromiso estatal de «cooperar con la Iglesia Católica» establecido en el art. 16,3 de la Constitución y la obligación derivada del Concordato de 1953 de dotar al culto y al clero es clara. Se da un cambio importante porque se colabora al sostenimiento de la Iglesia Católica, pero no se la financia⁴².

41. Dentro de esta cooperación indirecta Ana Fernández-Coronado distingue a su vez: la *negativa* que se concreta en un «no hacer» por parte del Estado, ya directamente (exención y no sujeción), ya indirectamente a través del individuo (desgravaciones fiscales para donaciones patrimoniales a entidades religiosas); y la *positiva* que se traduce en una conducta activa (contribución estatal a la exacción fiscal a favor de las iglesias) (Cfr. FERNÁNDEZ-CORONADO, *La colaboración...*, 366).

42. Cfr. GONZÁLEZ ARMENDIA, *El impuesto religioso...*, 120. Piñero distingue también entre dotación y financiación. La primera alude a «la consignación y entrega de una determinada cantidad de dinero, periódicamente del Estado a la Iglesia, para contribuir a los gastos de la misma Iglesia». La financiación puede entenderse de manera total como «la ordenación económica de todo el quehacer externo de la Iglesia, cualquiera que fuera este quehacer, y cualquiera que fuera la forma que adopta este quehacer» (PIÑERO, *La dotación de la Iglesia por el Estado en los nuevos Acuerdos entre la Santa Sede y el Estado español*, en «Ius Canonicum», XIX (1979), 306).

Ello explica también que la cooperación económica con las confesiones religiosas no lleve consigo necesariamente una declaración de confesionalidad estatal. Y a la inversa, el hecho de que un Estado sea confesional no implica el que se tenga que financiar dicha confesión.

Pero, dejando a un lado estas cuestiones, quizá la pregunta inmediata sea: con base en la Constitución de 1978 ¿cuál ha sido el régimen previsto en el *Acuerdo de Asuntos Económicos*?

A. Financiación directa

1. Análisis de las normas constitutivas de la asignación

El punto de partida en esta materia consiste en tener presente que la asignación se articula como el instrumento adecuado para plasmar la cooperación económica; y, además, se hace con respeto absoluto al principio de libertad religiosa⁴³. No cabe admitir, por tanto, la interpretación de que el *Acuerdo sobre Asuntos Económicos* introduce una situación de privilegio en favor de la Iglesia Católica: cualquier otra confesión religiosa puede conseguir —si se da un título que lo justifique y si lo desea— la misma colaboración⁴⁴.

Atendiendo al tenor literal del art. II del *Acuerdo*⁴⁵ se deduce que la asignación tributaria es un componente parcial, de forma que no

43. Cfr. art. III,1 AAEE.

44. Goti mantiene que si hasta el momento no se había previsto la financiación directa de las confesiones distintas de la Iglesia Católica es por la falta de historia en ese extremo y además porque dichas confesiones tienen plenamente configurada la forma de conseguir sus ingresos al tiempo que pretenden mantener una total independencia en relación con las instituciones del Estado (Cfr. GOTI, *Sistema de Derecho Eclesiástico del Estado*, San Sebastián 1991, 305). Puede verse también, I.C. IBÁN, *L'esperienza spagnola*, en "Il nuovo regime giuridico degli enti e dei beni ecclesiastici", Milano 1993, pp. 62 ss.

45. «1. El Estado se compromete a colaborar con la Iglesia en la consecución de su adecuado sostenimiento económico, con respeto absoluto al principio de libertad religiosa.

»2. Transcurridos tres ejercicios completos desde la firma de este Acuerdo, el Estado podrá asignar a la Iglesia Católica un porcentaje del rendimiento de la imposición sobre la renta, el patrimonio neto u otra de carácter personal, por el procedimiento técnicamente más adecuado. Para ello, será preciso que cada contribuyente manifieste expresamente en la declaración respectiva, su voluntad acerca del destino de la parte afectada. En ausencia de tal declaración la cantidad correspondiente se destinará a otros fines.

»3. Este sistema sustituirá a la dotación a que se refiere el apartado siguiente, de modo que proporcione a la Iglesia Católica recursos de cuantía similar.

excluye que la Iglesia pueda, al igual que otros entes no estatales, participar de los recursos económicos que con carácter general se arbitran por la legislación del Estado para fines específicos (educativos, asistenciales, etc.)⁴⁶. Sin embargo, esto que a nivel teórico parece resultar claro, ha sido objeto de *peculiares* interpretaciones a la hora de aplicarlo.

En efecto, «los beneficios sociales que la colectividad nacional recibe de la Iglesia católica, en una época presidida por la solidaridad y la cultura, han de ser objeto de retribución como entidad de derecho público que es y con cargo a los Presupuestos Públicos como si los servicios fueran prestados por el Estado»⁴⁷. Paralelamente, en la sociedad actual se hace cada vez más necesario que las producciones de bienes y servicios se determinen según un proceso de elección colectiva en el que los ciudadanos puedan decidir con su voto, pero distintos de los de representación política o tradicionales. En este sentido, cuando un ciudadano marca la casilla para que el 0,5239% del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) se destine a la Iglesia Católica, lo que se está haciendo es revelar su preferencia por un determinado gasto público⁴⁸.

Luego, en principio, este sistema no plantea graves dificultades; otra cuestión es que, en su día, se hubiera establecido otro sistema mejor. Ciertamente, la doctrina se planteó en su momento cómo debía aplicarse esta «nueva afectación» del dinero público; sobre qué concepto debía girarse ese nuevo «impuesto». Las posibilidades que se barajaron fueron las siguientes:

»4. En tanto no se aplique el nuevo sistema, el Estado consignará en sus Presupuestos Generales la adecuada dotación a la Iglesia Católica, con carácter global y único, que será actualizada anualmente.

»Durante el proceso de sustitución, que se llevará a cabo en el plazo de tres años, la dotación presupuestaria se minorará en cuantía igual a la asignación tributaria recibida por la Iglesia Católica.

»5. La Iglesia Católica declara su propósito de lograr por sí misma los recursos suficientes para la atención de sus necesidades. Cuando fuera conseguido este propósito, ambas partes se pondrán de acuerdo para sustituir los sistemas de colaboración financiera expresada en los párrafos anteriores de este artículo, por otros campos y formas de colaboración económica entre la Iglesia Católica y el Estado».

46. Cfr. B. HERRÁEZ, *Acuerdo sobre Asuntos Económicos*, en «Ecclesia», 1919 (1979) 116.

47. C. ALBIÑANA, *Configuración al presente y de futuro del sistema de dotación a la Iglesia*, en «La asignación tributaria...», 56.

48. *Ibid.*, 60.

—Si se giraba sobre la base imponible, las cantidades que deberían pagarse a la Iglesia Católica serían enormes. En este caso nos hubiéramos encontrado frente a un gravamen eclesiástico de carácter progresivo (al aumentar la base aumentaría la cuota), que sería, además, complementario del IRPF porque se tendría que aplicar, además, el tipo complementario del IRPF.

—Si el impuesto se aplicara sobre la cuota tributaria nos encontraríamos con un fenómeno semejante: la aplicación del impuesto eclesiástico, al que habría de sumarse la aplicación del IRPF.

—Por último, la mejor solución (por lo menos, en cuanto a los costes que plantea a la Administración pública) es la de la Ley de Presupuestos Generales del Estado de 1988 que permite una rectificación anual —mediante ley— del coeficiente de aplicación⁴⁹.

Junto a todo esto se ha de tener en cuenta también lo que establece el art. 27 de la Ley General Tributaria: «El rendimiento de los tributos del Estado, se destinará a cubrir sus gastos generales, a menos que, a título excepcional y mediante Ley, se establezca una afectación concreta». Por eso, cuando en una ley de presupuestos (como es el caso de la Ley de Presupuestos Generales del Estado de 1988) se establece una asignación impositiva, lo que se está haciendo es una afectación parcial de unos rendimientos impositivos concretos. Es así como «la asignación tributaria no afecta al Impuesto de las Personas Físicas como tributo, es decir, como ingreso público. A lo que afecta, sobre lo que actúa jurídicamente la disposición adicional quinta de la Ley de Presupuestos Generales del Estado de 1988 es sobre el rendimiento que genera el referido Impuesto. Por medio de la asignación se asigna a fines religiosos parte de los rendimientos obtenidos merced al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Esto se pone especialmente de manifiesto en que si afectara al Impuesto, dado que su período impositivo es anual y se devenga al 31 de diciembre, para que hubiera producido efectos en la declaración que se presenta antes del 10 de junio de 1988, tendría que haber entrado en

49. Cfr. ALBIÑANA, *Configuración al presente...*, 57 s. «Esta última opción viene a confundirse cuantitativamente con la actual de la asignación tributaria, en cuanto la técnica de cálculo es la misma. No así desde el ángulo cualitativo, pues no se trataría de un ingreso que genere crédito para gasto público, como ahora sucede, sino de un ingreso a aplicar mediante transferencia a los respectivos Presupuestos eclesiásticos» (*Ibid.*, 58).

vigor antes del 1 de enero de 1987. Como no afecta al Impuesto en sí, sino al destino de parte de los rendimientos que se derivan del mismo, puede entrar en vigor antes del 1 de enero de 1988 y afectar al destino de los rendimientos generados a lo largo de 1987 y devengados el 31 de diciembre de 1987»⁵⁰.

Sin embargo, y aun cuando la asignación tributaria constituye una afectación sobre los ingresos que cubren el gasto público, a la vista del art. 134, 2 de la Constitución debe consignarse en los Presupuestos Generales del Estado, lo cual no supone, evidentemente, la aprobación anual de la asignación tributaria, pues la ley de presupuestos es sobre todo una ley de habilitación de créditos y previsión de ingresos y no más⁵¹. De ahí que «la disposición adicional quinta de la Ley de Presupuestos para 1988 no es de las normas que se limitan a consentir anualmente un determinado gasto. Por el contrario, da ejecución al Acuerdo de 1979 en su aspecto relativo a la asignación tributaria en favor de la Iglesia Católica y, como tal, se incorpora al ordenamiento jurídico español permanentemente hasta que se dé cumplimiento a lo enunciado en el párrafo 5 del Acuerdo, es decir, hasta que la Iglesia Católica obtenga de por sí los recursos suficientes para la atención de sus necesidades.

»Este planteamiento se traduce con claridad en la propia disposición adicional, cuando en su apartado segundo se dispone en relación al porcentaje del rendimiento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a fines religiosos y a otros fines de interés social, que: «Dicho porcentaje se fijará en la Ley de Presupuestos de cada año y se aplicará sobre la cuota íntegra del Impuesto resultante de las declaraciones anuales presentadas por los sujetos pasivos. A estos efectos, se entenderá por cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la resultante de aplicar sobre la base imponible del tributo, definida conforme al artículo 13 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, la tarifa establecida en el artículo 28 de la misma Ley». Esto quiere decir que la regulación contenida en la disposición adicional tiene carácter permanente por encima

50. L.M. CAZORLA, *La asignación tributaria en favor de la Iglesia Católica en el marco de las relaciones económicas entre el Estado español y la Santa Sede*, en «La asignación tributaria...», 38.

51. Cfr. E. GONZÁLEZ, *El articulado de las leyes anuales de Presupuestos*, en «Presupuesto y gasto público», 24 (1985), 64.

de la anualidad, puesto que lo que puede variar anualmente es sólo el porcentaje que se aplica sobre la cuota íntegra del Impuesto resultante de las declaraciones anuales presentadas por los sujetos pasivos»⁵².

Ese porcentaje no se ha modificado, lo cual hace que exista un total desfase entre los ingresos que la Iglesia obtenía por medio de la dotación presupuestaria y los que actualmente obtiene por medio de la asignación tributaria.

Pero, volviendo al tema de la opción que hace el ciudadano en cuanto al destino del 0,5239% del IRPF, resultan muy sugerentes las observaciones hechas por González del Valle, que hace una original interpretación de este tema al decir que «se produce un indebido desplazamiento del principio de no confesionalidad o neutralidad del Estado. Para el Estado debe ser indiferente que los ciudadanos ayuden o no a la Iglesia católica; pero no debe ser neutral respecto a las actividades de interés social general». Esa indebida neutralidad se pone de relieve desde el momento en que se ofrece —como destino de ese porcentaje— la opción entre la Iglesia Católica y los «otros fines»⁵³.

Entiende el citado autor que el Estado no se muestra indiferente respecto a las actividades de interés social cuando éstas las realiza el Estado directamente, en cuyo caso, la asignación que reciben es fija, no depende de la opción de los contribuyentes. Cosa distinta es que estas actividades las realicen organizaciones no gubernamentales: «lo que tienen en común las entidades a las que se puede asignar el 0,52 % de la propia declaración sobre la renta y las confesiones religiosas es que ambas son organizaciones no gubernamentales. En resumen, el Estado se muestra indiferente respecto a todo aquello que no es estatal. El rasgo común de las confesiones religiosas y las instituciones de interés social general

52. CAZORLA, *La asignación...*, 40. Vid., sin embargo, la opinión de I.C. IBÁN, *Lecciones de Derecho Eclesiástico*, Madrid 1987, 220-221.

53. El R.D. 825/1988 de 15 de julio concreta lo establecido en la D.A. 5.^a, 8 de la Ley 33/1987 de 23 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado y señala como entidades beneficiarias del 0,5239% si no se destina a la Iglesia Católica a las siguientes: «la Cruz Roja Española y otras organizaciones no gubernamentales y Entidades sociales, siempre que tengan ámbito estatal y carezcan de fin de lucro, dirigidas a ancianos, disminuidos físicos, psíquicos o sensoriales, personas incapacitadas para el trabajo o incurso en toxicomanía o drogodependencia, marginados sociales y en general, actividades de solidaridad social ante situaciones de necesidad».

es puramente negativo. Se asemejan exclusivamente en no ser estatales. El Estado puede y debe mostrarse neutral en relación a las confesiones religiosas, pero no debe mostrarse neutral en relación con las actividades no gubernamentales de interés general. Para una aplicación del Acuerdo de 1979, congruente con el principio de no confesionalidad del Estado o neutralidad, lo no asignado a las confesiones religiosas debería ser destinado a aumentar los presupuestos generales del Estado. Las organizaciones privadas destinadas a actividades de interés social general, precisamente porque realizan actividades de interés social general, deberían recibir una asignación no dependiente de opciones religiosas. La opción personal sólo es congruente en relación con las confesiones religiosas, porque representan supuestos de intereses sociales no generales, en los que el Estado debe mantenerse neutral»⁵⁴.

Además, el destino que no se asigna a la Iglesia Católica debería encaminarse a engrosar los Presupuestos Generales del Estado. De lo contrario, el contribuyente se sitúa en una opción traumática: Iglesia Católica-rehabilitación de drogadictos; Iglesia Católica-atención de ancianos... u otras disyuntivas similares.

En síntesis, podría decirse que la asignación tributaria, siendo, en principio, adecuado instrumento para la cooperación del Estado con la Iglesia se puede convertir, y de hecho se ha convertido, en instrumento de tensión entre autoridades eclesásticas y políticas; y todo ello porque, al no haber cuajado todavía una sólida fundamentación doctrinal de la cooperación del Estado con las confesiones religiosas (pervive todavía la idea de que la cooperación es una manifestación de la confesionalidad), se concibe esa cooperación, en última instancia, como una opción política y discrecional del Estado, dependiente de la «afinidad» (o coincidencia) de ideas entre el poder político y la confesión religiosa de que se trate (en este caso, la Iglesia Católica). Esto es, no hay una aceptación, no se concibe como un derecho de las confesiones recibir esa financiación.

Esa equívoca manera de entender el fundamento de la cooperación económica ha traído consigo una vulneración de la normativa pacticia y, por consiguiente, todo un desarrollo unilateral estatal claramente

54. GONZÁLEZ DEL VALLE, *Régimen patrimonial...*, 342-343.

lesivo de lo que en última instancia es la tutela eficaz del derecho de libertad religiosa.

2. Naturaleza jurídica de la asignación tributaria

Cuando la doctrina analiza todo lo relativo a la asignación tributaria a la Iglesia Católica es prácticamente unánime al calificar el sistema. Para llevar a cabo ese análisis la mayoría de los autores parte del sistema previsto en Alemania tomándolo como referencia. La cuestión que entonces se plantean es: ¿constituye la asignación tributaria un impuesto religioso?

Antes de seguir adelante, diré que en ocasiones tengo la impresión de que cuando se habla de este tipo de *impuestos* no se pretende dar una definición técnico-jurídica, sino que se habla de *religioso* o *eclesiástico* por razón de la materia, es decir, porque se alude a una cantidad destinada al sostenimiento de una determinada confesión religiosa. En cualquier caso, lo más novedoso —dentro del Derecho español— es que la asignación tributaria se fundamenta en el sistema impositivo español de carácter personal; por eso algunos lo denominan *impuesto*⁵⁵.

Me parece, sin embargo, que no es posible hablar de impuesto eclesiástico y tampoco religioso ya que no es un impuesto establecido por el Estado para todos los católicos y afectado al sostenimiento de su Iglesia⁵⁶.

Por otra parte, ya en 1979, el Ministro de Asuntos Exteriores, ponía de manifiesto que la asignación tributaria no constituye un impuesto añadido sino que simplemente el Estado permite que el contri-

55. Cfr. GONZÁLEZ ARMENDIA, *El impuesto religioso...*, 145.

56. *Ibid.*, 149. Posiciones más o menos cercanas a las de este autor son las de Corral, para quien la asignación tributaria no es un impuesto como el alemán (cfr. *La dotación...*, 313-314); Herráez entiende que mediante este sistema «se trata de establecer la posibilidad de la afectación a esta finalidad por parte del Estado, de un tanto por ciento 'del rendimiento de la imposición sobre la renta o sobre el patrimonio neto u otra de carácter personal', respetando la voluntad expresa del contribuyente al hacer la declaración de la renta respectiva» (*Acuerdo...*, 115); por otra parte, Mostaza cree que ni el Estado lo impone a sus súbditos por motivos religiosos, ni la Iglesia lo impone a sus fieles [cfr. *El nuevo régimen económico de la Iglesia en España*, en «Razón y Fe», 1005 (1982) 151]. Finalmente, Arza lo califica de impuesto estatal del cual el Estado destina un tanto por ciento a fines religiosos «siempre que los imponentes declaren su voluntad de que se destine a los fines de una confesión religiosa determinada; en este caso a la Iglesia» (*El sistema...*, 618).

buyente destine una parte alícuota del IRPF al sostenimiento de la Iglesia⁵⁷. Es decir, no entraña una nueva obligación ni una nueva acción de dar dinero; por ello, la implantación de la asignación tributaria no ha modificado la cuantía que cada contribuyente debe pagar por el IRPF⁵⁸. Es más, en el *Acuerdo sobre Asuntos Económicos* ni siquiera existe un sujeto pasivo obligado. En efecto, el sujeto pasivo de un tributo es un sujeto obligado, mientras que en el *Acuerdo* sólo se alude a la posibilidad de que existan contribuyentes que, voluntaria y expresamente, decidan que parte de sus rendimientos impositivos se destinen al sostenimiento económico de la Iglesia. Esta declaración de voluntad es calificada por Cazorla como verdadero acto jurídico, «auténtico presupuesto jurídico para que los rendimientos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas legalmente fijados puedan quedar destinados al sostenimiento económico de la Iglesia Católica»⁵⁹. No es una simple condición sino un verdadero presupuesto de la afectación.

Sin embargo, cuanto venimos diciendo, no es suficiente para eludir la calificación de este sistema como impuesto religioso. Lo definitivo, en este sentido, es lo que establece el número 3 del Art. II del *Acuerdo* (*Este sistema sustituirá a la dotación a que se refiere el apartado siguiente, de modo que proporcione a la Iglesia Católica recursos de cuantía similar*); eso es precisamente lo que no permite calificar a la asignación tributaria como un impuesto religioso. Por ello, «el cambio va de una *dotación presupuestaria* a una *dotación tributaria* personalizada. Pero esa misma personalización se minimiza porque la necesidad de proporcionar a la Iglesia 'recursos de cuantía similar' a la dotación presupuestaria, hace prácticamente inoperante el requisito de la declaración de voluntad de los contribuyentes»⁶⁰. Lo que la doctrina no había previsto —cosa lógica, por otra parte— es que el Estado hiciera caso omiso a lo pactado y limitara la

57. D.G.C.G., *Congreso de los Diputados*, 29, de 13 de septiembre de 1979.

58. Cfr. CAZORLA, *La asignación...*, 36.

59. *Ibid.*, 41.

60. MARTÍN DE AGAR, *Notas...*, 794. Considera este autor que no se puede decir que el *Acuerdo* establezca un cambio del sistema de dotación al del impuesto religioso ya que el porcentaje del tributo afectado «es función de una cantidad preestablecida a percibir por la Iglesia, lo cual desvirtúa todo el sistema, aunque a primera vista pueda parecer una simple visión cuantitativa» (*Ibid.*, 973). En la misma línea, González del Valle habla de «sistema de dotación estatal, con asignación democrática de la cantidad» (*Régimen patrimonial...*, en «Derecho Eclesiástico...», 1993, 339).

asignación tributaria estableciendo un porcentaje invariable durante años para todos los períodos impositivos. Por ello, me parece que se ha cumplido lo que Motilla consideraba como una hipótesis al decir que la cifra de la asignación tributaria dependería «en última instancia del porcentaje unilateralmente fijado por el Gobierno y aprobado por las Cortes Generales en la ley presupuestaria general. Según el signo político en las alternativas de poder, la cuota variará en el sentido de acercarla a lo que actualmente se le otorga —eso es lo prescrito en el Acuerdo— o, disminuyendo el porcentaje se puede llegar a convertir en un arma de presión política contra la Iglesia de indudable eficacia. En ambos casos la voluntad de los contribuyentes y el número de éstos se convierte en un factor totalmente irrelevante y en el segundo pelagra, además, la libertad y autonomía de la Iglesia»⁶¹.

Finalmente, es de interés añadir que el sistema diseñado por el Acuerdo no está en contradicción con el art. 16, 2 de la Constitución, pues la manifestación del destino de los bienes es voluntaria y, además, nadie es obligado a manifestar su ideología, religión o creencias⁶².

3. Problemas planteados a la hora de aplicar el Acuerdo

Examinadas las cuestiones relativas a la fundamentación y calificación jurídica del, en ocasiones, mal llamado *impuesto religioso* por algún autor, mi propósito es llevar a cabo ahora una descripción de los datos legales y ofrecer una posible vía de solución a los problemas que ha planteado la aplicación del Acuerdo sobre Asuntos Económicos. Para ello me ha parecido de interés hacer referencia, primero, al desarrollo normativo de la cuestión, analizando el contenido de las normas legales; y, en segundo lugar, llevar a cabo unas consideraciones críticas.

a) Desarrollo normativo

El punto de partida en esta materia es la Ley 33/1987 de 13 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado. Allí se establece que

61. A. MOTILLA, *La financiación de las confesiones*, en «Curso de Derecho Eclesiástico», Madrid 1991, 284.

62. Cfr. *ibid.*, 285; ARZA, *El sistema...*, 620.

los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas pueden manifestar su voluntad de destinar el porcentaje fijado, bien al sostenimiento de la Iglesia Católica, bien a otros fines de interés social.

Del texto de la Disposición Adicional 5.^a de la Ley interesa destacar lo siguiente:

1.^o Se dicta esta norma en aplicación del art. II del Acuerdo sobre Asuntos Económicos.

2.^o El porcentaje de IRPF aplicable a la Iglesia Católica o a otros fines se fijará en cada Ley de Presupuestos.

3.^o El porcentaje para el período impositivo de 1988 es de 0,5239%.

4.^o Los sujetos pasivos pueden optar entre el sostenimiento de la Iglesia Católica y «otros fines». Quienes no manifiesten expresamente su voluntad en uno u otro sentido, se entiende que optan por los «otros fines».

5.^o «Durante el período de tres años a que se refiere el párrafo segundo del apartado 4 del artículo II del Acuerdo citado con la Santa Sede, la dotación presupuestaria a la Iglesia Católica se minorará en la cuantía de la asignación tributaria que aquélla reciba en virtud de lo previsto en esta disposición. La minoración se efectuará con cargo al rendimiento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas».

6.^o A partir de 1991 se establecerá definitivamente el sistema de asignación tributaria. «Cada año, la Iglesia Católica recibirá mensualmente, en concepto de entrega a cuenta, una dozava parte de la asignación tributaria correspondiente al penúltimo ejercicio presupuestario anterior. Esta cantidad se regularizará definitivamente cuando se disponga de los datos definitivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio correspondiente».

Posteriormente, el Gobierno —mediante decreto— ha regulado los llamados «fines de interés social» así como los requisitos y procedimiento de solicitud de ayudas para su atención⁶³.

63. Pueden verse en este sentido:

—R.D. 825/1988, de 15 de julio, por el que se regulan los fines de interés social de la asignación tributaria.

Pero, ¿qué es lo que sucedió, realmente, en 1991? La Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1991 había recogido en su Disposición Adicional 3.^a lo siguiente: «En ejecución de lo previsto en el artículo II, apartado 2 del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979, y en el apartado 6 de la Disposición Adicional Quinta de la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1988, el porcentaje del rendimiento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aplicable en las declaraciones correspondientes al período impositivo de 1990, será el 0,5239 por 100.

»La Iglesia Católica recibirá, mensualmente, durante 1991, en concepto de entrega a cuenta de la asignación tributaria, una dozava parte de la dotación presupuestaria a la Iglesia Católica en 1990. Cuando se disponga de los datos definitivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes a 1990, se procederá a la regularización definitiva abonándose la diferencia a la Iglesia Católica o, en caso de que las entregas a cuenta hubieran superado el importe de la asignación tributaria, compensando el exceso con el importe de las entregas a cuenta posteriores».

Sin embargo, y aun cuando ésta ha sido la tónica general de estos últimos años⁶⁴, la Ley 21/1993, de 29 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 1994 en su Disposición Adicional 3.^a⁶⁵ —man-

—R.D. 195/1989, de 17 de febrero, por el que se establecen los requisitos y procedimiento de solicitud de ayudas para fines de interés social, derivados de la asignación tributaria.

64. Cfr. D. A. 3.^a de la Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1992 y la D. A. 6.^a de la Ley 39/1992, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1993 y la D. A. 3.^a de la Ley 21/1993, de 29 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 1994.

65. El texto de la citada disposición es el que sigue: «Uno. En ejecución de lo previsto en el artículo II, apartado 2 del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979, y en el apartado 6 de la Disposición Adicional Quinta de la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1988, el porcentaje del rendimiento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aplicable en las declaraciones correspondientes al período impositivo de 1993, será el 0,5239 por 100.

»Dos. La Iglesia Católica recibirá, mensualmente, durante 1994, en concepto de entrega a cuenta de la asignación tributaria, 1.525.000.000 de pesetas. Cuando se disponga de los datos definitivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes a 1993, se procederá, en su caso, a la regularización definitiva, abonándose la diferencia, si existiera, a la Iglesia Católica.

teniendo el primer párrafo de la Disposición Adicional 3.^a de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1991— estableció una modificación importante: la de elevar a definitivas las cantidades entregadas a cuenta en 1991, 1992 y 1993.

El sistema se reitera en la Ley de Presupuestos del año siguiente⁶⁶ de manera que se mantiene el porcentaje y se elevan a definitivas las cantidades entregadas en el ejercicio anterior. Sin embargo, la cantidad entregada a cuenta fue incrementada.

Para el ejercicio del año siguiente se prorrogaron los presupuestos de 1995 mediante Real Decreto-Ley 12/1995, de 28 de diciembre⁶⁷, cuya disposición adicional decimotercera vuelve a elevar en un 3,5 % la cantidad entregada por el Estado a la Iglesia.

La cantidad se sigue incrementando para el ejercicio económico de 1997⁶⁸, al tiempo que se elevan a definitivas las cantidades entregadas en el ejercicio económico anterior. Idéntico sistema se ha seguido para el año en curso⁶⁹.

b) Consideraciones críticas

La Disposición Adicional 3.^a de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1991 suscita una serie de dudas o perplejidades a las que es preciso referirse:

1.^a Es indudable que la naturaleza jurídica de tratado internacional de los Acuerdos entre el Estado español y la Santa Sede (a los que

»Las entregas a cuenta, así como la liquidación definitiva que, en su caso, haya de abonarse a la Iglesia Católica, se harán efectivas minorando la cuantía total de la recaudación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio correspondiente.

»Tres. Se elevan a definitivas las cantidades entregadas a cuenta en los ejercicios 1991, 1992 y 1993».

66. Cfr. D. A. 3.^a de la Ley 41/1994, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1995.

67. Fórmula prevista en el art. 134, 4 de la Constitución española: «Si la Ley de Presupuestos no se aprobara antes del primer día del ejercicio económico correspondiente, se considerarán automáticamente prorrogados los Presupuestos del ejercicio anterior hasta la aprobación de los nuevos».

68. Cfr. D. A. 3.^a de la Ley 12/1996, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1997.

69. Cfr. D. A. 2.^a de la Ley 65/1997, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1998.

resulta aplicable el art. 96 de la Constitución) hace que el *Acuerdo sobre Asuntos Económicos* prevalezca sobre cualquier norma legal o disposición contraria a él, ya sea por aplicación del criterio de jerarquía normativa, ya sea por aplicación del criterio del principio de competencia⁷⁰.

2.^a En virtud del art. VI del citado *Acuerdo* las normas de ejecución deben dictarse de común acuerdo y no de forma unilateral, es decir, sólo por iniciativa y participación estatal.

3.^a La disposición dice de la asignación tributaria que ésta aparece regulada en el art. II, 2 del *Acuerdo*, lo cual es una limitación de su contenido: la asignación tributaria se regula a lo largo de *todo el art. II*, en cuyo apartado 3 —y refiriéndose a los recursos— se establece que han de ser de cuantía similar.

4.^a ¿Cómo es posible que la Disposición Adicional que comentamos (D.A. 3.^a de la LPGE para 1991) se presente como norma de ejecución del *Acuerdo sobre Asuntos Económicos* y en la misma medida de la Disposición Adicional 5.^a de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1988, cuando esta última, a su vez, había sido dada ya como norma de ejecución del *Acuerdo*?

5.^a Afirmar que se abonará la diferencia a la Iglesia Católica carece de sentido. Era imposible que el importe de la asignación tributaria a percibir por la Iglesia en 1991 fuera superior —si además no se modificó el porcentaje del IRPF— a lo recibido por medio de la dotación presupuestaria de 1990; por tanto, ¿para qué se dice «abonándose la diferencia a la Iglesia Católica»?

En definitiva, parece que con el texto de la citada Disposición Adicional se llegaba a un endeudamiento de la Iglesia con el Estado, lo cual no tiene nada que ver con lo establecido en el *Acuerdo*. Máxime si se tiene en cuenta que las Leyes de Presupuestos Generales del Estado de los años siguientes han ido recogiendo el contenido de esta disposición añadiendo el párrafo que sigue: «Las entregas a cuenta así como la liquidación definitiva que, en su caso, haya de abonarse a la Iglesia Católica, se harán efectivas minorando la cuantía total de la recaudación del

70. Vid., por ejemplo, P. LOMBARDÍA-J. FORNÉS, *Fuentes del Derecho Eclesiástico español*, en AA.VV., «Derecho Eclesiástico del Estado Español», Pamplona 1997, 109 s., con las referencias bibliográficas allí contenidas.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el ejercicio correspondiente»⁷¹.

¿Qué sucede, por su parte, con la Ley 21/1993, de 29 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 1994? De ella merece destacar lo siguiente:

1.^o El apartado uno de la Disposición Adicional 3.^a es idéntico al de la Disposición Adicional 3.^a de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1991⁷².

2.^o El Estado fija una cantidad que la Iglesia irá recibiendo mensualmente en concepto de entrega a cuenta; y una vez obtenidos los datos definitivos del IRPF correspondientes al año 1993 se procederá, en su caso, al abono a favor de la Iglesia de la diferencia existente. Este sistema parece, en principio, más acorde con la normativa contenida en el *Acuerdo*; lo que no parece tan claro es cuál ha sido el motivo por el cual el legislador ha llevado a cabo esta reforma.

3.^o El contenido del párrafo segundo del segundo apartado no deja de ser confuso y no parece añadir nada al contenido de lo que ya se había establecido.

71. Disposición adicional 3.^a, 3 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1992, de 30 de diciembre de 1991. Lo mismo se lee en la D. A. 6.^a de la Ley 39/1992, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1993; D. A. 3.^a de la Ley 21/1993, de 29 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 1994; D. A. 3.^a, 2 de la Ley 41/1994, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1995; y la D. A. 3.^a de la Ley 12/1996, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1997.

72. El texto de la citada disposición es el que sigue: «Uno. En ejecución de lo previsto en el artículo II, apartado 2 del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979, y en el apartado 6 de la Disposición Adicional Quinta de la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1988, el porcentaje del rendimiento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aplicable en las declaraciones correspondientes al período impositivo de 1993, será el 0,5239 por 100.

»Dos. La Iglesia Católica recibirá, mensualmente, durante 1994, en concepto de entrega a cuenta de la asignación tributaria, 1.525.000.000 de pesetas. Cuando se disponga de los datos definitivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes a 1993, se procederá, en su caso, a la regularización definitiva, abonándose la diferencia, si existiera, a la Iglesia Católica.

»Las entregas a cuenta, así como la liquidación definitiva que, en su caso, haya de abonarse a la Iglesia Católica, se harán efectivas minorando la cuantía total de la recaudación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio correspondiente.

»Tres. Se elevan a definitivas las cantidades entregadas a cuenta en los ejercicios 1991, 1992 y 1993».

4.º Más sorprendente todavía es el apartado tercero, pues, al elevar a definitivas las cantidades entregadas a cuenta, lo que de ahí se desprende es que el Estado viene a *condonar* una deuda que hasta el momento mantenía con él la Iglesia.

Todo ello nos lleva a la conclusión de que se ha realizado una sesgada interpretación del contenido de los Acuerdos —cuya naturaleza de tratado internacional es indiscutida—. Es decir, se ha hecho una interpretación política de las leyes en lugar de emplear la interpretación y la técnica jurídicas.

4. Posibles vías de solución

La situación que las entidades eclesiásticas han atravesado ha sido la siguiente: se partió de un acuerdo de cooperación con la Iglesia Católica, sobre la base de que todos los católicos iban a colaborar en su sostenimiento (cosa que no es real) y paralelamente no se ha modificado el porcentaje de la asignación tributaria; por lo tanto, los porcentajes por vía de financiación directa cada vez son menores.

Es pues, evidente, que existe una divergencia entre lo que es el reconocimiento de derechos a una confesión religiosa surgido de un convenio (en este caso de naturaleza internacional) y la normativa unilateral del Estado que va ahogando el normal desenvolvimiento de dicha confesión. Sin embargo, no hay que olvidar que ya antes de que la actuación del Gobierno se orientara en esta dirección, algunos autores habían previsto estas posibles desviaciones de la legislación estatal⁷³. De aquí se deduce la necesidad de estudiar otras posibles vías de actuación con base en el *Acuerdo*.

Así por ejemplo, Martín de Agar considera inviable la técnica del impuesto eclesiástico en nuestro ordenamiento jurídico, a diferencia de lo que sucede en el derecho alemán donde la Iglesia se considera Corporación de Derecho Público. En efecto, tal como se concibe la libertad religiosa en España, y dada la inexistencia del soporte legal oportuno, ese impuesto no sería coactivo ya que la potestad tributaria como potestad legislativa nece-

73. Cfr. en este sentido la opinión de Motilla a la que ya me he referido anteriormente. Vid. *supra*, nota 61.

sita del territorio como sede para su actividad coercitiva. No hay que olvidar que la coacción aneja a la imposición del tributo implica el ejercicio de un poder que como tal es soberano, y obviamente, la soberanía —desde esta precisa perspectiva— no se concibe sin el factor territorial⁷⁴. Por ello, según el citado autor, y con base en nuestra legislación, podría hablarse de una contribución eclesiástica, obligatoria sólo en el ámbito canónico, gestionada por el Estado, cuya misión se limitaría a recaudar un recargo voluntario, sobre un impuesto estatal con destino a la Iglesia⁷⁵.

Frente a este panorama tal vez la pregunta inmediata sea si es posible articular otros sistemas con base en lo pactado. A mi entender, ello es posible si, además de la asignación tributaria, la ley admitiera que las donaciones a la Iglesia estuvieran exentas de gravamen, esto es, se establecieran sin reparos incentivos fiscales para dichas donaciones. En este caso, tendría viabilidad lo previsto en el art. II, 5 del *Acuerdo sobre Asuntos Económicos*: «La Iglesia Católica declara su propósito de lograr por sí misma los recursos suficientes para la atención de sus necesidades. Cuando fuera conseguido este propósito, ambas partes se pondrán de acuerdo para sustituir los sistemas de colaboración financiera expresada en los párrafos anteriores de este artículo, por otros campos y formas de colaboración económica entre la Iglesia Católica y el Estado».

El citado precepto merece un cuidadoso análisis, pues, en efecto, se recoge en él una declaración «formal» de la Iglesia de conseguir la autofinanciación y además, un pacto *de negociando*, de forma que cuando se consiga dicha finalidad, ambas partes, es decir, Santa Sede-Estado Español (y no Conferencia Episcopal-Gobierno), fijarán otras formas de cooperación. Por otra parte, está claro que no se fija un límite de tiempo para dicha autofinanciación⁷⁶.

Conseguido ese propósito la cooperación no cesa (al ser un principio de rango constitucional), «sino que abrazaría otros campos y formas, pues el propio art. II, 5 del AAE así lo avanza. Además, la coope-

74. Cfr. ALBIÑANA, *Configuración...*, 52.

75. MARTÍN DE AGAR, *Notas...*, 795.

76. En sentido algo diverso entiende Ana Fernández-Coronado que «se trata de un verdadero compromiso que adopta una forma de declaración unilateral, pero indeterminado en el tiempo. Quiere ello decir que resulta compromiso suficiente a los efectos de evitar la permanencia *sine die* de la fase anterior, pero que no resulta exigible en plazo determinado» (*La colaboración...*, 384).

ración estatal continuaría dándose en su vertiente 'indirecta', es decir, la contenida en los arts. III, IV y V del mismo pacto»⁷⁷. Me parece muy certero Eusebio González cuando escribe: «es como si de lo que se pretendiera huir no fuera tanto de la cooperación económica del Estado a la Iglesia cuanto de unas formas concretas de prestar esa cooperación»⁷⁸. Y es que, en efecto, si el Estado no coopera con las confesiones religiosas estaría incumpliendo el art. 16 de la Constitución.

No me parece, sin embargo, que esa cooperación económica deba dirigirse a las tareas asistenciales y sociales en general que cumple la institución eclesial y que se postule, como sistema definitivo, la suficiencia financiera de la Iglesia en lo tocante al hecho religioso.

Discrepo, por esta razón, de Cazorla cuando dice que «el sistema definitivo pide la suficiencia financiera de la Iglesia en lo tocante al hecho religioso, mientras que postula la colaboración financiera entre la Iglesia y el Estado en lo que cumple a las tareas asistenciales y sociales en general que cumple la institución eclesial»⁷⁹. A mi entender, y como se recoge al principio de este trabajo, el deber constitucional de cooperación del Estado con las confesiones religiosas no se puede fundamentar solamente en las actividades sociales realizadas por las confesiones; su fundamento está *propriadamente* en la actividad que realizan las confesiones en cuanto *entidad religiosa*; puesto que de tutela del derecho de libertad religiosa, en su vertiente institucional, se trata.

En cualquier caso, me parece que el sistema de la asignación tributaria no está en contradicción con la autofinanciación. Entendida la asignación tributaria como una contribución gestionada por el Estado, serían los propios ciudadanos quienes —aparte de sus donaciones voluntarias— financiarían la Iglesia, *cooperando* el Estado con sus órganos de gestión para el ingreso de dichos tributos.

No hay que olvidar que el *Acuerdo sobre Asuntos Económicos* comienza su articulado con un reconocimiento expreso del derecho nativo de la Iglesia a recabar bienes; «este derecho se reconoce a la Iglesia en un sentido lato, es decir, todo lo que significa Iglesia Católica con

77. GONZÁLEZ ARMENDIA, *La autofinanciación...*, 621.

78. E. GONZÁLEZ, *Régimen fiscal...*, en «Constitución y Acuerdos...», 291.

79. CAZORLA, *La asignación...*, 25.

sus distintos entes, tal como quedan especificados en el Acuerdo sobre Asuntos Jurídicos. Y sin limitaciones. Con la misma capacidad patrimonial que los demás sujetos de derecho, pudiendo recibir donaciones con fines condicionados o de disposición enteramente libre»⁸⁰. Se trata de una fórmula amplia para la obtención de recursos financieros en orden a la autofinanciación⁸¹. No obstante, parece evidente que no se podrá llegar a esa autofinanciación sólo con las aportaciones de los fieles.

En definitiva, podría conseguirse el propósito de la autofinanciación de la Iglesia mediante los siguientes cauces conjuntos:

1.º Una contribución eclesiástica gestionada por el Estado; para lo cual se podría aprovechar la actual técnica empleada para la asignación tributaria.

2.º Las aportaciones de los fieles siempre que gozaran de incentivos fiscales en atención al fin —entidad religiosa— al que se destinan.

3.º «Otras formas de cooperación» (art. II, 5 *in fine*) tanto directa como indirecta.

5. De la asignación tributaria a la autofinanciación

Es indudable que en España es necesario prever un sistema de adecuación para sustituir el actual por el previsto en el art. II, 5 del *Acuerdo*. Ya que no se establece un plazo determinado, dicha sustitución podría ser progresiva; se trata, por tanto, de diseñar un modelo que permita la autofinanciación partiendo de que, hoy por hoy, las fuentes de ingresos de la Iglesia Católica son de un lado, la asignación tributaria y de otro, las donaciones de los fieles.

Los sistemas que, a mi entender, podrían ofrecerse son básicamente los siguientes:

a) El primero es el que podríamos llamar *sistema mixto* de recaudación de ingresos y que implicaría mantener la asignación tributaria concebida como una contribución eclesiástica gestionada por los órga-

80. B. HERRÁEZ, *Normas de la Conferencia Episcopal en relación con los bienes temporales de la Iglesia*, en «El Derecho Patrimonial», 146.

81. Cfr. GONZÁLEZ ARMENDIA, *La autofinanciación...*, 582.

nos de la Administración Pública y además las donaciones de los fieles con los correspondientes incentivos fiscales.

b) El segundo sistema es el que parte de la erradicación de la asignación tributaria, en cuyo caso el procedimiento de sustitución podría ser el que sigue (partiendo del hecho de que a medida que aumentan las donaciones disminuye la asignación): ya que la asignación tributaria es complementada por una cantidad adicional⁸², la disminución afectará primero a este complemento y sólo una vez superado por los ingresos por donaciones, se iniciará la disminución de los ingresos por asignación tributaria hasta completar la cifra fijada por el Gobierno *de modo que proporcione a la Iglesia Católica recursos de cuantía similar* a los que venía concediendo en el momento que fueron firmados los *Acuerdos*⁸³. Entonces la disminución no se hará en la cantidad global sino en el porcentaje⁸⁴; y en el caso de que en el ejercicio siguiente disminuyera la cantidad obtenida por donaciones, se abonaría a cuenta del ejercicio o los ejercicios siguientes, el suplemento correspondiente. Y, cuando los ingresos por donaciones superen a la asignación tributaria en tres períodos consecutivos, se entenderá que esta última desaparece.

B. *Los sistemas de financiación indirecta*

Una vez visto todo lo relativo a la cooperación directa del Estado con las confesiones religiosas, es preciso atender ahora al estudio de la llamada cooperación indirecta. Sin embargo, quisiera poner de relieve que resulta muy difícil llevar a cabo un análisis unitario de todo este tema y extraer unos principios generales basados en el texto de la ley porque los criterios del legislador no son uniformes (basta ver el texto del *Acuerdo* y las Leyes de Presupuestos Generales del Estado desde el año 1988). La doctrina, por su parte, no puede ser más dispar.

Con el fin de clarificar el contenido de esta exposición haré referencia, en primer lugar, a una serie de cuestiones tributarias de interés.

82. El presupuesto de la Iglesia para 1998 es de 22.794 millones, de los que 20.000 millones proceden de la asignación tributaria y del complemento presupuestario del Estado.

83. En buena lógica jurídica esa cifra debería ser aumentada proporcionalmente al nivel de vida, de lo contrario no tendría sentido la inclusión de este apartado en el texto del artículo II del *Acuerdo*.

84. Ya hemos dicho que ese porcentaje se fija en la ley de Presupuestos Generales del Estado de cada año tomando en consideración el penúltimo ejercicio presupuestario.

1. *Breve referencia a algunas cuestiones tributarias de interés*

No hay, efectivamente, unos criterios unitarios en todo lo concerniente al régimen económico de las confesiones religiosas. Por otra parte, cada vez es mayor el número de leyes promulgadas que conectan con él y que van dando nuevas pautas de interpretación. En líneas generales, ha habido autores que han centrado su crítica precisamente en este punto. En concreto, González del Valle alude fundamentalmente a la discriminación que la legislación actual hace cuando se trata de confesiones que no han firmado acuerdo de cooperación con el Estado⁸⁵. Estos problemas de discriminación vendrían notablemente minorados si no se distinguiera entre confesiones con acuerdo y sin acuerdo. El modo de hacerlo sería bien en una disposición complementaria de la LOLR, bien incluyendo dentro de los beneficiarios de la exención a todas las confesiones inscritas⁸⁶.

Dejando a un lado estas cuestiones doctrinales, me ha parecido de interés, recordar aquí, con carácter simplemente informativo y propedeutico, el alcance y contenido de algunos conceptos tributarios. En este sentido, hemos de tomar como punto de partida los principios constitucionales rectores de la imposición tributaria, a saber: capacidad económica, igualdad, progresividad y sistema justo⁸⁷. Sobre la base de estos principios se asienta el sistema tributario actual: importan las capacidades económicas con abstracción de la naturaleza de los contribuyentes⁸⁸.

En Derecho español, la LGT en su art. 26 alude, a tres clases de tributos: tasas, contribuciones especiales e impuestos. En cuanto a las

85. Cfr. GONZÁLEZ DEL VALLE, *Régimen patrimonial y económico...*, 1993, 326 y ss. Es más, a su juicio «tras la promulgación de la Ley orgánica de libertad religiosa de 5 de julio de 1980, se dio un frenazo a la equiparación tributaria entre la Iglesia católica y las restantes confesiones» (*Ibid.*, p. 326). Y, comenta más adelante: «La nueva Ley ha dado pie a que se instauren dos categorías de confesiones, las que tienen acuerdo, con un régimen similar al de la Iglesia Católica, y las restantes. No se aplica el principio de igualdad, porque el artículo 7 de la LOLR ha sido interpretado en el sentido de que sólo las confesiones con acuerdo pueden obtener los beneficios fiscales propios de las entidades benéficas o sin fin de lucro» (*Ibid.*, pp. 327-328).

86. *Ibid.*, 328.

87. Cfr. ALBIÑANA, *Configuración al presente...*, 55.

88. Quiere ello decir que «los tributos vienen a ser meros instrumentos de distribución de gastos públicos en función de las capacidades contributivas que las leyes diseñan y miden, sin que el sometimiento a ellos implique dependencia o subordinación respecto del Estado que los establece y los recauda» (ID., *Financiación...*, 329).

tasas, y dejando a un lado posibles interpretaciones doctrinales, se conciben como contraprestaciones conmutativas por la utilización del dominio público, la prestación de un servicio público, o la realización de una actividad pública que afecta o beneficia de modo individual a quien utiliza el dominio o servicio público, o provoca la actividad de la Administración Pública. En este sentido, las iglesias deben quedar sometidas a las tasas que devenguen; sin embargo, el régimen debe ser distinto cuando el importe de la tasa se fije teniendo en cuenta la capacidad económica de quien deba satisfacerla⁸⁹.

En el caso de las contribuciones especiales se satisfacen por el aumento de valor, mejora o beneficio especial obtenido por la realización de obras públicas o establecimiento de servicios públicos. La exacción de estos tributos responde al principio de capacidad económica; así el Estado recupera el aumento de valor por la mejora; sin embargo, aquí sería de aplicación el criterio de exoneración a las confesiones que se postula para los impuestos.

Por último, de los impuestos dice el art. 26, 1, b) de la LGT que son «los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad económica del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gastos de la renta».

No faltan autores que consideran como un principio básico en la tributación moderna el que cada uno contribuya según su capacidad económica; de forma, que no tienen obligación de contribuir quienes —una vez cubiertas sus necesidades básicas— no disponen de más recursos económicos. Considera De Luis Díaz Monasterio, que estas ideas —elaboradas para las personas físicas— serían plenamente aplicables a la Iglesia⁹⁰ porque no tiene excedente alguno de capacidad económica para contribuir a la actividad estatal⁹¹.

89. Cfr. *ibid.*, 328.

90. Lógicamente, y aunque el autor no lo dice expresamente, hay que pensar también en las confesiones distintas de la Iglesia Católica.

91. Cfr. F. DE LUIS DÍAZ MONASTERIO, *El régimen tributario de la Iglesia*, en «Ecclesia», n. 1999 (1979), 117. Además, insiste en todo lo relativo a la actividad de la Iglesia orientada al bien común y al servicio de la sociedad, aspectos que no se pueden ignorar en orden a la tributación.

Por otra parte, no hay duda de que «no basta la capacidad económica aisladamente concebida para dar lugar a la exacción de un impuesto y de las exacciones equiparables. En la valoración —crítica— de la capacidad económica debe entrar la función social que cumpla quien sea titular o portador, pues si esa capacidad económica está al servicio del interés general o presta un servicio de utilidad pública, es evidente —estimo— que tal capacidad económica carece de relevancia frente al impuesto»⁹². De lo contrario, difícilmente se podría hablar de exacción justa de los tributos.

Paralelamente, y con independencia del objetivo que persiga el impuesto, parece claro que si dicho impuesto es «fiscal» no deberían contribuir quienes también deben ser financiados para atender necesidades públicas; y, si es de ordenamiento no debe ser exigido a quienes ya realizan funciones de índole político-social⁹³. «Y no debe olvidarse que en las iglesias se dan las asignaciones de recursos que son propias de cualquier entidad pública que esté al servicio de los intereses de una comunidad política»⁹⁴.

Dicho esto, es hora ya de estudiar —al hilo de los acuerdos de cooperación y otras leyes de carácter unilateral— la concreta regulación tributaria de los entes eclesiásticos. Es aquí cuando se hace preciso distinguir entre el régimen previsto para la Iglesia Católica y el régimen de las demás confesiones.

2. Régimen tributario de la Iglesia Católica

a. Supuestos de no sujeción y de exención

Hablar del régimen económico de la Iglesia Católica lleva a estudiar el contenido del *Acuerdo sobre Asuntos Económicos* que, sintéticamente, podemos resumir así:

1.º Reconocimiento a la Iglesia Católica del derecho a recabar libremente de sus fieles prestaciones y recibir limosnas y oblaciones (art. I).

92. ALBIÑANA, *Financiación...*, 330.

93. Cfr. *ibid.*, 331-332.

94. D. COLMENAR-L. STAMPA, *Tributación eclesiástica (Congregaciones, Fundaciones, Fieles)*, Madrid 1980, 77.

2.º Compromiso del Estado de ayudar al sostenimiento económico de la Iglesia Católica con respeto del principio de libertad religiosa (art. II).

3.º Supuestos de no sujeción tributaria (art. III).

4.º Supuestos de exención tributaria (art. IV).

5.º Aplicación de beneficios fiscales a entidades que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias (art. V).

Pues bien, la redacción de los tres últimos artículos suscita algunas dudas dada su imprecisión técnica⁹⁵: la doctrina ha criticado la utilización indiscriminada de los conceptos tributarios de exención y no sujeción; de ahí la necesidad de detener brevemente la atención en dichos conceptos.

Hemos visto cómo la capacidad económica no es el único elemento que origina la exacción de un impuesto, sino que se debe tener en cuenta también la función social que cumple su titular. Es más, un adecuado planteamiento técnico jurídico de la cuestión debiera haber «quedado circunscrito a examinar, en cada caso, si la capacidad económica o patrimonial de que disfruta un determinado sujeto se utiliza en beneficio público o privado, si existe o no ánimo de lucro en su desarrollo, en una palabra, se trataría de determinar, con carácter general, cuándo la capacidad económica consustancial a todo sujeto de derecho, puede pasar a ser considerada como riqueza susceptible de imposición o capacidad contributiva»⁹⁶.

En este sentido, y comentando precisamente el *Acuerdo*, decía Albiñana que no hay un expreso reconocimiento de que la Iglesia católica no sea portadora de *capacidad contributiva* en el ejercicio de su misión apostólica⁹⁷; sin embargo, se le exonera —o se le declara inmune— del tributo por el mecanismo de la *no sujeción* que hasta ese momento no había sido utilizado por el Derecho español con dicha finalidad «sino como medio de determinación del objeto o materia imponible por cada

95. Cfr. LEJEUNE, *Aspectos fiscales...*, 330.

96. GONZÁLEZ, *El patrimonio eclesialístico...*, 342.

97. Cfr. ALBIÑANA, *Régimen...*, 197.

tributo (supuestos de 'no sujeción')»⁹⁸. Esto es, se acude a esta técnica tributaria para declarar qué actividades (representativas de capacidad económica) carecen de capacidad contributiva⁹⁹.

¿Cuáles son los supuestos concretos a los que afecta la *no sujeción*? Señalaremos —a tenor de la legislación actual— las actividades que no están sujetas:

1.ª No están sujetas al *Impuesto sobre Sociedades*: la percepción de limosnas y oblaciones (donaciones).

2.ª No están sujetas al *Impuesto sobre el Valor Añadido*:

- a) la publicación de cartas, boletines y otros documentos de autoridades eclesialísticas;
- b) la actividad de enseñanza en seminarios;
- c) la adquisición de objetos destinados al culto.

3.ª No están sujetas al *Impuesto de Actividades Económicas*:

- a) la publicación de boletines y otros documentos eclesialísticos;
- b) la actividad de enseñanza en seminarios.

Una vez señaladas las operaciones de entidades religiosas que según el *Acuerdo* no están sujetas a tributo, vamos a fijarnos en el mecanismo de la *exención* que como tal implica la realización del hecho im-

98. *Ibid.* Ha escrito en el mismo sentido De Diego Lora: «Se aplica a la Iglesia no un régimen privilegiado, sino una categoría general jurídica, la 'no sujeción' al impuesto, cuando se entiende que la capacidad económica no conlleva una capacidad contributiva. La no sujeción es, pues, un reconocimiento de esa capacidad carencial contributiva, esta vez aplicada a unos tipos de actividad y operaciones de la persona jurídica eclesialística especialmente designados en el *Acuerdo...*» (*El carácter público de la Iglesia Católica en el ordenamiento jurídico español*, en «Constitución y Acuerdos...», 130).

99. En efecto, «la no sujeción constituye una técnica del Derecho Tributario utilizada para completar la definición de los hechos imponibles mediante la aclaración de que quedan fuera de ellos supuestos que, en rigor, no cumplen todos los requisitos legales para ser gravados, pero que, por presentar semejanzas con otros hechos imponibles, en la práctica, pueden dar lugar a dudas sobre si se encuentran o no sometidos a tributación. Mediante la declaración de no sujeción, no se excluyen de tributación hechos gravados, sino que se des- hace la apariencia de sujeción a gravamen que puede producirse respecto a hechos que, aún sin la declaración de no sujeción, no estarían gravados» (DE LUIS DÍAZ MONASTERIO, *Régimen tributario...*, 323).

nible, pero en este caso, «aun verificándose la subsunción de un hecho por el hecho imponible, no surgen los efectos propios de tal subsunción, esto es, el nacimiento de las situaciones subjetivas tributarias activas y pasivas correspondientes, sino que esos efectos quedan enervados por la convergencia, junto al hecho susceptible de ser encajado dentro del hecho imponible, del supuesto de exención»¹⁰⁰.

Significa esto que para el Estado hay algunas actividades que adquieren cierta «estimación social»¹⁰¹ y por tanto son protegidas fiscalmente por el Derecho público del Estado mediante esta técnica tributaria¹⁰².

100. GONZÁLEZ GARCÍA, *Régimen fiscal...*, en «Constitución y Acuerdos...», 297. Explica este autor que la exención «puede responder bien a razones internas a la propia estructura del hecho imponible (ausencia o atenuación de la capacidad contributiva gravada), bien a razones externas a la definición del hecho imponible (consideraciones de política económica o social). En una palabra, la realización del presupuesto de hecho del tributo y del supuesto de exención es normalmente simultánea, pero la realización del segundo tiene como efecto principal paralizar los efectos que se derivan de la realización del primero» (*Ibid.*).

101. Cfr. DE DIEGO-LORA, *El carácter...*, en «Constitución y Acuerdos...», 131.

102. La diferencia, por tanto, entre exención y no sujeción no es sólo de grado sino también de tratamiento: «pues la no-sujeción como tal exonera del cumplimiento de obligaciones formales para con la Hacienda Pública, y, en cambio, la exención no siempre autoriza que dejen de presentarse las declaraciones tributarias, de registrarse las operaciones exentas, el no someterse a las comprobaciones o investigaciones de la Inspección de los Tributos, etc., pues la propia naturaleza de la exención —excepción concreta e individual— exige la vigilancia de la Hacienda Pública en comprobación de que se han dado los requisitos o las condiciones que por contrario-imperio de la Ley excluyen la exacción —efectiva— del correspondiente impuesto» (ALBIÑANA, *Régimen...*, 201).

En el ámbito tributario la doctrina estudia también los problemas de la exención de las entidades eclesíásticas. En concreto, Herrera dedica un apartado de su trabajo sobre la exención tributaria a esta cuestión (cfr. P. HERRERA, *La exención tributaria*, Madrid 1990) y pone de manifiesto que la legitimidad constitucional de las exenciones otorgadas a estos entes puede analizarse partiendo de la *teoría del sacrificio* desarrollada por la doctrina italiana tomando como base el art. 29 h) del antiguo Concordato entre la Santa Sede e Italia: «Ferme restando le agevolazioni tributarie già stabilite a favore degli enti ecclesiastici delle leggi italiane fin qui vigenti; il fine di culto o de religione è, a tutti gli effetti tributari, equiparato ai fini di beneficencia e di istruzione». Es decir, se equipara el fin de culto o de religión a los de beneficencia o instrucción. Este principio se trasladó al Concordato de 14-II-84 planteándose su legitimidad en el nuevo texto constitucional (cfr. HERRERA, *La exención...*, 110 s.).

Albiñana, por su parte, ha propuesto una solución distinta: «se impone incluso la 'constitucionalización' de la inmunidad tributaria que debe alcanzar a toda clase de instituciones que apliquen sus recursos y demás bienes económicos al cumplimiento de fines de carácter social y/o público, y entre ellas han de ocupar lugar preferente las Iglesias y demás confesiones religiosas que sirven al hombre en su derecho fundamental a la libertad de conciencia y a las manifestaciones de sus creencias, sin que en estas misiones puedan ser reemplazadas por

A diferencia de lo que sucedía con el art. III del *Acuerdo* (referido a operaciones y actividades concretas que no estaban sujetas a tributo), el art. IV tiene carácter subjetivo: son unos sujetos determinados los que están exentos de tributación. Evidentemente, la calificación jurídica de estos entes que pueden disfrutar de la exención ha de hacerla la Administración en función de conceptos jurídico-canónicos¹⁰³.

Ciñéndonos al texto del *Acuerdo*, la exención afecta a: la Santa Sede, la Conferencia Episcopal y otras circunscripciones territoriales, y los Institutos de vida consagrada, sus Provincias y sus Casas¹⁰⁴. Estos entes están exentos de los siguientes impuestos:

1.º El *Impuesto sobre Sociedades*. Aunque la exención no alcanza a los rendimientos que pudieran obtener por el ejercicio de explotaciones económicas, ni a los derivados de su patrimonio, cuando su uso se halle cedido, ni a las ganancias de capital, ni tampoco a los rendimientos sometidos a retención en la fuente [art. IV, B)].

2.º El *Impuesto sobre el Valor Añadido* en determinadas operaciones.

3.º El *Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Siempre que los bienes y derechos adquiridos se destinen al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado y al ejercicio de la caridad [art. IV, C)].

órgano, entidad o servicio alguno de carácter estatal» (ALBIÑANA, *La financiación...*, 310). Mientras Herrera mantiene que el principio de solidaridad justifica el menor gravamen de aquellos entes que con su actividad contribuyen a satisfacer necesidades públicas; pues, cuando las entidades eclesíásticas desarrollan sus fines propios, no sólo carecen de ánimo de lucro, sino que contribuyen a satisfacer el interés general (cfr. HERRERA, *La exención...*, 112).

103. «Es más, podría decirse que, en puridad, no debe existir una labor interpretativa previa a los efectos de calificación jurídica, sino que estamos ante una calificación automática, de tal modo que bastará que quien solicite la exención acredite ser canónicamente uno de los entes que tiene derecho a ella, para que ésta deba ser inmediatamente reconocida, sin que la Administración pueda diferir del criterio canónico de calificación. Únicamente la Administración podrá comprobar si la calificación canónica ha sido correctamente efectuada de acuerdo con los conceptos canónicos, pero no podrá alterar éstos» (LEJEUNE, *Aspectos fiscales...*, 332).

104. El *Acuerdo sobre Asuntos Económicos* dice textualmente: «las Órdenes, Congregaciones religiosas y los Institutos de vida consagrada y sus Provincias y sus Casas...». Sin embargo, parece que estas nociones canónicas han de ser vistas desde la perspectiva del CIC 83, lo que supondría acoger a los institutos de vida consagrada e, incluso a las sociedades de vida apostólica.

4.º El *Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*. Siempre que los bienes se destinen al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado y al ejercicio de la caridad [art. IV, C)]¹⁰⁵.

5.º Las *contribuciones especiales y tasas*.

6.º El *Impuesto sobre el incremento del Valor de los Terrenos*.

7.º El *Impuesto sobre actividades económicas*.

8.º El *Impuesto sobre Bienes Inmuebles*.

b. *Equiparación a las entidades sin fin de lucro*

Una vez visto lo que establece el *Acuerdo* en relación con la exención, es preciso fijarse en el tenor literal del art. V¹⁰⁶. Este artículo hay que interpretarlo a la luz de la O.M. de 29-VII-83 cuyo número 1 aplica estos beneficios fiscales también a las asociaciones y entidades religiosas del art. IV del *Acuerdo*¹⁰⁷. En cualquier caso, el Derecho español establece un criterio general que es la asimilación de las confesiones religiosas a las entidades sin fin de lucro. Este criterio resulta de aplicación, evidentemente, no sólo a la Iglesia Católica, sino también a las restantes confesiones que hayan firmado acuerdos con el Estado¹⁰⁸.

El poder político había ido impulsando en los últimos años la reforma del sistema tributario de determinadas entidades sin fin de lucro

105. La O. M. de 29-VII-83 dispone en el n.º 3 que «quedan exentas de este impuesto las escrituras de declaración de obra nueva de inmuebles destinados al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado o al ejercicio de la caridad cuando el sujeto pasivo obligado al pago del mismo sea cualquiera de las entidades a que se refiere el art. IV del *Acuerdo*».

106. «Las asociaciones y entidades religiosas no comprendidas entre las enumeradas en el artículo IV de este *Acuerdo* y que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social tendrán derecho a los beneficios fiscales que el ordenamiento jurídico-tributario del Estado español prevé para las entidades sin fin de lucro y, en todo caso, los que se conceden a las entidades benéficas privadas».

107. «Las Asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el art. IV del *Acuerdo* entre el Estado Español y la Santa Sede, de 3 de enero de 1979, disfrutarán, en todo caso, de los mismos beneficios fiscales que las entidades a que se refiere el artículo V del *Acuerdo*.

»Los beneficios se aplicarán directamente por el sujeto pasivo al presentar sus declaraciones o autoliquidaciones o por la Administración en los demás casos».

108. Cfr. art. 7, 2 LOLR.

cuando trataban de cumplir fines de interés general; y ello porque hubo una serie de leyes (desde 1979) que perjudicaron considerablemente a estas entidades¹⁰⁹. De ahí la aprobación de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General¹¹⁰.

A la hora de aplicar la Ley lo primero que se planteó en la doctrina fue si las citadas entidades constituyen entidades religiosas aunque con fines benéficos, o entidades benéficas que no persiguen fines religiosos; y, por tanto, sometidas a la legislación estatal¹¹¹. Sin entrar ahora en esta cuestión —que excede con mucho el objeto de este estudio—, me parece que, en última instancia, «la razón de este trato privilegiado en

109. Estas entidades se han visto afectadas por la política fiscal del siguiente modo: 1.º) La Ley 61/1978, de 27 de diciembre sobre el Impuesto de Sociedades aunque recogía en el art. 5, 2 una serie de exenciones (bien matizadas) se vio afectada por dos leyes (Ley 18/1982, de 26 de mayo y la Ley 5/1983, de 29 de junio) que configuraban las retenciones a cuenta como imposición mínima obligatoria; incrementándose, además, el tipo de gravamen al 25% en virtud del Real Decreto-Ley 5/1989, de 7 de julio. 2.º) En relación con el I.V.A. sucede muchas veces que estas entidades no tienen posibilidad real de deducir las cuotas soportadas. 3.º) En el IRPF desapareció en 1985 (aunque esto ya ha cambiado) la deducción por «donativos» salvo los efectuados en bienes del Patrimonio Histórico-Artístico. 4.º) En el Impuesto sobre Bienes Inmuebles se alude sólo a confesiones con acuerdo. 5.º) En el Impuesto sobre Actividades Económicas han desaparecido las exenciones que hasta la publicación de la Ley de Haciendas Locales venían disfrutando las «entidades benéficas» [cfr. C. BOTELLA, *La Reforma fiscal de las entidades sin fines lucrativos*, en «Cuadernos de Actualidad. Hacienda Pública Española», n.º 5 (1991), 139-140].

110. La novedad fundamental de esta Ley, en lo que a nosotros nos interesa, es que simplifica la regulación jurídica sobre esta materia que antes se encontraba dispersa en diferentes textos legales. Pero no atribuye nuevos incentivos fiscales a las entidades religiosas.

111. «Los argumentos que esgrimen aquellos autores que mantienen que las asociaciones y fundaciones benéficas no son entidades religiosas y, por tanto, quedan sometidas a la legislación estatal pierden fuerza por la remisión que hace la disposición adicional 3.ª a los *Acuerdos*. Y a su vez, la remisión que hacen éstos a las normas estatutarias de las entidades es lo que permite que, en el caso de las fundaciones asistenciales y benéficas de la Iglesia católica queden sometidas a su propia regulación y fuera del ámbito de la competencia estatal» S. MESEGUER, *El sistema de financiación de la Iglesia Católica en España a través de las exenciones fiscales de los entes sin fin de lucro*, Madrid 1998, p. 309, Memoria de Doctorado utilizada *pro manuscripto* por gentileza de la autora.

En este sentido, aunque refiriéndose a las confesiones distintas de la Iglesia Católica, «se tendría que concluir que, a pesar de la remisión —y de la relativa confusión que auspicia esta norma— del art. 6.2 de la LOLR al ordenamiento jurídico general, las fundaciones religiosas que adquieran personalidad a través del RER serán objeto de régimen jurídico especial por parte del Estado, régimen jurídico que tendrá en cuenta en determinadas cuestiones su carácter religioso y que, en otras se remitirá al régimen común de las fundaciones privadas que, en cualquier caso, actuará como legislación subsidiaria» (M.ª MAR MARTÍN, *Las fundaciones religiosas en el Derecho español. Especial referencia al derecho autonómico*, Almería 1995, 215).

las entidades benéficas y asistenciales de la Iglesia está en la naturaleza y finalidad religiosa de las actividades que llevan a cabo, lo cual les confiere, por decirlo de alguna manera, un plus de eclesiasticidad respecto a otras entidades que, dedicándose a actividades distintas, tengan su misma configuración jurídica»¹¹².

Por último, y para acabar con lo que establece el *Acuerdo de Asuntos Económicos* en este punto, pondremos de relieve las normas procedimentales que en él se incluyen, a saber:

1.^a El art. VI en el que se establece que «la Santa Sede y el Gobierno español procederán de común acuerdo en la resolución de las dudas o dificultades que pudieran surgir en la interpretación o aplicación de cualquier cláusula del presente Acuerdo, inspirándose para ello en los principios que lo informan». «Esta disposición está en la línea del 'procedimiento amistoso' a que se refiere el artículo 25 del modelo de convenio para evitar la doble imposición internacional aprobado por el Comité fiscal de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), y responde al espíritu que debe informar las relaciones de la Iglesia católica»¹¹³.

2.^a El n.º 2 del Protocolo Adicional en virtud del cual ambas partes de común acuerdo señalarán los conceptos tributarios vigentes y concretarán las exenciones y los supuestos de no sujeción. Y, en caso de una modificación sustancial del Ordenamiento Jurídico-Tributario español ambas Partes concretarán los beneficios fiscales y los supuestos de no sujeción.

3.^a El n.º 3 del Protocolo Adicional en cuya virtud, «en el supuesto de deudas tributarias no satisfechas en plazo voluntario por alguna entidad religiosa comprendida en el número 1 del artículo 4, o en el artículo 5 de este Acuerdo, el Estado, sin perjuicio de la facultad de ejecución que en todo caso le corresponde, podrá dirigirse a la Conferencia Episcopal Española para que ésta inste a la entidad de que se trate al pago de la deuda tributaria».

112. J. M.^a VÁZQUEZ G.^a-PEÑUELA, *Leyes autonómicas de servicios sociales. Su repercusión sobre las entidades eclesíásticas*, Pamplona 1991, pp. 182-183.

113. ALBIÑANA, *Régimen*, 210.

Como se ha puesto de relieve a este respecto, «a este auxilio a la función recaudadora se reduce la antigua intervención del Ordinario en el procedimiento de apremio para el cobro de las deudas tributarias por la Hacienda Pública»¹¹⁴.

3. Régimen tributario de las demás confesiones religiosas

Por de pronto, hay que recordar que las confesiones religiosas minoritarias sólo cuentan en el régimen jurídico vigente con fórmulas de financiación indirecta. En concreto, en la LOLR, como tuvimos ocasión de recordar, la única referencia existente se hace en el art. 7,2 donde se lee: «En los Acuerdos o Convenios, y respetando siempre el principio de igualdad, se podrá extender a dichas Iglesias, Confesiones y Comunidades los beneficios fiscales previstos en el ordenamiento jurídico general para las Entidades sin fin de lucro y para las demás de carácter benéfico».

Pues bien, los acuerdos ya existentes con la FEREDE, FCI y CIE, dedican el art. 11 a la cuestión tributaria¹¹⁵. Siguiendo el esquema empleado al estudiar el régimen previsto para la Iglesia Católica, distinguiremos los supuestos de no sujeción, exención y los beneficios fiscales.

Los acuerdos de cooperación no hablan de cada uno de los impuestos en concreto; emplean la fórmula genérica *tendrán la consideración de operaciones no sujetas a tributo alguno*¹¹⁶. Es labor nuestra aplicar esta fórmula genérica a cada uno de los impuestos del ordenamiento tri-

114. *Ibid.*, 211.

115. Es evidente que cada uno de estos acuerdos tiene unidad y estructura propias; por ello, no se trata sin más, de dar un genérico tratamiento a todas las confesiones distintas de la Iglesia Católica, sino de seguir un orden que facilite —en la medida de lo posible— la comprensión de cuanto venimos diciendo.

Ya hemos visto por qué estudiábamos en primer lugar el caso de la Iglesia Católica. Ahora se trata de ver por qué se estudian más brevemente —pero no con menor profundidad— y en un mismo bloque las demás confesiones religiosas.

En primer lugar, porque estas confesiones han tenido un menor desarrollo histórico en nuestro país y, por tanto, su incidencia en el ordenamiento jurídico tributario también ha sido menor.

En segundo lugar, los acuerdos con la FEREDE, la FCI y la CIE son prácticamente idénticos en la redacción de su artículo 11; además no existe tradición legislativa y jurisprudencial en la que intervengan —en materia tributaria— entidades de estas confesiones.

116. El tenor literal de los tres acuerdos coincide.

butario español. Los supuestos de no sujeción afectan a los siguientes impuestos:

1.º *Impuesto sobre Sociedades*: no está sujeta la percepción de ofrendas y limosnas.

2.º *Impuesto sobre el Valor Añadido*: no están sujetas la entrega de publicaciones y boletines siempre que sea gratuita, ni la enseñanza de la religión en los centros de formación de sus ministros.

3.º *Impuesto sobre Actividades Económicas*: no está sujeta la entrega de publicaciones, instrucciones y boletines siempre que sea gratuita.

Por su parte, la exención alcanza a los siguientes supuestos:

1.º *Impuesto sobre Sociedades*: afecta a los incrementos de patrimonio a título gratuito siempre que los bienes y derechos adquiridos se destinen al culto o al ejercicio de la caridad o, en otros términos, a actividades religiosas o asistenciales.

2.º *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*: siempre que los bienes o derechos adquiridos se destinen a actividades religiosas o asistenciales.

3.º *Contribuciones especiales*: están exentos los lugares de culto, oficinas y centros destinados a la formación de sus ministros.

4.º *Impuesto sobre Bienes Inmuebles*: están exentos los lugares de culto, oficinas y centros destinados a la formación de sus ministros.

Finalmente, y respecto a los beneficios fiscales dos de los acuerdos de cooperación establecen que «la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas regulará el tratamiento tributario aplicable a los donativos que se realicen a las Comunidades pertenecientes a la Federación de Comunidades Israelitas, con las deducciones que, en su caso, pudieran establecerse»¹¹⁷. Decía Motilla hablando de lo que entonces eran proyectos de acuerdos de cooperación que el régimen fiscal previsiblemente aplicable —de hecho es lo que se ha intentado hacer— se basa en la estricta equiparación con lo dispuesto en el ordenamiento para la Iglesia Católica (tanto en los supuestos de no sujeción, como en los de

117. Vid. también art. 11 del acuerdo entre el Estado español y la FEREDE.

exención) y en la asimilación a entidades sin ánimo de lucro y de carácter benéfico¹¹⁸.

La conclusión que de todo esto parece deducirse es que el legislador se ha dejado llevar por una especie de rutina o acostumbramiento legislativo en virtud del cual para las confesiones minoritarias se han aplicado —con ligeras variantes— los mismos moldes que se habían utilizado para la Iglesia Católica, restando así «vivacidad» a la fuerza innovadora que podían haber tenido los acuerdos.

VI. CONSIDERACIONES FINALES

De cuanto se viene diciendo, resulta indudable que «por parte del Estado, debe irse afianzando, también en este ámbito, la idea de que lo que pueda hacer una persona o conjunto de personas no debe hacerlo una entidad pública, de suerte que tendrían que irse arbitrando las medidas legales oportunas, sobre todo de índole fiscal, para estimular la práctica de legados, donaciones y todo tipo de ayudas dirigidas a favorecer la autofinanciación de las entidades eclesásticas y, consiguientemente, una más plena realización del principio de libertad religiosa»¹¹⁹.

Y es que, en efecto, parece del mayor interés considerar, una vez más, algo, por lo demás, bien conocido: la naturaleza supletoria y, sobre todo, subsidiaria de las organizaciones oficiales públicas y, más precisamente, del Estado. Es decir, la función promocional de la organización política.

De ahí que quizá resulten útiles algunas observaciones críticas que el tema de la «autofinanciación» me sugiere, ya que la interpretación que se hace de este término —tomado *sic et simpliciter* en su aplicación a la Iglesia— resulta, en ocasiones, un tanto tópica.

Estas observaciones se ordenarían del siguiente modo:

a) En primer lugar, debe tenerse en cuenta que la Iglesia Católica —y, en general, las confesiones religiosas— promueven el bien común en la sociedad. Ciertamente, desde la perspectiva del cumplimiento de

118. Cfr. MOTILLA, *La financiación...*, en «Curso de Derecho...», 297.

119. GONZÁLEZ, *Régimen fiscal...*, en «Constitución y Acuerdos...», 295.

su finalidad religiosa; pero, no es posible olvidarlo, tal finalidad forma parte de las exigencias insertas en la naturaleza humana y, por tanto, del bien común y social.

b) Por su parte, la finalidad de la organización oficial y pública —del Estado— es también el bien común de los ciudadanos, bien común temporal que, por supuesto, no se reduce sólo al ámbito material sino también al del espíritu propio. Y además con dos notas características ya antes señaladas: la suplencia y la subsidiariedad. En definitiva, es misión esencial del Estado «subsidiar», es decir, *ayudar* a la promoción del bien común.

c) Si esto es así, es claro que la Iglesia Católica —y, en general todas las confesiones religiosas— *tienen derecho* a esta ayuda —subsidio— por parte de la organización oficial y pública —del Estado—.

d) De donde se deduce que la llamada «autofinanciación» de la Iglesia debe ser entendida no en la línea de que el Estado no tiene *ningún deber* de ayudar a la Iglesia católica —y, en general a todas las confesiones religiosas—, sino en la línea de:

1.º Necesidad de que el Estado cumpla su *función de Estado* y, por tanto, «subsodie», *ayude* también a las confesiones religiosas porque promueven el bien común.

2.º Independencia absoluta de la organización oficial eclesiástica respecto del Estado en el ámbito económico, es decir, en el ámbito de la administración y gestión de los bienes materiales.