

LA FINANCIACION DE LAS CONFESIONES RELIGIOSAS EN EL DERECHO ESPAÑOL *

ISIDORO MARTIN SANCHEZ
Universidad Autónoma de Madrid

SUMARIO

I. *Introducción.*—II. *Evolución histórica.*—III. *Régimen actual.*—1. Fuentes normativas.—2. Fundamentación de la *financiación estatal.*—3. La financiación directa.—A) El régimen de financiación del Acuerdo sobre Asuntos Económicos.—B) Otros supuestos de financiación.—4. La financiación indirecta.—A) Supuestos de no sujeción.—B) Supuestos de exención—C) Exenciones tributarias por referencia. D) Beneficios tributarios indirectos.—IV. *Conclusiones.*

I. INTRODUCCIÓN

La financiación estatal de las Confesiones religiosas es un hecho que se da en la actualidad en numerosos Estados con regímenes políticos muy diferentes y que se instrumenta a través de muy diversos sistemas económicos ⁷.

Esta situación plantea una serie de problemas jurídicos y económicos que, en último término, están estrechamente vinculados con la fundamentación de dicha financiación. Es decir, tales problemas tienen su origen

* El presente trabajo es una versión, ampliada y actualizada, de la ponencia expuesta en el Encuentro celebrado en las Universidades de Milán y Parma, en octubre de 1989.

¹ Cfr. A. MOSTAZA, «Sistemas estatales vigentes de dotación a la Iglesia católica», en *Problemas entre Iglesia y el Estado. Vías de solución en el Derecho comparado*, Madrid, 1978, págs. 179 y sigs.; CORRAL, *La libertad religiosa en la Comunidad Económica Europea*, Madrid, 1973; AA. VV., «Il finanziamento statale delle Chiese in Europa», en *Quaderni di Diritto e Politica Ecclesiastica* (1984), págs. 133 y sigs.; A. FERNÁNDEZ-CORONADO, «La colaboración económica del Estado con las Confesiones religiosas», en *Revista de Administración Pública*, núm. 108, 1985, págs. 367 y sigs.

en una decisión política, en virtud de la cual el Estado define su actitud ante el fenómeno religioso.

En el presente trabajo nos vamos a limitar a la exposición de la actual situación española respecto de este tema. Para ello será preciso examinar cuál es el fundamento jurídico de la ayuda económica estatal a las Confesiones religiosas en un Estado que, como el español, no es confesional, sino laico. Este examen, lógicamente, debe hacerse a la luz de los principios constitucionales, tanto los generales² como los específicos de Derecho Eclesiástico³, en cuanto que estos principios son la base de todo el sistema jurídico⁴.

Una vez determinado el fundamento jurídico de la financiación, nos detendremos en la exposición de los diferentes sistemas directos e indirectos, a través de los cuales se instrumenta la cooperación económica estatal a las Conferencias religiosas.

Creemos que es conveniente hacer una última precisión. El actual sistema español de financiación a las Conferencias religiosas, al igual que sucede en otros países, es fruto, en gran parte, de una larga evolución histórica, que en él ha dejado su impronta. Por ello, juzgamos útil hacer una breve referencia histórica, que ayuda a una mejor comprensión del régimen vigente.

II. EVOLUCIÓN HISTÓRICA

La financiación estatal de la Iglesia Católica en España tiene su origen en la Constitución progresista de 1837, cuyo artículo 11 restablecía: «La Nación se obliga a mantener el culto y los Ministros de la Religión Católica que profesan los españoles.» La Constitución, nacida en un ambiente de extremo anticlericalismo⁵ y que, sin embargo, implicaba un principio

² Sobre los principios constitucionales y las diferentes posiciones doctrinales respecto de la distinción entre «valores» y «principios constitucionales», cfr. E. GARCÍA DE ENTERRÍA, «La Constitución como norma jurídica», en A. PREDIERI y E. GARCÍA DE ENTERRÍA, *La Constitución española de 1978*, Madrid, 1980, págs. 138 y sigs.; S. BASILE, «Los "valores superiores", los principios fundamentales y los derechos y libertades públicas», en *ibidem*; G. PECES-BARBA, *Los valores superiores*, Madrid, 1986; A. VIANA TOMÉ, *Los acuerdos con las confesiones religiosas y el principio de igualdad*, Pamplona, 1985, págs. 53 y sigs.; J. GONZÁLEZ PÉREZ, *La dignidad de la persona*, Madrid, 1986, págs. 83 y sigs.

³ Sobre los principios del Derecho Eclesiástico español, cfr. P. J. VILADRICH, «Los principios informadores del Derecho eclesiástico español», en AA. VV., *Derecho Eclesiástico Español*, Pamplona, 1983, págs. 169 y sigs.; J. C. IBÁN y L. PRIETO SANCHÍS, *Lecciones de Derecho Eclesiástico*, Madrid, 1985, págs. 70 y sigs.; D. LLAMAZARES y G. SUÁREZ PERTIERRA, «El fenómeno religioso en la nueva Constitución española. Bases de su tratamiento jurídico», en *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense*, 61, 1980, págs. 7 y sigs.

⁴ E. GARCÍA DE ENTERRÍA, «La Constitución como norma jurídica», cit., pág. 138.

⁵ J. M. CUENCA, *Aproximación a la historia de la Iglesia contemporánea en España*, Madrid, 1978, págs. 197 y sigs.

de tolerancia religiosa⁶, era, en este punto, una consecuencia de la política desamortizadora impulsada por MENDIZÁBAL⁷. Política dirigida, en primer lugar, a remediar la situación financiera de una nación empobrecida por la guerra y, en último término, a suprimir el poder material de la Iglesia Católica⁸. El sistema elegido para la financiación fue el de dotación, mediante la inclusión, de la obligación enunciada en el texto constitucional, en los Presupuestos del Estado⁹.

Durante la Década Moderada (1844-1854), el Gobierno, consciente, por un lado, de la pérdida de la influencia económica de la Iglesia y, por otro, de su fuerte arraigo y ascendencia social, inició una política dirigida a lograr la reconciliación¹⁰. Los dos textos fundamentales de la obra legislativa de esta época son la Constitución de 1845 y el Concordato de 1851. El artículo 11 de la Constitución declaraba rotundamente, a diferencia de la de 1837, la confesionalidad del Estado y reiteraba el compromiso del mantenimiento estatal del culto y de los ministros de la religión católica¹¹. El Concordato, por su parte, sentaba las bases para la reconciliación mediante el reconocimiento por la Iglesia del hecho consumado de la desamortización y el compromiso por parte del Estado de devolver los bienes eclesiásticos no enajenados. El Estado se comprometía, asimismo, a asegurar a la Iglesia una dotación fija e independiente¹². El mismo Concordato establecía los medios para atender a las obligaciones económicas del Estado, incluyendo entre ellos una imposición sobre las propiedades rústicas y urbanas y sobre la riqueza pecuaria¹³.

La Constitución revolucionaria de 1869, que garantizaba por primera vez en la historia del constitucionalismo español la libertad religiosa, siguió

⁶ V. CÁRCCEL ORTÍ, *Política eclesial de los gobiernos liberales españoles (1830-1840)*, cit., Pamplona, pág. 306.

⁷ V. CÁRCCEL ORTÍ, *Política eclesial de los gobiernos liberales españoles (1830-1840)*, cit., Pamplona, pág. 306.

⁸ A. UBIETO-J. REGLA, J. M. JOVER-C. SECO, *Introducción a la Historia de España*, Barcelona, 1979, págs. 544 y sigs.; F. SIMÓN SEGURA, *La desamortización española del siglo XIX*, Madrid, 1973, págs. 84 y sigs.; F. TOMÁS Y VALIENTE, *El marco político de la desamortización en España*, Barcelona, 1972, págs. 73 y sigs.

⁹ J. M. PIÑERO CARRIÓN, «Consecuencias internas en la Iglesia del nuevo sistema económico», en *El hecho religioso en la nueva Constitución española*, Salamanca, 1979, página 361; J. GOTI ORDEÑANA, «Del sistema de dotación al de colaboración económica con las confesiones religiosas», en *Anuario de Derecho Eclesiástico Español*, IV (1988), págs. 157 y siguientes.

¹⁰ J. M. CUENCA, *Relaciones Iglesia-Estado en la España contemporánea (1833-1985)*, Madrid, 1985, págs. 5 y sigs.

¹¹ Sobre la Constitución de 1845, cfr. L. SÁNCHEZ AGESTA, *Historia del Constitucionalismo español*, Madrid, 1964, pág. 253.

¹² Sobre el Concordato de 1851, cfr. F. SUÁREZ VERDEGUER, «Génesis del Concordato de 1851», en *Ius Canonicum*, 3 (1963), págs. 62 y sigs.; J. PÉREZ ALHAMA, *La Iglesia y el Estado español. Estudio histórico jurídico del Concordato de 1851*, Madrid, 1967.

¹³ Artículo 38. Sobre este punto del Concordato, además de la obra de J. PÉREZ ALHAMA citada en la nota 12, cfr. GONZÁLEZ RUIZ, «Vicisitudes de la propiedad eclesiástica durante el siglo XIX», en *Revista Española de Derecho Canónico*, 1 (1946), págs. 404 y sigs.

manteniendo la obligación del mantenimiento por el Estado del culto y los ministros de la religión católica ¹⁴.

Ciertamente, la Revolución de 1868 tenía un componente ideológico anticlerical, que se evidenció claramente en la discusión parlamentaria de la Constitución y que se reflejó en la formulación del artículo 21 de la misma ¹⁵. Manifestaciones de este anticlericalismo fueron las medidas legislativas adoptadas por el gobierno provisional ¹⁶, así como los artículos del Proyecto de Constitución de 1873 referentes al tema religioso. En este Proyecto, que no llegó a aprobarse, se declaraba la libertad de cultos, la separación de la Iglesia y el Estado, y la prohibición a la Nación, los Estados regionales y los Municipios de «subvencionar directa o indirectamente ningún culto» ¹⁷. Sin embargo, este componente anticlerical fue inoperante, en la práctica, «al no lograr poner en marcha, como señala CUENCA, un plan de actuación que ni de lejos pudiera compararse al aplicable poco después por los gobiernos iniciales de la III República francesa en una etapa cronológica más breve, incluso, que la episódica existencia de la revolución de 1868 ¹⁸». La financiación, garantizada en el artículo 21 de la Constitución, continuó manteniéndose mediante la consignación de la dotación de los Presupuestos del Estado ¹⁹.

La Constitución de 1876 volvería a restablecer, en su artículo 11, la confesionalidad del Estado, la tolerancia del culto privado no católico y la obligación de la nación de mantener el culto y los ministros de la religión católica ²⁰.

En cuanto al tema de la fundamentación de la dotación estatal, la mayoría de la doctrina ha puesto de relieve su relación con el proceso desamortizador, explicándola como una compensación a la Iglesia Católica por la expropiación de su patrimonio ²¹. Sin embargo, algunos autores han señalado como fundamento de esta dotación, además de la mencionada

¹⁴ Artículo 21. Sobre este período de la vida política española, cfr. V. CÁRCCEL ORTÍ, *Iglesia y revolución en España (1868-1874)*, Pamplona, 1979, *passim*.

¹⁵ S. PETSCHEN, *Iglesia-Estado. Un cambio político. Los constituyentes de 1969*, Madrid, 1975, *passim*.

¹⁶ J. ANDRÉS GALLEGU, «La legislación religiosa de la revolución española de 1868 (período constituyente)» en *Ius Canonicum*, XVII, núm. 33 (1977), págs. 257 y sigs.

¹⁷ Artículos 34, 35 y 36. Sobre esta época de la vida política española, cfr. J. FERRANDO BADÍA, *La Primera República Española* Madrid, 1973.

¹⁸ J. M. CUENCA, *Relaciones Iglesia-Estado en la España contemporánea*, cit., pág. 10.

¹⁹ Cfr. V. CÁRCCEL ORTÍ, *Iglesia y revolución en España (1868-1874)*, cit., págs. 262 y siguientes.

²⁰ Una exposición esquemática de las cantidades destinadas por el Estado para la financiación de la Iglesia católica puede verse en Q. ALDEA, *Diccionario de Historia Eclesiástica de España*, III, Madrid, 1973, pág. 1985.

²¹ Cfr. E. F. REGATILLO, *El Concordato español de 1953*, Santander, 1961, pág. 309; A. MOSTAZA, «Sistemas estatales vigentes de dotación de la Iglesia católica», cit., páginas 200 y sigs.; C. CORRAL, «La dotación estatal española», en *El Derecho patrimonial canónico en España*, Salamanca, 1985, págs. 295 y sigs. En contra de este criterio, cfr. J. M. PIÑERO CARRIÓN, «Consecuencias internas en la Iglesia del nuevo sistema económico», cit., pág. 361.

compensación, la confesionalidad del Estado²². En mi opinión, el fundamento básico de la dotación hay que buscarlo en el proceso desamortizador. La confesionalidad del Estado respecto de este tema, quizás había que entenderla como el principio que impidió la extensión de la financiación estatal a otras confesiones religiosas.

«La II República Española, como ponen de manifiesto V. REINA y A. REINA, constituye, sin duda, el intento político más radical y sistemático de apartar a la Iglesia Católica de toda influencia en la vida nacional»²³.

La Constitución de 9 de diciembre de 1931 rompía con la tradición de la confesionalidad del Estado²⁴ y proclamaba la libertad religiosa²⁵. La norma clave referente al tema religioso era el artículo 26, aprobado tras una tormentosa discusión parlamentaria²⁶. Respecto de la dotación eclesiástica, dicho artículo disponía: «El Estado, las regiones, las provincias y los Municipios no mantendrán, favorecerán ni auxiliarán económicamente a las Iglesias, Asociaciones e instituciones religiosas. Una Ley especial regulará la total extinción en un pazo máximo de dos años del presupuesto del clero.»

Como consecuencia de esta disposición se redujeron en un veinte por ciento las dotaciones para el clero y desaparecieron las dotaciones para el culto. Sin embargo, se mantuvieron las dotaciones para el clero rural²⁷. En 1934, el gobierno presidido por Lerroux logró que el Parlamento aprobara, el 4 de abril, la denominada «Ley de haberes pasivos del Clero». Esta Ley trataba de solucionar la grave situación económica del bajo clero y resultaba aplicable a todos los sacerdotes con una dotación no superior a las siete mil pesetas²⁸. Sin embargo, esta solución provisional llegaría en un momento en el que, como señala CUENCA, «las consecuencias para la credibilidad del régimen en el estamento sacerdotal habíanse esfumado por entero»²⁹.

²² A. FERNÁNDEZ-CORONADO, «La colaboración económica del Estado con las confesiones religiosas», cit., pág. 377; J. GOTI ORDEÑANA, «Del sistema de dotación al de colaboración económica con las confesiones religiosas», cit., pág. 160. En contra de esta opinión, cfr. E. LEJEUNE VALCÁRCEL, «Los problemas financieros y tributarios de la Iglesia a la luz de la Constitución española de 1978», cit., pág. 346.

²³ V. REINA y A. REINA, *Lecciones de Derecho eclesiástico español*, Barcelona, 1983, página 228.

²⁴ El artículo 3 de la Constitución disponía: «El Estado español no tiene religión oficial.»

²⁵ Según el artículo 22 de la Constitución, «La libertad de conciencia y el derecho de profesar y practicar libremente cualquier religión quedan garantizados en todo el territorio español, salvo el respecto a las exigencias de la moral pública.»

²⁶ Cfr., sobre este punto, F. DE MEER, *La cuestión religiosa en las Constituyentes de la II República española*, Pamplona, 1975, págs. 129 y sigs.

²⁷ Cfr. M. TUÑÓN DE LARA, «Iglesia y Estado durante la segunda República», en AA.VV., *Estudios históricos sobre la Iglesia española contemporánea*, Madrid, 1979, pág. 339.

²⁸ M. TUÑÓN DE LARA, «Iglesia y Estado durante la segunda República», cit., pág. 343.

²⁹ J. M. CUENCA, *Relaciones Iglesia-Estado en la España contemporánea (1833-1985)*, cit., pág. 49.

Después de la Guerra Civil, el nuevo Estado restableció, por Ley de 9 de noviembre de 1939, el presupuesto del culto y clero, tomando como base la dotación presupuestaria elaborada para 1931, e incrementando la asignación respecto de algunas partidas³⁰. El preámbulo de esta Ley mostraba claramente el fundamento político de este restablecimiento. En efecto, junto a la alusión al carácter de reparación por las pasadas desamortizaciones, el preámbulo declaraba que «El Estado español, ... deseoso de mostrar una vez más y de una manera práctica su filial adhesión a la Iglesia, ... se propone por esta Ley rendir el tributo debido al abnegado Clero español, cooperador eficacísimo de nuestra victoriosa Cruzada»³¹. La Ley de Presupuestos de 12 de enero de 1940 consignaba la cantidad de 66.899.429 pesetas para atender a las «Obligaciones Eclesiásticas»³².

El sistema de dotación presupuestaria se recogió en el Concordato de 27 de agosto de 1953. En él se aludía a la creación, de común acuerdo entre la Iglesia y el Estado, de «un adecuado patrimonio eclesiástico», que permitiera la autofinanciación de la Iglesia Católica³³. En tanto no se alcanzase esta meta, la cual, evidentemente, no se consiguió³⁴, el Estado se comprometía a asignar a la Iglesia una dotación anual «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»³⁵. El sistema de dotación se completaba con un régimen de exenciones tributarias, que beneficiaba a diversos entes eclesiásticos y que incluía también las cantidades percibidas por el ejercicio del ministerio sacerdotal³⁶.

Esta dotación, consignada en los Presupuestos del Estado, no tenía un carácter global, sino que estaba estructurada en diversas partidas. Este sistema, criticado por la doctrina³⁷, continuó en vigor hasta la instauración del actual régimen democrático.

En 1978, durante el denominado «proceso de reforma política»³⁸, tuvo lugar por diversas circunstancias, entre las que cabe señalar las decisiones adoptadas por la XXVII Asamblea Plenaria de la Conferencia Episcopal

³⁰ El incremento afectaba a las partidas asignadas a «Seminarios y Bibliotecas» y a «Obras y Alquileres», destinada a la reparación ordinaria de templos.

³¹ J. SOTO DE GANGOITI, *Relaciones de la Iglesia católica y el Estado español*, Madrid, 1940, pág. 335.

³² Cfr. J. SOTO DE GANGOITI, *Relaciones de la Iglesia católica y el Estado español*, cit., página 334. Una exposición de las cantidades a la Iglesia católica en los Presupuestos del Estado desde 1940 hasta 1968 puede verse en C. CORRAL, «La dotación estatal española», cit., pág. 301.

³³ Artículo XIX.1 del Concordato.

³⁴ Cfr. E. LEJEUNE VALCÁRCCEL, «Los problemas financieros y tributarios de la Iglesia a la luz de la Constitución de 1978», cit., pág. 351.

³⁵ Artículo XIX.2 del Concordato.

³⁶ Artículo XX del Concordato.

³⁷ Cfr. PIÑERO CARRIÓN, «Consecuencias internas en la Iglesia del nuevo sistema económico», cit., págs. 362 y sigs.

³⁸ Sobre este período, cfr. A. DE LA HERA, «Comentarios al Acuerdo entre la Santa Sede y el Estado español de 28 de julio de 1976», en *Ius Canonicum*, 16 (1976), núm. 33, páginas 156 y sigs.

Española³⁹, una modificación importante en el sistema de financiación de la Iglesia Católica. En efecto, el Estado, de forma unilateral, adoptó la decisión de sustituir la dotación por partidas por una cantidad global, consignada en los Presupuestos, que sería enterada a la Conferencia Episcopal para su distribución⁴⁰.

III. RÉGIMEN ACTUAL

1. Fuentes normativas

Para la adecuada comprensión del tema objeto de este trabajo es necesario tener en cuenta, en primer lugar, la pluralidad de fuentes normativas a través de las cuales se estructura el actual sistema de financiación. Estas fuentes, de diferente rango y naturaleza jurídica diversa, están constituidas por la Constitución. La Ley Orgánica de Libertad Religiosa y los Acuerdos entre el Estado y las confesiones religiosas. A estas normas básicas hay que añadir un numeroso conjunto de disposiciones reglamentarias que desarrollan las disposiciones contenidas en aquéllas.

El precepto constitucional más directamente relacionado con el tema de la financiación es el artículo 16, 3, según el cual «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». Sin perjuicio de examinar más adelante la relación entre esta disposición y otros artículos de la Constitución, cabe afirmar que no puede deducirse de la misma la obligación del Estado de financiar a ninguna confesión religiosa. El citado artículo sólo obliga al Estado a mantener relaciones de cooperación con las Conferencias religiosas, relaciones que no tienen por qué ser, necesariamente, económicas⁴¹. Y si no puede deducirse una exigencia constitucional de financiación, mucho menos cabe fundamentar en

³⁹ Sobre este punto, cfr. B. HERRÁEZ RUBIO, «Normas de la Conferencia Episcopal Española en relación con los bienes temporales de la Iglesia», en *El Derecho patrimonial canónico en España*, cit., págs. 130 y sigs.

⁴⁰ Sobre los criterios adoptados por la Conferencia Episcopal Española para la distribución de la dotación estatal, cfr. B. HERRÁEZ RUBIO, «Normas de la Conferencia Episcopal Española en relación con los bienes temporales de la Iglesia», cit., págs. 136 y sigs.; F. AZNAR GIL, «La nueva ordenación económica de la Iglesia española», en *Revista Española de Derecho Canónico*, 38 (1982), págs. 313 y sigs.

⁴¹ A. MOSTAZA, «Sistema español de dotación estatal a la Iglesia», en J. G. M. DE CARVAJAL y C. CORRAL, *Iglesia y Estado en España*, Madrid, 1980 pág. 173. En el mismo sentido, cfr. E. LEJEUNE VALCÁRCEL, «Los problemas financieros y tributarios de la Iglesia a la luz de la Constitución española de 1978», cit., pág. 348; J. R. GONZÁLEZ ARMENDIA, «Colaboración económica del Estado español con las confesiones religiosas: contenido "mínimo" de la vertiente "indirecta"», en *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, IV (1988), pág. 512. En contra de estas opiniones, entiende J. GOTI ORDEÑANA, «Del sistema de dotación al de colaboración económica con las confesiones religiosas», cit., pág. 164, que

la Constitución el que «una eventual cooperación financiera asuma formas determinadas»⁴².

Tampoco cabe deducir, en nuestra opinión, de la Ley Orgánica de Libertad Religiosa, de 5 de julio de 1980, la obligación de financiación por parte del Estado. En efecto, en contra de lo afirmado por alguna autora⁴³, entendemos que del artículo 7 de esta Ley Orgánica no se deduce que la cooperación con las Confesiones religiosas tenga que ser de tipo económico, ni que tenga que ser llevada a cabo mediante un Acuerdo con las mismas, ni que quede, por tanto, reservada sólo a las confesiones «que hayan alcanzado notorio arraigo en España»⁴⁴. Ciertamente que, refiriéndose a la cooperación financiera indirecta, el artículo 7, 2, de la mencionada Ley Orgánica, dispone que en los Acuerdos que el Estado firme con las Confesiones religiosas se podrán extender a éstas «los beneficios fiscales previstos en el Ordenamiento jurídico general para las entidades sin fin de lucro y demás de carácter benéfico». Pero esta disposición sólo cabe interpretarla, a nuestro juicio, en el sentido de que dichos beneficios podrán, potestativamente, incluirse en los eventuales Acuerdos que el Estado firme con las confesiones religiosas. Es decir, el artículo 7, 2, habla de una posibilidad, pero no impone una obligación al Estado⁴⁵. Dichos beneficios fiscales no cabe entenderlos, por tanto, como un contenido mínimo que, necesariamente, tenga que formar parte del contenido de estos Acuerdos, y que pueda ser, jurídicamente, exigido por las Confesiones religiosas firmantes⁴⁶.

la Constitución señala la cooperación como un sistema de relación también en materia económica.

⁴² E. LEJEUNE VALCÁRCEL, «Los problemas financieros y tributarios de la Iglesia a la luz de la Constitución española de 1978», cit., pág. 349. En contra de esta opinión, para J. GOTI ORDEÑANA, «Del sistema de dotación al de colaboración económica con las confesiones religiosas», cit., pág. 161, la Constitución exige la desaparición del sistema de dotación.

⁴³ A. FERNÁNDEZ-CORONADO, «La colaboración económica del Estado con las confesiones religiosas», cit., pág. 381.

⁴⁴ El artículo 7 de la Ley Orgánica de Libertad Religiosa dispone: «1. El Estado, teniendo en cuenta las creencias religiosas existentes en la sociedad española, establecerá, en su caso, Acuerdos o Convenios de cooperación con las Iglesias, Confesiones y Comunidades religiosas inscritas en el Registro que por su ámbito y número de creyentes hayan alcanzado notorio arraigo en España. En todo caso, estos Acuerdos se aprobarán por Ley de las Cortes Generales. 2. En los Acuerdos o Convenios de cooperación, 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 demás carácter benéfico.»

Sobre el concepto de «notorio arraigo», cfr. M. J. VILLA ROBLEDO, «Reflexiones en torno al concepto de “notorio arraigo” en el artículo 7 de la Ley Orgánica de Libertad Religiosa», en *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, I (1985), págs. 143 y sigs.; I. ZABALZA, «Confesiones y entes confesionales en el ordenamiento jurídico español», en *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, III (1987), págs. 258 y sigs.

⁴⁵ Cfr. I. C. IBÁN Y L. PRIETO SANCHÍS, *Lecciones de Derecho Eclesiástico*, cit., pág. 66. En el mismo sentido, A. MOTILLA DE LA CALLE, *Los Acuerdos entre el Estado y las confesiones religiosas en el Derecho español*, Barcelona, 1985, págs. 347 y sigs.

⁴⁶ En sentido contrario, cfr. J. R. ARMENDIA, «Colaboración económica del Estado es-

La Legislación tributaria ha equiparado a las Confesiones religiosas con las entidades sin fin de lucro respecto de algunos beneficios fiscales⁴⁷. Pero, en estos casos, la equiparación deriva de una disposición unilateral del Estado y no de una exigencia contenida en la Ley Orgánica de Libertad Religiosa.

En resumen, la cooperación económica, directa o indirecta, con las Confesiones religiosas es potestativa y no obligatoria para el Estado, y puede instrumentarse, a través de un Acuerdo o mediante la Legislación tributaria, de forma unilatera.

Finalmente, una de las fuentes normativas, a través de la cual pueden regularse las relaciones de cooperación, incluidas las económicas, son los Acuerdos que el Estado puede firmar por las Confesiones religiosas. La Ley Orgánica de Libertad Religiosa exige, para la firma de estos Acuerdos, que la Confesión religiosa esté inscrita en el Registro de Entidades Religiosas, que tenga notorio arraigo en España y que el Acuerdo sea aprobado por Ley de las Cortes Generales⁴⁸, previo dictamen de la Comisión Asesora de Libertad Religiosa⁴⁹.

Prescindiendo ahora del tema de la naturaleza jurídica de estos Acuerdos y de su posible equiparación con los firmados con la Iglesia Católica⁵⁰, baste decir que en la actualidad no se ha firmado ningún Acuerdo entre el Estado y las Confesiones no católicas. No obstante, existen algunos proyectos de Acuerdo con alguna de estas Confesiones que parece que podrían firmarse en fecha próxima⁵¹.

Con la Iglesia Católica el Estado español firmó, el 3 de enero de 1979, un Acuerdo sobre Asuntos Económicos, en el que se contiene el régimen de financiación directa e indirecta de la misma.

2. *Fundamentación de la financiación estatal*

Una vez contempladas las fuentes que sustentan el actual sistema de financiación, y antes de pasar a examinar los medios técnicos a través de

pañol con las confesiones religiosas: contenido "mínimo" de la vertiente "indirecta", cit., páginas 515 y sigs.

⁴⁷ Cfr. J. R. GONZÁLEZ ARMENDIA, «Colaboración económica del Estado español con las confesiones religiosas: contenido "mínimo" de la vertiente "indirecta"», cit., págs. 517 y siguientes.

⁴⁸ Artículo 7.1.

⁴⁹ Artículo 8.

⁵⁰ Cfr. A. MOTILLA DE LA CALLE, *Los Acuerdos entre el Estado y las confesiones religiosas en el Derecho español*, cit., págs 291 y sigs.; A. VIANA TOMÉ, *Los acuerdos con las confesiones religiosas y el principio de igualdad*, cit., págs. 203 y sigs.

⁵¹ Cfr. R. ZALACAÍN, «Palabras inaugurales», en *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, IV (1988), págs. 34-35. Pendiente este artículo de publicación, el Ministerio de Justicia ha dado a conocer dos Proyectos de Acuerdo entre el Estado y las Confesiones no católicas. Uno con la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España (F.E.R.E. D.E.), y otro con la Federación de Comunidades Israelitas de España (F.C.I.). Sobre estos Proyectos, cfr. D. LLAMAZARES, *Acuerdos del Estado con las Confesiones Religiosas*, Madrid, 1991.

los que se instrumenta, es necesario determinar cuál es el fundamento de la colaboración económica entre el Estado y las Confesiones religiosas.

Ante todo, hay que hacer notar que, como ha puesto de relieve la mayoría de la doctrina⁵², ya no cabe seguir sosteniendo, como fundamento de la ayuda económica estatal, la compensación por las pasadas desamortizaciones. Entre otras razones, porque, como dice ALBIÑANA, «no hay imposición de capital que genere una renta sin plazo —determinado o vitalicio— de la magnitud a que se viene aludiendo»⁵³. La misma Jerarquía de la Iglesia Católica no ha aludido a las desamortizaciones como fundamento de la ayuda económica estatal⁵⁴. El Acuerdo sobre Asuntos Económicos parte de este mismo planteamiento al manifestar en su preámbulo que el Estado no puede ni desconocer ni prolongar indefinidamente obligaciones jurídicas contraídas en el pasado», y que, por tanto, «resulta necesario dar un nuevo sentido, tanto a los títulos de la aportación económica como al sistema según el cual dicha aportación se lleve a cabo».

El fundamento doctrinal de la ayuda económica del Estado se ha basado, por algunos autores, en la contribución que las Conferencias religiosas y, sobre todo, la Iglesia Católica realizan en favor de la sociedad española.

Así, para CORRAL, el valor religioso ayuda a la perfección del hombre, pero, además de este valor, existen toda una serie de servicios sociales que se derivan de la actividad caritativa y educativa de la Iglesia y que justifican la ayuda económica estatal⁵⁵. Otros autores entienden que la actividad de la Iglesia Católica es un servicio público a la sociedad, por lo que debe, en justicia, recibir apoyo económico del Estado⁵⁶.

Ahondando en esta última idea, y partiendo de la base de que las funciones eclesiales, al igual que las de las entidades públicas, están al servicio de la comunidad política, se ha calificado a las Confesiones religiosas como «Corporaciones-sectoriales» de base público-privada⁵⁷. La razón de la financiación estatal radica, en este caso, en el servicio que las Confesiones prestan a la persona en un campo —la libertad de conciencia

⁵² Cfr., entre otros, J. M. PIÑERO CARRIÓN, «Consecuencias internas en la Iglesia del nuevo sistema económico», cit., pág. 336; E. LEJEUNE VALCÁRCCEL, «Los problemas tributarios y financieros de la Iglesia a luz de la Constitución española de 1978», cit., pág. 344; A. MOSTAZA, «Sistema español de dotación estatal a la Iglesia», cit., pág. 168.

⁵³ C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, «El régimen jurídico-económico de la Iglesia en España», en *Constitución y relaciones Iglesia-Estado en la actualidad*, Salamanca, 1978, página 105.

⁵⁴ Cfr. el documento de la Conferencia Episcopal Española sobre «La Iglesia y la Comunidad Política», de 23 de enero de 1973, en *Documentos Colectivos del Episcopado español, 1970-1974*, Madrid, 1974, págs. 549 y sigs.

⁵⁵ C. CORRAL, «La dotación estatal española», cit., págs. 308-309. En el mismo sentido, A. MOSTAZA, «Sistema español de dotación estatal a la Iglesia», cit., pág. 346.

⁵⁶ J. L. PÉREZ DE AYALA, «Diversos sistemas para las relaciones económicas entre la Iglesia y el Estado», en el periódico *Ya* de 26 de enero de 1973, págs. 5-6. En el mismo sentido, E. LEJEUNE VALCÁRCCEL, «Los problemas financieros y tributarios de la Iglesia a la luz de la Constitución española de 1978», cit., pág. 346.

⁵⁷ C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, «El régimen jurídico económico de la Iglesia en España», cit., págs. 111-112.

y la manifestación de las creencias religiosas— en el que las actividades de las mismas no pueden «ser reemplazadas por órgano, entidad o servicio alguno de carácter estatal»⁵⁸. Finalmente, y desde una posición similar, se ha señalado que la causa que justifica la contribución económica del Estado a la Iglesia es el servicio que ésta presta a los ciudadanos para que desarrollen su dimensión religiosa⁵⁹.

Desde un punto de vista del Derecho positivo, el fundamento de la financiación estatal a la Iglesia Católica se basa, evidentemente, en el Acuerdo sobre Asuntos Económicos, es decir, en un tratado internacional⁶⁰. Pero dada la imposibilidad de que un tratado internacional contenga disposiciones contrarias a la Constitución⁶¹, y partiendo de la base del sometimiento de los poderes públicos a la Constitución⁶², es necesario buscar un fundamento constitucional a la financiación estatal de las Confesiones religiosas.

Para ello hay que partir de la «libertad» y el «pluralismo» que el artículo 1, 1, de la Constitución propugna —junto con la justicia y la igualdad— como «valores superiores» del Ordenamiento Jurídico Español⁶³. El pluralismo debe ser entendido como la Convocatoria para la Constitución del Estado Democrático a hombres de las más diversas ideas y creencias⁶⁴. Por su parte, el concepto de libertad incluye, obviamente, cualquier manifestación de la misma y, por tanto, la libertad religiosa⁶⁵.

Tomando como base estos principios, el fundamento de la financiación estatal a las Confesiones religiosas se encuentra en el artículo 9, 2, de la Constitución⁶⁶, el cual, al señalar el cometido del moderno Estado Social de Derecho, establece un principio genérico, que luego el artículo 16, 3, especifica respecto de la materia religiosa.

⁵⁸ C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, «El régimen jurídico económico de la Iglesia en España», cit., pág. 116.

⁵⁹ E. GONZÁLEZ, «Régimen fiscal y subvenciones a las instituciones de Iglesia católica», en *Constitución y Acuerdos Iglesia-Estado*, Madrid, 1988, pág. 289.

⁶⁰ Cfr. J. M. PIÑERO CARRIÓN, «Consecuencias internas en la Iglesia del nuevo sistema económico», cit., pág. 367.

⁶¹ Artículo 95 de la Constitución; artículo 27 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional de 3 de octubre de 1979. Cfr., sobre este punto, O. ALZAGA, *Comentarios a la Constitución de 1978*, Madrid, 1978, pág. 597; cfr., igualmente, el comentario de J. M. SERRANO ALBERCA al artículo 95 de la Constitución, en *Comentarios a la Constitución*, dirigidos por F. GARRIDO FALLA, Madrid, 1980, págs. 161 y sigs.

⁶² Artículo 9.1 de la Constitución.

⁶³ Cfr., sobre este punto, la bibliografía citada en la nota 2.

⁶⁴ P. LOMBARDÍA, «La enseñanza del Derecho eclesiástico», en *La enseñanza del Derecho*, Zaragoza, 1985, pág. 157. Cfr. también D. LLAMAZARES, *Derecho Eclesiástico del Estado*, Madrid, 1989, págs. 227 y sigs.

⁶⁵ Sobre la relación existente entre los artículos 1.1 y 16 de la Constitución, cfr. I. C. IBÁN, «El contenido de la libertad religiosa», en *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, I (1985), págs. 353 y sigs.

⁶⁶ Según el artículo 9.2 de la Constitución: «Corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos que se integra sean reales y efectivas, remover los obstáculos que impiden o dificultan su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social.»

El Estado contemporáneo se interesa y promociona cualquier fenómeno que adquiera una cierta relevancia social. Relevancia que, sin lugar a dudas, presenta el fenómeno religioso⁶⁷. Nos encontramos, así, ante una intervención del Estado dirigida no sólo a garantizar la libertad de elección en materia religiosa a los ciudadanos, sino también a facilitar la satisfacción de las necesidades religiosas de cada uno⁶⁸.

Esta intervención del Estado para la promoción de los fenómenos socialmente relevantes puede implicar una ayuda económica con cargo a los fondos públicos cuando ésta sea necesaria para dicha promoción⁶⁹. Y, de hecho, de acuerdo con estos criterios de interés social, el Estado subvenciona los partidos políticos, los sindicatos, el deporte y los medios de comunicación social⁷⁰.

El interés del Estado por el fenómeno religioso no puede considerarse, en sí mismo, como una muestra de confesionalidad⁷¹ e incompatible, por tanto, con el principio de laicidad que establece la Constitución española⁷². La laicidad no cabe entenderla, en nuestra Constitución, como un principio que implica la ignorancia o la indiferencia estatal ante el hecho religioso⁷³, sino como «aquél tipo de actuación del Estado resultante de considerar lo religioso exclusivamente como un factor social específico⁷⁴».

El Tribunal Constitucional ha puesto de relieve esta función promocional de los poderes públicos al declarar que «de la obligación del sometimiento de todos los poderes a la C.E. no solamente se deduce la obligación negativa del Estado de no lesionar la esfera individual o institucional protegida por los derechos fundamentales, sino también la obligación positiva de contribuir a la efectividad de tales derechos y valores que representan, aun cuando no exista una pretensión subjetiva por parte del ciudadano. Ello obliga especialmente al legislador, quien recibe de los derechos fundamentales «los impulsos y líneas directivas», obligación que adquiere

⁶⁷ Cfr. P. MONETA, *Stato sociale e fenomeno religioso*, Milano, 1984, pág. 39.

⁶⁸ C. CARDIA, *Stato e confessioni religiose*, Bologna, 1988, pág. 130.

⁶⁹ P. MONETA, *Stato sociale e fenomeno religioso*, pág. 46.

⁷⁰ L. GONZALO GONZÁLEZ, «Contribución estatal a la financiación de las necesidades económicas de la Iglesia católica, de los partidos políticos y centrales sindicales y de otras instituciones y fines de interés social en España», en *La asignación tributaria para fines religiosos*, Madrid, 1989, págs. 63 y sigs.

⁷¹ P. MONETA, *Stato sociale e fenomeno religioso*, cit., pág. 44.

⁷² Artículo 16.3 de la Constitución.

⁷³ E. MOLANO, «La laicidad del Estado en la Constitución española», en *Anuario de Derecho Eclesiástico*, II (1986), pág. 252; J. FERRER ORTIZ, «Laicidad del Estado y cooperación con las confesiones», en *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, II (1986), página 252; IDEM, «Laicidad del Estado y cooperación con las confesiones», en *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, III (1987), págs. 237 y sigs. En contra, cfr. D. LLAMAZARES, *Derecho Eclesiástico del Estado*, cit., págs. 230 y sigs.

⁷⁴ P. J. VILADRICH, «Los principios informadores del Derecho eclesiástico español», cit., pág. 216.

especial relevancia allí donde un derecho o valor fundamental quedaría vacío de no restablecerse los supuestos para su defensa»⁷⁵.

Es necesario, sin embargo, tener en cuenta que esta labor promocional del Estado está en función de la persona, la cual, según establece el artículo 10, 1, de la Constitución, es el fundamento del Orden Político⁷⁶. Los grupos sociales en los que la persona se integra —entre los cuales se encuentran las Confesiones religiosas— son objeto de promoción en cuanto medios necesarios para que a través de ellos el individuo pueda ejercitar sus derechos fundamentales, desarrollar su personalidad⁷⁷ y lograr «la autodeterminación consciente y responsable de la propia vida», en la que se manifiesta su dignidad, según ha declarado el Tribunal Constitucional⁷⁸.

Desde ese punto de vista, cabe hablar de que la Constitución española establece una «personalización» de las relaciones entre el Estado y las Confesiones religiosas⁷⁹. Y, asimismo, hay que afirmar, como dijimos más arriba, que las relaciones de cooperación entre el Estado y las Confesiones religiosas, que preceptúa el artículo 16, 3, de la Constitución, sólo pueden ser entendidas como una proyección de lo dispuesto en el artículo 9, 2, del mismo texto legal. El principio de cooperación establecido en el artículo 16, 3, implica la constitucionalización de una forma específica de promoción; la promoción mediante relación entre dos entes: el Estado y las Confesiones religiosas.

Dentro de esta cooperación con las Confesiones religiosas cabe, evidentemente, incluir la ayuda económica estatal, la cual está permitida —en cuanto no prohibida expresamente— pero no impuesta por la Constitución.

Una vez determinado el fundamento constitucional de la ayuda económica estatal a las Confesiones religiosas, es necesario ponerlo en relación con el principio de igualdad.

El principio de igualdad, cuya titularidad corresponde tanto a las personas físicas como a los grupos sociales⁸⁰, está recogido en nuestra Constitución en el artículo 14⁸¹, que debe ser interpretado en íntima conexión con el artículo 9, 2⁸². La igualdad, como ha declarado el Tribunal Cons-

⁷⁵ Sentencia de 11 de abril de 1985, fundamento jurídico núm. 4. Puede verse en *La Ley* (1985), 2, pág. 64.

⁷⁶ J. GONZÁLEZ PÉREZ, *La dignidad de la persona*, cit., págs. 80 y sigs.

⁷⁷ D. LLAMAZARES, «Actitud de la España democrática ante la Iglesia», en AA.VV., *Iglesia católica y regímenes autoritarios y democráticos*, Madrid, 1987, pág. 193.

⁷⁸ Sentencia de 11 de abril de 1985, fundamento jurídico núm. 8.

⁷⁹ D. LLAMAZARES, «Actitud de la España democrática ante la Iglesia», cit., pág. 191; J. GOTI ORDEÑANA, «Del sistema de dotación al de colaboración económica con las confesiones religiosas», cit., págs. 165 y sigs.

⁸⁰ Cfr. G. SUÁREZ PERTIERRA, «El artículo 14», en *Comentarios a la Constitución*, dirigidos por O. ALZAGA, Madrid, 1984, II, págs. 288 y sigs.

⁸¹ Artículo 14 de la Constitución: «Los españoles son iguales ante la Ley, sin que pueda prevalecer discriminación por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier circunstancia personal o social.»

⁸² Sentencia del Tribunal Constitucional de 5 de mayo de 1982, fundamento jurídico número 6. Puede verse en *La Ley* (1982), 3, pág. 876. Sobre este punto, cfr. J. SUAY RIN-

titucional⁸³, recogiendo la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos⁸⁴, no supone la uniformidad de trato jurídico, sino la prohibición de discriminación.

Hay discriminación cuando la desigualdad de trato jurídico está desprovista de una justificación objetiva y razonable⁸⁵. Es decir, cuando ante situaciones iguales se produce un tratamiento diferenciado debido a una conducta arbitraria de los poderes públicos⁸⁶. Nunca podrá ser razonable, evidentemente, una distinción legal que vaya en contra o altere los derechos fundamentales⁸⁷, pues la igualdad es, sobre todo, igualdad de derechos.

El principio de igualdad religiosa, que es la aplicación del principio genérico de igualdad al fenómeno religioso, viene exigido por el principio de libertad religiosa y por el de laicidad del Estado. La igualdad religiosa significa que tanto los ciudadanos como las Confesiones religiosas «tienen en su patrimonio jurídico el mismo derecho fundamental de libertad religiosa»⁸⁸. Esta igualdad religiosa, como hemos visto respecto de la igualdad en general, no supone la uniformidad en el tratamiento jurídico del factor religioso, ni impide, por tanto, una regulación específica y diferenciada dentro del mismo. La igualdad en este punto prohíbe la discriminación⁸⁹. En este sentido, «no hay discriminación cuando de los aspectos favorables del tratamiento específico ningún otro sujeto de libertad religiosa es excluido por principio o condición básica *de facto* algunos o muchos sujetos no los disfruten o ejerzan. La discriminación exige que, haga lo que haga, un sujeto de libertad religiosa ya no posee en su patrimonio

CÓN, *El principio de igualdad en la justicia constitucional*, Madrid, 1985, págs. 35 y sigs. y 875. Sentencia de 24 de enero de 1983, fundamento jurídico núm. 4, en *La Ley* (1983), 2, pág. 103; sentencia de 3 de agosto de 1983, fundamento jurídico núm. 2, en *La Ley*.

⁸³ Sentencia de 5 de mayo de 1982, fundamento jurídico núm. 3, en *La Ley* (1982), 3, página 875; sentencia de 24 de enero de 1983, fundamento jurídico núm. 4, en *La Ley* (1983), 2, pág. 103; sentencia de 3 de agosto de 1983, fundamento jurídico núm. 2, en *La Ley* (1984), 1, pág. 26.

⁸⁴ Cfr. J. MARTÍNEZ TORRÓN, «El derecho de libertad religiosa en la jurisprudencia en torno al Convenio Europeo de Derechos Humanos», en *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, II (1986), págs. 466 y sigs.; C. MORVIDUCCI, «La protezione della libertà religiosa nel sistema del Consiglio d'Europa», en *La tutela della libertà di religione, a cura di S. Ferrari e T. Scovazzi*, Padova, 1988, págs. 51 y sigs.

⁸⁵ Sentencia del Tribunal Constitucional de 2 de julio de 1981, fundamento jurídico número 3, en *La Ley* (1981), 3, pág. 942.

⁸⁶ Sentencia del Tribunal Constitucional de 10 de julio de 1981, fundamento jurídico número 4, en *La Ley* (1981), 3, pág. 932.

⁸⁷ Sentencia del Tribunal Constitucional de 10 de noviembre de 1981, fundamento jurídico núm. 3, en *La Ley* (1981), 4, pág. 1095.

⁸⁸ P. J. VILADRICH, «Los principios informadores de Derecho eclesiástico español», cit., páginas 225-226.

⁸⁹ La sentencia del Tribunal Constitucional de 13 de mayo de 1982, fundamento jurídico núm. 1, ha afirmado que el principio de igualdad impide «establecer ningún tipo de discriminación o de trato jurídico diverso de los ciudadanos en razón de sus creencias... (por lo que) debe existir un igual disfrute de la libertad religiosa por parte de los ciudadanos». Puede verse en *La Ley* (1982), 3, pág. 899.

jurídico básico, como igual titular, ni siquiera la posibilidad de alcanzar la paridad con el régimen específico reconocido a otros»⁹⁰.

Si aplicamos el principio de igualdad a la cooperación entre el Estado y las Confesiones religiosas, hay que afirmar que todas las Confesiones son sujetos de esta cooperación⁹¹. De esta forma, sería inconstitucional, por discriminatorio, que el Estado excluyere de estas relaciones de cooperación a determinadas Confesiones religiosas.

No obstante, puesto que la igualdad no significa uniformidad, y dado que el artículo 16, 3, de la Constitución permite a los poderes públicos tener en cuenta «las creencias religiosas de la sociedad española», las relaciones de cooperación pueden adoptar modalidades diferentes, según las características de cada Confesión. Y así, el Estado podrá colaborar más con unas Confesiones que con otras y utilizar para esta colaboración diversos medios técnicos⁹². De la misma forma, puesto que el principio de cooperación no se concreta constitucionalmente en ningún comportamiento específico, «el Estado puede, de forma unilateral o bilateral, prestar su protección a cierto interés religioso, pero también puede no hacerlo»⁹³.

El límite de esta actuación es cuando mediante la misma se impida a los ciudadanos y a las Confesiones religiosas con las que no se coopera, el ejercicio de sus derechos fundamentales⁹⁴.

Partiendo de estas premisas, resultan justificables las ayudas económicas a una determinada Confesión religiosa como específica forma de cooperación, siempre que *a priori* no se excluya de las mismas a las restantes Confesiones⁹⁵. Por otro lado, el rechazo de estas ayudas por parte de algunas Confesiones no es de suyo suficiente como para considerar ilegítima su aceptación por otras⁹⁶.

El problema principal, en esta materia, radica en si es contrario al principio de igualdad el que contribuyan al sostenimiento económico de las Confesiones los que no pertenecen a las mismas.

Si la ayuda estatal se realiza mediante un sistema de dotación presupuestaria, no parece que pueda hablarse de lesión del principio de igualdad. La razón es que, a través del presupuesto, se financian una serie de actividades y servicios dirigidos a toda la comunidad y, por tanto, también

⁹⁰ P. J. VILADRICH, «Los principios informadores del Derecho eclesiástico español», cit., página 230.

⁹¹ J. VIANA TOMÉ, «Los acuerdos de las confesiones religiosas y el principio de igualdad», cit., pág. 128.

⁹² J. VIANA TOMÉ, «Los acuerdos con las confesiones religiosas y el principio de igualdad», cit., págs. 128 y sigs.

⁹³ I. C. IBÁN- L. PRIETO SANCHÍS, *Lecciones de Derecho Eclesiástico*, cit., pág. 87.

⁹⁴ Cfr., sobre este punto, S. LARICCIA, *Diritto ecclesiastico*, Padova, 1986, pág. 65, para el cual una posición de privilegio o desfavorable, prevista en el ordenamiento jurídico, respecto de una o varias confesiones religiosas, redundaría en una posición favorable o desfavorable para los pertenecientes a las mismas.

⁹⁵ C. MORVIDUCCI, «La protezione della libertà religiosa nel sistema del Consiglio d'Europa», cit., pág. 52.

⁹⁶ C. CARDIA, *Stato e confessioni religiose*, cit., pág. 137.

a aquellos ciudadanos que no tienen ningún interés o que incluso son contrarios a las mismas⁹⁷. Por el contrario, si la financiación se lleva a cabo mediante particulares impuestos religiosos, deben ser declarados exentos de los mismos aquellos ciudadanos que no pertenecen a la Confesión así financiada⁹⁸.

De la misma forma, y respecto de la financiación indirecta, si la Legislación estatal otorga a las entidades religiosas un tratamiento fiscal análogo al de las entidades sin fin de lucro, es evidente que podrán acogerse al mismo las entidades de las distintas Confesiones, sin que pueda reservarse sólo a los de una particular Confesión.

3. *La financiación directa*

Esta financiación está integrada por las aportaciones económicas del Estado concedidas a través de los correspondientes créditos presupuestarios. Dentro de esta financiación cabe distinguir «las cantidades destinadas a cubrir remuneraciones del personal y gastos de funcionamiento de la Iglesia (dotaciones y asignaciones), que se caracterizan por su fijada y renovada periodicidad de las transferencias corrientes y por cuenta de capital (subvenciones)»⁹⁹.

Antes de examinar los supuestos de financiación directa, creemos necesario advertir que no incluimos en ellos las subvenciones que las entidades eclesíásticas pueden recibir del ejercicio de actividades «no confesionales», tales como la enseñanza, la beneficencia o la caridad¹⁰⁰. La subvención recibida por el desempeño de estas actividades se debe a la actividad en sí, prescindiendo del carácter religioso o no del sujeto que las desarrolla¹⁰¹.

A) *El régimen de financiación del Acuerdo sobre Asuntos Económicos*

La financiación directa de la Iglesia Católica se encuentra, básicamente, contenida en este Acuerdo, el cual establece un sistema estructurado en tres fases.

⁹⁷ P. MONETA, *Stato sociale e fenomeno religioso*, cit., págs. 46-47; C. MORVIDUCCI, «La protezione della libertà religiosa nel sistema del Consiglio d'Europa», cit., págs. 52-53. En contra de estas opiniones, cfr. G. PEYROT, «Significato e portata delle intese», en *Le intese tra stato e confessioni religiose*, Milano, 1978, pág. 200. Para D. LLAMAZARES, *Derecho Eclesiástico del Estado*, cit., pág. 775, este tipo de ayuda es incompatible con un Estado laico.

⁹⁸ P. MONETA, *Stato sociale e fenomeno religioso*, cit., pág. 47; C. MORVIDUCCI, «La protezione della libertà religiosa nel sistema del Consiglio d'Europa», cit., pág. 52.

⁹⁹ E. GONZÁLEZ, «Régimen fiscal y subvenciones a las instituciones de la Iglesia católica», cit., pág. 294.

¹⁰⁰ C. CORRAL, «La dotación estatal española», cit., pág. 303.

¹⁰¹ I. C. IBÁN-L. PRIETO SANCHÍS, *Lecciones de Derecho Eclesiástico*, cit., pág. 15.

La *primera* fase está constituida por un sistema de dotación consignada en los Presupuestos Generales del Estado, que se entrega a la Iglesia Católica (la Conferencia Episcopal) «con carácter global y único y que será actualizada anualmente»¹⁰².

La actualización anual de esta dotación se hará según «los criterios de cuantificación que inspiren los correspondientes Presupuestos Generales del Estado, congruentes con los fines a que destine la Iglesia los recursos recibidos del Estado»¹⁰³. Para ello, la Conferencia Episcopal deberá presentar anualmente una Memoria, en la que se consigne la aplicación dada a los recursos recibidos el año anterior¹⁰⁴.

Esta primera fase debía tener una duración mínima de tres años, aunque en la práctica ha durado bastante más. Las críticas realizadas al sistema de dotación presupuestaria han puesto de relieve, sobre todo, que en él no se tienen en cuenta la voluntad del contribuyente ni su capacidad económica¹⁰⁶.

La *segunda fase* está constituida por un sistema mixto de dotación presupuestaria y de asignación tributaria. Este sistema, cuya implantación era discrecional para el Estado a partir del tercer año de la entrada en vigor del Acuerdo¹⁰⁷, se ha llevado a la práctica en 1988¹⁰⁸. El sistema consiste en la asignación a la Iglesia Católica de un porcentaje de uno de los impuestos de carácter personal por el procedimiento técnicamente más adecuado¹⁰⁹. «Para ello será preciso que cada contribuyente manifieste expresamente, en la declaración respectiva, su voluntad acerca del destino en la parte afectada. En ausencia de tal declaración, la cantidad correspondiente se destinará a otros fines»¹¹⁰.

Desarrollando estos principios, la Ley de Presupuestos Generales del Estado, de 23 de diciembre de 1987, dispuso que a partir de 1988 se destinase un porcentaje del rendimiento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a fines religiosos y a otros fines de interés social¹¹¹.

¹⁰² Acuerdo sobre Asuntos Económicos, artículo II.4.

¹⁰³ Acuerdo sobre Asuntos Económicos, Protocolo Adicional, 1. Sobre los criterios de actualización, cfr. A. FERNÁNDEZ-CORONADO, «La colaboración del Estado con las confesiones religiosas», cit., pág. 382.

¹⁰⁴ Acuerdo sobre Asuntos Económicos, Protocolo Adicional, 1. La dotación presupuestaria consignada para la Iglesia católica en la Ley de Presupuestos Menerales del Estado, de 23 de diciembre de 1988 (B.O.E. de 29 de diciembre) es de 14.000.347.241 pesetas.

¹⁰⁶ L. M. CAZORLA PRIETO, «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 para fines religiosos*, cit., págs. 33 y 34.

¹⁰⁷ Acuerdo sobre Asuntos Económicos, artículo II.2. Cfr. A. FERNÁNDEZ-CORONADO, «La colaboración económica del Estado con las confesiones religiosas», cit., pág. 382

¹⁰⁸ Ley de Presupuestos Generales del Estado de 23 de diciembre de 1987, disposición adicional quinta, uno.

¹⁰⁹ Acuerdo sobre Asuntos Económicos, artículo II.2.

¹¹⁰ Acuerdo sobre Asuntos Económicos, artículo II.2.

¹¹¹ Disposición adicional quinta, uno.

El porcentaje que debe determinarse en la Ley de Presupuestos de cada año se fijó para las declaraciones correspondientes al período impositivo de 1987 en el 0,5239 por 100 ¹¹².

Para la puesta en práctica de este sistema es necesario que los contribuyentes manifiesten, al hacer la declaración del impuesto, su voluntad de que dicho porcentaje se destina al sometimiento de la Iglesia Católica o a los otros fines de interés social ¹¹³.

Este sistema, que se propuso a las Conferencias no católicas, pero que éstas no aceptaron, tendrá una duración de tres años ¹¹⁴. Durante este período de tiempo coexistirá con la dotación presupuestaria, la cual se minorará en la cuantía de la asignación tributaria que la Iglesia Católica reciba ¹¹⁵. En todo caso, hay que tener en cuenta que los recursos percibidos, en virtud de este sistema mixto, por la Iglesia Católica durante 1988, 1989 y 1990 no serán inferiores a la dotación presupuestaria recibida en 1987, actualizada anualmente ¹¹⁶.

El sistema de asignación tributaria, que ha sido considerado como deficiente por la Conferencia Episcopal ¹¹⁷, ha supuesto una recaudación de 2.900 millones de pesetas para la Iglesia Católica en 1988 ¹¹⁸. La asignación tributaria ofrece la ventaja, respecto de la dotación presupuestaria, de que, mediante este sistema, la voluntad del ciudadano es tenida en cuenta respecto del destino de su contribución. Y, además, también es tenida en cuenta la capacidad contributiva, ya que la cantidad afectada variará según la capacidad económica del sujeto pasivo ¹¹⁹. Debido a estas ventajas, se ha propuesto que este sistema de financiación debe ser extendido a las restantes Confesiones religiosas ¹²⁰.

La asignación tributaria no es un «impuesto eclesiástico» como los que regula la Ley Fundamental de Bonn ¹²¹, puesto que se desenvuelve dentro

¹¹² Disposición adicional quinta, tres. La disposición adicional segunda de la Ley de Presupuestos Generales del Estado, de 28 de diciembre de 1988, fija el mismo porcentaje.

¹¹³ Disposición adicional quinta, tres.

¹¹⁴ Acuerdo sobre Asuntos Económicos, artículo II.4.

¹¹⁵ Acuerdo sobre Asuntos Económicos, artículo II.4; Ley de Presupuestos Generales del Estado de 23 de diciembre de 1987, disposición adicional quinta, cinco.

¹¹⁶ Disposición adicional quinta, cinco.

¹¹⁷ Cfr. el periódico *Ya*, de 8 de marzo de 1989, pág. 24.

¹¹⁸ Cfr. el periódico *Ya*, de 26 de febrero de 1989, pág. 17. Según este periódico, el 32 por 100 de los contribuyentes manifestaron su voluntad de que el porcentaje de su declaración se destinase a la Iglesia católica.

¹¹⁹ L. M. CAZORLA PRIETO, «La asignación tributaria en favor de la Iglesia católica en el marco de las relaciones económicas entre el Estado español y la Santa Sede», cit., págs. 33-34.

¹²⁰ A. FERNÁNDEZ-CORONADO, «La colaboración económica del Estado con las confesiones religiosas», cit., pág. 396. Para D. LLAMAZARES, *Derecho Eclesiástico del Estado*, cit., pág. 777, este sistema vulnera el derecho de libertad religiosa, el de libertad ideológica y el principio de laicidad del Estado.

¹²¹ Cfr. J. ISENSEE, «La financiación de la misión de las Iglesias en la República Federal de Alemania», en *Constitución y relaciones Iglesia-Estado en la actualidad*, cit., páginas 94 y sigs.

de un impuesto ya existente, sino «un supuesto de afectación parcial de rendimientos impositivos concretos»¹²².

En la *tercera fase*, que comenzará en 1991, la financiación de la Iglesia Católica se llevará a cabo exclusivamente mediante el sistema de asignación tributaria¹²³. Según la Disposición Adicional Quinta, seis, de la Ley de Presupuestos Generales del Estado, de 23 de diciembre de 1987, una vez implantado este sistema, «cada año la Iglesia Católica recibirá mensualmente, en concepto de entrega a cuenta, una doceava parte de la asignación tributaria correspondiente al penúltimo ejercicio presupuestario anterior. Esta cantidad se regulará definitivamente cuando se disponga de los datos definitivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio correspondiente».

Esta tercera fase no tiene un tiempo de duración determinado, puesto que deberá mantenerse hasta el momento en que la Iglesia Católica logre su autofinanciación. Respecto de esta situación ideal, hay que tener en cuenta que la «Iglesia declara su propósito de lograr por sí misma los recursos para la atención de sus necesidades»¹²⁴.

La autofinanciación de la Iglesia sería, por tanto, la situación definitiva que pondría fin al sistema de asignación tributaria. Sin embargo, esta autofinanciación, cosa hoy en día bastante improbable de conseguir, no supondría el fin de toda ayuda económica estatal. En efecto, el artículo II, 5, del Acuerdo dispone que, «cuando fuera conseguido este propósito (la autofinanciación), 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»¹²⁵. Es difícil definir *a priori* cuáles serían estos campos en los que continuará la colaboración financiera cuando la Iglesia Católica alcance su autofinanciación. Algún autor ha apuntado la idea de que la Iglesia debería autofinanciarse en sus actividades estrictamente religiosas, mientras que la colaboración financiera del Estado tendría por objeto las funciones asistenciales y sociales desarrolladas por la Iglesia¹²⁶.

B) Otros supuestos de financiación

Como dijimos más arriba, no incluíamos aquí la financiación de actividades no religiosas llevadas a cabo por una entidad confesional. Sin

¹²² L. M. CAZORLA PRIETO, «La asignación tributaria en favor de la Iglesia católica en el marco de las relaciones económicas entre el Estado español y la Santa Sede», cit., páginas 37 y sigs.

¹²³ Acuerdo sobre Asuntos Económicos, artículo II.2.

¹²⁴ Acuerdo sobre Asuntos Económicos, artículo II.5.

¹²⁵ Cfr. E. GONZÁLEZ, «Régimen y subvenciones a las instituciones de la Iglesia católica», en *Constitución y Acuerdos Iglesia-Estado*, cit., pág. 291.

¹²⁶ L. M. CAZORLA PRIETO, «La asignación tributaria en favor de la Iglesia católica en el marco de las relaciones económicas entre el Estado español y la Santa Sede», cit., página 25.

embargo, hay toda una serie de actividades religiosas que son desarrolladas en su práctica totalidad por la Iglesia Católica y que, no estando incluidas en los sistemas de financiación del Acuerdo sobre Asuntos Económicos, reciben una financiación específica.

Como ejemplos más significativos de estas actividades cabe mencionar la asistencia religiosa a las Fuerzas Armadas¹²⁷, la desarrollada en establecimientos penitenciarios¹²⁸ y la llevada a cabo en establecimientos de beneficencia públicos¹²⁹. La asistencia religiosa católica, en todos estos supuestos, se lleva a cabo mediante capellanes que tienen el carácter de funcionarios públicos y que son retribuidos con cargo al Presupuesto Estatal¹³⁰.

Igualmente, hay que mencionar a los profesores de religión católica de los centros docentes públicos, cuya retribución corre también por cuenta del Estado¹³¹. Por último, hay que tener en cuenta los diversos Convenios, firmados entre la Jerarquía de la Iglesia Católica y la Administración en materia de asistencia religiosa en los centros hospitalarios públicos¹³². En estos convenios se establecen diversas modalidades de retribución, con cargo a los fondos públicos, para los sacerdotes que prestan estos servicios asistenciales¹³³.

¹²⁷ La normativa básica sobre este punto está contenida en el Acuerdo de 3 de enero de 1979, entre el Estado español y la Santa Sede, sobre la asistencia religiosa a las Fuerzas Armadas y servicio militar de clérigos y religiosos. Este Acuerdo está desarrollado por el Real Decreto de 9 de noviembre de 1983, que aprueba las Reales Ordenanzas del Ejército de Tierra; por el Real Decreto de 22 de febrero de 1984, que aprueba las Reales Ordenanzas del Ejército del Aire y por el Real Decreto de 23 de mayo de 1984, que aprueba las Reales Ordenanzas de la Armada.

¹²⁸ Ley General Penitenciaria de 26 de septiembre de 1979; Real Decreto de 8 de mayo de 1981, por el que se aprueba el Reglamento Penitenciario.

¹²⁹ Real Decreto de 27 de enero de 1985, por el que se aprueba la Instrucción de la Beneficencia.

¹³⁰ La asistencia religiosa católica a las Fuerzas Armadas se lleva a cabo, básicamente, a través del «Cuerpo Eclesiástico Castrense», integrado por sacerdotes que tienen graduación militar. La Ley 17/1989, de 19 de julio, en su Disposición final séptima, crea el Servicio de Asistencia Religiosa y declara a extinguir los Cuerpos Eclesiásticos del Ejército de Tierra, de la Armada y del Ejército del Aire. Sus componentes pueden optar por integrarse en el Servicio de Asistencia Religiosa con carácter permanente o por continuar en los Cuerpos de procedencia con los mismos derechos y obligaciones.

La asistencia religiosa católica en los establecimientos penitenciarios está encomendada, primordialmente, al «Cuerpo de Capellanes de Instituciones Penitenciarias».

La asistencia religiosa católica en los establecimientos de beneficencia públicos depende, fundamentalmente, del «Cuerpo de Capellanes de la Beneficencia General».

¹³¹ La retribución de estos profesores se ha regulado por diversas Ordenes Ministeriales y se ha consignado en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado. Cfr., sobre este punto, J. ESCRIVÁ-IVARS, «La enseñanza de la "religión y moral católicas" en el sistema educativo español», en *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, IV (1988), pág. 235.

¹³² Cfr. C. CORRAL, «La Iglesia católica y los centros hospitalarios: estado de aplicación de los Acuerdos con la Santa Sede», en *Constitución y Acuerdos Iglesia-Estado*, cit., páginas 245 y sigs.

¹³³ Cfr. Z. COMBALIA SOLÍS, «Vinculación jurídica de los capellanes en el Acuerdo marco de asistencia religiosa hospitalaria de 1985», en *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, IV (1988), págs. 375 y sigs.

4. *La financiación indirecta*

Esta forma de financiación consiste en el establecimiento dentro del sistema tributario «de supuestos de no sujeción, exenciones y otros beneficios fiscales (deducciones, bonificaciones y desgravaciones)»¹³⁴.

Con relación a este sistema de financiación, es necesario distinguir, en primer lugar, entre el régimen fiscal de la Iglesia Católica, contenido en el Acuerdo sobre asuntos económicos y desarrollado por la legislación tributaria estatal, y el de las Confesiones no católicas. La legislación tributaria del Estado ha extendido a estas Confesiones algunos de los beneficios fiscales otorgados a la Iglesia Católica. Pero, en multitud de ocasiones, dicha Legislación no contiene ninguna mención de las Confesiones no católicas, por lo que existe una evidente desigualdad entre el régimen tributario de éstas y el de la Iglesia Católica¹³⁵.

En segundo lugar, hay que tener en cuenta que el Acuerdo se refiere a unos conceptos tributarios generales, que deben ser concretados respecto de la Legislación tributaria vigente. Con relación a este punto, el Acuerdo dispone que: «ambas partes, de común acuerdo, señalarán los conceptos tributarios vigentes en los que se concretan las exenciones y los supuestos de no sujeción enumerados en los artículos III a V del presente Acuerdo. Siempre que se modifique sustancialmente el Ordenamiento Jurídico-Tributario español, ambas partes concertarán los beneficios fiscales y los supuestos de no sujeción que resulten aplicables de conformidad con los principios de este Acuerdo».

En el régimen tributario de la Iglesia Católica, reseñado en el Acuerdo, cabe diferenciar los siguientes supuestos: supuestos de no sujeción, supuestos de exención, exenciones tributarias por referencia, y beneficios tributarios indirectos.

A) *Supuestos de no sujeción*

La no sujeción sirve como técnica para completar la definición de los hechos imponible, aclarando 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 imponible, en la práctica, pueden dar lugar a dudas sobre si se encuentran o no sometidos a tributación»¹³⁶.

Los supuestos de no sujeción a los impuestos sobre la renta o sobre

¹³⁴ Cfr. E. GONZÁLEZ, «Régimen fiscal y subvenciones a las instituciones de la Iglesia católica», cit., pág. 294.

¹³⁵ J. M. GONZÁLEZ DEL VALLE, *Derecho Eclesiástico español*, Madrid, 1989, pág. 191. No obstante, los Proyectos de Acuerdos entre el Estado y las Confesiones no católicas, mencionados en la nota 51, establecen un régimen fiscal para las mismas muy similar al de la Iglesia Católica.

¹³⁶ Cfr. F. DE LUIS DÍAZ-MONASTERIO, «El régimen tributario de la Iglesia católica en España», en *El Derecho patrimonial canónico en España*, cit., pág. 323.

el gasto o consumo, según proceda, están recogidos en el artículo III del Acuerdo y son los siguientes:

- a) Las prestaciones que la Iglesia pueda recibir de sus fieles, las colectas públicas y las limosnas y obligaciones.
Las cantidades que las entidades eclesiásticas reciban por cualquiera de estos medios no están sujetas al Impuesto sobre Sociedades¹³⁷.
- b) La publicación de instrucciones, ordenanzas, cartas pastorales, boletines diocesanos y cualquier otro documento de las autoridades eclesiásticas competentes así como su fijación en los sitios de costumbre. Este supuesto se refiere a la no sujeción de estas publicaciones al I.V.A.¹³⁸. En cuanto a la «fijación en los sitios de costumbre», la no sujeción no comprende la publicidad de estos documentos que pudiera realizarse por Agencias dedicadas a estos servicios¹³⁹.
- c) La actividad de enseñanza en Seminarios diocesanos y religiosos, así como de las disciplinas eclesiásticas en Universidades de la Iglesia.
Estas enseñanzas no están sujetas al I.V.A.¹⁴⁰. Aunque, tal y como se regulan estos supuestos en la Ley, sería más preciso hablar de exención, en vez de no sujeción.
- d) La adquisición de los objetos destinados al culto. Estas adquisiciones no están sujetas al pago del I.V.A.¹⁴¹.

B) *Supuestos de exención*

Estos supuestos se refieren a aquellos actos que reúnen todos los requisitos para ser gravados, pero que, por razones especiales, la Ley los excluye de tributación¹⁴². Están recogidos en el artículo IV del Acuerdo.

Respecto de estos supuestos, hay que tener en cuenta, en primer lugar, que los sujetos que gozan de la exención son, exclusivamente, los enumerados en el artículo IV, 1, del Acuerdo. Es decir, la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las Diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Ordenes y las Congregaciones religiosas y los Institutos de vida consagrada, así como sus provincias y sus casas¹⁴³.

¹³⁷ Cfr. F. DE LUIS DÍAZ-MONASTERIO, «El régimen tributario de la Iglesia católica en España», cit., pág. 323. Ley de 27 de diciembre de 1978, artículo 5.2, b).

¹³⁸ Ley de 2 de agosto de 1985, artículo 2.4; igualmente están exentas de la Licencia Fiscal, Real Decreto-Ley de 18 de abril de 1986, artículo 279.

¹³⁹ Real Decreto-Ley de 18 de abril de 1986, artículo 382.

¹⁴⁰ Ley de 2 de agosto de 1985, artículo 8.9.9.º; igualmente están exentas de la Licencia Fiscal, Real Decreto-Ley de 18 de abril de 1986, artículo 279.

¹⁴¹ Ley de 2 de agosto de 1985, artículo 2.4; O.M. de 29 de febrero 1988, tercero, en la que se aclara el alcance de la no sujeción al I.V.A. de este supuesto.

¹⁴² Cfr. F. DE LUIS DÍAZ-MONASTERIO, «El régimen tributario de la Iglesia católica en España».

¹⁴³ Hay que tener en cuenta que el Acuerdo es anterior a la promulgación del nuevo

En segundo lugar, hay que precisar que la exención recae sobre determinados tributos, que se refieren a particulares bienes y rendimientos económicos de las entidades mencionadas. Los supuestos de exención son los siguientes:

a) *Están exentos, de una manera total y permanente, de la Contribución Territorial Urbana los siguientes inmuebles*¹⁴⁴:

1. Los templos y capillas destinados al culto, y sus dependencias o edificios locales anejos, destinados a la actividad pastoral.
2. La residencia de los Obispos, de los canónigos y de los sacerdotes con cura de almas.
3. Los locales destinados a oficinas de la Curia diocesana y a oficinas parroquiales.
4. Los Seminarios destinados a la formación del clero diocesano y religioso y las Universidades eclesiásticas, en tanto en cuanto impartan enseñanzas propias de disciplinas eclesiásticas.
5. Los edificios destinados primordialmente a casas o conventos de las Ordenes, Congregaciones religiosas o Institutos de vida consagradas.

El alcance de esta exención se aclara por la Orden de 24 de septiembre de 1985^{145, 146}.

b) *Exención total y permanente de los impuestos reales o de productos sobre la renta y sobre el patrimonio*¹⁴⁷.

La mención de los impuestos sobre la renta hay que referirla a la exención del impuesto de Sociedades. Sin embargo, hay que tener en cuenta que, según el Acuerdo de 10 de octubre de 1980 elaborado por la Comisión Técnica Iglesia-Estado Español, esta exención no alcanza a: a) Los rendimientos obtenidos por el ejercicio de explotaciones económicas; b) Los rendimientos derivados de la cesión de su patrimonio; c) Los rendimientos sometidos a retención en la fuente; d) Los incrementos de patrimonio derivados de la enajenación de sus elementos patrimoniales¹⁴⁸.

La Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades otorga a las Con-

Código de Derecho Canónico. Debido a esto, los conceptos de Ordenes, Congregaciones religiosas e Institutos de vida consagrada equivalen a las actuales categorías canónicas de Institutos de vida consagrada y Sociedades de vida apostólica.

¹⁴⁴ Acuerdos sobre Asuntos Económicos, artículo IV.1.A. En la actualidad, es el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, Ley 39/1988, de 28 de diciembre, artículo 64, d).

¹⁴⁵ B.O.E. núm. 236, de 8 de octubre.

¹⁴⁶ Las referencias a la Contribución Territorial Urbana deben entenderse referidas al Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

¹⁴⁷ Acuerdo sobre Asuntos Económicos, artículo IV.1.B.

¹⁴⁸ Acuerdo de 10 de octubre de 1980, disposición cuarta, cfr. la crítica de estas excepciones de exención en E. GONZÁLEZ, «Régimen fiscal y subvenciones a las instituciones de la Iglesia católica», cit., pág. 300.

fesiones no Católicas un régimen idéntico al de la Iglesia Católica¹⁴⁹. Sin embargo, el Reglamento de este Impuesto limita, injustificadamente, esta equiparación, al establecer que dicha exención sólo alcanza a «las Asociaciones confesionales no católicas legalmente reconocidas con las que se establezcan los acuerdos de cooperación a que se refiere el artículo 16 de la Constitución Española»¹⁵⁰.

La alusión a los impuestos sobre el patrimonio contenida en el Acuerdo, una vez que ha sido suprimido el Impuesto sobre los Bienes de las Personas Jurídicas¹⁵¹, hay que referirla a impuestos de carácter local, como es el Impuesto Municipal sobre Vehículos de Tracción Mecánica¹⁵².

Los impuestos reales o de producto, que tienen un carácter local, recaen sobre bienes, actividades o rendimientos, considerándoles en sí mismos con independencia de los sujetos a que pertenecen, los realizan o los obtienen¹⁵³.

La Legislación de Régimen Local declara exentas de la Licencia Fiscal las actividades de enseñanzas que realicen los colegios en otros centros dependientes de la Jerarquía Eclesiástica, que tengan la condición de benéfico-docentes¹⁵⁴.

c) *Exención total de los impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y Transmisiones Patrimoniales*¹⁵⁵.

La mención de estos impuestos supone la exención de las adquisiciones a título lucrativo (Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones) y a título oneroso (Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y actos jurídicos Documentados), que realicen las entidades mencionadas en el artículo IV, 1, del Acuerdo¹⁵⁶.

Sin embargo, hay que tener presente que, para que se produzca la exención, los bienes o derechos adquiridos tienen que destinarse al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado o al ejercicio de la caridad¹⁵⁷.

Respecto de las adquisiciones a título oneroso, la exención compren-

¹⁴⁹ Ley de 27 de diciembre de 1978, artículo 5.2, b).

¹⁵⁰ Real Decreto de 15 de octubre de 1982, artículo 30, b).

¹⁵¹ Ley de 18 de diciembre de 1987, reguladora del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, disposición final 1.ª, 3.

¹⁵² Artículos 93 y sigs. de la Ley 39/1988.

¹⁵³ Cfr. F. DE LUIS DÍAZ-MONASTERIO, «El régimen tributario de la Iglesia católica en España», cit., pág. 327.

¹⁵⁴ Real Decreto-Ley de 18 de abril de 1986, artículo 279.1, b).

¹⁵⁵ Acuerdo sobre Asuntos Económicos, artículo IV.1.C.

¹⁵⁶ Ley de 18 de diciembre de 1987, reguladora del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, artículo 2; Real Decreto-Ley de 30 de diciembre de 1980, sobre el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, artículo 6.2.

¹⁵⁷ Acuerdo sobre Asuntos Económicos, artículo IV.1.C; sobre este punto, cfr. E. GONZÁLEZ, «Régimen fiscal y subvenciones de la Iglesia católica», cit., pág. 302.

de no sólo la del Impuesto sobre transmisiones Patrimoniales, sino también la del I.V.A., cuando se trate de entregas de bienes inmuebles sujetas al mismo ¹⁵⁸.

d) *Exención de las contribuciones especiales y de la Tasa de Equivalencia* ¹⁵⁹.

Las contribuciones especiales son tributos basados en la obtención por el sujeto pasivo de un aumento del valor de sus bienes, como consecuencia de la realización de obras públicas, o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.

La Legislación de Régimen Local declaraba exentos de las contribuciones especiales a los bienes que gozasen de la exención de la Contribución Territorial Urbana, es decir, a los mencionados en el artículo IV.1, A), del Acuerdo, por entender que no existía en ellos capacidad contributiva ¹⁶⁰. Estos bienes estaban, igualmente, exentos de pago del Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, en su modalidad de Tasa de Equivalencia ¹⁶¹.

C) *Exenciones tributarias por referencia*

Se refieren estas exenciones a determinadas entidades eclesíásticas que son consideradas, a efectos tributarios, como asimiladas a otras entidades privadas que disfrutaban de exenciones tributarias ¹⁶².

Según el artículo V del Acuerdo, «las Asociaciones y Entidades religiosas no comprendidas 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».

Este artículo V del Acuerdo planteó la cuestión de si los beneficios fiscales en él establecidos resultarían aplicables a las entidades mencionadas en el artículo IV, 1, del mismo Acuerdo. El problema fue resuelto por la O.M. de 29 de julio de 1983, según la cual: «Las asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el artículo IV del Acuerdo entre el

¹⁵⁸ Orden Ministerial de 29 de febrero de 1988. Segundo.

¹⁵⁹ Acuerdo sobre Asuntos Jurídicos, artículo IV.1.D.

¹⁶⁰ Real Decreto de 18 de abril de 1986, artículo 220.3.

¹⁶¹ Real Decreto-Ley de 18 de abril de 1986, artículo 353.2, c). Hoy en día, la Ley Reguladora de las Haciendas Locales hace una referencia genérica a las exenciones establecidas en Tratados Internacionales. Por otra parte, ha quedado suprimida la Tasa de Equivalencia.

¹⁶² C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, «Régimen tributario», en *Iglesia y Estado en España*, cit., pág. 208.

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».

De los beneficios fiscales otorgados a las entidades sin fin de lucro, el más importante es la exención del pago del Impuesto sobre Sociedades ¹⁶³.

En cuanto a las entidades benéficas privadas la Ley las declara exentas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en las tres modalidades del Impuesto: las transmisiones patrimoniales onerosas, las operaciones societarias y los actos jurídicos documentados ¹⁶⁴.

Estas entidades están también exentas del I.V.A. respecto de las prestaciones que realicen en servicios de asistencia social, tales como: protección de la infancia, asistencia a minusválidos, prevención de la delincuencia y reinserción social, etc. ¹⁶⁵. La exención del pago del I.V.A. alcanza también a las prestaciones de servicios, efectuadas directamente a sus miembros, por entidades legalmente reconocidas que no tengan finalidad lucrativa, y cuyos objetivos sean, exclusivamente de naturaleza religiosa ¹⁶⁶.

Las entidades benéficas privadas gozan, asimismo, de diversas exenciones en el ámbito de los tributos locales. Entre ellas, cabe citar las referentes a pago del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, respecto de los inmuebles dedicados a hospitales, asilos o actividades benéfico-docentes ¹⁶⁷. De la misma forma, están exentas del Impuesto Municipal sobre el incremento del valor los terrenos ¹⁶⁸ de naturaleza urbana. También gozan de exención por las actividades de enseñanza en el futuro Impuesto sobre Actividades Económicas ¹⁶⁹.

D) *Beneficios tributarios indirectos*

El Acuerdo dispone que las cantidades donadas a las entidades eclesíásticas enumeradas en el artículo VI, 1, y que se destinen al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado y al ejercicio de la caridad, darán derecho a las mismas deducciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que las cantidades entregadas a entidades clasificadas o declaradas benéficas o de utilidad pública ¹⁷⁰.

¹⁶³ Ley de 27 de diciembre de 1978, artículo 5.2, f).

¹⁶⁴ Real Decreto-Ley de 30 de diciembre de 1980, artículo 48.I, A), b).

¹⁶⁵ Ley de 2 de agosto de 1985, artículo 8.1.8.

¹⁶⁶ Ley de 2 de agosto de 1985, artículo 8.1.12.

¹⁶⁷ Disposición transitoria segunda de la Ley 39/1988.

¹⁶⁸ Artículo 106.2, c), de la Ley 39/1988.

¹⁶⁹ Artículo 81.1, d), de la Ley 39/1988.

¹⁷⁰ Acuerdo sobre Asuntos Económicos, artículo IV.2.

En la actualidad, tras la última reforma legislativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, las posibilidades de desgravación fiscal por las cantidades donadas a estas entidades son muy limitadas. Tan sólo cabe una deducción del 20 por 100 de las donaciones efectuadas a las mismas cuando se trate de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, que estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural, o que estén incluidos en el Inventario General al que se refiere la Ley de 25 de junio de 1985 sobre el Patrimonio Histórico Español¹⁷¹. Ninguna otra donación da derecho a deducción.

IV. CONCLUSIONES

Del examen de los diversos temas aquí tratados, creemos que se puede sacar las siguientes conclusiones.

En primer lugar, es necesario solucionar adecuadamente el problema de la financiación estatal, directa e indirecta, de las Confesiones no Católicas. Sin duda éste será uno de los temas básicos de los próximos Acuerdos entre el Estado y estas Confesiones, que, como dijimos más arriba, parece que se firmarán en fecha próxima.

En segundo lugar, es preciso abordar, a corto plazo, el tema de la financiación de la Iglesia Católica para cuando se implante la asignación tributaria como sistema exclusivo de financiación. La puesta en práctica de este sistema, combinado con el de dotación presupuestaria, no ha producido unos resultados económicos muy satisfactorios. Debido a ello, la Asamblea Plenaria de la Conferencia Episcopal Española publicó una Instrucción Pastoral de 22 de abril de 1988. En ella, los Obispos sugieren a los fieles que destinen regularmente una aportación, en función de los ingresos por familia o por individuo autónomo, de una cuantía del 1 por 100 de los ingresos netos, como contribución al sostenimiento económico de la Iglesia¹⁷². Igualmente, consideran que debe ofrecerse al contribuyente la posibilidad de deducir las cantidades entregadas a la Iglesia¹⁷³.

Finalmente, y a más largo plazo, hay que plantearse las formas de colaboración económica del Estado, aludidas en el artículo II, 5, del Acuerdo, para el momento en que la Iglesia Católica consiga su autofinanciación.

Una posible solución sería la de financiar las actividades religiosas de la Iglesia Católica, y de las restantes Confesiones, mediante un «impues-

¹⁷¹ Ley de 8 de septiembre de 1978 sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (reformada, en este punto, por la Ley de 27 de diciembre de 1985), artículo 29.G.1.

¹⁷² Puede verse en *La asignación tributaria para fines religiosos*, cit., págs. 134 y sigs.

¹⁷³ Cfr. el periódico *Ya*, de 8 de marzo de 1989, pág. 24.

to eclesiástico», bien integrado en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, o bien como impuesto autonómico¹⁷⁴.

En cualquier caso, parece razonable que la financiación de la actividad religiosa de las Confesiones, a través de estos medios gestionados por el Estado debería recaer, exclusivamente, sobre las personas pertenecientes a las mismas.

¹⁷⁴ Cfr., sobre este punto, C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, «Configuración al presente y de futuro del sistema de dotación de la Iglesia», en *La asignación tributaria para fines religiosos*, cit., págs. 57 y sigs.