

FINANCIACION DE LAS CONFESIONES NO CATOLICAS EN EL DERECHO ESPAÑOL ¹

ZOILA COMBALIA
Universidad de Zaragoza

SUMARIO

1. *Financiación de las confesiones no católicas: la Constitución Española de 1978 y la Ley Orgánica 7/1980, de 5 de julio, de libertad religiosa.*—
2. *Los Acuerdos de 1992: exclusión de un sistema de asignación tributaria.*—3. *Los Acuerdos de 1992: sistema de beneficios fiscales.*—4. *Los Acuerdos de 1992: financiación de la asistencia y enseñanza religiosas.*—
5. *Reflexiones en torno al principio constitucional de igualdad.*—6. *Financiación de las confesiones no católicas y temor del Estado al fraude fiscal.*—7. *Consideraciones finales.*

1. *Financiación de las confesiones no católicas: la Constitución española de 1978 y la Ley Orgánica 7/1980, de 5 de julio, de libertad religiosa*

En el marco de unas jornadas sobre financiación de la Iglesia católica, supongo que el interés del tema que me ha sido asignado —financiación de las confesiones no católicas— es fundamentalmente que sirva como elemento de comparación. Es decir, trataría de analizar qué semejanzas y qué diferencias existen entre ambos regímenes: el previsto para la Iglesia católica y para las demás confesiones.

En este terreno de la comparación, el primer contraste que querría hacer notar es que así como el sistema vigente para la Iglesia católica, aunque adaptado a los nuevos principios constitucionales, es fruto de una evolución histórica que inevitablemente ha dejado su impronta², sin embargo, en el caso de las confesiones no

¹ Texto de la Ponencia presentada en el Curso sobre Financiación de la Iglesia Católica, organizado por la Universidad Internacional del Atlántico (X Cursos de Otoño en Galicia), Santiago de Compostela noviembre de 1993.

² Una referencia a la evolución histórica de la financiación de la Iglesia católica en España puede verse en MARTÍN SÁNCHEZ, I., «La financiación de las confesiones religiosas en el Derecho español», en *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, vol. VI, 1990, páginas 130-135. Señala este autor cómo el motivo que impidió la extensión de la financiación estatal a otras confesiones religiosas es el principio de confesionalidad católica.

Cfr. también en FERNÁNDEZ-CORONADO, A., «La colaboración económica del Estado con las confesiones religiosas», en *Revista de Administración Pública*, núm. 108, 1985.

católicas, la regulación vigente ha sido creada *cuasi ex novo*. Históricamente el Estado español no se ha ocupado de financiar a otra confesión que no fuera la Iglesia católica, por lo que el punto de partida para mi exposición se remonta únicamente quince años atrás.

En 1978 el legislador constitucional consagra una política religiosa definida por los principios de libertad e igualdad religiosas, laicidad del Estado y cooperación con las confesiones. Para no resultar reiterativa no me voy a entretener en conectar la financiación de las confesiones con estos principios de la Constitución española de 1978. Esta tarea la han acometido aquí con brillantez la profesora ROCA y el profesor GIMÉNEZ Y MARTÍNEZ DE CARVAJAL³.

Lo que sí conviene resaltar es que, evidentemente, en virtud de los principios citados —especialmente los de laicidad e igualdad religiosa— se hacía necesario extender la cooperación económica, que hasta entonces el Estado circunscribía a la Iglesia católica, a las demás confesiones. Así, por ejemplo, el mismo día en que la Constitución fue sancionada por el Rey, el 27 de diciembre de 1978, se promulgó la Ley del impuesto sobre sociedades que en el régimen de exenciones contempla por primera vez, junto a la Iglesia católica «a las asociaciones confesionales no católicas legalmente reconocidas» (art. 5, b)⁴.

Ahora bien, esta política iniciada en 1978 de equiparar a todas las confesiones legalmente reconocidas, sin distinción entre ellas, va a durar muy poco tiempo pues se modificará dos años después, en 1980. Como es bien sabido, la L.O.L.R. tiende a diferenciar dos clases de confesiones entre las legalmente reconocidas e inscritas en el Registro, según tengan o no «notorio arraigo» en España.

Para las confesiones con notorio arraigo se prevé la posibilidad de que firmen Acuerdos de cooperación con el Estado. De este modo, podrán obtener un régimen jurídico más favorable. Junto a éstas, están aquellas otras confesiones inscritas en el Registro y con personalidad jurídica pero sin posibilidad de acordar con el Estado, por vía práctica, un régimen especial. Esto por tratarse de confesiones que carecen de arraigo notorio.

En estos momentos, son tres las confesiones no católicas que han suscrito un Acuerdo con el Estado español: se trata de la comunidad evangélica, la judía y la musulmana. Para poder firmar los Acuerdos el Gobierno les exigió que se agruparan en federaciones, constituyéndose para los protestantes la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España; para los judíos la Federación de Comunidades Israelitas y para los musulmanes la Comisión Islámica de España. Los tres acuerdos se aprobaron por Leyes 24, 25 y 26/1992, de 10 de noviembre⁵, por lo que, precisamente hoy, celebramos su primer aniversario.

Pues bien, esta voluntad de la L.O.R.L. de consagrar dos regímenes distintos para las confesiones es quizá una voluntad especialmente firme en materia de financiación. Así en el artículo 7, 2, de dicha Ley se establece lo siguiente: «En los Acuerdos o Convenios, y respetando siempre el principio de igualdad, se podrá extender a dichas Iglesias, Confesiones y Comunidades —se refiere a las que han suscrito Acuerdo de cooperación con el Estado— los beneficios fiscales previstos en el Or-

³ ROCA FERNÁNDEZ, M. J., *Sistemas de financiación de la Iglesia Católica en España*, y GIMÉNEZ Y MARTÍNEZ DE CARVAJAL, J., *Situación actual de la financiación de la Iglesia Católica*, Ponencias presentadas en el Curso sobre Financiación de la Iglesia Católica, organizado por la Universidad Internacional del Atlántico (X Cursos de Otoño en Galicia), Santiago de Compostela 8 de noviembre de 1993.

⁴ La misma tendencia equiparadora se observa en la Ley de 25 de septiembre de 1979, sobre régimen transitorio de la imposición indirecta, que recogió entre las exenciones «las adquisiciones de artículos gravados destinados al culto de la Iglesia católica y de las asociaciones confesionales no católicas legalmente reconocidas».

⁵ B.O.E. de 12 de noviembre de 1992.

denamiento jurídico general para las Entidades sin fin de lucro y demás de carácter benéfico.»

Al enunciar que los beneficios fiscales pueden aplicarse como consecuencia de un Acuerdo, el interrogante que inmediatamente se suscita es si esos beneficios quedan reservados a dichas confesiones con Acuerdo o si, por el contrario, podrán disponerse también en una norma unilateral estatal para aquellas confesiones que no lleguen a firmar Convenio con el Estado.

Literalmente el legislador del 80 no impide la posibilidad de aplicar los beneficios fiscales por ley unilateral a todas las confesiones reconocidas —señala únicamente que en los Acuerdos se podrán prever esos beneficios pero no dice que no puedan preverse por otras vías—; sin embargo, el Tribunal Constitucional lo ha entendido de otra manera. En un Auto de 1989 afirma textualmente refiriéndose a la L.O.L.R. que «es evidente que el reconocimiento de esos beneficios fiscales queda, en todo caso, supeditado a la celebración entre el Estado y la correspondiente Iglesia, Confesión o Comunidad de un Acuerdo o Convenio de Cooperación, en los términos previstos por la Ley Orgánica»⁶. Por otra parte, la praxis seguida por el legislador en las normas tributarias posteriores a la L.O.L.R. avala claramente esta interpretación del Tribunal Constitucional⁷.

En definitiva, la voluntad política después de la L.O.L.R. es distinguir dos categorías de confesiones, reservando la equiparación con la Iglesia católica en materia fiscal únicamente a aquellas confesiones que por su notorio arraigo han suscrito acuerdos de cooperación con el Estado. Sólo éstas tienen previsto un régimen financiero especial. Para las confesiones sin Acuerdo el principio general es el de su sometimiento al *régimen fiscal común*.

Es decir, a raíz de la promulgación de la Constitución de 1978 se inició una tendencia a la equiparación fiscal de todas las confesiones reconocidas a la Iglesia católica; en 1980 esa tendencia se limita —si no *de iure* sí por lo menos *de facto*— a un determinado tipo de confesiones: las que por su notorio arraigo en España firman Convenio con el Estado; por tanto, parece obligado que me refiera a continuación al régimen previsto en los Convenios que se han pactado hasta el momento: los tres Acuerdos de 1992.

2. Los Acuerdos de 1992: exclusión de un sistema de asignación tributaria

Para la negociación de esos Acuerdos se tomaron como modelo los que ya existían con la Iglesia católica. El régimen de financiación vigente para la Iglesia gira en torno a la asignación tributaria y a la obtención de una serie de beneficios fiscales, pero sólo la segunda fórmula —la de los beneficios fiscales— se hará extensiva a las confesiones no católicas. Resulta por ello necesario explicar el motivo para la exclusión del sistema de asignación tributaria en los nuevos Acuerdos, máxime cuando el profesor BERTOLINO nos exponía ayer cómo en Italia —país en el que sin duda alguna más se inspira nuestro legislador en cuanto a política eclesiasticista— la asignación tributaria no es exclusiva de la Iglesia católica sino que

⁶ Auto núm. 480/1989, de 2 de octubre. Vid, *infra*, un resumen del contenido del Auto en apartado 5.

⁷ Cfr., por ejemplo, los siguientes preceptos posteriores a la L.O.L.R.: artículo 30 del R.D. 2.631/1982, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades; Disposición final 4.^a de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; artículo 64 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales; artículo 78, 6, b), de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del I.R.P.F. En todas ellas el legislador extiende los beneficios fiscales únicamente a las confesiones con Acuerdo.

se puede optar también por destinar un tanto por ciento del I.R.P.E.F. a los Adventistas del séptimo día, a la Asamblea de Dios en Italia, etc.⁸.

En definitiva, la pregunta sería: ¿Por qué no se ha acogido en los Acuerdos con las confesiones no católicas el sistema de asignación tributaria previsto para la Iglesia?

Pues bien, en los debates parlamentarios en los que se aprobaron los Acuerdos de 1992 con protestantes, judíos y musulmanes, el señor Cuesta Martínez —del Grupo Parlamentario Socialista— hizo referencia a que las diferencias entre los nuevos Acuerdos y los ya existentes con la Santa Sede surgían, entre otras razones, por «la existencia de lo que podríamos denominar respeto a un régimen transitorio residual en la normativa especial relativa a la Iglesia católica»⁹. Pienso que en esa condición de régimen transitorio residual estaría la asignación tributaria que en buena medida es un paso conveniente entre el anterior sistema de dotación presupuestaria y la deseada autofinanciación de la Iglesia católica.

De todos modos, antes de ahondar en las razones, me parece oportuno distinguir las negociaciones que se llevaron a cabo para la firma de cada uno de los tres Acuerdos.

a) Respecto a la F.C.I. parece ser que fueron las autoridades religiosas quienes desde el comienzo de las negociaciones rechazaron el sistema de asignación tributaria.

Tenían los judíos una experiencia trágica de un supuesto similar: el sistema de impuesto religioso alemán. Las listas de quienes tributaban en favor de la comunidad judía fueron un instrumento útil para la política nazi de exterminio. En este sentido no es de extrañar que los judíos españoles hayan mostrado recelo hacia un sistema de asignación tributaria en el que quede constancia al Estado de quiénes contribuyen con la F.C.I.

b) Menos claro fue sin embargo el caso de la F.E.R.E.D.E., pues en ella confluían dos sectores, uno favorable y otro reacio a la asignación. De este modo, existe una redacción de un anteproyecto de Acuerdo elaborado por la Federación en el que sí que se preveía un sistema de asignación tributaria similar al que tiene la Iglesia católica. El sistema se articulaba con carácter temporal, en tanto en cuanto la F.E.R.E.D.E. no lograra los recursos suficientes para la atención de sus necesidades.

Posiblemente la falta de unanimidad entre las distintas iglesias evangélicas integradas en la Federación, hizo que por fin se abandonara el proyecto de asignación tributaria sin tan siquiera llegar a negociarlo en serio con el Gobierno¹⁰.

c) En tercer lugar, los islámicos, sobre todo uno de los dos sectores que forman la Comisión, se inclinaron por un sistema puro de dotación presupuestaria, como el ya abandonado por la Iglesia católica.

Así se recogía en el anteproyecto de enero de 1991 en los siguientes términos: «Durante los cinco ejercicios siguientes a la firma de este Acuerdo, la colaboración a que se refiere el artículo anterior se materializará consignando el Estado en sus Presupuestos Generales la adecuada adotación a la Federación con carácter global y único, que se actualizará anualmente» (art. 39)¹¹.

⁸ BERTOLINO, R., *La financiación de la Iglesia Católica en Italia*, Ponencia presentada en el Curso sobre Financiación de la Iglesia Católica, organizado por la Universidad Internacional del Atlántico (X Cursos de Otoño en Galicia), Santiago de Compostela 9 de noviembre de 1993.

⁹ DSC núm. 210, de 17 de septiembre de 1992.

¹⁰ FERNÁNDEZ-CORONADO, A., «Los Acuerdos del Estado Español con la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España (F.E.R.E.D.E.) y la Federación de Comunidades Israelitas (F.C.I.). Consideraciones sobre los textos definitivos», en *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, vol. VII, 1991, págs. 565 y 566.

¹¹ Este sistema se preveía con carácter provisional. De este modo se disponía que «trans-

Teniendo en cuenta hacia dónde apuntan las directrices actuales del Gobierno en esta materia, el planteamiento por parte de los musulmanes de un sistema de dotación presupuestaria, estaba abocado al fracaso de antemano. De hecho, no sólo se rehusó este modo de financiación para la C.I.E., sino también el de la asignación.

Entre las posibles razones del Gobierno para ese rechazo, habría que referirse, por una parte, a que existe una voluntad de que el régimen acordado con las tres confesiones no católicas sea muy similar —casi idéntico—. Y éste es un punto, además, que ha sido criticado por la doctrina —a mi modo de ver con razón— en el siguiente sentido: Si algo caracteriza a un Acuerdo, a un Convenio, es la bilateralidad, la concurrencia de voluntades distintas que suele ser resultado de un proceso de negociación entre las partes. Cabe entonces preguntarse: ¿cómo tres procesos paralelos de negociación —el del Gobierno con los judíos, el del Gobierno con los evangélicos y el del Gobierno con los musulmanes—, pueden dar como resultado tres textos que, cambiando el nombre de la confesión son prácticamente y literalmente idénticos? Ante esa observación, algunos autores, sin necesidad de demasiados esfuerzos intelectuales, han apuntado que quizá, más que ante tres Acuerdos, estemos, por lo menos *de facto*, ante una especie de *carta otorgada* a tres confesiones¹² o ante *el relleno de una plantilla*¹³.

Tras este inciso retomo el hilo de mi exposición. Indicaba cómo un motivo del Gobierno para no acoger la asignación tributaria pudo haber sido que se buscaba que el régimen fiscal de cada uno de los tres Acuerdos fuera muy similar. En este sentido, la falta de unanimidad de las confesiones en la aceptación de la asignación, posiblemente influyó en que esta vía de financiación no fuera admitida por el Gobierno.

curridos los cinco ejercicios a que se refiere el artículo anterior, la Federación, de común acuerdo con el Estado, elegirá el sistema más adecuado a sus necesidades» (art. 40) y se establecía también que «la Federación declara su propósito de lograr por sí misma los recursos suficientes para la atención de sus necesidades. Cuando este propósito fuera conseguido, ambas partes se pondrán de acuerdo para sustituir el sistema de colaboración financiera aplicado en este momento por otros campos y formas de colaboración económica entre el Estado y la Federación» (art. 41).

¹² Así los ha calificado IBÁN: «La segunda impresión, casi perplejidad, que se deriva de una lectura de los acuerdos en proyecto es que los mismos tienen una estructura formal prácticamente idéntica y un contenido normativo muy similar. Resulta comprensible que el Estado, (...), pretenda que el sistema de Derecho eclesiástico no devenga de una complejidad tal que se transforme en incomprensible y, evidentemente, la proliferación de acuerdos supondrá la multiplicación de regímenes especiales y, consecuentemente, la complicación del modelo hasta límites notables. Ahora bien, siendo lo anterior comprensible, el hecho es que el régimen de convenios (...) ha sido ideado para dar tratos específicos, no para homogeneizar tratamientos, pues eso ya existe en el Derecho común. Pero es que, además, el acuerdo implica, es evidente, una negociación entre las dos partes que pactan; resulta sencillamente imposible que dos procesos negociadores diversos lleguen a resultados prácticamente idénticos. Todo lo anterior me parece tan evidentemente real como grave. De seguirse en esta línea, los convenios previstos en el artículo 7 de la L.O.L.R. se transformarán en algo así como *una especie de carta otorgada* a las confesiones que la Administración considere oportuno». (En IBÁN, I.; PRIETO SANCHÍS, L., y MOTILLA, A., *Curso de Derecho Eclesiástico*, Madrid 1991, pág. 264).

¹³ Esta es la calificación que de los mismos hizo el Sr. Castellano Cardalliaquet en los debates parlamentarios por los que se aprobaron los Acuerdos: «Lo que nos parece absolutamente desacertado es que, si comparamos los tres acuerdos, parecen más bien *el relleno de una plantilla* en el que se ha ido colocando el nombre de cada una de las confesiones. Sinceramente, podría haber habido un poquitín más de delicadeza cuando llega el momento de regularlo, para que nadie pueda pensar que contemplamos el hecho religioso o la cooperación con otras iglesias como una cuestión de mero trámite en que se obliga a todos a pasar por una determinada medida» (En DSC, núm. 210, 17-IX-1992.)

Ahora bien, opino que la razón decisiva para dejar al margen la asignación fue otra. Ya me he referido a cómo el Gobierno ve la asignación tributaria como un sistema provisional que para la Iglesia acepta como una necesidad. La Dirección General de Asuntos Religiosos y de Objeción de Conciencia ha señalado en repetidas ocasiones que parecía necesario un período durante el cual los católicos españoles se fueran mentalizando de que es a ellos y no al Estado a quienes compete el protagonismo en la financiación de la Iglesia. Esta mentalización no la necesitan, por ejemplo, los musulmanes españoles quienes nunca han recibido sustento económico del Estado.

Abundando más en los pretextos para rechazar la fórmula de la asignación, deben apuntarse las dudas sobre la constitucionalidad del sistema que parecen aquejar al Gobierno. Así, el pasado mes de agosto, leíamos en la prensa las siguientes declaraciones del Director General de Asuntos Religiosos y Objeción de Conciencia: «Hay fundadas razones para pensar que se puede acusar de inconstitucionalidad al modelo de asignación tributaria», alegando que, «o va contra el Estado laico o va contra el principio de igualdad tributaria del artículo 31 de la Constitución»¹⁴.

En cuanto a los motivos de las confesiones para rechazar o, al menos, para no batallar por la asignación, tal vez haya que buscarlos en que no les debe compensar la exigua cantidad que recaudarían —teniendo en cuenta el número de miembros que esas confesiones tienen en España— a cambio del control estatal que, como contrapartida, se verían obligadas a soportar —presentación de una memoria anual etc.— y sobre todo de brindarle al Gobierno un arma para esgrimir en sus negociaciones con las confesiones e hipotecar de este modo su libertad.

Desestimada así la asignación tributaria, el régimen de financiación de las confesiones no católicas va a discurrir por la vía indirecta de obtener del Estado un sistema de beneficios fiscales. A continuación analizaré cómo se articula ese sistema en los Acuerdos.

3. Los Acuerdos de 1992: sistema de beneficios fiscales

El principio general dispuesto en los Acuerdos de 1992 es, igual que para la Iglesia católica, el de la equiparación al régimen fiscal previsto para las entidades benéficas y sin fin de lucro. En virtud de esta equiparación, las confesiones podrán gozar de todos los beneficios que tengan las entidades benéficas y sin fin de lucro¹⁵, pero no a la inversa; es decir, las confesiones pueden prever en los Acuerdos de cooperación con el Estado más ventajas que las de aquellas entidades.

El esquema que siguen los Acuerdos se basa en contemplar una serie de supuestos de no sujeción tributaria, otros de exención y, finalmente, hacen una alusión a las deducciones por donativos. Me voy a referir a cada uno de estos puntos brevemente pues es muy similar a lo previsto para la Iglesia católica.

a) En primer lugar, en cuanto a la no sujeción, es sabido cómo en esta figura se engloban aquellos supuestos que no cumplen todos los requisitos legales para ser gravados por un impuesto. Sin embargo, por su semejanza con otros hechos

¹⁴ Declaraciones realizadas por el Prof. LLAMAZARES en el seminario «Problemas de los Derechos Humanos», organizado por la Fundación Asturiana de Estudios Hispánicos. Regocidas en el diario ABC de 5-VIII-1993.

¹⁵ Así, en el artículo 11 de los Acuerdos del 92 firmados con la F.E.R.E.D.E., F.C.I. y C.I.E. se dispone que, sin perjuicio de las exenciones previstas expresamente, tendrán derecho a los demás beneficios fiscales que el ordenamiento prevea en cada momento para las entidades sin fin de lucro y, en todo caso, los que se concedan a las entidades benéficas privadas.

imponibles, el legislador considera oportuno pronunciarse expresamente sobre la no sujeción.

El artículo 11 de los Acuerdos con evangélicos, judíos y musulmanes, establece como no sujetas a tributación: las colectas públicas que las confesiones recaban de sus fieles; la entrega de publicaciones o boletines pastorales internos de las confesiones a sus miembros, siempre que sea gratuita y la actividad de enseñanza de Teología en seminarios destinados a la formación de ministros de culto y que impartan exclusivamente enseñanzas propias de disciplinas eclesíásticas.

La única diferencia respecto a los Acuerdos con la Santa Sede es que no se incluye la no sujeción tributaria de la adquisición de objetos destinados al culto. Esta omisión obedece a que las autoridades de la entonces Comunidad Económica Europea advirtieron al Gobierno español que el Derecho comunitario impedía considerar la adquisición de objetos de culto como no sujeta a I.V.A. Se planteaba de este modo un interesante problema de colisión entre Derecho concordatario y Derecho comunitario que posiblemente conducirá a la modificación del Acuerdo con la Santa Sede¹⁶. En todo caso, a lo que sí ha llevado es a no incluir esa cláusula que vulnera el Derecho Comunitario en los nuevos Acuerdos del 92.

En relación a la no sujeción, cabría preguntarse finalmente qué ocurre con las confesiones inscritas pero que no han suscrito Acuerdo. ¿Estarán sujetas a tributación en esos supuestos mencionados de colectas, boletines pastorales, etc? En principio la respuesta debería ser negativa puesto que los Acuerdos no crean la no sujeción sino que únicamente la declaran para evitar dudas en la interpretación. De todos modos, el régimen de no sujeción para las confesiones sin Acuerdo lógicamente ofrece menores garantías que el de las confesiones que tienen un Convenio en el que expresamente se establece.

b) En las exenciones, a diferencia de la no sujeción, estamos ante actos que reúnen todos los requisitos para ser gravados, pero que, por razones especiales, el legislador los libera de la obligación de tributar. Aquí sí hay, por tanto, una auténtica liberación tributaria.

¹⁶ LLAMAZARES entiende que, en virtud de la aplicación correcta de la jerarquía entre Derecho interno y Derecho comunitario, «hay que dar por modificado el Acuerdo con la Santa Sede, con lo que se alcanza una total equiparación con los supuestos de no sujeción en la Iglesia católica y en las confesiones firmantes de los Acuerdos». (*En Derecho eclesíástico del Estado. Derecho de la libertad de conciencia*, Madrid 1991, pág. 899.)

A mi modo de ver, la colisión Derecho concordatario/Derecho comunitario que se ha producido debería resolverse conforme a los siguientes principios: obligación del Estado español de renegociar ese punto del Acuerdo, incompatible con el Derecho comunitario, pero teniendo en cuenta que la salvaguardia de los derechos de terceros frente a compromisos ulteriores contraídos por Estados ligados a aquellos terceros por lazos convencionales —en este caso el Acuerdo con la Santa Sede— es una regla consuetudinaria de Derecho internacional incorporada a la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados —artículo 130— y que el texto fundacional de la Comunidad Europea viene a manifestar la intención de la organización de no atentar contra esa regla (cfr. MOLINA DEL POZO, C. F., *Manual de Derecho de la Comunidad Europea*, Madrid 1990, págs. 266-269).

Esta interpretación la avala el texto del artículo 234 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea que, para un supuesto no idéntico pero sí bastante similar al que aquí nos cuestionamos, prescribe que «las disposiciones del presente Tratado no afectarán a los derechos y obligaciones que resulten de convenios celebrados con anterioridad a la entrada en vigor del presente Tratado, entre uno o varios Estados miembros, por una parte, y uno o varios terceros Estados, por otra. En la medida en que tales convenios sean incompatibles con el presente Tratado, el Estado o los Estados miembros de que se trate recurrirán a todos los medios apropiados para eliminar las incompatibilidades que se hayan observado...».

En el artículo 11 de los Acuerdos se contemplan expresamente exenciones a tres impuestos¹⁷:

1) En primer lugar, exenciones del impuesto sobre bienes inmuebles y contribuciones especiales que en su caso les correspondan por los siguientes bienes inmuebles de su propiedad¹⁸: lugares de culto y sus dependencias anejas destinadas al culto, asistencia religiosa o residencia de los ministros; locales destinados a oficinas de las iglesias pertenecientes a las federaciones y seminarios destinados a la formación de sus ministros de culto, cuando impartan únicamente enseñanzas propias de las disciplinas religiosas.

2) En segundo lugar, se contemplan en los Acuerdos exenciones del Impuesto sobre sociedades.

Los Acuerdos de 1992 se remiten en este punto a la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, que es la que regula dicho impuesto. En ella se establece una exención limitada, que no alcanza a los siguientes rendimientos: los obtenidos por el ejercicio de explotaciones económicas, es decir, de actividades en sí mismas lucrativas (colegios de enseñanza, clínicas, etc.); a los rendimientos derivados de su patrimonio cuando su uso se halle cedido; a los del capital mobiliario sometidos a retención y tampoco a los incrementos de patrimonio a no ser que se hayan obtenido a título gratuito¹⁹.

En estos términos, el alcance de la exención del impuesto sobre sociedades es bastante limitado dada la amplitud de las exclusiones²⁰. De todos modos, es el mismo ámbito de exención del que gozan las entidades benéficas y sin fin de lucro, y también la Iglesia católica.

Habría que plantearse si estas exenciones pueden aplicarse a las confesiones religiosas inscritas pero que carecen de Acuerdo. De los términos en los que está redactada la Ley parece que así es pues se refiere, sin más precisiones, a «la Iglesia católica y las asociaciones confesionales no católicas legalmente reconocidas». Sin embargo, en el R.D. 2.631/1982, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, se dispone que están exentas del impuesto «la Iglesia católica y 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» (art. 30).

Es digno de constatarse, en primer lugar, la inexactitud del precepto, ya que el artículo 16 de la Constitución no se refiere a ningún Acuerdo de cooperación —éstos se prevén como hemos visto en la L.O.L.R. pero no en la Constitución—. La Constitución habla de cooperación del Estado con las confesiones pero no

¹⁷ En cuanto a una descripción general de las exenciones previstas, puede verse FERNÁNDEZ-CORONADO, A., *Los Acuerdos del Estado Español...*, págs. 566 y 567.

¹⁸ GONZÁLEZ DEL VALLE entiende que «estas exenciones debieran concederse a todas las confesiones inscritas, con carácter general. Se trata de exenciones de carácter real, referidas a una determinada categoría de cosas, por lo que la exención resulta clara y no se presta al fraude» (GONZÁLEZ DEL VALLE, J. M., «Régimen patrimonial y económico», en *Derecho eclesiástico del Estado español*, Pamplona 1993, pág. 335).

¹⁹ Esta última precisión deriva de la disposición final 4.^a de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la recogen también los Acuerdos del 92, vinculada a que los bienes y derechos adquiridos se destinen a actividades religiosas y asistenciales.

²⁰ «A efectos prácticos la exención alcanza únicamente a los ingresos por cuotas sociales, por donaciones recibidas, por impuestos, contribuciones especiales o tasas, por cuotas mutuales, por cuotas de afiliados, que configuren sus presupuestos y sus cuentas de ingresos propios de la actividad protegida y a los incrementos de patrimonio obtenidos a título gratuito» (FERREIRO LAPATZA, J. J.; CLAVIJO HERNÁNDEZ, F.; MARTÍN QUERALT, J., y PÉREZ ROYO, F., *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*, Madrid 1992, pág. 326).

exige que esta cooperación se realice por medio de Acuerdos, a diferencia de lo que ocurre en Italia donde las *intese* sí son una exigencia constitucional.

Pues aparte de la inexactitud del precepto reglamentario, hay que constatar una contradicción entre la Ley —que sí incluye a las confesiones sin Acuerdo en el régimen de exenciones— y el Reglamento —que las excluye—. La contradicción posiblemente se explica porque la Ley del Impuesto sobre Sociedades es anterior a la L.O.L.R. mientras que el Reglamento es posterior y, como he señalado, es la L.O.L.R. la que marca un giro en el sentido de reservar los beneficios fiscales únicamente a las confesiones que han suscrito Acuerdo²¹.

Esta conclusión viene avalada por el hecho de que el Proyecto de *Ley de mecenazgo* —Ley de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General²²— modifica el texto de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, y la nueva redacción se ajusta al Reglamento limitando la exención del impuesto sobre sociedades a las confesiones que tienen Acuerdo²³.

3) Finalmente, se establecen exenciones del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

Estas exenciones —que también se aplican a las entidades benéficas²⁴ y a la Iglesia católica²⁵, sin diferencias que merezcan destacarse²⁶—, se hacen depender de que los bienes o derechos adquiridos se destinen al culto o al ejercicio de la caridad²⁷.

De esta visión general de los supuestos de exención hay que concluir que, al principio general de equiparación de las confesiones al régimen fiscal de las entidades benéficas, los Acuerdos prácticamente lo único que añaden es lo referente a las exenciones sobre bienes inmuebles.

c) Junto a la no sujeción y a la exención, los Acuerdos del 92 se refieren a la posibilidad de deducciones por donaciones a las confesiones.

La Ley 18/1991, de 6 de junio, del I.R.P.F. establecía —ya antes de que los acuerdos entraran en vigor— la posibilidad de deducir un 10 por 100 de las cantidades donadas a la Iglesia católica y a las confesiones no católicas que hayan

²¹ Vid. *supra*, apartado 1.

²² Es necesario tener en cuenta que con posterioridad a la fecha de esta ponencia (10-XI-1993) se hicieron públicas algunas modificaciones del Proyecto de Ley que el Consejo de Ministros aprobó en sesión de 19-XI-93.

²³ En una redacción más ajustada a Derecho que la del Reglamento, se refiere textualmente a «la Iglesia católica y las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español» (Disposición adicional quinta).

²⁴ Cfr. artículo 48,I,A del Real Decreto Legislativo 3.050/1980, de 30 de diciembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y artículo 59,I,A del R.D. 3.494/1981, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Cfr. en el artículo 60 de dicho Reglamento las condiciones para la exención.

²⁵ Artículo IV AAE.

²⁶ MOTILLA señala como diferencia que en los Acuerdos con la F.E.R.E.D.E., F.C.I. y C.I.E. parece imponerse un criterio finalista para la aplicación de esta exención, pero que no incluye la sustentación del clero y sagrado apostolado, al que sí se hace referencia, sin embargo, en los Acuerdos con la Santa Sede. Cfr. MOTILLA, A., «Proyectos de Acuerdo entre el Estado y las federaciones evangélica y judía: primeras valoraciones», en *Revista de Derecho Público*, julio-diciembre 1990, págs. 586-589.

²⁷ Son los términos empleados en el Acuerdo con la F.E.R.E.D.E. Los Acuerdos con la F.C.I. y C.I.E. se refieren a actividades religiosas o asistenciales. En exenciones como ésta, cuya concesión se vincula al carácter religioso o asistencial, puede ser de interés tener en cuenta que para la determinación de tal carácter habrá que estar al artículo 6 de los Acuerdos firmados, en los que se establece, a todos los efectos legales, cuáles se consideran funciones de culto o asistencia.

firmado acuerdo²⁸. Aunque directamente el beneficio afecta a la persona física del contribuyente al suponerle una deducción del I.R.P.F., el sistema implica también una ventaja indirecta para las confesiones, que se beneficiarán de estos donativos.

En este tema de deducciones puede ser de interés hacer notar que se ha invertido el orden paradigmático usual. Es decir, habitualmente el régimen jurídico articulado para la Iglesia católica sirve de modelo para el desarrollo del régimen jurídico de las otras confesiones. Sin embargo en este punto de las desgravaciones han sido principalmente las confesiones no católicas las que han ido por delante y han abierto una brecha que puede ser de gran utilidad, también a la Iglesia católica, para alcanzar la autofinanciación.

Aparte de la posibilidad actual de deducciones por donativos realizados por personas físicas a las confesiones, el proyecto de *Ley de mecenazgo* contempla una vía de deducciones también para las personas jurídicas que suscriban convenios de colaboración con las confesiones religiosas. Ese convenio consistiría en que, a cambio de una ayuda económica, las entidades beneficiarias de la ayuda —en este caso las confesiones— se comprometen por escrito a difundir la participación del colaborador. Las cantidades así satisfechas tendrán la consideración de gasto deducible con el límite del 5 por 100 de la base imponible²⁹. En conformidad con el sentir constante del legislador desde 1980, tal opción no se ofrece a todas las confesiones sino únicamente a «la Iglesia católica y a las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español»³⁰.

Este es a grandes rasgos el esquema de beneficios fiscales que se dispone para las confesiones no católicas en los Acuerdos del 92 y que resulta bastante similar al de la Iglesia católica.

4. Los Acuerdos de 1992: financiación de la asistencia y enseñanza religiosas

Sin embargo hay otro aspecto en los Acuerdos en el que las diferencias entre la Iglesia católica y las demás confesiones, merecen la pena destacarse.

Me refiero, en primer lugar, a la financiación con fondos del Estado de la asistencia religiosa católica en centros especiales —establecimientos penitenciarios, hospitalarios, asistenciales u otros análogos del sector público—. En los Acuerdos con evangélicos y judíos, a diferencia de lo pactado con la Iglesia católica, se dispone que los gastos que origine la asistencia espiritual correrán a cargo de las confesiones. El Estado únicamente se compromete a colaborar facilitando los locales y acceso de los ministros. Más ambiguo es el Acuerdo con los musulmanes en el que se establece que «los gastos que origine el desarrollo de la asistencia religiosa serán sufragados en la forma que acuerden los representantes de la C.I.E., con la dirección de los centros y establecimientos públicos...» (art. 9, 3).

Algo similar ocurre en la enseñanza de la religión en centros públicos y privados concertados³¹. Mientras que para la Iglesia católica la financiación del profesorado

²⁸ El artículo 78, 6, c, se refiere a «la Iglesia católica y las Asociaciones confesionales no católicas, legalmente reconocidas, que hayan firmado con el Estado español los acuerdos a que se refiere el artículo 16 de la Constitución Española». Una vez más llama la atención la imprecisión del legislador, pues el artículo 16 de la Constitución, como he constatado en páginas anteriores, no se refiere a los Acuerdos de cooperación.

La Ley establece que la base del conjunto de la deducción no podrá exceder del 30 por 100 de la base liquidable del sujeto pasivo.

²⁹ Cfr. artículo 30 del Proyecto.

³⁰ Cfr. Disposición adicional primera del Proyecto.

³¹ En cuanto a estos últimos, el derecho a la enseñanza religiosa se subordina a que su ejercicio no entre en contradicción con el carácter propio del centro.

corre a cargo del Estado, para las confesiones no católicas, el Estado no adquiere compromiso alguno de financiación, y se refiere únicamente a la obligación de facilitar los locales adecuados³². A este respecto afirma IBÁN que «la diferencia con el modelo previsto para los católicos es radical en un punto: no existe —para los no católicos— ningún compromiso de equiparación con los restantes profesores, de tal manera que, salvo el caso improbable de que un profesor de otra materia esté en condiciones de atender a esas enseñanzas (...) lo único que garantiza la administración escolar es la autorización de la presencia del profesor, pero no su remuneración. En definitiva, la Administración facilita locales, horario y profesores para los católicos, pero sólo locales y horario para los no católicos»³³.

Tales disparidades obedecen posiblemente a una razón práctica de realismo: resultaría desproporcionado implantar un servicio permanente y estable de asistencia o enseñanza religiosa no católica teniendo en cuenta el volumen de demanda que previsiblemente tendrían estos servicios en los centros españoles.

Por otra parte, puede estar en relación con una voluntad de las confesiones —por lo menos en el caso de la F.E.R.E.D.E.— de que el Estado colabore con las confesiones exclusivamente en el sustento de obras de carácter asistencial, docente, etc., pero no de carácter más directamente religioso como sostenimiento de los ministros de culto destinados a tareas pastorales aunque sea en centros públicos. Así, en un borrador de Acuerdo sobre asuntos económicos aprobado por la Comisión negociadora para la F.E.R.E.D.E. se leía que «las Iglesias miembros de la F.E.R.E.D.E., se sustentan económicamente en sus necesidades económicas para el culto y sus ministros mediante sus propios recursos y las aportaciones de sus fieles (...). El Estado (...) colaborará con la F.E.R.E.D.E. *exclusivamente* en el sostenimiento económico de obras asistenciales, docentes, de formación y de servicio a la sociedad en general, sin discriminación y con respeto absoluto del principio de libertad religiosa» (art. 2).

De cuanto llevamos expuesto, si algo se puede inferir con claridad es que en el tema de financiación no existe un mismo régimen jurídico aplicable a todas las confesiones. Por ello, puede ser de interés hacer algunas reflexiones en torno al respeto al principio constitucional de igualdad en este punto.

5. Reflexiones en torno al principio constitucional de igualdad

Por una parte, son claras las diferencias entre el sistema previsto para la Iglesia católica y para las demás confesiones aún con Acuerdo.

Para la Iglesia está vigente un sistema de financiación directa destinándole un tanto por ciento del I.R.P.F. de quienes deseen contribuir a su sostenimiento. Además se prevén otros medios de financiación, fundamentalmente a través de beneficios fiscales y también de sostenimiento estatal de la asistencia y enseñanza religiosa en centros públicos. Las otras confesiones con Acuerdo se equiparan a la Iglesia católica en cuanto a los beneficios fiscales, pero carecen de asignación tributaria y de sostenimiento de la asistencia y enseñanza con cargo a fondos públicos.

Como ya he apuntado, en la raíz de esas diferencias subyace, por una parte, el reconocimiento de la realidad social —reconocimiento que es, además, un imperativo constitucional al establecer el artículo 16, 3, que «los poderes públicos tendrán en cuenta las creencias religiosas de la sociedad española»—. Pero, sobre todo, lo que en el fondo está latente es el peso de siglos de historia que acompaña el régimen jurídico de la Iglesia católica en España y del que carecen las otras confesiones. En

³² Cfr. artículo 10 de los Acuerdos con la F.E.R.E.D.E., F.C.I. y C.I.E.

³³ En IBÁN, I.; PRIETO SANCHÍS, L., y MOTILLA, A., *Curso de Derecho Eclesiástico...*, pág. 408.

este sentido se ha manifestado expresamente el Tribunal Constitucional en el Auto número 480/1989, de 2 de octubre, que se ocupó del siguiente asunto:

La Comunidad Evangélica de Habla Alemana de Baleares había interpuesto recurso de amparo contra la liquidación del impuesto de sucesiones que se le había practicado por la aceptación de un legado. Argumentaba —entre otras razones— violación del principio de igualdad religiosa, pues se estimaba discriminada respecto a la Iglesia católica la cual, en idénticas circunstancias, sí quedaba exenta del impuesto. El Tribunal acordó la inadmisión del recurso de amparo alegando que era manifiesta la falta de equiparación o identidad sustancial de los términos en comparación —Iglesia católica/Comunidad Evangélica de Habla Alemana de Baleares—. «En materia económica —señaló el Tribunal—, concurren una serie de circunstancias —no sólo fácticas, sino jurídicas— en las relaciones históricas entre el Estado Español y la Iglesia católica que, sin perjuicio de su progresiva adecuación al nuevo ordenamiento constitucional, no concurren evidentemente en el caso de la Comunidad Evangélica de Habla Alemana de Baleares».

Hasta aquí las razones alegadas para justificar las diferencias entre la financiación de la Iglesia católica y las demás confesiones³⁴. Ahora bien, ¿qué ocurre con el distinto tratamiento que reciben las confesiones no católicas según tengan o no Acuerdo?

Ciertamente no parece que vulnere el principio constitucional de igualdad el hecho de que la vía de los Acuerdos se reserve para la cooperación con aquellas confesiones que hayan alcanzado «notorio arraigo». Es criterio reiterado del Tribunal Constitucional el que la igualdad no debe interpretarse como uniformidad sino como no discriminación y que no hay discriminación cuando a supuestos de hecho distintos se aplican soluciones diferentes³⁵. En este sentido no me parece que quepa tachar de inconstitucional el que para las confesiones que han suscrito Acuerdo se prevea un régimen especial de financiación.

El punto que, a mi modo de ver, sí suscita serias dudas es que se reserve la equiparación fiscal de las confesiones a las entidades benéficas y sin fin de lucro únicamente a aquellas confesiones que hayan firmado un Acuerdo con el Estado, con lo cual se excluye de esos beneficios fiscales a las confesiones que no tengan Acuerdo. Es decir, quizá la discriminación, más que entre confesiones con y sin Acuerdo, se dé entre confesiones y entidades benéficas y sin fin de lucro y la pregunta que habría que hacerse es: ¿por qué exigir a las confesiones la firma de un Acuerdo que no se exige a las otras entidades para que se les aplique un régimen de beneficios fiscales?³⁶

³⁴ Lo que no está claro es que esas razones sean suficientes para afirmar que hay discriminación de las confesiones no católicas con Acuerdo. De hecho, antes de que se suscribieran los Convenios del 92, la doctrina hizo afirmaciones como las siguientes:

Refiriéndose a la posible aplicación del sistema de asignación tributaria a las confesiones no católicas, señaló FERNÁNDEZ-CORONADO cómo «lo que no tendría sentido, por el contrario, es que el Estado cercenara *a priori* esta posibilidad, supliendo la voluntad de individuos y confesiones, una vez que se asume el compromiso derivado del AAE. Ello sí supondría una verdadera injerencia en la libertad de conciencia de los ciudadanos, en la autonomía propia de los cultos y, en definitiva, supondría dar carta de naturaleza a una discriminación por razón de clero religioso o adscripción confesional, lo que estaría produciendo, obviamente, una violación del artículo 14 de nuestro Texto constitucional». (FERNÁNDEZ-CORONADO, A., *La colaboración del Estado...*, págs. 396 y 397).

³⁵ Sobre esta concepción de la igualdad aplicada al fenómeno religioso, ver, por todos, VILADRICH, P. J., y FERRER ORTIZ, J., «Los principios informadores del Derecho eclesiástico español», en AA.VV., *Derecho Eclesiástico del Estado Español*, Pamplona 1993, páginas 202-205.

³⁶ El planteamiento de esta pregunta parte de que el fundamento del sistema de bene-

Esta es posiblemente la cuestión más *espinosa* y así lo ha constatado la doctrina. De modo expreso lo ha censurado, por ejemplo, LLAMAZARES, destacando cómo «no parece compatible con el principio de igualdad que a estas entidades —se refiere a las confesiones— se les exija cumplir condiciones —firmar Acuerdos con el Estado— que no se les exijan a otras entidades benéficas o sin ánimo de lucro por hacerse beneficiarias del mismo trato fiscal»³⁷.

Respecto a las razones de tal discriminación, posiblemente sean consecuencia de olvidar que los Acuerdos son un cauce para la cooperación del Estado con las confesiones que prescribe el artículo 16, 3, de la Constitución, pero no el único. La firma de Acuerdos se circunscribe a un tipo de confesiones —las que hayan alcanzado notorio arraigo—, pero la cooperación del Estado es un imperativo constitucional extensivo a todas las confesiones legalmente reconocidas³⁸.

Concluyentemente, la equiparación al régimen fiscal de las entidades benéficas y sin fin de lucro debería extenderse a todas las confesiones legalmente reconocidas³⁹. Ello sin perjuicio de reservar un régimen especial para aquellas que por su «notorio arraigo» hayan suscrito Acuerdo con el Estado.

6. *Financiación de las confesiones no católicas y temor del Estado al fraude fiscal*

Pienso que también un motivo del legislador para no obrar de este modo haya podido ser el temor al fraude fiscal enmascarado bajo entidades *pseudorreligiosas*.

El Estado, en el tema de la financiación de las confesiones, afronta un doble riesgo: por una parte, el riesgo de que se beneficien de un régimen favorable entidades o actividades legítimas pero no estrictamente religiosas sino comerciales, lucrativas, etc. En segundo lugar, un riesgo mayor es el de estar beneficiando a

ficios fiscales para las confesiones y para las entidades benéficas y sin fin de lucro, aunque no es coincidente en ambos tipos de entidades, sí es equiparable:

Las entidades benéficas prestan servicios de interés general que competen a los poderes públicos. Evidentemente no ocurre así con las confesiones —no nos referimos en este momento a las actividades benéficas de las confesiones, sino a las específicas religiosas—, pues el fin religioso no es competencia de un Estado laico. En el caso de las confesiones el fundamento de la cooperación está en la promoción —que sí es competencia de un Estado social como el nuestro—, dirigida a hacer efectivos los derechos de libertad e igualdad religiosas. Así pues, aunque son fundamentos distintos, por la índole de ambos se ve fácilmente cómo su equiparación está justificada, máxime cuando en ambos tipos de entidades concurre la falta de capacidad contributiva, que es también motivo de ventajas fiscales (Cfr. LLAMAZARES, D., *Derecho eclesiástico...*, Madrid 1991, págs. 887-891; MOTILLA, A., en IBÁN I.; PRIETO SANCHÍS, L., y MOTILLA, A., *Curso de Derecho Eclesiástico...*, págs. 286 y 287).

³⁷ LLAMAZARES, D., *Derecho eclesiástico...*, pág. 884.

En el mismo sentido ha señalado MOTILLA cómo «no se comprende, pues, por qué la voluntad de la ley de aplicar un régimen uniforme a las entidades benéficas y religiosas se acaba reduciendo drásticamente para las religiosas por la vía de los medios requeridos y discriminándolas respecto a aquéllas. La realización de este tipo de cooperación debería plasmarse a través de otros cauces, no sólo los acuerdos, en aras de la igualdad constitucional». (En IBÁN, I.; PRIETO SANCHÍS, I., y MOTILLA, A., *Curso de Derecho...*, pág. 287).

³⁸ LLAMAZARES, D., *Derecho eclesiástico...*, pág. 884.

³⁹ Otro autor que se ha pronunciado en esta línea, además de los ya citados, es GONZÁLEZ DEL VALLE, afirmando que «para una más efectiva aplicación del principio de no discriminación religiosa entre las confesiones, debería establecerse con carácter general que todas ellas gozan de los mismos beneficios fiscales que las entidades sin fin de lucro y demás de carácter benéfico, sin necesidad de acuerdo» (GONZÁLEZ DEL VALLE, J. M., «Régimen patrimonial y económico», en *Derecho Eclesiástico del Estado Español*, Pamplona 1993, pág. 328).

entidades *pseudoreligiosas* que, por actuar al margen del orden público, no merecen la tutela del Estado pues no son manifestación del derecho de libertad religiosa sino, en todo caso, del abuso de libertad religiosa. Es el supuesto de las polémicamente denominadas sectas destructivas⁴⁰, algunas de las cuales, como es bien sabido, ocultan bajo una máscara de actividad espiritual, todo un *montaje* económico⁴¹.

Ciertamente existen tales riesgos, pero habría que decir que no es un riesgo exclusivo de las confesiones. También las entidades benéficas y sin fin de lucro lo presentan y no por ello el Estado les priva de apoyo económico. Creo que la solución para evitar el fraude en el caso de las confesiones no debe venir por la vía de restringir indiscriminadamente los beneficios fiscales a aquellas que han suscrito Acuerdo y que, por tanto, son bien conocidas y dan mayores garantías, sino que la solución al fraude hay que buscarla en un adecuado control administrativo sobre todas las confesiones que figuran inscritas.

En esta línea fueron las sugerencias de la Comisión que se constituyó en el seno del Congreso para el estudio de las sectas destructivas. Entre las medidas aprobadas por el Pleno que se propusieron al Gobierno en la lucha contra tales sectas estaban las siguientes que guardan relación con lo que acabo de exponer:

1.^a «Incrementar, hasta donde la ley lo permite, el control de legalidad y la vigilancia de la aplicación fraudulenta de los Estatutos de las entidades que soliciten su inscripción en los registros públicos en calidad de entidades religiosas (...), y análogas.»

2.^a «Tener en cuenta en los planes de Inspección de los Ministerios de Hacienda y de Trabajo y Seguridad Social (...), inspecciones fiscales y laborales sobre las entidades que, por sus Estatutos o por su notoria actividad pública, presenten indicios de un movimiento económico con ingresos por servicios, donaciones, compraventas con incrementos de patrimonio, etc., impropio por su volumen de grupos que se presentan formalmente ante la sociedad como entidades sin ánimo de lucro y con finalidades altruistas de signo religioso (...) o análogos.»

Esa responsabilidad en luchar contra los abusos aludidos ha sido recordada más recientemente al Gobierno en el debate parlamentario por el que se aprobaron los Acuerdos del 92: «Hoy tenemos que ser exigentes frente al Gobierno —dijo el señor Jordano Salinas por el Grupo Popular— para que persiga todo tipo de sectas destructivas y para que controle a quien, al amparo de una inscripción en el Registro de Entidades Religiosas, conseguida contra el dictamen de la Comisión asesora,

⁴⁰ Un estudio de tales sectas puede verse en JORDÁN VILLACAMPA, M. L., *Las sectas pseudoreligiosas*, Madrid 1991; MÓTILLA DE LA CALLE, A., *Sectas y Derecho en España*, Madrid 1990.

⁴¹ Algunos datos destacados por GUERRA GÓMEZ que avalan tal afirmación son, por ejemplo, los siguientes:

La Iglesia de la Unificación (más conocida como Secta Moon) se encuentra entre las primeras 30 multinacionales de todo el mundo. «Las ganancias de, al menos, 160 empresas propias (de titanio para la industria aeronáutica, de porcelanas, de armamento, imprentas, transportes nacionales e internacionales, escuelas de kárate, comercialización de productos secos, farmacéuticos y cosméticos, medios de comunicación, desde prensa hasta cine, etc.). Algunas de ellas son multinacionales, por ejemplo: la Tong II Industries (herramientas, piezas de armamento); la Kankook Titanium Industrial; la II Hw Pharmaceutical (controla el 80 por 100 de la producción y comercialización del ginseng coreano, planta medicinal, y del medicamento elaborado con ella), etc.»

Más polémico aún es el caso de sectas —por ejemplo, los Niños de Dios— que promueven la prostitución de sus miembros para obtener beneficios económicos, acusadas en distintos países de corrupción de menores, etc.

Cfr. GUERRA GÓMEZ, *Los nuevos movimientos religiosos (Las Sectas)*, Pamplona 1993, págs. 166 y 188.

realiza actividades económicas que sospechosamente están produciendo una inusitada acumulación de capital»⁴².

Además, está previsto que cuando existe conflicto probado entre la libertad y autonomía de las confesiones y el orden público puede iniciarse a instancia de la Administración un expediente de cancelación de la inscripción⁴³. Por tanto, a mi modo de ver, el camino para evitar el fraude sería el del legítimo control administrativo pero no el de excluir injustificadamente a todas las confesiones religiosas que no tienen Acuerdo del régimen fiscal favorable previsto para entidades benéficas y sin fin de lucro.

7. Consideraciones finales

Para poner fin a mi exposición, quisiera hacer referencia a las perspectivas de futuro. En el tema que nos ocupa de financiación de las confesiones, la meta en el Derecho español es muy clara: se busca la autofinanciación. También va apareciendo claro un camino que contribuirá a alcanzar el objetivo: el de potenciar el sistema de beneficios fiscales y el de desgravaciones por donaciones⁴⁴.

Lo primero —sistema de beneficios fiscales para las confesiones— quizá esté más consolidado aunque respecto a las confesiones no católicas ya he señalado mi opinión en el sentido de que sería más acorde con el espíritu constitucional extender la equiparación entre confesiones y entidades sin fin de lucro a todas las confesiones reconocidas, tengan o no Acuerdo. Ahora bien, lo que es aún una *asignatura pendiente* es el desarrollo de la vía de las desgravaciones.

Es una fórmula en la que tiene depositada gran confianza el Gobierno⁴⁵, pero que necesita perfilarse pues su aplicación origina una serie de problemas prácticos

⁴² DSC núm. 210, de 17 de septiembre de 1992.

⁴³ Cfr. artículo 5, 3, de la L.O.L.R.

⁴⁴ Otro camino apuntado por la doctrina para conseguir la autofinanciación sería el de instaurar en España un sistema de impuesto religioso similar al alemán, con los ajustes que exigiera nuestra Constitución. (Sobre el régimen de impuesto religioso, cfr. ROCA, M. J., *La declaración de la propia religión o creencias en el Derecho español*, Santiago de Compostela 1992, págs. 271-300. En págs. 307-310, propone un impuesto religioso de este estilo como vía para la autofinanciación en España). MARTÍN SÁNCHEZ, refiriéndose a la autofinanciación, señala cómo «una posible solución sería la de financiar las actividades religiosas de la Iglesia católica, y de las restantes confesiones, mediante un impuesto eclesiástico», bien integrado en el I.R.P.F., o bien como impuesto autonómico» (En *La financiación de las confesiones...*, págs. 155 y 156.)

Aunque, con una serie de ajustes, es posible articular un sistema de impuesto religioso compatible con la libertad religiosa constitucional, lo que no queda tan claro es cómo se justifica la intervención del Estado a modo de brazo secular para la ejecución coactiva del tributo por parte de los miembros morosos de la comunidad. Da la impresión de que el sistema de impuesto religioso en el que el Estado presta el aparato técnico y coactivo necesario se acerca a plantemientos jurisdiccionalistas que no terminan de encajar en nuestro actual modelo de relaciones Iglesia-Estado (cfr. BOTTA, R., «L'ultimo "braccio secolare"». La riscossione del contributo obbligatorio degli israeliti», en *Quaderni di Diritto e Politica Ecclesiastica*, 1985, págs. 53-85). Por ello, en mi opinión, no es éste el camino del futuro, sino el que anunciábamos de potenciar los beneficios fiscales y las desgravaciones a las confesiones.

⁴⁵ Esta parece que era la *mens* del anterior Director General de Asuntos Religiosos y Objeción de Conciencia que, refiriéndose a la búsqueda actual de una fórmula que sustituya el sistema de asignación, señaló que caben dos alternativas: «equiparar los donativos a las iglesias a las cuotas sindicales y considerarlos como un gasto, o bien desgravar un tanto por ciento de la cuota que se estipule». (Declaraciones realizadas en el seminario «Problemas de los Derechos Humanos», organizado por la Fundación Asturiana de Estudios Hispánicos. Recogidas en el diario ABC de 5-VIII-1993).

que es preciso resolver de modo que pueda ser realmente eficaz como solución a la autofinanciación. Para tal resolución en el caso de la Iglesia católica, estaba a punto de constituirse —no sé si ya se habrá hecho— una comisión mixta Gobierno-Conferencia Episcopal Española.

Pero lo que quería poner de manifiesto para terminar es que la insistencia de las confesiones en este sistema de financiación, ha movido al Gobierno a reexaminar su política general de desgravaciones ya no sólo con las confesiones sino para todas las instituciones de interés social, cultural, etc.⁴⁶. De este modo, las confesiones han llevado a iniciar un giro hacia una política fiscal más desestatalizada, en la que la voluntad de los particulares y la iniciativa privada cobrarán un protagonismo mayor.

Ha sido frecuente en la historia que la libertad religiosa haya abierto camino a otras libertades. Así ha ocurrido, por ejemplo, en el caso de la objeción de conciencia —su reconocimiento se inició exclusivamente por motivos religiosos— y así está ocurriendo de nuevo en el tema que nos ha ocupado en estas jornadas. Y es que por ser las confesiones religiosas fenómenos autónomos surgidos al margen del ordenamiento estatal, su regulación por parte del Estado es un terreno privilegiado para frenar la prepotencia estatal y conseguir ese viraje hacia planteamientos jurídicos en los que quede más patente el personalismo.

⁴⁶ Cfr. GONZÁLEZ DEL VALLE, J. M., «Régimen patrimonial y económico», en AA.VV., *Derecho Eclesiástico del Estado Español*, Pamplona 1993, pág. 344.