

¿LÍMITES? EN LA FINANCIACIÓN DE LAS CONFESIONES RELIGIOSAS EN ESPAÑA: UNA ASIMETRÍA DE DIFÍCIL ENCAJE EN LOS PRINCIPIOS DE LAICIDAD Y NO DISCRIMINACIÓN¹

ALEJANDRO TORRES GUTIÉRREZ
Universidad Pública de Navarra

Resumen: La financiación de las confesiones religiosas en España se ha caracterizado por su *asimetría*, distinguiéndose varios modelos diferentes, que se extiende tanto al sistema de financiación directa, (acceso a fondos públicos), como al de la financiación indirecta, (diversidad de régimen de beneficios fiscales), de las confesiones religiosas. Un modelo difícilmente armonizable con los principios constitucionales de neutralidad y no discriminación por motivos religiosos, especialmente si consideramos el sistema privilegiado del que goza la Iglesia Católica, pues es la única confesión que accede al sistema de asignación tributaria y a las exenciones en algunos tributos, como el ICIO, (y hasta 2007 el IVA), y con carácter general, las cuatro confesiones con Acuerdo, que son las únicas que disfrutaban de la deducibilidad de las donaciones y del grueso de los beneficios fiscales en el IBI.

Palabras clave: Iglesia Católica, minorías religiosas, financiación, asignación tributaria, beneficios fiscales, neutralidad, cooperación, acuerdos entre el Estado y las confesiones.

Abstract: The funding of religious groups in Spain has been *asymmetric*, and it is possible to distinguish several different models. This asymmetry

¹ Este trabajo recoge la intervención del Profesor Alejandro Torres Gutiérrez, bajo el título: «Problemas abiertos sobre financiación pública de las confesiones religiosas y transparencia», en el Seminario de Investigación: «Transparencia y Financiación de las Confesiones Religiosas en España», organizado por el Grupo de Investigación «Culturas, religiones y Derechos humanos» de la Universidad Internacional de La Rioja (UNIR), dentro del Plan Propio de Investigación 4 (2017-2019) de esta última universidad, y que se celebró en Madrid, el 25 de octubre de 2018. Trabajo desarrollado en el marco del Proyecto DER2016-75015-P, (AEI/FEDER, UE), «Los límites a la autonomía de las confesiones», concedido por el MINECO, dirigido por la Profesora Adoración Castro Jover. El autor es miembro del Instituto I-Communitas, Instituto de Investigación Social Avanzada, de la UPNA.

spreads throughout the system of direct funding, (access to public funds), and indirect funding, (different regime of tax benefits), of religious groups. This model is not easy to harmonize with the constitutional principles of neutrality, and non-discrimination by religious reasons, especially if we consider the privileged system enjoyed by the Catholic Church, the only religious group with access to the assignment from taxation in the Income Tax, and the fiscal exemptions in the Tax on construction, installations and building works, (ICIO), (and the Value Added Tax, until 2007). We must not forget that only the four religious groups with agreement of cooperation may enjoy the deductibility of donations made to them, and the main tax benefits in the Property Ownership Tax, (IBI).

Keywords: Catholic Church, religious minorities, funding of religious groups, assignment from taxation in the Income Tax, tax benefits, neutrality, cooperation, Agreements between State and religious groups.

SUMARIO: 1. La financiación directa: un modelo con *dos varas de medir*. 1.1 La privilegiada posición de la Iglesia Católica. 1.1.1 Antecedentes. 1.1.2 La entrada en vigor de la Constitución de 1978 y el AAE de 1979. 1.1.3 Transparencia en el modelo de rendición de cuentas. 1.2 La «Cara B» del problema: La financiación de las confesiones minoritarias. 1.2.1 La ausencia de un sistema de «Asignación Tributaria» en los Acuerdos de 1992, y su infructuosa reivindicación. 1.2.2 La Fundación Pluralismo y Convivencia. 1.3 Valoración crítica del modelo de cooperación económica directa. 2. Cooperación económica indirecta: el régimen fiscal. 2.1 Marco legal. 2.2 Análisis de los beneficios fiscales en los principales impuestos. 2.2.1 Beneficios fiscales en el IRPF. 2.2.2 Beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sociedades. 2.2.2.a) Exenciones y tipo fiscal reducido aplicado a las actividades económicas no exentas. 2.2.2.b) Deducibilidad de las donaciones a favor de las Confesiones con Acuerdo. 2.2.3 Impuesto sobre Bienes Inmuebles. 2.2.3.a) Normativa aplicable. 2.2.3.b) Exenciones en el IBI. 2.2.4 Exenciones en el ITP y AJD. 2.2.5 Beneficios fiscales en el ICIO. 2.2.5.a) Antecedentes. 2.2.5.b) Posible incompatibilidad con la legislación europea sobre ayudas de Estado: La Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE de 27 de junio de 2017. 2.2.5.c) Extensibilidad de los argumentos a otros beneficios en el IBI y en Impuesto de Sociedades. 2.2.5.d) Consideraciones críticas. 3. Conclusiones.

1. LA FINANCIACIÓN DIRECTA: UN MODELO CON DOS VARAS DE MEDIR

1.1 La privilegiada posición de la Iglesia Católica

1.1.1 Antecedentes

El modelo de financiación directa de las confesiones religiosas en España se ha venido caracterizando por su *asimetría* histórica². El compromiso tras la desamortización eclesiástica, fue que el Estado asumiera la financiación del clero secular, recogido por vez primera en el art. 11 de la Constitución de 1837³, y que la inercia histórica perpetuará hasta hoy.

En 1850, sobre un gasto estatal de 1.199.901.368 reales, el clero católico consumía 154.734.603 reales, más del 12% de los presupuestos. Esa partida era superior a la del pago de intereses de la deuda, 100.136.957 reales, y doblaba el presupuesto del Ministerio de Marina, 68.161.964 reales, o el de Comercio, Instrucción y Obras Públicas, (61.229.409 reales), y era 8 veces superior al de Justicia, (18.508.851 reales)⁴.

Habrán dos intentos frustrados por poner fin, o limitar, la dotación. El primero, el de Eugenio Montero Ríos⁵, por medio del RD de 2 de octubre de 1871⁶, argumentando que la *enseñanza laical* y la *beneficencia pública* habían dejado de ser servicios eclesiásticos, y se financiaban públicamente, y en la desproporción existente entre el Presupuesto de Obligaciones Eclesiásticas y el total de gastos públicos, al suponer 7,5 de cada 100 pesetas de gasto. Montero Ríos proponía una reducción de aproximadamente una cuarta parte, pero con la Restauración borbónica, dichos planteamientos son olvidados.

La segunda intentona tiene lugar con la Constitución de la II República, cuyo artículo 26.3 preveía «la total extinción, en un plazo máximo de dos años», unas previsiones que no serán desarrolladas, pues la Ley de Haberes

² Sobre la teoría de los límites de orden público aplicables a la autonomía de las confesiones, puede consultarse: FLORIS, Pierangela, *Autonomia confessionale. Principi-limite fondamentali e ordine pubblico*, Ed. Eugenio Jovene, Nápoles, 1992.

³ Que señalaba que *la Nación se obliga a mantener el culto y los Ministros de la religión católica que profesan los españoles*.

⁴ Ley de 10 de febrero de 1850, aprobando los PGE. *Colección Legislativa de España. Primer Cuatrimestre de 1850. Tomo XLIX*. Imprenta Nacional. Madrid, 1850, pp. 391 y 392.

⁵ Que había venido desempeñando la Cátedra de Derecho Canónico de la Universidad Central de Madrid, y antes lo había hecho en Oviedo y Santiago de Compostela.

⁶ Publicado en la Gaceta el 11 de octubre de 1871. *Colección Legislativa de España. Segundo Semestre de 1871. Tomo CVII*, Imprenta del Ministerio de Gracia y Justicia, Madrid, 1871, pp. 686 y ss.

Pasivos del Clero de 6 de abril de 1934⁷, reconocía a los individuos del clero que estuvieran en posesión legal de su cargo el 11 de diciembre de 1931 el derecho a percibir desde 1934, una cantidad equivalente a los 2/3 del sueldo anual que les estaba asignado en los Presupuestos de 1931. Tras la guerra se reanuda la dotación, siendo garantizada por el art. XIX del Concordato de 1953, y declarada exenta de todo impuesto en su art. XX.3. La doctrina hacendística puso de manifiesto, con *exquisita contención*, la imposibilidad de explicarse un precepto que era incompatible con los principios de capacidad económica, y de generalidad en la contribución al sostenimiento de los gastos, de un sistema tributario moderno⁸.

1.1.2 *La entrada en vigor de la Constitución de 1978 y el AAE de 1979*

La Constitución de 1978 redefine el modelo de relaciones entre el Estado y las confesiones, reconociendo el derecho fundamental de libertad religiosa, y afirmando que *ninguna confesión tendrá carácter estatal*, siendo los ciudadanos iguales ante la Ley, sin que quepa discriminación por motivos religiosos⁹. Simultáneamente al periodo constituyente, se va a desarrollar la

⁷ *Gaceta de Madrid de 10 de abril de 1934. Boletín Jurídico-Administrativo. Anuario de Legislación y Jurisprudencia.* «Marcelino Martínez Alcubilla». *Apéndice de 1934*, Madrid, 1934, pp. 257 y 258.

⁸ SEBASTIÁN, Mariano, «El Concordato y la Hacienda Estatal», en: *El Concordato de 1953*, Gráficas González, Madrid, 1956, pp. 274-276.

⁹ Entre los más recientes artículos sobre este tema podemos citar: ALENDA SALINAS, Manuel, «El nuevo régimen jurídico-estatal de la colaboración económica con la Iglesia Católica: luces y sombras en su constitucionalidad», en: *Religión, matrimonio y Derecho ante el siglo XXI. Estudios en homenaje al Profesor Rafael Navarro-Valls*, Volumen I, Martínez Torrón, Javier, Meseguer Velasco, Silvia y Palomino Lozano, Rafael, (Coords.), Iustel, Madrid, 2013, pp. 1167-1183. Álvarez Cortina, Andrés Corsino y Rodríguez Blanco, Miguel, (Coords.), *Aspectos del régimen económico y patrimonial de las confesiones religiosas*, Comares, Granada, 2008. AMÉRIGO CUERVO-ARANGO, Fernando, *La financiación de las confesiones religiosas en el derecho español vigente*, UNED, Madrid, 2006. AMÉRIGO CUERVO-ARANGO, Fernando, «Sistemas alternativos a la financiación estatal de la Iglesia Católica en España. Una propuesta de modificación de la asignación tributaria», en: *El principio de no confesionalidad del Estado español y los Acuerdos con la Santa Sede: Reflexiones desde los principios constitucionales*, Jordá Capitán, Eva y Jiménez García, Francisco, (Dir.), 2007, pp. 89-132. AZCONA SAN MARTÍN, Francisco, «Comportamientos sociales ante la financiación de las iglesias y las entidades sin ánimo de lucro», en: *El sostenimiento económico de la Iglesia Católica en España: Nuevo modelo. Actas del VII Simposio Internacional del Instituto Martín de Azpilcueta*, Otaduy Guerin, Jorge y Zalbidea Gonzalez, Diego, (Dir.), 2008, pp. 87-110. BENEYTO BERENGUER, Remigio, «Algunos supuestos exención e incentivos fiscales al Mecenazgo», en: *Revista General de Derecho Canónico y Derecho Eclesiástico del Estado*, n.º 29, 201, BLANCO FERNÁNDEZ, María, «Cooperación Estado-Confesiones Religiosas en materia económica», en: VV. AA., *Tratado de Derecho Eclesiástico*, EUNSA. Pamplona, 1994.

CAÑAMARES ARRIBAS, Santiago y PALOMINO LOZANO, Rafael, «Recent developments of financing of religion in Spain», en: *Financing of churches and religious societies in the 21 Century*, Institute for State-Church Relations, 2010, pp. 219-232. CEBRIÁ GARCÍA, María, *La autofinanciación de la Iglesia católica en España. Límites y posibilidades*, Salamanca, 1999. CEBRIÁ GARCÍA, María, «El sistema de asignación tributaria en España. Presente, pasado y futuro», en: *RGDCDEE* 13, 2007. CELADOR ANGÓN, Óscar, «Legal aspects of the financing of religious groups in Spain», en: *The Age of Human Rights Journal*, 2 (June 2014), pp. 68-85. CUBERO TRUYO, Antonio Manuel y SANZ GÓMEZ, Rafael, «La declaración del IRPF como cauce de financiación de la Iglesia Católica: Asignación voluntaria del 0,7 por cien de la cuota íntegra», en: *Crónica Tributaria*, n.º 136, 2010, pp. 85-102. FERNÁNDEZ-CORONADO, Ana, «La colaboración económica del Estado con las Confesiones Religiosas», en: *Revista de Administración Pública*, n.º 108, Madrid, 1985. FERREIRO GALGUERA, Juan, «El sistema actual de financiación de la Iglesia Católica a través del IRPF», en: *La financiación de la libertad religiosa. Actas del VIII Simposio Internacional de Derecho Concordatario*, Garcimartín, Carmen, (Ed.), Editorial Comares, Granada, 2017, pp. 89-118. GIMÉNEZ BARRIOCANAL, «La financiación de la Iglesia Católica en España», en: *Jornadas Jurídicas sobre Libertad Religiosa en España*, Ferreiro Galguera, Juan, (Coord.), 2008, pp. 601-618. GIMÉNEZ BARRIOCANAL, Fernando, *La financiación de la Iglesia Católica en España*, EDICE, 2007. GIMÉNEZ BARRIOCANAL, Fernando, «La financiación de la Iglesia en España», en: *El principio de no confesionalidad del Estado español y los Acuerdos con la Santa Sede: Reflexiones desde los principios constitucionales*, Jordá Capitán, Eva y Jiménez García, Francisco, (Dir.), 2007, pp. 73-88. GIMÉNEZ BARRIOCANAL, Fernando, «Financiación eclesial: Situación actual y perspectivas de futuro», en: *El sostenimiento económico de la Iglesia Católica en España: Nuevo modelo. Actas del VII Simposio Internacional del Instituto Martín de Azpilcueta*, Otaduy Guerin, Jorge y Zalbidea Gonzalez, Diego, (Dir.), 2008, pp. 111-148. GIMÉNEZ BARRIOCANAL, Fernando, «Una exposición de la financiación del 0,7% desde la perspectiva de la Iglesia», en: *La financiación de la libertad religiosa. Actas del VIII Simposio Internacional de Derecho Concordatario*, Garcimartín, Carmen, (Ed.), Editorial Comares, Granada, 2017, p. 23-55. GONZÁLEZ ARMENDIA, José Ramón. «La autofinanciación de la Iglesia en el Acuerdo sobre Asuntos Económicos. Bases generales», en: *Revista Española de Derecho Canónico*, vol. 45, n.º 125, julio-diciembre de 1988. GONZÁLEZ ARMENDIA, JOSÉ RAMÓN, *El Impuesto Religioso. Cooperación económica estatal con las Confesiones Religiosas*, Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco, Bilbao, 1990. GONZÁLEZ DEL VALLE, José María, «Régimen económico de las Confesiones Religiosas», en: VV. AA., *Derecho Eclesiástico del Estado Español*, EUNSA, Pamplona, 1983. HERNÁNDEZ, Rocio, «XTantos, Una marca para la Iglesia. La Conferencia Episcopal Española emprende por primera vez en su historia una campaña de ámbito nacional para solicitar ayuda económica», en: *Anuncios: Seminario de publicidad y marketing*, n.º 1219, Dic. 17, 2017, pp. 24-25. IBÁN PÉREZ, Iván Carlos, «Desamortización, confesionalidad, libertad religiosa. Una constante: el sistema de financiación de la Iglesia en España», en: *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, vol. 14, n.º 1, 2006, pp. 67-82. LLAMAZARES FERNÁNDEZ, Dionisio, «El principio de cooperación y la exención tributaria de las Confesiones Religiosas», en: *Nuovi studi di Diritto Canonico ed Ecclesiastico. Atti del Convegno svoltosi a Sorrento dal 27 al 29 aprile 1989*, Edisud, Salerno, 1990. LUQUE DE HARO, Víctor y LUQUE MATEO, Miguel Ángel, «La financiación pública de las confesiones religiosas en España. Especial atención a la de la Iglesia Católica», en: *Papeles de relaciones ecosociales y cambio global*, n.º 132, 2015-16, pp. 115-128. LUQUE MATEO, Miguel Ángel, «Los modelos de financiación de las confesiones religiosas en Europa», en: *RGDCDEE*, 38, Iustel, Madrid, 2015, pp. 1-45. MARTÍN DEGANO, Isidoro, *El régimen tributario de las Confesiones Religiosas y de sus entidades en el derecho español*, Mc Graw Hill, Madrid, 1999. MARTÍN SÁNCHEZ, Isidoro, «La financiación de las Confesiones Religiosas en el derecho español», en: *ADEE*, Tomo VI, Madrid, 1990. MARTÍN SÁNCHEZ, Isidoro, «El modelo actual de relación entre el Estado y el factor religioso en España», en: *RGDCDEE*, n.º 16, 2008. MATABOSCH, Antoni, «El finançament de l'Església catalana», en: *Questions de vida*

cristiana, n.º 233, 2009, pp. 107-116. MENÉNDEZ MENÉNDEZ, Santiago, «La financiación de la Iglesia Católica en España», en: *Sal Terrae: Revista de Teología Pastoral*, Tomo 104, n.º 1216, 2016, pp. 877-890. OTERO, Javier, «El dinero que no paga la Iglesia», en: *Tiempo*, n.º 1557, 2012, pp. 40-41. MESEGUER VELASCO, Silvia, *El sistema de financiación de la Iglesia Católica a través de las exenciones fiscales*, UCM, Madrid, 2000. MESEGUER VELASCO, Silvia, «El principio de cooperación y las donaciones a las confesiones religiosas», en: *Revista Española de Derecho Canónico*, 173, 2012, pp. 757-779. MORÓN PÉREZ, María del Carmen, «La financiación pública de las confesiones religiosas en Italia y en España. Un estudio de Derecho Comparado», en: *RGDC-DEE*, 18, Iustel, Madrid, 2008, pp. 1-67. MOTILLA DE LA CALLE, Agustín, «Confesiones religiosas y entidades sin fines de lucro (comparación de su régimen económico)», en: *Aspectos del régimen económico y patrimonial de las confesiones religiosas*, Álvarez Cortina, Andrés Corsino y Rodríguez Blanco, Miguel, (Coords.), Comares, Granada, 2008, pp. 1-50. OLMOS ORTEGA, María Elena, «Claves de comprensión de la cooperación económica estatal con las Confesiones religiosas», en: *Régimen económico y patrimonial de las confesiones religiosas*, Ramírez Navalón, Rosa María, (Coord.), Tirant Lo Blanch, Valencia, 2010, pp. 59-86. OLMOS ORTEGA, María Elena, «La cooperación económica del Estado español a la Iglesia Católica a través de la asignación tributaria», en: *Régimen económico y patrimonial de las confesiones religiosas*, Ramírez Navalón, Rosa María, (Coord.), Tirant Lo Blanch, Valencia, 2010, pp. 87-116. OLMOS ORTEGA, María Elena, «La nueva técnica de cooperación económica de la Fundación Pluralismo y Convivencia», en: *Régimen económico y patrimonial de las confesiones religiosas*, Ramírez Navalón, Rosa María, (Coord.), Tirant Lo Blanch, Valencia, 2010, pp. 117-142. Otaduy, Jorge y Zalbidea, Diego, (Ed.), *El sostenimiento económico de la Iglesia católica en España. Nuevo modelo*. Pamplona, 2008.. POLO SABAU, José Ramón, «Reflexiones sobre el fundamento constitucional de la financiación pública de las confesiones religiosas», en: *Dimensiones de la libertad religiosa en el Derecho español*, Bosch, Madrid, 2014, pp. 253-300. PRESAS BARROSA, Concepción, *El clero católico en el derecho español. Dotación, asignación tributaria, ¿autofinanciación?*, Universidad de Santiago de Compostela, Santiago de Compostela, 1998. RODRÍGUEZ BLANCO, Miguel, «El nuevo sistema de financiación de la Iglesia Católica en España», en: *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, vol. 15, n.º 2, 2007, pp. 333-352. RODRÍGUEZ BLANCO, Miguel, «La asignación tributaria a favor de la Iglesia Católica en España», en: *Aspectos del régimen económico y patrimonial de las confesiones religiosas*, Álvarez Cortina, Andrés Corsino y Rodríguez Blanco, Miguel, (Coords.), Comares, Granada, 2008, pp. 123-142. SOPENA DAGANZO, Enric, «Los dineros de la Iglesia: La Fundación Primero de Mayo radiografía su modelo financiero y el presupuesto público implicado», en: *El siglo de Europa*, n.º 969, 2012, pp. 32-38. TORRES GUTIÉRREZ, Alejandro, *Iglesia y Fisco en la Historia de España*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la U. C. M., Madrid, 2000. TORRES GUTIÉRREZ, Alejandro, *Régimen fiscal de las Confesiones Religiosas en España*, Colex, Madrid, 2001. TORRES GUTIÉRREZ, Alejandro, «La financiación de las confesiones religiosas en España», en: *Estudios de Progreso*, Fundación Alternativas, Madrid, 2005. TORRES GUTIÉRREZ, Alejandro, «La asignación tributaria y la autofinanciación de las confesiones religiosas en España», en: *RGDCDEE*, 13, 2007. TORRES GUTIÉRREZ, Alejandro, «Aspectos legales de la financiación de las confesiones religiosas minoritarias en España y los Acuerdos de 1992», en: *RGDCDEE*, 4, 2017. VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, Antonio, «El sistema tributario y la financiación de la Iglesia en España», en: *Ius Canonicum*, vol. 48, n.º 95, 2008, pp. 69-87. VEGA GUTIÉRREZ, Ana María, «Relación final. Balance del nuevo sistema de financiación de la Iglesia Católica en España», en: *El sostenimiento económico de la Iglesia Católica en España: Nuevo modelo. Actas del VII Simposio Internacional del Instituto Martín de Azpilcueta*, Otaduy Guerin, Jorge y Zalbidea Gonzalez, Diego, (Dir.), 2008, pp. 173-188. VILLAR PÉREZ, Andrés, «La financiación del derecho de libertad religiosa», en: *ADEE*, Tomo VIII, Madrid, 1992. ZALBIDEA, Diego, *La rendición de cuentas en el ordenamiento canónico: transparencia y misión*, Instituto Martín de Azpilcueta – EUNSA, Pamplona, 2018.

renegociación del Concordato, que será sustituido por los Acuerdos de 3 de enero de 1979, que solo son *formalmente* posteriores a la Constitución, pues si tenemos en cuenta que ésta entró en vigor el 29 de diciembre de 1978, resulta inimaginable pensar que los Acuerdos pudieran negociarse en menos de una semana. El Preámbulo del AAE, dirá que *el Estado no puede ni desconocer ni prolongar indefinidamente obligaciones jurídicas contraídas en el pasado*, añadiendo su artículo II.5 que *la Iglesia declara su propósito de lograr por sí misma los recursos suficientes para la atención de sus necesidades*. Un compromiso suscrito hace cuatro décadas, y que no ha supuesto la emancipación financiera de la Iglesia respecto del Estado, pues continúa minorando en unos 250 millones de euros anuales los ingresos públicos.

En la práctica no se suprimió la financiación directa del Estado a favor de la Iglesia Católica, sino que únicamente se ha procedido a su *redefinición*. A partir de 1988¹⁰, comienza a aplicarse la denominada *Asignación Tributaria*, que permitirá a los contribuyentes destinar el 0,5239 por 100, de su cuota tributaria, a favor de la Iglesia. Al no saberse cuál iba a ser la cantidad que se recaudaría, se incorporaron una serie de disposiciones adicionales en las leyes de PGE, previendo la entrega de unas cantidades *a cuenta*, que *de facto* fueron superiores a las efectivamente recaudadas, (salvo en 2005 y 2006, si seguimos criterios de devengo), incluyéndose una cláusula, en las propias leyes de PGE, por la que se elevaban a definitivas los pagos *a cuenta*. El modelo era de *dotación presupuestaria encubierta*, máxime cuando desde la Ley de PGE para el año 2000¹¹ comenzó a garantizarse a partir de enero de 2000 unos ingresos mensuales *mínimos* de 1.776.634.000 pesetas, (21.319.608.000 pesetas anuales)¹², algo que se extendería para el trienio 2000, 2001, 2002. La Ley de PGE para 2003¹³ renovó este modelo que garantizaba unos ingresos *mínimos* para los años 2003, 2004 y 2005, y previó que al final de este período pudiera prorrogarse, o revisarse el porcentaje, y suprimirse el carácter de mínimo de los pagos a cuenta. Y la Ley de PGE para el año 2006¹⁴ prorrogó del sistema de *asignación tributaria* a la Iglesia Católica, exclusivamente para ese año. La desviación a favor de la Iglesia llegó a superar algunos ejercicios los 38.000.000 de euros¹⁵.

¹⁰ Disposición Adicional 5.ª de la Ley 33/1987 de 23 de diciembre, de PGE para 1988.

¹¹ Ley 54/1999, de 29 de diciembre. *BOE* de 30 de diciembre de 1999.

¹² La reforma de 2000, puso fin además, a la contraposición entre la asignación a la Iglesia y otros fines de interés social, permitiendo a los contribuyentes marcar ambas casillas.

¹³ Disposición Adicional vigésimo tercera de la Ley. *BOE* de 31 de diciembre de 2002.

¹⁴ Disposición Adicional undécima de la misma. *BOE* de 30 de diciembre de 2005.

¹⁵ Las cantidades percibidas por la Iglesia, desde que entró en vigor, fueron superiores a las recaudadas, con la única excepción de los ejercicios 2005 y 2006, de acuerdo con los datos publicados por GIMÉNEZ BARRIOCANAL. En esos dos ejercicios, excepcionalmente, hubo una diferencia a favor

Dotación estatal durante los ejercicios 1987-2006
Importes en euros

Año IRPF	% Declaraciones a favor de la Iglesia	Recaudado por Asignación Tributaria	Recibido por la Iglesia	Diferencia ¹⁶
1987	35,11	41.677.652,64	79.998.091,00	-38.320.438,36
1988	39,08	44.854.968,03	83.198.015,46	-38.343.047,43
1989	38,24	54.788.764,89	85.693.956,92	-30.905.192,03
1990	39,70	70.187.976,43	91.714.447,13	-21.526.470,69
1991	40,92	80.773.720,27	91.714.447,13	-10.940.726,86
1992	42,29	85.429.539,13	91.714.447,13	-6.284.907,99
1993	42,73	91.287.368,33	91.714.447,13	-427.078,80
1994	38,31	90.001.09333	109.985.215,10	-19.984.121,77
1995	36,58	93.876.542,50	113.807.652,09	-19.931.109,59
1996	33,36	91.738.823,17	117.774.332,98	-26.035.508,80
1997	36,92	101.081.717,00	120.875.554,43	-19.793.837,44
1998	36,62	107.141.045,08	123.399.805,27	-16.258.760,19
1999	39,69	97.681.592,39	125.621.002,77	-27.939.409,37
2000	39,12	107.289.392,36	128.133.425,69	-20.844.032,33
2001	33,28	106.038.636,12	130.696.116,26	-24.657.480,14
2002	34,32	116.158.283,50	133.310.039,56	-17.151.755,06
2003	33,46	116.484.271,23	135.976.236,00	-19.491.964,77
2004	33,60	128.682.326,41	138.695.760,00	-10.013.433,59
2005	33,36	144.974.150,81	144.242.905,00	+731.245,81
2006	33,38	173.827.522,21	144.242.905,00	+29.584.617,21

de la Iglesia, que no fue percibida por la misma, pues se había llegado a la cifra máxima fijada con motivo de la reforma de 2000, en que se estableció el límite de 24.000 millones de pesetas, es decir, 144.242.905 euros. Fuente: GIMÉNEZ BARRIOCANAL, Fernando, «Una exposición de la financiación del 0,7% desde la perspectiva de la Iglesia», en: *La financiación de la libertad religiosa. Actas del VIII Simposio Internacional de Derecho Concordatario*, Garcimartín, Carmen, (Ed.), Editorial Comares, Granada, 2017, p. 39.

¹⁶ Queremos hacer notar que para el cálculo de la diferencia entre cantidades recaudadas por el Estado en concepto de Asignación Tributaria, y las efectivamente percibidas por la Iglesia, en los datos aportados por Giménez Barriocanal, se clasifican, en la columna 3.ª de la tabla anterior, las cifras de Asignación Tributaria recaudadas por el Estado, en función de los ejercicios fiscales en que las rentas fueron devengadas, por ello comienza la serie en 1987. Entendemos que este criterio de *devengo*, es más correcto que el de *caja*, que empleó la Conferencia Episcopal en alguna memoria anterior, y que nosotros también hemos usado en algún trabajo previo: TORRES GUTIÉRREZ, Alejandro, «La asignación tributaria y la auto-financiación de las confesiones religiosas en España», en: *RGDCDEE*, n.º 13, febrero 2007, Iustel, p. 14.

En materia de cooperación económica indirecta con la Iglesia Católica, existía un problema, debido a que los beneficios fiscales de los que disfrutaba en el IVA,¹⁷ eran incompatibles con la normativa comunitaria sobre armonización fiscal del IVA, y más concretamente la VI Directiva¹⁸, que recoge un *numerus clausus* de beneficios, entre los que no se encontraba éste. Por ello con efectos desde el 1 de enero de 2007, se renegocia el modelo de financiación, renunciando la Iglesia a unos ingresos mínimos garantizados, y a los beneficios en el IVA, a cambio de un incremento del porcentaje de la cuota tributaria hasta el 0,7%.

Las sucesivas leyes de PGE incorporarían una cláusula incluyendo una cantidad a entregar mensualmente, señalando como fecha de regularización provisional el 30 de noviembre del año siguiente, y definitiva para el 30 de abril del segundo año posterior al ejercicio en cuestión, desapareciendo unos ingresos mínimos garantizados. La Ley de PGE para el año 2016¹⁹, señala que *con vigencia desde el año 2016 y con carácter indefinido, la entrega a cuenta mensual a que se refiere ... la Ley de PGE para el año 2007, ascenderá a la duodécima parte del setenta por ciento de la última liquidación definitiva practicada del sistema de asignación tributaria a inicio del ejercicio. Antes del 30 de noviembre de 2017, se efectuará una liquidación provisional de la asignación correspondiente a 2016, practicándose la liquidación definitiva antes del 30 de abril de 2018. En ambas liquidaciones, una vez efectuadas, se procederá por las dos partes a regularizar, en un sentido o en otro, el saldo existente*. Desde un punto de vista *táctico*, con esta fórmula, se esquivaba el coste *político* de actualizar la cantidad que, en concepto de pagos mensuales a cuenta, se incluía en la Ley de PGE, y que había quedado desde hacía tiempo desfasada. Además, se evitaba incluir una cifra concreta en los PGE, optándose por una fórmula que, (siendo benévolo), podríamos calificar de *críptica*, pues impide al lector de la norma, tener la menor idea de cuánto va a recibir en concreto la Iglesia Católica a lo largo del ejercicio presupuestario, algo cuestionable en términos de técnica legislativa²⁰.

¹⁷ Por aplicación de los artículos III y IV del AAE de 1979.

¹⁸ VI Directiva del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme. 77/388/CEE En adelante: VI Directiva. En: *Diario de las comunidades Europeas. Publicación en Español. Edición especial. 1985. 09. Fiscalidad. Volumen 01*, pp. 54-75.

¹⁹ Disposición Adicional 46.^a de la Ley 48/2015, de 29 de octubre. *BOE* de 30 de octubre de 2016.

²⁰ Dicho ahorro de *costes políticos* es reconocido por el propio GIMÉNEZ BARRIOCANAL en: GIMÉNEZ BARRIOCANAL, Fernando, «Una exposición de la financiación del 0,7% desde la perspectiva

Asignación tributaria a la Iglesia Católica²¹

Año IRPF	Declaraciones a favor de la Iglesia	% de declarantes a favor de la Iglesia	Asignación
2007	6.958.012	34,38	242.101.605
2008	7.195.155	34,31	253.423.689
2009	7.260.138	34,75	249.983.345
2010	7.454.823	35,71	248.600.716
2011	7.357.037	34,83	247.935.801
2012	7.339.102	34,87	248.521.593
2013	7.268.597	34,88	246.911.425
2014	7.291.771	34,76	252.287.369
2015	7.347.612	34,93	249.162.060
2016	7.112.844	33,54	256.208.146

Estas cifras reflejan cómo el porcentaje se ha estabilizado en una media del 34,7% desde 2007, y un significativo incremento de la cantidad recaudada, a partir de la modificación legislativa introducida ese año, al pasarse de 144 millones de euros de 2006, a una cifra media cercana a los 250 millones, desde 2007, lo cual se debe a la concatenación de una serie de factores, como el incremento del porcentaje del 0,5239% al 0,7%, y también el aumento del número total de declaraciones a favor de la Iglesia, en unas 800.000²². En términos absolutos,²³ el nuevo modelo ha sido muy positivo para la Iglesia, pues ha supuesto una mayor recaudación total en concepto de asignación, en más de 100

de la Iglesia», en: *La financiación de la libertad religiosa. Actas del VIII Simposio Internacional de Derecho Concordatario*, Garcimartín, Carmen, (Ed.), Editorial Comares, Granada, 2017, p. 37.

²¹ Fuente: GIMÉNEZ BARRIOCANAL, Fernando, «Una exposición de la financiación del 0,7% desde la perspectiva de la Iglesia», en: GARCIMARTÍN, Carmen, *La financiación de la libertad religiosa. Actas del VIII Simposio Internacional de Derecho Concordatario*, Editorial Comares, Granada, 2017, p. 40.

²² En 2006 fueron 6.483.180, mientras que la media anual del periodo 2007-2016 ha sido de 7.258.509.

²³ Si se tiene en cuenta que aproximadamente el 20% de las declaraciones hechas en España se hacen de forma conjunta, el total de contribuyentes que marcan la cruz a favor de la Iglesia se aproximaría a unos 9.000.000 de personas. Llama la atención que el ejercicio con mayor recaudación del periodo 2007-2015, haya sido el de 2008, lo cual pone de manifiesto cómo la marcha del ciclo económico condiciona las cantidades recaudadas, pues no puede obviarse la grave crisis económica que se ha vivido en España, especialmente entre 2008 y 2014.

millones de euros anuales, muy superior al coste de la renuncia a los beneficios en el IVA, cuyo importe fue estimado entre 20 y 30 millones de euros²⁴.

Asignación tributaria en España²⁵

Territorio	2013			2014		
	N.º de decl. Asign. a la Iglesia	% Decl. Asig. a la Iglesia	Euros	N.º de decl. Asign. a la Iglesia	% Decl. Asig. a la Iglesia	Euros
Andalucía	1.377.374	42,22%	34.030.736	1.395.932	42,17%	34.686.128
Aragón	257.655	37,53%	7.868.592	257.448	37,56%	7.941.536
Asturias	167.188	32,32%	5.300.870	166.797	32,47%	5.374.459
Baleares	142.528	30,23%	4.867.301	142.814	29,83%	5.187.752
Canarias	219.842	28,97%	6.657.379	217.548	28,13%	6.795.488
Cantabria	108.303	40,02%	3.297.277	110.648	40,22%	3.336.841
Castilla-La Mancha	435.074	49,02%	9.077.657	440.034	48,99%	8.981.950
Castilla y León	559.224	45,16%	14.295.169	557.088	45,19%	14.094.232
Cataluña	684.967	19,79%	30.480.947	685.378	19,72%	31.315.646
Extremadura	221.110	46,83%	4.231.232	222.059	46,73%	4.275.122
Galicia	348.348	27,57%	9.544.382	345.439	27,06%	9.546.710
Madrid	1.197.728	39,14%	68.867.100	1.216.568	39,31%	71.607.405
Murcia	271.588	47,41%	6.698.071	272.004	46,74%	6.785.748
La Rioja	74.932	46,31%	2.011.200	74.967	46,46%	2.041.378
Valencia	700.948	32,80%	20.040.769	699.853	32,57%	20.454.315
Total AEAT	6.766.809	35,20%	227.268.680	6.804.577	35,11%	232.424.710
País Vasco	324.025	–	15.557.241	314.185	30,91%	500.630
Álava	59.599	34,33%	2.615.752	58.900	34,17%	2.108.579
Guipúzcoa	76.971	20,28%	3.659.300	71.770	20,00%	2.961.925
Vizcaya	187.455	32,12%	9.282.188	183.515	31,93%	8.009.118
Navarra	177.763	37,12%	4.737.155	173.009	36,80%	4.757.244
Total Nacional	7.268.597	34,88%	247.563.076	6.977.586	34,76%	250.261.576

²⁴ GIMÉNEZ BARRIOCANAL, Fernando, «Una exposición de la financiación del 0,7% desde la perspectiva de la Iglesia», en: *La financiación de la libertad religiosa. Actas del VIII Simposio Internacional de Derecho Concordatario*, Garcimartín, Carmen, (Ed.), Editorial Comares, Granada, 2017, p. 41.

²⁵ Fuente: Para los datos de 2013-2015: '<http://www.transparenciaconferenciaepiscopal.es/procedimiento.html>' Consultado el 1 de noviembre de 2018.

Para los datos de 2016: http://www.transparenciaconferenciaepiscopal.es/pdf/IRPF_CCAA.pdf> Datos comprobados con fecha 1 de noviembre de 2018.

Territorio	2015			2016		
	N.º de decl. Asign. a la Iglesia	% Decl. Asig. a la Iglesia	Euros	N.º de decl. Asign. a la Iglesia	% Decl. Asig. a la Iglesia	Euros
Andalucía	1.389.054	41,90%	33.426.105	1.330.098	39,40%	34.013.130
Aragón	257.227	37,35%	7.707.479	247.557	36,25%	7.557.821
Asturias	165.166	32,04%	5.023.518	157.051	30,90%	4.940.868
Baleares	148.085	30,12%	5.173.063	146.091	29,20%	5.452.310
Canarias	226.784	28,33%	6.548.949	220.948	27,13%	6.857.384
Cantabria	108.773	39,25%	3.097.968	104.870	37,94%	3.177.657
Castilla-La Mancha	442.673	48,87%	8.388.305	413.973	45,94%	8.512.063
Castilla y León	557.491	44,91%	13.128.261	534.501	43,26%	13.062.829
Cataluña	684.683	19,76%	30.537.745	671.994	19,21%	31.960.399
Extremadura	220.910	46,86%	4.133.451	208.047	44,70%	4.104.773
Galicia	341.018	27,34%	9.097.684	334.669	26,19%	9.412.922
Madrid	1.249.773	39,72%	72.308.287	1.236.973	38,81%	73.964.029
Murcia	272.058	46,05%	6.617.115	261.527	43,96%	6.671.353
La Rioja	75.648	46,37%	1.995.211	73.655	45,73%	2.043.390
Valencia	707.639	33,17%	20.090.647	681.778	31,86%	20.821.632
Total AEAT	6.846.982	35,20%	227.273.788	6.623.732	33,76%	232.570.560
País Vasco	330.392	–	17.168.377	321.611	–	17.255.704
Álava	60.682	34,89%	2.776.798	61.378	34,98%	2.931.034
Guipúzcoa	91.117	24,34%	4.518.949	85.357	22,72%	4.422.403
Vizcaya	178.593	31,61%	9.872.630	174.876	30,89%	9.902.267
Navarra	170.238	36,23%	4.719.896	167.501	35,44%	6.381.883
Total Nacional	7.347.612	34,93%	249.162.061	7.112.844	33,54%	256.208.146

El estudio de los datos por CCAA refleja que, aunque la media nacional en los 3 últimos años ha venido situándose en el 34,8% de declaraciones, sin embargo, los resultados no son homogéneos en todo el territorio. Destacan por encima de dicha media los de Castilla-La Mancha, Extremadura, Murcia y La Rioja, Castilla León, y Andalucía. Los más bajos porcentajes de declaraciones a favor de la Iglesia se registran en Cataluña, (19%) en los cuatro últimos ejercicios). Asimismo, son inferiores a la media nacional en Galicia, Canarias, y muy particularmente, dentro de las provincias vascas, Guipúzcoa (22,7% en 2016, 24,3% en 2015 y 20% en 2014 y 2013).

De acuerdo a las cifras publicadas por el Portal de Transparencia de la Iglesia, relativas al año 2016, (último del que constan datos estadísticos), una vez recibida la Asignación, cada año se presenta el detalle y explicación de las parti-

das de recursos y empleos, destinándose directamente a las diócesis el 80,4% de los ingresos de la asignación. El 19,6% restante se distribuye según los criterios aprobados anualmente en la Asamblea Plenaria de la Conferencia Episcopal: seguridad social del clero y obispos, proyectos de rehabilitación y construcción de templos de las distintas diócesis, actividades pastorales, Cáritas diocesanas, etc.²⁶

1.1.3 *Transparencia en el modelo de rendición de cuentas*

La entrada en vigor de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de Transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno,²⁷ afecta de lleno a la Iglesia Católica²⁸. No se puede pasar por alto el importante esfuerzo realizado por la Iglesia Católica de cara a una mayor transparencia en su rendición de cuentas, especialmente desde que en 2014, puso en marcha su Plan de Transparencia. El 31 de mayo de 2016, la Conferencia Episcopal suscribió un Convenio con Transparencia Internacional²⁹, por el que la primera se compromete a dotarse progresivamente de una política de funcionamiento más transparente y acorde a los estándares nacionales e internacionales en esta materia³⁰, y la segunda a realizar el control periódico y el asesoramiento necesario³¹.

²⁶ Fuente: <http://www.portantos.es/memoria-de-actividades-2016> Consultado el 1 de noviembre de 2018.

Conforme señala el propio portal de transparencia de la Iglesia Católica, el reparto del dinero que la misma percibe en concepto de asignación tributaria, entre las diócesis, se realiza mediante una previa evaluación de sus necesidades, para llevar a cabo adecuadamente sus actividades pastorales y asistenciales. De este modo, todas las diócesis reciben una cantidad fija que corresponde a sus gastos generales básicos. El resto de la cantidad recibida variará en función de las necesidades más particulares de cada una de ellas, en el ámbito de sus actividades litúrgicas, pastorales y asistenciales. De cara a la evaluación de dichas necesidades, se toman en cuenta factores como la extensión de la diócesis, el número de habitantes, parroquias, sacerdotes, seminarios y las necesidades de pastoral vocacional. Todos estos criterios son aprobados anualmente por dicha Asamblea Plenaria, configurando un modelo de reparto basado en los principios de *solidaridad* y *comunicación de bienes*, donde prima la capacidad de atender las necesidades básicas, y prestando especial interés a las diócesis con menos recursos.

²⁷ BOE de 10 de diciembre de 2013.

²⁸ Pues en su art. 3, letra b), se prevé que la misma sea obligatoria para *las entidades privadas que perciban durante el período de un año ayudas o subvenciones públicas en una cuantía superior a 100.000 euros*. O cuando al menos el 40 % del total de sus ingresos anuales tengan carácter de ayuda o subvención pública, siempre que alcancen como mínimo la cantidad de 5.000 euros.

²⁹ Disponible en: <http://www.transparenciaconferenciaepiscopal.es/convenio.html>. Consultado el 1 de noviembre de 2018.

³⁰ Cláusula 2 del Convenio.

³¹ Cláusula 3 del Convenio. Conforme al Anexo del Convenio, entre los compromisos asumidos destacan:

1) Dar a conocer públicamente los resultados de las Campañas de IRPF de Asignación a favor de la Iglesia.

En junio de 2016, la Comisión Permanente de la CEE creaba la *Oficina de transparencia y rendición de cuentas de entidades canónicas*, con el fin de fomentar las prácticas de transparencia y buen gobierno en la Conferencia Episcopal, asesorar a las diócesis, y revisar los sistemas contables y de información, en línea con lo dispuesto en la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de Transparencia³². La citada Oficina se encarga cada año de recopilar información consolidada de las instituciones de la Iglesia para la elaboración de la *Memoria Anual de actividades de la Iglesia Católica en España*, y de someter cada año toda la información recogida en la misma a un proceso de revisión por una de las grandes auditoras internacionales, (PwC, *PricewaterhouseCoopers*), garantizando así la veracidad de la información publicada y dotando de una transparencia total al proceso³³. En noviembre de 2016, la CEE aprobaba la adaptación contable para entidades de ámbito diocesano, implantada a partir de enero de 2017, procediéndose a la revisión de los sis-

2) Ofrecer información económica sobre el destino de los fondos recaudados en la Asignación.

3) Poner en marcha el Portal de transparencia de la CEE que ofrezca información sobre la Asignación Tributaria y otros posibles convenios nacionales.

4) Elaborar y difundir la Memoria de actividades de la Iglesia en España que incluya información sobre las distintas actuaciones que, a nivel consolidado, realizan las instituciones de la Iglesia de nuestro país.

5) Someter la Memoria de actividades de la Iglesia a un proceso de revisión por una de las grandes auditoras internacionales.

6) Impulsar en todas las diócesis (70 diócesis) el Portal de transparencia.

7) Desarrollar una adaptación del Plan contable de entidades no lucrativas para las entidades religiosas (diócesis, parroquias, asociaciones, cofradías, hermandades).

8) Implantar, en una primera fase, una Oficina de rendición de cuentas para Fundaciones y Asociaciones religiosas de ámbito nacional.

9) Desarrollar manuales de buenas prácticas para la Conferencia Episcopal, que puedan ser aplicadas en el ámbito diocesano.

10) Dar los pasos necesarios para, una vez aprobado el Plan Contable, someter a auditoría contable las cuentas de la Conferencia Episcopal.

³² '<http://www.transparenciaconferenciaepiscopal.es/oficina.html>' Consultado el 1 de noviembre de 2018.

Puede consultarse también: GONZÁLEZ AYESTA, Juan, «Anotaciones sobre el Convenio de Colaboración en materia de Transparencia, suscrito entre la Conferencia Episcopal Española y Transparencia Internacional España», en: *La financiación de la libertad religiosa. Actas del VIII Simposio Internacional de Derecho Concordatario*, Garcimartín, Carmen, (Ed.), Editorial Comares, Granada, 2017, pp. 335-352, que *in fine* recoge también el texto del Convenio.

³³ La página web de la CEE indica que también se encargará de supervisar y encargar periódicamente estudios que analicen y permitan cuantificar las distintas actividades de la Iglesia y su impacto en la sociedad, y darlos a conocer públicamente, así como la de realizar labores de vigilancia económica y patrimonial, control y recepción de la rendición de cuentas de asociaciones, fundaciones y entidades religiosas de ámbito nacional, dependientes de la CEE.

temas contables de las diócesis, y en mayo de 2017, la CEE ha presentado su nuevo portal de transparencia³⁴.

1.2 La «cara b» del problema: la financiación de las confesiones minoritarias

1.2.1 La ausencia de un sistema de «Asignación Tributaria» en los Acuerdos de 1992, y su infructuosa reivindicación

En los albores del debate sobre una eventual firma de Acuerdos con las confesiones minoritarias, comenzó a cuestionarse por algunos autores como Serrano Postigo³⁵, la posible introducción de mecanismos de financiación directa, por entender que ello sería contrario al principio de laicidad³⁶ y al de igual contribución al sostenimiento de las cargas públicas, y sobre la premisa de considerar a la *asignación tributaria* como una solución temporal, en tanto en cuanto la Iglesia pudiera asumir su *compromiso* de autofinanciación.

El pretendido carácter *transitorio*, con el que fue enfocada la asignación, motivó su no concesión a las Confesiones que suscribieron los Acuerdos de 1992, como indicó Llamazares³⁷, pese a que especialmente los evangélicos y musulmanes estaban interesados en ella. Fernández Coronado, señaló que las pretensiones de las comunidades islámicas iban dirigidas incluso a conseguir un sistema de dotación directa, lo cual encontró la frontal negativa del Gobierno³⁸, y ello aunque no faltaron quienes premonitoriamente apuntaron a que esta *intención* iba a prolongarse durante décadas, como ha sucedido³⁹.

³⁴ GIMÉNEZ BARRIOCANAL, Fernando, «Una exposición de la financiación del 0,7% desde la perspectiva de la Iglesia», en: *La financiación de la libertad religiosa. Actas del VIII Simposio Internacional de Derecho Concordatario*, Garcimartín, Carmen, (Ed.), Editorial Comares, Granada, 2017, pp. 53 y 54.

³⁵ SERRANO POSTIGO, Carmen, «Los Acuerdos del Estado Español con las Confesiones no católicas», en: *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado. Tomo IV*, Madrid, 1988, p. 101.

³⁶ Véase al respecto de dicho principio, el particularmente acertado estudio: CASTRO JOVER, Adoración, «Laicidad y actividad positiva de los poderes públicos» en: *RGDCDEE*, 3, 2003, pp. 1-32.

³⁷ LLAMAZARES FERNÁNDEZ, Dionisio, «Los Acuerdos y el principio de igualdad; Comparación con los Acuerdos con la Iglesia Católica y situación jurídica de las confesiones sin acuerdo», en: *Acuerdos del Estado español con las confesiones religiosas minoritarias. Actas del VII Congreso Internacional de Derecho Eclesiástico del Estado. Barcelona. 1994*, Marcial Pons, Madrid, 1996, p. 202.

³⁸ FERNÁNDEZ CORONADO, Ana, *Estado y confesiones religiosas: un nuevo modelo de relación. (Los pactos con las confesiones: Leyes 24, 25 y 26 de 1992)*, Civitas, Madrid, 1995, pp. 56, 89 y 93.

³⁹ PÉREZ LUQUE, Mario, «El Impuesto sobre la Renta y la Asignación Tributaria a la Iglesia», en: *Revista Técnica Tributaria*, n.º 6, 1989, pp. 121-125.

Con anterioridad a los Acuerdos de 1992, se suscitó ya algún litigio ante los tribunales, por parte de ciudadanos evangélicos que se sentían discriminados. Cuando con motivo de la campaña del IRPF del año 1988, se abrió la posibilidad de destinar el 0,5239% de la cuota a favor de la Iglesia Católica, dos ciudadanos evangélicos, los señores Alujer Fernández y Caballero García, miembros de la Iglesia Bautista Evangélica, ante la imposibilidad de destinar dicho porcentaje a la misma, interpusieron un recurso contencioso ante el TSJ de Valencia⁴⁰. Por Sentencia de 22 abril 1990⁴¹, dicho tribunal lo desestimó⁴², dando por buena una solución que era dudosamente constitucional, pecando de una fundamentación con connotaciones de confesionalidad sociológica⁴³.

La Sentencia del TS de 26 marzo 1992⁴⁴, desestimó el recurso contra la sentencia del TSJ de Valencia, al no superar la cuantía de 500.000 pesetas marcada por el artículo 94.1.a) de la vieja LJCA. Los demandantes recurrieron en amparo ante el TC, que por su STC 188/1994, de 20 junio⁴⁵, ordenó al TS a retrotraer lo actuado y resolver la cuestión de fondo. Por Sentencia de 20 de octubre de 1997⁴⁶, el TS inadmitió el recurso en cuanto al fondo, confirmando la sentencia apelada, sobre la base de una remisión a sus argumentos, que consideraban que no existía una igualdad fáctica entre la Iglesia Católica y los re-

⁴⁰ Siguieron para ello, el procedimiento de la Ley 62/1978 sobre la protección jurisdiccional de los derechos fundamentales de la persona, por infracción de los artículos 14 y 16 de la Constitución.

⁴¹ *Jurisprudencia Tributaria del Centro de Estudios Financieros*, n.º 512/1993, CEF, Madrid, 1993, pp. 723 y ss.

⁴² Argumentando que para que existiera una discriminación contraria al principio de igualdad es necesaria *en casos normativos idénticos en sustancia, (que) tenga lugar una diferencia de trato legal desprovista de justificación objetiva y razonable por carecer de fundamento racional (...)* –FJ 4.º–, y que *en el presente caso, no se aprecia vulneración del principio de igualdad, puesto que a tenor de lo dispuesto en el artículo 133.3 de la Constitución todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de Ley, y por lo que aquí interesa el artículo 7.º2 de la Ley Orgánica 7/1980, de 5 julio, que regula la libertad religiosa, desarrollando el citado artículo 16 de la Constitución Española, supedita el reconocimiento legal de beneficios fiscales previsto en el ordenamiento jurídico general para las Entidades sin fin lucrativo y demás de carácter benéfico, a la celebración de Acuerdos o Convenios en los que habrá de respetarse el principio de igualdad, ... entendiéndose que no existía sin embargo igualdad fáctica entre la Iglesia Católica, que cuenta con un Convenio vigente en el Estado Español, y el mayor número de fieles que la profesan, así como un extenso patrimonio histórico y cultural a su cargo, y la Iglesia Evangélica Adventista, que carece de Convenio o Acuerdo de Cooperación con el Estado Español, y de la otra condición* –FJ 5.º–.

⁴³ Pues el *mayor número de fieles que profesan la fe católica*, no puede jamás justificar un trato favorable a la citada confesión, en un Estado que constitucionalmente se define como *neutral o laico*, en que *ninguna confesión tendrá carácter estatal*, y por consiguiente, la Iglesia y el Estado se encuentran *separados*.

⁴⁴ *Repertorio Aranzadi de Jurisprudencia*, n.º 2015/1992.

⁴⁵ *BOE* de 26 de julio de 1994.

⁴⁶ *Roj*: STS 6194/1997 – ECLI: ES: TS:1997:6194. *Id Cendoj*: 28079130071997100153.

corrientes, al contar la primera con un Convenio y un mayor número de fieles⁴⁷, y que *la posibilidad legal de acceso a éste* (de suscribir un Acuerdo) *coloca a todas las Iglesias en una posición sustancialmente igual, satisfactoria de la exigencia constitucional del artículo 14*⁴⁸. Algo que en el fondo es una verdad *a medias*, pues de nada le sirve a una confesión minoritaria que exista la posibilidad teórica de suscribir un Acuerdo con el Estado, si éste no tiene interés, y reconocer a la confesión minoritaria afectada el acceso a la asignación, como de hecho ha ocurrido hasta hoy⁴⁹.

Invocando los artículos 14, 16 y 24 de la Constitución, los demandantes recurren en amparo ante el TC, el cual se lo deniega el 13 de mayo de 1999⁵⁰, por entender que no se había producido ninguna vulneración del derecho a la igualdad ante la Ley⁵¹, a no ser obligado a declarar sobre la religión o creencia⁵² y a la tutela judicial efectiva⁵³. El TC entendía que no cabía apreciar vulneración del principio de igualdad, pues el régimen de financiación de la Iglesia Católica a través de la asignación tributaria, no carecía a su juicio de un *fundamento racional y objetivo* (...). Entendiendo además que el mandato de cooperación, no otorgaba un derecho fundamental directamente exigible a los poderes públicos que les obligue a establecer las vías indicadas para realizar el pretendido derecho de poder asignar un porcentaje de su impuesto al sostenimiento de su propia Iglesia.

Presentado recurso ante el TEDH, (*Caso Alujer Fernández y Caballero García contra España*), el 14 de junio de 2001, se rechazó la pretensión de los demandantes, al argumentar que la exigencia de un Acuerdo de cooperación

⁴⁷ El discutible argumento contenido en el FJ 1.º de la STS de 20 de octubre de 1997 señalaba expresamente de nuevo que *no existe, sin embargo igualdad fáctica entre la Iglesia Católica, que cuenta con un Convenio vigente en el Estado Español, y el mayor número de fieles que la profesan, así como un extenso patrimonio histórico y cultural a su cargo, y la Iglesia Evangélica Adventista, que carece de Convenio o Acuerdo de Cooperación con el Estado Español, y de la otra condición.*

⁴⁸ FJ 3.º de la STS de 20 de octubre de 1997.

⁴⁹ Al señalar que *afirmar que la realidad de la existencia de tal infracción se acredita por la circunstancia de que para entablar el proceso los actores tuvieron que declarar sus creencias religiosas, constituye un salto dialéctico en el vacío, cuya aceptación daría lugar a la absurda conclusión de que asumida por los actores la carga de acudir a un proceso para defender los que entienden que son sus derechos, los medios y posiciones utilizados libremente para su defensa se constituyan en exclusivos elementos definidores de aquellos derechos.* FJ 3.º de la STS de 20 de octubre de 1997, *in fine*. Además, el TS entiende que no ha habido vulneración del derecho a declarar sobre las propias creencias reconocido en el art. 16.2 CE.

⁵⁰ Véase a tal efecto el relato de los antecedentes de hecho del caso *Alujer Fernández y Caballero García contra España*, resuelto por el TEDH el 14 de junio de 2001.

⁵¹ Art. 14 CE.

⁵² Art. 16.2 CE.

⁵³ Art. 24 CE.

para poder disfrutar de la asignación, no parecía un requisito carente de fundamento, ni desproporcionado. Aplicando además su doctrina del *margen de apreciación* que hay que dejar a cada Estado, concretamente en cuanto al establecimiento de las delicadas relaciones entre éstos y las confesiones religiosas⁵⁴. La doctrina del margen de apreciación nacional, se empleará de nuevo en *Spampinato contra Italia*, el 29 de marzo de 2007, al desestimar el TEDH el recurso de una asociación de ateos italiana, que se sentía discriminada por no tener acceso al 8 por mil en la declaración del IRPF.

La ausencia de una obligación por parte de la Administración de incluir una casilla a favor de las confesiones minoritarias en la declaración del IRPF, ha sido recientemente refrendada por la Sentencia de la AN de 25 de mayo de 2015⁵⁵, en tanto no exista un Acuerdo, dando por buena la desestimación por parte de la Administración del derecho de petición de los demandantes⁵⁶. Esta sentencia fue confirmada por el TS el 14 de diciembre de 2016⁵⁷. Los recurrentes alegaban una vulneración del derecho a la igualdad, así como a la libertad religiosa, y a la aconfesionalidad del Estado⁵⁸.

⁵⁴ El margen de apreciación quedaría aún más justificado al no existir en Europa un estándar común en materia de financiación de las confesiones religiosas, estando dicha cuestión estrechamente vinculada con la historia y a las tradiciones de cada país. No compartimos este recurso a la doctrina del denominado *margen de apreciación nacional*, por entender que supone una verdadera *patente de corso* a favor de los Estados miembros del Convenio, una puerta abierta de par en par a discrecionales soluciones de *geometría variable*, y que sirve para encubrir diferencias de trato no justificadas, entre ciudadanos que están ejerciendo un mismo derecho fundamental, y que objetivamente deberían recibir un trato de igualdad ante la Ley. GARCÍA ROCA dice al respecto que ello es grave porque se superpone a la misma relativa indeterminación de los derechos. GARCÍA ROCA, Javier, «La muy discrecional doctrina del margen de apreciación nacional según el Tribunal Europeo de Derechos Humanos: Soberanía e integración», en: *Teoría y Realidad Constitucional*, n.º 20, 2007, p. 125.

⁵⁵ CENDOJ 28079230072015100174.

⁵⁶ El Fundamento Jurídico 6.º de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 25 de mayo de 2015 dice: *La conclusión a la que se llega, es que establecer un mecanismo recaudatorio para los fines religiosos de la FEREDE, como el que tiene la Iglesia Católica, debe ser consecuencia de la existencia de un convenio, pacto o acuerdo entre el Estado Español y el Organismo representativo de la correspondiente religión que llegue a establecerlo de esa forma, sin que pueda la Administración, o algún Ministerio del Gobierno del momento establecerlo de forma unilateral. En todo caso, en la Ley 24/1999, (entendemos que es un error tipográfico del documento publicado con referencia CENDOJ 28079230072015100174, y que en realidad quiere decir Ley 24/1992), como manifestación de dichos pactos, se establecen los mecanismos de modificación o ampliación de su contenido, a los que puedan llegar el Estado Español y la FEREDE, mecanismos que deberán ser observados para lograr la finalidad pretendida por la recurrente, y que en todo caso, como queda dicho, y al constituir el derecho de petición un remedio residual cuando pueda adquirirse por otro medio lo que se pretenda, es claro que no se han agotado los trámites ordinarios para llegar a ese reconocimiento pretendido.*

⁵⁷ CENDOJ 28079130042016100445.

⁵⁸ Antecedente de Hecho 3.º y Fundamento Jurídico 2.º de la STS de 14 de diciembre de 2016.

El TS señalará que *en ningún caso conlleva el derecho de petición la obligación por parte del poder público frente al que se ejerce de acogerla materialmente*, y añade que *ni la sentencia*, (se refiere a la de la AN de 2015), *ni la actuación administrativa incurrir en infracción de los artículos 14 y 16 de la Constitución*⁵⁹.

1.2.2 La Fundación Pluralismo y Convivencia

La Ley de PGE para 2005,⁶⁰ introdujo como novedad, y con carácter *temporal*⁶¹, la dotación de hasta 3.000.000 de euros para la financiación de proyectos que contribuyan a una mejor *integración social y cultural* de las minorías religiosas, presentados por las confesiones no católicas con *Acuerdo* de cooperación o con *notorio arraigo*, algo que merece las siguientes reflexiones:

1) La financiación se hace con una previsión temporal, *en tanto en cuanto no se alcance la autofinanciación completa de todas las confesiones religiosas en España*, lo cual es una cláusula en exceso *ambigua*, al no fijar un límite final, claramente definido⁶².

2) Existen dos diferencias con el régimen de financiación de los católicos: *Cuantitativamente* es menor la cantidad destinada a las confesiones minoritarias, cuya presencia social es inferior. *Cualitativamente*, la Iglesia Católica tiene plena libertad para disponer de los fondos percibidos en base a la asignación, mientras que las minoritarias deben dedicarlos a proyectos que contribuyan a una mejor *integración social y cultural* de las minorías religiosas en España, y no a la retribución, sin más, de sus ministros de culto⁶³.

3) La experiencia de los años en que ha estado en vigor la financiación pública a las confesiones minoritarias por medio de esta Fundación, pone de manifiesto que ha sido destinada de forma prácticamente exclusiva a las confesiones con *Acuerdo*, que han sido las grandes beneficiarias, y no a las confesiones con mera declaración de *notorio arraigo*, que *de facto*, han que-

⁵⁹ Fundamento Jurídico 5.º de la STS de 14 de diciembre de 2016.

⁶⁰ Disposición Adicional 13.ª de la Ley 2/2004, de 27 de diciembre.

⁶¹ Al menos eso dice la norma.

⁶² Una indefinición preocupante si se tiene en cuenta que la financiación pública a la Iglesia Católica venía ya recogida en la Constitución de 1837.

⁶³ Pues quedan excluidos los fines religiosos en sentido estricto. MARTÍN GARCÍA, María del Mar, «La financiación directa de las minorías religiosas», en: *La financiación de la libertad religiosa. Actas del VIII Simposio Internacional de Derecho Concordatario*, Garcimartín, Carmen, (Ed.), Editorial Comares, Granada, 2017, pp. 137 y ss.

dado excluidas del acceso a dicha financiación pública⁶⁴, algo que criticamos, pues supone una discriminación injustificada⁶⁵. Conviene destacar, como positivo, la reciente incorporación a su Patronato de algunos representantes de confesiones con mera declaración de notorio arraigo⁶⁶, y la participación de todas las confesiones con arraigo, (evangélicos, musulmanes, judíos, budistas, mormones, ortodoxos y Testigos de Jehová), en los procesos de validación de las Guías técnicas de apoyo a la gestión pública de la diversidad religiosa que publica la Fundación a través del Observatorio del Pluralismo Religioso en España⁶⁷.

La Fundación Pluralismo y Convivencia se ha venido financiando de forma prácticamente exclusiva mediante subvenciones a través de los PGE, que han representado un porcentaje cercano al 99% de sus ingresos, desde su creación, demostrando una extraordinaria debilidad para generar ingresos propios, y una gran dependencia de los PGE, y de las fuertes fluctuaciones que la subvención prevista en ellos⁶⁸.

⁶⁴ Pueden consultarse a tales efectos las convocatorias de ayudas de la Fundación en:

‘<http://www.pluralismoyconvivencia.es/ayudas/>’ Consultado el 1 de noviembre de 2018.

⁶⁵ Una crítica que con anterioridad ha sido puesta de manifiesto por DÍAZ RUBIO, autora con la que coincidimos en esta apreciación. Véase: DÍAZ RUBIO, Patricia, «La financiación de las confesiones minoritarias: La Fundación Pluralismo y Convivencia», en: *ADEE*, Vol. XXIX, 2013, pp. 131 y ss., especialmente la p. 135.

⁶⁶ La Memoria de la Fundación de 2016, incluía a D. Antonio Mínguez Reguera, representante de la confesión budista y Dña. Cristina Villar Rey, representante de la Iglesia de Jesucristo de los Santos de los Últimos Días. Los Testigos de Jehová y ortodoxos no habían designado aún a sus representantes.

Puede verse a tal efecto: ‘http://www.pluralismoyconvivencia.es/quienes_somos/organos_de_gobierno/patronato.html’ Consultado el 1 de noviembre de 2018.

⁶⁷ Una herramienta que elabora la Fundación en colaboración con el Ministerio de Justicia y la Federación Española de Municipios. ‘http://www.observatorioreligion.es/publicaciones/guias_para_la_gestion_publica_de_la_diversidad_religiosa/’ Consultado el 1 de noviembre de 2018.

⁶⁸ Especialmente en los últimos años, debido a los recortes de gasto impuestos por la necesidad de equilibrar las cuentas públicas.

*Ingresos de la fundación pluralismo y convivencia*⁶⁹

Año	Ingresos – PGE	Ingresos – Totales	% Ingresos – PGE respecto a Ingresos Totales
2005	3.000.000	3.004.040,64	99,86%
2006	4.000.000	4.037.486,44	99,07%
2007	4.500.000	4.595.982,68	97,91%
2008	5.000.000	5.189.413,03	96,35%
2009	5.000.000	5.003.375,98	99,93%
2010	5.000.000	5.003.085,81	99,93%
2011	4.400.000	4.402.545,00	99,94%
2012	1.830.000 ⁷⁰	–	–
2013	1.500.000	1.501.000,00	99,93%
2014	1.380.000	–	–
2015	1.380.000	–	–
2016	1.380.000 ⁷¹	–	–
2017	1.380.000	–	–
2018	1.750.000 ⁷²	–	–

⁶⁹ Puede verse a tal efecto el documentadísimo estudio realizado por DÍAZ RUBIO, en que se analizan detalladamente los ingresos de la Fundación año a año, desde su creación hasta 2013, inclusive, y en el que se muestra que los ingresos percibidos con carácter externo a los PGE, son básicamente fruto de aportaciones cuantitativamente testimoniales de alguna entidad dependiente de la banca como la Obra Social de La Caixa, o la compañía Telefónica móviles para la realización de la página web. DÍAZ RUBIO, Patricia, «La financiación de las confesiones minoritarias: La Fundación Pluralismo y Convivencia», en: *ADEE*, Vol. XXIX, 2013, pp. 121 y ss. Asimismo es de interés: CIÁURRIZ LABIANO, María José, «La Fundación Pluralismo y Convivencia», en: Aspectos del régimen económico y patrimonial de las confesiones religiosas, Álvarez Cortina, Andrés Corsino y Rodríguez Blanco, Miguel, (Dir.), Comares, 2008, pp. 105-122.

⁷⁰ En los PGE para 2012 hubo una dotación inicial de 2.000.000 de euros, pero a raíz del Acuerdo de no disposición de créditos adoptado por el Consejo de Ministros de 13 de julio de 2012, se desarrolló el expediente de modificación de créditos 449/2012, con informe de 31 de julio de 2012, del Jefe de la Oficina Presupuestaria con el conforme del Subsecretario de 1 de agosto de 2012, por el que se propuso la retención y no disponibilidad de crédito por importe de 170.000 euros, quedando la resolución de transferencia a favor de la Fundación en 1.830.000 euros. Véase la p. 19 del Informe de Auditoría de Cuentas de la Fundación, relativa al Ejercicio 2012, publicada en: 'http://www.pluralismoyconvivencia.es/upload/92/56/CUENTAS_ANUALES_INFORME_AUDITORIA.pdf' Consultado el 1 de noviembre de 2018.

⁷¹ La cantidad exacta que consta en la Memoria de 2016 es: 1.381.239,99 euros, en concepto de subvenciones imputadas a resultados del ejercicio. En dicho ejercicio figuraban además unos ingresos por importe de 5.287,16, en concepto de *Reintegro de ayudas y asignaciones*, y de 8.100,54 por *Ventas y otros ingresos ordinarios de la actividad mercantil*.

Véase: 'http://www.pluralismoyconvivencia.es/upload/14/49/Memoria_de_actividad_2016.pdf' Consultado el 1 de noviembre de 2018.

⁷² Cifra definitiva, tras la aprobación de la nueva Ley del PGE, pues inicialmente se había prorrogado lo dispuesto en el ejercicio anterior. Agradezco la información facilitada desde la Fundación Pluralismo y Convivencia por D.ª Aurora Fernández García.

1.3 Valoración crítica del modelo de cooperación económica directa

El modelo de financiación directa de las confesiones en España se caracteriza por una marcada *asimetría*, algo que se pone de manifiesto si comparamos el aplicado a la Iglesia Católica, en relación con el de las confesiones minoritarias. Martínez Torrón ha hablado sin tapujos del fracaso del sistema de asignación tributaria, al afirmar que «... está aún lejos de permitir la autofinanciación de la Iglesia Católica. Los recursos obtenidos por el nuevo sistema son muy inferiores a los del anterior. Lo cual ha ocasionado que debiera prorrogarse, más allá de lo previsto en el Acuerdo, la ayuda económica directa del Estado español a la Iglesia, como la única manera viable de posibilitar su sostenimiento económico»⁷³. Debiera tal vez pensarse en una solución cercana a la de Holanda, en que a consecuencia de la Ley derogatoria de la financiación por el Estado de la Iglesias, de 7 de diciembre de 1983⁷⁴, se fijó un plazo de 20 años, durante el cual el Estado pagaría 250 millones de florines anuales, transcurrido dicho plazo, éstas dejaron de financiarse con cargo a fondos públicos a partir del 1 de enero de 2004, a ello se unía la extinción de las franquicias postales de las que gozaban los eclesiásticos⁷⁵, desde el 1 de enero de 1994, como nos recordase Cimbalo en una extraordinaria monografía⁷⁶.

Aun cuando en el art. 2.5 del AAE, la Iglesia declara el propósito de lograr por sí misma los recursos suficientes para la atención de sus necesidades, no incluye *expresamente* un plazo⁷⁷, no es menos cierto que cabe deducir que *implícitamente* deberá de autofinanciarse algún día, y que en algún momento dicho compromiso deberá de serle exigible. Curiosamente, en un Informe elaborado en 1970 por Lombardía, a solicitud del Ministerio de Justicia, con motivo de una serie de reuniones para la redacción de un nuevo Concordato que reemplazara al de 1953,

⁷³ MARTÍNEZ-TORRÓN, Javier, «Concordato, cooperación e igualdad. La cooperación del Estado español con las confesiones religiosas a la luz del vigente sistema de Acuerdos con la Iglesia Católica», en: *RGDCDEE*, 4, Iustel, Madrid, 2004, p. 19.

⁷⁴ Que sancionaba el previo Acuerdo entre el Estado y las Confesiones y Asociaciones Religiosas, firmado el 18 de mayo de 1981.

⁷⁵ Artículos 4 y 5 de la Ley de 7 de diciembre de 1983.

⁷⁶ CIMBALO, Giovanni, *I rapporti finanziari tra Stato e confessioni religiose nei Paesi Bassi*, Giuffrè, Milán, 1989, pp. 319 y s. Los textos de la Ley y el Acuerdo en holandés e italiano se encuentran en las pp. 412 y ss. LLAMAZARES FERNÁNDEZ, Dionisio, *Derecho de la Libertad de Conciencia. II. Libertad de conciencia, identidad personal y solidaridad*, 3.ª edición, Thomson-Civitas, Madrid, 2007, pp. 650-651. PARDO PRIETO, Paulino César, «Régimen económico y tributario de las confesiones religiosas», en: *El Derecho de la libertad de conciencia en el marco de la Unión Europea: pluralismo y minorías*, Fernández-Coronado, Ana, (Dir.), Colex, Madrid, 2002, p. 285.

⁷⁷ GIMÉNEZ BARRIOCANAL, Fernando, «Una exposición de la financiación del 0,7% desde la perspectiva de la Iglesia», en: *La financiación de la libertad religiosa. Actas del VIII Simposio Internacional de Derecho Concordatario*, Garcimartín, Carmen, (Ed.), Editorial Comares, Granada, 2017, p. 55.

se proponía un breve plazo de transición, en el que se mantendría la dotación presupuestaria por la que el Estado entregaría «durante cada uno de los años comprendidos entre 197... y 197... la cantidad global de ... millones de pesetas con destino al sostenimiento del culto, a la sustentación del clero y a la atención de otros fines eclesiásticos». Añadiendo que «terminado este período de régimen transitorio desaparecerán del Presupuesto del Estado español toda clase de consignaciones para fines eclesiásticos». El plazo era inferior a 10 años, y de haberse puesto en práctica, como la clarividencia de Lombardía aconsejaba, hubiera conllevado que hoy la Iglesia fuese autosuficiente⁷⁸. Que nadie se *asuste*, pero no estamos haciendo referencia a gravosos desembolsos, pues si dividimos los 250 millones de euros que percibió de media la Iglesia Católica en los últimos ejercicios, entre los 10 millones de católicos practicantes, corresponderían apenas 25 euros por practicante/año, es decir, menos de 50 céntimos por misa dominical. Una cantidad que a día de hoy no es precisamente disparatada, y que además, tras la entrada en vigor de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades⁷⁹, a partir del ejercicio 2016, son deducibles en un porcentaje del 75%.

Mientras tanto, 25 años después de la entrada en vigor de los Acuerdos de 1992, las confesiones minoritarias carecen de un mecanismo de financiación como el de la asignación. Una situación que se nos antoja claramente discriminatoria. Es sarcástico releer, dos décadas después, el FJ 3.º de la STS de 20 de octubre de 1997⁸⁰, que a la hora de desestimar la demanda presentada por dos ciudadanos evangélicos, que se sentían discriminados, justificaba la denegación en base a la posibilidad legal de acceso a un convenio, entendiéndolo que ello *colocaba a todas las Iglesias en una posición sustancialmente igual, satisfactoria de la exigencia constitucional del artículo 14*⁸¹, máxime cuando después de tanto tiempo, ninguna confesión minoritaria ha podido suscribir un nuevo Acuerdo que prevea su acceso a un mecanismo de asignación semejante al del AAE, por falta de voluntad política.

Entendemos que la solución al problema de la financiación de las confesiones religiosas debe venir de la mano de la mentalización de sus fieles, y no del subsidio estatal, pues ello las hace económicamente dependientes del Estado, y es contrario al principio de laicidad, pues *ninguna confesión tendrá ca-*

⁷⁸ El contenido de este interesantísimo *Informe* ha llegado a nosotros gracias al excelente estudio de BLANCO, María, publicado en: BLANCO, María, «La aportación de Pedro Lombardía en los Acuerdos de 1976 y 1979», en: *XXX Años de los Acuerdos entre España y la Santa Sede. Actas del IV Simposio Internacional de Derecho Concordatario. Almería, 18-20 de noviembre de 2009*, Caparrós, María del Carmen, Martín, María del Mar, y Salido, Mercedes (Eds.), Comares, Granada, 2010, pp. 333-343. Especialmente la p. 342.

⁷⁹ BOE de 28 de noviembre de 2014.

⁸⁰ Roj: STS 6194/1997 – ECLI: ES: TS:1997:6194. Id Cendoj: 28079130071997100153.

⁸¹ FJ 3.º de la STS de 20 de octubre de 1997.

rácter estatal. Nos parece difícil de justificar por qué existe en nuestro (*laico*) ordenamiento una partida de fondos públicos destinada a la financiación de proyectos de acción social a la que únicamente pueden acceder las confesiones con Acuerdo de cooperación y/o declaración de notorio arraigo⁸², y no se deja abierto el acceso al concurso por el que se distribuyen dichos fondos a otras entidades aconfesionales sin ánimo de lucro.

No creemos que la solución sea optar por un modelo como el italiano, en que pueden gozar de la asignación tributaria todas aquellas confesiones religiosas que, habiendo suscrito un Acuerdo de cooperación con el Estado, no hayan renunciado a la misma⁸³, ya que el mismo se aproxima a uno de pluriconfesionalidad. Pero en tanto no se exija a la Iglesia Católica su plena autofinanciación, con cargo a los recursos aportados por sus fieles, resultará muy difícil justificar la actual diferencia de trato respecto de las confesiones minoritarias, sin que sirva de explicación para ello su predominante posición sociológica, tal y como ha venido a argumentar la jurisprudencia nacional, y dado por bueno por el TEDH, a raíz del *caso Alujer Fernández y Caballero García*, al *mirar hacia otro lado*, con la doctrina del margen de *apreciación nacional*.

La financiación de las confesiones debiera descansar en el esfuerzo económico de sus fieles, pues es a ellos, y no al Estado, a quien corresponde, en un estado laico. La Disposición Final 5.^a de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades⁸⁴, elevó los porcentajes de deducibilidad en el IRPF de las aportaciones a favor de las confesiones religiosas con Acuerdo, que a partir del ejercicio 2016, asciende a un porcentaje del 75%, respecto a los 150 primeros euros donados, y del 30% para al importe que excediera de dicha cifra, siempre que no se superase el 10% de la base liquidable. Debiera haberse extendido este beneficio fiscal al resto de confesiones inscritas en el Registro, y no haberlo supeeditado a un Acuerdo, (lo cual exige la existencia de voluntad política al respecto), haciendo de poca utilidad a este respecto la mera declaración de notorio arraigo.

Zalbidea⁸⁵, en una de las mejores monografías publicadas en España sobre la rendición de cuentas en el ordenamiento canónico, se hace eco de estudios en los que se analiza que la transparencia puede inducir a una mayor corresponsabilidad de los fieles en el sostenimiento de la Iglesia, llegándose a estimar que ello

⁸² Al menos teóricamente estas últimas también.

⁸³ La Iglesia de Jesucristo de los Santos de los Últimos Días no participa de la asignación tributaria en el IRPF. Téngase en cuenta que la misma se financia exclusivamente con las aportaciones voluntarias de sus fieles, las cuales son deducibles en el IRPF, conforme a lo establecido en el artículo 24 de la Ley 127/2012, de 30 de julio, que fijó un límite inicial máximo de 1.032,91 euros.

⁸⁴ BOE de 28 de noviembre de 2014.

⁸⁵ ZALBIDEA, Diego, *La rendición de cuentas en el ordenamiento canónico: transparencia y misión*, Instituto Martín de Azpilcueta – EUNSA, Pamplona, 2018, pp. 90-92.

podría repercutir en un aumento del 30% de la contribución de los mismos⁸⁶. Pensemos en la potente actividad desplegada por Cáritas, una de las instituciones más transparentes, y con mayor grado de credibilidad en España, cuyos ingresos no se han visto afectados por la dura crisis económica, y que en algunas CCAA, como Navarra⁸⁷, ha venido desplegando una labor semejante a la de una verdadera y potente *Consejería de Asuntos Sociales*, en paralelo, en ámbitos como el de los programas de la vivienda social, residencias supervisadas, comedores sociales, o mediante sus centros ocupacionales⁸⁸.

2. COOPERACIÓN ECONÓMICA INDIRECTA: EL RÉGIMEN FISCAL

2.1 Marco legal

Cuando se analiza el régimen fiscal de las confesiones religiosas resulta imprescindible deslindar un doble escenario, en función de si tienen o no un Acuerdo, (en cuyo caso hay que distinguir el distinto régimen de la Iglesia Católica y el de las Confesiones que suscribieron los Acuerdos de 1992, pues algunos de los beneficios fiscales solo están previstos a favor de la Iglesia, como ocurría con los beneficios en el IVA, antes de su renuncia a ellos

⁸⁶ Coincidimos plenamente con ZALBIDEA en que la rendición de cuentas no se puede estudiar solo desde el punto de vista del efecto beneficioso de la información financiera en la recaudación, o en el grado de implicación de los miembros de una organización en el sostenimiento de la misma, desde el momento en que la transparencia se ha convertido en un objetivo de gobierno necesario para poder sostener las actividades sin ánimo de lucro en un momento financiero especialmente crítico, como puede ser el contexto de una crisis económica. También entendemos, al igual que el citado autor, que lo más importante no es determinar el porcentaje concreto de dicho aumento, sino ser conscientes de la conexión implícita que hay entre transparencia y mayores expectativas de autofinanciación de la Iglesia.

⁸⁷ Puede verse al respecto: TORRES GUTIÉRREZ, Alejandro, «El sistema de servicios sociales en la Comunidad Foral de Navarra: Un estudio desde una perspectiva multicultural», en: *Asistencia social, participación y reconocimiento de la diversidad: Un estudio comparado entre comunidades autónomas*, Castro Jover, Adoración (Dir.), Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2016, pp. 377-406.

⁸⁸ La fiabilidad con la que opera Cáritas en el campo de la prestación de servicios sociales, ha llevado a que en algunos ámbitos concretos haya desempeñado funciones de operador *cuasi público*, concretamente en dos de ellos: el de la gestión y tramitación de las adquisiciones y rehabilitaciones de vivienda usada con fines sociales, y en el anticipo de las ayudas de renta de inclusión social. El estudio de la financiación de la asistencia social prestada por la Iglesia Católica mediante Cáritas Navarra, revelaba que la misma se costea básicamente a través de ingresos que proceden del sector privado, pues tal y como muestran las cuentas del ejercicio 2017, sobre unos ingresos totales de 5.220.886,70 euros, únicamente 65.478,73 euros, procedían de subvenciones públicas, (y 131.526,06 de subvenciones privadas), es decir, un porcentaje insignificante de los ingresos de ese ejercicio.

⁸⁹ <https://www.caritaspamplona.org/services/financiacion/> Consultado el 1 de noviembre de 2018.

desde 2007, o en el caso del ICIO⁸⁹). En caso de carecer de dicho Acuerdo, el mero hecho de ser una confesión religiosa no les otorga beneficio fiscal alguno, por lo que el único recurso que les cabría sería constituir fundaciones⁹⁰ o asociaciones declaradas de utilidad pública⁹¹ que, pudieran acceder a los beneficios fiscales contemplados en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo⁹², en caso de cumplir los requisitos del artículo 3 de la misma⁹³.

⁸⁹ Por no haber una cláusula en los Acuerdos de 1992, de alcance semejante a la del art. IV.1. B) del AAE.

⁹⁰ Reguladas por la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, *BOE* de 27 de diciembre de 2002.

⁹¹ Véase a tal efecto el artículo 32 de la LO 1/2002, de 22 de marzo, *BOE* de 26 de marzo de 2002, que en materia de *Asociaciones de utilidad pública*, establece que:

1. A iniciativa de las correspondientes asociaciones, podrán ser declaradas de utilidad pública aquellas asociaciones en las que concurren los siguientes requisitos:

a) Que sus fines estatutarios tiendan a promover el interés general, en los términos definidos por el artículo 31.3 de esta Ley, y sean de carácter cívico, educativo, científico, cultural, deportivo, sanitario, de promoción de los valores constitucionales, de promoción de los derechos humanos, de víctimas del terrorismo, de asistencia social, de cooperación para el desarrollo, de promoción de la mujer, de promoción y protección de la familia, de protección de la infancia, de fomento de la igualdad de oportunidades y de la tolerancia, de defensa del medio ambiente, de fomento de la economía social o de la investigación, de promoción del voluntariado social, de defensa de consumidores y usuarios, de promoción y atención a la personas en riesgo de exclusión por razones físicas, sociales, económicas o culturales, y cualesquiera otros de similar naturaleza. (Modificada por la Ley 29/2011, de 22 de septiembre).

b) Que su actividad no esté restringida exclusivamente a beneficiar a sus asociados, sino abierta a cualquier otro posible beneficiario que reúna las condiciones y caracteres exigidos por la índole de sus propios fines.

c) Que los miembros de los órganos de representación que perciban retribuciones no lo hagan con cargo a fondos y subvenciones públicas.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, y en los términos y condiciones que se determinen en los Estatutos, los mismos podrán recibir una retribución adecuada por la realización de servicios diferentes a las funciones que les corresponden como miembros del órgano de representación.

d) Que cuenten con los medios personales y materiales adecuados y con la organización idónea para garantizar el cumplimiento de los fines estatutarios.

e) Que se encuentren constituidas, inscritas en el Registro correspondiente, en funcionamiento y dando cumplimiento efectivo a sus fines estatutarios, ininterrumpidamente y concurriendo todos los precedentes requisitos, al menos durante los dos años inmediatamente anteriores a la presentación de la solicitud.

2. Las federaciones, confederaciones y uniones de entidades contempladas en esta Ley podrán ser declaradas de utilidad pública, siempre que los requisitos previstos en el apartado anterior se cumplan, tanto por las propias federaciones, confederaciones y uniones, como por cada una de las entidades integradas en ellas.

⁹² *BOE* de 24 de diciembre de 2002.

⁹³ Las entidades a que se refiere el artículo anterior, (entre las que se incluyen las fundaciones y las asociaciones declaradas de utilidad pública), que cumplan los siguientes requisitos, serán consideradas, a efectos de esta Ley, como entidades sin fines lucrativos:

1.º Que persigan fines de interés general, como pueden ser, entre otros, los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, los de asistencia social e inclu-

sión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado, de promoción de la acción social, defensa del medio ambiente, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, económicas o culturales, de promoción de los valores constitucionales y defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de fomento de la economía social, de desarrollo de la sociedad de la información, de investigación científica, desarrollo o innovación tecnológica y de transferencia de la misma hacia el tejido productivo como elemento impulsor de la productividad y competitividad empresarial.

2.º Que destinen a la realización de dichos fines al menos el 70 por 100 de las siguientes rentas e ingresos:

a) Las rentas de las explotaciones económicas que desarrollen.

b) Las rentas derivadas de la transmisión de bienes o derechos de su titularidad. En el cálculo de estas rentas no se incluirán las obtenidas en la transmisión onerosa de bienes inmuebles en los que la entidad desarrolle la actividad propia de su objeto o finalidad específica, siempre que el importe de la citada transmisión se reinvierta en bienes y derechos en los que concurra dicha circunstancia.

c) Los ingresos que obtengan por cualquier otro concepto, deducidos los gastos realizados para la obtención de tales ingresos. Los gastos realizados para la obtención de tales ingresos podrán estar integrados, en su caso, por la parte proporcional de los gastos por servicios exteriores, de los gastos de personal, de otros gastos de gestión, de los gastos financieros y de los tributos, en cuanto que contribuyan a la obtención de los ingresos, excluyendo de este cálculo los gastos realizados para el cumplimiento de los fines estatutarios o del objeto de la entidad sin fines lucrativos. En el cálculo de los ingresos no se incluirán las aportaciones o donaciones recibidas en concepto de dotación patrimonial en el momento de su constitución o en un momento posterior.

Las entidades sin fines lucrativos deberán destinar el resto de las rentas e ingresos a incrementar la dotación patrimonial o las reservas.

El plazo para el cumplimiento de este requisito será el comprendido entre el inicio del ejercicio en que se hayan obtenido las respectivas rentas e ingresos y los cuatro años siguientes al cierre de dicho ejercicio.

3.º Que la actividad realizada no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria. Se entenderá cumplido este requisito si el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de las explotaciones económicas no exentas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria no excede del 40 por 100 de los ingresos totales de la entidad, siempre que el desarrollo de estas explotaciones económicas no exentas no vulnere las normas reguladoras de defensa de la competencia en relación con empresas que realicen la misma actividad.

A efectos de esta Ley, se considera que las entidades sin fines lucrativos desarrollan una explotación económica cuando realicen la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. El arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad no constituye, a estos efectos, explotación económica.

4.º Que los fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno y los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive de cualquiera de ellos no sean los destinatarios principales de las actividades que se realicen por las entidades, ni se beneficien de condiciones especiales para utilizar sus servicios.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará a las actividades de investigación científica y desarrollo tecnológico, ni a las actividades de asistencia social o deportivas a que se refiere el artículo 20, apartado uno, en sus números 8.º y 13.º, respectivamente, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, ni a las fundaciones cuya finalidad sea la conservación y restauración de bienes del Patrimonio Histórico Español que cumplan las exigencias de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, o de la Ley de la respectiva

Comunidad Autónoma que le sea de aplicación, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.

Lo dispuesto en el primer párrafo de este número no resultará de aplicación a las entidades a que se refiere el párrafo e) del artículo anterior.

5.º Que los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno sean gratuitos, sin perjuicio del derecho a ser reembolsados de los gastos debidamente justificados que el desempeño de su función les ocasione, sin que las cantidades percibidas por este concepto puedan exceder de los límites previstos en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para ser consideradas dietas exceptuadas de gravamen.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no resultará de aplicación a las entidades a que se refiere el párrafo e) del artículo anterior y respetará el régimen específico establecido para aquellas asociaciones que, de acuerdo con la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación, hayan sido declaradas de utilidad pública.

Los patronos, representantes estatutarios y miembros del órgano de gobierno podrán percibir de la entidad retribuciones por la prestación de servicios, incluidos los prestados en el marco de una relación de carácter laboral, distintos de los que implica el desempeño de las funciones que les corresponden como miembros del Patronato u órgano de representación, siempre que se cumplan las condiciones previstas en las normas por las que se rige la entidad. Tales personas no podrán participar en los resultados económicos de la entidad, ni por sí mismas, ni a través de persona o entidad interpuesta.

Lo dispuesto en este número será de aplicación igualmente a los administradores que representen a la entidad en las sociedades mercantiles en que participe, salvo que las retribuciones percibidas por la condición de administrador se reintegren a la entidad que representen.

En este caso, la retribución percibida por el administrador estará exenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y no existirá obligación de practicar retención a cuenta de este impuesto.

6.º Que, en caso de disolución, su patrimonio se destine en su totalidad a alguna de las entidades consideradas como entidades beneficiarias del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25, ambos inclusive, de esta Ley, o a entidades públicas de naturaleza no fundacional que persigan fines de interés general, y esta circunstancia esté expresamente contemplada en el negocio fundacional o en los estatutos de la entidad disuelta, siendo aplicable a dichas entidades sin fines lucrativos lo dispuesto en el párrafo c) del apartado 1 del artículo 97 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

En ningún caso tendrán la condición de entidades sin fines lucrativos, a efectos de esta Ley, aquellas entidades cuyo régimen jurídico permita, en los supuestos de extinción, la reversión de su patrimonio al aportante del mismo o a sus herederos o legatarios, salvo que la reversión esté prevista en favor de alguna entidad beneficiaria del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25, ambos inclusive, de esta Ley.

7.º Que estén inscritas en el registro correspondiente.

8.º Que cumplan las obligaciones contables previstas en las normas por las que se rigen o, en su defecto, en el Código de Comercio y disposiciones complementarias.

9.º Que cumplan las obligaciones de rendición de cuentas que establezca su legislación específica. En ausencia de previsión legal específica, deberán rendir cuentas antes de transcurridos seis meses desde el cierre de su ejercicio ante el organismo público encargado del registro correspondiente.

10.º Que elaboren anualmente una memoria económica en la que se especifiquen los ingresos y gastos del ejercicio, de manera que puedan identificarse por categorías y por proyectos, así como el porcentaje de participación que mantengan en entidades mercantiles.

Las entidades que estén obligadas en virtud de la normativa contable que les sea de aplicación a la elaboración anual de una memoria deberán incluir en dicha memoria la información a que se refiere este número.

El marco de beneficios fiscales, a favor de las confesiones con Acuerdo se encuentra recogido:

- 1) En el caso de la Iglesia Católica en los arts. III, IV y V del AAE.
- 2) En el de las confesiones que suscribieron los Acuerdos de 1992, en sus respectivos artículos 11.

Además, la Iglesia Católica y las confesiones con Acuerdo, gozan de los beneficios incluidos en los artículos 5 a 15 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, porque así lo contempla su Disposición Adicional 9.^a, que extiende el régimen previsto en la misma, a las asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el artículo V del AAE, así como a las entidades contempladas en el artículo 11.5 de las Leyes 24 y 25/1992, de 10 de noviembre, que aprueban, respectivamente, los Acuerdos con la FEREDE y la Federación de Comunidades Israelitas de España, y el artículo 11.4 de la Ley 26/1992, que aprueba el Acuerdo con la Comisión Islámica, siempre que estas entidades cumplan los requisitos exigidos por esta Ley a las entidades sin fines lucrativos para la aplicación de dicho régimen. Las entidades de la Iglesia Católica contempladas en los artículos IV y V del AAE, y las equivalentes recogidas en los Acuerdos de cooperación del Estado con otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas, serán consideradas entidades beneficiarias del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25, ambos inclusive, de la Ley 49/2002⁹⁴.

Esto permite diferenciar dos grupos de regímenes fiscales, al ser muy distinto el que se aplica a las confesiones religiosas con Acuerdo, del de aquellas que carecen de él, algo especialmente relevante en el ámbito de determinados impuestos como el IBI, el Impuesto de Sociedades, o el de Donaciones, e incluso el propio IRPF, (especialmente en lo relativo, en este último tributo, a la deducibilidad de las donaciones).

2.2 Análisis de los beneficios fiscales de las confesiones religiosas en los principales impuestos

2.2.1 Beneficios fiscales en el IRPF

El art. XX.3 del Concordato de 1953, expresamente contemplaba que estaban *exentas de todo impuesto o contribución, las dotaciones del culto y clero*

Reglamentariamente, se establecerán el contenido de esta memoria económica, su plazo de presentación y el órgano ante el que debe presentarse.

⁹⁴ Párrafo 3.º de la Disposición Adicional 9.ª de la Ley 49/2002.

a que se refiere el artículo XIX, y el ejercicio del ministerio sacerdotal. Un privilegio más propio de la Edad Media, que de un sistema tributario moderno, donde rigen los principios de capacidad económica, progresividad y generalidad en relación con la contribución al sostenimiento de los gastos públicos. Este privilegio desapareció con el AAE. Los ministros de culto de las todas las confesiones religiosas, con o sin Acuerdo de cooperación, a día de hoy, están sujetos y no exentos del pago del IRPF por los emolumentos recibidos con motivo de su función pastoral.

Conforme a lo dispuesto por la redacción originaria del artículo 19 de la Ley 49/2002, las deducciones aplicables en el IRPF a los donativos a favor de las confesiones con Acuerdo ascendieron hasta el ejercicio de 2014, al 25% de la cantidad donada, con el límite de no superar el 10% de la base liquidable⁹⁵. Dicho porcentaje de deducción de las donaciones en el IRPF, fue modificado por la Disposición Final 5.^a de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades⁹⁶, que los elevó a partir del ejercicio 2016, a un porcentaje del 75%, respecto a los 150 primeros euros donados, y del 30% respecto al importe que excediera de tal cantidad, siempre que no se superase el 10% de la base liquidable⁹⁷. En caso de donativos plurianuales⁹⁸, el porcentaje de deducción aplicable a la base de la deducción en favor de esa misma entidad, que exceda de 150 euros, será el 35 por ciento, a partir de 2016⁹⁹.

Deducción en el IRPF de los donativos a favor de las confesiones con acuerdo

IRPF	Ejercicio 2014	Ejercicio 2015	Ejercicio 2016
Primeros 150 euros	25%	50%	75%
Resto	25%	27,5%	30%
Donaciones Plurianuales (al menos 3 años)		32,5%	35%
Límite deducción base liquidable	10%		

⁹⁵ La redacción inicial de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, fue publicada en el *BOE* de 25 de diciembre de 2002.

⁹⁶ *BOE* de 28 de noviembre de 2014.

⁹⁷ Con carácter transitorio en 2015 el porcentaje de deducibilidad durante dicho ejercicio fue del 50% respecto a los 150 primeros euros donados, y del 27,5% de lo que excediera dichos 150 euros, (con idéntico límite del 10% en relación con la base liquidable).

⁹⁸ Es decir, si en los dos períodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción en favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del ejercicio anterior.

⁹⁹ Lo fue del 32,5% con carácter transitorio en 2015.

Se encuentran exentas del IRPF, del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que grave la renta del donante o aportante, las ganancias patrimoniales y las rentas positivas que se pongan de manifiesto con ocasión de los donativos, donaciones y aportaciones anteriores¹⁰⁰. Asimismo estarán exentos del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, los incrementos que se pongan de manifiesto en las transmisiones de terrenos, o en la constitución, o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, realizadas con ocasión de los donativos, donaciones y aportaciones a favor de las confesiones con Acuerdo¹⁰¹. La efectividad de los donativos, donaciones y aportaciones deducibles se justificará mediante certificación expedida por la entidad beneficiaria, que deberá remitir a la Administración tributaria la información sobre las certificaciones expedidas, que deberá contener los extremos contemplados en el art. 24 de la Ley 49/2002¹⁰².

En las haciendas forales de Vizcaya¹⁰³, Álava¹⁰⁴ y Guipúzcoa¹⁰⁵, el porcentaje en vigor respecto a la deducción en el IRPF, de las donaciones a favor de las confesiones *con Acuerdo*, (el resto quedan fuera), es del 30%.

¹⁰⁰ Artículo 23.1 de la Ley 49/2002.

¹⁰¹ Artículo 23.2 de la Ley 49/2002.

¹⁰² A saber:

- a) El número de identificación fiscal y los datos de identificación personal del donante y de la entidad donataria.
- b) Mención expresa de que la entidad donataria se encuentra incluida en las reguladas en el artículo 16 de la Ley 49/2002.
- c) Fecha e importe del donativo cuando éste sea dinerario.
- d) Documento público u otro documento auténtico que acredite la entrega del bien donado cuando no se trate de donativos en dinero.
- e) Destino que la entidad donataria dará al objeto donado en el cumplimiento de su finalidad específica.
- f) Mención expresa del carácter irrevocable de la donación, sin perjuicio de lo establecido en las normas imperativas civiles que regulan la revocación de donaciones.

¹⁰³ Artículo 21 de la Norma Foral 1/2004, de 24 de febrero, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Véase: *Boletín Oficial de Vizcaya* 49/2004, de 11 de marzo de 2004.

En: 'http://www.bizkaia.eus/ogasuna/zerga_arautegia/historikoa/sozietateak2009/ca_1_2004.pdf' Consultado el 1 de noviembre de 2018.

¹⁰⁴ Artículo 21 de la Norma Foral 16/2004, de 12 de julio, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Véase: *Boletín Oficial Territorio Histórico de Álava* 83/2004, de 21 de julio de 2004.

En: 'http://www.araba.eus/botha/Boletines/2004/083/2004_083_04712.pdf' Consultado el 1 de noviembre de 2018.

¹⁰⁵ Artículo 21 de la Norma Foral 3/2004, de 7 de abril, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Véase: *Boletín Oficial de Guipúzcoa* 71/2004, de 19 de abril de 2004 y *Boletín Oficial del País Vasco* 117/2004, de 22 de junio de 2004.

En Navarra, el art. 33 de la Ley Foral 10/1996, de 2 de julio, reguladora del régimen tributario de las Fundaciones y de las actividades de Patrocinio, en su redacción actual, contempla con carácter general, *a priori*, la deducibilidad en el IRPF, del 25% de las cantidades aportadas, (un porcentaje que en su primera redacción era del 20%, pero que se elevó hasta la citada cuantía por la Ley Foral 18/2006, de 27 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias)¹⁰⁶. La Ley Foral de Navarra 8/2014, de 16 de mayo, reguladora del mecenazgo cultural y de sus incentivos fiscales en la Comunidad Foral de Navarra¹⁰⁷, pionera¹⁰⁸ en la regulación autonómica del *mecenazgo cultural*¹⁰⁹, y sus incentivos fiscales, considera en su artículo 4.e) como personas y entidades beneficiarias del mecenazgo cultural, a la *Iglesia Católica y las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos Acuerdos de cooperación con el Estado*.

En: 'https://www.euskadi.eus/y22-bopv/es/bopv2/datos/2004/06/s04_0117.pdf' Consultado el 1 de noviembre de 2018.

¹⁰⁶ *BON* de 31 de diciembre de 2006 y *BOE* de 2 de febrero de 2007. Corrección de errores: *BON* de 13 de abril de 2007 y *BOE* de 12 de mayo de 2007. A la redacción definitiva actual del artículo se llegó tras otra reforma realizada por la Ley Foral 38/2013, de 28 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias.

¹⁰⁷ *BON* n.º 101 de 26 de mayo de 2014 y *BOE* n.º 137, de 6 de junio de 2014.

¹⁰⁸ A la que hay que unir otras normas autonómicas, como la Ley 9/2014, de 29 de diciembre, de impulso de la actividad y del mecenazgo cultural de la Comunitat Valenciana, o la Ley 3/2015 de 23 de marzo, por la que se regula el consumo cultural y el mecenazgo cultural, científico y de desarrollo tecnológico, y se establecen medidas tributarias, aprobada por el Parlamento de Islas Baleares, y sobre cuyo análisis, por motivos de espacio no podemos entrar.

¹⁰⁹ Cuyo concepto queda definido en su Artículo 2, del siguiente modo:

1. *A los efectos de la presente ley foral se entiende por mecenazgo cultural la participación privada en la realización de proyectos o actividades culturales que sean declarados de interés social por el departamento del Gobierno de Navarra competente en materia de cultura.*

2. *Se consideran proyectos o actividades culturales los relacionados con:*

- a) *La cinematografía, las artes audiovisuales y las artes multimedia.*
- b) *Las artes escénicas, la música, la danza, el teatro y el circo.*
- c) *Las artes visuales: artes plásticas o bellas artes, la fotografía y el diseño.*
- d) *El libro y la lectura y las ediciones literarias, fonográficas y cinematográficas en cualquier formato o soporte.*
- e) *Los procesos y proyectos de investigación generados en la diversidad de productos culturales existentes en la actual sociedad del conocimiento.*
- f) *La investigación, documentación, conservación, restauración, recuperación, difusión y promoción del patrimonio cultural material e inmaterial de Navarra, atendiendo especialmente a la diversidad lingüística de Navarra.*
- g) *El folclore y las tradiciones populares de Navarra, particularmente la música popular, como la jota, las auroras y las canciones populares en lengua vasca, y las danzas tradicionales de numerosos municipios, como la jota, el baile de la era, el paloteado, los volantes, la mutildantz o la ezpatadantza.*
- h) *Cualesquiera otras actividades artísticas y/o culturales.*

El artículo 16 de dicha Ley Foral de Navarra 6/2014, regula los incentivos fiscales de los que gozarán los sujetos pasivos en el IRPF, en estos casos, que tendrán derecho a deducir de la cuota del impuesto el 80 por ciento de los primeros 150 euros en que se valoren las donaciones, los préstamos de uso, así como las cantidades satisfechas y gastos realizados en virtud de los convenios de colaboración a que se refieren los artículos 9, 12 y 14 de la citada Ley Foral. Los importes superiores a 150 euros tendrán derecho a una deducción del 40 por ciento. El límite de 150 euros operará por sujeto pasivo y en cada periodo impositivo¹¹⁰. Además conforme a su artículo 17, los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades gozarán de los siguientes beneficios fiscales:

a) Para la determinación de la base imponible, los importes en que se valoren las donaciones, los préstamos de uso, así como las cantidades satisfechas y gastos realizados en virtud de los convenios de colaboración a que se refieren los artículos 9, 12 y 14, de la propia Ley 6/2014, tendrán la consideración de partida deducible.

b) Además, tendrán derecho a practicar una deducción de la cuota líquida del Impuesto del 30 por ciento de los primeros 300 euros en que se valoren las donaciones, los préstamos de uso, así como las cantidades satisfechas y gastos realizados en virtud de los convenios de colaboración a que se refieren los artículos 9, 12 y 14. Los importes superiores a 300 euros tendrán derecho a una deducción de la cuota líquida del 20 por ciento. El límite de 300 euros operará por sujeto pasivo y en cada periodo impositivo¹¹¹.

Conforme al artículo 18 de la citada Ley Foral:

1) Estarán exentos del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades que grave la renta del donante, los incrementos patrimoniales y las rentas positivas

¹¹⁰ La base de la deducción se computará a efectos del límite a que se refiere el artículo 64.1 de la Ley Foral reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

¹¹¹ El importe de la partida deducible en la base imponible no podrá exceder del mayor de los siguientes límites:

1) El 30 por ciento de la base imponible previa a esta reducción y, en su caso, a las que se refieren los artículos 37, 42 y 47 de la Ley Foral 10/1996, de 2 de julio, reguladora del régimen tributario de las fundaciones y de las actividades de patrocinio.

2) El 3 por mil del importe neto de la cifra de negocios.

Por su parte, la deducción de la cuota se practicará con arreglo al régimen y a los límites establecidos en los apartados 3, 6 y 7 del artículo 72 de la Ley Foral del Impuesto sobre Sociedades.

Los beneficios fiscales regulados en este artículo no serán de aplicación en ningún caso a los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

que se pongan de manifiesto con ocasión de las donaciones a las que se refiere su artículo 8.

2) Estarán exentas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones las adquisiciones a título gratuito por las personas físicas que tengan la consideración de beneficiarias conforme a lo dispuesto en la letra f) del artículo 4.

Serán en todo caso incompatibles los beneficios fiscales regulados en dicha Ley Foral, para los mismos importes, con los establecidos en la Ley Foral 10/1996, de 2 de julio, reguladora del régimen tributario de las fundaciones y de las actividades de patrocinio¹¹².

Se trata de un régimen generoso de beneficios fiscales, que queda no obstante únicamente limitado a aquellos supuestos en que las destinatarias de las liberalidades sean confesiones con Acuerdo, lo que deja fuera al resto de confesiones que carezcan del mismo, algo a nuestro juicio criticable. Como también lo es el que el artículo 4 de la Ley Foral 6/2014¹¹³, exija que las entidades beneficiarias tengan arraigo en el territorio del Estado miembro, en este caso, en la Comunidad Foral de Navarra, impidiendo que otras entidades de semejante naturaleza, ubicadas en otros estados, puedan acceder a la condición de beneficiarias, de modo que al negárselas la aplicación de los beneficios fiscales previstos en la norma, se pueda restringir la libre circulación de capitales, contraviniendo el artículo 63.1 del Tratado de Funcionamiento de la UE, tal y como está ya siendo cuestionado doctrinalmente¹¹⁴.

¹¹² Artículo 19 de la Ley Foral 6/2014.

¹¹³ Cuyo tenor literal es el siguiente:

A los efectos de esta ley foral se consideran personas y entidades beneficiarias las siguientes:

- a) *Las entidades sin ánimo de lucro domiciliadas fiscalmente en Navarra.*
- b) *La Administración de la Comunidad Foral de Navarra y las entidades locales de Navarra, así como los organismos autónomos y las fundaciones públicas de ellas dependientes.*
- c) *Las universidades establecidas en la Comunidad Foral de Navarra.*
- d) *Los hogares, centros y casas de Navarra con sede en otras comunidades autónomas y en el extranjero, así como las federaciones de esas entidades.*
- e) *La Iglesia Católica y las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español.*
- f) *Las personas físicas con domicilio fiscal en Navarra que de forma habitual desarrollen actividades artísticas y cuyo importe neto de la cifra de negocios no haya superado los 200.000 euros en el año inmediatamente anterior.*

¹¹⁴ Nos referimos concretamente a autores como LÓPEZ LÓPEZ que a nuestro juicio inteligentemente están poniendo sobre la mesa este dilema. Véase al respecto el acertado estudio: LÓPEZ LÓPEZ, Hugo, «La Ley Foral 8/2014, de 16 de mayo, reguladora del mecenazgo cultural y de sus incentivos fiscales en la Comunidad Foral de Navarra y su (in) compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea: una propuesta hacia la filantropía global», en: *Tratado de las Liberalidades, Homenaje al Profesor Enrique Rubio*, Egusquiza Balsameda, M.ª Ángeles, y Pérez de Ontiveros Baquero, Carmen (Dirs.), Aranzadi, Cizur Menor, 2017, pp. 2049 y ss.

2.2.2 Beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sociedades

El régimen de beneficios fiscales a favor de las confesiones religiosas depende del hecho de tener o no tener suscrito un Acuerdo de cooperación, siendo sustancialmente homogéneo el que se aplica a la Iglesia Católica y a las Confesiones Minoritarias que suscribieron los Acuerdos de Cooperación de 1992, pues en todos estos casos queda equiparado al de las entidades sin ánimo de lucro. Por el contrario, el resto de confesiones religiosas, sin Acuerdo, quedan relegadas a un segundo lugar, sin que el hecho de tener reconocido meramente su notorio arraigo, (como ocurre con la Iglesia de los Santos de Jesucristo de los Últimos Días, –23 de abril de 2003–, los Testigos de Jehová, –29 de junio de 2006–, los budistas, –18 de octubre de 2007–, y ortodoxos, –15 de abril de 2010–), suponga un mejoramiento de su régimen fiscal. Esta situación es a nuestro juicio criticable, pues debiera de extenderse el régimen de beneficios fiscales de las confesiones con Acuerdo de cooperación, a todas las confesiones inscritas.

El estudio de los beneficios fiscales de las confesiones con Acuerdo de cooperación, lo acometeremos en torno a dos grandes apartados:

- 1) Régimen de exenciones y tipo fiscal reducido aplicado a las actividades económicas no exentas que realicen.
- 2) Normativa en materia de deducibilidad de las donaciones a su favor.

2.2.2.a) RÉGIMEN DE EXENCIONES Y TIPO FISCAL REDUCIDO APLICADO A LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS NO EXENTAS

La Ley 49/2002, después de establecer una remisión a la legislación del Impuesto sobre Sociedades, para lo no previsto en ella¹¹⁵, establece un amplio catálogo de rentas exentas¹¹⁶ en el mismo, que abarca las conseguidas por las confesiones religiosas minoritarias con Acuerdo con motivo de¹¹⁷:

- 1) Las derivadas de los siguientes ingresos:

- a) Donativos y donaciones recibidos para colaborar en los fines de la entidad, incluidas las aportaciones o donaciones en concepto de dotación patri-

¹¹⁵ Artículo 5 de la Ley 49/2002.

¹¹⁶ El artículo 12 de la Ley 49/2002, señala que las rentas exentas en virtud de la citada Ley, no estarán sometidas a retención ni ingreso a cuenta.

¹¹⁷ Artículo 6 de la Ley 49/2002.

monial, en el momento de su constitución o en un momento posterior, y las ayudas económicas recibidas en virtud de los convenios de colaboración empresarial regulados en el artículo 25 de esta Ley y en virtud de los contratos de patrocinio publicitario a que se refiere la Ley 34/1998, de 11 de noviembre, General de Publicidad¹¹⁸.

b) Cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores, siempre que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una explotación económica no exenta.

c) Subvenciones, salvo las destinadas a financiar la realización de explotaciones económicas no exentas.

2) Las procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad, como son los dividendos y participaciones en beneficios de sociedades, intereses, cánones y alquileres.

Un beneficio fiscal especialmente amplio, que no quedaba abarcado ni por el artículo XX.4 Concordato de 1953¹¹⁹, ni por el artículo IV.1. B) del AAE de 1979, que al reconocer *la exención total y permanente de los impuestos reales o de producto, sobre la renta y sobre el patrimonio* a favor de la Iglesia Católica, expresamente preveía que dicha *exención no alcanzará a los rendimientos que pudieran obtener por el ejercicio de explotaciones económicas, ni a los derivados de su patrimonio, cuando su uso se halle cedido, ni a las ganancias de capital, ni tampoco a los rendimientos sometidos a retención en la fuente por impuestos sobre la renta.*

Tal vez sería conveniente reflexionar algún día de modo sereno, sobre el *coste oculto* de la *cara amable* del Estado, especialmente de esta previsión de exención de los dividendos, participaciones en beneficios, intereses, cánones y alquileres, por su importante monto económico, y porque hace referencia a actividades que distan mucho de tener una naturaleza estrictamente religiosa, como es el caso de la especulación bursátil, la explotación del

¹¹⁸ Téngase en cuenta que los respectivos artículos 11.3. B) de las Leyes 24, 25 y 26/1992, contemplan también que estarán exentos del Impuesto sobre Sociedades, los incrementos de patrimonio a título gratuito que obtengan las Iglesias pertenecientes a la FERREDE, la Comunidades pertenecientes a la Federación de Comunidades Israelitas, y la Comisión Islámica, siempre que los bienes y derechos adquiridos se destinen al culto o al ejercicio de la caridad.

¹¹⁹ Que expresamente afirmaba que: *Todos los demás bienes de entidades o personas eclesíasticas, así como los ingresos de éstas que no provengan del ejercicio de actividades religiosas propias de su apostolado quedarán sujetos a tributación conforme a las leyes generales del Estado, en paridad de condición con las demás instituciones o personas.*

patrimonio inmobiliario en arrendamiento a terceros, u otros rendimientos del capital mobiliario, (acciones, bonos, depósitos bancarios, etc.).

3) Las derivadas de adquisiciones o de transmisiones, por cualquier título, de bienes o derechos, incluidas las obtenidas con ocasión de la disolución y liquidación de la entidad.

4) Las obtenidas en el ejercicio de las explotaciones económicas exentas a que se refiere el artículo siguiente.

5) Las que, de acuerdo con la normativa tributaria, deban ser atribuidas, o imputadas, a las entidades sin fines lucrativos, y que procedan de rentas exentas incluidas en alguno de los apartados anteriores.

Además en el art. 7 de la Ley 49/2002, se consideran exentas del Impuesto sobre Sociedades, las rentas procedentes de un amplio catálogo de explotaciones económicas siempre y cuando *sean desarrolladas en cumplimiento de su objeto o finalidad específica*¹²⁰.

¹²⁰ Concretamente:

1) *Las explotaciones económicas de prestación de servicios de promoción y gestión de la acción social, así como los de asistencia social e inclusión social que se indican a continuación, incluyendo las actividades auxiliares o complementarias de aquéllos, como son los servicios accesorios de alimentación, alojamiento o transporte:*

- a) *Protección de la infancia y de la juventud.*
- b) *Asistencia a la tercera edad.*
- c) *Asistencia a personas en riesgo de exclusión o dificultad social o víctimas de malos tratos.*
- d) *Asistencia a personas con discapacidad, incluida la formación ocupacional, la inserción laboral y la explotación de granjas, talleres y centros especiales en los que desarrollen su trabajo.*
- e) *Asistencia a minorías étnicas.*
- f) *Asistencia a refugiados y asilados.*
- g) *Asistencia a emigrantes, inmigrantes y transeúntes.*
- h) *Asistencia a personas con cargas familiares no compartidas.*
- i) *Acción social comunitaria y familiar.*
- j) *Asistencia a ex reclusos.*
- k) *Reinserción social y prevención de la delincuencia.*
- l) *Asistencia a alcohólicos y toxicómanos.*
- m) *Cooperación para el desarrollo.*
- n) *Inclusión social de las personas a que se refieren los párrafos anteriores.*

2) *Las explotaciones económicas de prestación de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria, incluyendo las actividades auxiliares o complementarias de los mismos, como son la entrega de medicamentos o los servicios accesorios de alimentación, alojamiento y transporte.*

3) *Las explotaciones económicas de investigación científica y desarrollo tecnológico.*

4) *Las explotaciones económicas de los bienes declarados de interés cultural conforme a la normativa del Patrimonio Histórico del Estado y de las Comunidades Autónomas, así como de museos, bibliotecas, archivos y centros de documentación, siempre y cuando se cumplan las exigencias establecidas en dicha normativa, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.*

A la hora de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, solo se incluirán en la misma las rentas derivadas de las explotaciones económicas no exentas¹²¹. No tendrán la consideración de gastos deducibles, además de los establecidos por la normativa general del Impuesto sobre Sociedades, los siguientes¹²²:

- a) Los gastos imputables exclusivamente a las rentas exentas¹²³.
- b) Las cantidades destinadas a la amortización de elementos patrimoniales no afectos a las explotaciones económicas sometidas a gravamen¹²⁴.
- c) Las cantidades que constituyan aplicación de resultados y, en particular, de los excedentes de explotaciones económicas no exentas.

5) *Las explotaciones económicas consistentes en la organización de representaciones musicales, coreográficas, teatrales, cinematográficas o circenses.*

6) *Las explotaciones económicas de parques y otros espacios naturales protegidos de características similares.*

7) *Las explotaciones económicas de enseñanza y de formación profesional, en todos los niveles y grados del sistema educativo, así como las de educación infantil hasta los tres años, incluida la guarda y custodia de niños hasta esa edad, las de educación especial, las de educación compensatoria y las de educación permanente y de adultos, cuando estén exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como las explotaciones económicas de alimentación, alojamiento o transporte realizadas por centros docentes y colegios mayores pertenecientes a entidades sin fines lucrativos.*

8) *Las explotaciones económicas consistentes en la organización de exposiciones, conferencias, coloquios, cursos o seminarios.*

9) *Las explotaciones económicas de elaboración, edición, publicación y venta de libros, revistas, folletos, material audiovisual y material multimedia.*

10) *Las explotaciones económicas de prestación de servicios de carácter deportivo a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y con excepción de los servicios relacionados con espectáculos deportivos y de los prestados a deportistas profesionales.*

11) *Las explotaciones económicas que tengan un carácter meramente auxiliar o complementario de las explotaciones económicas exentas o de las actividades encaminadas a cumplir los fines estatutarios o el objeto de la entidad sin fines lucrativos.*

No se considerará que las explotaciones económicas tienen un carácter meramente auxiliar o complementario cuando el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de ellas exceda del 20 por 100 de los ingresos totales de la entidad.

12) *Las explotaciones económicas de escasa relevancia. Se consideran como tales aquellas cuyo importe neto de la cifra de negocios del ejercicio no supere en conjunto 20.000 euros.*

¹²¹ Artículo 8.1 de la Ley 49/2002.

¹²² Artículo 8.2 de la Ley 49/2002.

¹²³ Los gastos parcialmente imputables a las rentas no exentas serán deducibles en el porcentaje que representen los ingresos obtenidos en el ejercicio de explotaciones económicas no exentas respecto de los ingresos totales de la entidad.

¹²⁴ En el caso de elementos patrimoniales afectos parcialmente a la realización de actividades exentas, no resultarán deducibles las cantidades destinadas a la amortización en el porcentaje en que el elemento patrimonial se encuentre afecto a la realización de dicha actividad.

El artículo 10 de la Ley 49/2002, establece un tipo reducido de gravamen del 10%, que será el que se aplique a la base imponible positiva que corresponda a las rentas derivadas de explotaciones económicas¹²⁵.

Las confesiones religiosas minoritarias que han suscrito un Acuerdo de cooperación con el Estado, al igual que las entidades sin fines lucrativos, cuando obtengan rentas de explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades tendrán las obligaciones contables previstas en las normas reguladoras de dicho impuesto. La contabilidad de estas entidades se llevará de tal forma que permita identificar los ingresos y gastos correspondientes a las explotaciones económicas no exentas¹²⁶.

2.2.2.b) DEDUCIBILIDAD DE LAS DONACIONES A FAVOR DE LAS CONFESIONES CON ACUERDO

La redacción originaria del artículo 20 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, reconocía a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, el derecho a deducir de la cuota íntegra, minorada en las deducciones y bonificaciones previstas en los capítulos II, III y IV del Título VI de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, el 35 por 100 de la base de la deducción determinada según lo dispuesto en el artículo 18 de la propia Ley 49/2002. Las cantidades correspondientes al período impositivo no deducidas podrían aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos. No pudiendo exceder la base de esta deducción, del 10 por 100 de la base imponible del período impositivo. Las cantidades que excedan de este límite se podrán aplicar en los períodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos.

La Disposición Final 5.^a de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades¹²⁷, mantuvo el citado porcentaje de deducibilidad de las donaciones del 35% de la base de la deducción determinada según lo dispuesto en el artículo 18 de la Ley 49/2002, así como la posibilidad de aplicar las cantidades correspondientes al período impositivo no deducidas, en las liquidaciones de los

¹²⁵ Téngase además en cuenta que el artículo 9 de la Ley 49/2002 prevé que *los bienes y derechos integrantes del patrimonio resultante de la disolución de una entidad sin fines lucrativos que se transmitan a otra entidad sin fines lucrativos, en aplicación de lo previsto en el n.º 6.º del artículo 3 de esta Ley, se valorarán en la adquirente, a efectos fiscales, por los mismos valores que tenían en la entidad disuelta antes de realizarse la transmisión, manteniéndose igualmente la fecha de adquisición por parte de la entidad disuelta.*

¹²⁶ Artículo 11 de la Ley 49/2002.

¹²⁷ BOE de 28 de noviembre de 2014.

períodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos, y añadió un incremento de la deducción en el caso de donativos plurianuales hasta el 37.5% para los períodos impositivos que se iniciados en el año 2015, y del 40%, para el caso en que en los dos períodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción en favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del período impositivo anterior¹²⁸.

*Deducción en el Impuesto sobre Sociedades de los donativos
a favor de las confesiones con acuerdo*

Impuesto de Sociedades	Ejercicio de 2014	Ejercicio de 2015	Ejercicio de 2016
Donaciones en general	35%	35%	35%
Donaciones Plurianuales (a la entidad durante al menos 3 años)	-	37,5%	40%
Límite deducción base liquidable	10%		

Respecto al modo de acreditar la efectividad de dichas donaciones, el mismo es idéntico a lo estipulado en relación con el IRPF. Recuérdese que se encuentran exentos en el Impuesto sobre Sociedades del donante, las ganancias patrimoniales y las rentas positivas que se pongan de manifiesto con ocasión de los donativos, donaciones y aportaciones anteriores¹²⁹, y en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana los incrementos que se pongan de manifiesto en las transmisiones de terrenos, o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, realizadas con ocasión de los donativos, donaciones y aportaciones a favor de las confesiones religiosas minoritarias¹³⁰.

2.2.3 Impuesto sobre Bienes Inmuebles

2.2.3.a) NORMATIVA APLICABLE

El IBI aportó en 2013 un total de 12.830,74 millones de euros para las Haciendas Locales, siendo su principal impuesto por potencial recaudador,

¹²⁸ Asimismo se conservó el límite de la base de esta deducción, de modo que no podrá exceder del 10 por 100 de la base imponible del período impositivo. Las cantidades que excedan de esta cantidad se podrán aplicar en los períodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos.

¹²⁹ Artículo 23.1 de la Ley 49/2002.

¹³⁰ Artículo 23.2 de la Ley 49/2002.

representando el 64,75% de sus ingresos tributarios y el 27,65% del total de sus ingresos¹³¹. El art. IV.1. A) del AAE establece que la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Órdenes y Congregaciones religiosas y los Institutos de vida consagrada y sus provincias y sus casas, tendrán derecho a la exención total y permanente de la Contribución Territorial Urbana, (y por lo tanto del IBI), de los siguientes inmuebles:

- 1) Los templos y capillas destinados al culto y, asimismo, sus dependencias o edificios y 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 Órdenes, Congregaciones religiosas e Institutos de vida consagrada.

Y el art. V del AAE señala que las Asociaciones y Entidades religiosas no comprendidas entre las enumeradas en el art. 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.

Las Leyes 24, 25 y 26/1992, en sus respectivos artículos 11, apartado 3.º, letra a), declaran exentos del IBI a los siguientes bienes inmuebles pertenecientes a la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España, Federación de Comunidades Religiosas Israelitas de España, y la Comisión Islámica de España:

- 1) Los lugares de culto y sus dependencias o edificios y locales anejos, destinados al culto o a la asistencia religiosa y a la residencia de los encargados de culto¹³².

¹³¹ SUBIRÁN MARCOS, Jorge, «Aplicación del Impuesto de Bienes Inmuebles a las confesiones religiosas», en: *La financiación de la libertad religiosa. Actas del VIII Simposio Internacional de Derecho Concordatario*, Garcimartín, Carmen, (Ed.), Editorial Comares, Granada, 2017, p. 451.

¹³² Esta última referencia a la residencia de los encargados de culto queda excluida en el acuerdo con la F. C. I.

- 2) Los locales destinados a oficinas de las entidades en ellas integradas.
- 3) Los centros destinados a la formación de los ministros de culto, cuando impartan únicamente enseñanzas propias de las disciplinas eclesiásticas.

También son de interés la Orden de 24 de septiembre de 1985¹³³, que considera exentos a los huertos y jardines como dependencias o edificios y locales anejos del artículo IV.1. A) del Acuerdo de Asuntos Económicos de 1979, y la Orden de 2 de febrero de 1994¹³⁴, por la que se aclara el alcance de la exención concedida en el IBI por el artículo 11.3. A de los Acuerdos de 1992, extendiéndola a los huertos, jardines y dependencias de los inmuebles allí enumerados, siempre que no estén destinados a industria o a cualquier uso de carácter lucrativo. Inmuebles, todos ellos, que muy difícilmente presentan una conexión directa con el ejercicio del derecho de libertad religiosa. Continúa la tradición histórica española que hunde sus raíces en el siglo XIX, cuando la Ley de 23 de mayo de 1845¹³⁵, de PGE para ese año, reconocía un amplio catálogo de beneficios fiscales a los inmuebles eclesiásticos, solo rota por el artículo 12.3 de la Ley de Confesiones y Congregaciones Religiosas, de 2 de junio de 1933¹³⁶, que estableció que los edificios anexos a los templos, palacios episcopales y casas rectorales, con sus huertas, anexas o no, y demás edificaciones al servicio de los ministros del culto católico, estarían sometidos a las tributaciones inherentes al uso de los mismos.

El artículo 62.1 del RD Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, que aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, reconoce la exención de los siguientes inmuebles:

- c) Los de la Iglesia Católica, en los términos previstos en el Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos,... y los de las asociaciones confesionales no católicas legalmente reconocidas, en los términos establecidos en los respectivos acuerdos de cooperación ...¹³⁷.

¹³³ BOE de 2 de octubre de 1985.

¹³⁴ BOE de 19 de febrero de 1994.

¹³⁵ *Colección de las Leyes, Decretos y Declaraciones de las Cortes. Desde el 1 de enero hasta fin de junio de 1845*, Tomo XXXIV, Imprenta Nacional, Madrid, 1845, p. 219.

¹³⁶ Gaceta de Madrid de 3 de junio de 1933. *Boletín Jurídico-Administrativo. Anuario de Legislación y Jurisprudencia. «Marcelino Martínez Alcubilla»*, Apéndice de 1933, Madrid, 1933, p. 78.

¹³⁷ Es lo que ocurriría por ejemplo con la sede de la Nunciatura Apostólica en Madrid, por tratarse de la representación diplomática de la Santa Sede ante el Reino de España.

El artículo 62.2 del RD Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, añade que *pre-
via solicitud*, estarán exentos:

a) Los bienes inmuebles que se destinen a la enseñanza por centros docentes acogidos, total o parcialmente, al régimen de concierto educativo, en cuanto a la superficie afectada a la enseñanza concertada.

Esta exención deberá ser compensada por la Administración competente.

b) Los declarados expresa e individualizadamente monumento o jardín histórico de interés cultural, mediante real decreto en la forma establecida por el artículo 9 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, e inscritos en el registro general a que se refiere su artículo 12 como integrantes del Patrimonio Histórico Español, así como los comprendidos en las disposiciones adicionales primera, segunda y quinta de dicha Ley¹³⁸.

Las Disp. Adic. 8.^a y 9.^a de la Ley 49/2002¹³⁹, extienden los beneficios de su artículo 15.1, relativos a la exención del IBI de *los bienes de los que sean titulares, en los términos previstos en la normativa reguladora de las Hacien-*

138 En este caso la exención viene reconocida con independencia de la titularidad eclesiástica, sino por tratarse de bienes de interés cultural. Además se añade que *esta exención no alcanzará a cualesquiera clases de bienes urbanos ubicados dentro del perímetro delimitativo de las zonas arqueológicas y sitios y conjuntos históricos, globalmente integrados en ellos, sino, exclusivamente, a los que reúnan las siguientes condiciones:*

En zonas arqueológicas, los incluidos como objeto de especial protección en el instrumento de planeamiento urbanístico a que se refiere el artículo 20 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

En sitios o conjuntos históricos, los que cuenten con una antigüedad igual o superior a cincuenta años y estén incluidos en el catálogo previsto en el RD 2159/1978, de 23 de junio, por el que se aprueba el Reglamento de planeamiento para el desarrollo y aplicación de la Ley sobre Régimen del Suelo y Ordenación Urbana, como objeto de protección integral en los términos previstos en el artículo 21 de la Ley 16/1985, de 25 de junio.

No estarán exentos los bienes inmuebles a que se refiere esta letra b) cuando estén afectos a explotaciones económicas, salvo que les resulte de aplicación alguno de los supuestos de exención previstos en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, o que la sujeción al impuesto a título de contribuyente recaiga sobre el Estado, las Comunidades Autónomas o las entidades locales, o sobre organismos autónomos del Estado o entidades de derecho público de análogo carácter de las Comunidades Autónomas y de las entidades locales.

Letra b) del n.º 2 del artículo 62 redactada, con efectos desde 1 de enero de 2013, por el apartado tres del artículo 14 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica. BOE de 28 diciembre de 2012.

¹³⁹ BOE de 24 de diciembre de 2002.

*das Locales, las entidades sin fines lucrativos, excepto los afectos a explotaciones económicas*¹⁴⁰ *no exentas del Impuesto sobre Sociedades:*

1) A las fundaciones religiosas¹⁴¹, las cuales podrán optar por el régimen fiscal establecido en los artículos 5 a 25 de esta Ley, siempre que en este último caso presenten la certificación de su inscripción en el Registro de Entidades Religiosas, y cumplan el requisito establecido en el artículo 3.5 de esta Ley, referido a la gratuidad de *los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno.*

2) A la Iglesia Católica y a las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español, sin perjuicio de lo establecido en los respectivos Acuerdos¹⁴². La Disp. Adic. única del Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre¹⁴³, regula los requisitos para la aplicación de dicho régimen fiscal a la Iglesia Católica y las demás confesiones con Acuerdo.

En la legislación foral de Navarra, hay que tener en cuenta el artículo 136 de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas locales¹⁴⁴, que en su redacción inicial establecía la exención en la Contribución Territorial a los bienes de 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, en los términos del correspondiente Acuerdo.* Dicha redacción fue alterada por el apartado 7 del artículo único de la Ley Foral 10/2013, de 12 de marzo, de modificación de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de haciendas locales de Navarra, que trató de limitar el alcance de los beneficios fiscales a únicamente aquellos destinados al culto. Dicha cláusula, fue declarada inconstitucional por la STC 207/2013, de 5 de diciembre, en

¹⁴⁰ Lo cual obliga a realizar un detenido análisis casuístico, que en Italia ha sido una fuente de quebraderos de cabeza. Puede verse el interesante trabajo: SABRINA MARTUCCI, LAURA, «Soggettività tributaria e tassabilità delle attività d'impresa nei luoghi religiosi», en: *Stato Chiese e Pluralismo confessionale*, n.º 12, 2018, pp. 1-26.

¹⁴¹ La Disp. Adic. 8.ª de la Ley 49/2002 especifica que *lo dispuesto en esta Ley se entiende sin perjuicio de lo establecido en los acuerdos con la Iglesia Católica y en los acuerdos y convenios de cooperación suscritos por el Estado con las iglesias, confesiones y comunidades religiosas, así como en las normas dictadas para su aplicación, para las fundaciones propias de estas entidades.*

¹⁴² Disp. Adic. 9.ª, párrafo 1.º, de la Ley 49/2002.

El régimen de beneficios fiscales previsto en la Ley 49/2002, se extiende asimismo a las asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el artículo V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos suscrito entre el Estado español y la Santa Sede, así como a las entidades contempladas en el apartado 5 del artículo 11 de las Leyes 24 y 25/1992, y el apartado 4 del artículo 11 de la Ley 26/1992, siempre que estas entidades cumplan los requisitos exigidos por esta Ley a las entidades sin fines lucrativos para la aplicación de dicho régimen. Disp. Adic. 9.ª, párrafo 2.º, de la Ley 49/2002.

¹⁴³ BOE de 23 de diciembre de 2003.

¹⁴⁴ Boletín Oficial de Navarra de 20 de marzo de 1995 y BOE de 7 de julio de 1995.

aplicación del principio *pacta sunt servanda*¹⁴⁵. La disposición adicional 5.^a de la Ley Foral 10/1996, de 2 de julio, del régimen tributario de fundaciones y actividades de patrocinio¹⁴⁶, extiende a la Iglesia Católica y a las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos Acuerdos de cooperación, el régimen de beneficios previsto en su Sección 3.^a, que reitera la exención en la contribución territorial. La referencia expresa en las Leyes Forales 2/1995, de 10 de marzo y 10/1996, de 2 de julio, a la necesidad de un *Acuerdo previo* con el Estado, como condicionante para disfrutar de beneficios fiscales, es criticable.

2.2.3.b) EXENCIONES EN EL IBI

a) *Exención de los templos y capillas destinados al culto y sus dependencias o edificios y locales anejos destinados a la actividad pastoral*¹⁴⁷.

Sin perjuicio de la dificultad de delimitar qué debe entenderse por *lugar de culto*¹⁴⁸, entendemos que en todos estos casos la exención se encuentra justificada pues se trata de inmuebles conectados con el ejercicio de un derecho fundamental, siendo absurdo gravarlos.

La STSJ de Castilla-La Mancha, de 28 de octubre de 1997, reconoció la exención en el IBI de una finca donada a la Iglesia Católica, con la condición de construir una iglesia o capilla destinada al culto, por aplicación del artículo IV.1. A) del AAE de 1979, al entender en su Fundamento Jurídico 2.º que era suficiente la aceptación de la donación con esa carga modal para que se pudiera aplicar la exención¹⁴⁹, en una *sui generis* vía de aplicación analógica de la norma, prohibida en el ámbito tributario respecto a las exenciones fiscales¹⁵⁰. Por el contrario, la STSJ de Baleares, de 30 de septiembre de 1995¹⁵¹ denegó la exención de un solar de la Iglesia Evangélica, en el que estaba prevista la construcción de un edificio de culto, hasta que una vez finalizadas las obras fuera posible *apreciar modificación de orden físico que habilite la concesión de la exención*. Y en análogo sentido se pronunciará la STSJ de Andalucía, de 2 de

¹⁴⁵ BOE de 8 de enero de 2014.

¹⁴⁶ Boletín Oficial de Navarra de 17 de julio de 1996 y BOE de 9 de octubre de 1996.

¹⁴⁷ Arts. 11.3. A), letra a), de las Leyes 24, 25 y 26/1992.

¹⁴⁸ Algo para lo que puede resultar de utilidad la jurisprudencia al respecto. Puede verse: CEBRIÁ GARCÍA, María, «Los nuevos beneficios fiscales de las confesiones religiosas en los impuestos locales», en: *Nueva fiscalidad*, 2004, (6), p. 9.

¹⁴⁹ JTA 1418/1997.

¹⁵⁰ CEBRIÁ GARCÍA, María, «La exención de las confesiones religiosas en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles», en: *Quincena fiscal*, 2013, (8), p. 9.

¹⁵¹ RJ 1995, 774.

febrero de 2000, respecto a un solar en el que se estaba construyendo un edificio destinado a seminario, hasta que el mismo no estuviera concluido¹⁵². La STSJ de Cataluña de 6 de mayo de 1997, sobre la base de una *remisión formal* al artículo 1205 del Código de Derecho Canónico, entendió exento del pago del IBI, el Cementerio de Sant Joan de Vilatorrada. Aunque no han faltado quienes¹⁵³ han defendido la legitimidad de esta exención sobre la base de una interpretación propia de la intención de las partes signatarias del artículo IV.1. A).1 del AAE, nosotros creemos que cabe la objeción de dar un sentido excesivamente amplio al concepto de inmueble *destinado al culto*, pues si bien no encontramos obstáculo en reconocer esta consideración a las capillas construidas en tales cementerios, el extender esta acepción de destino al culto al resto de los mismos resulta en nuestra opinión inapropiada.

No compartimos que los beneficios fiscales en relación con estos inmuebles se reconozcan exclusivamente a las confesiones que han suscrito un Acuerdo, dejando fuera a las demás. ¿Acaso un Salón del Reino de los Testigos de Jehová, o una iglesia ortodoxa, (por cierto, confesiones con notorio arraigo), cumplen una función diferente a la de una iglesia católica o protestante, una sinagoga o una mezquita?

b) *La residencia de Obispos, canónigos y sacerdotes católicos con cura de almas, de los edificios destinados primordialmente a casas o conventos de las Órdenes, Congregaciones religiosas e Institutos de vida consagrada católicos,*¹⁵⁴ *pastores evangélicos*¹⁵⁵ *y la residencia de Imames y dirigentes religiosos islámicos*¹⁵⁶.

El privilegio de las confesiones que han suscrito un Acuerdo con el Estado¹⁵⁷, consistente en no someter a tributación en concepto de IBI a las residencias de los ministros de culto¹⁵⁸, entendemos que choca con dos principios constitucionales:

1. El de *laicidad* del Estado, pues resulta incongruente¹⁵⁹, que nuestro modelo tributario, se incline por la sujeción al IRPF de las rentas obtenidas por

¹⁵² JT 2000, 303.

¹⁵³ ROSSELL GRANADOS, Jaime, «La tributación de las confesiones religiosas en el ámbito autonómico y local», en: *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, 1998, Tomo XIV, p. 273.

¹⁵⁴ Art. IV.1. A) del AAE.

¹⁵⁵ Art. 11.3. A), letra a), de la Ley 24/1992.

¹⁵⁶ Art. 11.3. A), letra a), de la Ley 26/1992.

¹⁵⁷ Con la excepción de la Ley 25/92 relativa al acuerdo de cooperación con las comunidades judías, cuyo artículo 11.3 guarda silencio en este punto.

¹⁵⁸ Este problema se reitera en otros países como Portugal, puede verse al respecto el excelente estudio: CEBRIÁ GARCÍA, María, «La cooperación económica del Estado portugués con la Iglesia católica», en: *RGDCDEE*, 48, Iustel, Madrid, 2018, p. 12.

¹⁵⁹ Este privilegio sin embargo no ha sido cuestionado en los trabajos más recientes publicados en esta materia: BRIONES MARTÍNEZ, Irene, «Beneficios fiscales de los bienes inmuebles destinados

los ministros de culto en el ejercicio de sus funciones, y sin embargo mantenga esta situación, dotándoles de un estatuto privilegiado respecto al del resto de los ciudadanos. Incluso mejor que el de los funcionarios públicos, algo que no cabe aceptar en un país en que *ninguna confesión tiene carácter estatal*.

2. El de *igualdad*, pues se reconoce a los ministros de las confesiones con Acuerdo, pero no a los del resto de confesiones, por lo que discrimina favorablemente a aquellas Confesiones Religiosas que gozando de *notorio arraigo*, han suscrito, (o *podido suscribir* –si ha habido *voluntad política* para ello–), un Acuerdo de cooperación con el Estado.

La Sentencia de la AN de 24 de octubre de 1987, (con carácter previo a la firma de los Acuerdos de 1992), entendió en su Fundamento Jurídico 4.º que en la situación legal entonces vigente no existía discriminación entre la Unión de Iglesias Cristianas Adventistas del Séptimo Día de España, que no tenía reconocida la exención respecto a sus templos y casas para ministros de culto, y la Iglesia, sobre la base que *ésta* –la Iglesia Católica– *tiene concedidos los beneficios por Ley, y el recurrente está en condiciones de obtener esos mismos beneficios ejercitando un derecho que tiene reconocido por una Ley Orgánica y de fecha posterior a la Constitución*. Entendemos que era un supuesto de discriminación, pues situaciones objetivamente iguales, (templos destinados al culto), que afectaban al ejercicio de un derecho fundamental como es el de libertad religiosa por parte de individuos que lo tienen reconocido constitucionalmente por igual, fueron objeto de un diferente tratamiento legal injustificado¹⁶⁰.

Un problema semejante se volvió a plantear, a raíz de la STSJ de Valencia de 28 de febrero de 1990, en cuyo F. J. 4.º se argumentaba que no existía igualdad fáctica entre la Iglesia Bautista «El Salvador», y la Iglesia Católica, por el mayor número de fieles de ésta, y por tener suscrito el oportuno Acuerdo de Cooperación, pasando por alto el diferente trato que de este modo recibían los fieles integrados en ambas confesiones, al ejercer derechos fundamentales que

al culto», en: *Crónica Tributaria*. N.º 85/1998, Instituto de Estudios Fiscales, p. 41 y ss. DE LUIS DÍAZ-MONASTERIO, Félix y DE LUIS VILLOTA, Ignacio, *Régimen fiscal de la Iglesia Católica*, Editorial Aranzadi, Madrid, 1999, pp. 46 y ss. MARTÍN DEGANO, Isidoro, *El régimen tributario de las confesiones religiosas y de sus entidades en el derecho español*, Mc Graw Hill, Madrid, 1999, p. 206. MESEGUER VELASCO, Silvia, *El sistema de financiación de la Iglesia Católica a través de las exenciones fiscales*. Servicio de Publicaciones de la UCM, Madrid, 2000, pp. 164 a 171. ROSSELL GRANADOS, Jaime, «La tributación de las confesiones religiosas en el ámbito autonómico y local», en: *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, 1998, Tomo XIV, pp. 258 y ss.

¹⁶⁰ MARTÍN SÁNCHEZ, Isidoro, (Coord.), *Manual de Prácticas de Derecho Eclesiástico. (Jurisprudencia Española)*, Editorial Civitas, Madrid, 1996, pp. 344 y ss.

por igual tienen reconocidos¹⁶¹. El caso fue recurrido ante el TC, que lo desestimó el 3 de mayo de 1990, que dio por buena la supeditación de un determinado régimen de beneficios fiscales a la previa firma de un Acuerdo, algo que en ese momento solo ocurría con la Iglesia Católica.

El asunto fue llevado ante el TEDH, que en su Decisión de 10 de enero de 1992, respecto al caso Iglesia Bautista «El Salvador» y Ortega Moratilla contra España¹⁶², desestimó la pretensión de los demandantes, por entender que el derecho a la libertad de pensamiento, conciencia y religión, no garantiza el que los locales destinados al culto estén exentos de todo impuesto, ni la concesión de un tratamiento fiscal diferenciado al del resto de los contribuyentes, de manera automática, dando por buena la supeditación de dichos beneficios fiscales a la previa suscripción de un Acuerdo, y entendiendo que no había vulneración del derecho a la igualdad y no discriminación recogido en el art. 14 del Convenio, por entender que el mismo solo prohíbe distinciones de trato que no sean objetivas y razonables. La Comisión hace referencia a que la Ley Orgánica 7/1980 de Libertad Religiosa, autoriza la suscripción de Acuerdos de cooperación con las confesiones religiosas, y que es en base a los mismos, como se regulan los beneficios fiscales de las confesiones minoritarias. Además se hace hincapié en que los Acuerdos de 3 de enero de 1979 con la Iglesia Católica, *ponen a cargo de ambas partes unas obligaciones recíprocas; de esta forma, por ejemplo, la Iglesia Católica se compromete a poner al servicio de la sociedad su patrimonio histórico, artístico y documental*¹⁶³,... y... *en contrapartida, sus locales de culto se benefician de una exención fiscal*¹⁶⁴. La Iglesia demandante, en esa fecha no había concluido un Acuerdo semejante con el Estado español, y no se desprendía del expediente que hubiera solicitado el celebrar uno, por lo que tendrían *frente al Estado, las mismas obligaciones que cumplir*. Respecto a la alegación de los demandantes, relativa a que las sumas que deben pagar en concepto de contribución territorial urbana, contribuyen indirectamente a financiar a la Iglesia Católica debido a las asignaciones que ésta recibe del Estado, la Comisión recuerda a este respecto que la obligación de pagar el impuesto es una obligación de orden general que no tiene en sí misma ninguna incidencia concreta en el plano de la conciencia. En este sentido, su neutralidad se ve ilustrada igualmente por el hecho de que ningún contribuyente puede influir en el destino de sus impuestos, ni decidir sobre ello una vez hecha la de-

¹⁶¹ En: *Base de Datos «La Ley» y Revista Jurídica La Ley*. N.º 13.107-R/1990. *Revista Jurídica La Ley*, 1990, (IV), Editorial La Ley, p. 746.

¹⁶² JUR 2004/45060

¹⁶³ Art. XV del Acuerdo relativo a la enseñanza y asuntos culturales.

¹⁶⁴ Art. IV del Acuerdo sobre asuntos económicos.

ducción. Además, mediante el artículo 1 del Protocolo Adicional, el sistema del Convenio reconoce expresamente al Estado el poder de recaudar el impuesto¹⁶⁵. La Comisión señala asimismo que los demandantes no han demostrado en absoluto, ni siquiera alegado, que la contribución territorial urbana fuese un impuesto con un destino concreto. De todo ello se deduciría que el artículo 9 del CEDH no les confiere, a este respecto, ningún derecho a negarse a someterse a la legislación fiscal vigente. Por todo ello la Comisión por mayoría, decide declarar inadmisibles las demandas. Esta argumentación, adolece de una clara connotación de confesionalidad sociológica, dotando de un régimen privilegiado a las confesiones que, por su mayor peso social, disponen de un Acuerdo.

La solución respecto a las viviendas de los ministros de culto, no debiera ser extender este beneficio a todos los ministros de todas las confesiones, por imperativo del principio de laicidad del Estado, que impide esta exención al de universalidad en la contribución al sostenimiento de los gastos públicos del artículo 31 de la CE, sino que estaría en suprimir este beneficio a aquellos ministros que lo tienen reconocido pues no existe base suficiente para otorgarles este privilegio respecto al resto de los ciudadanos.

*c) Los locales destinados a oficinas de las confesiones minoritarias, que han suscrito Acuerdo de cooperación*¹⁶⁶.

Es un beneficio fiscal que no comporta especiales problemas de compatibilización con el principio de laicidad, y que ha sido objeto de un detallado desarrollo jurisprudencial, especialmente en relación con locales de la Iglesia Católica¹⁶⁷.

*d) Los centros de formación de los ministros de las confesiones minoritarias*¹⁶⁸.

Llama la atención la diferencia existente en el tenor literal entre el artículo IV.1.a) del AAE y los respectivos artículos 11.3.a) de los Acuerdos de 1992, consistente en la subordinación de la concesión de este beneficio fiscal a los

¹⁶⁵ Ver n.º 10358/1983, Decisión 15.12.1983, D. R. 37, p. 142, 153.

¹⁶⁶ Artículos 11.3. A), letra b), de las Leyes 24, 25 y 26/1992.

¹⁶⁷ El TSJ de Asturias en su Sentencia de 3 de febrero de 2000, reconoció la exención respecto a unas oficinas destinadas a ser usadas por Cáritas, (J. T. 317/2000). El TSJ de Cataluña, en Sentencia de 6 de mayo de 1997, se mostró contrario a reconocer este beneficio fiscal respecto a locales de titularidad parroquial, destinados a gimnasios, y arrendados a un Ayuntamiento, por faltar la afección al culto, a pesar de su titularidad eclesiástica, (RAJ 844/1996).

¹⁶⁸ Art. IV, apartado 1.º, letra A), 4), del AAE y arts. 11.3. A), letra c), de las Leyes 24, 25 y 26/1992.

centros de formación de los ministros de culto a que impartan *únicamente* enseñanzas propias de las disciplinas eclesiásticas, condicionamiento que no se introduce en el tenor literal del AAE, aunque pueda haber sobradas razones para entender que el mismo está implícitamente incluido en su espíritu. Esta diferencia de tenor que parece dotar de un régimen privilegiado a la Iglesia Católica, al serle concedido *en tanto en cuanto se impartan... enseñanzas religiosas*, mientras que a las confesiones que suscribieron los Acuerdos de 1992, se les exige que *impartan únicamente enseñanzas propias...* ha sido criticado por Fernández Coronado¹⁶⁹, por no entender admisible que la Iglesia Católica pudiera gozar del privilegiado trato, impartándose en los Seminarios enseñanzas religiosas conjuntamente con otras *no religiosas*, mientras que a las Confesiones que suscribieron los Acuerdos de 1992, se les está exigiendo *exclusividad*. Esta controversia estaría hoy superada por la amplia redacción del art. 7.7 de la Ley 49/2002¹⁷⁰.

e) *Huertos y jardines de titularidad de las confesiones que han suscrito un Acuerdo con el Estado*¹⁷¹.

La Ley de 23 de mayo de 1845¹⁷², de PGE para ese año, al legislar sobre la relación de ingresos del Estado, en su Letra A recogía la Contribución sobre bienes inmuebles, cultivo y ganadería, y en su Base Segunda, apartado 1.º, establecía la exención absoluta y permanente para *los templos, cementerios y las casas ocupadas por las comunidades religiosas mientras estas existan, con los edificios, huertos y jardines adyacentes destinados al servicio de aquellos, o a la habitación y recreo de los párrocos u otros ministros de la Iglesia*. El Real Decreto de 4 de enero de 1867 y la Real Orden de 14 de marzo de ese mismo año, aclararán que no era necesario la unión material a los templos o

¹⁶⁹ FERNÁNDEZ CORONADO, Ana, «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*, Tomo VII, Madrid, 1991, p. 567.

¹⁷⁰ Que expresamente recoge la exención de las *explotaciones económicas de enseñanza y de formación profesional, en todos los niveles y grados del sistema educativo, así como las de educación infantil hasta los tres años, incluida la guarda y custodia de niños hasta esa edad, las de educación especial, las de educación compensatoria y las de educación permanente y de adultos, cuando estén exentas del IVA, así como las explotaciones económicas de alimentación, alojamiento o transporte realizadas por centros docentes y colegios mayores pertenecientes a entidades sin fines lucrativos*.

¹⁷¹ Una exención que se reitera en Portugal: CEBRIÁ GARCÍA, María, *La cooperación económica del Estado portugués con la Iglesia católica*, en: *RGDCDEE*, 48, Iustel, Madrid, 2018, p. 6, véase la nota al pie de página 20.

¹⁷² *Colección de las Leyes, Decretos y Declaraciones de las Cortes. Desde el 1 de enero hasta fin de junio de 1845*, Tomo XXXIV, Imprenta Nacional, Madrid, 1845, p. 219.

casas rectorales de los citados huertos y jardines, y que la extensión máxima oscilaría entre 1,5 y 2 hectáreas¹⁷³. La Ley de 29 de diciembre de 1910¹⁷⁴, de reforma del Impuesto de la Contribución Territorial, reiterará en su artículo 14 la exención absoluta y permanente, en su apartado 11.º, de los edificios, huertos y jardines destinados al servicio de los templos o a la habitación y recreo de los obispos y párrocos.

Tras el paréntesis de la II República, el Decreto de 2 de marzo de 1939¹⁷⁵, sobre exención de la contribución territorial a la Iglesia, en su artículo 1 recoge la *exención absoluta y permanente de la Contribución territorial* de: b) *Los edificios, jardines y huertos destinados únicamente a habitación y recreo de los Obispos y Párrocos*. Este privilegio pasa al Concordato en su artículo 20.1, *in fine*: que prevé la exención en el pago de la contribución de los huertos, jardines y dependencias de los inmuebles arriba enumerados, siempre que no estén destinados a la industria o a cualquier otro uso de carácter lucrativo. El Texto Refundido de la Contribución Territorial Urbana, aprobado por Decreto 1251/1966, de 12 de mayo¹⁷⁶, incorpora dentro de las *exenciones permanentes subjetivas*, en su artículo 7.1 *in fine*, la exención de *los huertos, jardines y dependencias de los inmuebles anteriormente enumerados, siempre que no estuviesen destinados a industrias o a cualquier otro uso lucrativo*, equiparando su régimen al previsto en el apartado 3 de ese mismo artículo para los bienes de la Falange Española Tradicionalista y de las JONS. Algo semejante ocurrió con el artículo 5.2 del Decreto 2330/1966, de 23 de julio¹⁷⁷, que aprobó el Texto Refundido de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria, al hablar de las *exenciones permanentes y generales* a la misma.

Ante el *silencio* del artículo IV.1. A) del AAE de 1979, que recogía el catálogo de exenciones en la Contribución Territorial Urbana, un sector doctrinal¹⁷⁸ clamó por la onerosidad que la omisión conllevaba, no tanto en dicha

¹⁷³ Colección Legislativa de España. Primer Semestre de 1867, Tomo XCVII, Imprenta del Ministerio de Gracia y Justicia, 1867, pp. 12 y ss., y 541 y ss.

¹⁷⁴ Boletín Jurídico-Administrativo. Anuario de Legislación y Jurisprudencia. «Marcelino Martínez Alcubilla». Apéndice de 1910, Madrid, 1910, pp. 881 y ss.

¹⁷⁵ BOE de 4 de marzo de 1939. Boletín Jurídico-Administrativo. Anuario de Legislación y Jurisprudencia. «Marcelino Martínez Alcubilla». Apéndice de 1939, Madrid, 1939, pp. 89 y 90.

¹⁷⁶ BOE de 30 de mayo de 1966.

¹⁷⁷ BOE de 10 de septiembre de 1966.

¹⁷⁸ DE LUIS DIAZ-MONASTERIO, Félix, «El régimen tributario de la Iglesia Católica en España», en: VV. AA. *El régimen tributario de la Iglesia Católica en España. Publicación de la Vicepresidencia para Asuntos Económicos de la Conferencia Episcopal Española*, EDICE, Madrid, 1985, p. 18. DE LUIS DIAZ-MONASTERIO, Félix, «El régimen tributario de la Iglesia Católica en España», en: VV. AA., *El Derecho Patrimonial Canónico en España. XIX Semana española de Derecho canónico*, Publicaciones de la Universidad Pontificia de Salamanca, Salamanca, 1985, pp. 325 y 326.

Contribución, pues la ya citada Ley vigente entonces, los contemplaba como exentos¹⁷⁹, cuanto en las contribuciones especiales y en la tasa de equivalencia, pues la exención del artículo IV.1. D) del citado Acuerdo subordinaba la exención en estos dos últimos tributos, a la previa inclusión en el listado de exenciones en la Contribución Territorial Urbana del artículo IV.1. A). La Orden de 24 de septiembre de 1985, vino a considerar incluidos a los huertos y jardines de titularidad católica entre las *dependencias o edificios y locales anejos* del artículo IV.1. A). A nuestro juicio, es ésta una interpretación *generosa* de lo que debe entenderse como *dependencia o local anejo*, y que presenta a nuestro modo de ver una difícil justificación desde la perspectiva de encontrar una conexión directa con el *ejercicio* del derecho fundamental de libertad de religiosa, en cuanto causa justificante del mismo. Cabe preguntarse seriamente en qué medida este privilegio es necesario para el ejercicio del derecho fundamental de libertad religiosa. Y sin embargo, la Orden de 2 de febrero de 1994, lo extenderá respecto a las comunidades de protestantes, judíos y musulmanes, consolidando un residuo que quizás es más propio de un estado confesional que de uno laico.

El problema de la exención de este tipo de inmuebles fue objeto de frecuentes pleitos, durante el período de tiempo en que fue de aplicación el Concordato de 1953. La STS de 22 de febrero de 1967, rechaza la pretensión de una comunidad religiosa de obtener la exención para una finca de más de 20 hectáreas,¹⁸⁰ recayendo sobre el tema numerosas resoluciones del TEAC¹⁸¹. Lo

¹⁷⁹ En el apartado f) del n.º 1 del artículo 7.

¹⁸⁰ La STS de 10 de mayo de 1967, hizo lo propio con una pretensión semejante respecto a otra finca de 22 hectáreas, argumentando que debía apreciarse una *proporción entre la capacidad de consumo de los propios –residentes– y la productividad de tan extensa finca*. JTA 462/1967 y 2269/1967.

¹⁸¹ La Resolución del TEAC de 16 de octubre de 1953, excluyó de todo beneficio fiscal en la Contribución Territorial, a las fincas rústicas arrendadas o que produjeran renta. Y en la de 11 de enero de 1966, lo reconoció a una que no producía renta y se dedicaba exclusivamente al recreo de la comunidad recurrente. (JTA 2772/1953 y 2355/1966). Negándose respecto a tierras arrendadas y en aparcería, dedicadas al cultivo de remolacha y alfalfa, en la Resolución de 15 de febrero de 1966; admitiéndose para un pequeño prado, pero rechazándose para la explotación de cereal en aparcería o arrendamiento, en la Resolución de 26 de abril de 1966 y para una explotación de naranjos perteneciente a una capellanía, en la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 24 de mayo de 1966, (JTA 2980/1966, 3694/1966 y 3711/1966). Las Resoluciones del TEAC de 5 de febrero de 1963, 22 de noviembre de 1965, 25 de enero y 26 de abril de 1966 reconocieron el beneficio fiscal a un huerto en situación de dependencia orgánica, considerando intrasendente la colindancia, (JTA 1244/1963, 5935/1965, 2358/1966 y 3693/1966). También en este sentido: Resolución 2 de febrero de 1965, que habla de *dependencia* en el sentido de *subordinación orgánica o funcional*, (JTA 2260/1965). Sin embargo la falta de colindancia de tres fincas, unida a su extensión de casi 3 hectáreas, es motivo para la denegación de la exención en la Resolución de 22 de febrero de 1966, (JTA 2981/1966). La Resolución de 19 de abril de 1966, que cita direc-

cierto es que reconocido un beneficio, respecto a unos bienes inmuebles de los que difícilmente puede predicarse su carácter *esencial* para el ejercicio del derecho fundamental de libertad religiosa, queda preguntarse qué debe entenderse por *huerto* o *jardín*, máxime si tenemos presente alguna pretensión abusiva, por parte de alguna congregación religiosa¹⁸². No hemos encontrado una explicación teleológica razonable a la *esencial* necesidad de estos inmuebles para el ejercicio de un derecho fundamental. solo la inercia de los acontecimientos históricos puede darnos la explicación última de la *existencia* del beneficio y de su propio *límite*.

La Ley 49/2002, declara la exención en el IBI de prácticamente todo tipo de inmuebles de las confesiones religiosas que han suscrito un Acuerdo, siempre que en los mismo no se realicen actividades económicas, o las que se realicen figuren dentro del catálogo de actividades exentas citadas en su art. 6, (que

tamente al Real Decreto de 4 de enero de 1867, concede la exención a una finca de 0-89-80 Hectáreas. El 8 de octubre de 1970, el TEAC desestimó una pretensión de considerar como *huerto*, a una finca de 12 hectáreas, 88 áreas y 80 centiáreas, por entender que en su significado *gramatical*, *huerto*, es el sitio de corta extensión en que se plantan hortalizas, legumbres y árboles frutales, y *jardín* especie de huerto de recreación compuesto de plantas deleitosas, lo cual está claro que no puede confundirse con la finca cuya exención se solicita que, aparte de su extensa cabida... según declara, la propia parte interesada, en su escrito de petición, a pastos y cultivo de cereales, (JTA 3692/1966 y 787/1970).

¹⁸² La Resolución del TEAC de 5 de noviembre de 1981, vino a establecer la sujeción a la Contribución Territorial, de una finca perteneciente al Monasterio de Monjas Franciscanas Clarisas de Bilbao, por entender que no podía entrar en la consideración de *huerto o jardín*, al tener una extensión de 78.016 metros cuadrados, de los cuales 11.000 estaban destinados a aprovechamientos forestales y el resto a huerta. (*Revista de Jurisprudencia La Ley*, Editorial La Ley, 1982, Tomo II, pp. 1088 y ss.). Para establecer el límite *cuantitativo* de lo que debe entenderse por huerto o jardín, se acudió a una Circular de la Dirección General de Impuestos Directos de 17 de mayo de 1966, (*Boletín Oficial de Hacienda* de 27 de mayo de 1966. González Del Valle, José María, (Coord.), *Compilación de Derecho Eclesiástico Español. (1816-1986)*, Editorial Tecnos, Madrid, 1986, pp. 295 y ss.), que lo establecía en 2 hectáreas, es decir, 20.000 metros cuadrados, que era una extensión semejante a la establecida por un Real Decreto de Isabel II de 4 de Enero de 1867, (*Colección Legislativa de España. Primer Semestre de 1867*, Tomo XCVII, Imprenta del Ministerio de Gracia y Justicia, 1867, pp. 12 y ss.), que señalaba en su artículo 4 respecto a la misma: *si sobre la extensión hubiese dudas, se fijará con imparcial criterio, procurando que no exceda de una y media o dos hectáreas, teniendo en cuenta las condiciones del terreno y las circunstancias especiales de la localidad*. Este parámetro se tuvo en cuenta en las Resoluciones del TEAC de 3 de diciembre de 1970, y 8 de octubre de 1970, (en: RAJ 787/1970 y 1083/1970). También aborda este problema la Resolución del TEAC de 25 de octubre de 1966, (en: RAJ 1122/1966). Entendía el TEAC en el considerando 6.º de su Resolución de 5 de noviembre de 1981, que la producción de cereales de una finca, *no era propia de un huerto o jardín*, y añadía que su *posible capacidad cerealista u hortofrutícola en cantidades superiores a las del consumo de una Comunidad de 21 monjas*, unida a que por su enorme extensión no podía entenderse como una mera *dependencia* del convento, conducía a que era de todo punto inadmisibile la pretensión. Por ello limitaba en su considerando 7.º la exención a una superficie de 2 hectáreas, (Circular de Dirección General de Impuestos Directos de 17 de mayo de 1966).

incluye las rentas procedentes de inmuebles arrendados a terceros) y art. 7, por lo que ha venido a ampliar notablemente el ámbito de la exención.

f) *Exenciones que derivan de la equiparación en el IBI de las confesiones religiosas con Acuerdo a las entidades sin ánimo de lucro y a las benéficas privadas.*

La *vis expansiva* de los beneficios fiscales a favor de las confesiones religiosas se ha visto confirmada con la aprobación de la Ley 49/2002, de régimen fiscal de las entidades con fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo¹⁸³, cuyas disposiciones adicionales 8.ª y 9.ª extienden los beneficios fiscales contemplados en el artículo 15.1 de la misma, relativos a la exención del Impuesto sobre Bienes Inmuebles de *los bienes de los que sean titulares, en los términos previstos en la normativa reguladora de las Haciendas Locales, las entidades sin fines lucrativos, excepto los afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades*:

1) A las fundaciones religiosas¹⁸⁴, las cuales podrán optar por el régimen fiscal establecido en los artículos 5 a 25 de esta Ley, siempre que en este último caso presenten la certificación de su inscripción en el Registro de Entidades Religiosas, y cumplan el requisito establecido en el número 5.º del artículo 3 de esta Ley, referido a la gratuidad de *los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno*.

2) A las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos Acuerdos de cooperación con el Estado español, sin perjuicio de lo establecido en los respectivos Acuerdos¹⁸⁵. El régimen de beneficios fiscales previsto en la Ley 49/2002, se aplica asimismo a las asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el artículo V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos, así como a las entidades contempladas en el apartado 5 del artículo 11 de las Leyes 24 y 25/1992, y el apartado 4 del artículo 11 de la Ley 26/1992, siempre que tales entidades cumplan los requisitos exigidos por esta Ley a las

¹⁸³ BOE de 24 de diciembre de 2002. Una idea que reitera ASENSIO SÁNCHEZ en: ASENSIO SÁNCHEZ, Miguel Ángel, «Exenciones fiscales en la tributación local», en: *La financiación de la libertad religiosa. Actas del VIII Simposio Internacional de Derecho Concordatario*, Garcimartín, Carmen, (Ed.), Editorial Comares, Granada, 2017, p. 180.

¹⁸⁴ La Disp. Adic. 8.ª de la Ley 49/2002 especifica que *lo dispuesto en esta Ley se entiende sin perjuicio de lo establecido en los acuerdos con la Iglesia Católica y en los acuerdos y convenios de cooperación suscritos por el Estado con las iglesias, confesiones y comunidades religiosas, así como en las normas dictadas para su aplicación, para las fundaciones propias de estas entidades*.

¹⁸⁵ Disp. Adic. 9.ª, párrafo 1.º, de la Ley 49/2002.

entidades sin fines lucrativos para la aplicación de dicho régimen¹⁸⁶. La Disposición Adicional única del Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre¹⁸⁷, regula los requisitos para la aplicación de dicho régimen fiscal a la Iglesia Católica y las demás confesiones con Acuerdo, de modo que en el caso de la primera, las entidades citadas en el art. IV del AAE van a ver aplicado directamente por la Administración el régimen de exenciones de la Ley 49/2002, sin necesidad de ejercer la opción previa ni comunicarlo al Ayuntamiento afectado.

El alcance de la exención es especialmente significativo si se tiene en cuenta que el art. 6.2. de la Ley 49/2002, declara exentos en el impuesto los *alquileres*, por lo que cabría entender la extensión de la exención en el IBI de los bienes inmuebles arrendados a terceros, y porque el catálogo de actividades económicas declaradas exentas en el artículo 7 de la citada norma incluye entre otras, al que ya hicimos referencia con anterioridad. La extraordinaria amplitud del beneficio fiscal ha quedado confirmada por la más reciente jurisprudencia en la materia, como la STSJ de Cataluña de 19 de marzo de 2009¹⁸⁸, que expresamente reitera la exención en el IBI de la Iglesia Católica y demás confesiones con Acuerdo a favor de los inmuebles no afectos a explotaciones económicas, o que lo están a aquellas declaradas *exentas*, (un amplísimo catálogo, por cierto), así como los que estén cedidos a terceros en arrendamiento¹⁸⁹, suponiendo una innovación de enorme dimensión, respecto a lo que ocurría con motivo de la vigencia de la Ley 30/1994¹⁹⁰.

Como consideraciones críticas cabría cuestionar la amplitud del beneficio fiscal, en cuanto al tipo de inmuebles afectados, especialmente cuando en los mismos se realizan actividades económicas generosamente declaradas como *exentas*, por parte del Estado, que pueden distorsionar la competencia, y constituir auténticas ayudas de Estado.

¹⁸⁶ Disp. Adic. 9.^a, párrafo 2.º, de la Ley 49/2002.

¹⁸⁷ BOE de 23 de diciembre de 2003.

¹⁸⁸ JT 982/2009.

¹⁸⁹ Puede verse al respecto el conciso y muy técnico estudio: MARTÍN DÉGANO, Isidoro, «Los Ayuntamientos y la exención en el IBI de las entidades no lucrativas de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre», en: *Tributos Locales*, n.º 95, junio-julio 2010, p. 52.

¹⁹⁰ Durante cuya vigencia se reconoció, no obstante, en alguna sentencia, como la del TSJ de Madrid, de 16 de marzo de 1998, la exención en el IBI de un inmueble propiedad de Cáritas, arrendado a terceros, por entender en su F. J. 2.º que *la limitación impuesta en el artículo 58 (de la Ley 30/1994), en cuanto al condicionamiento para la exención de que los bienes no estén cedidos mediante contraprestación quedaría referido a las Fundaciones y Asociaciones, no siendo por el contrario aplicable la mencionada limitación a la entidad recurrente quien con su patrimonio heredado o donado no tiene otra posibilidad que cederlo mediante contraprestación para poder aplicar el producto de la cesión a sus fines según ha quedado acreditado mediante certificaciones unidas a los autos*. Roj: STSJ M 3129/1998 – ECLI: ES: TSJM:1998:3129.

En Italia, dos particulares, el Sr. Ferracci, (propietario de un modesto alojamiento turístico hotelero *Bed & Breakfast* de dos habitaciones), y la Scuola Elementare Maria Montessori, (un centro de enseñanza privado), en 2006 y 2007, presentaron sendas denuncias ante la Comisión, alegando que, por un lado, la modificación del ámbito de aplicación del régimen nacional del *Imposta comunale sugli immobili*¹⁹¹, (en lo sucesivo, «ICI»), introducida por la República Italiana y, por otro lado, el artículo 149, apartado 4, del *Testo unico delle imposte sui redditi*¹⁹², (en lo sucesivo, «TUIR»), constituían ayudas de Estado incompatibles con el mercado interior¹⁹³:

1) La modificación del ámbito de aplicación del ICI tenía por objeto, establecer que la exención de dicho impuesto, de la que se beneficiaban desde 1992 las entidades no comerciales que ejercieran en sus inmuebles exclusivamente actividades de asistencia social, seguridad social, sanitarias, educativas, de alojamiento, culturales, recreativas y deportivas y actividades religiosas y de culto, debía entenderse aplicable también a esas actividades *aun cuando fueran de naturaleza eventualmente comercial*.

2) El artículo 149, apartado 4, del TUIR eximía, a las instituciones eclesíásticas reconocidas como personas jurídicas de Derecho privado y a los clubes deportivos de aficionados de la aplicación de los criterios previstos en dicha disposición para todas las demás entidades a efectos de determinar la pérdida de la condición de entidad no comercial.

Los recurrentes alegaban que se encontraban realizando actividades económicas semejantes, pero estaban sujetos a un régimen fiscal discriminatorio, que distorsionaba la libre competencia.

El 12 de octubre de 2010, la Comisión decidió iniciar el procedimiento de investigación formal con arreglo al artículo 108 TFUE, apartado 2, en relación, por un lado, con la exención del ICI y, por otro, con el artículo 149, apartado 4, del TUIR¹⁹⁴. El 15 de febrero de 2012, las autoridades italianas comunicaron a la Comisión su intención de adoptar una nueva normativa en materia del impuesto municipal sobre bienes inmuebles y anunciaron que, desde el 1 de enero de 2012, la exención del ICI se sustituía por la exención prevista en el nuevo

¹⁹¹ Impuesto municipal sobre bienes inmuebles, equivalente al IBI.

¹⁹² Texto Refundido del Impuesto sobre la Renta, equivalente al IRPF.

¹⁹³ Sentencia del TJUE, (Gran Sala), de 6 de noviembre de 2018, § 7.

¹⁹⁴ Sentencia del TJUE, (Gran Sala), de 6 de noviembre de 2018, § 8.

régimen del *Imposta municipale unica*¹⁹⁵, (en lo sucesivo, «IMU»). Dicha normativa se adoptó el 19 de noviembre de 2012¹⁹⁶.

El 19 de diciembre de 2012, la Comisión adoptó una Decisión en la que declaró, en primer lugar, que la exención concedida, en el régimen del ICI, a entidades no comerciales que ejercieran en sus inmuebles actividades específicas constituía una ayuda de Estado incompatible con el mercado interior ejecutada ilegalmente por la República Italiana, infringiendo el artículo 108 TFUE, apartado 3. Seguidamente, la Comisión apreció que, habida cuenta de las particularidades del presente asunto, era absolutamente imposible que la República Italiana recuperara las ayudas ilegales, por lo que la Comisión no ordenó esa recuperación en la Decisión controvertida. Por último, la Comisión consideró que ni el artículo 149, apartado 4, del TUIR ni la exención prevista en el nuevo régimen del IMU constituían ayudas de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1¹⁹⁷.

Mediante demandas presentadas en la Secretaría del Tribunal General el 16 de abril de 2013, el Sr. Ferracci y la Scuola Elementare Maria Montessori interpusieron sendos recursos con objeto de conseguir la anulación de la citada Decisión, por cuanto la Comisión declaró en ella que era imposible que las autoridades italianas recuperasen las ayudas consideradas ilegales e incompatibles con el mercado interior, por entender que era imposible obtener por medio de las bases de datos fiscales italianas, la información necesaria para la recuperación de las ayudas.

El Tribunal General de la UE, en sendos pronunciamientos de 15 de diciembre de 2016¹⁹⁸, desestimó ambos recursos. Dichas sentencias fueron objeto de impugnación ante la Gran Sala del TJUE, que en su Sentencia de 6 de noviembre de 2018¹⁹⁹, establece la obligación del Estado italiano de recuperar el ICI no satisfecho por las entidades eclesiásticas en el desarrollo de actividades comerciales, a fin de evitar que se distorsione la competencia, pues en caso contrario, la Iglesia competiría en el mercado en condiciones ventajosas, al no tener que satisfacer el ICI por los inmuebles que ocupa. Un argumento trasla-

¹⁹⁵ Impuesto municipal único.

¹⁹⁶ Sentencia del TJUE, (Gran Sala), de 6 de noviembre de 2018, § 9.

¹⁹⁷ Sentencia del TJUE, (Gran Sala), de 6 de noviembre de 2018, § 10.

¹⁹⁸ Scuola Elementare Maria Montessori/Comisión (T-220/13, no publicada, EU: T:2016:484) y Ferracci/Comisión (T-219/13, EU: T:2016:485).

¹⁹⁹ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:62016CJ0622&qid=1542111958631&from=E> Consultado el 13 de noviembre de 2018.

dable en buena medida a España respecto a todas las confesiones con Acuerdo de cooperación con el Estado.²⁰⁰

En otro orden de cosas, la Ley 49/2002, adolece del mismo grave defecto de la Ley 30/1994, de haber dejado escapar la oportunidad²⁰¹ de extender el régimen de beneficios fiscales a todas las entidades religiosas que hubieran accedido al oportuno registro, al mantener el *corsé* de exigir el previo *Acuerdo* con el Estado. De este modo, para que las confesiones religiosas puedan disfrutar de los beneficios fiscales en el IBI, no es suficiente con la mera inscripción, ni siquiera la declaración de notorio arraigo con la que cuentan a día de hoy, la Iglesia de los Santos de Jesucristo de los Últimos Días, los Testigos de Jehová, budistas y ortodoxos, al no haberse estipulado un Acuerdo de cooperación con el Estado, pese a que alguno de estos colectivos han mostrado su interés en ello, no habiéndose verificado hasta ahora voluntad política en suscribirlo.

Los beneficios fiscales que el legislador decida otorgar a las confesiones religiosas, deberían reconocerse a *todas* por igual, es decir, a *todas las inscritas*, (y no solo a las que gocen de un Acuerdo), como señalase recientemente Martínez Torrón²⁰², pues la justificación de dichos beneficios está en la naturaleza y fines de las actividades religiosas, y no en su número de fieles, a pesar de alguna (desafortunada) afirmación en contrario del TC, contenida en su Auto 480/1989, de 2 de octubre²⁰³, que entendió que la demanda de amparo carecía *manifiestamente* de contenido constitucional, por entender en su FJ 1.º, que el artículo 16 CE *no contiene... previsión alguna que garantice un especial trato fiscal a las Confesiones Religiosas, ni puede mantenerse que la sujeción de éstas a las normas tributarias lesione la libertad que se les reconoce*, quedando supeditada su concesión, en virtud del artículo 7.2 de la Ley Orgánica 7/1980, a la firma de los oportunos Acuerdos, añadiendo en su FJ 2.º, que el Acuerdo de 1979 con la Iglesia no daba cobertura a la pretensión de la comunidad recurrente²⁰⁴. Un plantea-

²⁰⁰ Véase al respecto el interesante artículo publicado por Ángel Munárriz en el Diario Digital «InfoLibre», el 7 de noviembre de 2018, '<https://www.infolibre.es/>'

²⁰¹ Esta idea que hemos manifestado en varios trabajos anteriores, ha sido recientemente también recogida por: RAMÍREZ NAVALÓN, ROSA, «Exenciones de las entidades religiosas en los impuestos estatales», en: *La financiación de la libertad religiosa. Actas del VIII Simposio Internacional de Derecho Concordatario*, Garcimartín, Carmen, (Ed.), Editorial Comares, Granada, 2017, p. 167.

²⁰² MARTÍNEZ-TORRÓN, JAVIER, «Concordato, cooperación e igualdad. La cooperación del Estado español con las confesiones religiosas a la luz del vigente sistema de Acuerdos con la Iglesia Católica», en *RGDCDEE*, 4, Iustel, Madrid, 2004, p. 22.

²⁰³ TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. SECRETARÍA GENERAL, *Jurisprudencia Constitucional*, Tomo XXV, Septiembre-Diciembre de 1989, *BOE*, Madrid, 1990, pp. 955 y ss. La pretensión de la parte recurrente en amparo, debiera haber sido resuelta cuando menos mediante Sentencia, *pues la pretensión no carecía tan evidentemente de contenido constitucional*.

²⁰⁴ Indicando en el FJ 3.º que *el término que se aporta como comparación (la previsión de un determinado beneficio fiscal del que goza la Iglesia Católica) no resulta idóneo, por cuanto olvida*

miento que fue objeto de un ingenioso análisis crítico por Rodríguez Chacón²⁰⁵, que cuestionó el que no concurriesen en este caso requisitos equivalentes a los que se exigen a la Iglesia, como el destino a actividades religiosas.

2.2.4 Exenciones en el ITP y AJD

La Iglesia Católica goza de la exención en el ITP y AJD cuando los bienes y derechos adquiridos se destinen al *culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado y al ejercicio de la caridad*²⁰⁶, y las confesiones que suscribieron los Acuerdos 1992, lo están también, *siempre que los respectivos bienes o derechos adquiridos se destinen al culto o al ejercicio de la caridad*²⁰⁷. Nótese la existencia de una significativa diferencia, pues en el segundo caso no se incluye la *sustentación del clero*, ni el *sagrado apostolado*, por lo que la adquisición por parte de este último grupo de confesiones, de inmuebles destinados a la vivienda de sus ministros de culto, estaría sujeta y no exenta al pago del ITP y AJD, conforme al tenor literal de los Acuerdos de 1992. Esto pone de manifiesto la poca consistencia del privilegio consagrado en el AAE a favor del clero católico, con un régimen mejor al de los funcionarios públicos en este punto. Por otra parte creemos que debiera incluirse una exclusión expresa de la exención en relación con las adquisiciones de bienes en que vayan a realizarse actividades de carácter económico y con ánimo de lucro. Por el contrario, la existencia del condicionante teleológico, de exigir el destino al culto o al ejercicio no lucrativo de la caridad, haría que el beneficio fiscal en esos dos supuestos, fuera plenamente constitucional, pues estaría justificado bien por el ejercicio de un derecho fundamental, bien por la realización de una actividad de interés social sin ánimo de lucro.

El artículo 45. I. A), letra d), del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del ITP y AJD²⁰⁸, declara la exención en este impuesto de *la Iglesia Católica y las igle-*

y prescinde que, en materia económica, concurren una serie de circunstancias (no solo 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 en el caso de la recurrente.

²⁰⁵ RODRÍGUEZ CHACÓN, Rafael, *El factor religioso ante el Tribunal Constitucional*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1992, pp. 99 a 101.

²⁰⁶ Art. IV.1. C) del AAE.

²⁰⁷ Art. 11.3. C) de las Leyes 24, 25 y 26/1992.

²⁰⁸ BOE de 20 de octubre de 1993.

sias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos Acuerdos de cooperación con el Estado español. El artículo único del Real Decreto-Ley 17/2018, de 8 de noviembre, (elaborado de una forma un tanto apresurada²⁰⁹), modifica el artículo 29²¹⁰ del Texto refundido de la Ley del ITP y AJD, aprobado por el citado Real Decreto Legislativo 1/1993²¹¹, y añade al mismo una referencia a que: *Cuando se trate de escrituras de préstamo con garantía hipotecaria, se considerará sujeto pasivo al prestamista.* Además se añade un apartado 25, en el artículo 45. I. B), por el que se consideran exentas: *Las escrituras de préstamo con garantía hipotecaria en las que el prestatario sea alguna de las personas o entidades incluidas en la letra A) anterior*, algo que afecta a la Iglesia Católica y a las confesiones que han suscrito Acuerdo de cooperación con el Estado. No deja de llamarnos la atención esta referencia, a pesar de que *supuestamente*, el sujeto pasivo en las escrituras de préstamo es el *prestamista*, desde el 10 de noviembre de 2018²¹², tal y como el Presidente del Gobierno se apresuró a asegurar en rueda de prensa el día 8 de noviembre anterior, donde afirmó que *«nunca más» los españoles tendrán que pagar el tributo de actos jurídicos documentados*²¹³. Dicha nueva referencia del apartado 25 del art. 45.1. B), parece revelar la *poca fe* del legislador en que el impuesto no acabe siendo trasladado por los bancos a sus clientes, pues en caso contrario no sería necesaria tal previsión.

²⁰⁹ No olvidemos que como reza el primero de los propios antecedentes del Real Decreto-ley 17/2018, de 8 de noviembre, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, en sus Sentencias 1505/2018, de 16 de octubre, 1523/2018, de 22 de octubre, y 1531/2018, de 23 de octubre, acababa de anular el n.º 2 del artículo 68 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, el cual disponía, en el n.º 2 de su artículo 68, que el sujeto pasivo del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de documentos notariales, era el *prestatario*, cuando se tratase de escrituras de constitución de préstamo con garantía. Con posterioridad, el 6 de noviembre de 2018, el Pleno de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, acordó volver a hacer recaer sobre el *prestatario* la obligación del pago del impuesto. Esta sucesión de acontecimientos generó una situación de (*gravísima*, el añadido es nuestro) inseguridad jurídica, que afectaba al mercado hipotecario en su conjunto, lo cual hace que el Gobierno reaccione elaborando el citado Real Decreto-ley 17/2018, de 8 de noviembre.

²¹⁰ La redacción anterior del artículo 29 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, era: *Será sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan.*

²¹¹ BOE de 9 de noviembre de 2018.

²¹² Pues conforme a la Disposición Final 3.ª del Real Decreto-Ley 17/2018, de 8 de noviembre, el mismo entró en vigor al día siguiente de su publicación en el BOE, algo que tuvo lugar el 9 de noviembre de 2018.

²¹³ https://elpais.com/economia/2018/11/07/actualidad/1541585515_780417.html Consulta el 13 de noviembre de 2018.

Es muy criticable la no extensión de dicho beneficio fiscal a los edificios de culto de las confesiones religiosas sin Acuerdo, pues someter a gravamen por ITP y AJD, la adquisición por estas últimas de un solar o edificio destinado a este fin, por ejemplo un Salón del Reino, o una iglesia o catedral ortodoxa, supone un obstáculo en el ejercicio de un derecho fundamental, sobre el que pesa un deber de remoción por parte de los poderes públicos, conforme al art. 9.2 CE.

La STC 13/2018, de 8 de febrero²¹⁴, declaró la inconstitucionalidad del artículo 4.2 de la Norma Foral de Guipúzcoa 13/2012, de 27 de diciembre, por la que se aprueban determinadas modificaciones tributarias, en cuanto que dejó sin contenido el apartado d) del art. 41.1 A) de la Norma Foral 18/1987, de 30 de diciembre, del Territorio Histórico de Gipuzkoa, reguladora del ITP y AJD, conforme al cual quedaban exentos del citado tributo «*la Iglesia Católica y las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos Acuerdos de cooperación con el Estado español*». Para ello tuvo en cuenta en su FJ 3.º, lo establecido en la STC 207/2013²¹⁵, por la que dichos beneficios fiscales en el ITP y AJD a favor de las confesiones con Acuerdo tendrían su cobertura en el art. 149.1.1. CE, es decir la garantía del ejercicio de los derechos fundamentales en condiciones de igualdad²¹⁶. La Norma Foral impugnada, se opondría a lo dispuesto en el art. 11.3. C) de la Ley 26/1992, vulnerando la competencia exclusiva del Estado prevista en el art. 149.1.1.ª CE, en relación con el art. 16.3 CE, y con el art. 7 LOLR²¹⁷.

²¹⁴ BOE de 8 de marzo de 2018.

²¹⁵ El FJ 5.a) de la STC 207/2013, estimó que *un beneficio fiscal consistente en una exención del impuesto sobre la contribución territorial equivalente en el Estado al impuesto sobre bienes inmuebles, establecida en favor de determinadas Iglesias, Confesiones y Comunidades que habían suscrito Acuerdos o Convenios de cooperación con el Estado es «una medida adoptada por el Estado al amparo de la competencia exclusiva prevista en el art. 149.1.1 CE, que se justifica en la relevancia constitucional que tienen las confesiones religiosas (inscritas en el correspondiente registro público y con las que se hayan adoptado acuerdos de cooperación) para la consecución de los fines que la Constitución proclama y, en concreto, para la garantía del derecho fundamental a la libertad religiosa y de culto, tanto en su vertiente individual como en la colectiva».*

²¹⁶ Añadiendo: *Asimismo, según lo declarado en la misma STC 207/2013, FJ 5.a), podemos afirmar que, entre otras normas, el art. 11.3. C) del Anexo de la Ley 26/1992, que se refiere a las condiciones de la exención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, no hace «sino cumplir con la previsión del art. 7.2 LOLR, directamente relacionada con el art 16 CE, razón por la cual, deben considerarse como una condición básica dirigida a salvaguardar la uniformidad en el tratamiento tributario de las confesiones religiosas reconocidas en España y, por tanto, en el ejercicio del derecho fundamental a la libertad religiosa en su vertiente externa y colectiva. Por ello, la apelación que hace el Abogado del Estado a la competencia exclusiva del Estado prevista en el art. 149.1.1 CE, en relación con los art. 16 CE y 7 LOLR, como parámetro de control de la constitucionalidad del precepto impugnado, es correcta».*

²¹⁷ FJ 4.º de la STC 13/2018, de 8 de febrero.

2.2.5 Beneficios fiscales en el ICIO

2.2.5.a) ANTECEDENTES

La Iglesia Católica, (y solo ella)²¹⁸, goza de una exención en el mismo a raíz del art. IV.1. B), del AAE, que contempla una *críptica*, (y *generosa*), *exención total y permanente de los impuestos reales o de producto, sobre la renta y sobre el patrimonio*, a favor de la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Órdenes y Congregaciones religiosas y los Institutos de vida consagrada y sus provincias y sus casas, con este único límite, el de no alcanzar a *los rendimientos que pudieran obtener por el ejercicio de explotaciones económicas, ni a los derivados de su patrimonio, cuando su uso se halle cedido, ni a las ganancias de capital, ni tampoco a los rendimientos sometidos a retención en la fuente por impuestos sobre la renta*.

No obstante la STSJ de Valencia de 31 de marzo de 2000²¹⁹, reconoció la exención en el ICIO a las obras de construcción de un templo adventista, por aplicación del principio de igualdad en un ejercicio de *malabarismo* que pasó por

²¹⁸ Ni la LO 7/1980 de 5 de junio, de Libertad Religiosa, ni los Acuerdos de Cooperación de 1992 con evangélicos, musulmanes y judíos, ni la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, contemplan beneficio alguno equivalente a favor de las confesiones minoritarias, que por lo tanto están sujetas y no exentas del pago del ICIO, en una manifiesta discriminación negativa. TORRES GUTIÉRREZ, Alejandro. «Tutela de la libertad de conciencia y laicidad del Estado: el problema de los beneficios fiscales de las viviendas de los ministros de culto católico en España», en *Boletín de la Sociedad Española de Ciencias de las Religiones*. 2001, n.º 16, pp. 191-192. CALVO SALES, Teresa. «La exención de la Iglesia Católica en el Impuesto sobre las Construcciones, Instalaciones y Obras», en: *La Ley*, 2001, n.º 7, pp. 1640-1645. CALVO SALES, Teresa. «La exención de la Iglesia Católica en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras no alcanza a las que se realicen en inmuebles afectos a actividades económicas», en: *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, 2004, n.º 5, pp. 787-802. CEBRIÁ GARCÍA, María, «Los nuevos beneficios fiscales de las confesiones religiosas en los impuestos locales», en *Nueva Fiscalidad*, n.º 6, Junio-2004, pp. 25-26. CAÑAMARES ARRIBAS, Santiago, «La (des)igualdad religiosa en la tributación local: Las exenciones de las confesiones religiosas en el Impuesto de Construcciones, Instalaciones u Obras y en el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica», en *Anuario de la Facultad de Derecho*, Vol. XXX, 2012-2013, pp. 304-305. CEBRIÁ GARCÍA, María, «Exención de la Iglesia Católica en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras: Problemas que plantea», en *Revista Quincena Fiscal*, n.º 21/2016, pp. 17-19. CEBRIÁ GARCÍA, María, «El Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado Español y la Santa Sede de 3 de enero de 1979 y la tributación de la Iglesia Católica en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras», en: *La financiación de la libertad religiosa. Actas del VIII Simposio Internacional de Derecho Concordatario*, Garcimartín, Carmen, (Ed.), Editorial Comares, Granada, 2017, pp. 283-297.

²¹⁹ JT 2000/1483.

alto el principio de reserva de Ley en materia tributaria²²⁰, contemplado en los arts. 31.3 CE, y 8 de la LGT, así como la prohibición de la interpretación analógica de las exenciones fiscales, y desaprovechando una magnífica oportunidad de haber interpuesto una cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional. Argumento que fue tenido en cuenta por la STSJ de Madrid de 2 de abril de 2004²²¹, para denegar la exención a las obras de construcción de una iglesia y viviendas de la Iglesia Adventista. Coincidimos con este último pronunciamiento en que el principio de reserva de Ley no puede obviarse en materia tributaria, pero queremos resaltar que la situación actual es un ejemplo de discriminación, especialmente injusto en el caso de los lugares de culto, de las confesiones minoritarias, en que no solo no se realiza una actividad económica, sino que se ejerce un derecho fundamental, algo que no puede estar *sujeto a gravamen*. La *crítica* redacción del art. IV.1. B), del AAE de 1979, ha dado lugar a numerosos pleitos entre la Iglesia y los Ayuntamientos, sobre cuya problemática concreta no podemos entrar aquí por falta de espacio²²².

²²⁰ Puede verse en igual sentido: ASENSIO SÁNCHEZ, Miguel Ángel, «Exenciones fiscales en la tributación local», en: *La financiación de la libertad religiosa. Actas del VIII Simposio Internacional de Derecho Concordanario*, Garcimartín, Carmen, (Ed.), Editorial Comares, Granada, 2017, p. 190.

²²¹ Roj: STSJ M 4462/2004.

²²² AZNAR GARCÍA, Salvador, «La exención del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras de la Iglesia Católica: Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2014», en: *Revista General de Derecho Canónico y Derecho Eclesiástico del Estado*, 37, 2016, pp. 1-8. BENEYTO BERENGUER, Remigio, «Entidades de la Iglesia Católica con bienes culturales: Algunos supuestos de exención e incentivos fiscales al mecenazgo», en: *Revista General de Derecho Canónico y Derecho Eclesiástico del Estado*, vol. 29, 2012, pp. 1-65. CALVO SALES, Teresa, «La exención de la Iglesia Católica en el Impuesto sobre las Construcciones, Instalaciones y Obras» en: *La Ley*, 7, 2001, pp. 1640-1645. CALVO SALES, Teresa, «La exención de la Iglesia Católica en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras no alcanza a las que se realicen en inmuebles afectos a actividades económicas», en: *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, 5, 2004, pp. 787-802. CALVO SALES, Teresa, «La Comisión Europea analiza la posible consideración como «ayuda de Estado» de la exención de la Iglesia Católica en el ICIO», en *Tributos Locales*, 74, 2007, pp. 11-35. CALVO SALES, Teresa; LÓPEZ DíEZ, Lidia y RODRÍGUEZ MEJÍAS, Victoria M., «Las actividades económicas de la Iglesia Católica no están exentas del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras. Historia de una exención ilegal (Primera parte), Desde la España preconstitucional hasta el año 2014», en: *El Consultor de los Ayuntamientos*, 27 de julio de 2017. CALVO SALES, Teresa; LÓPEZ DíEZ, Lidia y RODRÍGUEZ MEJÍAS, Victoria M., «Las actividades económicas de la Iglesia Católica no están exentas del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras. Historia de una exención ilegal (Segunda parte), Desde 2014 hasta el 27 de junio de 2017», en: *El Consultor de los Ayuntamientos*, 27 de julio de 2017. CAÑAMARES ARRIBAS, Santiago, «La (des)igualdad religiosa en la tributación local: Las exenciones de las confesiones religiosas en el Impuesto de Construcciones, Instalaciones u Obras y en el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica», en: *Anuario de la Facultad de Derecho*, XXX, 2012-2013, pp. 299-310. CEBRIÁ GARCÍA, María, «Los nuevos beneficios fiscales de las confesiones religiosas en los impuestos locales», en *Nueva Fiscalidad*, 6, Junio-2004, pp. 1-37. CEBRIÁ GARCÍA, María, «La exención de las confesiones religiosas en el Impuesto sobre bienes inmuebles», en: *Revista Quincena Fiscal*, 8/2013, pp. 95-130. CEBRIÁ GARCÍA, María, «Exen-

La Orden de 5 de junio de 2001 por la que se aclara la inclusión del ICIO en el art. IV.1. B) del AAE de 1979²²³, no hizo sino amplificar la *vis expansiva* de los privilegios fiscales a favor de la Iglesia Católica, al reconocer expresamente la inclusión del ICIO dentro de los impuestos reales o de producto a que hace referencia el citado artículo, sin cuestionarse su posible inconstitucionalidad por contrariar los principios de laicidad, y no discriminación, al no reconocerse al resto de confesiones. La OM de 5 de junio de 2001 plantea *la duda de si en efecto se trata de realizar una aclaración, o de si estamos ante una forma de eludir el debate parlamentario disfrazando de inocente*

ción de la Iglesia Católica en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras: Problemas que plantea», en: *Revista Quincena Fiscal*, 21/2016, pp. 83-108. CEBRIÁ GARCÍA, María, «El Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado Español y la Santa Sede de 3 de enero de 1979 y la tributación de la Iglesia Católica en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras», en: *La financiación de la libertad religiosa. Actas del VIII Simposio Internacional de Derecho Concordatario*, Garcimartín, Carmen, (Ed.), Editorial Comares, Granada, 2017, pp. 283-297. FÉLIX BALLESTA, M.ª Ángeles y MARTÍNEZ FÉLIX, Claudia, «¿Es contraria al Derecho Comunitario la exención del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO), de que goza la Iglesia Católica en España?», en: *Cuadernos de Integración Europea*, 7, Diciembre-2006, pp. 65-84. GIMÉNEZ BARRIO-CANAL, Fernando. 2008. «La financiación de la Iglesia Católica en España», en: *Jornadas Jurídicas sobre Libertad Religiosa en España*, Ferreiro Galguera, Juan, (Coord.). Madrid: Ministerio de Justicia, pp. 601-618. HERRERA CEBALLOS, Enrique, «La exención del ICIO a la Iglesia Católica. Problemática jurídica de encaje en el Acuerdo de Asuntos Económicos», en: *La financiación de la libertad religiosa. Actas del VIII Simposio Internacional de Derecho Concordatario*, Garcimartín, Carmen, (Ed.), Editorial Comares, Granada, 2017, pp. 353-364. HERRERA CEBALLOS, Enrique, «La exención del «ICIO» a la Iglesia Católica como «Ayuda de Estado» contraria al derecho comunitario», en: *RGDCDEE*, n.º 46, 2018, pp. 1-33. LUQUE MATEO, Miguel Ángel, «Los modelos de financiación de las confesiones religiosas en Europa», en: *Revista General de Derecho Canónico y Derecho Eclesiástico del Estado*, 38, 2015, pp. 1-45. MANTECÓN, Joaquín, «España: ¿Y si se denunciaran los acuerdos con la Santa Sede?», en: *Revista General de Derecho Canónico y Derecho Eclesiástico del Estado*, 39, pp. 1-26. TORRES GUTIÉRREZ, Alejandro. «Los beneficios fiscales de las viviendas de los ministros de culto católico en España y el principio de laicidad del Estado. La Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de marzo de 2001», en: *Boletín de la Sociedad Española de Ciencias de las Religiones*, 15, pp. 97-109. TORRES GUTIÉRREZ, Alejandro, «Tutela de la libertad de conciencia y laicidad del Estado: el problema de los beneficios fiscales de las viviendas de los ministros de culto católico en España», en: *Boletín de la Sociedad Española de Ciencias de las Religiones*. 16, 2001, pp. 191-192. TORRES GUTIÉRREZ, Alejandro, «Aspectos legales de la financiación de las confesiones religiosas minoritarias en España y los Acuerdos de 1992», en: *Revista General de Derecho Canónico y Eclesiástico del Estado*, 44, 2017, pp. 1-59. TORRES GUTIÉRREZ, Alejandro, «Las exenciones en el ICIO de la Iglesia Católica y su posible incompatibilidad con la normativa europea sobre ayudas de Estado, a raíz de la Sentencia del TJUE de 27 de junio de 2017», en: *Revista de Derecho de la Competencia y de la Distribución*, Vol. 21, Wolters Kluwer, Valladolid, 2017, pp. 1-13. TORRES GUTIÉRREZ, Alejandro, «Las exenciones fiscales de la Iglesia Católica en el Impuesto sobre Construcciones Instalaciones y Obras en España y su incompatibilidad con la normativa europea sobre ayudas de Estado», en: *Quaderni di Diritto e Política Ecclesiastica*, vol. 3/2017, Il Mulino, pp. 649-664. VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, Antonio, «El sistema tributario y la financiación de la Iglesia en España», en: *Ius Canonium*, XLVIII, 95, 2008, pp. 69-87.

²²³ BOE de 16 de junio de 2001.

interpretación lo que en realidad constituye el establecimiento ex novo de una exención en favor de la Iglesia²²⁴.

La pregunta escrita de 12 de junio de 2006,²²⁵ hecha a la Comisión Europea por los eurodiputados Willy Meyer y Marco Cappato, sobre la incompatibilidad de las exenciones fiscales en el ICIO con la legislación europea que prohíbe las ayudas de Estado,²²⁶ fue respondida por la Comisaria Kroes,²²⁷ amparándose en el art. IV.1. B) del AAE, que excluye de tales exenciones a los rendimientos que pudieran obtener por el ejercicio de explotaciones económicas. Una respuesta contradictoria, pues España estaba concediendo la exención en el ICIO también por construcciones ajenas al culto, y dedicadas a actividades mercantiles²²⁸. Esto llevó a tales eurodiputados a realizar una segunda pregunta a la Comisión, el 20 de febrero de 2007, (E-0829/07), en que se hacía referencia a las exenciones que se estaban concediendo a instituciones católicas que realizaban actividades económicas. La señora Kroes se comprometió el 7 de abril siguiente a pedir aclaraciones a las autoridades españolas. Al no recibirse respuesta, los eurodiputados anteriores, al que se suma ahora Marco Panela, formulan una nueva interpelación el 18 de febrero de 2008,²²⁹ sobre cómo iba avanzando la investigación, a lo que se responde que se estaba en espera de respuesta por España. Ante su falta, el eurodiputado Willy Meyer vuelve a preguntar el 11 de marzo de 2009, sobre la contestación de las autoridades españolas y las conclusiones a las que había llegado la Comisión. Ésta informará finalmente que las autoridades españolas habían propuesto modifi-

²²⁴ CALVO SALES, Teresa, «La exención de la Iglesia Católica en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras no alcanza a las que se realicen en inmuebles afectos a actividades económicas», en: *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, 5, 2004, pp. 787-802.

²²⁵ E-2578/06ES.

²²⁶ Al poner en ventaja a las entidades de la Iglesia Católica, perjudicando a otras empresas españolas y comunitarias que persiguen los mismos fines y no disfrutan de la exención.

²²⁷ Comisaria de política de competencia.

²²⁸ FÉLIX BALLESTA, M.^a Ángeles, y MARTÍNEZ FÉLIX, Claudia, «¿Es contraria al Derecho Comunitario la exención del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO), de que goza la Iglesia Católica en España?», en: *Cuadernos de Integración Europea*, n.º 7, Diciembre-2006, pp. 73-78. CALVO SALES, Teresa. «La Comisión Europea analiza la posible consideración como «ayuda de Estado» de la exención de la Iglesia Católica en el ICIO», en: *Tributos Locales*, 2007, n.º 74, pp. 30-32. CEBRIÁ GARCÍA, María, «Exención de la Iglesia Católica en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras: Problemas que plantea», en: *Revista Quincena Fiscal*, n.º 21/2016, pp. 83-108. CEBRIÁ GARCÍA, María, «El Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado Español y la Santa Sede de 3 de enero de 1979 y la tributación de la Iglesia Católica en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras», en: *La financiación de la libertad religiosa. Actas del VIII Simposio Internacional de Derecho Concordatario*, Garcimartín, Carmen, (Ed.), Editorial Comares, Granada, 2017, pp. 283-297.

²²⁹ E-0774/08.

car la OM de 5 de junio de 2001, a fin de eliminar la posible incompatibilidad de la normativa española con la europea²³⁰.

A raíz de ello, la Orden EHA/2814/2009, de 15 de octubre²³¹, modificó la OM de 5 de junio de 2001, y restringió la extensión de las exenciones en el ICIO, únicamente a *todos aquellos inmuebles que estén exentos de la Contribución Territorial Urbana (IBI)*²³². Pero la Sentencia de la AN de 9 de diciembre de 2013²³³, estimó la cuestión de ilegalidad, planteada por el Juzgado de lo Contencioso n.º 2 de Zaragoza, anulando la totalidad de la Orden EHA/2814/2009, de 15 de octubre, al considerarla contraria al art. IV.1. B) y al art. VI del AAE, por entenderse que incurría en *un efecto real de innovación, ... al restringir lo estipulado en el artículo IV.1. B), del AAE, dado que limita la exención en él establecida, así como lo dispuesto en la Orden del propio Ministerio de Hacienda de 5 de junio de 2.001, que aclara dicho Acuerdo*²³⁴. Dicho pronunciamiento fue confirmado en casación por la STS 4901/2014, de 19 de noviembre de 2014²³⁵, siendo objeto todo de un detallado estudio²³⁶.

²³⁰ FÉLIX BALLESTA, M.ª Ángeles, y MARTÍNEZ FÉLIX, Claudia, «¿Es contraria al Derecho Comunitario la exención del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO), de que goza la Iglesia Católica en España?», en: *Cuadernos de Integración Europea*, n.º 7, Diciembre-2006, pp. 78-84. CALVO SALES, Teresa, «La Comisión Europea analiza la posible consideración como «ayuda de Estado» de la exención de la Iglesia Católica en el ICIO», en: *Tributos Locales*, 2007, n.º 74, pp. 32-34. CEBRIÁ GARCÍA, María, «Exención de la Iglesia Católica en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras: Problemas que plantea», en: *Revista Quincena Fiscal*, n.º 21/2016, pp. 83-108. CEBRIÁ GARCÍA, María, «El Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado Español y la Santa Sede de 3 de enero de 1979 y la tributación de la Iglesia Católica en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras», en: *La financiación de la libertad religiosa. Actas del VIII Simposio Internacional de Derecho Concordatario*, Garcimartín, Carmen, (Ed.), Editorial Comares, Granada, 2017, pp. 283-297

²³¹ BOE n.º 254, de 21/10/2009.

²³² <https://www.BOE.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2009-16727> Consultado el 1 de noviembre de 2018.

²³³ Los siguientes: *los templos y capillas destinados al culto, y, asimismo, sus dependencias o edificios y locales anejos destinados a la actividad pastoral; la residencia de los Obispos, de los Canónigos y de los Sacerdotes con cura de almas; los locales destinados a oficinas, la Curia diocesana y a oficinas parroquiales; 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; y los edificios destinados primordialmente a casas o conventos de las Órdenes, Congregaciones Religiosas e Institutos de Vida Consagrada.*

²³⁴ Roj: SAN 5382/2013.

²³⁵ FJ 6 de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 9 de diciembre de 2013.

²³⁶ Roj: STS 4901/2014.

²³⁷ AZNAR GARCÍA, Salvador, «La exención del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras de la Iglesia Católica: Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2014», en: *Revista General de Derecho Canónico y Derecho Eclesiástico del Estado*, 2015, n.º 37, pp. 1-8. LUQUE MATEO, Miguel Ángel, «Los modelos de financiación de las confesiones religiosas en Europa», en: *Revista General de Derecho Canónico y Derecho Eclesiástico del Estado*, 2015, n.º 38, pp. 36-38. CEBRIÁ GARCÍA, María, «Exención de la Iglesia Católica en el Impues-

Se volvía *de facto* a la situación anterior a 2009, y simultáneamente, se vislumbraban de nuevo en el horizonte los nubarrones sobre posibles vulneraciones de la legislación europea.

La STS de 19 de noviembre de 2014, fue duramente criticada, al afirmarse que *de este pronunciamiento cabe colegir que la citada confesión religiosa sigue disfrutando de la exención total y permanente en el citado tributo, sin limitación alguna*. Y se recordaba que la tesis mantenida por el TS, *en cuanto órgano de un Estado miembro, debería ser analizada desde la exigencia contenida en el segundo párrafo del art. 351 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, respecto al deber de recurrir a todos los medios apropiados para eliminar las incompatibilidades con los Tratados contraídas por convenios anteriores a la adhesión*, recordándose como el TJUE *ha calificado en diversas sentencias esta obligación como de resultado y no de comportamiento, manifestando que, si no se logra el resultado de acomodación requerido, el Estado miembro estaría obligado a denunciar el Tratado*²³⁷.

Es decir, la cuestión no debiera haberse circunscrito a *interpretar qué es lo que dice* el AAE, (como se limitó a hacer el TS), sino que debiera haberse ido más allá, y cuestionarse si lo que se afirma en el AAE es, o no, compatible con el Derecho de la UE, porque en caso de resultar incompatible, lo que debiera hacer España es proceder a la *renegociación* o *denuncia* del AAE con la Santa Sede, y asumir su posible *coste* (político). A lo que habría que sumar las consecuencias (económicas) para la Iglesia²³⁸, cuyos fieles debieran mentalizarse de que corresponde a ellos, (y *no* al Estado), su financiación.

2.2.5.b) POSIBLE INCOMPATIBILIDAD CON LA LEGISLACIÓN EUROPEA SOBRE AYUDAS DE ESTADO: LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UE DE 27 DE JUNIO DE 2017

Fueron numerosos los estudios doctrinales que se hicieron eco de la posible existencia de un conflicto entre los beneficios fiscales a favor de la Iglesia Católica en el ICIO, y la normativa europea que prohíbe las ayudas de

to sobre Construcciones, Instalaciones y Obras: Problemas que plantea», en: *Revista Quincena Fiscal*, n.º 21/2016, pp. 83-108.

²³⁷ LUQUE MATEO, Miguel Ángel. «Los modelos de financiación de las confesiones religiosas en Europa», en *Revista General de Derecho Canónico y Derecho Eclesiástico del Estado*, 2015, n.º 38, p. 37.

²³⁸ MANTECÓN, Joaquín, «España: ¿Y si se denunciaran los acuerdos con la Santa Sede?», en: *Revista General de Derecho Canónico y Derecho Eclesiástico del Estado*, 2015, n.º 39, p. 17.

Estado²³⁹. Doctrinalmente se hizo hincapié en que para que ello fuera así, debiera darse un doble requisito: que en dichos inmuebles se realizase una actividad económica, y que a resultas de la exención fiscal se pudiera falsear la competencia entre empresas europeas, y afectar de este modo a los intercambios entre países miembros de la UE²⁴⁰. La concesión de una exención tributaria discrecional, supone otorgar un beneficio económico, (consistente en el ahorro de una serie de desembolsos), del que no van a disfrutar el resto de operadores económicos²⁴¹.

A raíz de la cuestión prejudicial planteada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n.º 4 de Madrid, el 26 de enero de 2016²⁴², el TJUE ha tenido ocasión de pronunciarse en su Sentencia de 27 de junio de 2017²⁴³, sobre la posible incompatibilidad de las exenciones en el ICIO con la prohibición de ayudas del art. 107 TFUE, en un pleito que enfrentó a la Congregación de Escuelas Pías Provincia de Betania, con el Ayuntamiento de Getafe, en relación con la exención en el ICIO de unas obras en un salón de actos de un colegio.

²³⁹ CALVO SALES, Teresa, «La exención de la Iglesia Católica en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras no alcanza a las que se realicen en inmuebles afectos a actividades económicas», en: *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, 2004, n.º 5, pp. 787-802. CALVO SALES, Teresa, «La Comisión Europea analiza la posible consideración como «ayuda de Estado» de la exención de la Iglesia Católica en el ICIO», en: *Tributos Locales*, 2007, n.º 74, pp. 11-35. FÉLIX BALLESTA, M.ª Ángeles, y MARTÍNEZ FÉLIX, Claudia, «¿Es contraria al Derecho Comunitario la exención del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO), de que goza la Iglesia Católica en España?», en: *Cuadernos de Integración Europea*, n.º 7, Diciembre-2006, pp. 65-84. BENEYTO BERENGUER, Remigio, «Entidades de la Iglesia Católica con bienes culturales: Algunos supuestos de exención e incentivos fiscales al mecenazgo», en: *Revista General de Derecho Canónico y Derecho Eclesiástico del Estado*, 2012, n.º 29, p. 17. LUQUE MATEO, Miguel Ángel, «Los modelos de financiación de las confesiones religiosas en Europa», en: *Revista General de Derecho Canónico y Derecho Eclesiástico del Estado*, 2015, n.º 38, p. 36. CEBRIÁ GARCÍA, María, «Exención de la Iglesia Católica en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras: Problemas que plantea», en: *Revista Quincena Fiscal*, n.º 21/2016, pp. 83-108. CEBRIÁ GARCÍA, María, «El Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado Español y la Santa Sede de 3 de enero de 1979 y la tributación de la Iglesia Católica en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras», en: *La financiación de la libertad religiosa. Actas del VIII Simposio Internacional de Derecho Concordatario*, Garcimartín, Carmen, (Ed.), Editorial Comares, Granada, 2017, pp. 283-297.

²⁴⁰ VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, Antonio, «El sistema tributario y la financiación de la Iglesia en España», en: *Ius Canonicum*, 2008, XLVIII, n.º 95, p. 80.

²⁴¹ CALVO SALES, Teresa, «La Comisión Europea analiza la posible consideración como «ayuda de Estado» de la exención de la Iglesia Católica en el ICIO», en: *Tributos Locales*, 2007, n.º 74, p. 27.

²⁴² Roj: AJCA 16/2016.

²⁴³ Disponible en: http://curia.europa.eu/juris/document/document_print.jsf?doclang=ES&tex t=&pageIndex=0&part=1&mode=DOC&docid=192143&occ=first&dir=&cid=293088#Footnote Consultado el 1 de noviembre de 2018.

También: <https://www.olir.it/documenti/?documento=6846>. Consultado el 1 de noviembre de 2018.

La Abogada General, Sra. Kokott, en sus conclusiones, viene a confirmar la virtual irrelevancia del art. 17 TFUE²⁴⁴ en todo este asunto o, cuando menos, el entendimiento de esta norma en un sentido que paradójicamente nada parece tener que ver con aquel que prima facie se desprende de sus propios términos²⁴⁵.

Para que se aprecie que hay una ayuda estatal se precisaría, según el TJUE²⁴⁶:

- 1) Existencia de una intervención del Estado o mediante fondos estatales.
- 2) Que la misma afecte a los intercambios estatales entre los Estados miembros.
- 3) Que haya una ventaja selectiva a su beneficiario.
- 4) Falseamiento o amenaza de la competencia.

El TJUE considera que una congregación puede ser considerada *empresa* en cuanto ejerza una *actividad económica*, (lo que incluiría ofrecer cualquier bien o servicio en un mercado determinado)²⁴⁷, con independencia que se haga sin ánimo de lucro, si se compite con otros operadores con ánimo de lucro²⁴⁸, a cambio de una remuneración²⁴⁹, algo que habría que entender que sucede en el

²⁴⁴ Artículo 17 TFUE:

1. La Unión respetará y no prejuzgará el estatuto reconocido en los Estados miembros, en virtud del Derecho interno, a las iglesias y las asociaciones o comunidades religiosas.

2. La Unión respetará asimismo el estatuto reconocido, en virtud del Derecho interno, a las organizaciones filosóficas y no confesionales.

3. Reconociendo su identidad y su aportación específica, la Unión mantendrá un diálogo abierto, transparente y regular con dichas iglesias y organizaciones.

²⁴⁵ En opinión de POLO SABAU, el art. 17 del TFUE difícilmente puede ser aplicado en sus propios términos sin poner con ello en riesgo la adecuada tutela del régimen común de derechos fundamentales en la Unión Europea y, especialmente, la del principio de igualdad y no discriminación. POLO SABAU, José Ramón, «Estado y confesiones religiosas en el derecho de la Unión Europea: La repercusión del artículo 17 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea en la Jurisprudencia del TJUE», en: *Revista General de Derecho Europeo* 46 (2018), pp. 282 y 304. El cual añade: *Seguramente el mejor ejemplo del fenómeno que acabo de apuntar lo constituya el siguiente pasaje: «71. Conforme al «régimen común» de que trata el presente asunto, en España todas las construcciones, instalaciones y obras se gravan con un impuesto en favor de los municipios. El hecho de que la Iglesia Católica sea la única que no tiene que pagar dicho impuesto gracias al Acuerdo de 1979 supone para ella –siempre que ejerza una actividad económica y, por tanto, empresarial– una ventaja que la coloca en una situación financiera más favorable que a los demás operadores económicos. No se trata en modo alguno de una ventaja basada en una medida general aplicable sin distinción a todos los operadores económicos y de la que pueda beneficiarse cualquiera que reúna los requisitos para su aplicación».*

²⁴⁶ STJUE de 27-6-2017, § 38.

²⁴⁷ *Ibidem* § 45.

²⁴⁸ *Ibidem* § 46.

²⁴⁹ *Ibidem* § 47.

caso de cursos de enseñanza financiados esencialmente con fondos privados²⁵⁰, como ocurre con la enseñanza preescolar, extraescolar y postobligatoria²⁵¹.

El concepto de *empresa* es un término *económico*, a estos efectos, viniendo a equipararse en términos amplios con un conjunto de recursos personales, materiales e inmateriales, que están asignados al desarrollo de una actividad económica, destinada a la producción de bienes o a la prestación de servicios, con o sin ánimo de lucro. Se trata por lo tanto de un concepto que es susceptible de ser predicado respecto a cualquier *entidad* que desarrolle una *actividad económica*, algo que puede hacer referencia también a una confesión religiosa, como la Iglesia Católica, cuando realiza obras o construcciones ajenas al culto, y directamente vinculadas con actividades empresariales o económicas. El que la Iglesia sea una *entidad sin ánimo de lucro*, *no desvirtúa* su susceptibilidad para ser calificada como *empresa* a estos efectos. Sirva como botón de muestra cómo la Comisión consideró como tal a una entidad sin ánimo de lucro alemana, en el caso *Gemeinnützige Abfallverwertung*, (*GAV*), que operaba en el mercado de recogida y reciclaje de basuras, por entender que aunque su principal objetivo era formar y colocar a personas discapacitadas, en el fondo su actividad se centraba en competir en el mercado de disposición de basuras, concurriendo con empresas con ánimo de lucro, de modo que las posibles ayudas de Estado que pudiera recibir, eran susceptibles de actuar distorsionando el mercado²⁵².

En caso que el centro ofrezca tanto enseñanza concertada, como no concertada, (es decir, *de pago*), será preciso llevar una contabilidad separada para evitar subvenciones *cruzadas*²⁵³. Tratándose de un salón de actos, habrá que discernir en qué proporción se dedica a unas u otras actividades²⁵⁴. El TJUE entiende que aquí habría una *ventaja económica selectiva*, al aliviar las cargas que normalmente recaen sobre una empresa, como sería una exención en el ICIO²⁵⁵, otorgada por el Estado o mediante fondos estatales²⁵⁶. La ayuda afectaría a los intercambios comerciales, pues aunque la empresa no participa en intercambios con otros estados, la ayuda dificulta el que empresas de otros estados puedan establecerse en España, distorsionando la competencia al liberar a una empresa de parte de sus costes, haciendo más atractiva su prestación de servicios, siempre que se supere los 200.000 euros en ayudas en un período

²⁵⁰ *Ibidem* § 48.

²⁵¹ *Ibidem* § 57.

²⁵² CALVO SALES, Teresa, «La Comisión Europea analiza la posible consideración como «ayuda de Estado» de la exención de la Iglesia Católica en el ICIO», en: *Tributos Locales*, 2007, n.º 74, p. 28

²⁵³ *Ibidem* § 51.

²⁵⁴ *Ibidem* § 59.

²⁵⁵ *Ibidem* §§ 65-73.

²⁵⁶ *Ibidem* §§ 74-77.

de 3 años, un extremo a comprobar por el tribunal español²⁵⁷. No podría invocarse que se estuviera ante una *ayuda existente*, ya que el ICIO se introdujo con posterioridad a la adhesión española a la UE, y la Orden cuestionada es de 5 de junio de 2001²⁵⁸. Por ello el TJUE concluye que la citada exención en el ICIO *de la cual se beneficia una congregación de la Iglesia Católica por las obras realizadas en un inmueble destinado al ejercicio de actividades sin una finalidad estrictamente religiosa, puede estar comprendida en el ámbito de la prohibición establecida en el art. 107.1 TFUE, si tales actividades son de carácter económico y en la medida en que lo sean, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente*²⁵⁹.

Esta jurisprudencia supone un paso adelante, pero insuficiente, pues la Iglesia Católica se estructura en centenares de entes con personalidad jurídica propia que operan en el *mercado* de la enseñanza, resultando difícil apreciar que en cada uno de ellos, tomados individualizadamente, se superen los 200.000 euros en ayudas en un período de tres años, (necesarios para apreciar la existencia de una posible *lesión a la competencia*), por lo que va a ser difícil que se vea cuestionada por esta vía su posición privilegiada en el sistema educativo, máxime cuando el resto de operadores en dicho *mercado*, deberán abonar el ICIO en todo caso.

2.2.5.c) EXTENSIBILIDAD DE LOS ARGUMENTOS A OTROS BENEFICIOS FISCALES EN EL IBI Y EN EL IMPUESTO DE SOCIEDADES

Las sospechas sobre la posible incompatibilidad de los beneficios de la Iglesia Católica en el ICIO, con la normativa europea prohibiendo ayudas de Estado, son trasladables a los existentes en el IBI y el IS, que afectan, en estos tributos, no solo a la Iglesia Católica, sino también a evangélicos, musulmanes y judíos. Ello obligaría a *repensar* el régimen de beneficios de las entidades sin ánimo de lucro, (y correlativamente el de las confesiones con Acuerdo, a las que se les extiende), y especialmente los arts. 6, 7 y 15 de la Ley 49/2002. El citado art. 6.2 declara como rentas exentas en el IS, entre otras, a las procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de dichas entidades, como son los dividendos, y participaciones en beneficios de sociedades, intereses, cánones y alquileres, un catálogo que sobrepasa con creces, tanto lo que contemplaba el art. XX.4 del Concordato de 1953, como el art. 4.1. B del AAE de 1979, que limitan el régimen de

²⁵⁷ *Ibidem* §§ 78-85.

²⁵⁸ *Ibidem* § 88.

²⁵⁹ *Ibidem* § 90.

exenciones a los ingresos de naturaleza religiosa, y no a los procedentes de actividades especulativas, o de bienes inmuebles cedidos a terceros en alquiler.

Además el catálogo de actividades exentas, afecta entre otras a las explotaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria, incluidas las actividades auxiliares o complementarias de los mismos, como las entregas de medicamentos o de servicios accesorios de alimentación, alojamiento y transporte²⁶⁰, o las explotaciones de elaboración, edición, publicación y venta de libros, revistas, folletos, material audiovisual y material multimedia²⁶¹, que pueden ser susceptibles de dar vía libre a una cierta *competencia desleal*, o *ayudas de Estado encubiertas*. La importancia de estos privilegios fiscales es aún mayor, si se considera que el art. 15.1 de la Ley 49/2002, extiende la exención en el IBI, a los inmuebles de los que sean titulares, en los que se realicen actividades exentas en el IS (y dichos alquileres, o actividades, por ejemplo, lo están, por aplicación de los arts. 6.2 y 7 de la Ley 49/2002).

Por dicha vía de extender los beneficios de las entidades sin ánimo de lucro, a las confesiones con Acuerdo, se ha conseguido superar lo previsto en los propios Acuerdos de 1979²⁶². Lo cual, además de dejar *fuera de juego* a las confesiones que carecen de Acuerdo con el Estado, nos debiera obligar a *reflexionar* de nuevo, sobre esta otra manifestación del *coste oculto de la cara amable* del Estado, y el alcance que se puede llegar a dar, jurídica y económicamente, a esta generosidad fiscal²⁶³.

No olvidemos que la Sentencia de 6 de noviembre de 2018²⁶⁴ de la Gran Sala del TJUE, ha establecido la obligación del Estado italiano de recuperar el ICI, (un impuesto que como hemos visto es equivalente a nuestro IBI), no satisfecho por las entidades eclesíásticas en el desarrollo de actividades comerciales, pues de lo contrario se estaría alterando arbitrariamente la libre competencia, ya que la Iglesia, (y las demás confesiones con Acuerdo), estarían

²⁶⁰ Art. 7.2 de la Ley 49/2002.

²⁶¹ Art. 7.9 de la Ley 49/2002.

²⁶² AZNAR GARCÍA, Salvador, «La exención del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras de la Iglesia Católica: Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2014», en: *Revista General de Derecho Canónico y Derecho Eclesiástico del Estado*, 2015, n.º 37, p. 7. GIMÉNEZ BARRIOCANAL, Fernando, «La financiación de la Iglesia Católica en España», en: *Jornadas Jurídicas sobre Libertad Religiosa en España*, Ferreiro Galguera, Juan (Coord.), Ministerio de Justicia, Madrid, 2008, p. 615.

²⁶³ TORRES GUTIÉRREZ, Alejandro, «Aspectos legales de la financiación de las confesiones religiosas minoritarias en España y los Acuerdos de 1992», en: *Revista General de Derecho Canónico y Eclesiástico del Estado*. 2017, 44, pp. 56-57).

²⁶⁴ 'https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:62016CJ0622&qid=1542111958631&from=E' Consultado el 13 de noviembre de 2018.

compitiendo en el mercado en condiciones ventajosas, al no tener que pagar este impuesto por los inmuebles que ocupan.

2.2.5.d) CONSIDERACIONES CRÍTICAS

Debemos diferenciar 2 tipos de exenciones de la Iglesia Católica en el ICIO²⁶⁵:

1) Las que afectan a inmuebles que cumplan el doble requisito de estar directamente vinculados con el ejercicio de actividades religiosas y en los que no se realiza ninguna actividad económica, como por ejemplo un templo, deberían extenderse por Ley a todas las confesiones inscritas en el registro. Nótese la exigencia de ambos requisitos, algo que no se daría con las viviendas de los ministros de culto, que deberían estar sujetas y no exentas en el ICIO, (al igual que en el IBI, a nuestro juicio), pues en un país en el que ninguna confesión tendrá carácter estatal, no pueden tener las viviendas de los ministros de culto un régimen mejor que el de los funcionarios.

2) El resto de inmuebles, en que se realizan actividades económicas, la exención en el ICIO coloca a la Iglesia Católica en su conjunto, en una posición de ventaja en el mercado frente a otros competidores, algo que no está amparado por el principio de laicidad del Estado, ni por el Derecho de la Unión Europea, por suponer ayudas de Estado.

Las exenciones de la Iglesia en el ICIO que afectan a inmuebles en que se desarrollan actividades económicas, pueden constituir ayudas de Estado, como ha señalado el TJUE. Estos argumentos deben ser trasladados a otros beneficios en el IBI y en el IS, lo que obligaría a *repensar* el alcance de los mismos en la Ley 49/2002. En relación con el ICIO, sería necesario, *de lege ferenda*, proceder a una revisión a fondo del AAE de 1979, que incluyera una renuncia de la Iglesia a sus exenciones, respecto a inmuebles en que se realizan actividades económicas, a fin de evitar distorsiones al principio de libre competencia y vulneraciones a la prohibición de ayudas de Estado, y pensar en una extensión de la exención en el ICIO a favor de los templos del resto de confesiones inscritas, pues el estado actual de cosas supone poner *palos entre las ruedas* a la hora de ejercer un derecho fundamental y resulta una burla por parte del Estado

²⁶⁵ TORRES GUTIÉRREZ, Alejandro, «Tutela de la libertad de conciencia y laicidad del Estado: el problema de los beneficios fiscales de las viviendas de los ministros de culto católico en España», en: *Boletín de la Sociedad Española de Ciencias de las Religiones*, 2001, n.º 16, pp. 191-192. CEBRIÁ GARCÍA, María, «Exención de la Iglesia Católica en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras: Problemas que plantea», en: *Revista Quincena Fiscal*, n.º 21/2016, pp. 83-108.

a los principios de laicidad, neutralidad y no discriminación, pues no se reconoce a las demás confesiones religiosas²⁶⁶.

3. CONCLUSIONES

Entendemos que la financiación de las confesiones religiosas, debería basarse en la contribución económica de sus fieles, sin que sea justificable en un Estado laico, la extensión a las confesiones religiosas minoritarias del régimen de asignación tributaria de la Iglesia Católica, pues *ninguna confesión tendrá carácter estatal*. Va en la buena dirección la reciente reforma introducida por la Disposición Final 5.^a de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades²⁶⁷, que elevó significativamente los porcentajes de deducibilidad en el IRPF de las aportaciones a favor de las confesiones religiosas con Acuerdo a partir del ejercicio 2016, a un porcentaje del 75%, respecto a los 150 primeros euros donados, y del 30% para al importe que excediera de dichos 150 euros, siempre que no se superase el 10% de la base liquidable. Lástima haber dejado pasar esta oportunidad para haber extendido este beneficio fiscal al resto de confesiones religiosas minoritarias meramente inscritas en el Registro de confesiones religiosas.

Este marco fiscal, que supedita el acceso a beneficios fiscales, a la suscripción de un Acuerdo, es *discriminatorio*, e incompatible con los principios de igualdad²⁶⁸, y neutralidad²⁶⁹, pues perjudica notablemente a las confesiones religiosas que carecen de Acuerdo de cooperación con el Estado, sirviendo de muy poco en este campo concreto de la fiscalidad, la mera declaración de notorio arraigo. A ello hay que unir la difícilmente justificable existencia de determinados beneficios fiscales, como los que afectan en el IBI a las viviendas de los ministros de culto o a los huertos y jardines de titularidad de las confesiones con Acuerdo de cooperación, o la excesiva manga ancha a la hora de conceder exenciones en el Impuesto sobre Sociedades (y por extensión, en el IBI), a los que ya hemos hecho referencia.

Se debe reorientar el modelo a otro de derecho común, *repensando* el régimen de beneficios de las entidades sin ánimo de lucro, (y correlativa-

²⁶⁶ CEBRIÁ GARCÍA, María, «El Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado Español y la Santa Sede de 3 de enero de 1979 y la tributación de la Iglesia Católica en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras», en: *La financiación de la libertad religiosa. Actas del VIII Simposio Internacional de Derecho Concordatario*, Garcimartín, Carmen, (Ed.), Editorial Comares, Granada, 2017, pp. 296-297.

²⁶⁷ BOE de 28 de noviembre de 2014.

²⁶⁸ Art. 14 CE.

²⁶⁹ Art. 16.3 CE.

mente el de las confesiones), especialmente en lo que concierne a los artículos 6, 7 y 15 de la Ley 49/2002, pues es excesivamente amplio. El citado art. 6.2 declara como rentas exentas en el Impuesto sobre Sociedades, entre otras, a *las procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario ... como son los dividendos, y participaciones en beneficios de sociedades, intereses, cánones y alquileres*, un catálogo que sobrepasa con creces, tanto lo que contemplaba el artículo XX.4 del Concordato de 1953²⁷⁰, como el artículo 4.1. B del AAE de 1979²⁷¹, que limitaban el régimen de beneficios fiscales a los ingresos de naturaleza *religiosa*, y no por alcanzaba a los de actividades de naturaleza *especulativa*, o de inmuebles cedidos en alquiler. A lo que habría que sumar las actividades económicas exentas²⁷². Los bene-

²⁷⁰ Que expresamente decía: *Todos los demás bienes de entidades o personas eclesiásticas, así como los ingresos de éstas que no provengan del ejercicio de actividades religiosas propias de su apostolado quedarán sujetos a tributación conforme a las leyes generales del Estado, en paridad de condición con las demás instituciones o personas.*

²⁷¹ El cual señala: *La Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Órdenes y Congregaciones religiosas y los Institutos de vida consagrada y sus provincias y sus casas tendrán derecho a las siguientes exenciones: ... B) Exención total y permanente de los impuestos reales o de producto, sobre la renta y sobre el patrimonio. Esta exención no alcanzará a los rendimientos que pudieran obtener por el ejercicio de explotaciones económicas ni a los derivados de su patrimonio, cuando su uso se halle cedido, ni a las ganancias de capital, ni tampoco a los rendimientos sometidos a retención en la fuente por impuestos sobre la renta.*

²⁷² Que incluye entre otras a las explotaciones económicas de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria, incluidas las actividades auxiliares o complementarias de los mismos, como las entregas de medicamentos o de servicios accesorios de alimentación, alojamiento y transporte, (Artículo 7.2 de la Ley 49/2002), o las explotaciones económicas de elaboración, edición, publicación y venta de libros, revistas, folletos, material audiovisual y material multimedia, (Artículo 7.9 de la Ley 49/2002), por poner solo dos ejemplos, que pueden ser susceptibles de dar vía libre a una cierta competencia desleal, o ayudas de Estado encubiertas. El alcance de estos beneficios fiscales es aún mayor, si se tiene en cuenta que el artículo 15.1 de la Ley 49/2002, extiende la exención del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, a los inmuebles de los que sean titulares, en los que se realicen actividades exentas en el Impuesto sobre Sociedades, (y dichos alquileres, o actividades, por ejemplo lo están, por aplicación de los artículos 6.2 y 7 de la Ley 49/2002). De este modo, la amplitud del régimen de beneficios fiscales de las entidades sin ánimo de lucro, a las confesiones religiosas con Acuerdo, ha venido a superar con creces lo previsto en los propios Acuerdos. Lo cual, además de dejar *fuera de juego* a las confesiones que carecen de acuerdo, nos debiera obligar a reflexionar sobre el *coste oculto* de la *cara amable* del Estado, y el alcance que vamos a darle jurídica y económicamente a esta *generosidad* fiscal, especialmente en tiempos de crisis económica. Véase: AZNAR GARCÍA, Salvador, «La exención del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras de la Iglesia Católica: Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2014», en *RGDCDEE*, 37, Iustel, Madrid, 2015, pp. 1-8, especialmente la p. 7. GIMÉNEZ BARRIOCANAL, Fernando, «La financiación de la Iglesia Católica en España», en: *Jornadas Jurídicas sobre Libertad Religiosa en España*, Ferreiro Galguera, Juan, (Coord.), Ministerio de Justicia, Madrid, 2008, pp. 601-618, especialmente la p. 615. LUQUE MATEO, Miguel Ángel, «Los modelos de financiación de las confesiones religiosas en Europa», en: *RGDCDEE*, 38, Iustel, Madrid, 2015, pp. 1-45, especialmente la p. 35. MARTÍN DÉGANO, Isidoro, «El alcance de la exención de la Igle-

ficios deberían reconocerse a *todas* las confesiones por igual, es decir, a *todas las inscritas*, (y no solo a las que gocen de un Acuerdo), como señalase recientemente Martínez Torrón²⁷³, pues la justificación de dichos beneficios está en la naturaleza y fines de las actividades religiosas²⁷⁴. Por todo ello se

sia Católica en el IBI. La equiparación al régimen fiscal de las entidades no lucrativas. Análisis de la STS de 4 de abril de 2014, rec. n.º 653/2013», en: *Estudios Financieros, Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 379, 2014, p. 150.

²⁷³ MARTÍNEZ-TORRÓN, Javier, «Concordato, cooperación e igualdad. La cooperación del Estado español con las confesiones religiosas a la luz del vigente sistema de Acuerdos con la Iglesia Católica», en: *RGDCDEE*, 4, Iustel, Madrid, 2004, p. 22.

²⁷⁴ La Comunidad Evangélica de habla alemana de Baleares, con anterioridad a la firma de los Acuerdos de 1992, pretendió gozar en el Impuesto de Sucesiones respecto a un legado del que había sido beneficiaria, de un trato de favor parejo al que se reconoce a la Iglesia Católica en el Acuerdo de 1979, siempre que el mismo se destinase a un fin religioso, entendiéndose que la liquidación de 379.354 pesetas, girada por la Consejería de Economía y Hacienda del Gobierno Balear, violaba el principio de igualdad ante la Ley y el de libertad religiosa, siendo desestimados los oportunos recursos de reposición, ante la propia Consejería, el 3 de marzo de 1987, y la subsiguiente reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Provincial, el 28 de enero de 1988, así como el recurso ordinario ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Territorial de Palma de Mallorca, el 15 de abril de 1989, (Véase: *Impuestos*. Editorial La Ley. N.º 1989 (II), pp. 706 y ss.), cuyo Fundamento Jurídico 2.º, llegó a afirmar que: *la presencia de la Iglesia Católica en la sociedad española a lo largo de los tiempos no es comparable con la de la Iglesia recurrente. Y sea cual sea la valoración que de esa presencia pudiera hacerse, es indudable su expreso reconocimiento constitucional (art. 16.3)*, argumentación que parece estar teñida de indudables connotaciones de confesionalidad histórico-sociológica.

El Tribunal Constitucional, por Auto 480/1989, de 2 de octubre, (*Tribunal Constitucional. Secretaría General. Jurisprudencia Constitucional. Tomo XXV. Septiembre-Diciembre de 1989, BOE*, Madrid, 1990, pp. 955 y ss.), entendió que la demanda de amparo carecía *manifiestamente* de contenido constitucional, por entender en su Fundamento Jurídico I, que el artículo 16 de la Constitución *no contiene... previsión alguna que garantice un especial trato fiscal a las Confesiones Religiosas, ni puede mantenerse que la sujeción de éstas a las normas tributarias lesione la libertad que se les reconoce*, quedando supeditada su concesión, en virtud del artículo 7.2 de la Ley Orgánica 7/1980 de 5 de julio, de Libertad Religiosa, a la firma de los oportunos acuerdos, añadiendo en su Fundamento Jurídico II, que el Acuerdo de 1979 con la Iglesia Católica no daba cobertura a la pretensión de la comunidad recurrente, en todo caso, indicando en el Fundamento Jurídico III que *el término que se aporta como comparación (la previsión de un determinado beneficio fiscal del que goza la Iglesia Católica) no resulta idóneo, por cuanto olvida y prescinde que, en materia económica, concurren una serie de circunstancias (no solo 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 en el caso de la recurrente*. Este planteamiento fue objeto de un análisis crítico por parte de RODRÍGUEZ CHACÓN, (Véase: RODRÍGUEZ CHACÓN, Rafael, *El factor religioso ante el Tribunal Constitucional*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1992, pp. 99-101), que se reflejó en una doble dirección: 1) Criticar la alusión a las relaciones históricas entre la Iglesia y el Estado Español, por entender que esta *torpe* alusión a la *historia* todo lo más vendría a colación en lo referido al régimen provisional de colaboración económica directa, pero que en lo referido a la colaboración económica indirecta, mediante el sistema de beneficios fiscales, parecía más bien una argumentación un tanto *artificial*. 2) Cuestionar el que no concurriesen en este caso requisitos equivalentes a los que se exigen a la Iglesia Católica, como el destino a activi-

hace conveniente, y necesario, hablar de *límites* a la hora de regular los beneficios fiscales de las confesiones religiosas, y de hacer que los mismos sean más equitativos.

dades religiosas, que justifica objetivamente la concesión del tratamiento fiscal beneficioso, en tanto en cuanto por ello no puede apreciarse la existencia de una capacidad contributiva.

Entendemos que las tesis de este autor son sumamente interesantes, pues ponen en tela de juicio el razonamiento del Tribunal Constitucional, que a nuestro parecer, peca de notable inconsistencia argumental. La pretensión de la parte recurrente en amparo, debiera haber sido resuelta cuando menos mediante Sentencia, *pues la pretensión no carecía tan evidentemente de contenido constitucional*, y es que el modelo hasta aquí descrito, no siempre resulta de perfecta compatibilización con los principios de igualdad y no discriminación por motivos religiosos, así como de laicidad del Estado.

