

La financiación de la Iglesia Católica a través del sistema fiscal estatal y su adecuación al marco constitucional

Marta González Aparicio

Ayudante del Área de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de León. mgonza@unileon.es

Recibido
1 febrero 2021

Aceptado
15 febrero 2021

PALABRAS CLAVE

Financiación;
Fiscalidad; Iglesia
Católica; Exención;
Asignación tributaria.

KEYWORDS

Financing; Taxation;
Catholic religion;
Exemption; Tax
allocation.

Resumen

La financiación de la Iglesia Católica a través del sistema fiscal ha sido una cuestión tradicionalmente polémica, pues en ella se entremezcla lo jurídico con otros aspectos que recaen sobre uno de los ámbitos más íntimos de la persona, como es la religiosidad o las creencias, planteándose numerosas dudas sobre su acomodo a los principios fundamentales de nuestra Constitución. La especial sensibilidad que genera este asunto requiere una determinación cierta y alejada de concepciones subjetivas, de cuáles son los concretos beneficios que disfruta la Iglesia Católica, tanto directos, como indirectos, su fundamento, cuantía y destino, así como cuáles de ellos son previstos en exclusiva para esta confesión religiosa.

The financing of the Catholic Church through the state tax system and its adaptation to the constitutional framework

Abstract

The financing of the Catholic Church through the tax system has been a traditionally political issue, since it intermingles the legal with other aspects that fall on one of the most intimate areas of people, such as religiosity or beliefs, causing many doubts about its adaptation to the Constitution. The special sensitivity generated by this matter requires a determination, certain and far from subjective conceptions, of results are the concrete benefits that the Catholic Church enjoys, both direct and indirect, as well as its foundation, amount and destination, and also which of them are exclusively enjoyed by this religious confession.

I. La financiación de la Iglesia Católica en el marco constitucional – II. Las fuentes de financiación de la Iglesia Católica provenientes del sistema fiscal estatal: 1. La financiación directa de la Iglesia Católica: la asignación tributaria en el IRPF: 1.1. El cambio del sistema de dotación presupuestaria al sistema de asignación tributaria; 1.2. La asignación tributaria: caracteres fundamentales; 1.3. La asignación tributaria en cifras; 1.4. Los mecanismos de financiación directa de otras confesiones religiosas; 2. La financiación indirecta en la Iglesia Católica: marco general de los beneficios fiscales aplicables. 2.1. Impuestos estatales: 2.1.1. Impuestos directos; 2.1.2. Impuestos indirectos; 2.2. Impuestos autonómicos; 2.3. Impuestos locales; 2.4. Exenciones aplicables en otros tributos; 2.5. Figuras tributarias en las que no se aplica exención – III. Conclusiones – Bibliografía

I. LA FINANCIACIÓN DE LA IGLESIA CATÓLICA EN EL MARCO CONSTITUCIONAL

La financiación de la Iglesia Católica a través de fondos públicos y, particularmente, los que provienen del sistema fiscal estatal, resulta una cuestión sumamente polémica. Esta especial “sensibilidad” hacia todo lo que rodea la financiación pública a las confesiones religiosas y, en especial, a la Iglesia Católica, tiene su fundamento en que en esta cuestión se entremezcla, junto a lo jurídico, concepciones morales, hecho que no se produce solo en este caso, también en otros ámbitos, pero que aquí adopta una especial relevancia, pues afecta a una de las esferas más íntimas de la persona, como es la religiosidad o las creencias. En consecuencia, las opiniones que se vierten en torno a la adecuación o no de la percepción de esta financiación pública, en no pocas ocasiones se alejan de lo jurídico y ahondan en otros fundamentos, o tergiversan los datos o la realidad legal vigente a fin de conseguir argumentos en un sentido u otro.

No obstante, antes de adentrarnos en los sistemas de financiación de la Iglesia Católica que tienen su origen en la fiscalidad, es preciso ubicar al lector en el contexto constitucional que rodea a esta cuestión. Este marco constitucional viene configurado esencialmente por el artículo 16 de nuestra Constitución. Este artículo se encuentra en la sección primera del Capítulo segundo, dedicada a los derechos fundamentales y las libertades públicas, que, por tanto, son merecedores de una especial protección. El precepto se divide en tres apartados en los que se consagran los derechos de libertad ideológica, libertad religiosa y libertad de culto, así como la aconfesionalidad del Estado español, si bien puntualizando que los poderes públicos cooperarán con las distintas confesiones religiosas, mencionando expresamente a la Iglesia Católica.

En el deber de tutela y promoción que el Estado tiene sobre estos derechos se enmarca la aportación de fondos públicos, tanto de manera directa, como indirecta, a las distintas confesiones religiosas¹. No obstante, el sistema de financiación de todas ellas no es idéntico, lo que, en un Estado aconfesional como el nuestro, puede derivar en una vulneración de otro principio constitucional esencial para el examen de esta cuestión, el principio de igualdad, consagrado en el artículo 14 de nuestra Constitución.

Para poder concluir si el actual sistema de financiación de las confesiones religiosas conculca el principio de igualdad es preciso realizar un análisis comparativo del tipo de financiación

¹ FORNÉS, J.: “Régimen jurídico-patrimonial y financiación de la Iglesia”, *Ius Canonicum*, núm. 71, 1996, págs. 57 y ss.

reciben la Iglesia Católica y otras confesiones religiosas, en qué condiciones y cuál es su fundamento y empleo. Solo una vez establecido este marco con claridad, se podrá proceder a determinar su adecuación a nuestro marco constitucional.

II. LAS FUENTES DE FINANCIACIÓN DE LA IGLESIA CATÓLICA PROVENIENTES DEL SISTEMA FISCAL ESTATAL

Las fuentes de financiación que recibe la Iglesia Católica –y que, en general, puede percibir cualquier confesión religiosa–, provenientes del ámbito fiscal se han dividido tradicionalmente en dos grupos: fuentes de financiación directa y fuentes de financiación indirecta.

De manera muy sencilla, se puede afirmar que las fuentes de financiación directa serían aquellas en las que se produce una transferencia económica del Estado a la confesión religiosa, mientras que las fuentes de financiación indirecta serían aquellas en las que lo que se establece es un determinado beneficio fiscal, de modo que ante un hecho gravable en la que otros contribuyentes, por ejemplo, tienen que pagar un determinado impuesto, la confesión religiosa está exenta o debe abonar una cantidad inferior a la ordinaria.

1. La financiación directa de la iglesia católica: la asignación tributaria en el irpf

No cabe duda alguna de que uno de los aspectos más destacados en la siempre polémica financiación de la Iglesia Católica es la asignación tributaria en el IRPF, la coloquialmente conocida como la “casilla de la Iglesia Católica”. En las siguientes líneas efectuaremos una aproximación general a este sistema de financiación².

1.1. El cambio del sistema de dotación presupuestaria al sistema de asignación tributaria

El sistema de financiación que precedió al de asignación tributaria fue el de dotación presupuestaria, recogido en el Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos económicos, firmado el 3 de enero de 1979 en la Ciudad del Vaticano³. El sistema de dotación presupuestaria suponía la transferencia de una cuantía, de carácter global y único, a esta confesión religiosa, a cargo de los Presupuestos Generales del Estado.

Este sistema de dotación presupuestaria no se preveía con carácter definitivo, ni siquiera con vocación de permanencia en el largo plazo, pues el propio Acuerdo sobre asuntos económicos

² Aunque por motivos de extensión solo es posible exponer unos caracteres muy básicos de este sistema de asignación tributaria, recomendamos al lector la consulta de las siguientes obras donde encontrará un estudio detallado: CUBERO TRUYO, A., SANZ GÓMEZ, R.: “La declaración de IRPF como cauce de financiación de la Iglesia Católica (Asignación voluntaria del 0.7% de la cuota íntegra)”, *Crónica Tributaria*, núm. 136, 2010, págs. 85-102; PRESAS BARROSA, C.: “La nueva asignación tributaria en España a la Iglesia católica», *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, vol. XVI, 2000, págs. 697-707.

³ BOE núm. 300, de 15 de diciembre de 1979.

establecía que transcurridos tres ejercicios completos desde su firma –por tanto a partir del ejercicio de 1984–, se sustituyera el hasta entonces vigente sistema de dotación presupuestaria por un sistema de asignación tributaria, al que se debía tender de forma progresiva a través de un modelo mixto en el mencionado plazo de tres años. Este sistema de asignación tributaria supone que el Estado asigne a la Iglesia Católica un porcentaje del rendimiento de la imposición sobre la renta o el patrimonio neto u otra renta gravada de carácter personal, para lo que será preciso que cada contribuyente manifieste expresamente en la declaración respectiva su voluntad acerca del destino de la parte afectada. En ausencia de tal declaración, la cantidad correspondiente será destinada a otra finalidad.

Sin embargo, el cambio al sistema de asignación tributaria no se produjo hasta el año 2006, con más de veinte años de retraso. La modificación se articuló a través de la Ley 42/2006, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2007⁴, que en su Disposición adicional decimoctava establece el sistema de asignación tributaria en el IRPF como mecanismo de financiación directa de la Iglesia Católica, con carácter indefinido.

Al margen de las muchas críticas que se le pueden realizar a este sistema de financiación –la más evidente, por qué se prevé solo a favor de la Iglesia Católica– este cambio del sistema de dotación presupuestaria al sistema de asignación tributaria ha sido bien valorado por la doctrina, pues refleja la voluntad de los contribuyentes al otorgarles la capacidad de decidir si desean o no colaborar en el sostenimiento de esta confesión religiosa⁵.

Sin embargo, es necesario hacer una puntualización, pues, a pesar de que la Ley de Presupuestos señala que este sistema de financiación se establece con carácter indefinido, esta previsión contradice, en el fondo, lo dispuesto en el Acuerdo sobre asuntos económicos de 1979. Según dispone éste, el sistema de asignación tributaria tampoco debería entenderse como un sistema de financiación con vocación de permanencia, sino como un sistema dinámico que, al menos, debe ser objeto de examen atendiendo a las posibilidades financieras de que disponga esta confesión religiosa. Como el propio Acuerdo de asuntos económicos plasma *“la Iglesia Católica declara su propósito de lograr por sí misma los recursos suficientes para la atención de sus necesidades. Cuando fuera conseguido este propósito, ambas partes se pondrán de acuerdo para sustituir los sistemas de colaboración financiera expresada en los párrafos anteriores de este artículo, por otros campos y formas de colaboración económica entre la Iglesia Católica y el Estado”*, de modo que la Iglesia

⁴ BOE núm. 311, de 29 de diciembre de 1996.

⁵ En este sentido señala PRESAS BARROSA que, con la modificación *“no sólo se supera, además, así, el enojoso dilema hasta ahora propuesto sino que se respeta al máximo la voluntad del declarante, ya que, en el supuesto de que no considere oportuno apoyar con sus impuestos a cualquiera de las dos opciones, se sigue escrupulosamente su voluntad. A nuestro modo de ver, y desde un punto de vista de valoración del reconocimiento de la libertad religiosa, nos parece que la propuesta ahora desarrollada resulta sumamente positiva, ya que el declarante apoya a la Iglesia católica, en el caso de que lo considere oportuno, sin tener por ello que renunciar a favorecer con sus impuestos una financiación de las ONG que le pueda parecer, asimismo, idónea”*. Vid. PRESAS BARROSA, C.: *“La nueva asignación tributaria en España a la Iglesia católica”*, Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado”, ob. cit. pág. 701. En el mismo sentido CUBERO TRUYO, A., SANZ GÓMEZ, R.: *“La declaración de IRPF como cauce de financiación de la Iglesia Católica (Asignación voluntaria del 0.7% de la cuota íntegra)”*, ob. cit. pág. 93.

Católica deberá tender a la autosuficiencia financiera en el cumplimiento de lo pactado en el referido Acuerdo.

1.2. La asignación tributaria: caracteres fundamentales

La asignación tributaria supone la transferencia a la Iglesia Católica del 0.7% de la cuota íntegra del contribuyente⁶. A estos efectos, se entiende por cuota íntegra del IRPF la formada por la suma de la cuota íntegra estatal y de la cuota íntegra autonómica. Para que tal transferencia se produzca se requiere el ejercicio de la opción por el sujeto pasivo del impuesto en su autoliquidación del IRPF (modelo 100), que se presentará anualmente.

En relación al ejercicio de esta opción es preciso indicar que debe efectuarse en cada ejercicio, no suponiendo ninguna obligación de mantenimiento en los ejercicios siguientes⁷.

Junto a la opción prevista para la asignación tributaria a la Iglesia Católica, se prevé otra para “fines de interés social”⁸, que supone que el Estado destinará a subvencionar actividades de interés social el 0,7% de la cuota íntegra del IRPF correspondiente a los contribuyentes que manifiesten expresamente su voluntad en tal sentido⁹. En este punto se puede plantear si cabría la financiación de otras confesiones religiosas a través de esta asignación, pero entre estos “fines de interés social” no se prevén los de carácter religioso, lo que descarta la financiación a través de estas partidas a otras confesiones.

Ambas asignaciones tributarias son compatibles, de modo que el contribuyente podrá optar por:

- Marcar ambas casillas, Iglesia católica y fines sociales: en este caso se destinará un 0,7% a cada una de las opciones.
- Marcar una de las dos casillas: fines sociales o Iglesia católica.

⁶ A este respecto se puede plantear la cuestión de por qué se ha optado por la cuota íntegra, y no por la cuota líquida o la cuota diferencial. Sobre este particular se recomienda consultar la obra ya citada de CUBERO TRUYO, A., SANZ GÓMEZ, R.: “La declaración de IRPF como cauce de financiación de la Iglesia Católica (Asignación voluntaria del 0.7% de la cuota íntegra)”, ob. cit. págs. 95 y ss.

⁷ A este respecto es preciso tener en cuenta que el programa de ayuda para la presentación de la autoliquidación del IRPF (Renta web) asignará al contribuyente de forma automática la opción que hubiese ejercido en su declaración del ejercicio anterior, si bien podrá modificarlo si lo desea.

⁸ En el Impuesto sobre Sociedades, desde el ejercicio 2019, las entidades sujetas a este tributo disponen también de la posibilidad de destinar un 0.7% de la cuota íntegra a fines sociales, si bien no se prevé ninguna asignación a la Iglesia Católica similar a la vigente en el IRPF.

⁹ Según el artículo 2 del Real Decreto-ley 7/2013, de 28 de junio, de medidas urgentes de naturaleza tributaria, presupuestaria y de fomento de la investigación, el desarrollo y la innovación (BOE núm. 155, de 29 de junio de 2013), son ejes de las actividades de interés general consideradas de interés social los siguientes: la atención a las personas con necesidades de atención integral socio-sanitaria, la atención a las personas con necesidades educativas o de inserción laboral, el fomento de la seguridad ciudadana y prevención de la delincuencia, la protección del medio ambiente y la cooperación al desarrollo.

- No marcar ninguna opción: en cuyo caso el 0,7% de la cuota íntegra del IRPF se imputará a los Presupuestos Generales del Estado con destino a fines generales.

1.3. La asignación tributaria en cifras

Si nos ocupamos de las magnitudes cuantitativas que ofrece el mecanismo de asignación tributaria en el IRPF, debemos atender a dos indicadores. Por un lado, el relativo al porcentaje de contribuyentes que optan por marcar la casilla de la Iglesia Católica en su declaración de la renta y el importe de la asignación que determina tal opción. Por otro lado, el destino de esa asignación de acuerdo con la memoria económica publicada por la Conferencia Episcopal.

En cuanto a la cuantía de la asignación y al porcentaje de contribuyentes que optan por ella, la Memoria de la Administración Tributaria de 2018 recoge los siguientes datos:

Evolución de la asignación tributaria a la Iglesia Católica y a otros fines de interés social. IRPF 2013-2017

Ejercicios	% Declaraciones				Asignación (millones de euros)	
	Iglesia Católica	Otros fines sociales	Ambas opciones	Sin asignación	Iglesia Católica	Otros fines sociales
2013	18,2	36,0	17,0	28,8	226,4	284,0
2014	16,0	34,5	19,1	30,4	231,3	296,4
2015	14,2	34,5	21,0	30,3	227,4	299,9
2016	12,7	33,1	21,1	33,1	232,7	314,2
2017	12,0	33,1	21,6	33,3	243,8	334,2

Fuente: Memoria de la Administración Tributaria. Año 2018.

Según esta información el porcentaje de contribuyentes que marcan la casilla de la Iglesia Católica ha disminuido progresivamente, sin embargo, paradójicamente, la cuantía de la asignación ha aumentado, lo que indica que aunque los contribuyentes que optan por esa asignación son menos en número, su cuota íntegra es mayor. Esta tabla ofrece una tendencia decreciente en el número de contribuyentes que optaron por la asignación a la Iglesia Católica en el periodo 2013-2017, pero en la declaración del ejercicio 2018 este dato se ha revertido, adoptado una tendencia al alza, que alcanzó casi el 33% de los contribuyentes y cifras record también en cuanto a la cuantía de la asignación.

Respecto a su destino, la Memoria económica de la Conferencia Episcopal Española del año 2018 refleja que el destino de la cuantía percibida vía asignación tributaria es el siguiente:

Empleos (cifras en €)	Realizado
4. Envío a las diócesis para su sostenimiento	202.095.202,98
5. Seguridad Social del clero	18.395.707,21
6. Aportación extraordinaria Cáritas diocesanas	6.243.398,00
7. Centros de formación (Facult. Ecles., UPSA, Colegio de Roma y Casa de Jerusalén)	5.216.068,30
8. Campañas comunicación y Plan de transparencia	5.130.734,38
9. Ayuda para rehabilitación y construcción de templos (compensación de IVA)	3.955.640,32
10. Actividades pastorales nacionales	3.541.472,79
11. Funcionamiento Conferencia Episcopal Española	2.624.351,52
12. Retribuciones señores obispos	2.322.505,75
13. Actividades pastorales en el extranjero	1.280.441,30
14. Conferencia de Religiosos	1.075.145,16
15. Instituciones de la Santa Sede	503.379,40
16. Fondo para proyectos monasterios	228.141,00
17. Ordinariato Iglesias orientales	168.725,04
Total empleos	252.780.913,15

Fuente: Memoria económica de la Conferencia Episcopal Española. Año 2018.

1.4. Los mecanismos de financiación directa de otras confesiones religiosas

Para finalizar, es preciso hacer una breve referencia a los mecanismos de financiación directa de que disfrutaban otras confesiones religiosas. Además de la Iglesia Católica, las confesiones religiosas reconocidas y los acuerdos de cooperación suscritos hasta la fecha son los siguientes¹⁰:

- Las Iglesias Evangélicas: **Ley 24/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España**¹¹.
- Las Comunidades Judías: **Ley 25/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Comunidades Israelitas de España**¹².
- Las Comunidades Musulmanas: **Ley 26/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Comisión Islámica de España**¹³.

En el proceso de elaboración de estos acuerdos del año 1992, las distintas confesiones religiosas manifestaron opiniones diversas en relación a la previsión de alguna fuente de financiación directa. Mientras que las Comunidades Musulmanas reclamaban un sistema de dotación presupuestaria, las Iglesias Evangélicas no mostraron una opinión unánime al

¹⁰ No obstante, la naturaleza jurídica de todos estos acuerdos de cooperación no es la misma que el Acuerdo con la Santa Sede, ya que, mientras este tiene rango de Tratado Internacional, los restantes acuerdos de cooperación tienen rango de Ley Ordinaria.

¹¹ BOE núm. 272, de 12 de noviembre de 1992.

¹² BOE núm. 272, de 12 de noviembre de 1992.

¹³ BOE núm. 272, de 12 de noviembre de 1992.

respecto y las Comunidades Judías rechazaron ya de inicio acogerse a un sistema de financiación como el previsto para la Iglesia Católica.

En la actualidad, el mecanismo de financiación directa de que disponen estas confesiones religiosas se articula a través de la Fundación del sector público “Pluralismo y Convivencia”, creada en el año 2004 con la finalidad de sufragar iniciativas culturales, educativas, de integración social y de fortalecimiento institucional de las Confesiones de notorio arraigo, si bien excluye las actividades directamente religiosas. Esta Fundación se financia a través de una partida en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado¹⁴.

2. Las fuentes de financiación indirecta: marco general de los beneficios fiscales aplicables

La Iglesia Católica y las restantes confesiones religiosas con las que se ha alcanzado un acuerdo de cooperación disfrutan de distintas fuentes de financiación “indirecta”, entendiéndose por tales aquellas que representan determinados beneficios fiscales que suponen un trato favorable respecto al dado a la generalidad de los contribuyentes.

Partiendo de los beneficios fiscales establecidos en impuestos vigentes en nuestro país, y para lograr una exposición que permita al lector obtener una idea, lo más certera posible, del número y caracteres de estos beneficios, emplearemos una clasificación de los impuestos atendiendo a su ámbito territorial: impuestos estatales, impuestos autonómicos (o cedidos en gran medida a las autonomías) e impuestos locales. Dentro de esta clasificación realizaremos una subdivisión en función del elemento gravado por el impuesto en cuestión, lo que nos permitirá discernir entre impuestos directos, que son los que gravan la renta, e impuestos indirectos, siendo estos los que gravan el consumo. Finalmente, y a fin de abordar todas las fuentes de financiación indirecta provenientes del sistema fiscal, haremos referencia a las exenciones aplicables en otros tributos, como son las tasas y las contribuciones especiales.

El punto de partida para abordar las fuentes de financiación indirecta es la determinación de su marco legal. Este aparece configurado por los siguientes textos fundamentales:

- El mencionado Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos económicos, firmado el 3 de enero de 1979 en la Ciudad del Vaticano¹⁵: en el que se

¹⁴ A este respecto señala TORRES GUTIÉRREZ que “*la Fundación Pluralismo y Convivencia se ha venido financiando de forma prácticamente exclusiva mediante subvenciones directas a través de los PGE, que han representado un porcentaje cercano al 99% de sus ingresos totales, desde su creación, demostrando por un lado una extraordinaria debilidad para generar ingresos propios, y una gran dependencia de los PGE, y de las fuertes fluctuaciones que la subvención prevista en los mismos ha experimentado, especialmente en los últimos años, debido a los recortes de gasto público impuestos por la necesidad de equilibrar las cuentas del sector público*”. Vid. TORRES GUTIÉRREZ, A.: “Aspectos legales de la financiación de las confesiones religiosas minoritarias en España y los acuerdos de 1992”, *Revista General de Derecho Canónico y Eclesiástico del Estado*, núm. 44, 2017.

¹⁵ BOE núm. 300, de 15 de diciembre de 1979.

establece, con carácter particular para la Iglesia Católica, las directrices que regirán sus relaciones económicas, comprendiendo estas las fiscales, con el Estado español.

- Los restantes acuerdos alcanzados con las diferentes confesiones religiosas: Iglesias Evangélicas, Comunidades Judías y Comunidades Musulmanas: a los que hemos hecho referencia en el apartado anterior.
- Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo¹⁶: esta Ley posee un carácter general, en el sentido de que resulta aplicable a distintas entidades, incluidas la Iglesia Católica y otras confesiones religiosas, siempre que cumplan con los requisitos para ser incluidas en el ámbito de aplicación de la misma.

Junto a estos textos, podemos encontrar otros en los que, aunque se regula de manera específica algunos tributos, se incluyen referencias a la Iglesia Católica o a otras confesiones en su articulado, a los que nos remitiremos a lo largo de los siguientes apartados.

2.1. Impuestos estatales

2.1.1. Impuestos directos

Los principales exponentes de la imposición directa en nuestro país son el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) y el Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS). Careciendo la Iglesia Católica de la cualidad de persona física y quedando, por tanto, fuera del ámbito de aplicación del IRPF, expondremos los beneficios de que disfruta en el IS.

A este respecto, es preciso indicar que la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades¹⁷, no recoge ninguna previsión específica en la que se establezcan beneficios fiscales para este tipo de entidades. No obstante, no le es totalmente ajena, pues de la definición de contribuyente que recoge este texto legal¹⁸ se deriva que la Iglesia

¹⁶ BOE núm. 307, de 24 de diciembre de 2002.

¹⁷ BOE núm. 288, de 28 de noviembre de 2014.

¹⁸ El artículo 7.1.a) de la Ley 27/2014 señala que serán contribuyentes del Impuesto las personas jurídicas, excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil. El reconocimiento de la personalidad jurídica de la Iglesia Católica en el Acuerdo sobre asuntos jurídicos entre el Estado español y la Santa Sede de 1979, aunque ha resultado una cuestión discutida (en este sentido véase SUÁREZ PERTIERRA. G.: “La personalidad jurídica de la Iglesia en el Acuerdo sobre asuntos jurídicos”, *Revista Española de Derecho Canónico*, vol. 36, núm. 104-105, 1980, págs. 469-492), supuso la consideración de esta confesión religiosa como sujeto pasivo del IS, a tenor de la definición de sujeto pasivo que recogía la Ley 61/1979, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. En consecuencia, se alcanzó el “Acuerdo de 10 de octubre de 1980 acerca de la aplicación del Impuesto sobre Sociedades a las Entidades eclesiásticas elaborado por la Comisión Técnica Iglesia-Estado Español, en cumplimiento del Acuerdo sobre asuntos económicos entre España y la Santa Sede de 4 de diciembre de 1979 (BOE núm. 111, de 9 de mayo de 1981), en el que se señalaba, respecto al sujeto pasivo lo siguiente: “*Son sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades aquellas Entidades eclesiásticas que tengan personalidad jurídica civil. No obstante, el Ministerio de Hacienda, a petición de las Entidades eclesiásticas afectadas, reconocerá como sujetos pasivos a Entidades con un ámbito más amplio. Atendiendo a razones prácticas y de mutua conveniencia para la Iglesia y para el Estado, el Ministerio de Hacienda aconseja como nivel más*

Católica, así como los distintos organismos o entidades que la conforman o que dependen de ella, son sujetos pasivos de este Impuesto, por lo que quedarán obligados, en principio a declarar las rentas que obtengan a consecuencia de sus actividades en este tributo.

Sin embargo, si acudimos a una Ley especial, como es la mencionada Ley del Mecenazgo, encontramos un tratamiento fiscal favorable en el IS para determinadas entidades que realicen actividades de interés social sin carácter lucrativo. Se trata del Régimen especial para las Entidades sin Fines Lucrativos, que resulta de aplicación para la Iglesia Católica, otras entidades que dependen de ella. En particular, la Disposición Adicional Novena de la Ley del Mecenazgo señala que tanto la Iglesia Católica y como las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español, aplicarán el Régimen fiscal especial para las entidades sin fines lucrativos¹⁹. Este régimen fiscal especial será también de aplicación a las asociaciones y entidades religiosas que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias.

La aplicación de este régimen fiscal está condicionada a que tales entidades cumplan, entre otros, los siguientes requisitos:

- Que persigan fines de interés general.
- Que destinen a la realización de dichos fines al menos el 70 por 100 de las sus rentas e ingresos.
- Que la actividad realizada no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria.
- 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.
- Que, en caso de disolución, su patrimonio se destine en su totalidad a alguna de las entidades consideradas como entidades beneficiarias del mecenazgo.

En materia de IS, este régimen fiscal especial supone que las entidades sin fines lucrativos gozan de una exención en muchas de las rentas que obtengan, entre las que destacamos las siguientes²⁰:

- Las derivadas de donativos y donaciones para colaborar con los fines de la entidad.
- Las ayudas recibidas en virtud de convenios de colaboración empresarial.
- Las subvenciones que se destinen a financiar una actividad exenta.

idóneo para configurar el sujeto pasivo de las Entidades eclesiásticas, el de diócesis o provincia religiosa que comprenda todas las actividades y rendimientos de las personas morales inferiores que de ellas dependan”, disposición que no deja dudas de su sujeción a este Impuesto.

¹⁹ Este beneficio fiscal no es novedoso, pues tanto la Iglesia Católica, a consecuencia del Acuerdo sobre asuntos económicos, como los restantes acuerdos de cooperación suscritos con confesiones religiosas reconocidas en nuestro país, ya preveían una exención total en el IS.

²⁰ Es preciso indicar, a efectos formales, que la aplicación de estas exenciones no implica que las entidades acogidas a este régimen especial no deban presentar la declaración del IS: deberán hacerlo incluyendo la totalidad de las rentas obtenidas, tanto las exentas como las no exentas.

- Las procedentes del patrimonio mobiliario o inmobiliario, como son las derivadas del alquiler de inmuebles o de los dividendos y participaciones en beneficios de entidades.
- Las derivadas de adquisiciones y transmisiones, tanto a título oneroso (por ejemplo, las compraventas), como a título gratuito (por ejemplo, las donaciones).
- Las obtenidas en el ejercicio de explotaciones económicas exentas.
- Las que de acuerdo con la normativa tributaria deban ser atribuidas o imputadas a las entidades sin fines lucrativos.

Como se puede observar, en virtud de este régimen especial una parte muy importante de los rendimientos que obtiene la Iglesia Católica y sus entidades queda exento de tributación en el IS, lo que supone sin duda una aportación indirecta a la financiación de esta confesión religiosa, pues se ve privada de pagar a la Hacienda Pública lo que otras entidades sujetas al IS pero no incluidas en este régimen deben aportar. No obstante, como se ha indicado previamente, esta Ley no es de exclusiva aplicación a la Iglesia Católica, ni es esta confesión religiosa la única que se beneficia del régimen fiscal favorable que establece, sino que se trata de una norma general de aplicación a toda entidad que reúna los requisitos establecidos en su articulado y que, además, incluye expresamente a otras confesiones religiosas con las que el Estado español mantiene acuerdos de cooperación.

2.1.2. Impuestos indirectos

Si, cuando abordábamos la imposición directa afirmábamos que los principales exponentes son el IRPF y el IS, lo mismo podemos afirmar en materia de imposición indirecta si nos referimos al Impuesto sobre el Valor Añadido y al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. En este caso ambos impuestos prevén reglas fiscales especiales para la Iglesia Católica, por lo que los abordaremos separadamente.

- El Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

En el IVA la Iglesia Católica venía disfrutando de una exención, derivada de lo dispuesto en el Acuerdo sobre asuntos económicos de 1979, al que *supra* nos referimos. El fundamento de este beneficio era que el Acuerdo sobre asuntos económicos, en sus artículos III y IV, preveía una exención total en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales²¹. Al introducirse el IVA en España en 1992, que sustituyó a otros tributos que gravaban el consumo, se estableció la aplicación de la exención reconocida en el Acuerdo de 1979 también a este nuevo impuesto, pues el artículo 2 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido²² (en adelante, LIVA) establece que “en la aplicación del

²¹ El artículo III señala que “no estarán sujetas a los impuestos sobre la renta o sobre el gasto o consumo, según proceda: (...) c) La adquisición de objetos destinados al culto”. Por su parte, el artículo IV del mismo Acuerdo señala 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 las siguientes exenciones: (...) C) Exención total de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y Transmisiones Patrimoniales, siempre que los bienes o derechos adquiridos se destinen al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado y al ejercicio de la caridad”.

²² BOE núm. 312, de 29 de diciembre de 1992.

impuesto se tendrá en cuenta lo dispuesto en los Tratados y Convenios Internacionales que formen parte del ordenamiento interno español”, entendiéndose que tiene tal condición el Acuerdo sobre asuntos económicos de 1979. Además, el apartado 2 del Protocolo adicional del Acuerdo dispone que *“ambas Partes, de común acuerdo, señalarán los conceptos tributarios vigentes en los que se concretan las exenciones y los supuestos de no sujeción enumerados en los artículos III a V del presente Acuerdo. Siempre que se modifique sustancialmente el ordenamiento jurídico-tributario, ambas Partes concretarán los beneficios fiscales y los supuestos de no sujeción que resulten aplicables de conformidad con los principios de este Acuerdo”*. Con ello, la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 29 de febrero de 1988, aclaró el alcance de la no sujeción y de las exenciones establecidas en el citado Acuerdo respecto a este Impuesto²³. No obstante, por razones de seguridad jurídica, y considerando el elevado importe de algunas de las operaciones, se estableció que la aplicación efectiva de las exenciones estaba condicionada a su solicitud y reconocimiento previo por parte de la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en cuya circunscripción radicase el domicilio fiscal de las entidades respectivas.

Sin embargo, en el año 2005 la Comisión Europea inició un expediente de infracción en relación con el tratamiento de estas operaciones, por entenderlo contrario al Derecho Comunitario, razón por la que comunicó la obligación de modificar la normativa vigente para adecuarla a los compromisos adquiridos por España como Estado miembro de la Unión. Ante esta situación, y en el marco de la reforma en el sistema de financiación del Iglesia Católica efectuado a través de la Ley de Presupuestos Generales del Estado de 2007²⁴, el Gobierno del momento emite una Orden Ministerial, la “Orden EHA/3958/2006, de 28 de diciembre, por la que se establecen el alcance y los efectos temporales de la supresión de la no sujeción y de las exenciones establecidas en los artículos III y IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede, de 3 de enero de 1979, respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido y al Impuesto General Indirecto Canario”²⁵, en la que el Ministro de Hacienda del momento, haciendo uso de la facultad que le otorga el artículo 12.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria²⁶ (en adelante, LGT) para dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las

²³ Orden de 29 de febrero de 1988 por la que se aclara el alcance de la no sujeción y de las exenciones establecidas en los artículos III y IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede, de 3 de enero de 1979, respecto al IVA (BOE núm. 62, de 12 de marzo de 1988). Posteriormente, la Dirección General de Tributos emitió la Resolución de 30 de mayo de 1988, sobre cuestiones suscitadas por la interpretación de la Orden ministerial de 29 de febrero de 1988, por la que se aclara el alcance de la no sujeción y de las exenciones establecidas en los artículos III y IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede, de 3 de Enero de 1979, respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido.

²⁴ En la propia Orden EHA/3958/2006 se ofrecen más detalles del proceder a este respecto, indicando que *“en este sentido, la revisión del sistema de asignación tributaria a la Iglesia Católica regulado en la disposición adicional decimoctava de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2007, conlleva la renuncia expresa por parte de la Iglesia Católica a los mencionados beneficios fiscales relativos al Impuesto sobre el Valor Añadido. Esta circunstancia se ha concretado, en el marco del mecanismo de consultas y concertación previsto en el artículo VI del Acuerdo sobre Asuntos Económicos de 1979 y en el apartado 2 de su Protocolo Adicional, en el Canje de Notas de 22 de diciembre de 2006 entre el Estado Español y la Santa Sede”*.

²⁵ BOE núm. 311, de 29 de diciembre de 2006.

²⁶ BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003.

leyes y demás normas en materia tributaria, suprimen todos los beneficios fiscales que venía disfrutando la Iglesia Católica respecto al IVA²⁷.

Por lo tanto, en la actualidad el único precepto que recoge un beneficio fiscal en el IVA para la Iglesia Católica, pero también para las restantes confesiones religiosas, es el artículo 20. Uno apartado 12º, según el cual están exentas “*las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a las mismas efectuadas directamente a sus miembros por organismos o entidades legalmente reconocidos que no tengan finalidad lucrativa, cuyos objetivos sean de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica, realizadas para la consecución de sus finalidades específicas, siempre que no perciban de los beneficiarios de tales operaciones contraprestación alguna distinta de las cotizaciones fijadas en sus estatutos*”. Esto es, estarán exentos del IVA los bienes y servicios derivados de la actividad estrictamente religiosa, pero no aquellos que, aun realizándose en el marco de las actividades de la confesión religiosa en cuestión, posean otro tipo de finalidad que difiera de lo religioso.

²⁷ A este respecto, el artículo 1 de la Orden EHA/3958/2006 recoge no solo la nueva regulación aplicable a este respecto, sino también el régimen transitorio previsto, indicando: “*1. A las operaciones que se entiendan realizadas a partir del 1 de enero de 2007 y que tengan por destinatarias a 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, no les serán de aplicación los supuestos de exención o de no sujeción que se han venido aplicando a estas operaciones hasta el 31 de diciembre de 2006. Excepcionalmente, las operaciones cuya exención se haya solicitado y reconocido por la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria antes del 1 de enero de 2007 mantendrán el régimen tributario de exención, en su caso, reconocido, aunque las operaciones se realicen a partir de esta fecha. Lo dispuesto en este apartado ha de entenderse sin perjuicio de la aplicación de cualesquiera otros beneficios fiscales contenidos en la normativa reguladora del Impuesto. 2. El artículo 94 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, señala las operaciones que generan el derecho a la deducción. Las operaciones a las que han venido siendo aplicables los supuestos de no sujeción o de exención vigentes hasta el 31 de diciembre de 2006 antes referidos no se incluyen entre ellas, por lo que dichas operaciones no generaban el derecho a la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas por los empresarios o profesionales que las realizasen. Considerando lo dispuesto en el apartado 1 anterior, las operaciones que, conforme a lo dispuesto en el mismo, pasen a ser consideradas sujetas y no exentas generarán, conforme a lo dispuesto en el artículo 94 de la Ley 37/1992, el derecho a la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de los bienes y servicios utilizados en su realización. Por el contrario, las operaciones exentas conforme a los criterios señalados en el apartado 1 anterior seguirán el régimen de deducciones que les corresponda en función de su naturaleza y de lo dispuesto en las demás normas reguladoras del derecho a la deducción. 3. A partir del 1 de enero de 2007 no será de aplicación el procedimiento especial de devolución previsto en la Orden de 29 de febrero de 1988 con la finalidad de resarcir a los empresarios o profesionales en régimen especial de recargo de equivalencia de las cuotas del recargo repercutidas por sus proveedores correspondientes a las entregas de objetos de culto que se encontraban no sujetas hasta el 31 de diciembre de 2006, en cuanto que a partir de dicha fecha las citadas entregas pasan a estar sujetas y no exentas del tributo. Sin perjuicio de ello, se tramitarán de acuerdo con lo regulado en la citada Orden los expedientes de devolución derivados de las entregas de objetos de culto efectuadas hasta 31 de diciembre de 2006”.*

- El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD)

Como indicamos en el apartado dedicado al IVA, en el Acuerdo sobre asuntos económicos de 1979 incluía expresamente una exención para el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (en adelante ITP). Sin embargo, el ITP vigente en tal data no es el mismo que el ITPAJD vigente en la actualidad, pues muchas de las operaciones que gravaba este han pasado a quedar sujetas al IVA, por lo que el propio concepto del impuesto y su regulación ha variado.

En primer término es preciso indicar que bajo la denominación ITPAJD se comprenden tres modalidades distintas: el Impuesto sobre Operaciones Societarias, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados. Estas tres modalidades se regulan en el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, TRLITPAJD). Este texto legal recoge disposiciones comunes a las tres modalidades y otras específicas para cada una de ella. Dentro de las disposiciones comunes y, particularmente, en el artículo 45 del TRLITPAJD, relativo a las exenciones subjetivas y objetivas aplicables a las tres modalidades del tributo, se recoge una exención total referente a *“la Iglesia Católica y las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español”*. Por tanto, tanto la Iglesia Católica, como otras confesiones religiosas quedarán exentas del pago de estos tributos, siempre que tengan suscritos convenios de cooperación con el Estado Español²⁸. El origen de esta exención se halla en la mencionada Ley del Mecenazgo, que modificó el artículo 45 ampliando el número de entidades beneficiarias de esta exención subjetiva.

2.2. Impuestos autonómicos

En este apartado nos referiremos a dos impuestos que, aunque en puridad no son autonómicos, sino estatales, pues su regulación de base procede del ámbito estatal, tienen un gran número de competencias cedidas a las Comunidades Autónomas, disponiendo estas de unas amplias facultades en el establecimiento de sus condiciones de aplicación y gestión. Nos estamos refiriendo al Impuesto sobre Sucesiones y al Impuesto sobre el Patrimonio. En ambos casos, ya adelantamos al lector que no nos encontraremos ante exenciones, sino ante supuestos de no sujeción.

- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)

Siendo la Iglesia Católica y sus entidades, así como otras confesiones religiosas, posibles beneficiarias tanto de herencias como de donaciones, puede surgir la duda de cuál será el tratamiento fiscal de estas transmisiones en estos impuestos. La propia Ley 29/1987, de 18

²⁸ Al igual que ocurre con la exención en el IS, este beneficio fiscal no es una novedad de la Ley del Mecenazgo, pues tanto la Iglesia Católica, a consecuencia del Acuerdo sobre asuntos económicos, como los restantes acuerdos de cooperación suscritos con confesiones religiosas reconocidas en nuestro país, ya preveían una exención en el ITPAJD.

de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones²⁹ (en adelante, LISD) resulta aclaratoria al respecto, ya cuando define su sujeto pasivo en el artículo 5 “*estarán obligados al pago del Impuesto a título de contribuyentes, cuando sean personas físicas...*”. Por tanto, este impuesto solo gravará a los contribuyentes personas físicas, no siendo este el caso de la Iglesia Católica o de sus entidades, ni de otras confesiones religiosas, ni en las adquisiciones *mortis causa*, pues el sujeto pasivo será el causahabiente, ni en las adquisiciones *inter vivos*, pues el sujeto pasivo será el donatario³⁰.

Además de esta exclusión por carecer de la condición de sujeto *pasivo del Impuesto*, la LISD va más allá y, en su Disposición final cuarta señala que “*los incrementos de patrimonio a título gratuito adquiridos por las entidades a que se refieren los artículos IV y V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado Español y la Santa Sede de 3 de enero de 1979, estarán exentos en el Impuesto sobre Sociedades, cuando concurren las condiciones y requisitos exigidos por dicho acuerdo para disfrutar de exención en el impuesto que grava las sucesiones y donaciones. El mismo beneficio será aplicable a las Asociaciones confesionales no católicas reconocidas, cuando concurren las condiciones y requisitos establecidos en los artículos 6.º y 7.º de la Ley Orgánica 7/1980, de 5 de julio, sobre Libertad Religiosa*”, estableciendo, de este modo, una exención también en el IS para este tipo de transmisiones realizadas a favor de la Iglesia Católica, sus entidades u otras confesiones religiosas.

No obstante, esta disposición se considera superada en virtud de lo dispuesto en la Ley del Mecenazgo, pues, como se indicó en el apartado dedicado al IS, una de las exenciones previstas en el Régimen especial para entidades sin fines lucrativos se refiere a las rentas derivadas de adquisiciones o transmisiones, por cualquier título, de bienes y derechos.

- Impuesto sobre el Patrimonio (IP)

Al igual que ocurre con el IRPF y con el ISD, este impuesto no resulta de aplicación a la Iglesia Católica, ni a sus organismos o entidades, ni a otras confesiones, al carecer estos de la cualidad de persona física, ya que, según el artículo 5.1 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio³¹, solo serán sujetos pasivos de este tributo aquellos que ostenten tal cualidad.

2.3. Impuestos locales

Las exenciones aplicables a la Iglesia Católica en los impuestos locales han sido de las que más repercusión pública han tenido, particularmente las referidas al Impuesto sobre Bienes Inmuebles y al Impuesto sobre Instalaciones, Construcciones y Obras. Sin embargo, no son estos los únicos impuestos locales en los que se prevén exenciones para la Iglesia Católica, pues también existen otras en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de

²⁹ BOE núm. 303, de 19 de diciembre de 1987.

³⁰ Cosa distinta es que el que recibe la herencia o la donación sea un integrante de la Iglesia Católica, por ejemplo, un sacerdote. En este caso, siendo una persona física, sí deberá tributar tanto en este impuesto.

³¹ BOE núm. 136, de 07 de junio de 1991.

Naturaleza Urbana (en adelante IIVTNU), y en el Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante, IAE), regulados todos ellos en el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales³² (en adelante TRLHL). No obstante, en la determinación de las exenciones aplicables habrá que considerar tanto lo dispuesto en este texto legal, como lo previsto en la Ley del Mecenazgo, particularmente en su artículo 15.

- Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI)

El IBI, regulado en los artículos 59 y siguientes del TRLHL, es un tributo que grava el valor de los bienes inmuebles. La exención en el IBI de los inmuebles de la Iglesia Católica es una de las que más polémica genera, pues son numerosas las voces que alegan que esta confesión religiosa debería tributar en este impuesto por los inmuebles que posee.

En no pocos casos, de las informaciones publicadas en distintos medios en torno a esta cuestión, parece inferirse que fuera la Iglesia Católica la única confesión religiosa o la única entidad que se beneficia de esta exención. Sin ánimo de examinar la “justicia” o “injusticia” de este beneficio fiscal, consideramos que lo que sí es preciso es determinar el concreto alcance y caracteres de esta exención, así como qué entidades son beneficiarias de la misma para concluir si, efectivamente, existe tal privilegio.

Acudiendo al artículo 62 del TRLHL, en el que se regulan las exenciones en este impuesto, el apartado 1.c) establece una exención para los inmuebles de la Iglesia Católica en los términos previstos en el Acuerdo sobre asuntos económicos y para los de las asociaciones confesionales no católicas legalmente reconocidas, en los términos establecidos en los respectivos acuerdos de cooperación suscritos. A este respecto, el artículo IV.1 a) del Acuerdo sobre asuntos económicos de 1979 establece una exención total en la “Contribución Territorial Urbana” (el antecesor del actual IBI) para diferentes inmuebles de la Iglesia Católica³³.

Según lo dispuesto en el TRLHL no solo la Iglesia Católica se beneficiará de esta exención, también otras confesiones religiosas que prevean tal beneficio fiscal en sus respectivos acuerdos de cooperación, siendo esta una exención prevista en todos los acuerdos de cooperación con confesiones religiosas suscritos por el Estado español.

Pero, más allá de la exención prevista en el TRLHL para estas confesiones religiosas, el artículo 15.1 de la Ley del Mecenazgo prevé una exención en este Impuesto para todas

³² BOE núm. 59, de 09 de marzo de 2004.

³³ En particular, el mencionado precepto refiere 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.

aquellas entidades calificadas como entidades sin fines lucrativos³⁴, ampliando, de esa forma el ámbito subjetivo de este beneficio fiscal, al que se podrá acoger cualquier entidad que cumpla los requisitos recogidos en la citada Ley para adquirir tal cualidad.

Ante las dudas surgidas por este crisol de disposiciones aplicables, así como por la diferente tipología de los bienes inmuebles de los que es titular la Iglesia Católica o las entidades que dependen de la misma³⁵, la DGT se pronunció en relación a la aplicación de la exención en el IBI a los bienes de la Iglesia Católica, a través de la Resolución Vinculante V2685-09 de 04 de Diciembre de 2009, en la que fija tres supuestos diferenciados:

1.- Si se trata de una entidad religiosa de la Iglesia Católica del artículo IV del Acuerdo sobre Asuntos Económicos (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), le resulta de aplicación la exención en el IBI prevista en el artículo 15.1 de la Ley del Mecenazgo. Esta exención debe ser directamente aplicada por la Administración tributaria, no siendo necesario el ejercicio de la opción por el régimen fiscal especial ni la comunicación al respectivo Ayuntamiento. Por tanto, respecto de estas entidades del artículo IV del Acuerdo, están exentos del IBI los siguientes inmuebles de que sea titular catastral, y sujeto pasivo, la mencionada entidad religiosa:

- Los que no estén afectos a explotaciones económicas.
- Y los que estén afectos a explotaciones económicas cuyas rentas se encuentren exentas del Impuesto sobre Sociedades, en virtud del artículo 7 de la Ley del Mecenazgo.

2.- Si se trata de las asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el artículo V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado español y la Santa Sede (aquellas no comprendidas en el artículo IV y que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social), les será de aplicación la exención en el IBI prevista en el artículo 15.1 de la Ley del Mecenazgo, siempre que cumplan las siguientes condiciones:

- Cumplimiento de los requisitos exigidos en el artículo 3 de la Ley del Mecenazgo para ser considerada una entidad sin fines lucrativos.
- Ejercicio de la opción por la aplicación del régimen fiscal especial mediante la correspondiente declaración censal.
- Comunicación al Ayuntamiento competente para la exacción del impuesto del ejercicio de la opción por la aplicación del régimen fiscal especial.
- Los inmuebles no deben estar afectos a explotaciones económicas no exentas del IS.

³⁴ Así, el artículo 15.1 de la Ley del Mecenazgo dispone lo siguiente: “Estarán exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles 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”.

³⁵ VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A.: “Régimen fiscal de los bienes inmuebles de la Iglesia y, en particular, de los lugares de culto”, *Ius Canonicum*, vol. 52, 2012, págs. 609-664.

3.- Por último, y para el caso de que los bienes inmuebles de titularidad tanto de las entidades religiosas del artículo IV como de las del artículo V del Acuerdo, estén arrendados a terceros, es preciso tener en cuenta que el artículo 3.3 de la Ley del Mecenazgo establece que, a efectos de esta Ley, el arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad sin fines lucrativos no constituye una explotación económica. En este sentido, el artículo 6 de la Ley del Mecenazgo establece una exención para las rentas procedentes del patrimonio mobiliario o inmobiliario de la entidad, como son los dividendos y participaciones en beneficios de sociedades, intereses, cánones y alquileres. Esta exención se aplicará, aunque el arrendatario destine el inmueble a una actividad económica, pues la aplicación de la exención en el IBI solo se ve afectada por las actividades realizadas por el sujeto pasivo titular del derecho sobre el bien inmueble gravado, con independencia de las actividades futuras que pueda llevar a cabo el arrendatario del inmueble, en el caso de que todo o parte del inmueble gravado se ceda en arrendamiento a un tercero.

- Impuesto sobre Instalaciones, Construcciones y Obras (ICIO)

El ICIO, regulado en los artículos 100 y siguientes del TRLHL es, junto al IBI, el tributo local más problemático en cuanto al reconocimiento de una exención para la Iglesia Católica, si bien por diferente causa. Si los detractores de la aplicación de la exención en el IBI a la Iglesia Católica apelan a razones que tienen más que ver con la “justicia tributaria”, los que niegan la aplicación de la exención en el ICIO lo hacen por una cuestión netamente jurídica, al considerar que esta exención no se ajusta al Derecho Comunitario.

El fundamento de esta exención se encuentra en el apartado 1.B) del artículo IV del Acuerdo sobre asuntos económicos de 1979, en el que se establece una “*exención total y permanente de los impuestos reales o de producto, sobre la renta y sobre el patrimonio*”. Con base en esa previsión se vino aplicando habitualmente este beneficio fiscal, particularmente porque tanto distintos Tribunales Superiores de Justicia, como el propio Tribunal Supremo (en adelante, TS), en Sentencia de 19 de marzo de 2001, reconocieron la naturaleza real del tributo y, consecuentemente, la procedencia de la aplicación de la exención. No obstante, con el paso del tiempo, algunos Ayuntamientos comenzaron a cuestionar la legalidad de esta exención, no solo por dudar si se podría incluir dentro del precepto citado, sino también por considerar que se podría tratar de una ayuda de Estado contraria al de la Unión. El conflicto alcanzó cuestión el orden jurisdiccional contencioso-administrativo, y el 10 de febrero de 2016, el Juzgado Contencioso-Administrativo nº 4 de Madrid presentó una cuestión prejudicial ante el TJUE, preguntando si esta exención vulnera el artículo 107.1 del TFUE y puede ser calificada, por tanto, como ayuda de Estado prohibida. La Sentencia del TJUE de 27 de junio de 2017 (Asunto C-74/16), como respuesta a la cuestión prejudicial planteada, declaró que “*una exención fiscal como la controvertida en el litigio principal, 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 artículo 107 TFUE, apartado 1, si tales actividades son de carácter económico y en la medida en que lo sean, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional*”. De esta forma, la exención fiscal en el ICIO, puede estar comprendida en el ámbito de la prohibición establecida en el artículo 107.1 del TFUE si las actividades desarrolladas en el inmueble en cuestión son de carácter económico. Es decir, que si el beneficio fiscal, en este caso a la Iglesia Católica por el ICIO, se califica

como una ayuda de Estado por destinarse el inmueble a actividades de carácter económico, esta exención cederá ante el Derecho comunitario³⁶.

Aunque esta Sentencia del TJUE abre la puerta a la posible consideración de este beneficio fiscal como ayuda de Estado prohibida, sin embargo, deja al criterio del juzgador español determinar si es así en cada caso.

A esta problemática se añade otra, referida a aquellos supuestos en que la construcción, instalación u otra se realiza en un inmueble propiedad de la Iglesia Católica pero destinado a un uso "público" o prestado sufriendo al sector público. Esto es, es necesario diferenciar entre la aplicación de esta exención a los inmuebles de la Iglesia destinados a su uso "particular", de aquellos otros destinados, por ejemplo a la educación concertada o a la actividad sanitaria.

Precisamente respecto a la exención en el ICIO para los inmuebles destinados a la educación concertada se pronuncia la Sentencia del TJUE citada. Algunos pronunciamientos jurisprudenciales internos, como la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 4 de Madrid, de 8 de enero de 2018, han rechazado la aplicación de esta exención, por considerarla efectivamente una ayuda de Estado prohibida. Estos pronunciamientos hacen referencia a un elemento clave, a nuestro modo de ver, para discernir la cuestión, al menos en lo que se refiere a los centros de educación concertada: la llevanza de una contabilidad separada para la actividad financiada con fondos públicos, y por tanto asimilable a la que presta el Estado, y otra para la actividad exclusivamente privada, respecto a la que no procedería la exención de acuerdo con lo establecido por el TJUE.

En la línea de este razonamiento se mueve la Resolución vinculante de la DGT, V3225-18, de 19 de diciembre de 2018, que habla de la aplicación proporcional de la exención, en la proporción que corresponda a la enseñanza concertada que se imparta en el centro, - sin obviar que, a este razonamiento muy fácilmente sustentable en la teoría, se le pueden plantear numerosas dificultades en su ejecución práctica³⁷. Más difícilmente justificable puede resultar la exención en el ICIO para los inmuebles destinados a la actividad "particular" de la Iglesia Católica, en especial para aquellos no vinculados con el Patrimonio histórico o artístico español.

³⁶ Resulta destacable el análisis que realiza TORRES GUTIÉRREZ en relación a la extensión de estos argumentos que permiten calificar la exención en el ICIO como ayuda de Estado prohibida por el Derecho de la Unión a las exenciones en el IBI e incluso en el IS, invitando a que, al menos, se inicie una reflexión serena al respecto. Vid. TORRES GUTIÉRREZ, A.: "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", *Quaderni di Diritto e Politica Ecclesiastica*, núm. 3, 2017, págs. 659-660; TORRES GUTIÉRREZ, A.: "¿Límites? en la financiación de las confesiones religiosas en España: una asimetría de difícil encaje en los principios de laicidad y no discriminación", *Anuario de derecho eclesiástico del Estado*, núm. 35, 2019, págs. 117-119.

³⁷ Para determinar la parte proporcional destinada al uso público y privado, se han propuesto criterios diversos, como el basado en el número de unidades escolares o en el en el número de metros cuadrados de espacio utilizado para el uso público o mixto.

Respecto al reconocimiento de este beneficio a otras confesiones religiosas, ésta ha resultado una cuestión discutida, pues, aunque los acuerdos de cooperación suscritos con otras confesiones religiosas no hacen referencia a ninguna exención para tributos “reales”, su exclusión puede considerarse una vulneración del principio de igualdad³⁸. Por ello, aunque, acudiendo a sus textos reguladores no resultan beneficiarios de tal exención, algunos órganos jurisdiccionales la han reconocido³⁹.

- Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE)

Menos repercusión que la exención en el IBI tiene la exención en el IAE, que también se prevé tanto en el TRLHL como en la Ley del Mecenazgo. Este impuesto se regula en los artículos 78 y siguientes del TRLHL. El artículo 78 de este texto legal define este impuesto como un *“tributo directo de carácter real”*. Como señalamos en el apartado dedicado al ICIO, el artículo IV del Acuerdo sobre asuntos económicos recoge expresamente una exención total y permanente para todos los impuestos reales, lo que incluye al IAE. A mayor abundamiento, el propio TRLHL, cuando recoge en su artículo 82 las exenciones en este impuesto, señala en su apartado segundo que estarán exentos *“los sujetos pasivos a los que les sea de aplicación la exención en virtud de tratados o convenios internacionales”*, poseyendo el Acuerdo sobre asuntos económicos tal rango de tratado internacional.

Aunque en los acuerdos de cooperación que el Estado español ha alcanzado con otras confesiones religiosas no se hace referencia a ninguna exención en el IAE, el artículo 15.2 de la Ley del Mecenazgo prevé una exención en este impuesto para las entidades sin fines lucrativos que cumplan los requisitos de esa Ley. Como señalamos en el apartado dedicado al IS, tanto la Iglesia Católica como otras confesiones religiosas se consideran entidades sin fines lucrativos a efectos de la aplicación de los beneficios fiscales previstos en la Ley del mecenazgo, por lo que estarán exentas del IAE con base en lo dispuesto en el referido precepto. No solo otras confesiones religiosas, sino cualquier otra entidad que cumpla los requisitos previstos para ser beneficiaria del régimen fiscal favorable previsto en la Ley del mecenazgo. No obstante, como puntualiza el antecitado precepto, todas las entidades

³⁸ Como señala CAÑAMARES ARRIBAS *“el reconocimiento de la exención del I.C.I.O. a favor de la Iglesia católica ha planteado algunas dudas desde la perspectiva de la igualdad religiosa, ya que dicha exención no se encuentra reconocida ni directa ni indirectamente en los acuerdos firmados con las confesiones religiosas minoritarias, donde se emplea una terminología tributaria más actual que prescinde de referencias genéricas a los «impuestos reales”*. Vid. CAÑAMARES ARRIBAS, S.: *“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”*, *Anuario de la Facultad de Derecho. Universidad de Extremadura*, núm. 30, 2012-2013, págs. 304-305.

³⁹ Si bien tampoco admite duda la ilegalidad de tales resoluciones, en el sentido de que no interpretan una norma, sino que elaboran una *“legislación ad hoc”*. En este sentido, propone CAÑAMARES ARRIBAS que *“lo adecuado hubiera sido plantear una cuestión de inconstitucionalidad y someter la asimétrica aplicación del I.C.I.O. a las confesiones al criterio del Tribunal Constitucional, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 35 de su Ley Orgánica reguladora”*. Vid. CAÑAMARES ARRIBAS, S.: *“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”*, ob. cit. pág. 305.

favorecidas por esta exención deberán presentar declaración de alta en la matrícula de este impuesto y declaración de baja en caso de cese en la actividad.

- Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU)

El IIVTNU, regulado en los artículos 104 y siguientes del TRLHL, se define como “un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos”. El régimen jurídico de este impuesto también ha dado lugar a numerosos interrogantes en relación a su posible aplicación al Iglesia Católica y a sus entidades, particularmente porque el artículo 105.2.c) del TRLHL otorga una exención a las instituciones que tengan la calificación de benéficas o benéfico-docentes. En consecuencia, el TS, entre otras, en Sentencia de 16 de junio de 2000, fijó una doctrina en la que establecía los requisitos necesarios para que la exención fuera aplicable, atendiendo no solo al uso del inmueble en el momento de la transmisión, sino también a su uso futuro, lo que, a juicio de algunos autores, representaba un evidente abuso⁴⁰.

Sin embargo, en la actualidad la doctrina de esa Sentencia se entiende superada por lo dispuesto en el artículo 15.3 de la Ley del Mecenazgo, que indica que “*estarán exentos del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana los incrementos correspondientes cuando la obligación legal de satisfacer dicho impuesto recaiga sobre una entidad sin fines lucrativos. En el supuesto de transmisiones de terrenos o de constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre los mismos, efectuadas a título oneroso por una entidad sin fines lucrativos, la exención en el referido impuesto estará condicionada a que tales terrenos cumplan los requisitos establecidos para aplicar la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles*”. Por lo tanto, siempre que la entidad donataria sea una asociación o entidad religiosa de las comprendidas en el artículo V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos suscrito entre el Estado español y la Santa Sede, cumpla los requisitos exigidos por la Ley del Mecenazgo a las entidades sin fines lucrativos para la aplicación del régimen fiscal regulado en la misma y opte por el mismo, le resultará de aplicación la exención en el IIVTNU regulada en el artículo 15.3, condicionada, asimismo, a que presente la comunicación a que se refiere el apartado 4 del mismo artículo 15, exención que también resulta aplicable a las restantes confesiones religiosas con las que el Estado español mantenga acuerdos de cooperación.

2.4. Exenciones aplicables en otros tributos

De las tres categorías tributarias que recoge la LGT (impuestos, tasas y contribuciones especiales), nos hemos referido hasta el momento a las exenciones aplicables a la Iglesia Católica en los impuestos. De las tasas nos ocuparemos en el apartado siguiente, por lo que el tributo que resta son las **contribuciones especiales**.

⁴⁰ VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A.: “Régimen fiscal de los bienes inmuebles de la Iglesia y, en particular, de los lugares de culto”, ob. cit. págs. 657 y ss.

Esta figura no resulta de empleo habitual en la financiación de las Administraciones Públicas, poseyendo un carácter excepcional. Su uso se limita prácticamente al ámbito local, por lo que aparecen reguladas en el artículo 28 y siguientes del TRLHL. A pesar de su condición minoritaria, el Acuerdo sobre asuntos económicos de 1979 se refiere expresamente a las mismas en su artículo IV.1.D), estableciendo una exención para las contribuciones especiales que recaigan sobre bienes inmuebles propiedad de la Iglesia Católica exentos del IBI.

No obstante, esta exención tampoco se aplica en exclusiva a la Iglesia Católica pues, en todos los acuerdos de cooperación con confesiones religiosas suscritos por el Estado Español, se recoge una exención en las contribuciones especiales que, en su caso, correspondan, por los bienes inmuebles de su propiedad⁴¹.

2.5. Figuras tributarias en las que no se aplica exención

Como se ha podido observar a lo largo de la exposición, el común de los tributos aplicables en nuestro país prevén beneficios fiscales aplicables a la Iglesia Católica y a otras confesiones religiosas. A pesar de ser pocos los tributos que quedan al margen de este régimen fiscal beneficioso, podemos citar los siguientes:

- El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM)

La aplicación de la exención en este Impuesto ha resultado, también, una cuestión problemática. Esta dificultad se deriva de que el antecesor de este tributo, el Impuesto de Circulación, regulado en el Real Decreto 781/1986, de 18 de abril⁴², establecía en su artículo 367 una serie de exenciones, a favor de distintas instituciones, entre las que se encontraba la Iglesia Católica y sus entidades. Tras la entrada en vigor del TRLHL, en 1992, el Impuesto de Circulación se sustituyó por el actual IVTM, regulado en los artículos 92 y siguientes de este texto legal. En el apartado 1 del referido artículo 92 se define este impuesto como *“un tributo directo que grava la titularidad de los vehículos de esta naturaleza, aptos para circular por las vías públicas, cualesquiera que sean su clase y categoría”*, resultando aceptado que se trata de un tributo de naturaleza real⁴³. El TRLHL establecía en su Disposición transitoria quinta el régimen transitorio en la aplicación de este impuesto, señalando que aquellos que a la fecha de comienzo de aplicación del IVTM gozaran de cualquier clase de beneficio fiscal en el Impuesto Municipal sobre Circulación de Vehículos, continuarán disfrutando de ellos en el impuesto citado en primer lugar hasta la fecha de su extinción y, si no tuvieran término de disfrute, hasta el 31 de diciembre de 1992, inclusive. Considerando la naturaleza del impuesto, lo previsto en el Acuerdo sobre asuntos económicos de 1979 y lo fijado en la referida Disposición Transitoria, algunos autores consideran que la

⁴¹ ROSELL GRANADOS, J.: “La tributación de las confesiones religiosas en el ámbito autonómico y local”, *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, núm. 14, 1998, págs. 318-320.

⁴² BOE núm. 96, de 22 de abril de 1996.

⁴³ CAÑAMARES ARRIBAS, S.: “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”, ob. cit. págs. 305-307.

aplicación de ese beneficio fiscal finalizó el 31 de diciembre de 1992⁴⁴. Sin embargo, otra parte de la doctrina considera que este beneficio continúa siendo aplicable en virtud de la exención total para los impuestos locales⁴⁵. Ante este panorama de evidente inseguridad jurídica, dependerá del criterio de la Administración o del órgano juzgador el reconocimiento de la exención.

Respecto a lo que no se plantean dudas es en relación a la aplicación de este beneficio a otras confesiones religiosas, siendo unánime la negativa hacia esta posibilidad en base a la ausencia de ninguna previsión justificativa en los respectivos acuerdos de cooperación suscritos⁴⁶.

- Las tasas

La Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos⁴⁷ no recoge ninguna exención para la Iglesia Católica u otras confesiones religiosas, lo que no obsta para que algunas de las Administraciones que establecen tasas, como los Ayuntamientos, prevean en sus ordenanzas fiscales ciertas exenciones para la Iglesia Católica u otras confesiones religiosas⁴⁸, si bien, como hemos indicado, con carácter general no se prevén.

III. CONCLUSIONES

Para finalizar, creemos que es necesario poner en contexto la financiación de que disfruta la Iglesia Católica con la obtenida por otras confesiones religiosas. Como hemos venido señalando a lo largo de los apartados previos, la mayoría de los beneficios fiscales previstos lo son con carácter general, tanto para la Iglesia Católica, como para otras confesiones religiosas con las que el Estado español mantenga acuerdos de cooperación.

⁴⁴ CEBRIÁ GARCÍA, M. D.: “Los nuevos beneficios fiscales de las confesiones religiosas en los impuestos locales”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 6, 2004, págs. 35-38.

⁴⁵ MARTÍN SÁNCHEZ, I.: “La financiación de las confesiones religiosas en el Derecho español”, *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, vol. VI, 1990, pág. 152

⁴⁶ CAÑAMARES ARRIBAS, S.: “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”, ob. cit. págs. 305-307. Este autor, no obstante, se muestra crítico con esta situación, indicando que “*cabe, por tanto, plantearse si concurre algún interés preponderante que justifique el reconocimiento de exenciones tributarias en el ámbito local únicamente a favor de la Iglesia católica. Para proporcionar una respuesta jurídicamente adecuada, quizá resulte conveniente recordar –como se ha señalado por distintos autores– que el fundamento constitucional de las ventajas fiscales aplicables a las entidades religiosas se justifica por el compromiso del Estado de promover el derecho de libertad religiosa a través de la cooperación con las entidades en que éstos se agrupan. En este sentido condicionar las ayudas económicas indirectas a la firma de acuerdos de cooperación con las confesiones religiosas puede acarrear un tratamiento desigual en las posibilidades de ejercicio de la libertad religiosa de los miembros de unas y otras confesiones que difícilmente puede encontrar justificación en causa legítima alguna*”.

⁴⁷ BOE núm. 90, de 15 de abril de 1989.

⁴⁸ Lo que no deja de ser una cuestión problemática, particularmente cuando esas tasas se vinculan a la tenencia de inmuebles. En este sentido, ROSELL GRANADOS, J.: “La tributación de las confesiones religiosas en el ámbito autonómico y local”, ob. cit., págs. 314-318.

Por ello, y a fin de facilitar al lector una visión global, hemos condensado en el siguiente cuadro un panorama general de lo expuesto hasta el momento, a tenor de lo recogido en la Ley del Mecenazgo, en el Acuerdo sobre asuntos económicos suscrito con la Santa Sede y en los acuerdos de cooperación suscritos con otras confesiones religiosas:

Fuente de financiación	Iglesia Católica	Otras confesiones	Otras entidades sin fines lucrativos
Asignación tributaria	X		SÍ (limitada-asignación a fines de interés social)
Impuesto sobre Sociedades	X	X	X
Impuesto sobre el Valor Añadido	X (solo la prestación de servicios religiosos)	X (solo la prestación de servicios religiosos)	
Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados	X	X	X
Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	X	X	X
Impuesto sobre el Patrimonio	X	X	X
Impuesto sobre Bienes Inmuebles	X	X	X
Impuesto sobre Actividades Económicas	X	X	X
Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana	X	X	X
Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica	X (dudosa)		
Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras	X (sometida a condiciones – dudosa)		
Tasas			
Contribuciones especiales	X	X	

Fuente: *Elaboración propia.*

A tenor de lo expuesto, encontramos que la principal diferencia en cuanto a las fuentes de financiación que percibe la Iglesia Católica, otras confesiones religiosas y otras entidades que realizan labores de interés social se encuentra en la asignación tributaria en el IRPF. El

trato dispar se aprecia especialmente respecto a otras confesiones religiosas, para las que no se prevé una casilla propia como ocurre con la Iglesia Católica, sin perjuicio de que puedan recibir financiación de la Fundación “Pluralismo y Convivencia”, pero que, recordemos, no se destinará al sufragio de la actividad religiosa.

Ante ello cabe plantearse dos preguntas. La primera ¿resulta justificado este trato favorable a la Iglesia Católica respecto a otras confesiones religiosas o supone una vulneración del principio de igualdad? En este punto consideramos oportuno recordar lo dispuesto por el Tribunal Constitucional (en adelante, TC), en relación a este principio entre otras, en Sentencia 181/2000, de 29 de junio. El Alto Tribunal ha definido el principio de igualdad como la prohibición de toda diferencia de trato que carezca de una justificación objetiva y razonable, por lo que la clave de bóveda se encuentra en discernir si existe esa justificación objetiva y razonable que acredite la procedencia de ese trato dispar. No solo eso, sino que el TC, en la jurisprudencia citada, indica que es necesario que esa diferenciación supere un juicio de proporcionalidad en sede constitucional sobre la relación existente entre la medida adoptada, el resultado producido y la finalidad pretendida⁴⁹. El problema en este punto es sesgar toda subjetividad para alcanzar tal justificación objetiva pues, precisamente, como señalábamos al inicio de este estudio, todo aquello que rodea la religiosidad o las creencias, genera sensibilidades de muy diversa índole que afectan al ámbito más íntimo de la persona.

En este sentido y, particularmente relacionada con el asunto que exponemos, la financiación estatal de las confesiones religiosas se ha examinado por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (en adelante, TEDH) en el asunto Alujer Fernández y Caballero García contra España. Se trataba de un supuesto en el que Iglesia Bautista Evangélica de Valencia alegó que el sistema de asignación tributaria a la Iglesia Católica en el IRPF resultaba discriminatorio, al no preverse una opción similar para las restantes confesiones religiosas destinado al sostenimiento de las mismas. Esta petición fue desestimada en primera instancia, alcanzando el amparo constitucional⁵⁰. El TC denegó el amparo en Auto de 13 de mayo de 1999 por los motivos siguientes: *“en el presente caso, no se ha producido ninguna vulneración de los derechos constitucionales a la igualdad ante la Ley sin discriminación alguna fundada en la religión (artículo 14 de la Constitución española), a no ser obligado a declarar sobre su religión o creencia (artículo 16.2 de la Constitución) y a la tutela judicial efectiva (artículo 24.1 de la Constitución) (...). De otro lado, no se aprecia ninguna discriminación fundada en la religión que vulnere el derecho a la igualdad ante la Ley (artículo 14 de la Constitución), ya que la previsión de dicha vía específica de sostenimiento económico de la Iglesia católica en la disposición adicional 5.4 de la Ley 33/1987 no carece de fundamento racional y objetivo (...). El principio del carácter no confesional del Estado se completa con el artículo 16.3 de la Constitución que contiene un mandato dirigido a los*

⁴⁹ MARTÍNEZ GALINDO, G.: Jurisprudencia del Tribunal Constitucional, Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, Vol. LVIII, 2005, págs. 257-258.

⁵⁰ Contra la Sentencia de primera instancia, los demandantes interpusieron recurso de apelación ante el TS, que lo desestimó por Sentencia de 26 marzo 1992. Los demandantes recurrieron en amparo esta Sentencia ante el TC. Por Sentencia de 20 junio 1994, el Alto Tribunal ordenó al TS retrotraer lo actuado y resolver la cuestión de fondo planteada. Por Sentencia de 20 octubre 1997, el TS, resolviendo en apelación inadmitió el recurso en cuanto al fondo confirmando la Sentencia apelada. Invocando los artículos 14, 16 y 24 de la Constitución, los demandantes presentaron un recurso de amparo ante el TC.

poderes públicos para que, teniendo en cuenta las creencias religiosas de la sociedad española, se mantengan «las consiguientes relaciones de cooperación con la Iglesia Católica y las demás confesiones». Es en el marco institucional en el que se incluyen los distintos acuerdos de cooperación. Y entre ellos (...) el de las cuestiones económicas suscrito con la Santa Sede, por medio del cual el Estado se compromete a colaborar al sostenimiento económico de la Iglesia católica. De esta forma, en ausencia de un compromiso semejante con otras confesiones, el término de comparación propuesto no es adecuado desde el momento en que la distinción de trato articulada por el legislador no es arbitraria ni carece de justificación. De otro lado, el artículo 16.3 de la Constitución no otorga 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, y la vía constitucional de amparo no es la vía indicada para cuestionar la constitucionalidad de las (pretendidas insuficiencias) de la Ley”.

El asunto fue llevando ante el TEDH, que lo resolvió en la antedicha Decisión de 14 de junio de 2001, asunto Alujer Fernández y Caballero García contra España⁵¹, en la que, acudiendo a su doctrina del “*margen de apreciación nacional*” se señala que “*la conclusión de acuerdos entre un Estado y una Iglesia concreta previendo un estatus fiscal específico a su favor no se opondrá, en principio, a las exigencias que se derivan de los artículos 9 y 14 del Convenio desde el momento en que la diferencia de trato se apoya en una justificación objetiva y razonable y que es posible concluir acuerdos similares con otras Iglesias que expresaran su deseo de hacerlo*”. Añadiendo, “*De lo que se queja es de no poder actuar de igual forma a favor de su Iglesia sin deber concluir antes un acuerdo con el Estado español. El Tribunal considera sin embargo que la obligación impuesta a una Iglesia de concluir un acuerdo con el Estado para poder gozar de la retrocesión de una parte del impuesto sobre la renta recaudado por el Estado no parece una exigencia carente de fundamento ni desproporcionada... dicho margen de apreciación se justifica aún más no existiendo en Europa un estándar común en materia de financiación de las iglesias o cultos; estas cuestiones se encuentran estrechamente vinculadas a la historia y a las tradiciones de cada país. Asimismo, el Tribunal constata que la legislación fiscal española no obliga en absoluto a nadie a pagar una parte de sus impuestos a la Iglesia católica. En efecto, cada contribuyente puede destinar el porcentaje de sus impuestos fijado por la Ley de presupuestos para fines de interés social o general. En resumen, el Tribunal señala que, en opinión del Gobierno, la legislación española en vigor permite a cada persona efectuar, a título personal, donativos a la Iglesia de su elección en condiciones fiscales ventajosas*”. En base a estos argumentos, el TEDH desestima la queja planteada por los demandantes, por considerar que la actividad desarrollada por la Iglesia Católica justifica objetiva y razonablemente la percepción de la referida asignación, no suponiendo una vulneración del principio de igualdad⁵².

⁵¹ MARTÍN SÁNCHEZ, I.: “Las confesiones religiosas y su autonomía según el Tribunal Europeo de Derechos Humanos”, *Encuentros multidisciplinares*, núm. 46, 2014.

⁵² Esta Sentencia fue objeto de algunas críticas, como la emitida por TORRES GUTIÉRREZ, que no comparte el 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*

Posteriormente, el TS, en Sentencia de 14 de diciembre de 2016, desestimó nuevamente un recurso de casación interpuesto por la Federación de Entidades Evangélicas de España, contra una Sentencia de 25 de mayo de 2015 de la Audiencia Nacional en la que se desestimaba un recurso interpuesto contra la Resolución del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas de 26 de enero de 2015 en la que se rechazaba la petición de la mencionada Federación de incluir una opción en la declaración de la renta que les permitiera beneficiarse del sistema de asignación tributaria del que disfruta la Iglesia Católica, alegando, entre otros extremos, la lesión del derecho de petición –que, a la postre, será el que determine el sentido de la Sentencia– y la vulneración del principio de igualdad. El TS, en este caso, no entra tanto a valorar la vulneración del principio de igualdad, ni otros en juego, pues considera, de base, que la aludida lesión al derecho de petición no se produce, con lo que desestima el recurso con ese fundamento⁵³.

Consideramos que, en una cuestión como esta, tanto el legislador en su labor creadora de la norma, como la Administración y los órganos jurisdiccionales en su labor interpretativa, deben ser especialmente sensibles a los planteamientos que proponen una reflexión fundada en Derecho y alejada de consideraciones subjetivas. Por ello, en este punto citaremos unas voces mucho más autorizadas que la nuestra, las de CUBERO TRUYO y SANZ GÓMEZ⁵⁴, que señalan a este respecto que *“toda confesión religiosa realiza unas actividades de culto, con incidencia exclusiva en sus fieles, y unas actividades con trascendencia colectiva, como la acción social o la relativa al patrimonio. Las primeras podrían ser objeto de financiación, exclusivamente en la medida en que los creyentes opten por ello, a través de la asignación tributaria, que se abriría a la participación de cualquiera de las creencias religiosas con acuerdo o con notorio arraigo...El resto de actividades, que revierten en la sociedad en su conjunto, podrían ser apoyadas mediante subvenciones de carácter finalista...También podría hacerse a través de las distintas actuaciones administrativas por las que se subvenciona a organizaciones de toda naturaleza, concurriendo las de carácter religioso en igualdad de condiciones”*, apreciaciones que compartimos plenamente.

La segunda pregunta que surge a tenor de lo expuesto es ¿sería necesario una mayor disgregación o especificación en cuanto a las causas de interés social o entidades beneficiarias de la ayuda comprendida en los denominados “fines de interés social”? Consideramos que puede ser una opción a estudiar por el legislador tributario, particularmente en estos momentos de profunda crisis sanitaria, económica y social que vivimos, en la que no pocas voces han manifestado una postura a favor de poder disponer de diversas opciones que les permitan elegir a qué fines de interés social consideran que deberían destinarse su aportación, así como la inclusión de otras variantes, como la posibilidad de

derecho fundamental, y que objetivamente deberían recibir un trato de igualdad ante la Ley”. Vid. TORRES GUTIÉRREZ, A.: “Aspectos legales de la financiación de las confesiones religiosas minoritarias en España y los acuerdos de 1992”, ob. cit.

⁵³ POLO SABAU, J. R.: “La financiación pública de las confesiones y el principio de igualdad. A propósito de la STS de 14 de diciembre de 2016”, *Revista de Administración Pública*, núm. 203, 2017, págs. 211-233.

⁵⁴ CUBERO TRUYO, A., SANZ GÓMEZ, R.: “La declaración de IRPF como cauce de financiación de la Iglesia Católica (Asignación voluntaria del 0.7% de la cuota íntegra)”, ob. cit. págs. 101-102.

prever una partida para la investigación⁵⁵. En una sociedad dinámica y cambiante, donde las necesidades de la población evolucionan y mutan, máxime en un momento como el actual, los poderes públicos deben permanecer atentos y flexibles a esas demandas, lo que supone estudiar el mejor modo de satisfacer tales necesidades, labor en la que el sistema tributario y las opciones que este ofrece deberían jugar un papel primordial.

BIBLIOGRAFÍA

- Cañamares Arribas, S.: “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”, *Anuario de la Facultad de Derecho. Universidad de Extremadura*, núm. 30, 2012-2013.
- Cebriá García, M.D.: “Los nuevos beneficios fiscales de las confesiones religiosas en los impuestos locales”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 6, 2004.
- Cubero Truyo, A., Sanz Gómez, R.: “La declaración de IRPF como cauce de financiación de la Iglesia Católica (Asignación voluntaria del 0.7% de la cuota íntegra)”, *Crónica Tributaria*, núm. 136, 2010, pp. 85-102.
- Fornés, J.: “Régimen jurídico-patrimonial y financiación de la Iglesia”, *Ius Canonicum*, núm. 71, 1996.
- Martín Sánchez, I.: “La financiación de las confesiones religiosas en el Derecho español”, *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, vol. VI, 1990.
- Martín Sánchez, I.: “Las confesiones religiosas y su autonomía según el Tribunal Europeo de Derechos Humanos”, *Encuentros multidisciplinares*, núm. 46, 2014.
- Polo Sabau, J.R.: “La financiación pública de las confesiones y el principio de igualdad. A propósito de la STS de 14 de diciembre de 2016”, *Revista de Administración Pública*, núm. 203, 2017.
- Presas Barrosa, C.: “La nueva asignación tributaria en España a la Iglesia católica», *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, vol. XVI, 2000, pp. 697-707.
- Rodríguez Prieto, R.: “Tributación participativa. El caso IRPF y la investigación científica”, *Nómadas. Revista Crítica de Ciencias Sociales y Jurídicas*, núm. 50, 2017.

⁵⁵ RODRÍGUEZ PRIETO, R.: “Tributación participativa. El caso IRPF y la investigación científica”, *Nómadas. Revista Crítica de Ciencias Sociales y Jurídicas*, núm. 50, 2017. Las conclusiones alcanzadas por este autor nos parecen destacables, pues en ellas se señala que “*la tributación participativa ayudaría de forma muy destacada a reforzar la democracia. En tiempos de dificultades económicas, un modelo de este tipo no ocasionaría ningún gasto, ni añadiría mayor complejidad al IRPF. Contribuiría a situar la investigación y la innovación en la deliberación pública. Permitiría a los ciudadanos hacerse corresponsables de una partida vital para el futuro de cualquier sociedad... El modelo de democracia representativa se vería beneficiado por este tipo de participación, que no solo no lo erosiona, sino que le sirve para ampliar las posibilidades de introducir una fuerte deliberación cívica en todo el proceso democrático.... La introducción de esta casilla tendría como fin no solo la mejora del presupuesto español en investigación científica, sino la mejora de la percepción social de la ciencia y el desarrollo de una cultura científica en el país. Para ello, tanto el estado, como la sociedad civil deben actuar en la difusión de valores e ideas que consagren la investigación como el motor del futuro de España. No se puede hablar de cambio el modelo productivo, sin antes haber cambiado la forma en que se percibe la inversión en ciencia y tecnología y la importancia de la misma*”.

- Rosell Granados, J.: “La tributación de las confesiones religiosas en el ámbito autonómico y local”, *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, núm. 14, 1998.
- Suárez Pertierra. G.: “La personalidad jurídica de la Iglesia en el Acuerdo sobre asuntos jurídicos”, *Revista Española de Derecho Canónico*, vol. 36, núm. 104-105, 1980.
- Torres Gutiérrez, A.: “Aspectos legales de la financiación de las confesiones religiosas minoritarias en España y los acuerdos de 1992”, *Revista General de Derecho Canónico y Eclesiástico del Estado*, núm. 44, 2017.
- Torres Gutiérrez, A.: “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”, *Quaderni di Diritto e Politica Ecclesiastica*, núm. 3, 2017.
- Torres Gutiérrez, A.: “¿Límites? en la financiación de las confesiones religiosas en España: una asimetría de difícil encaje en los principios de laicidad y no discriminación”, *Anuario de derecho eclesiástico del Estado*, núm. 35, 2019.
- Vázquez del Rey Villanueva, A.: “Régimen fiscal de los bienes inmuebles de la Iglesia y, en particular, de los lugares de culto”, *Ius Canonicum*, vol. 52, 2012.