

LA FINANCIACIÓN DE LAS CONFESIONES RELIGIOSAS EN ESPAÑA¹

Isidoro Martín Sánchez

Sumario: I.- Evolución histórica. II. La financiación directa de la Iglesia Católica: A) El sistema establecido por el Acuerdo sobre Asuntos Económicos. B) Otros supuestos de financiación. 1. La financiación de la asistencia religiosa. 2. La financiación de la enseñanza de la religión católica en los centros docentes públicos. III. La financiación directa de las confesiones no católicas. IV. La financiación indirecta de las confesiones religiosas: A) Introducción. B) Beneficios fiscales específicos de las confesiones religiosas. C) Beneficios fiscales comunes a las confesiones y a las entidades sin ánimo de lucro. D) Régimen tributario de las aportaciones efectuadas a las entidades religiosas. V. La fundamentación constitucional de la financiación de las confesiones por el Estado.

I.- Evolución histórica

Durante el largo período de tiempo de un siglo y medio, la Iglesia Católica ha sido la única confesión que ha recibido en España una financiación estatal. Esta ayuda económica, que surgió como consecuencia de concretas circunstancias sociales y políticas, se mantuvo con diversas variantes a lo largo de los siglos XIX y XX, salvo algún breve período de nuestra historia constitucional, y ha influido en gran medida en el actual sistema de financiación.

La financiación de la Iglesia Católica aparece mencionada por primera vez, con el carácter de una obligación de los poderes públicos, en la Constitución progresista de 1837². La Constitución era en este punto consecuencia de una larga política desamortizadora, que alcanzó su punto culminante en la llevada a cabo por Mendizábal, y tenía la finalidad de compensar económicamente a la Iglesia por los bienes

¹ Artículo publicado en MARTÍN SÁNCHEZ, I., NAVARRO FLORIA, J.G. (Coords.), *Algunos aspectos sobre la libertad religiosa en la Argentina y España*, Fundación Universitaria Española, Madrid, 2006, pp. 243-270. (ISBN-978-84-7392-632-4)

² El artículo 11 de la Constitución disponía: “La Nación se obliga a mantener el culto y los ministros de la religión católica que profesan los españoles”.

expropiados³. El sistema elegido para llevar a la práctica la financiación estaba basado fundamentalmente en recursos tributarios y, de forma especial, en el impuesto denominado “contribución del culto y clero”⁴.

La Constitución de 1845, promulgada durante la “Década Moderada (1844-1845)”⁵, declaraba rotundamente, a diferencia de la de 1837, la confesionalidad del Estado y reiteraba el compromiso estatal del mantenimiento del culto y los ministros de la religión católica⁶.

Por su parte, el Concordato de 1851, cuya finalidad básica era solucionar el problema de la expropiación de los bienes eclesiásticos, contenía el reconocimiento por la Iglesia del hecho consumado de la venta de éstos y el compromiso del Estado de no proceder unilateralmente a nuevas desamortizaciones⁷. Además, establecía un sistema mixto de dotación a la Iglesia consistente en recursos de naturaleza eclesiástica y estatal⁸. Estos últimos estaban integrados por un impuesto sobre las propiedades rústicas y urbanas y sobre la riqueza pecuaria, que se convertiría a la larga en la mayor fuente de recursos para la financiación de la Iglesia⁹.

Con la vuelta al poder de los progresistas en 1854, el Gobierno prosiguió, en contra de lo acordado, la política desamortizadora con la promulgación de la Ley Madoz¹⁰. La solución a esta infracción concordataria se llevó a cabo mediante la firma entre el Estado y la Santa Sede del Convenio de 25 de agosto de 1859, el cual restableció el sistema de dotación previsto en el Concordato de 1851¹¹.

³ Sobre este punto, cfr. Tomás y Valiente, F., *El marco político de la desamortización en España*, Barcelona, 1972, pp. 73 y ss.; Simón Segura, F., *La Desamortización Española del Siglo XIX*, Madrid, 1973, pp. 80 y ss.; García García, R., *Constitucionalismo español y legislación sobre el factor religioso durante la primera mitad del siglo XIX (1808-1845)*, Valencia, 2000, pp. 290 y ss.

⁴ Sobre este punto, cfr. González Armendia, J.R., *Sistemas históricos de dotación del Estado español a la Iglesia española (Siglos XIX-XX)*, Salamanca, 1990, pp. 38 y ss.

⁵ Sobre la “Década Moderada”, cfr. Jover Zamora, J.M., “La era isabelina y la revolución (1843-1875)”, en Ubieto, A.; Reglá, J.; Jover, J.M.; Seco, C., *Introducción a la historia de España*, Barcelona, 1979, pp. 627 y ss.

⁶ El artículo 11 de la Constitución declaraba: “La religión de la nación española es la católica, apostólica y romana. El Estado se obliga a mantener el culto y sus ministros”.

⁷ Artículos 41 y 42. Sobre la negociación del Concordato de 1851, cfr. Pérez Alhama, J., *La Iglesia y el Estado Español*, Madrid, 1967, pp. 187 y ss.

⁸ Artículo 38.

⁹ Sobre este punto, cfr. González Armendia, J.R., *El impuesto religioso*, Bilbao, 1990, pp. 68 y ss.

¹⁰ Ley de 1 de mayo de 1855; sobre la discusión parlamentaria y la aplicación de esta Ley, cfr. Simón Segura, F., *La Desamortización Española del siglo XIX*, cit., pp. 167 y ss.

¹¹ Sobre este Convenio, cfr. González Armendia, J.R., *El impuesto religioso*, cit., pp. 72 y ss.

Tras el derrocamiento de Isabel II, la Constitución de 1869 promulgada durante el “Sexenio revolucionario” (1868-1874), aunque garantizaba por primera vez en la historia del constitucionalismo español la libertad religiosa, siguió consignando sin embargo la obligación del mantenimiento por el Estado del culto y los ministros de la Iglesia Católica¹². Durante este agitado período de la historia política española se presentó el Proyecto de Constitución de 1873, que no llegó a aprobarse. Este Proyecto prohibía a la Nación, a los Estados regionales y a los Municipios “subvencionar directa o indirectamente ningún culto”¹³.

Una vez restaurada la Monarquía, en la persona de Alfonso XII, la Constitución de 1876 volvió a declarar la confesionalidad católica del Estado, junto con la tolerancia del culto privado no católico, y restableció la tradicional obligación de la Nación de mantener el culto y los ministros de la Iglesia Católica¹⁴.

La Segunda República supuso un cambio radical en materia de relaciones entre la iglesia y el Estado. En efecto, la Constitución de 1931 declaró la aconfesionalidad del Estado¹⁵ y proclamó la libertad religiosa¹⁶. Además, prohibió la financiación estatal de las confesiones religiosas¹⁷. Como consecuencia de esta prohibición, se redujeron en un veinte por ciento las dotaciones para el clero y desaparecieron las dotaciones para el culto. No obstante, esta situación se vio atenuada en cierta medida por la Ley de Haberes Pasivos del Clero, de 6 de abril de 1934, que trataba de solucionar la grave situación económica de los sacerdotes con una dotación no superior a las siete mil pesetas anuales¹⁸.

Después de la Guerra Civil (1936-1939), el régimen político instaurado por Franco reguló el tema religioso de una forma diametralmente opuesta a como lo había hecho la Segunda República. En concreto, se derogó la legislación republicana sobre

¹² Artículo 21; sobre la discusión parlamentaria del artículo 21 de la Constitución de 1869, cfr. Petschen, S., *Iglesia-Estado. Un cambio político. Las Constituyentes de 1869*, Madrid, 1974, pp. 255 y ss.

¹³ Artículo 36 del Proyecto de Constitución de 1873.

¹⁴ Artículo 11.

¹⁵ Artículo 3.

¹⁶ Artículo 27.

¹⁷ El artículo 26 establecía: “El Estado, las regiones, las provincias y los Municipios no mantendrán, favorecerán, ni auxiliarán económicamente a las Iglesias, Asociaciones e Instituciones religiosas. Una ley especial regulará la total extinción, en un plazo máximo de dos años, del presupuesto del Clero”.

¹⁸ Sobre esta Ley, cfr. Cuenca Toribio, J.M., *Relaciones Iglesia-Estado en la España contemporánea (1833-1985)*, Madrid, 1985, pp. 54 y ss.; González Armendia, J.R., *Sistemas históricos de dotación del Estado español a la Iglesia española (Siglos XIX-XX)*, cit. pp. 122 y ss.

materias religiosas y se aseguró a la Iglesia Católica una posición de privilegio sobre las restantes confesiones, mediante la reinstauración de los principios de confesionalidad del Estado y tolerancia del culto no católico que serían proclamados en las denominadas “Leyes Fundamentales”¹⁹.

En materia de financiación eclesiástica, el nuevo régimen restableció, por Ley de 9 de noviembre de 1939, el presupuesto del culto y clero tomando como base la dotación presupuestaria elaborada para 1931 e incrementando la asignación respecto de algunas partidas. El Preámbulo de esta Ley mostraba claramente el fundamento esencialmente político de este restablecimiento. En efecto, junto a la mención del carácter de reparación por las pasadas desamortizaciones, el Preámbulo declaraba que “El Estado español, (...) deseoso de mostrar una vez más y de una manera práctica su filial adhesión a la Iglesia, (...) se propone por esta Ley rendir el tributo debido al abnegado clero español, cooperador eficazísimo de nuestra victoriosa Cruzada”²⁰.

El sistema de dotación presupuestaria se recogió asimismo en el Concordato de 27 de agosto de 1953. En él se mencionaba la creación, de común acuerdo entre la Iglesia y el Estado, “de un adecuado patrimonio eclesiástico que asegure una congrua dotación del culto y del clero”²¹. Mientras no se alcanzase esta meta, el Estado se comprometía a asignar a la Iglesia Católica una adecuada dotación anual estructurada en diversas partidas²², la cual se completaba con la concesión de un amplio régimen de beneficios fiscales a diversas entidades eclesiásticas²³.

Después de la muerte de Franco, en 1975, continuó la financiación de la Iglesia Católica mediante el sistema de una dotación consignada en los Presupuestos del Estado. No obstante, durante el denominado “Proceso de reforma política”, el Gobierno de forma unilateral sustituyó la dotación por partidas por una cantidad global, recogida en los Presupuestos, que sería entregada a la Conferencia Episcopal para su distribución²⁴.

¹⁹ Fuero de los Españoles, de 17 de julio de 1945 (artículo 6); Ley de Sucesión en la Jefatura del Estado, de 26 de julio de 1947 (artículo 1); Ley de Principios Fundamentales del Movimiento Nacional, de 17 de mayo de 1958 (Principio II).

²⁰ Por su parte, la Ley de Presupuestos, de 12 de enero de 1940, estableció la cantidad de 66.899.429 de pesetas para atender las “Obligaciones Eclesiásticas”.

²¹ Artículo XIX, 1.

²² Artículo XIX, 2.

²³ Artículo XX.

²⁴ Ley 1/1978, de 1 de enero, de Presupuestos Generales del Estado.

La vigente Constitución de 1978 no menciona, a diferencia de los precedentes textos de nuestra historia constitucional, la financiación estatal de las confesiones. Del artículo 16,3 de la misma –el cual dispone que “los poderes públicos tendrán en cuenta las creencias religiosas de la sociedad española y mantendrán las consiguientes relaciones de cooperación con la Iglesia Católica y las demás confesiones”- no cabe deducir la obligación del Estado de financiar a ninguna confesión. El citado precepto tan sólo obliga a los poderes públicos a mantener relaciones de cooperación con las confesiones, relaciones que no tienen por qué ser necesariamente económicas²⁵. Y si no puede deducirse una exigencia constitucional de financiación, tampoco cabe, a nuestro juicio, fundamentar en la Constitución la exigencia de determinadas formas de llevarla a la práctica²⁶.

La Ley Orgánica 7/1980, de 5 de julio, de Libertad Religiosa, tampoco impone la obligación de la mencionada financiación. En efecto, lo dispuesto en el artículo 7,2 de la misma en relación con los Acuerdos de cooperación entre el Estado y las confesiones no cabe entenderlo, en nuestra opinión, como un contenido mínimo que necesariamente deba incluirse en éstos sino como unos beneficios fiscales que podrán incluirse, si así lo decide potestativamente el Estado, en dichos Acuerdos²⁷.

La cooperación económica con las confesiones en nuestro sistema jurídico vigente es, por tanto, potestativa y no obligatoria para el Estado. Asimismo, puede instrumentarse a través de acuerdos con las confesiones o de forma unilateral por el Estado, bien mediante disposiciones consignadas en las leyes presupuestarias o por medio de la correspondiente normativa tributaria. De hecho, ambos instrumentos jurídicos -bilaterales y unilaterales- han sido utilizados para llevar a la práctica la vigente financiación de las confesiones, la cual pasamos a examinar.

II. La financiación directa de la Iglesia Católica

²⁵ Como señala Llamazares Fernández, D., “El principio de cooperación con las confesiones religiosas: fundamentos, alcance y límites”, en *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, V, 1989, p. 99.

²⁶ En este sentido, cfr. Lejeune Valcárcel, E., “Los problemas financieros y tributarios de la Iglesia a la luz de la Constitución española de 1978”, en AA.VV., *El hecho religioso en la nueva Constitución española*, Salamanca, 1979, p. 349, Martín Dégano, I., *El régimen tributario de las confesiones religiosas y de sus entidades en el derecho español*, Madrid, 1999, p. 385.

²⁷ El artículo 7,2 de la Ley Orgánica 7/1980, de 5 de julio, de Libertad Religiosa dispone: “En los Acuerdos o Convenios, y respetando siempre el principio de igualdad, se podrá extender a dichas Iglesias, Confesiones y Comunidades los beneficios fiscales previstos en el Ordenamiento jurídico general para las Entidades sin fin de lucro y demás de carácter benéfico”.

A. El sistema establecido por el Acuerdo sobre Asuntos Económicos

La financiación directa –es decir, la constituida por aportaciones económicas renovadas periódicamente y por subvenciones- en el caso de la Iglesia Católica se encuentra, básica aunque no exclusivamente, contenida en el Acuerdo sobre Asuntos Económicos²⁸. Este Acuerdo, que tiene naturaleza jurídica de tratado internacional, establece un sistema estructurado en tres fases.

La primera fase estaba constituida por un sistema de dotación consignada en los Presupuestos Generales del Estado, que se entregaba a la Conferencia Episcopal con carácter global y único y que debía ser actualizada anualmente²⁹. Para llevar a cabo esta actualización, la Conferencia Episcopal debía presentar cada año una Memoria en la que se consignaba la aplicación de los recursos recibidos el año anterior³⁰.

Este sistema de dotación presupuestaria debía tener una dotación mínima de tres años desde la firma del Acuerdo sobre Asuntos Económicos, pudiendo el Estado a partir de esta fecha sustituirlo por la siguiente fase³¹. Sin embargo, la puesta en marcha de la segunda fase no se realizó hasta bastantes años más tarde.

En la segunda fase se debía asignar a la Iglesia Católica, a través de la Conferencia Episcopal, un porcentaje de uno de los impuestos de carácter personal por el procedimiento técnico más adecuado³². Sin embargo, la cantidad recibida mediante la aplicación de este porcentaje coexistiría con una dotación presupuestaria, que debía minorarse en la cuantía de lo percibido a través de la asignación tributaria³³. Para la efectividad del sistema es preciso tener en cuenta que el Acuerdo establece la necesidad de que “cada contribuyente manifieste expresamente, en la declaración respectiva, su voluntad acerca del destino de la parte afectada. En ausencia de tal declaración, la cantidad correspondiente se destinará a otros fines”³⁴.

Con este sistema transitorio mixto, de dotación presupuestaria y asignación tributaria, se trataba sin duda de evitar un cambio brusco entre el primer modelo –de

²⁸ Acuerdo de 3 de enero de 1979, entre el Estado español y la Santa Sede, sobre Asuntos Económicos.

²⁹ Artículo II, 4, del Acuerdo sobre Asuntos Económicos.

³⁰ Protocolo adicional, 1, del Acuerdo sobre Asuntos Económicos. La primera vez que se utilizó este sistema fue en 1980, entregándose a la Conferencia Episcopal la cantidad de 7.589.550.000 de pesetas.

³¹ Como dispone el artículo II, 2, del Acuerdo sobre Asuntos Económicos.

³² Artículo II, 2 del Acuerdo sobre Asuntos Económicos.

³³ Artículo II, 4 del Acuerdo sobre Asuntos Económicos.

³⁴ Artículo II, 2 del Acuerdo sobre Asuntos Económicos.

dotación presupuestaria exclusivamente- y el tercero –de sólo asignación tributaria-, así como de establecer el porcentaje del impuesto correspondiente para que la Iglesia recibiese mediante la aplicación de este último unos ingresos similares a los de la primera fase³⁵.

Desarrollando estos principios, la Disposición adicional quinta de la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado, dispuso que a partir de 1988 se destinase el 0'5239 por ciento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas al sostenimiento de la Iglesia Católica o a otros fines de interés social. Para ello, cada contribuyente debía manifestar expresamente, en su declaración de la renta, su voluntad en un sentido o en otro. En el caso de inexistencia de esta manifestación, se entendería que el contribuyente optaba por los fines de interés social³⁶.

Por otra parte, la mencionada Disposición adicional establecía que los recursos económicos percibidos por la Iglesia Católica durante los años 1988, 1989 y 1990 no podrían ser inferiores a la dotación presupuestaria recibida en 1987, actualizada anualmente.

En la tercera fase, que comenzó teóricamente en 1991, la financiación de la Iglesia Católica debería realizarse exclusivamente mediante el sistema de asignación tributaria³⁷.

Antes de pasar a examinar esta fase, creemos necesario hacer algunas precisiones sobre la asignación tributaria. En primer lugar, debe tenerse presente que la asignación no es un impuesto, dada su falta de coercibilidad, ni tampoco un recargo sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas porque los contribuyentes que optan por la misma, destinándola al sostenimiento económico de la Iglesia Católica o a otros fines de interés social, no pagan más por ello. La asignación tributaria es simplemente un supuesto de afectación parcial de rendimientos impositivos concretos, que supone una excepción al principio del destino de los tributos a sufragar los gastos generales del Estado³⁸.

³⁵ Según lo dispuesto en el artículo II, 3, del Acuerdo sobre Asuntos Económicos.

³⁶ Los fines de interés social, a los efectos de la asignación tributaria, vienen enumerados en el artículo 2 del Real Decreto 285/1988, de 15 de julio.

³⁷ Artículo II, 2 del Acuerdo sobre Asuntos Económicos.

³⁸ Cfr. en este sentido, Cazorla Prieto, L.M., “La asignación en favor de la Iglesia católica en el marco de las relaciones económicas entre el Estado español y la Santa Sede”, en AA.VV, *La asignación tributaria para fines religiosos*, Madrid, 1988, p. 38; en contra de este criterio, Llamazares Fernández, D., “El principio de cooperación del Estado con las confesiones religiosas: fundamentos, alcance y límites”, cit., p. 81, entiende que la asignación tributaria es un impuesto estatal.

Asimismo, es preciso decir que la asignación tributaria no es contraria al artículo 16,2 de la Constitución, según el cual “nadie podrá ser obligado a declarar sobre su ideología, religión o creencias”. En efecto, por un lado, el contribuyente es libre de elegir o no en su declaración de la renta la opción en favor de la Iglesia Católica. Por otro, la elección de esta opción no significa, necesariamente, la pertenencia a esta confesión de la persona que la realiza. Cabe perfectamente que haya católicos que se abstengan de hacerla, así como la posibilidad de que la hagan los no católicos³⁹.

Finalmente, es necesario resaltar que la asignación tributaria no supone la instauración de un modelo de financiación en el cual son los contribuyentes quienes sostienen económicamente a la Iglesia Católica. Por el contrario, la asignación tributaria comporta una financiación estatal al no desaparecer la transferencia de fondos públicos a esta confesión. La Iglesia Católica sigue recibiendo con este sistema una partida presupuestaria, aunque el destino y la cuantía de esta sea determinada por los contribuyentes.

La tercera fase fue puesta en práctica por la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado, cuya Disposición adicional tercera establecía: “La Iglesia Católica recibirá, mensualmente, durante 1991, en concepto de entrega a cuenta de la asignación tributaria, una dozava parte de la dotación presupuestaria de 1990. Cuando se disponga de los datos definitivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a 1990, se procederá a la regulación definitiva abonándose la diferencia a la Iglesia Católica o, en caso de que las entregas a cuenta hubieran superado el importe de la asignación tributaria, compensando el exceso con el importe de las entregas a cuenta posteriores”.

Según lo dispuesto por esta Ley, se establecía un sistema de entregas a cuentas, fraccionado en doce mensualidades, para solucionar los posibles problemas de liquidez que la Iglesia podría tener si recibiera la cantidad recaudada a fin de año. Esto no suponía desvirtuar la naturaleza del modelo de aplicación exclusiva de la asignación tributaria, porque se trataba de un sistema de anticipos que debía regularizarse al final de cada ejercicio presupuestario.

De acuerdo con la mencionada Disposición adicional tercera, la Iglesia Católica debería percibir a partir de 1991 exclusivamente el dinero recaudado a través de la asignación tributaria. Sin embargo, ni al final de este año ni durante los dos años

³⁹ Cfr. en este sentido, entre otros, Fernández Coronado, A., “La colaboración económica del Estado con las confesiones religiosas”, en *Revista de Administración Pública*, 108, 1985, p. 398.

siguientes, el Estado exigió a la Iglesia la diferencia de lo entregado a cuenta que siempre fue superior a lo recibido por ésta mediante la asignación tributaria.

Esta situación experimentó un cambio cualitativo importante con la Ley 21/1993, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado. En efecto, la Disposición adicional tercera de esta Ley, por una parte, actualizó la cantidad asignada a la Iglesia Católica y, por otra, elevó a definitivas las cantidades entregadas a cuenta en los ejercicios 1991, 1992 y 1993. Ello supuso en la práctica la renuncia del Estado a reclamar las cantidades por la Iglesia y la prórroga del sistema mixto establecido para la segunda fase, lo que implicaba la decisión de no aplicar el modelo de asignación tributaria exclusiva⁴⁰.

Siguiendo el criterio establecido por la Ley 21/1993, de 29 de diciembre, las sucesivas Leyes de Presupuestos, sin alterar el porcentaje del 0'5239 por ciento, han venido incrementando las cantidades entregadas a cuenta de la asignación tributaria y elevando a definitivas las cantidades hechas efectivas a la Iglesia Católica en el ejercicio presupuestario anterior.

La Ley 54/1999, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado, ante las críticas de la Iglesia Católica sobre la contraposición entre la opción del sostenimiento económico de ésta y otros fines de interés social, modificó el sistema de doble opción. Según esta Ley son posibles, a partir de la misma, las siguientes opciones:

1. Colaborar con la Iglesia Católica y con otros fines de interés social. En este caso, se deberán marcar las casillas correspondientes a ambas opciones, y se destinará un 0'5239 por ciento de la cuota íntegra al sostenimiento de la Iglesia Católica y otro 0'5239 por ciento a otros fines de interés social.

2. Colaborar sólo con la Iglesia Católica. En este caso, se deberá marcar únicamente la casilla correspondiente a esta opción, y se destinará el 0'5239 por ciento de la cuota íntegra a la financiación de esta confesión.

3. Colaborar sólo en otros fines de interés social. En este caso, se deberá marcar sólo la casilla correspondiente a esta opción y se destinará el 0'5239 por ciento de la cuota íntegra a las Organizaciones no Gubernamentales de Acción Social y de Cooperación al Desarrollo para la realización de programas sociales.

⁴⁰ Como señala García Hervás, D., "El actual sistema de financiación directa de la Iglesia católica en España: consideraciones críticas y propuestas de futuro", en Roca, M.J., *La financiación de la Iglesia católica en España*, Santiago de Compostela, 1994.

4. No manifestar la voluntad en favor de ninguna de dichas opciones. En este caso, no se deberá marcar ninguna casilla y el 0'5239 por ciento de la cuota íntegra se destinará a fines generales⁴¹.

Además, la Ley 54/1999, de 29 de diciembre, introdujo una importante novedad en el sistema de pagos a cuenta, al establecer unos ingresos máximos y mínimos para la Iglesia Católica durante los años 2000, 2001 y 2002. De esta forma, si bien la Iglesia no podría percibir en este período de tiempo más de lo fijado como cifra máxima, siempre se le garantizaban unos ingresos mínimos aunque la cantidad obtenida por la asignación tributaria fuese menor⁴². Asimismo, esta Ley establecía también unos ingresos máximos y mínimos para atender a la opción de “otros fines de interés social”⁴³.

El sistema de fijar unos ingresos máximos y de garantizar unos mínimos para el sostenimiento de la Iglesia Católica y para otros fines de interés social establecido por la Ley 54/1999, de 29 de diciembre, fue también seguido por la Ley 52/2002, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado, la cual prorrogó asimismo este sistema para los años 2003, 2004 y 2005⁴⁴. En virtud de lo dispuesto a partir de la Ley 21/1993, de 29 de diciembre, por las sucesivas leyes presupuestarias, nos encontramos prácticamente en la segunda fase de financiación establecida por el Acuerdo sobre Asuntos Económicos. Es decir, en el modelo mixto de dotación presupuestaria y asignación tributaria que, con diversas modificaciones, se ha venido prorrogando hasta la actualidad. La única diferencia de relieve en relación con este modelo mixto es la sustitución de una entrega global y única a la Conferencia Episcopal por unas entregas realizadas mensualmente.

⁴¹ Cfr. el folleto de la Agencia Tributaria, titulado *Renta 99. La nueva asignación tributaria*.

⁴² La Disposición adicional vigésima de la Ley 54/1999, de 29 de diciembre, establecía: “Tres. La aplicación de este sistema no podrá dar lugar, en cada uno de los ejercicios en que se aplique, a una cantidad superior a 24.000.000.000 de pesetas ni a una cantidad inferior a la resultante de la actualización de las entregas mensuales que, en concepto de pagos a cuenta de la asignación tributaria, se hayan determinado en la Ley de Presupuestos del ejercicio precedente.

Cuatro. Este sistema se aplicará durante los años 2000, 2001 y 2002, pudiendo revisarse durante este último período, transcurrido el cual se podrá acordar la prórroga del mismo o fijar un nuevo porcentaje y suprimir el carácter de mínimo de los pagos a cuenta”.

⁴³ La Disposición adicional vigésima segunda de la Ley 54/1999, de 29 de diciembre, disponía: “Durante los años 2000, 2001 y 2002 el Estado destinará a subvencionar actividades de interés social, en la forma que reglamentariamente se establezca, el 0'5239 % de la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, determinada en la forma prevista en la disposición adicional vigésima de la presente Ley, correspondiente a los contribuyentes que manifiesten expresamente su voluntad en tal sentido. Los importes anuales así obtenidos no podrán superar la cantidad de 22.000.000.000 de pesetas.

El resultado de la aplicación de este sistema no podrá ser inferior, en cada ejercicio, a 19.000.000.000 de pesetas. Cuando no se alcance esta cifra, el Estado aportará la diferencia”.

⁴⁴ Disposiciones adicionales vigésima tercera y vigésima cuarta de la Ley 52/2002, de 30 de diciembre.

La vigente Ley 30/2005, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado, ha prorrogado este sistema híbrido para el año 2006. Sin embargo, dispone que esta prórroga “tendrá vigencia durante el año 2006, debiendo revisarse el sistema durante este año o acordarse una nueva prórroga”⁴⁵.

La financiación por el Estado deberá mantenerse hasta que la Iglesia Católica consiga su autofinanciación⁴⁶. En este sentido, es preciso tener presente que la Iglesia Católica ha declarado en el Acuerdo sobre Asuntos Económicos “su propósito de lograr por sí misma los recursos suficientes para la atención de sus necesidades”⁴⁷.

Un cambio importante en esta materia ha sido el producido mediante el acuerdo verbal entre la Conferencia Episcopal Española y el Gobierno, hecho público el 22 de septiembre de 2006. En virtud de este acuerdo, el porcentaje del Impuesto sobre la Renta de las Pensiones Físicas destinado al sostenimiento de la Iglesia Católica se eleva a un 0,7 por ciento, al mismo tiempo que desaparece el complemento de dotación presupuestaria que ésta venía percibiendo. Este nuevo sistema de financiación directa – que en realidad supone la puesta en marcha de la tercera fase prevista en el Acuerdo sobre Asuntos Económicos, el modelo de asignación tributaria exclusivamente, se establece con carácter indefinido hasta que la Iglesia Católica logre su autofinanciación⁴⁸.

⁴⁵ Disposición adicional undécima de la Ley 30/2005, de 29 de diciembre. La Disposición adicional duodécima de esta Ley establece: “Para el año 2006 se fija la cuantía de los pagos a cuenta mensuales a que se refiere el apartado tres de la disposición adicional vigésima de la Ley 54/1999, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2000, en 12.020.242,08 euros”.

⁴⁶ Artículo II, 5 del Acuerdo sobre Asuntos Económicos.

⁴⁷ Artículo II, 5 del Acuerdo sobre Asuntos Económicos.

⁴⁸ En ejecución de este nuevo sistema de financiación, la Disposición adicional decimotercera del Proyecto de Ley 121/000107, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2007, dispone:

“Uno. Con vigencia desde el 1 de enero de 2007 y con carácter indefinido, en desarrollo de lo previsto en el artículo II del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979, el Estado destinará al sostenimiento de la Iglesia Católica el 0,7 por 100 de la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a los contribuyentes que manifiesten expresamente su voluntad en tal sentido.

Dos. A estos efectos, se entenderá por cuota íntegra del impuesto la formada por la suma de la cuota íntegra estatal y de la cuota íntegra autonómica o complementaria en los términos previstos en la ley reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Tres. Durante el año 2007 el Estado entregará, mensualmente, a la Iglesia Católica 12.501.051,76 euros, a cuenta de la cantidad que deba asignar a la iglesia por aplicación de lo dispuesto en el apartado Uno anterior.

Antes del 30 de noviembre de 2008, se efectuará una liquidación provisional de la asignación correspondiente a 2007, practicándose la liquidación definitiva antes del 30 de abril de 2009. En ambas liquidaciones, una vez efectuadas, se procederá por las dos partes a regularizar, en un sentido o en otro, el saldo existente.

Cuatro. Se elevan a definitivas las cantidades entregadas a cuenta en 2006”.

En cualquier caso, la posibilidad de que la Iglesia Católica consiga autofinanciarse en todas las actividades que realiza no parece factible, al menos en un plazo próximo⁴⁹. Por ello, parece más lógico entender que la autofinanciación mencionada en el Acuerdo sobre Asuntos Económicos es la referente a las actividades exclusivamente propias y específicas de la Iglesia -el culto y el mantenimiento del clero- y no a aquellas que excedan de éstas, como pueden ser la enseñanza, la beneficencia, etc.⁵⁰.

Por otra parte, la consecución de la mencionada autofinanciación no comportaría el fin de toda ayuda económica estatal. La razón es que el Acuerdo sobre Asuntos Económicos dispone que “cuando fuera conseguido este propósito (*la autofinanciación*), ambas partes se pondrán de acuerdo para sustituir los sistemas de colaboración financiera expresada en los párrafos anteriores de este artículo, por otros campos y formas de colaboración económica entre la Iglesia Católica y el Estado”⁵¹.

B. Otros supuestos de financiación

Existen diversas actividades desarrolladas por la Iglesia Católica o sus entidades que, sin estar incluidas en los sistemas de financiación previstos en el Acuerdo sobre Asuntos Económicos, corren a cargo de los Presupuestos del Estado. Como ejemplos más significativos cabe enumerar la asistencia religiosa a las Fuerzas Armadas, la desarrollada en establecimientos penitenciarios y la llevada a cabo en los centros hospitalarios del sector público. Asimismo, hay que mencionar la enseñanza de la religión católica en los centros docentes públicos.

1. La financiación de la asistencia religiosa

La Ley Orgánica 7/1980, de 5 de julio, de Libertad Religiosa, dispone que “los poderes públicos adoptarán las medidas necesarias para facilitar la asistencia religiosa en los establecimientos públicos militares, hospitalarios, asistenciales y otros bajo su dependencia”⁵². Sin embargo, no establece nada respecto de su financiación. Por su

⁴⁹ Sobre este punto, cfr., entre otros, González Armendia, J.R., *El impuesto religioso*, cit., pp. 201 y ss.; Cebriá García, M.D., *La autofinanciación de la Iglesia católica en España. Límites y posibilidades*, Salamanca, 1999, *passim*.

⁵⁰ Como señala Martín Dégano, I., “Los sistemas de financiación de las confesiones religiosas en España”, en *Revista Catalana de Derecho Público*, nº 33 (de próxima publicación).

⁵¹ Artículo II, 5, del Acuerdo sobre Asuntos Económicos.

⁵² Artículo 2,3.

parte, el Acuerdo sobre Asuntos Jurídicos y el Acuerdo sobre la asistencia religiosa a las Fuerzas Armadas y Servicio Militar de clérigos y religiosos –que garantizan respectivamente la asistencia religiosa católica a los internados en los centros penitenciarios, hospitalarios, orfanatos y centros similares⁵³, y a los miembros de las Fuerzas Armadas⁵⁴- tampoco mencionan la financiación estatal de esta asistencia. El régimen económico de esta prestación asistencial ha sido regulado, como veremos a continuación, unilateralmente por el Estado en algún supuesto o por medio de acuerdos con las jerarquías de la Iglesia Católica en otros.

a. La asistencia religiosa a las Fuerzas Armadas

La asistencia religiosa católica a los miembros de las Fuerzas Armadas está encomendada al Vicariato Castrense⁵⁵ y venía prestándose por sacerdotes pertenecientes al Cuerpo de Capellanes Castrenses. Estos sacerdotes tenían la condición de funcionarios públicos, encuadrados en la administración militar, y eran retribuidos con cargo al Presupuesto del Estado.

Esta situación ha cambiado con la Ley 14/1989, de 19 de julio, reguladora del Régimen del Personal Militar Profesional, la cual dispone que la asistencia religiosa católica a los miembros de las Fuerzas Armadas se seguirá ejerciendo por medio del Vicariato Castrense⁵⁶, pero declara a extinguir los cuerpos Eclesiásticos del Ejército de Tierra, de la Armada y del Ejército del Aire⁵⁷. Para sustituir este modelo de asistencia, la Ley establece la creación de un Servicio de Asistencia Religiosa a las Fuerzas Armadas⁵⁸, que ha sido regulado por el Real Decreto 1145/1990, de 7 de septiembre, y depende del Ministerio de Defensa⁵⁹.

⁵³ Artículo IV, del Acuerdo de 3 de enero de 1979, entre el Estado español y la Santa Sede, sobre Asuntos Jurídicos.

⁵⁴ Artículo I a IV y Anexos I y II, del Acuerdo de 3 de enero de 1979, entre el Estado español y la Santa Sede, sobre la asistencia religiosa a las Fuerzas Armadas y Servicio Militar de clérigos y religiosos.

⁵⁵ Artículo I, del Acuerdo sobre la asistencia religiosa a las Fuerzas Armadas y Servicio Militar de clérigos y religiosos.

⁵⁶ Disposición final séptima de la Ley 17/1989, de 19 de julio. Esta Ley ha sido derogada por la Ley 17/1999, de 18 de mayo, de régimen del personal de las Fuerzas Armadas, en cuya Disposición final cuarta se hace referencia al Servicio de Asistencia Religiosa a las Fuerzas Armadas.

⁵⁷ Disposición final séptima de la Ley 17/1989, de 19 de julio.

⁵⁸ Artículo 1 del Real Decreto 1145/1990, de 7 de septiembre. El artículo 15 de este Real Decreto concede a los miembros de los Cuerpos Eclesiásticos declarados a extinguir el derecho a integrarse en el Servicio de Asistencia Religiosa a las Fuerzas Armadas o a permanecer en estos Cuerpos con los mismos derechos y obligaciones que tenían.

⁵⁹ Artículo 1 del Real Decreto 1145/1990, de 7 de septiembre.

Los sacerdotes incorporados a este Servicio de Asistencia Religiosa podrán tener una vinculación profesional permanente o no permanente⁶⁰, que en ningún caso tendrá la condición de militar⁶¹. Su régimen retributivo se establecerá, con cargo a los fondos públicos, de forma similar al del personal de las Fuerzas Armadas con las necesarias adaptaciones⁶².

b. La asistencia religiosa en los centros hospitalarios públicos

El actual régimen de la asistencia religiosa católica en estos centros se encuentra regulado, en ejecución del modelo de concertación establecido por el Acuerdo sobre Asuntos Jurídicos⁶³, mediante el recurso a la vía pacticia. En virtud de este modelo, se firmó el Acuerdo de 24 de julio de 1985, entre los Ministros de Justicia y de Sanidad y Consumo y el Presidente de la Conferencia Episcopal Española, sobre asistencia religiosa católica en centros hospitalarios públicos⁶⁴. A este Acuerdo, que establece los criterios generales en esta materia, han seguido varios más como el de 23 de abril de 1986, sobre la asistencia católica en los centros hospitalarios del Instituto Nacional de la Salud⁶⁵, y otros firmados entre diversas entidades administrativas –Comunidades Autónomas, Diputaciones, etc.- y los Obispos de las circunscripciones en las que se encuentran éstas⁶⁶.

Para el desarrollo de esta prestación se constituye en cada centro hospitalario un servicio de asistencia religiosa católica, vinculado a la dirección del mismo, que será financiado por el Estado a través de la correspondiente dotación presupuestaria⁶⁷. Las personas que lleven a cabo esta asistencia serán nombradas por la institución titular del centro hospitalario, previa su designación por el Ordinario del lugar⁶⁸. La incorporación

⁶⁰ Artículo 7 del Real Decreto 1145/1990, de 7 de septiembre.

⁶¹ Artículo 3 del Real Decreto 1145/1990, de 7 de septiembre.

⁶² Artículos 12 y 13 del Real Decreto 1145/1990, de 7 de septiembre.

⁶³ Artículo IV, 2, del Acuerdo sobre Asuntos Jurídicos.

⁶⁴ Publicado por Orden de 20 de diciembre de 1985.

⁶⁵ Convenio de 23 de abril de 1986, entre el Director General del Instituto Nacional de la Salud y el Presidente de la Comisión Episcopal de Pastoral, en representación de la Conferencia Episcopal Española, sobre asistencia religiosa católica en los centros hospitalarios del Instituto Nacional de la Salud.

⁶⁶ Cfr. sobre este punto, Motilla, A., “Asistencia religiosa”, en I.C. Ibán, L. Prieto Sanchís, A. Motilla, *Manual de Derecho eclesiástico*, Madrid, 2004, p. 287.

⁶⁷ Artículos 2 y 6 del Acuerdo de 24 de julio de 1985; artículos 3 y 8 del Convenio de 23 de abril de 1986.

⁶⁸ Artículo 4 del Acuerdo de 24 de julio de 1985.

de estas personas a dicho servicio de asistencia religiosa podrá hacerse, a elección de las Administraciones públicas competentes, mediante un contrato laboral o a través de un convenio con el Ordinario del lugar donde se encuentra el centro hospitalario⁶⁹.

c. La asistencia religiosa en los establecimientos penitenciarios

Esta asistencia estaba encomendada a los sacerdotes integrados en el Cuerpo de Capellanes de Instituciones Penitenciarias, los cuales tenían la condición de funcionarios públicos dependientes del Ministerio de Justicia. En la actualidad, la asistencia religiosa católica en estos establecimientos está regulada por el Acuerdo de 20 de mayo de 1993, firmado entre el Ministro de Justicia y el Presidente de la Conferencia Episcopal⁷⁰.

Este Acuerdo establece un modelo de concertación, en virtud del cual la asistencia religiosa católica se prestará por sacerdotes nombrados por el Ordinario del lugar y autorizados por la Dirección General de Instituciones Penitenciarias⁷¹. Esta Dirección General se hará cargo de la financiación de dicha asistencia, mediante la entrega de las cantidades correspondientes a las Diócesis en las que se encuentren los centros penitenciarios⁷².

2. La financiación de la enseñanza de la religión católica en los centros docentes públicos

El Acuerdo sobre Enseñanza y Asuntos Culturales⁷³ establece que los planes educativos de Educación Preescolar, de Educación General Básica, Bachillerato Unificado Polivalente y Grados de Formación Profesional correspondientes a los alumnos de las mismas edades, incluirán la enseñanza de la religión católica “en

⁶⁹ Artículo 7 del Acuerdo de 24 de julio de 1985.

⁷⁰ Publicado por Orden de 24 de noviembre de 1993.

⁷¹ Artículo 3 del Acuerdo de 20 de mayo de 1993; no obstante, la Disposición adicional primera de este Acuerdo dispone que “se respetarán las situaciones y los derechos adquiridos de los actuales Sacerdotes pertenecientes al Cuerpo de Capellanes de Instituciones Penitenciarias”.

⁷² Artículo 5 del Acuerdo de 20 de mayo de 1993.

⁷³ Acuerdo de 3 de enero de 1979, entre el Estado español y la Santa Sede, sobre Enseñanza y Asuntos Culturales.

condiciones equiparables a las demás disciplinas fundamentales”⁷⁴. Asimismo, la enseñanza de la doctrina católica y su pedagogía formará parte de las disciplinas cursadas en las Escuelas Universitarias de Formación del Profesorado en las mismas condiciones que en los centros anteriormente citados⁷⁵. Esta enseñanza es, por tanto, de oferta obligatoria para los centros mencionados, pero tiene carácter voluntario para los alumnos⁷⁶.

El profesorado de estas materias –el cual será designado para cada año escolar por la correspondiente autoridad académica entre aquellas personas propuestas por el Ordinario diocesano⁷⁷ - formará parte del claustro de profesores⁷⁸ y quedará sometido al régimen general disciplinario de los centros en los que presta sus servicios⁷⁹. En relación con este profesorado, es preciso señalar dos cuestiones. La primera de ellas es que en los centros públicos de Educación Preescolar, de Educación General Básica y de Formación Profesional de primer grado, la designación de estas personas –que se hará en la forma que hemos indicado- recaerá preferentemente en los profesores de Educación General Básica que lo solicitan⁸⁰. La segunda consiste en que ningún profesor puede ser obligado a impartir enseñanza religiosa⁸¹.

Por otra parte, el Acuerdo sobre Enseñanza y Asuntos Culturales remite el establecimiento de la situación económica del profesorado de religión católica, que no pertenezca a los cuerpos docentes del Estado, a un futuro acuerdo entre la Administración Central y la Conferencia Episcopal Española⁸².

Uno de los problemas básicos que ha planteado el desarrollo legislativo del Acuerdo sobre Enseñanza y Asuntos Culturales ha sido la armonización del carácter fundamental de la enseñanza de la religión católica –es decir, el significado de la expresión “en condiciones equiparables a las demás disciplinas fundamentales”- con el hecho de que su elección o no constituya un motivo de discriminación para los

⁷⁴ Artículo II del Acuerdo sobre Enseñanza y Asuntos Culturales.

⁷⁵ Artículo IV del Acuerdo sobre Enseñanza y Asuntos Culturales.

⁷⁶ Artículos II y IV del Acuerdo sobre Enseñanza y Asuntos Culturales.

⁷⁷ Artículos III y IV del Acuerdo sobre Enseñanza y Asuntos Culturales.

⁷⁸ Artículos III y IV del Acuerdo sobre Enseñanza y Asuntos Culturales.

⁷⁹ Artículo VI del Acuerdo sobre Enseñanza y Asuntos Culturales.

⁸⁰ Artículo III del Acuerdo sobre Enseñanza y Asuntos Culturales.

⁸¹ Artículo III del Acuerdo sobre Enseñanza y Asuntos Culturales.

⁸² Artículo VII del Acuerdo sobre Enseñanza y Asuntos Culturales.

alumnos⁸³. Esta armonización se ha intentado llevar a cabo mediante la exigencia del estudio de otra materia o de la realización de determinadas actividades a los alumnos que no elijan cursar la religión católica⁸⁴. La vigente Ley Orgánica 2/2006, de 3 de mayo, de Educación, dispone que la enseñanza de la religión católica se ajustará a lo dispuesto en el Acuerdo sobre Enseñanza y Asuntos Culturales⁸⁵. Sin embargo, no menciona la realización de ninguna alternativa por parte de los alumnos que no deseen recibir la enseñanza de la religión católica.

El otro de los problemas básicos en este punto está constituido por el régimen jurídico y económico de los profesores de religión católica. Respecto de esta cuestión, es preciso distinguir entre los funcionarios docentes, que imparten esta materia con la aprobación del Ordinario, y aquellos otros que carecen de la condición funcionarial. Los primeros son remunerados en su calidad de funcionarios. El régimen de los segundos fue regulado por el Convenio de 26 de febrero de 1999⁸⁶, el cual dispone que prestarán su actividad en régimen de contratación laboral, de duración determinada y coincidente con el curso escolar⁸⁷, siendo pagados por el Estado⁸⁸ con las retribuciones correspondientes, en el respectivo nivel educativo, a los profesores interinos⁸⁹. La vigente Ley Orgánica 2/2006, de 3 de mayo, de Educación, ha mantenido esta misma regulación⁹⁰.

III. La financiación directa de las confesiones no católicas

Al examinar esta cuestión, es preciso distinguir entre las confesiones no católicas que tienen un Acuerdo de cooperación con el Estado –la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España (FEREDE)⁹¹, la Federación de

⁸³ Según dispone el artículo II del Acuerdo sobre Enseñanza y Asuntos Culturales.

⁸⁴ Sobre esta cuestión, cfr. Vázquez García-Peñuela, J.M., “La enseñanza de la religión católica en España: algunos aspectos de sus regulaciones tras la Constitución de 1978”, en *Ius Canonicum*, XLV, 2005, pp. 143 y ss.

⁸⁵ Disposición adicional segunda.

⁸⁶ Publicado por Orden de 9 de abril de 1999.

⁸⁷ Cláusula quinta del Convenio de 23 de febrero de 1999.

⁸⁸ Cláusula segunda del Convenio de 23 de febrero de 1999.

⁸⁹ Cláusula tercera del Convenio de 23 de febrero de 1999.

⁹⁰ Disposición adicional tercera de la Ley Orgánica 2/2006, de 3 de mayo, de Educación.

⁹¹ 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.

Comunidades Israelitas de España (FCIE)⁹², y la Comisión Islámica de España (CIE)⁹³- y aquellas otras, que estando inscritas en el Registro de Entidades Religiosas⁹⁴, carecen de dicho instrumento pacticio. Sólo las primeras gozan de alguna forma de financiación directa, aunque distinta por razón del modelo y la finalidad a la de la Iglesia Católica, mientras que las del segundo grupo carecen de la misma.

Los Acuerdos de cooperación, firmados en 1992 con las citadas Federaciones y Comisión, no mencionan ninguna ayuda económica directa estatal para las iglesias y comunidades religiosas integradas en ellas. Tan sólo, el Acuerdo con la Comisión Islámica de España dispone el pago de los gastos originados por la asistencia religiosa de los musulmanes internados en determinados establecimientos públicos en la forma determinada mediante convenio entre las correspondientes autoridades administrativas y religiosas⁹⁵.

Dejando aparte esta excepción, que examinaremos seguidamente, en los Acuerdos se garantiza la asistencia religiosa a los miembros de las Fuerzas Armadas de religión evangélica, judía y musulmana mediante un modelo de libre acceso de los respectivos ministros de culto y de libertad de salida de dichos miembros, previa la oportuna autorización de sus Jefes⁹⁶. Sin embargo, se omite cualquier referencia a la financiación por el Estado de los gastos ocasionados por esta asistencia.

Ciertamente, cabría la posibilidad de que los ministros de culto de las iglesias y comunidades religiosas evangélicas, judías y musulmanas se incorporasen al Servicio de Asistencia Religiosa a las Fuerzas Armadas, en cuyo caso serían financiados por el Estado. Sin embargo, el Real Decreto 1145/1990, de 7 de septiembre, que creó este Servicio, sólo menciona la asistencia religiosa católica y, por otra parte, nada se dice sobre esta incorporación en los Acuerdos de 1992.

Estos Acuerdos garantizan, asimismo, la asistencia religiosa a los evangélicos, judíos y musulmanes internados en los establecimientos penitenciarios y en los centros

⁹² 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.

⁹³ Ley 26/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Comisión Islámica de España.

⁹⁴ Regulado por el Real Decreto 142/1981, de 9 de enero, sobre organización y funcionamiento del Registro de Entidades Religiosas.

⁹⁵ Artículo 9,3 del Acuerdo de Cooperación del Estado con la Comunidad Islámica de España.

⁹⁶ Artículo 8 del Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España; artículo 8 del Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Comunidades Israelitas de España; artículo 8 del Acuerdo de Cooperación del Estado con la Comisión Islámica de España.

hospitalarios o asistenciales públicos, mediante un modelo de libre acceso de los ministros de culto autorizados por las autoridades administrativas competentes⁹⁷. Sin embargo, los Acuerdos con la FEREDE y la FCI establecen que los gastos originados por esta asistencia correrán a cargo de las iglesias y comunidades pertenecientes a las mismas⁹⁸. Una excepción en este punto la constituye el Acuerdo con la CIE, el cual dispone que los gastos ocasionados por la asistencia religiosa a los musulmanes internados en estos centros serán sufragados en la forma acordada por los representantes de esta Comunidad con la dirección de los mismos. No obstante, es preciso hacer notar que no se ha firmado ningún acuerdo sobre esta materia, por lo que dichos gastos siguen corriendo a cargo de esta Comunidad⁹⁹.

En los Acuerdos se garantiza también, a los alumnos que lo soliciten, la enseñanza religiosa evangélica, judía y musulmana en los centros docentes públicos y en los privados concertados –siempre que en estos últimos dicha enseñanza no entre en conflicto con el ideario del centro- en los niveles de educación infantil, primaria y secundaria¹⁰⁰. No obstante, en ninguno de los tres Acuerdos se menciona la retribución estatal de los profesores de estas materias, que serán nombrados por las respectivas confesiones¹⁰¹.

Ahora bien, el hecho de la omisión de esta retribución no significa, obviamente, su prohibición. Y en este sentido, es preciso mencionar la existencia de dos Convenios, firmados el 12 de marzo de 1996, entre los Ministros de Justicia e Interior y de Educación y Ciencia y los representantes de la FEREDE y de la CIE¹⁰². En estos

⁹⁷ Cfr. el artículo 9,1 y 2 de los Acuerdos de Cooperación del Estado con la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España, con la Federación de Comunidades Israelitas de España y con la Comisión Islámica de España.

⁹⁸ Artículo 9,4 del Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España; artículo 9,3 del Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Comunidades Israelitas de España.

⁹⁹ Artículo 9,3 del Acuerdo de Cooperación del Estado con la Comisión Islámica de España. El Real Decreto 710/2006, de 9 de junio, sobre el desarrollo de los Acuerdos de Cooperación, firmado entre el Estado y la FEREDE, la FCIE y la CIE, en el ámbito de la asistencia religiosa penitenciaria, dispone, en su artículo 11, que “la financiación de los gastos materiales y de personal que ocasione la asistencia religiosa se realizará de conformidad con lo dispuesto en los Acuerdos de Cooperación con el Estado y en la legislación aplicable en cada caso”.

¹⁰⁰ Cfr. el artículo 10 de los Acuerdos de Cooperación del Estado con la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España, con la Federación de Comunidades Israelitas de España y con la Comisión Islámica de España.

¹⁰¹ Cfr. el artículo 10 de los Acuerdos de Cooperación del Estado con la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España, con la Federación de Comunidades Israelitas de España y con la Comisión Islámica de España.

¹⁰² Publicado por Resolución de 23 de abril de 1996, de la Subsecretaría del Ministerio de la Presidencia.

Convenios, los cuales se refieren a la enseñanza de las religiones evangélica y musulmana en los centros docentes públicos de educación primaria y secundaria, se establece la retribución económica por el Estado a los profesores de estas materias que no sean funcionarios mediante una transferencia anual a estas dos confesiones, siempre que el número de alumnos inscritos en las mismas sea igual o superior a diez¹⁰³. En el caso de que las mencionadas enseñanzas se impartan por profesores pertenecientes al Cuerpo de Maestros, que lo hayan solicitado, éstos serán retribuidos directamente, en cuanto funcionarios, por la Administración educativa correspondiente¹⁰⁴.

Esta falta de financiación directa de las confesiones no católicas con Acuerdo, salvo en el concreto supuesto de la enseñanza de la religión evangélica y musulmana, se ha modificado radicalmente con la Ley 2/2004, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado. En efecto, la Disposición adicional decimotercera de esta Ley, introduciendo una importante novedad en nuestro sistema jurídico, establece: “Para el año 2005 y con carácter temporal en tanto no se alcance la autofinanciación completa de todas las confesiones religiosas en España, se dispone la dotación de hasta 3.000.000 de euros para la financiación de proyectos que contribuyan a una mejor integración social y cultural de las minorías religiosas en España, presentados por las confesiones no católicas con Acuerdo de cooperación con el Estado o con “notorio arraigo”.

La gestión de la dotación a la que se refiere el párrafo anterior se llevará a cabo por una Fundación del sector público estatal creada para tal finalidad, en la forma establecida en el artículo 45 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones”¹⁰⁵.

Este sistema de financiación es similar al de la Iglesia Católica. Sin embargo, presenta unas diferencias importantes, respecto del de esta confesión, que le confieren una especificidad propia.

En primer lugar, la dotación no se recibe directamente del Estado sino de una fundación estatal, la “Fundación Pluralismo y Convivencia”¹⁰⁶. Esta Fundación tiene tres órganos básicos: el Patronato, la Junta Rectora y el Equipo de Gestión. El Patronato está presidido por el Ministro de Justicia y consta de veintiún vocales: doce patronos natos en representación de la Administración y nueve patronos elegidos en razón de su

¹⁰³ Cláusula octava de los Convenios.

¹⁰⁴ Cláusula quinta de los Convenios.

¹⁰⁵ La Ley 30/2005, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado, ha elevado esta dotación a 4.000.000 de euros.

¹⁰⁶ Aprobada por decisión del Consejo de Ministros, de 15 de diciembre de 2004.

prestigio, experiencia y contribución a los fines de la Fundación, oídas las confesiones no católicas con Acuerdo¹⁰⁷. La Junta Rectora, cuya función es la gestión ordinaria de la Fundación, está formada por el Director de la Fundación, que asume su presidencia, y cinco patronos nombrados por el Patronato en representación del mismo¹⁰⁸. Por último, el Equipo de Gestión, que desarrolla las actividades planificadas, está integrado por el Director de la Fundación, un gerente y dos personas pertenecientes al Equipo de Proyectos¹⁰⁹. En la práctica, corresponderá a la Junta Rectora resolver sobre la concesión de las ayudas económicas solicitadas a la Fundación.

En segundo lugar, es preciso hacer notar que las destinatarias de las ayudas otorgadas por la Fundación son “las confesiones no católicas con Acuerdo de cooperación con el Estado o con “notorio arraigo”¹¹⁰. Por ello, “las solicitudes de financiación de proyectos deberán ser presentadas por las Federaciones representativas de las confesiones religiosas no católicas con Acuerdo o declaradas de notorio arraigo, o directamente por las comunidades siempre que estén avaladas por una Federación e inscritas en el Registro de Entidades Religiosas del Ministerio de Justicia”¹¹¹. Ambas disposiciones distinguen por tanto, como entidades peticionarias diferentes, entre las Federaciones que han firmado los Acuerdos de cooperación, las iglesias y comunidades religiosas las cuales forman parte de éstas y las confesiones con “notorio arraigo” pero sin dicho Acuerdo. Categoría, esta última, en la que sólo se encuentra la iglesia de Jesucristo de los Santos de los Últimos Días (Mormones).

Sin embargo, la Fundación Pluralismo y Convivencia ha excluido a esta Iglesia de las ayudas económicas que concede por entender, a nuestro juicio erróneamente, que sólo pueden ser beneficiarias de ellas “las confesiones con acuerdo de cooperación con el Estado, por un lado, así como las comunidades, entidades y congregaciones religiosas avaladas por las anteriores e inscritas en el Registro de Entidades Religiosas, por el otro”¹¹². Esta interpretación supone el absurdo de que una confesión con “notorio

¹⁰⁷ Artículo 12 de los Estatutos de la “Fundación Pluralismo y Convivencia”; pueden verse en www.pluralismoyconvivencia.es; cfr. también, Fundación Pluralismo y Convivencia, *Memoria 05*, Madrid, 2006, pp. 15 y ss.

¹⁰⁸ Artículo 17 de los Estatutos.

¹⁰⁹ Cfr. Fundación Pluralismo y Convivencia, *Memoria05*, cit., p. 18.

¹¹⁰ Disposición adicional decimotercera de la Ley 2/2004, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado; artículo 9,1 de los Estatutos de la “Fundación Pluralismo y Convivencia”.

¹¹¹ Artículo 9,2 de los Estatutos de la “Fundación Pluralismo y Convivencia”.

¹¹² Cfr. Fundación Pluralismo y Convivencia, *Memoria 05*, cit., p 7.

arraigo”, para conseguir las mencionadas ayudas, tenga que obtener el aval de una Federación a la cual no pertenece¹¹³.

En tercer lugar, el objeto de esta financiación pública son “proyectos que contribuyan a una mejor integración social y cultural de las minorías religiosas en España”¹¹⁴. A diferencia de lo que sucede con la Iglesia Católica, no se financia por tanto el culto ni el sostenimiento del clero. La Memoria de la Fundación Pluralismo y Convivencia justifica esta situación manifestando –en nuestra opinión desacertadamente, como explicaremos más adelante- que “parece lógico que el Estado español en tanto que laico, con una laicidad positiva, no contribuya a financiar el culto, pero nada impide su apoyo a actividades de interés general que sean desarrolladas por las confesiones minoritarias”¹¹⁵. Por otra parte, desde la perspectiva del principio de laicidad entendido como separación entre el Estado y las confesiones, resulta difícil de justificar por qué se financian dichos proyectos de integración social cuando los realiza una entidad religiosa y se excluye de esta ayuda económica a entidades privadas aconfesionales sin ánimo de lucro¹¹⁶.

Finalmente, esta dotación se concibe con un carácter temporal “en tanto no se alcance la autofinanciación completa de todas las confesiones religiosas en España”¹¹⁷. Esta condición, debido a la imposibilidad de su consecución al menos en una fecha razonablemente próxima, convierte el carácter temporal de la dotación en indefinido¹¹⁸.

IV. LA FINANCIACIÓN INDIRECTA DE LAS CONFESIONES RELIGIOSAS

A. Introducción.

Algunas confesiones tienen en el sistema jurídico español un régimen tributario especialmente favorable, basado en el reconocimiento de una serie de beneficios

¹¹³ Como señala Martín Dégano, I, “Los sistemas de financiación de las confesiones religiosas en España”, cit.,

¹¹⁴ Como dispone la Disposición adicional decimotercera de la Ley 2/2004, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado.

¹¹⁵ Fundación Pluralismo y Convivencia, *Memoria 05*, cit., p. 7.

¹¹⁶ En este sentido, cfr. Torres Gutiérrez, A., *La financiación de las confesiones religiosas en España*, Fundación Alternativas, Madrid, sin fecha, p. 9.

¹¹⁷ Como dispone la Disposición adicional decimotercera de la Ley 2/2004, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado.

¹¹⁸ Como pone de relieve Martín Dégano, I, “Los sistemas de financiación de las confesiones religiosas en España”, cit.,

fiscales. Para proceder a su examen es preciso diferenciar entre aquellas confesiones que han suscrito un Acuerdo de cooperación con el Estado –Iglesia Católica, FEREDE, FCIE y CIE- y las que no lo tienen.

Las primeras, debido a la firma de los correspondientes Acuerdos -los cuales tienen una naturaleza jurídica diversa: de derecho internacional, en el caso de la Iglesia católica y de derecho interno, en el supuesto de las no católicas- gozan de un régimen tributario específico en parte asimilado al de las entidades sin ánimo de lucro. Por el contrario, las confesiones sin Acuerdo están sometidas a la legislación tributaria común, con la excepción de alguna exención residual en el Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, es necesario tener en cuenta que, puesto que las confesiones son asociaciones sin ánimo de lucro, aquéllas sin Acuerdo también tendrán derecho a los beneficios fiscales previstos para estas asociaciones. Sin embargo, para disfrutar de estos beneficios tendrán que cumplir con los mismos requisitos exigidos a cualquier entidad sin ánimo de lucro, lo cual no sucede con las entidades pertenecientes a las confesiones con Acuerdo¹¹⁹.

En razón de la distinción existente en el ámbito tributario entre estos dos tipos de confesiones, sólo vamos a examinar el régimen tributario de las confesiones con Acuerdo porque –como hemos dicho- las que carecen de él no tienen prácticamente especialidad alguna en este ámbito. Sin embargo, antes de proceder a este análisis, es preciso puntualizar que la expresión “régimen tributario” tiene un sentido más didáctico que jurídico. En primer lugar, porque no cabe hablar de un régimen tributario de las confesiones en sentido estricto del término jurídico, sino sólo del reconocimiento a las mismas de beneficios fiscales en algunos tributos. En segundo término, debido a la inexistencia de una uniformidad absoluta en la regulación de las confesiones con Acuerdo, puesto que la Iglesia Católica disfruta de algunos beneficios no reconocidos a las otras confesiones. Esta diferenciación deriva de las distintas épocas en que se firmaron los Acuerdos y, consecuentemente, de la legislación tributaria vigente en cada una de ellas.

B. Beneficios fiscales específicos de las confesiones religiosas.

Estos beneficios, que están relacionados con los fines estrictamente religiosos de las confesiones, se encuentran recogidos en los mencionados Acuerdos y constituyen el régimen tributario mínimo de aquéllas. Por otra parte, debido a su establecimiento por

¹¹⁹ Cfr. MARTÍN DÉGANO I., *El régimen tributario de las confesiones religiosas y de sus entidades en el Derecho español*, cit., pp. 53 y ss.

medio de la vía pacticia, no pueden ser modificados sino mediante el mutuo consentimiento de las dos partes firmantes de cada Acuerdo.

Esta clase de beneficios se articula a través de supuestos de no sujeción y de exención.

Los Acuerdos recogen, en primer lugar, la no sujeción a tributo alguno de las siguientes operaciones¹²⁰:

1. Las prestaciones que recaben por medio de colectas, ofrendas, limosnas y liberalidades de uso.
2. La publicación y entrega de documentos de carácter religioso a sus miembros y la fijación de estos documentos en los sitios de costumbre.
3. La enseñanza religiosa destinada a la formación de ministros de culto y la enseñanza de disciplinas eclesiásticas en las Universidades religiosas
4. La adquisición de objetos destinados al culto¹²¹.

Junto a estos supuestos de no sujeción, los Acuerdos también contienen exenciones referidas a impuestos concretos¹²². En la actualidad estos impuestos son los siguientes:

1. Exención del Impuesto sobre Bienes Inmuebles de locales donde se desarrollan las actividades propias de las confesiones. Así están exentos los inmuebles destinados al culto o a la asistencia religiosa (templos, capillas,...); la residencia de los ministros de culto y dirigentes o autoridades religiosas; las oficinas de

¹²⁰ Artículos I y III del Acuerdo sobre Asuntos Económicos; artículo 11.1 y 2 a) y b) del Acuerdo con la FEREDE; artículo 11.1 y 2 a) y b) del Acuerdo con la FCIE; artículo 11.1 y 2 a) y b) del Acuerdo con la CIE.

¹²¹ Este último supuesto de no sujeción es exclusivo de la Iglesia Católica y su existencia se explica por el distinto momento histórico en que se firmó el Acuerdo sobre Asuntos Económicos y los demás Acuerdos. Sobre este supuesto cfr. MARTÍN DÉGANO I., “La exención en el Impuesto sobre el valor añadido de la entrega de bienes inmuebles a la iglesia católica”, en *Tribuna fiscal*, nº 106-107, 1999 y del mismo autor “El IVA y la Iglesia católica ante el Derecho comunitario: hacia un sistema de devoluciones”, en *Quincena Fiscal*, nº 11, 2006.

¹²² En el Acuerdo sobre Asuntos Económicos los supuestos de no sujeción y exención se establecen de una forma muy genérica sin concretar el impuesto al que se refieren. JIMÉNEZ ESCOBAR, J., *Los beneficios fiscales de la Iglesia Católica. Negociación, fundamento y alcance*, Bilbao, 2002, p.151 destaca como los supuestos de no sujeción se establecen en relación a conceptos, actividades o actos concretos, pero los tributos a los que se refieren aparecen aludidos por su objeto de gravamen (“impuestos sobre la renta o sobre el gasto o consumo”) y no por la denominación que utiliza el ordenamiento español. Asimismo, en algunas ocasiones, el AAE recoge exenciones que afectan a tributos a los que se alude en función de su naturaleza jurídico-económica (“impuestos reales o de producto, sobre la renta y sobre el patrimonio”) sin utilizar la denominación empleada por la normativa interna. Esta falta de concreción responde a la época en que se firmaron los Acuerdos con la Iglesia Católica. Las negociaciones sobre el Acuerdo sobre Asuntos Económicos se realizaron en plena reforma tributaria y, por ello, no se podía saber cuál sería el nombre concreto de los impuestos que iban a resultar de la misma. En consecuencia se utilizaron expresiones genéricas de carácter doctrinal para referirse a ellos. En la actualidad esos conceptos pueden ser sustituidos por los impuestos que citamos en el texto.

estas entidades y los centros de formación de los ministros de culto. Esta exención también alcanza a las contribuciones especiales que recaigan sobre los inmuebles citados¹²³.

2. Exención del Impuesto sobre Sociedades de los incrementos de patrimonio obtenidos a título gratuito, siempre que los bienes y derechos se destinen a actividades religiosas o asistenciales¹²⁴.
3. Exención del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, siempre que los bienes o derechos adquiridos se dediquen a actividades religiosas o asistenciales¹²⁵.

Los supuestos de no sujeción y exención citados constituyen el régimen mínimo de beneficios fiscales para las confesiones con Acuerdo. No obstante, dada la atribución a las confesiones de los beneficios fiscales concedidos a las entidades sin ánimo de lucro, este régimen de mínimos puede verse ampliado automáticamente –como de hecho sucede actualmente- por la atribución a estas últimas entidades de mayores beneficios que los contemplados en los Acuerdos. A estos últimos beneficios dedicamos el siguiente epígrafe.

C. Beneficios fiscales comunes a las confesiones y a las entidades sin ánimo de lucro.

En la actualidad nuestro ordenamiento reconoce beneficios fiscales a dos tipos de entidades sin ánimo de lucro: por un lado, a las fundaciones y asociaciones de utilidad pública, por otro, a las entidades de carácter social.

El régimen tributario de las primeras está regulado por la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, en virtud de la cual se reconocen beneficios fiscales en distintos impuestos¹²⁶. Por su parte, las entidades de carácter social son un tipo de entidades sin ánimo de lucro que tienen reconocidos una serie de exenciones en el IVA conforme a lo

¹²³ Artículo IV, 1, A) del Acuerdo sobre Asuntos Económicos; artículo 11.3. A) del Acuerdo con la FEREDE; artículo 11. 3. A) del Acuerdo con la FCIE; artículo 11. 3. A) del Acuerdo con la CIE.

¹²⁴ Artículo IV, 1, B) del Acuerdo sobre Asuntos Económicos; artículo 11.3. B) del Acuerdo con la FEREDE; artículo 11. 3. B) del Acuerdo con la FCIE; artículo 11. 3. B) del Acuerdo con la CIE.

¹²⁵ Artículo IV, 1, C) del Acuerdo sobre Asuntos Económicos; artículo 11.3. C) del Acuerdo con la FEREDE; artículo 11. 3. C) del Acuerdo con la FCIE; artículo 11. 3. C) del Acuerdo con la CIE.

¹²⁶ Cfr. A.A.V.V., *Comentarios a las leyes de fundaciones y mecenazgo*, Madrid, 2005.

dispuesto por la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido¹²⁷.

La Ley 49/2002, de 23 de diciembre, establece exenciones que superan ampliamente el régimen de mínimos que hemos visto en el epígrafe anterior. La exenciones afectan a los siguientes impuestos:

1. Impuesto sobre Sociedades. Existe una exención para distintos tipos de rentas¹²⁸:

a). Las rentas derivadas de los siguientes ingresos:

1. Los donativos y donaciones recibidos para colaborar en los fines de la entidad; las ayudas recibidas en virtud de los convenios de colaboración empresarial y en virtud de los contratos de patrocinio publicitario a que se refiere la Ley 34/1998, de 11 de noviembre, General de Publicidad.

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

3. Las subvenciones, salvo las destinadas a financiar la realización de explotaciones económicas no exentas.

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

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

d). Las que, de acuerdo con la normativa tributaria, deban ser atribuidas o imputadas a las entidades sin fines lucrativos y que procedan de algunas de las rentas exentas anteriormente citadas.

¹²⁷ Cfr. BLÁZQUEZ LIDOY A., *El IVA en las entidades no lucrativas*, Madrid, 2002.

¹²⁸ Artículo 6 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo

e). Explotaciones económicas exentas. Existe una exención para tres tipos de explotaciones¹²⁹:

1. Las explotaciones que sean desarrolladas en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad sin fin de lucro y estén enumeradas en el artículo 7 de la Ley 49/2002. Así estarán exentas las explotaciones económicas de asistencia social (ayuda a la infancia, discapacitados, ancianos, y colectivos de personas necesitadas); de hospitalización o asistencia sanitaria; de enseñanza y formación profesional en todos los niveles y grados del sistema educativo.

2. Las explotaciones económicas que tengan un carácter meramente auxiliar o complementario de las explotaciones económicas exentas que constituyen el objeto social de la entidad (es decir, auxiliares a las que acabamos de citar en primer lugar). Serían las explotaciones que contribuyen a la realización del objeto social de la entidad pero que no constituyen propiamente el mismo, estando solamente relacionadas con él. Dentro de este segundo grupo de explotaciones económicas exentas estaría la entrega de medicamentos o los servicios accesorios de alimentación, alojamiento y transporte en las actividades hospitalarias. Estos mismos servicios de alimentación, alojamiento y transporte también se considerarían accesorios y, por tanto, exentos como explotaciones económicas relacionadas con la enseñanza. No tendrán carácter complementario o auxiliar cuando el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de ellas exceda el 20 por 100 de los ingresos totales de la entidad.

3. Las explotaciones económicas de escasa relevancia, esto es, aquellas cuyo importe neto de la cifra de negocios del ejercicio no supere en conjunto los 20.000 €.

En definitiva sólo están sometidas a tributación en el Impuesto sobre Sociedades (y a un tipo de gravamen muy reducido del 10% frente al general del 30%) las explotaciones económicas que no guardan ninguna relación con su objeto social o finalidad específica (por ejemplo, la elaboración de productos alimentarios, la hostelería o las explotaciones agrícolas, ganaderas o industriales).

¹²⁹ Artículo 7 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo

2. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Exención de todas las modalidades del Impuesto con independencia de los destino que se den a los bienes o derechos adquiridos¹³⁰.

3. Impuesto Sobre Bienes Inmuebles. Exención de todos los bienes de los que sean titulares las entidades no lucrativas salvo los afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades¹³¹.

4. Impuesto de Actividades Económicas. Exención de las explotaciones económicas exentas del Impuesto sobre Sociedades¹³².

5. Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Están exentos 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, efectuados a título oneroso por una entidad sin fines lucrativos, la exención estará condicionada a que tales terrenos cumplan los requisitos para aplicar la exención en el IBI¹³³.

Las entidades de carácter social, por su parte, tienen reconocidas una serie de exenciones en el IVA según lo dispuesto en el artículo 20 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre. Las actividades exentas son las desarrolladas en cumplimiento del objeto o finalidad específica de las entidades sin fin de lucro. Estas actividades exentas en el IVA son las mismas que están exentas en el Impuesto sobre Sociedades. La exención supone que las entidades no lucrativas no repercutirán el IVA a los destinatarios de sus operaciones, sin embargo estas entidades sí que tendrán que soportar dicho impuesto por los bienes y servicios que reciban.

D. Régimen tributario de las aportaciones efectuadas a las entidades religiosas.

¹³⁰ Disposición adicional tercera de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo

¹³¹ Artículo 15 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo

¹³² Artículo 15 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo

¹³³ Artículo 15 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo

Junto a los beneficios fiscales reconocidos a las confesiones religiosas hay que hacer mención de otros los cuales, si bien no se los aplican ellas directamente, tienen especial importancia por la contribución que realizan a su financiación. Nos referimos al régimen previsto para el mecenazgo, es decir, a los incentivos de los que disfrutaban las personas físicas o jurídicas por las aportaciones que realizan a la financiación de las confesiones.

Los Acuerdos con las confesiones establecen que el régimen previsto para los donativos entregados a las entidades sin fin de lucro también les será aplicable a ellas. En la actualidad esta regulación se encuentra en el Capítulo II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo¹³⁴. Junto con la tradicional deducción de un porcentaje en la cuota del IRPF o del Impuesto sobre Sociedades de las donaciones dinerarias o en especie realizadas, la norma española prevé otras modalidades de incentivos fiscales al mecenazgo -aplicables sólo a los empresarios- más novedosas. Se trata de los “*Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general*” (las entidades beneficiarias, las confesiones, a cambio de una ayuda económica para la realización de sus actividades, se comprometen difundir la participación del colaborador en dichas actividades); “*Gastos en actividades de interés general y de fomento y desarrollo de algunas artes*” (es la propia empresa la que realiza las actividades de interés general y no la entidad sin ánimo de lucro); y los “*Gastos en actividades y programas prioritarios de mecenazgo*” (la Ley de Presupuestos cada año incrementa los porcentajes de deducción para determinadas actividades, entre las que suele estar la asistencial o de ayuda al tercer mundo realizada por algunas entidades religiosas).

V. La fundamentación constitucional de la financiación de las confesiones por el Estado

Desde el punto de vista del estricto derecho positivo, el fundamento de la financiación de las confesiones con Acuerdo se basa directamente en éste. Asimismo, algunos de los beneficios fiscales disfrutados por determinadas confesiones tienen su fundamento inmediato en las concretas leyes tributarias que se los otorgan. Sin

¹³⁴ Sobre esta cuestión cfr. RODRÍGUEZ BLANCO M., *Las confesiones religiosas en el marco del régimen jurídico del mecenazgo*, Madrid, 2005.

embargo, dada la imposibilidad de que un acuerdo o una ley sean contrarios a la Constitución, es necesario encontrar un fundamento constitucional de esta financiación.

Para ello, es preciso partir de la base de que la consecución de la dignidad de la persona y el libre desarrollo de la personalidad –declarados por la Constitución “fundamentos del orden político y de la paz social”¹³⁵- exige no sólo unas meras garantías formales, es decir, la proclamación de unos derechos fundamentales. Requiere además el establecimiento de unas garantías sustanciales y, por tanto, la promoción de estos derechos por parte de los poderes públicos. Esta doble garantía, a la que se ha referido el Tribunal Constitucional¹³⁶, viene impuesta por la definición de España como Estado social de Derecho, contenida en el artículo 1,1 de la Constitución, y por la triple función encomendada a los poderes públicos por el artículo 9,2 del mismo texto legal¹³⁷.

En virtud de estos criterios, el fundamento constitucional de la financiación estatal de las confesiones radica, en nuestra opinión, en la obligación de los poderes públicos de promover el derecho fundamental de libertad religiosa. Obligación señalada de modo genérico en el artículo 9,2 y especificada en el 16,3, ambos de la Constitución¹³⁸. Dentro de la obligación de los poderes públicos de mantener relaciones de cooperación con las confesiones, establecida por este último artículo, tiene cabida la ayuda económica estatal, la cual está permitida –en cuanto no prohibida expresamente-, pero no impuesta por la Constitución.

No obstante, es necesario precisar que la promoción del derecho de libertad religiosa mediante la ayuda económica sólo conlleva para el Estado la exclusiva obligación de contribuir a la financiación de las actividades de las confesiones necesarias para el ejercicio de este derecho, es decir, las estrictamente religiosas. Las actividades docentes, benéficas, asistenciales u otras similares realizadas por las confesiones, en concurrencia con otras entidades no religiosas, pueden evidentemente

¹³⁵ Artículo 10,1 de la Constitución.

¹³⁶ Sentencia 53/1985, de 11 de abril, FJ, 4.

¹³⁷ El artículo 9,2 de la Constitución dispone: “Corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivos; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social”.

¹³⁸ En este sentido, cfr. , entre otros, Llamazares Fernández, D., “El principio de cooperación del Estado con las confesiones religiosas: fundamentos, alcance y límites”, cit., p. 75; González Armendia, J.R., *Sistemas históricos de dotación del Estado español a la Iglesia española (Siglos XIX-XX)*, cit., p. 204; Martín Dégano, I., *El régimen tributario de las confesiones religiosas y de sus entidades en el derecho español*, cit., p. 383; Rodríguez Blanco, M., *Las confesiones religiosas en el marco del régimen jurídico del mecenazgo*, cit., pp. 34 y ss.

ser objeto de promoción económica –y de hecho lo son- por los poderes públicos. Sin embargo, el fundamento de la promoción estatal en estos casos no es el derecho de libertad religiosa sino la realización de actividades dirigidas a la consecución de determinados fines de interés general.

La obligación de los poderes públicos de promover el derecho de libertad religiosa es asimismo el fundamento último de los diversos medios técnicos financieros –constituidos básicamente por aportaciones económicas y beneficios fiscales- empleados para la financiación de las confesiones. En efecto, dada la identidad sustancial existente entre la financiación directa y los beneficios fiscales –pues ambas suponen una pérdida para el erario público, la cual debe justificarse por la prosecución de una finalidad socialmente relevante- es preciso concluir que el fundamento de su empleo en el caso de las ayudas económicas a las confesiones es el mismo: la promoción del derecho de libertad religiosa¹³⁹.

Sin embargo, la constitucionalidad de la financiación estatal de las confesiones – y en especial la de algunos concretos medios técnicos financieros empleados para llevarla a cabo- dista mucho de ser una cuestión doctrinal pacífica. Particularmente, el sistema de financiación de la Iglesia Católica establecido en el Acuerdo sobre Asuntos Económicos se ha considerado inconstitucional por su incompatibilidad con el principio de laicidad y con el de igualdad, en su doble aspecto de igualdad tributaria e igualdad religiosa.

Así, para una amplia corriente doctrinal la financiación directa de la Iglesia Católica implica una valoración positiva por el Estado de lo religioso en cuanto tal, debido a que con ella se sostienen el culto, los ministros y las actividades estrictamente religiosas de esta confesión. Esta valoración supone una confusión entre sujetos, actividades y fines estatales y religiosos. Confusión que, según el Tribunal Constitucional¹⁴⁰, está prohibida por el principio de laicidad¹⁴¹. En razón de esta

¹³⁹ En este sentido, cfr. Ibán I.C., “La libertad religiosa”, en I.C. Ibán, L. Prieto Sanchís, A. Motilla, *Derecho eclesiástico*, Madrid, 1997, p. 133. Por su parte, Calvo Ortega, R., *Curso de Derecho Financiero. I. Derecho Tributario*, Cizur Menor, 2005, p. 55, considera que la dialéctica de si los objetivos constitucionales están mejor servidos por subvenciones en vez de por exenciones “escapa a un planteamiento jurídico y entra en el terreno político y en la comparación de la eficacia y de la conveniencia de distintas técnicas financieras”; en el mismo sentido de señalar la identidad sustancial existente entre la financiación directa y los beneficios fiscales, cfr., en el Derecho italiano, Fichera, F., *Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1992, pp. 72 y ss.; en el Derecho norteamericano, cfr. Surrey, S.S., *Pathways to Tax Reform*, Cambridge, 1973, p. 6; Surrey, S.S., Mc Daniel, P.R., *Tax Expenditures*, Cambridge, 1985, p. 3.

¹⁴⁰ Sentencias 24/1982, de 13 de mayo, FJ, 1; 340/1993, de 16 de noviembre, FJ, 4, D; 46/2001, de 15 de febrero, FJ, 4.

presunta inconstitucionalidad, esta opinión doctrinal propone la sustitución de la financiación directa por un régimen de desgravaciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para las donaciones realizadas en favor de los fines y actividades religiosos de las confesiones¹⁴², así como por el establecimiento de una “cuota eclesiástica” de carácter personal vinculada a este Impuesto¹⁴³.

A nuestro juicio, la financiación directa no es contraria al principio de laicidad ni, consecuentemente, inconstitucional. En efecto, esta financiación no supone una valoración por el Estado de las particulares doctrinas de las confesiones financiadas, ni tampoco implica mantener el culto y sus ministros en cuanto tales. Simplemente, mediante ella, se trata de llevar a cabo la promoción –sin que esto comporte ninguna identificación entre actividades y fines religiosos y estatales- de unos grupos sociales los cuales son titulares del derecho de libertad religiosa y cuyas actividades son necesarias para hacer factible el ejercicio de este derecho a las personas pertenecientes a los mismos¹⁴⁴. Además, si se acepta que las relaciones de cooperación mencionadas por el artículo 16,3 de la Constitución pueden incluir la financiación estatal, es preciso concluir, como dijimos, que ésta debe dirigirse a los fines específicos de las confesiones entre los cuales figura el culto -garantizado expresamente por el apartado primero de este precepto- y lógicamente sus ministros. De lo contrario, este tipo de cooperación resultaría superfluo porque la financiación de aquellos fines de interés general, que las confesiones realizan en concurrencia con otras entidades no religiosas, ya se encuentra regulada por la normativa específica sobre esta materia.

De aquí, que no nos parezcan aceptables las propuestas de sustituir el actual sistema de financiación directa por una “cuota eclesiástica” o por un régimen de donaciones para las actividades religiosas de las confesiones, incentivadas mediante

¹⁴¹ Mantienen esta opinión, entre otros, Llamazares Fernández, D., “A modo de presentación: laicidad, libertad de conciencia y acuerdos del Estado con las confesiones religiosas”, en D. Llamazares Fernández (Director), *Libertad de conciencia y laicidad en las instituciones y servicios públicos*, Madrid, 2005, p. 21; Contreras Mazarío, J.M., Celador Angón, O., *Estatuto de laicidad y Acuerdos con la Santa Sede: dos cuestiones a debate*, Madrid, 2005, pp. 35-36; Torres Gutiérrez, A., *La financiación de las confesiones religiosas en España*, cit., p. 16; Américo Cuervo-Arango, F., *La financiación de las confesiones religiosas en el derecho español vigente*, Madrid, 2006, p. 282.

¹⁴² En este sentido, cfr., entre otros, Contreras Mazarío, J.M., Celador Angón, O., *Estatuto de laicidad y Acuerdos con la Santa Sede: dos cuestiones a debate*, cit., p. 45; Torres Gutiérrez, A., *La financiación de las confesiones religiosas en España*, cit., p. 23.

¹⁴³ En este sentido, cfr. Américo Cuervo-Arango, F., *La financiación de las confesiones religiosas en el derecho español vigente*, cit., pp. 299 y ss.

¹⁴⁴ En este sentido, cfr. Seglers Gómez-Quintero, A., *La laicidad y sus matices*, Granada, 2005, pp. 89-90; Rodríguez Blanco, M., *Las confesiones religiosas en el marco del régimen jurídico del mecenazgo*, cit., p. 86.

desgravaciones fiscales. Sería preciso para ello, explicar convincentemente en este último caso por qué el Estado –al permitir estas desgravaciones, que suponen una minoración de los ingresos del erario público- no está valorando positivamente lo religioso en cuanto tal y sí lo está haciendo en el sistema de dotación directa, el cual se considera por esta exclusiva razón contrario al principio de laicidad.

El sector doctrinal que mantiene la inconstitucionalidad de la financiación directa por considerarla contraria al principio de laicidad, sostiene asimismo su incompatibilidad con la Constitución por entender que infringe también el principio de igualdad tributaria¹⁴⁵. De acuerdo con este criterio, la persona que destina el 0,5239 por ciento a la Iglesia Católica está detrayendo esta parte de la cuota íntegra de su Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para dedicarla a un fin religioso no estatal, contribuyendo así en menor medida al gasto público que quien no realiza esta afectación¹⁴⁶. Igualmente, esta corriente de opinión precisa que nada de esto sucede cuando esta afectación va dirigida al sostenimiento de entidades no gubernamentales cuya finalidad es la realización de programas sociales, porque estos fines no son religiosos sino estatales¹⁴⁷.

En nuestra opinión, este tipo de posturas doctrinales confunde el fin religioso con el derecho de libertad religiosa y, además, ignora la conexión existente entre la dimensión individual y colectiva de este derecho. En realidad, los fines de interés social –concepto equivalente a los de interés general- tienen necesariamente que abarcar la promoción de los derechos fundamentales, fin de interés social por antonomasia en cuanto que constituyen elementos básicos del ordenamiento jurídico. Por otro lado, resulta evidente que la libertad religiosa individual exige para su pleno ejercicio la realización de determinadas actividades –ritos y ceremonias- y la existencia de estructuras –organización, ministros y lugares de culto- propias de las confesiones, las cuales necesitan sin duda de la cooperación económica del Estado para poder llevarlas a cabo de una forma efectiva¹⁴⁸.

¹⁴⁵ Establecido en el artículo 31,1 de la Constitución.

¹⁴⁶ En este sentido, cfr. Torres Gutiérrez, A., *La financiación de las confesiones religiosas en España*, cit., p. 16; Llamazares Fernández, D., “A modo de presentación: laicidad, libertad de conciencia y acuerdos del Estado con las confesiones religiosas”, cit., p. 21.

¹⁴⁷ En este sentido, cfr. Llamazares Fernández, D., “A modo de presentación: laicidad, libertad de conciencia y acuerdos del Estado con las confesiones religiosas”, cit., p. 21.

¹⁴⁸ En este sentido, cfr. Rodríguez Blanco, M., *Las confesiones religiosas en el marco del régimen jurídico del mecenazgo*, cit., p. 86.

Por todo ello, en el sistema de la asignación tributaria no puede hablarse de la equiparación entre un fin religioso –extraestatal- y unos fines estatales de interés social. Por el contrario, la equiparación se da entre la promoción económica del derecho de libertad religiosa de una confesión –en cuanto que es necesaria para la realización de la libertad religiosa de sus miembros- y la misma clase de promoción de otros fines de interés social. Así pues, no cabe hablar en este supuesto de infracción del principio de igualdad tributaria, porque la excepción al principio de generalidad que implica la asignación para el sostenimiento de la Iglesia Católica se dirige a hacer posible un fin amparado constitucionalmente¹⁴⁹.

Mayores dificultades ofrece la relación entre la financiación estatal de las confesiones y el principio de igualdad religiosa. La igualdad significa en este punto la obligación del Estado de mantener relaciones de cooperación con todas las confesiones, tal y como establece el artículo 16,3 de la Constitución. Cooperación que puede, ciertamente, incluir la ayuda económica.

Partiendo de este presupuesto, la situación actual nos muestra que, como vimos, la financiación directa y la indirecta están reservadas a las confesiones con Acuerdo. Este criterio de financiar sólo a las confesiones que han suscrito un Acuerdo de cooperación ha sido considerado por la jurisprudencia acorde con el principio de igualdad¹⁵⁰. En concreto y refiriéndose a la financiación indirecta, el Tribunal Constitucional ha afirmado que existe una justificación objetiva y razonable para esta diferencia de trato, basada en lo dispuesto en el artículo 7,2 de la Ley Orgánica de Libertad Religiosa y en las especiales circunstancias –fácticas y jurídicas- existentes en materia económica en las relaciones históricas entre el Estado español y la Iglesia Católica¹⁵¹.

Ante esta situación, dado que la igualdad no prohíbe el trato distinto sino la discriminación¹⁵², el problema básico radica en determinar si estas diferencias aducidas para fundamentar la promoción económica de algunas confesiones carecen de una justificación objetiva y razonable y son por tanto discriminatorias. Respecto de esta

¹⁴⁹ Como señala Martín Dégano, I., *El régimen tributario de las confesiones religiosas y de sus entidades en el derecho español*, cit., p. 394, el cual pone de relieve que “cuando se promociona cualquier otro valor constitucional, que no afecta a la absoluta generalidad de la población, tampoco se está produciendo una discriminación respecto de aquellos que no se encuentran incluidos en ese concreto grupo”

¹⁵⁰ Sobre esta jurisprudencia, cfr. Martín Dégano, I., *El régimen tributario de las confesiones religiosas y de sus entidades en el derecho español*, cit. p. 398, nota 76.

¹⁵¹ Auto del Tribunal Constitucional 480/1989, de 2 de octubre, FJ, 1 y 3.

¹⁵² Como señala el Tribunal Constitucional, entre otras, en la sentencia 65/1983, de 21 de julio, FJ, 3.

cuestión, es preciso tener en cuenta que el principio de igualdad resulta aplicable no sólo a las personas físicas sino también a las jurídicas¹⁵³. Ello comporta que una ilegítima diferencia de trato jurídico entre distintas confesiones supone una discriminación para las tratadas desfavorablemente y además, al menos de una manera indirecta, para los miembros de éstas. Por ello, la posición hegemónica de unas confesiones, como consecuencia del acceso a medios de promoción –en este caso económicos- vedados a las restantes, se traduce en una situación de desigualdad para los miembros de estas últimas debido a las mayores posibilidades de las primeras para difundir sus doctrinas y facilitar el cumplimiento de las mismas.

En virtud de ello, no cabe aceptar la argumentación del Tribunal Constitucional y la de la Fundación Pluralismo y Convivencia¹⁵⁴ de que la financiación estatal requiere la firma de un Acuerdo de cooperación. En primer lugar, la necesidad de este requisito no se deduce del artículo 7,2 de la Ley Orgánica 7/1980, de 5 de julio, de Libertad Religiosa, el cual, como dijimos, sólo señala un posible contenido de los Acuerdos pero no la necesidad de éstos para acceder a los beneficios económicos¹⁵⁵. En segundo lugar, la subordinación de la financiación a la existencia de un Acuerdo implicaría que ésta quedaría reservada sólo a las confesiones con “notorio arraigo” con exclusión de las demás, en contra de la generalidad del mandato de cooperación establecido por el artículo 16,3 de la Constitución. Por estas razones, este criterio resulta carente de toda justificación objetiva y razonable y es por tanto contrario al principio de igualdad.

Menos razonable aún es justificar la financiación de la Iglesia Católica en las peculiares circunstancias históricas existentes en las relaciones entre esta confesión y el Estado español. Un argumento de este tipo supone en la práctica excluir de la financiación estatal a todas las demás confesiones, puesto que en ninguna de ellas concurren dichas circunstancias. Además, ello sería contrario al principio de laicidad, dado que conllevaría un trato preferencial, y al de igualdad, en cuanto que implicaría una discriminación.

¹⁵³ En este sentido, cfr., entre otros, Suárez Pertierra, G., “Artículo 14. Igualdad ante la Ley”, en *Comentarios a las leyes políticas. Constitución española de 1978*, II, Madrid, 1984, pp. 288 y ss.; Ibán, I.C., “Grupos confesionales atípicos en el Derecho eclesiástico español”, en *Estudios de Derecho canónico y de Derecho Eclesiástico del Estado en homenaje al Profesor Maldonado*, Madrid, 1983, p. 288.

¹⁵⁴ Fundación Pluralismo y Convivencia, *Memoria 05*, cit., p. 7.

¹⁵⁵ Como señala, Combalá Solís, Z., “Financiación de las Confesiones religiosas no católicas en el Derecho español”, en Roca, M.J., *La financiación de la Iglesia Católica en España*, cit., p. 195.

Por todo ello, debemos concluir afirmando que existe una discriminación en materia de financiación estatal entre las confesiones con Acuerdo y las que no lo tienen.