

NOTAS SOBRE LA COOPERACION ECONOMICA DEL ESTADO CON LA IGLESIA CATOLICA EN ESPAÑA

JOSE-TOMAS MARTIN DE AGAR

SUMARIO: A.—PRINCIPIOS INFORMADORES Y ENCUADRE LEGISLATIVO GENERAL: 1.—*Libertad patrimonial de la Iglesia*; 2.—*Colaboración del Estado en el sostenimiento de la Iglesia*. Fundamento. B.—SISTEMAS DE COLABORACIÓN EN EL ACUERDO ECONÓMICO: 1.—*Sistemas de transición*: a) fase de dotación presupuestaria, b) fase de asignación tributaria de un porcentaje del rendimiento de un impuesto personal, completada por dotación presupuestaria, c) fase de asignación tributaria exclusiva; 2.—*Sistemas de colaboración que se proponen como definitivos*. C.—LOS BENEFICIOS FISCALES COMO OTRA FORMA DE COLABORACIÓN. D.—SUPUESTOS CONCRETOS CONTEMPLADOS EN EL ACUERDO ECONÓMICO: 1.—*Supuestos de no sujeción*; 2.—*Exenciones*: a) exenciones de inmuebles, b) exenciones de rentas y patrimonios, c) supuestos a los que no alcanzan estas exenciones, d) Acuerdo sobre el Impuesto de Sociedades, e) exención de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y Transmisiones Patrimoniales; 3.—*Deducción del IRPF por donativos*.

A. PRINCIPIOS INFORMADORES Y ENCUADRE LEGISLATIVO

La libertad religiosa, en su necesaria vertiente comunitaria, mira principalmente a la existencia, dentro de la sociedad civil, de las comunidades religiosas formadas por quienes comparten las mismas creencias. En términos jurídicos, el contenido de este derecho a la vida en sociedad de las comunidades religiosas, tiene su núcleo en la independencia y autonomía de organización y actuación de éstas respecto del poder estatal.

Este debe ser nuestro punto de partida, puesto que el régimen económico de una comunidad confesional está consecuentemente ligado con la libertad organizativa.

En efecto el arranque necesario en materia económica ha de ser el de la libertad e independencia de las comunidades religiosas, para adquirir, poseer y utilizar bienes propios en la consecución de los fines religiosos que se proponen.

En segundo lugar, se halla también directamente ligado a nuestro tema, otro principio que supone no ya el respeto, sino la valoración positiva por parte de los poderes públicos de las actividades de carácter religioso: el principio de colaboración o de cooperación. Este principio que da lugar a las más variadas manifestaciones en todos los terrenos, es consecuencia de la repercusión social del interés religioso, para alcanzar el cual existen las comunidades, como una parte muy importante del bien común. El bien religioso es uno de tantos aspectos del bien común que el Estado no está capacitado para conseguir directamente y por sus propios medios, y ante los que sólo le corresponde una función de protección y promoción.

Con estos preliminares podemos abordar el tema concreto del régimen económico de la Iglesia Católica en España no sin antes hacer un breve encuadre legislativo.

Lo primero que se observa en este aspecto es que el tratamiento normativo de nuestra cuestión es una obra sin terminar. Están perfiladas las líneas maestras, pero lo que falta es todavía mucho a nivel de convenios bilaterales y de legislación interna española. Por ello nuestro trabajo tendrá necesariamente que limitarse a exponerlas y a sugerir los problemas que quedan por resolver, muchos de los cuales por otra parte ni siquiera pueden plantearse aún en sus justos términos, toda vez que la incipiente legislación no ha dado todavía los primeros frutos.

El cuadro legislativo está actualmente delimitado por la Constitución de 1978, los Acuerdos entre la Santa Sede y el Estado español de 1976 y 1979 y la Ley Orgánica de Libertad religiosa¹, y el reciente Acuerdo de la Comisión Técnica Iglesia-Estado español de 10-X-1980 (BOE, 9-V-1981).

Desde el punto de vista material, nuestro estudio parte de la aplicación en España y para la Iglesia Católica de los dos principios antes mencionados: el de libertad religiosa y el de cooperación.

1. *Libertad patrimonial de la Iglesia*

El derecho de la Iglesia a tener y administrar su patrimonio no se encuentra explícitamente contenido en las normas constitucionales,

1. En adelante citaremos LOLR.

pero sí de una manera implícita en el art. 16, 1: «se garantiza la libertad ideológica, religiosa y de culto de los individuos y las comunidades sin más limitación, en sus manifestaciones, que la necesaria para el mantenimiento del orden público protegido por la ley» pues la actividad patrimonial es una manifestación necesaria de la libertad.

Esta realidad no ha podido menos de ser contemplada por la LOLR que establece en su Disposición Transitoria Segunda, el sistema para regularizar la situación patrimonial de las Asociaciones religiosas cuyos bienes figuraban a nombre de personas interpuestas.

A nivel concordatario y por lo que se refiere a la Iglesia Católica, la cuestión viene solucionada de una parte en el Acuerdo sobre asuntos jurídicos (AJ) cuyo Art. I garantiza la independencia organizativa y de actuación de la Iglesia, a la que se halla ligada la actividad económica, y los distintos modos de adquisición y reconocimiento de la personalidad civil de las entidades eclesíásticas. La problemática en torno a este tema de la personalidad civil de los entes eclesíásticos y de la normativa aplicable en sede civil a la actuación patrimonial de los mismos, así como las cuestiones canónicas sobre la unidad y fraccionamiento del patrimonio eclesíástico, y el concepto de propiedad en el Derecho canónico, ha sido objeto de nuestro estudio en un reciente trabajo², por lo que vamos a limitarnos ahora a dejar constancia del reconocimiento a nivel concordatario de la capacidad de la Iglesia para poseer y administrar bienes temporales en el ámbito civil. Este reconocimiento aparece como un presupuesto en el Acuerdo sobre asuntos económicos (AE), que entra directamente a tratar de los sistemas de colaboración del Estado en la financiación de la Iglesia, es decir, de la aplicación del principio de cooperación. Es significativo, a nuestro entender, el hecho de que el artículo IV del Concordato de 1953 venga derogado en el AJ (art. VIII) y no en el AE.

El principio de colaboración en su faceta económica será pues el objeto central de nuestro estudio, en sus dos vertientes principales: la colaboración en el allegamiento de recursos económicos y el régimen fiscal del patrimonio eclesíástico.

2. *Colaboración del Estado en el sostenimiento de la Iglesia.* *Fundamento*

Una interpretación excesivamente separatista del principio de no confesionalidad del Estado —o de laicidad como lo denomina Vila-

2. Cfr. MARTÍN DE AGAR, *La actuación patrimonial de los entes eclesíásticos ante el ordenamiento civil*, en «Ius Canonicum», n.º 39, vol. XX (1980), pp. 193-247.

drich³— consagrado en nuestra Constitución (art. 16, 3), podría llevar a pensar que ya no se justifica la contribución económica estatal en favor de una confesión religiosa determinada. Dicho en términos positivos: la colaboración económica sería volver a la confesionalidad porque sólo desde una perspectiva confesional encontraría fundamento. No conviene olvidar sin embargo, que la misma evolución que ha dado lugar a la no confesionalidad del Estado, ha cambiado igualmente el tono de radical separatismo, que entrañaban las antiguas declaraciones de aconfesionalidad. Como ha puesto de relieve Lejeune⁴ «constituye una falacia histórica y científica intentar establecer cualquier lazo de conexión entre confesionalidad y colaboración económica del Estado con la Iglesia», que la confesionalidad haya implicado colaboración en algunos casos, no quiere decir que sólo ella puede ser su origen. Los argumentos que añade el autor citado⁵ y el repaso de las distintas Constituciones españolas son claros al respecto.

El mismo art. 16, 3 de la Constitución de 1978, tras declarar que «ninguna Confesión tendrá carácter estatal», añade 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» lo cual, decía el Proyecto de Ley Orgánica de Libertad Religiosa en su preámbulo, «refleja una valoración del hecho religioso, digno de protección, sin mengua de los derechos de toda persona de profesar o no una determinada creencia y del carácter no confesional del Estado. Esta concepción de la libertad religiosa es concorde con las declaraciones y Pactos Internacionales en materia de Derechos Civiles y Políticos suscritos por España»⁶. Aconfesionalidad y cooperación no se excluyen, sino que más bien se complementan. En cierto sentido cada uno de estos principios es límite del otro, de forma que la no confesionalidad, en virtud del principio de cooperación, no alcance a ser una valoración negativa del fenómeno religioso, ni la cooperación se convierta en confesionalidad, o en regalismo, y todo esto dentro del respeto a la libertad religiosa⁷.

3. Para el alcance y juego de este principio vid. la colaboración de este autor *Principios informadores del Derecho eclesiástico español* en la obra colectiva «Derecho Eclesiástico del Estado español», Pamplona, 1980, pp. 211-317.

4. *Problemas financieros y tributarios de la Iglesia a la luz de la Constitución española de 1978* en la obra colectiva «El hecho religioso en la nueva Constitución española». Trabajos de la XVI Semana Española de Derecho Canónico, Salamanca, 1979, pp. 343-354.

5. *Ibid.* p. 346.

6. BOC, Congreso de los Diputados, 17.X.1979, serie A, n.º 77-I, p. 483.

7. Cfr. FUENMAYOR, *La Libertad religiosa*, Pamplona, 1974; especialmente el Cap. IV. Partimos del principio de la no confesionalidad que declara nuestra

Que exista fundamento constitucional para la colaboración Iglesia-Estado en materia económica, no quiere decir que venga exigida. El mandato constitucional de cooperación es genérico y no se refiere a ninguna materia específica, por tanto a nivel constitucional sólo encontramos la legitimación de una posible obligación jurídica posterior sobre cualquier materia susceptible de colaboración, también la económica, pero no la obligación misma, que podrá contraerse a nivel legislativo inferior, sea a través de normas unilaterales, sea en acuerdos bilaterales⁸.

La Ley Orgánica de Libertad religiosa sólo hace una breve referencia al tema en su art. 7.º, 2 por el que se da la posibilidad de extender, a las Iglesias, Confesiones y Comunidades, mediante Acuerdo o Convenio, «los beneficios fiscales previstos en el ordenamiento jurídico general para las Entidades sin fin de lucro y demás de carácter benéfico». Aunque no debemos detenernos ahora en la interpretación de este texto, se nos plantea la duda de si esa extensión se fundamentaría en el carácter religioso de una Entidad o en el cumplimiento de los requisitos exigidos a las demás entidades no confesionales. La primera solución parece la más consecuente.

El Concordato de 1953 (Art. XIX, 2) fundaba la aportación económica del Estado a título de indemnización por las pasadas desamortizaciones y como contribución a la obra de la Iglesia en favor de la Nación, y en base a ello el Estado se comprometía a asignar a la Iglesia una dotación anual, mientras no se llegara a lo que se proponía como meta definitiva: «la creación de un adecuado patrimonio eclesiástico...», que nunca se consiguió.

El Acuerdo Económico de 1979 se plantea el problema del fundamento de la colaboración Iglesia-Estado sin pretender ignorar el anterior sistema concordatario, que viene a sustituir. De ahí las palabras de su preámbulo tan expresivas de esa actitud que propugna la reforma sin caer en la ruptura: «Por una parte, el Estado no puede ni desconocer ni prolongar indefinidamente las obligaciones jurídicas contraídas en el pasado. Por otra parte, dado el espíritu que informa las relaciones entre Iglesia y Estado, en España resulta necesario dar

Constitución. No entramos a valorar este principio ni su alternativa, la confesionalidad, que es también compatible con la libertad religiosa como lo demuestra la realidad de otros países.

8. No son infrecuentes los casos de nuestra historia, en que el tema de la colaboración económica del Estado con la Iglesia, ha sido definido en uno u otro sentido a nivel constitucional: Constitución de 1837 art. 11, Constitución de 1845, art. 11; Constitución de 1869, art. 21; Constitución de 1876, art. 11; Constitución de 1931, art. 26.

nuevo sentido tanto a los títulos de la aportación económica como al sistema según el cual dicha aportación se lleve a cabo».

Se habla de dar un *nuevo sentido* a los títulos de la aportación y al sistema de llevarla a cabo, en consonancia con «el espíritu que informa las relaciones entre la Iglesia y el Estado» que es precisamente *lo nuevo*⁹: este espíritu nuevo es el que dará un nuevo título a la obligación de colaborar que se asume (Art. II, 1), y como consecuencia a nuevos sistemas. Este nuevo espíritu a nuestro juicio no es sino el que informa los principios del ordenamiento español en materia religiosa, en concreto la valoración positiva del fenómeno religioso, que trae como consecuencia la protección del interés religioso de los ciudadanos, a cuya satisfacción tienden las organizaciones confesionales, cuya existencia y actividad tienen por ello un inequívoco interés social, tanto mayor cuanto más arraigadas se encuentran.

Por otra parte, como ha dicho Pérez de Ayala¹⁰, esa misma actividad «dirigida a formar y perfeccionar la dimensión religiosa de los ciudadanos, no sólo beneficia a los católicos en primerísimo lugar (se refiere el autor concretamente a la Iglesia Católica), sino que al comportar en ellos la práctica de una serie de virtudes que hacen más fácil la convivencia social, define a aquella dimensión religiosa como trascendente para el bienestar general de otros ciudadanos, con independencia de su confesionalidad». Esta positiva repercusión social generalizada del factor religioso, unida a su posible prestación conjunta por parte de las comunidades confesionales, permite según Pérez de Ayala calificar la formación religiosa y moral de cada individuo como «un bien social, en el sentido más rigurosamente técnico del vocablo»¹¹.

Dos son pues las razones que fundamentan la colaboración: la satisfacción del interés religioso personal, que en sí mismo forma parte del bien común; y el bien social general que dicha satisfacción comporta.

La plasmación positiva a nivel concordatario de esta cooperación la encontramos en el Art. II, 1 del AE en el que «el Estado se compromete a colaborar con la Iglesia Católica en la consecución de su adecuado sostenimiento económico».

9. Vid. PIÑERO, *La dotación de la Iglesia por el Estado en los nuevos acuerdos entre la Santa Sede y el Estado español*, en «Ius Canonicum», n. 37, vol. XIX (1979), pp. 303-338.

10. *Diversos sistemas para las relaciones económicas entre la Iglesia y el Estado* en «Ya» 26.I.1973, pp. 5 y 6.

11. *Ibid.*

B. SISTEMA DE COLABORACIÓN EN EL ACUERDO ECONÓMICO

Vistos pues los fundamentos, vayamos a los contenidos. El AE propone un conjunto de sistemas de colaboración económica que podríamos calificar de transitorios hasta llegar a otros sistemas (sin concretar cuáles, porque serán objeto de nuevos acuerdos) que serían de carácter estable. Todos ellos con una característica común: el respeto absoluto al principio de libertad religiosa (Art. II, 1). No deja de observarse un cierto paralelismo con el anterior Concordato: se establece un sistema provisional en tanto se consigue la autonomía financiera de la Iglesia.

1. *Sistemas de transición*

Los sistemas de cooperación de carácter transitorio que propone el Acuerdo son tres, escalonados sucesivamente.

- Dotación presupuestaria.
- Asignación de un porcentaje del rendimiento de un impuesto personal, completada por dotación presupuestaria.
- Asignación exclusiva de un porcentaje del rendimiento de un impuesto personal.

a) *Fase de dotación presupuestaria*

La fase de dotación presupuestaria única, tiene prevista en el AE (Art. II) una duración mínima de tres ejercicios completos desde la firma del Acuerdo. Puesto que se dice que han de ser *completos* estos tres ejercicios, comprenderán el trienio 1980, 1981 y 1982, bien que la firma de los Acuerdos y su entrada en vigor se produjeron dentro del ejercicio de 1979.

Pero la duración de esta fase puede ser mayor, ya que el texto dice que a partir de entonces el Estado podrá asignar a la Iglesia un porcentaje de rendimiento impositivo. Piñero¹² ha señalado que el término *podrá* no debe tener una interpretación absoluta, pues equivaldría a dejar en manos de una de las partes el cumplimiento de un pacto que, como señala su mismo preámbulo, tiene como fin adecuar a los nuevos tiempos los sistemas de cooperación financiera. Arza¹³, sin embargo, no parece encontrar inconveniente y piensa que el paso

12. *La dotación...*, loc. cit., pp. 317-318.

13. ARZA, *El sistema de aportación estatal* en la obra colectiva «Los acuerdos entre la Iglesia y España», Madrid, 1980, pp. 607-623.

de la dotación presupuestaria al porcentaje de recaudación es facultativo para el Estado. A nosotros nos parece que prolongar indefinidamente este período supondría limitar mucho la eficacia del Acuerdo: se conseguiría únicamente dar nuevo sentido a los títulos de la aportación económica, pero conservando el mismo sistema, que desde luego no es incompatible con ese nuevo sentido, pero que tal vez no sea el más respetuoso con la libertad religiosa de los no católicos (a no ser que el sistema se extienda a sus confesiones de manera proporcional), ni con la independencia de la Iglesia, que vendría obligada perpetuamente a presentar la Memoria que estipula el Protocolo adicional del AE. En definitiva si lo que se pretende es la prolongación del sistema de dotación, habría que adecuarlo al nuevo espíritu de las relaciones Estado-Confesiones, proyectando su extensión proporcional a las no católicas y buscando criterios objetivos de cuantificación, que aseguren la independencia de las comunidades religiosas respecto del Estado. El sistema de dotación que configura el AE, debe en todo caso ser provisional, pues de su comparación con el inmediatamente anterior sólo caben conclusiones negativas.

En efecto, la dotación presupuestaria será, como venía siendo desde 1978, global y única, quedando en manos de la autoridad eclesiástica su distribución y aplicación a las distintas necesidades. Será actualizada anualmente y, para fijarla, se aplicarán, dice el Protocolo adicional (n.º 1), «los criterios de cuantificación que inspiren los correspondientes Presupuestos generales del Estado, congruentes con los fines a que destine la Iglesia los recursos recibidos del Estado en consideración a la Memoria a que se refiere el párrafo siguiente». En dicha Memoria anual se describirá la aplicación, proyectada y realizada por la Iglesia, de las cantidades a incluir en el Presupuesto o recibidas del Estado en el año anterior. Aquí cabe indirectamente una vuelta a la dotación de objetivos concretos pero en este caso serían los que el Estado considere preferentes, con el peligro de que, a pesar de la proclamada aconfesionalidad e independencia de uno y otro poder, se lleguen a confundir sus fines a la hora de la colaboración económica, hasta el punto de que no se sepa distinguir si el Estado hace suyos (dotándolos) determinados objetivos de la Iglesia, o al contrario la Iglesia deba estimar preferentes los objetivos que inspiren los correspondientes Presupuestos del Estado. Hubiera sido más sencillo establecer de común acuerdo criterios objetivos de cuantificación y actualización de la aportación estatal, sin perjuicio del acuerdo sobre la realización de una Memoria informativa (presupuesto y resultados) por parte de la Iglesia ¹⁴.

14. De este parecer es PIÑERO, loc. cit., p. 320.

b) *Fase de asignación tributaria de un porcentaje del rendimiento de un impuesto personal, completada por dotación presupuestaria*

El Art. II, 2 del Acuerdo dice que «transcurridos tres ejercicios completos desde la firma de este Acuerdo, el Estado podrá asignar a la Iglesia Católica un porcentaje del rendimiento de la imposición sobre la renta o el patrimonio neto u otra de carácter personal, por el procedimiento técnicamente más adecuado. Para ello será preciso que cada contribuyente manifieste expresamente en la declaración respectiva, su voluntad acerca del destino de la parte afectada. En ausencia de tal declaración la cantidad correspondiente se destinará a otros fines».

Se trata de un período, cuya duración se tasa en tres años (Art. II, 4), que señala la transición del sistema de dotación al de asignación tributaria, en el que conviven estos dos sistemas, de modo que la Iglesia perciba en total una suma equivalente a la que venía recibiendo presupuestariamente.

El sistema consiste en la asignación por parte del Estado a la Iglesia de un porcentaje del rendimiento del impuesto sobre la renta o sobre el patrimonio u otro de carácter personal, sobre la base de la manifestación de voluntad del contribuyente, expresada en la declaración, sobre el destino de la parte afectada. Para dar tiempo a los ajustes necesarios en la puesta en marcha de este nuevo sistema, se ha previsto que durante los tres años que durará el período, pueda completarse la asignación tributaria con una partida presupuestaria hasta alcanzar una cantidad equivalente a la que percibiría con el sistema anterior de dotación global y única. Por eso dice el Art. II, 4 que «durante el proceso de sustitución... la dotación presupuestaria se minorará en cuantía igual a la asignación tributaria recibida por la Iglesia Católica». Puesto que esta es la finalidad que persigue este período de tránsito entre uno y otro sistema, es evidente que no es necesario que se agoten los tres años de plazo máximo previsto para pasar al sistema de asignación tributaria exclusiva.

c) *Fase de asignación tributaria exclusiva*

Consiste, como hemos visto, en la asignación a la Iglesia de un porcentaje sobre la recaudación de un impuesto de carácter personal, en base a la manifestación de destino libremente expresada por los contribuyentes.

Se ha hecho hincapié en los diversos comentarios de la doctrina sobre el Acuerdo económico, en que no se trata de un nuevo impuesto,

ni un recargo de cuota tributaria para aquellos que manifiesten su deseo de ayudar a la Iglesia, sino simplemente de la afección de una parte del impuesto que igualmente se habría de pagar¹⁵. Igualmente se ha hecho notar que, en definitiva, tal como viene perfilada en el AE, la asignación tributaria «es solamente un criterio distinto al asignar una dotación»¹⁶. Este criterio consiste en determinar, de una manera en cierto modo puramente teórica, los patrimonios individuales de los que se forma dicha dotación, así parece que se salva mejor el principio de no confesionalidad y el de libertad religiosa, pues el Estado destina a la Iglesia un porcentaje de la cuota tributaria, sólo de aquellos contribuyentes que hayan manifestado su voluntad en este sentido. «Ya no se le asigna una parte alícuota del Presupuesto, sino una cantidad global formada del impuesto recaudado entre aquellas personas que hayan declarado que parte de su impuesto... se destine a la Iglesia»¹⁷. De la misma redacción del Acuerdo, se desprende que este sistema se podrá aplicar a las demás confesiones no católicas, si se considera en relación con el Art. 7 de la LOLR.

A nuestro modo de ver el nuevo sistema de asignación tributaria, tal como aparece planteado en el AE, ciertamente tiene las ventajas aludidas de personalizar en cierto modo la ayuda a la Iglesia y de evitar las críticas de que era objeto la dotación presupuestaria, críticas que se apoyaban en que el Presupuesto estatal está formado por las contribuciones de todos los ciudadanos católicos o no, por lo que la partida destinada a la Iglesia venía a ser como una imposición contraria a la libertad religiosa. Pero en realidad, la asignación tributaria tiene realmente carácter estatal, en cuanto el Estado asigna a la Iglesia un porcentaje de las cuotas recaudadas, al único objeto de proporcionar a la Iglesia «recursos de cuantía similar» a la dotación que viene a sustituir (cfr. Art. II, 2 y 3).

Este amoldamiento cuantitativo de la asignación tributaria a la anterior dotación, es la razón principal de que no pueda calificarse técnicamente la asignación tributaria de «impuesto religioso». El porcentaje de recaudación a asignar a la Iglesia, viene determinado por el compromiso de proporcionarle recursos de cuantía similar a la dotación presupuestaria, ni más ni menos, de suerte que lo que se desprende de la interpretación conjunta de los números 2 y 3 del Art. II del Acuerdo, es que en realidad la colaboración acordada tiene por objeto más bien una cantidad alzada (como la dotación) que no un

15. PIÑERO, loc. cit., p. 322; LEJEUNE, loc. cit., p. 351; ARZA, loc. cit., p. 619.

16. PIÑERO, loc. cit., p. 323.

17. ARZA, loc. cit., p. 618.

porcentaje: éste viene determinado por aquélla. Podría igualmente haberse pactado que el Estado asignara a la Iglesia de la suma total de las cuotas liquidadas por aquellos contribuyentes que manifiesten su deseo de contribuir al sostenimiento de la Iglesia, una cantidad similar (actualizada) a la anterior partida presupuestaria a sustituir.

Según Arza¹⁸ las razones técnicas por las que no puede calificarse de «impuesto religioso» la asignación tributaria del Acuerdo son que «no es un impuesto establecido por motivos religiosos», ni «un impuesto nuevo», ni tampoco «un impuesto establecido para determinadas personas», sino que se trata en realidad de «un impuesto estatal ordinario, que todos los súbditos han de pagar», del cual «el Estado destina un tanto por ciento a fines religiosos, siempre que los contribuyentes declaren su voluntad de que se destine a los fines de una confesión religiosa determinada; en este caso, a la Iglesia».

Pues bien, si sólo fuera esto, nosotros no dudaríamos en calificar de «impuesto religioso» a la asignación tributaria del Acuerdo Económico, porque querría decir que el Estado afecta a fines religiosos un porcentaje de la recaudación de un impuesto personal, sobre la base de la voluntad manifestada de los contribuyentes, y esto bastaría, pues un impuesto estatal (o parte proporcional) afectado a fines religiosos con las características y condiciones expresadas constituye una figura típica del impuesto religioso, sin que obste a esta calificación el que no sea nuevo, ni afecte sólo a grupos concretos de personas, ni suponga un recargo, ni haya sido establecido por motivos estrictamente religiosos: aunque pudiera tener estas características pensamos que basta la afectación¹⁹. La razón fundamental a nuestro juicio, de que no se pueda decir que el Acuerdo establece un cambio de la dotación al impuesto religioso, estriba en que el porcentaje del tributo afectado *es función* de una cantidad preestablecida a percibir por la Iglesia, lo cual desvirtúa todo el sistema, aunque a primera vista pueda parecer una simple cuestión cuantitativa.

Volviendo la vista al Art. II del AE, es el n.º 3 (y no el 2) el que impide la aparición del impuesto religioso. Cuando establece que el sistema previsto en el n. 2 (que para nosotros se configura como un verdadero impuesto religioso) «sustituirá a la dotación..., de modo que proporcione a la Iglesia Católica recursos de cuantía similar». Es el n.º 3 el que limita de tal modo la eficacia del n. 2 que lo convierte en algo distinto: una dotación extraída de un impuesto. Lo que varía no es el sistema en sí mismo, que sigue siendo una dota-

18. Loc. cit., pp. 618-619.

19. Nos apoyamos en la doctrina de PÉREZ DE AYALA, loc. cit., p. 5, y LEJEUNE, loc. cit., p. 351.

ción global, sino el fondo del que se extrae, y el modo de determinar ese fondo: por la declaración voluntaria y expresa de los contribuyentes. En definitiva, el cambio va de una *dotación presupuestaria* a una *dotación tributaria* personalizada. Pero esa misma personalización se minimiza porque la necesidad de proporcionar a la Iglesia «recursos de cuantía similar» a la dotación presupuestaria, hace prácticamente inoperante el requisito de la declaración de voluntad de los contribuyentes.

En efecto, puesto que se trata de aportar a la Iglesia una cantidad determinada, es en cierto modo irrelevante que sean muchos o pocos los contribuyentes que manifiesten su deseo de que un porcentaje de su cuota se destine a las necesidades de la Iglesia, toda vez que el compromiso del Estado se refiere a la cantidad total y no al porcentaje, de forma que ni la Iglesia percibirá más porque los declarantes sean muchos, ni menos si son pocos.

Digamos por último, que este nuevo modo de dotación que es la asignación tributaria, no tiene fijado en el Acuerdo plazo de duración una vez puesto en marcha, pero que, como veremos a continuación, no se considera definitivo. Habría que calificarlo como período indefinido de asignación tributaria, que en realidad es de dotación tributaria.

2. *Sistemas de colaboración que se proponen como definitivos*

Todas las paradojas de la asignación tributaria, que acabamos de consignar sólo se explican a mi juicio por el propósito declarado por la Iglesia en el n. 5 del mismo Art. II del Acuerdo, «de lograr por sí misma los recursos suficientes para la atención de sus necesidades». Este deseo, que de alguna manera significa un compromiso²⁰, da un carácter provisional a todos los períodos y sistemas que hemos estudiado hasta aquí; los convierte en jalones de un recorrido posible pero no necesario, que terminará en un nuevo pacto «para sustituir los sistemas de colaboración financiera expresada en los párrafos anteriores por otros campos y formas de colaboración económica entre la Iglesia Católica y el Estado» (Art. II, 5).

Lo que no se dice en el Acuerdo es cuáles serán esos campos y formas, ni cuándo se realizará el nuevo acuerdo, por lo que la *asignación tributaria*, si llega a ponerse en marcha por iniciativa del Estado, podría ser el sistema de colaboración durante una larga temporada.

20. PIÑERO, loc. cit., p. 326, dice que no es «un compromiso contractual».

Pero hasta que no se inicie el proceso de sustitución, seguirá siéndolo la dotación presupuestaria. En realidad, y cronológicamente hablando, el Art. II del AE, más que un camino y una meta, lo que describe es un conjunto de posibilidades flexiblemente concatenadas. Todas las cuales (menos la etapa que el Acuerdo llama «proceso de sustitución», que no podrá exceder los 3 años) pueden durar indefinidamente. Dos de ellas vienen determinadas en dicho Artículo (la dotación presupuestaria y la asignación tributaria) pero el cambio de una a otra queda a iniciativa del Estado, y una tercera que se concretará en nuevo convenio, pero condicionada al logro por parte de la Iglesia de una auténtica autosuficiencia económica.

De todas formas, podemos preguntarnos cuáles podrían ser los medios por los que la Iglesia puede conseguir la autosuficiencia económica y cuáles serían los nuevos campos y formas de colaboración estatal.

Un primer sistema posible sería el de un impuesto eclesiástico, con el que la Iglesia grava a sus fieles directamente, gestionado por el Estado semejante al que existe en Alemania Federal²¹. En este caso se daría conjuntamente la autofinanciación de la Iglesia (puesto que el impuesto sería suyo, distinto y añadido a los impuestos estatales) y la colaboración del Estado que prestaría la actividad gestora. Los límites de esta colaboración, vendrían señalados por el respeto a la libertad civil en materia religiosa, en virtud del cual el Estado sólo podrá recabar el impuesto eclesiástico de aquellos que voluntariamente deseen pagarlo, sin imponer civilmente el cumplimiento de la ley eclesiástica a todos los obligados por ella.

Pero el impuesto eclesiástico, tal como se da en Alemania Federal, encuentra la dificultad de su fundamentación jurídico-civil, derivada de la distinta posición que ostenta la Iglesia en nuestro ordenamiento, comparada con la consideración como Corporación de Derecho Público de que goza en el Derecho constitucional de Alemania. Esta diferente posición haría muy difícil que pudiera hablarse propiamente de impuesto eclesiástico, pues carecería de la nota de coactividad (civil), que integra el concepto jurídico de impuesto. El principio de libertad religiosa tal como se entiende en nuestro país, parece impedirlo. Se trataría en realidad de una contribución eclesiástica, obligatoria sólo en el ámbito canónico, gestionada por el Estado, cuya misión se limitaría a recaudar un recargo voluntario, sobre un impuesto estatal, con destino a la Iglesia.

21. Vid. ROGGENDOFF, *El sistema del impuesto eclesiástico en la República Federal de Alemania*, en este mismo número de «Ius Canonicum».

Por eso, en esta misma línea de cooperación, pero con carácter y fundamentación distinta, nos parece que sería mucho más sencillo establecer el sistema de afectación parcial de un impuesto estatal a fines religiosos, tal como viene configurado en el Art. II, 2 del AE, pero sin el «bloqueo» cuantitativo, que actualmente supone el n.º 3 de dicho Artículo y que ya hemos puesto de relieve.

Otra forma de colaboración estatal a los fines de la Iglesia, en base a su interés social, sería una más amplia deducción, sobre la cuota de un impuesto personal, de las donaciones efectuadas en favor de la Iglesia o de entidades eclesiásticas consideradas como tales. Actualmente la deducción sobre la cuota del IRPF es del 15% de la cantidad donada, pero ésta no puede rebasar el 10% de la base imponible (Ley 44/1978 de 8-IX); estos topes limitan demasiado el sistema.

La financiación o subvención de actividades llevadas a cabo por la Iglesia, cabrían también dentro del n. 5 del Art. II, siempre que la base de su otorgamiento fuera el carácter religioso de dichas actividades, que implican en sí mismas, ya lo hemos dicho, un bien social digno de apoyo. Pero las subvenciones u otros beneficios, concedidos a esas actividades prescindiendo de su carácter o finalidad religiosos, no podrían lógicamente incluirse en ese apartado, de «nuevos campos y formas de colaboración económica entre la Iglesia Católica y el Estado».

C. LOS BENEFICIOS FISCALES COMO OTRA FORMA DE COLABORACIÓN

Ha puesto de relieve Lejeune²², que la no exigencia del Estado a la Iglesia del cumplimiento de sus obligaciones tributarias, constituye otra vertiente (vertiente negativa) de la colaboración financiera entre el Estado y la Iglesia. En teoría cabría cuestionar la existencia misma de dichas obligaciones tributarias, pero la realidad es que estas cuestiones financieras obtienen más fácil solución por la vía práctica.

La doctrina ha manifestado repetidamente la debilidad técnica de la redacción del Acuerdo en este tema, que contiene imprecisiones y ambigüedades que pueden dar lugar a problemas de aplicación. Por otra parte, el cambio de sistema concordatario se está dando simultáneamente a la reforma del ordenamiento tributario español, por lo que cobra una importancia decisiva el n. 2 del Protocolo adicional, según el cual las Partes acordarán en todos los momentos, la adapta-

22. *Aspectos fiscales de los nuevos Acuerdos de la Iglesia Católica con el Estado Español*, en «Ius Canonicum», 37 (1979), pp. 329-338.

ción de los beneficios del AE a la normativa tributaria vigente. Muchas de las dudas y contradicciones que el texto concordado suscita, podrán aclararse en esos acuerdos posteriores.

Sobre la fundamentación de las obligaciones tributarias señala De Luis Díaz-Monasterio, que puede aplicarse indudablemente a la Iglesia la doctrina según la cual «hoy la tributación se basa, fundamentalmente, en el concepto de capacidad económica, entendiéndose por tal la posibilidad que le queda a una persona para destinar parte de sus ingresos a la financiación de las necesidades públicas una vez ha satisfecho sus necesidades esenciales» y puesto que la Iglesia «padece una insuficiencia de recursos, que la obliga a contar con la ayuda del Estado... los recursos que se detraigan de la Iglesia por vía impositiva supondrán una disminución de su capacidad para actuar al servicio de la sociedad»²³.

Desde un planteamiento de este tipo, González García²⁴ dice que «se trataría de determinar, con carácter general, cuándo la capacidad económica consustancial a todo sujeto de derecho para el cumplimiento de sus fines, puede pasar a ser considerada como riqueza susceptible de imposición o capacidad contributiva» y estima que tal vez hubiera sido preferible prescindir de la apariencia de régimen de excepción, en favor de la Iglesia, que refleja el Acuerdo y encuadrar el tema en sus justos términos: la aplicación a los casos concretos (que se dan dentro de la Iglesia) del criterio general de la capacidad económica, y del uso de la misma en beneficio público o privado con o sin ánimo de lucro²⁵.

D. SUPUESTOS CONCRETOS CONTEMPLADOS EN EL ACUERDO ECONÓMICO

La primera distinción que hace el AE entre los supuestos que contempla, es la de los casos de no sujeción y los de exención. Para

23. *Régimen tributario de la Iglesia y de los entes eclesíásticos* en la obra colectiva «Acuerdos entre la Iglesia y España», Madrid 1980, p. 628.

24. *El patrimonio eclesíástico ante el ordenamiento tributario español* en la obra colectiva «El hecho religioso en la nueva Constitución española», Salamanca 1979, pp. 331-342.

25. *Ibid.* p. 342. Desde esta misma perspectiva COLMENAR y STAMPA concluyen que «la Iglesia Católica y las personas morales integradas en la misma o erigidas por ella no poseen aquella capacidad de pago, por lo que la respuesta técnica al tema suscitado debe ser la de que constituyen supuestos de no sujeción»: S. COLMENAR VALDES-L. STAMPA SÁNCHEZ, *Tributación eclesíástica* (Congregaciones, Fundaciones, Fieles), Madrid 1980, p. 8.

Lejeune esta distinción no está justificada²⁶ porque entiende con Albiñana que «la capacidad económica es algo que no puede ser examinado aisladamente sino que ha de apreciarse si la renta y demás disponibilidades económicas se aplican a fines de carácter social o público, sean generales o sectoriales y, en su virtud, declarar que están exoneradas del pago de tributos»²⁷.

De Luis²⁸ establece la diferencia entre ambos supuestos: la no sujeción consiste en delimitar con claridad los casos que no reúnen «todos los requisitos legales para ser gravados, pero que, por presentar semejanzas con otros hechos imposables, en la práctica pueden dar lugar a dudas sobre si se encuentran o no comprendidos en la definición del hecho imponible. No se trata de excluir de tributación hechos gravados, sino deshacer la apariencia de sujeción». La calificación de un supuesto como no sujeto supone (seguimos al mismo autor) que no puede dar lugar a ninguna obligación tributaria principal ni accesoria (como serían las declaraciones, sometimiento a control de dicho acto, etc.).

Por el contrario, la exención supone «un acto que reúne todos los requisitos para ser gravado, pero que, por razones especiales, la ley excluye de tributación». Esas razones pueden ser técnicas, sociales, de política internacional o económicas.

Veamos qué supuestos de una y otra clase contempla el Acuerdo.

1. *Supuestos de no sujeción*

«No estarán sujetas a los impuestos sobre la renta o sobre el gasto o consumo, según proceda:

a) Además de los conceptos mencionados en el artículo I de este Acuerdo, la publicación de las instrucciones, ordenanzas, cartas pastorales, boletines diocesanos y cualquier otro documento de las autoridades eclesiásticas competentes y tampoco su fijación en los sitios de costumbre.

b) La actividad de enseñanza en Seminarios diocesanos y religiosos, así como de las disciplinas eclesiásticas en Universidades de la Iglesia.

c) La adquisición de objetos destinados al culto».

26. *Aspectos fiscales...*, loc. cit., p. 330.

27. Ibid. cfr. T. ALBIÑANA, *La financiación de las Iglesias*, en «Civitas, Revista española de Derecho Financiero», n. 14. pp. 330 y 334-335, citado por LEJEUNE.

28. Loc. cit., pp. 625-627.

Los conceptos tributarios a los que no se hallan sujetas las actividades enunciadas son:

— El impuesto sobre la renta, en este caso de la renta industrial, es decir, el aplicable a todas aquellas actividades que tienen como resultado un incremento del patrimonio del que las ejerce. Grava actividades, no personas.

— El del gasto o consumo es el que grava la adquisición de determinados bienes, son el I.G.T.E. y el del Lujo. Suelen aplicarse y percibirse gravando el precio de venta de dichos bienes y en ese sentido son impuestos indirectos.

En virtud de este Artículo III pues, no estarían sujetos a dichos tributos:

— Los conceptos mencionados en el Art. I de este Acuerdo, es decir, las prestaciones, colectas públicas, limosnas y oblaciones que la Iglesia reciba de sus fieles.

— La publicación de instrucciones... Hay que advertir que estas actividades, publicar y fijar, exentas, son sólo las llevadas a cabo por órganos oficiales de la Iglesia en Boletines diocesanos, etc., por cuyas suscripciones se perciben ciertos ingresos. No entraría, pensamos, en la exclusión la publicidad comercial que en dichos Boletines y demás publicaciones se haga.

— «La actividad de enseñanza en Seminarios diocesanos y religiosos». Esta exclusión no presenta problemas. Como es sabido, el Art. VIII del Acuerdo Cultural prevé la posibilidad de que esos Centros de formación sean clasificados como Centros de E.G.B., B.U.P. o C.O.U. cuando se ajusten a la legislación general (salvo en lo referente al número mínimo de matrícula y admisión de alumnos en función del área geográfica de procedencia o domicilio familiar).

— «La actividad de enseñanza (...) de las disciplinas eclesíásticas en Universidades de la Iglesia». Aquí se ha establecido una reducción, en relación con el Art. XX 1, d) del anterior Concordato, a las materias eclesíásticas. Para las Universidades de esta naturaleza existentes antes de la vigencia de los Acuerdos, el Art. XVII 2) del Acuerdo Cultural asegura los derechos adquiridos, entre los que sin duda se encuentran los de carácter tributario otorgados en el anterior Concordato, mientras no opten «por su adaptación a la legislación general sobre Universidades no estatales». Por otra parte el art. 21 del Proyecto de Ley Orgánica de autonomía universitaria²⁹ prevé la exen-

29. BOC, Congreso de los Diputados, 23-XI-1979, Serie A, n.º 99 I.

ción tributaria de los bienes afectos a los fines de las Universidades y de los actos que para el desarrollo de tales fines realicen, y los rendimientos de los mismos.

— «La adquisición de objetos destinados al culto» es el último supuesto de no sujeción que también contemplaba el Concordato de 1953 (Art. XX, 2). Sin embargo como ha puesto de relieve Lejeune³⁰, «La técnica liquidatoria de los Tributos que en España gravan el consumo no va a hacer posible que el beneficio fiscal sea aprovechado por la Iglesia en todos los casos a los que teóricamente el precepto se refiere» ya que persiste el problema de hacer efectivo tal beneficio cuando se trate de objetos que no tienen un uso exclusivo de culto sino que son susceptibles de múltiples empleos. En estos casos su adquisición con fines de culto no podrá fácilmente ser tomada en cuenta a efectos fiscales ya que los gravámenes habrán sido añadidos al precio de venta y sería necesaria la devolución de su importe al fabricante que los abonó en origen. Se trata de un antiguo problema que requiere una solución técnica algo compleja.

2. Exenciones

El art. IV, 1 del AE regula las exenciones fiscales del patrimonio y actividades de la Iglesia, delimitándolas con base en dos criterios: subjetivo y objetivo.

Se señalan en primer lugar los sujetos que podrán beneficiarse de las mismas. Que son:

La Santa Sede.

La Conferencia Episcopal.

Las Diócesis.

Las Parroquias.

Las demás circunscripciones territoriales.

Las Ordenes y Congregaciones religiosas y los Institutos de vida consagrada y sus Provincias y sus Casas.

Se excluyen por tanto las demás Asociaciones y entidades religiosas, de las que, a efectos tributarios, se ocupa el Art. V, que estudiaremos más adelante.

Después se enumeran qué bienes (adquisición y rendimientos de los mismos) de estas entidades caen bajo dichas exenciones, en razón del uso a que estén destinados (este es el criterio objetivo) y, por último, los conceptos tributarios de los que se consideran exentos: esta

30. *Aspectos fiscales...*, loc. cit., p. 331.

distinción de conceptos tributarios no existía en el Concordato, que siempre contemplaba exenciones totales.

Vayamos ahora a los supuestos concretos contemplando en cada caso los bienes afectados en razón del criterio antes dicho del destino, y el concepto impositivo del que se declaran exentos, no sin antes añadir que todas las exenciones contempladas en el Acuerdo son totales y permanentes, lo cual se dice expresamente en unos casos y se deduce implícitamente en los otros, pues en ningún supuesto se contienen límites concretos de tiempo o cuantía.

a) *Exenciones de inmuebles*

Están exentos de la Contribución Territorial Urbana, de las contribuciones especiales y de la tasa de equivalencia los siguientes bienes inmuebles (comentamos en este apartado las letras A y D del apartado 1 del Art. IV del Acuerdo Económico):

1) «Los templos y capillas destinados al culto y, asimismo, sus dependencias o edificios y locales anejos destinados a la actividad pastoral.»

Dejando aparte la lógica exclusión de los Templos o Capillas que no se destinen al culto, y el problema de menos importancia de si el culto al que se destine deba ser público, en el sentido de accesible a todos los fieles, el texto suscita un problema³¹ por la diferencia con el correspondiente del Concordato de 1953, que en relación con los locales anejos preveía el destino «a su servicio o a sede de asociaciones católicas». El Texto Refundido de la Contribución Urbana (art. 7,1 a) recoge textualmente la redacción del Concordato de 1953, por lo que se hará necesario precisar dos extremos: si se entiende modificada la norma tributaria citada, y si las actividades de dichas asociaciones son de carácter pastoral. Pensamos que una de las actividades pastorales de una parroquia, es precisamente la atención y promoción de las asociaciones católicas tales como las Cofradías, Hermandades, etc., por lo que mientras la propiedad de los locales anejos pertenezca a uno de los sujetos antes enumerados, y se destine a las actividades de los mismos, el local estará exento.

2) «La residencia de los Obispos, de los canónigos y de los sacerdotes con cura de almas». Se entiende la exención mientras la propiedad pertenezca a alguno de los sujetos antes dichos, no a las de propiedad particular de los clérigos enumerados. Era este un detalle

31. Puesto de relieve por LEJEUNE, *Aspectos fiscales...*, loc. cit., p. 333.

que se cuidaba de precisar el Concordato de 1953 (Art. XX, 1 b), que añadía, «siempre que sea propiedad de la Iglesia». Lo mismo advierte el correspondiente apartado de la norma Tributaria (art. 7, 1 b).

3) «Los locales destinados a oficinas de la Curia diocesana y a oficinas parroquiales». La exención de estos bienes es recogida textualmente del Concordato y del Texto Refundido de la Contribución, por lo que no presenta problemas. Cabría preguntarse sin embargo si el beneficio se extiende a las oficinas de la Conferencia Episcopal. Pensamos que sí, lo contrario sería incongruente.

4) «Los Seminarios destinados a la formación del clero diocesano y religioso». Este supuesto tampoco plantea problemas; basta decir que el Acuerdo se preocupa de especificar que también se incluyen los seminarios religiosos, tal como venía sucediendo antes aunque no se especificaba³².

5) «Las Universidades eclesiásticas en tanto en cuanto impartan enseñanzas propias de disciplinas eclesiásticas». Igual que en la no sujeción, el problema es que las disciplinas eclesiásticas suelen integrarse con las demás en los mismos locales, planes de estudio... Como también entonces dijimos, la exención de la CTU de estas Universidades por las enseñanzas que impartan, está reconocida por el A. Cultural (Art. XXVII, 2) en cuanto a las ya existentes, y por el Proyecto de Ley Orgánica de Autonomía Universitaria (art. 21, 1) para todas.

6) «Los edificios destinados primordialmente a casas o conventos de las Ordenes, Congregaciones religiosas e Institutos de vida consagrada». El supuesto en sí no plantea problemas. Estos surgen cuando se pone en relación el adverbio *primordialmente* con la supresión en el Acuerdo del supuesto que recogía el Concordato (y la Ley Tributaria) de «los Colegios u otros Centros de enseñanza, dependientes de la Jerarquía eclesiástica, que tengan la condición de benéfico-docentes». Por lo que estos centros educativos, que suelen ocupar la mayor parte de los edificios que a la vez son casas o conventos, parecen quedar excluidos del Acuerdo E. De todas maneras, por lo que se refiere a la C.T.U. la exención permanece actualmente en la Ley Tributaria (art. 7, 1, f) y aunque su sección 1.ª (del Cap. II) fuera reformada para adaptarla al Acuerdo, seguiría existiendo la exención, en favor de dichos centros en virtud del art. 8, 4 de la misma Ley que la aplica a los bienes dedicados a fines benéficos y benéfico-docentes, independientemente de su titularidad subjetiva.

32. Concordato 1953, Art. XX, 1 d.; Texto Refundido CT art. 7, 1, d.

b) *Exenciones de rentas y patrimonios*

Pasemos ahora a la letra B del Art. IV apartado 1 del Acuerdo que dice: «Exención total y permanente de los impuestos reales o de producto, sobre la renta y sobre el patrimonio».

Por tratarse de una exención genérica debemos detenernos a examinar qué conceptos tributarios caen bajo esta exención, que se refiere a toda clase de bienes de los sujetos eclesiásticos enumerados al principio de este apartado 2.

La *Contribución Territorial Rústica* que recae sobre el importe de las rentas que producen (real o potencialmente) los bienes, derechos y actividades de naturaleza rústica o pecuaria. Esta contribución ha quedado transformada en un Tributo local de carácter real a partir del 1 de enero de 1979. Como se refiere a toda clase de bienes rústicos o pecuarios se incluyen en esta exención los huertos, jardines y dependencias de naturaleza rústica de los inmuebles exentos de Contribución Territorial Urbana³³.

La *Contribución Territorial Urbana*, que igualmente ha sido transformada en impuesto real. En lo que ahora nos interesa significa la exención de la misma de los rendimientos que estos bienes puedan producir.

Igualmente la *Licencia Fiscal*, también convertida en tributo real.

También cae bajo este apartado el *Impuesto sobre Sociedades*, que es el impuesto sobre la renta (de las personas jurídicas) a que alude el Acuerdo. Lo mismo que *un posible impuesto que grave el patrimonio de dichas personas jurídicas* que hoy por hoy no existe. Actualmente los bienes (su disfrute) de las personas jurídicas están gravados por el *Impuesto General de Sucesiones*³⁴ del que en virtud de este apartado se encuentran exentas.

c) *Supuestos a los que no alcanzan estas exenciones*

Vistos los conceptos tributarios que a nuestro entender se incluyen en este apartado del Acuerdo, veamos ahora los casos a que la exención no se aplica en virtud del segundo párrafo del mismo apartado que dice:

«Esta exención no alcanzará a los rendimientos que pudieran obtener por»

33. Ley 44/1978, 8.IX (BOE 11.IX.1978).

34. Decreto 1081/67, 6.IV (BOE 18.V.67).

1) «el ejercicio de explotaciones económicas»: aquí entran los productos de cualquier clase de bienes, obtenidos con fin de ganancia; es decir, los que excedan del consumo propio de sus titulares. Por ejemplo los frutos de bienes rústicos o productos pecuarios, en cuanto sean vendidos a terceros devengarán la Contribución Territorial Rústica (cuota fija) que grava la actividad; y el Impuesto de Sociedades³⁵; igualmente tributarán las actividades industriales, artesanales o de servicios a que puedan dedicarse algunas comunidades religiosas (que no sean de carácter benéfico docente).

2) La cesión del uso del patrimonio, es decir, los rendimientos por inversiones de capital (dividendos, intereses), alquileres, cánones arrendaticios, etc.

3) «Ni a las ganancias de capital»: sea por enajenaciones o por simple revalorización de los bienes que posean (excepto la tasa de equivalencia y las contribuciones especiales de los bienes enumerados en la letra A del Art. IV, 1 del AE). No se pueden considerar ganancias de capital las colectas, limosnas y oblaciones, ni la dotación presupuestaria o asignación tributaria que reciba la Iglesia como colaboración económica del Estado.

4) Ni «a los rendimientos sometidos a retención en la fuente por impuestos sobre la renta». Los supuestos de este apartado ya están incluidos en los números 1 y 2 de este apartado, cuando se hallen entre los contemplados por el decreto 20-II-1979³⁶.

d) *Acuerdo sobre el impuesto de Sociedades*

Para la aplicación del impuesto sobre Sociedades a las Entidades eclesiásticas, en estos supuestos, se ha promulgado un Acuerdo, elaborado por la Comisión Técnica Iglesia-Estado español, con fecha 10-X-1980, fecha en la que entró en vigor³⁷.

Dejando aparte las cuestiones técnico-jurídicas que rodean la conclusión y firma de dicho Acuerdo, en sus normas encontramos el régimen especial de aplicación del impuesto de Sociedades a las Entidades eclesiásticas.

En la norma Primera se consideran sujetos pasivos del impuesto todas las Entidades eclesiásticas con personalidad jurídica civil, en

35. Ley 27.XII.78, art. 5, 2.

36. BOE, 28-II-1979.

37. Publicado en el BOE 9-V-1981.

concordancia con el art. 4 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades³⁸. Sin embargo, se aconseja y facilita la agrupación de varias de ellas en un solo sujeto tributario, más idóneo, que serían la Diócesis y la Provincia religiosa respectivamente.

En las normas Segunda y Tercera se determinan los ámbitos, territorial y temporal, de aplicación del impuesto.

En la Cuarta se recogen las exenciones del Art. IV, 1 B del Acuerdo Económico, junto con las limitaciones que allí se expresan. Se especifica además que la exención prevista en la Disposición transitoria tercera de la Ley del Impuesto, de cinco años, alcanza a las actividades de enseñanza, a las directamente vinculadas con ella y a las complementarias, como son la alimentación y hospedaje de alumnos. Esta limitación de la prórroga de exención a la actividad de enseñanza, parece estar en contradicción con la disposición transitoria mencionada, que no distingue actividades, y con el preámbulo del Acuerdo que venimos comentando, que comienza afirmando que «Con anterioridad al 1 de enero de 1979, la Iglesia Católica y sus entidades no estaban sujetas al Impuesto sobre Sociedades, ya que las normas reguladoras del mismo no las configuraba como sujetos pasivos».

En la Quinta norma, se clasifican en tres grupos los bienes de las entidades afectadas, distinguiendo entre los que forman parte del patrimonio histórico-artístico de la Iglesia, los que son afectos a explotaciones económicas y los demás no incluidos en los grupos anteriores.

Para la determinación de los bienes que se consideran afectos a explotaciones económicas, se habrá de aplicar, en lo que corresponda, el art. 12 del R. D. de 2-XI-1979³⁹.

Los distintos bienes se inventarían por separado; para la amorti-

38. 27-XII-1978, BOE 30-XII-78.

39. BOE 14, 15 y 16 de noviembre de 1979:

«1. Se considerarán elementos patrimoniales afectos a una explotación económica o a una actividad profesional o artística: a) Los bienes inmuebles en los que se desarrolla la respectiva explotación o actividad. b) Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la explotación o actividad. A este respecto no se consideran afectos los bienes de esparcimiento y recreo del titular de la actividad empresarial, profesional o artística. c) Cualesquiera otros elementos patrimoniales que sirvan al objeto de la explotación económica o actividad profesional o artística de que se trate, entendiéndose por tales los que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos.

2. La afectación a que se refiere el apartado anterior sólo podrá alcanzar a los elementos patrimoniales que cumplan las condiciones expresadas en dicho apartado.

3. Cuando se trate de elementos patrimoniales que sólo parcialmente sirvan al objeto de la explotación económica o de la actividad profesional o artística,

zación de los bienes afectos a la explotación, será aplicable la Orden de 4-VI-1975.

La actualización del valor de los bienes, sea cual sea su clasificación según la norma Quinta, está exenta de tributación, a tenor del n. 2 de la norma Sexta, que establece las reglas según las cuales dicha actualización debe llevarse a cabo, y prevé, para futuras actualizaciones, la aplicación a las Entidades eclesiásticas, de la normativa general para todos los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades. El valor de los bienes que resulte de dicha actualización, figurará como valor de adquisición a la hora de determinar los incrementos o disminuciones de patrimonio, por enajenación de dichos bienes (norma Novena, 4).

La Séptima norma, establece que sólo serán gravados por este impuesto, los rendimientos realmente obtenidos por las Entidades eclesiásticas sujetas al impuesto, y que no se presumirán retribuidos el ejercicio del ministerio sacerdotal ni el trabajo que los religiosos realicen para su Orden o Congregación ⁴⁰.

Para la determinación de los rendimientos, la regla octava remite a la Ley del Impuesto ⁴¹.

Para la determinación de la base imponible, se tendrán en cuenta los rendimientos y los incrementos o disminuciones del patrimonio total, es decir de todos los bienes de la Entidad, situados en territorio español, sea cual sea su clasificación según la norma Quinta.

Como gasto deducible, en la determinación de la base imponible, se computará el salario teórico de los miembros de la Comunidad que colaboran en el desarrollo de la explotación, dicho salario estará sujeto al Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas (Norma 14, 1).

El modelo de declaración para las Entidades eclesiásticas será el mismo que para las Sociedades civiles, mientras el Ministerio de Hacienda, de acuerdo con la Conferencia Episcopal, no establezca un modelo simplificado para las Entidades eclesiásticas. Las Entidades

la afectación se entenderá limitada a aquella parte que realmente se utilice en la actividad de que trate.

4. La afectación o desafectación de elementos patrimoniales se efectuará, en todo caso, sin alterar el valor que corresponda a los mismos según las disposiciones reguladoras del Impuesto sobre el Patrimonio».

40. Cfr. Ley 27-XII-1978, art. 3, tres.

41. Art. 5, Dos, párrafo último: «A estos efectos se entenderán rendimientos de una explotación económica todos aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios».

exentas según el Acuerdo Económico (Art. IV, 1 B) no deben presentar declaración.

En la norma 11 del Acuerdo se establecen los plazos para la primera (30-IV-81 como máximo) y sucesivas declaraciones. En la norma 12 se impone la obligación de llevar contabilidad, con libertad en el modo de llevarla, mientras no se establezca un plan contable específico para las entidades eclesíásticas, por acuerdo del Ministerio de Hacienda con la Conferencia Episcopal.

Las entidades eclesíásticas deberán inscribirse en el Índice de Entidades que se lleva en cada Delegación de Hacienda (art. 28 de la Ley del Impuesto), en el plazo de un mes desde su inscripción en el Registro del Ministerio de Justicia ⁴², sin embargo debe tenerse en cuenta que las entidades que forman parte de la estructura jerárquica de la Iglesia, no tienen obligación ninguna de inscribirse en dicho Registro ⁴³, por lo que su inscripción en el Índice de Entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades, pensamos que deberá practicarse al presentar la primera declaración del impuesto.

En la norma 14 se establecen los sistemas de retención. El resto de los asuntos que no son tratados por el Acuerdo, se registrarán por la Ley del Impuesto.

e) *Exención de los impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y Transmisiones Patrimoniales*

La letra c) del Art. IV 1 del AE exime totalmente de los impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y Transmisiones Patrimoniales las adquisiciones de bienes o derechos, que «se destinen al culto, a la sustentación del Clero, al sagrado apostolado y al ejercicio de la caridad». Vuelve aquí a aparecer el criterio del destino de los bienes para declarar o no su exención; habría que recurrir a la jurisprudencia sobre el particular pues este requisito del destino ya era relevante en el sistema anterior ⁴⁴.

Por último, de todo este capítulo de exenciones vale la pena hacer

42. Acuerdo Jurídico: Art. I, 4 y Disposición Transitoria 1.ª.

43. En virtud del mismo Acuerdo Jurídico, Art. I, 2, que no puede haber sido modificado por el R. D. de 9-I-1981, sobre organización y funcionamiento del Registro de Entidades religiosas.

44. Cfr. LEJEUNE, *Aspectos fiscales...*, loc. cit., p. 336. La Ley 32/1980 de 21-VI (BOE 27-VI-1980), que regula el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, no alude expresamente a este apartado del AE, pero pensamos que está directamente comprendido en los artículos 2.º, 2, 37, B) 1 y Disposición Transitoria Segunda.

notar que alguno de los supuestos no incluidos en ellas, en comparación con el Concordato de 1953, siguen vigentes sin embargo por no haberse modificado aún la legislación fiscal dictada en cumplimiento de dicho Concordato.

Por otra parte, ha sido suprimida del AE la que eximía de tributación el ejercicio del ministerio sacerdotal, ya que ahora las exenciones sólo benefician a la Iglesia y alguna de sus entidades morales. De este modo los emolumentos recibidos por clérigos en razón de su ministerio deben computarse, con los demás que reciban por otros conceptos, en la base imponible del IRPF.

Las entidades religiosas no comprendidas en la enumeración del Art. IV, 1 no gozarán de otros beneficios fiscales que los previstos con carácter general y el ordenamiento español para las entidades sin fin de lucro y en todo caso los que se conceden a las entidades benéficas privadas cuando se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social. Las entidades sin fin de lucro gozan de exención del Impuesto de Sociedades⁴⁵. En cambio las entidades benéficas privadas gozan de exenciones más amplias.

3. *Deducción en el IRPF por donativos*

El n.º 2 de este mismo Art. IV prevé la misma deducción sobre el IRPF de las cantidades donadas a los sujetos beneficiarios de las anteriores exenciones, cuando dichos donativos se dediquen a los fines de la letra C del apartado 1 del mismo Artículo, que las cantidades entregadas a entidades clasificadas o declaradas benéficas o de utilidad pública. Esta deducción es del 15 % del donativo sobre la cuota del impuesto, siempre que no exceda el 10 % de la base imponible.

Pero en realidad este beneficio fiscal favorece a todas las entidades eclesiásticas que sean equiparadas a las entidades benéficas privadas a tenor del Art. V del Acuerdo, sin necesidad de destinar a usos concretos los donativos recibidos, porque el art. 29,h de la Ley así lo prevé con carácter general para estas entidades.

Sólo nos queda volver sobre la importancia que tendrán en el futuro, los acuerdos previstos en el Protocolo adicional n.º 2 del Acuerdo sobre los conceptos tributarios vigentes en cada momento en que se concretan los supuestos de no sujeción, exenciones y beneficios fiscales acordados. El reciente Acuerdo sobre el Impuesto de Sociedades es una muestra de ello.

45. Ley 27-XII-78, art. 5, Dos e) y f).