

EL SISTEMA DEL IMPUESTO ECLESIASTICO EN LA REPUBLICA FEDERAL ALEMANA

JOHANNES ROGGENDORF

SUMARIO: INTRODUCCIÓN. I. EL DESARROLLO HISTÓRICO DEL IMPUESTO ECLESIASTICO. 1. Precedentes. 2. La introducción del impuesto eclesiástico. 3. Elementos y características del impuesto eclesiástico. 4. El derecho del impuesto eclesiástico en la Constitución de Weimar. 5. El impuesto eclesiástico y su carácter de derecho concordatario. II. EL DERECHO, LAS FUENTES Y EL SUJETO ACTIVO DEL IMPUESTO ECLESIASTICO. 1. El derecho del impuesto eclesiástico. 2. Las fuentes de derecho. 3. El acreedor fiscal. III. LA NATURALEZA JURÍDICA, LOS TIPOS Y LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA. 1. La naturaleza jurídica del impuesto eclesiástico. 2. Los tipos del impuesto eclesiástico. 3. La obligación tributaria. 4. La administración del impuesto eclesiástico.

INTRODUCCIÓN

Desde los primeros tiempos del cristianismo, el tema de la adquisición de bienes, de la necesidad de recursos económicos, de la enseñanza del espíritu de pobreza y de los sistemas de financiación estaban presentes en la vida de la Iglesia y eran objeto de su doctrina.

Como un asunto temporal, la financiación de las necesidades de la Iglesia y la obligación de los fieles a subvenir dichas necesidades, no afectó sólo el ámbito eclesiástico, sino que, desde las mismas palabras de Jesucristo «Dad al César lo que es del César y a Dios lo que es de Dios», se refería también al ámbito civil especialmente, como se puede deducir de la historia de las relaciones entre Iglesia y Poder temporal, e incluso estaba condicionado y determinado por tales relaciones.

De las múltiples formas de recabar medios económicos actualmente existentes, el trabajo presentado se ocupa de una forma concreta: la financiación de la Iglesia católica en Alemania a través del sistema de un impuesto eclesiástico, tal como está vigente en la legislación, estatal y eclesiástica, actualmente. Aunque no sea la única forma de financiación de la Iglesia en Alemania, nos limitamos a ella, ya que es la fuente económica más importante y que ha dado lugar a un complejo ordenamiento jurídico, que es precisamente el objeto de nuestras consideraciones.

El fin primordial del trabajo consiste en presentar el sistema de financiación a través del impuesto eclesiástico, con la pretensión de describir y explicar sus fundamentos jurídicos, su funcionamiento y su técnica.

En segundo lugar, tratamos de poner de manifiesto las causas que llevaron a la introducción del impuesto eclesiástico y los problemas jurídicos que lleva consigo tal sistema, en su triple vertiente: respecto al Derecho concordatario, respecto al Derecho eclesiástico del Estado y respecto al Derecho canónico. Damos a conocer las soluciones adoptadas actualmente por las legislaciones, tanto estatal como eclesiástica y concordada, y por la jurisprudencia estatal después de una experiencia legislativa y jurisdiccional de casi dos siglos.

El derecho al impuesto eclesiástico ha sido objeto de discusiones profundas en Alemania durante los años 60 y al principio de los años 70, y, actualmente, también en otros países se presenta como forma posible de financiación de la Iglesia, por ejemplo en España. Nuestro trabajo no puede llegar a una valoración definitiva en comparación con otros sistemas; se limita a dar a conocer un sistema concreto, que depende de múltiples factores históricos, jurídicos, teológicos, sociales y políticos. El trabajo presentado trata del aspecto jurídico, perteneciente al Derecho eclesiástico del Estado.

I. EL DESARROLLO HISTÓRICO DEL IMPUESTO ECLESIÁSTICO

1. *Precedentes*

La situación actual de los impuestos eclesiásticos en la legislación y, en general, la de todos los medios financieros de las confesiones religiosas, proporcionados por el Estado, está influida y determinada

por los principios que rigen en las relaciones existentes entre la Iglesia Católica (y las demás confesiones religiosas) y el Estado¹.

Para entender y para vislumbrar el sistema actual y los problemas existentes nos ha parecido conveniente hacer un breve resumen histórico, no tanto para dar a conocer el origen y el desarrollo del impuesto eclesiástico mismo, sino porque sólo con la visión histórica se puede valorar y juzgar el sistema actual, ya que, en parte, la legislación vigente tiene su razón de ser en causas históricas².

Aunque los fines de la Iglesia y su estructura tengan en primer lugar un carácter sobrenatural, sin embargo, por su presencia en el mundo, por sus miembros y por su misma naturaleza, instituida por su fundador Jesucristo, tiene unos rasgos también temporales, terrenos y humanos; es una «societas perfecta», «auténticamente organizada y visible»³ y, por eso, desde el momento de su fundación, acudía a los medios materiales —tributos, donaciones, beneficios y un patrimonio propio— para subvenir a sus necesidades y para llevar a cabo su misión sobrenatural⁴.

Ya en la época de los primeros cristianos tenemos conocimiento de algunos ejemplos de ayuda económica de los fieles, tanto para las iglesias y las comunidades particulares, como para la Iglesia Universal: las «*primitiae*» y las «*oblaciones*», donaciones y contribuciones voluntarias de los fieles, que éstos proporcionaron para las necesidades de los pobres, para la sustentación de los ministros y para el culto⁵. Se puso el fundamento de un patrimonio propio mediante donaciones de tipo inmobiliario y real⁶, aunque siempre de carácter voluntario⁷, característica ajena a unos impuestos eclesiásticos, en

1. Cfr. H. MARRE, P. HOFFACKER, *Das Kirchensteuerrecht in Nordrhein-Westfalen*, Münster, 1969, p. 14.

2. Cfr. H. MARRE, P. HOFFACKER, *ibidem*, p. 14; W. CONRAD, *Der Öffentlichkeitsauftrag der Kirche*, Göttingen, 1964, p. 2.

3. Cfr. P. MIKAT, «Kirche und Staat» en *Staatslexikon*, editado por la Görresgesellschaft, Friburgo, 1960, vol. IV, col. 1008, con referencia a la doctrina de León XIII.

4. Cfr. K. MÖRSDORF, *Kirchenrecht*, vol. II, Munich, Paderborn, Viena, 1967, p. 492; E. EICHMANN, *Lehrbuch des Kirchenrechts auf Grund des Codex Iuris Canonici*, Paderborn, vol. II, 1934, p. 148.

5. C. HOLBÖCK, *Handbuch des Kirchenrechts*, Viena, 1951, p. 892; H. MARRE, P. HOFFACKER, *Das Kirchensteuerrecht...*, p. 16; Act. II, 14 ss. y IV, 34 ss.

6. Cfr. W. M. PLÖCHL, *Geschichte des Kirchenrechts*, Munich, 1960, vol. I, p. 263; E. FRIEDBERG, *Lehrbuch des katholischen Kirchenrechts*, Leipzig, 1884, p. 415; J. B. SÄGMÜLLER, *Lehrbuch des katholischen Kirchenrechts*, Friburgo, 1904, p. 769 y 770.

7. Cfr. K. BAUS, «Von der Urgemeinde zur frühchristlichen Großkirche» en *Handbuch der Kirchengeschichte*, editado por H. JEDIN, Friburgo, Basilea, Viena, 1963, p. 395.

su sentido más amplio, como ingresos de tipo coactivo, sin una contraprestación⁸.

Las contribuciones y tasas obligatorias surgen a partir de los siglos V y VI, en un sistema ya elaborado de contribuciones, con tres tipos de destinatarios: la Iglesia central, con su cabeza, el Romano Pontífice; las diócesis y los obispos; y, en tercer lugar, el clero parroquial y las iglesias locales. Se trataba de contribuciones en especie, para este último nivel, y de los *iura stolae*⁹: unas tasas obligatorias para el ejercicio de la administración eclesiástica y de los actos de culto, que durante el S. XIX desaparecieron¹⁰.

En un nivel diocesano surgen el *procuratorium*, el *seminaristicum*¹¹, el *subsidiium charitativum*¹² y el catedralicio¹³, a los cuales se añadieron más tarde tasas y contribuciones para la actividad administrativa de la curia diocesana.

A nivel de la Iglesia Universal se desarrollaron igualmente contribuciones o impuestos —los *servitiae*, los *annatae* y el *denarius Petri*¹⁴— y, por otro lado, las tasas y retribuciones para las actividades administrativas.

8. Cfr. F. BALAGUER LARA, voz «impuesto» en *Gran Enciclopedia Rialp*, Madrid, 1973, p. 518.

9. Cfr. W. M. PLÖCHL, *Geschichte des Kirchenrechts...*, vol. III, p. 434, en un principio el derecho de estola estaba prohibido para no abusar de actos litúrgicos y de los sacramentos para aumentar los ingresos; E. FRIEDBERG, *Lehrbuch...*, p. 394; J. B. SÄGMÜLEER, *Lehrbuch...*, p. 771.

10. Cfr. H. LIERMANN, *Kirchen und Staat*, Munich, 1954, p. 288, con la Ley de Prusia respecto a la abolición de los derechos de estola del 3 de septiembre de 1882; A. L. RICHTER, R. DOVE, W. KAHL, *Lehrbuch des katholischen und evangelischen Kirchenrechts*, Leipzig, 1886, reedición, Aalen, 1975, p. 879, con el ejemplo de la Iglesia católica en Sajonia (22 de mayo de 1876), Mecklenburgo (1 de mayo de 1876) Brunswick (31 de mayo de 1971); H. MARRE, P. HOFFACKER, *Das Kirchensteuerrecht...*, p. 20; E. FRIEDBERG, *Lehrbuch...*, p. 394.

11. Cfr. c. 1355 C.I.C.; E. FRIEDBERG, *Lehrbuch...*, p. 395; H. JONE, *Gesetzbuch der lateinischen Kirche*, Paderborn, 1951, vol. II, p. 556; respecto a estos derechos en Prusia cfr. A. SCHMEDDING, J. LINNEBORN, *Die Erhebung von Kirchensteuern in den katholischen Gemeinden, Gemeindeverbänden und Diözesen*, Paderborn, 1929, p. 22; para Württemberg cfr. A. L. RICHTER, R. DOVE, W. KAHL, *Lehrbuch...*, p. 885.

12. Cfr. A. L. RICHTER, R. DOVE, W. KAHL, *Lehrbuch...*, p. 881; se trata de un recurso extraordinario del obispo en casos de especial necesidad con falta de ingresos y que todavía está vigente, cfr. c. 1505; E. FRIEDBERG, *Lehrbuch...*, p. 395.

13. Cfr. K. MÖRSDORF, *Kirchenrecht...*, vol. II, p. 505; son tasas anuales para el reconocimiento del obispado, la preferencia de la catedral y un «signo de la unidad de la diócesis». No es propiamente un impuesto, sino más bien una «donación de honor».

14. Cfr. W. M. PLÖCHL, *Geschichte des Kirchenrechts...*, vol. II, pp. 427-430.

Pero todos estos tributos o contribuciones carecen de una u otra característica de los impuestos eclesiásticos como hoy los conocemos. Sobre todo se trataba de ingresos internos de la Iglesia, sin intervención alguna por parte del Estado, en base a su propia soberanía fiscal. Si en algunos casos influyó el poder estatal, al suprimir o regular tales impuestos¹⁵, es más bien la manifestación de una injerencia ilícita del Estado en materias eclesiásticas, que la colaboración de éste en materias económicas de la Iglesia o de las confesiones religiosas, y mucho menos un acogimiento de tales regulaciones en el ordenamiento jurídico del Estado, comparando las contribuciones eclesiásticas a los impuestos estatales.

Más semejantes a unos impuestos son los diezmos, que surgieron en el S. IV con el Papa Dámaso (366-384), en el Concilio de Roma (380), originalmente sólo para unas diócesis, y de modo voluntario¹⁶. Los diezmos recordaron la costumbre de la Antigua Alianza, y la obligación legal de los judíos, una costumbre que consistía en entregar una décima parte de todos los frutos agrícolas y del ganado¹⁷.

La difusión general de los diezmos en Alemania tuvo lugar bajo los reyes francos, sobre todo Pippino y Carlomagno, en los S. IX y X, reconociendo el derecho de la Iglesia al diezmo como legítimo y obligatorio¹⁸, con lo que a éstos podría llamárseles los primeros «impuestos laicales»¹⁹. Los diezmos desaparecen con la Revolución Francesa y con las legislaciones reformadoras de los demás Estados durante el S. XIX²⁰.

Otro precedente del impuesto eclesiástico es el desarrollo de la

15. § 425 del Derecho General de Prusia de 1794: «El derecho de prescribir un reglamento de tasas para el derecho de estola, de aumentarlo o de cambiarlo de otra manera compete sólo al Estado (Das Recht, eine Taxordnung für die Stolgebühren vorzuschreiben, selbige zu erhöhen, oder sonst zu ändern, gebührt allein dem Staat); las traducciones de los textos legales son más, si no se señala otra cosa en las notas; Cfr. H. MARRE, P. HOFFACKER, *Das Kirchensteuerrecht...*, p. 19.

16. Cfr. E. FRIEDBERG, *Lehrbuch...*, p. 402; W. M. PLÖCHL, *Geschichte des Kirchenrechts...*, vol. I, p. 263.

17. Cfr. LEV. XXVII, 30; NUM. XIX, 24; DEUT. XLIV, 22; E. FRIEDBERG, *Lehrbuch...*, p. 402; Ä. L. RICHTER, R. DOVE, W. KAHL, *Lehrbuch...*, vol. II, p. 1315; J. M. SÄGMÜLLER, *Lehrbuch...*, p. 772.

18. Cfr. Ä. L. RICHTER, R. DOVE, W. KAHL, *Lehrbuch...*, vol. II, p. 1315.

19. W. EHRET, voz «Kirchensteuer» en *Staatslexikon*, op. cit., vol. IV, col. 986; J. M. SÄGMÜLLER, *Lehrbuch...*, p. 771.

20. Cfr. H. MARRE, P. HOFFACKER, *Das Kirchensteuerrecht...*, p. 18 con referencia a los §§ 870, 871, 921, del Derecho General de Prusia; J. M. SÄGMÜLLER, *Lehrbuch...*, p. 771.

«Kirchliche Baulast» (la carga de restaurar la Iglesia), que muestra ya unos rasgos del impuesto eclesiástico, y es como el punto de partida en algunos países para la introducción del mismo: consiste en la ayuda económica obligatoria para el mantenimiento y restauración de las iglesias y templos de culto, tanto en lo referente a los mismos edificios como a las demás instalaciones ²¹. Como fuentes financieras se utilizaban los propios bienes patrimoniales de las confesiones religiosas, las ayudas económicas de la comunidad civil, las contribuciones de los fieles y, por último, las de terceros obligados por títulos jurídicos especiales. Fue, sobre todo, la obligación de la misma comunidad civil la que se pudo desarrollar en Alemania, en forma de impuesto eclesiástico para las necesidades en general de las confesiones religiosas, dado que rigió una fuerte unión entre la sociedad civil y la comunidad eclesiástica ²².

Nos encontramos en la carga de restaurar la iglesia con dos elementos importantes: la obligación por parte de los fieles de realizar unas contribuciones, y el carácter civil de esta obligación, que contaba con los correspondientes medios seculares para recaudar las cuotas para estos gastos.

A la carga de restaurar la Iglesia habrá que negarle, en definitiva, el carácter de impuesto, ya que tal contribución está determinada para un fin único, mientras que un impuesto propiamente dicho se caracteriza por la indeterminación del fin.

Sucede así que no encontramos hasta los comienzos del S. XIX un sistema elaborado por parte del Estado, e inmerso en la legislación estatal, de unos impuestos a favor de las confesiones religiosas, cobrados por el «brazo estatal»; y tampoco se veía la necesidad de tal sistema, ya que, sobre todo la Iglesia Católica, podía limitarse a los ingresos resultantes del patrimonio benefical, del sistema «interno» de contribuciones, de las tasas de las contribuciones eclesiásticas y de las donaciones voluntarias de los fieles ²³.

21. Cfr. F. GIESE, *Deutsches Kirchensteuerrecht*, Stuttgart, 1910, p. 17; K. MÖRSDORF, *Kirchenrecht...*, vol. II, p. 327; A. L. RICHTER, R. DOVE, W. KAHL, *Lehrbuch...*, vol. II, pp. 1.347, 1.48; en un principio los gastos para la edificación y el mantenimiento de las iglesias se cubrió por una parte con los ingresos generales, luego se añadieron las atribuciones de los beneficiados y las contribuciones de los fieles y de la comunidad civil.

22. Cfr. K. MÖRSDORF, *Kirchenrecht...*, vol. II, p. 329.

23. Cfr. L. EINRICHS, *Das Besteuerungsrecht der Kirchen vor und nach der Weimarer Verfassung*, Colonia, 1933, p. 21.

2. La introducción del impuesto eclesiástico

Las primeras leyes que abrieron la posibilidad de recaudación de unas contribuciones obligatorias por parte de los diversos Estados, Reinos, Principados, Electorados y Ducados de Alemania durante el S. XIX, se originaron de los modos más diversos, con causas particulares propias, de distintas formas legislativas, con distintas regulaciones, a veces totalmente divergentes entre sí. Se trata de sistemas legales independientes, ya que después de la desaparición del «Sacro Imperio Romano de la Nación Germánica» (Heilige Römische Reich) en 1803, la competencia legislativa quedó, todavía de un modo más riguroso, en manos de los Estados particulares, con plena autonomía política y legislativa²⁴. Hay que esperar hasta el 18 de enero de 1871 para formar nuevamente un «Reich» unido con el tratado de Versailles, e incluso hasta la Constitución de Weimar, de 1919, para formular algunos principios comunes y unificados respecto a los impuestos eclesiásticos. Sin embargo, hay unas causas comunes a todas las legislaciones de las que vamos a tratar a continuación.

Algunos Estados regularon el impuesto eclesiástico de modo separado para la Iglesia Católica y las confesiones protestantes²⁵, pero todas ellas partieron de legislaciones estatales: Prusia (1794, 1835, 1875)²⁶, Württemberg (1887)²⁷, Sajonia-Weimar (1851 y 1859)²⁸, Oldenburgo (1831 y 1849)²⁹, y Hamburgo (1887 y 1904)³⁰. Otros Estados pro-

24. Para la historia de los Estados alemanes, cfr. F. GIESE, *Deutsche Staats und Rechtsgeschichte*, Frankfurt, 1947, pp. 157-166.

25. Cfr. según este criterio la colección de las legislaciones en F. GIESE, *Deutsches Kirchensteuerrecht...*, p. 24 y J. M. SÄGMÜLLER, *Lehrbuch...*, p. 770.

26. Derecho General de Prusia de 1794; «Kirchenordnung» (Régimen eclesiástico para las comunidades eclesiásticas evangélicas de las provincias de Westfalia y Rhenania del 5 de marzo de 1835) en F. GIESE, *Das deutsche Kirchensteuerrecht...*, 45; «Gesetz über die Vermögensverwaltung in den katholischen Kirchengemeinden und Gesamtverbänden» (Ley sobre la administración patrimonial de las comunidades eclesiásticas católicas y de las asociaciones parroquiales), del 20 de junio de 1875.

27. Las Leyes del 14 de junio de 1887 respecto a las parroquias católicas y comunidades evangélicas y respecto a la administración de sus bienes, junto con las órdenes ministeriales respectivas del 21 y 26 de marzo de 1889 sobre los órganos administrativos de ambas comunidades en F. GIESE, *ibidem*, p. 127.

28. Régimen eclesiástico de 1851, en F. GIESE, *ibidem*, p. 129; la Ley sobre impuestos eclesiásticos en las parroquias católicas del 6 de diciembre de 1899, Boletín de gobierno, p. 729, F. GIESE, *ibidem*, p. 131.

29. Ley constitucional de la Iglesia evangélica-luterana del 3 y 15 de agosto; F. GIESE, *ibidem*, p. 133; Ley del 5 de abril de 1831, que ya prevé una regulación concreta para recaudar contribuciones eclesiásticas para la Iglesia católica; F. GIESE, *ibidem*, p. 136.

30. Ley del impuesto eclesiástico del 29 de diciembre de 1887 para la comuni-

mulgaron una legislación común para todas las confesiones: Baviera (1892)³¹, Sajonia (1838)³², Baden (1884 y 1892)³³, y Hessen (1875)³⁴.

Las razones que llevaron a la introducción de las recaudaciones de unos impuestos para las confesiones religiosas fueron, sobre todo, los cambios que se produjeron en las relaciones Iglesia-Estado durante el s. XIX, hasta llegar a una forma establecida y todavía vigente, a nivel constitucional, en la Constitución de Weimar del 11 de agosto de 1918³⁵.

A partir del «Religionsfrieden von Augsburg» (1555) (La paz religiosa de Augsburgo) se estableció en Alemania un sistema estricto del «Staatskirchentum» (Sistema de la Iglesia Nacional del Estado)³⁶, ya no en su antigua dimensión de posibles competencias entre Estado y Papado, sino en su forma dualista del territorialismo de las regiones protestantes y del absolutismo estatal en las regiones católicas donde el soberano determinaba la religión «como una única religión autorizada»³⁷. De acuerdo con el fuerte federalismo alemán y su principio anexo *cuius regio, eius religio*, el *ius reformandi* llevó a una igualdad entre la confesión católica y protestante —reformada y luterana— no

dad eclesiástica evangélica de Hamburgo; Ley del impuesto eclesiástico del 13 de febrero de 1901 para la Iglesia católica en Hamburgo, en F. GIESE, *ibidem*, pp. 143, 144.

31. Ley del 28 de mayo de 1892 sobre las «Verhältnisse der Kirchengemeinden diesseits des Rheins» (Posiciones de las comunidades eclesiásticas a este lado del Rhin), F. GIESE, *ibidem*, p. 152.

32. Ley sobre las cargas parroquiales (Parroquiallastengesetz) del 8 de diciembre de 1838, Recopilación de leyes y ordenanzas en F. GIESE, *ibidem*, p. 158.

33. Ley del impuesto eclesiástico de 26 de julio de 1888 para necesidades locales; Ley del impuesto eclesiástico del 18 de junio de 1892 para las necesidades eclesiásticas generales en F. GIESE, *ibidem*, p. 169.

34. Ley del impuesto eclesiástico del 3 de abril de 1875 Boletín de Gobierno, 1875, 262 en F. GIESE, *ibidem*, p. 172.

35. W. EHRET, «Kirchensteuer», op. cit., col. 987; R. WEEBER, voz «Kirchensteuer» en *Die Religion in Geschichte und Gegenwart, Handwörterbuch für Theologie und Religionswissenschaften*, editado por K. GALLING, Tübinga, 1959, vol. III, col. 1525, 1526; H. MARRE, P. HOFFACKER, *Das Kirchensteuerrecht...*, p. 27.

36. Se denomina con «Staatskirchentum» (Sistema de la Iglesia Nacional del Estado) la subordinación de las confesiones religiosas al dominio estatal, mientras que el «Kirchenstaatstum» (Sistema del Estado eclesiástico) denomina la subordinación del Estado a la Iglesia.

37. Cfr. U. SCHEUNER, «La aportación de las Iglesias al establecimiento de las disposiciones de la Constitución alemana del 11 de agosto de 1919 (Constitución de Weimar) y de la Ley fundamental de Bonn, de 23 de mayo de 1949 reguladoras del Derecho eclesiástico del Estado» en *Constitución y Relaciones Iglesia-Estado en la actualidad*, AA.VV., Salamanca, 1978, p. 23; A. DE LA HERA, «Evolución de las doctrinas sobre las relaciones entre Iglesia y el Poder temporal» en *Derecho Canónico*, AA.VV., Pamplona, 1974, pp. 270-272.

según la libertad religiosa personal sino según medidas estatales y a nivel de los territorios particulares³⁸. Así rigió en cada uno de los Principados, Electorados, Reinados o Ducados una autoridad absoluta del Poder temporal en materias eclesiásticas con excepción de los contenidos de la fe³⁹. En tal absolutismo se llegó igualmente a una estrecha unión entre Poder estatal y eclesiástico en asuntos económicos.

Este estrecho entrelazamiento entre Estado e Iglesia o confesiones religiosas se fue desligando con el surgir del liberalismo, del constitucionalismo y la doctrina de la Ilustración. Se llegó a una cada vez más creciente autonomía de las confesiones religiosas constituidas en sociedades jurídicas distintas y separadas del Estado⁴⁰, aunque siempre dentro del ordenamiento jurídico estatal, que más tarde se encuentra desarrollada en la figura de las corporaciones de Derecho público, elemento esencial para el derecho al impuesto eclesiástico.

La figura de la corporación significaba, entonces, que «la Constitución y el derecho de la Iglesia eran elevados al ámbito del derecho público estatal, en el que el Estado reconoce el poder eclesiástico para su territorio como un poder señorial y soberano»⁴¹. Tal posición de las sociedades religiosas como corporaciones de derecho público lleva consigo algunas características de las entonces conocidas en el ordenamiento y en el aparato administrativo estatal. Así, por ejemplo, se consideran las iglesias y los lugares de culto como edificios públicos; los ministros sagrados son equiparados a los funcionarios públicos; adquieren el derecho a la posesión de bienes propios y su propiedad está bajo la protección especial del Estado⁴². Las confesiones religiosas que no logran tal posición, o a quienes se les niega el reconocimiento, reciben tratamiento en la forma de asociaciones privadas y pueden ejercer su religión en forma privada.

En todos los Estados se mantiene una fuerte «Staatskirchenhoheit»

38. Cfr. W. WEBER, *Staat und Kirche in der Gegenwart*, Tubinga, 1978, p. 311; H. CONRAD, «Kirche und Staat» en *Staatslexikon*, op. cit., vol. IV, col. 1001, 1002, respecto al *ius reformandi* cfr. K. SCHLAICH en *Handwörterbuch zur deutschen Rechtsgeschichte*, editado por A. ERLER y E. KAUFMANN, Berlin, 1978, vol. II, pp. 499-502.

39. Cfr. H. MARRE, P. HOFFACKER, *Das Kirchensteuerrecht...*, p. 28.

40. Cfr. W. WEBER, *Kirche und Staat...*, pp. 312, 313; H. MARRE, P. HOFFACKER, *Das Kirchensteuerrecht...*, p. 29.

41. G. J. EBERS, *Staat und Kirche im neuen Deutschland*, Munich, 1930, p. 65, «Verfassung und Recht der Kirche wird in die Sphäre des staatlichen öffentlichen Rechts erhoben, indem der Staat die kirchliche Gewalt für sein Gebiet als herrschaftliche und damit als obrigkeitliche Gewalt anerkennt».

42. Cfr. B. V. BONIN, «Die praktische Bedeutung des *ius reformandi*», en U. STUTZ, *Kirchenrechtliche Abhandlungen*, Stuttgart, 1902, pp. 130, 131; G. J. EBERS, *Staat und Kirche...*, p. 66.

(Soberanía estatal sobre la Iglesia), un control estatal, a veces muy severo, sobre todos los asuntos eclesiásticos, cuya mejor muestra es la competencia legislativa para regular los asuntos eclesiásticos⁴³. Así, por ejemplo, decía la Constitución de Sajonia en su art. 57: «El Rey ejerce el poder estatal sobre las iglesias (*ius circa sacra*), la tutela y el derecho de protección sobre las mismas según las disposiciones legales y, en consecuencia, todos los organismos eclesiásticos están sujetos al Ministerio de Cultura»⁴⁴. También en los Estados del Suroeste, Württemberg y Baden, queda una fuerte soberanía estatal, que sería matizada más tarde por los Concordatos conseguidos en 1857 y 1859, respectivamente⁴⁵. Sobre todo las iglesias protestantes, dada su propia constitución, quedaron en parte bajo una plena autoridad estatal⁴⁶.

Las consecuencias de la separación entre Iglesia y Estado para la introducción de unos impuestos eclesiásticos son obvias. Aun separando las confesiones religiosas del poder estatal, no se llegó a una separación total, como se hizo, por ejemplo, en la misma época en el país vecino de Francia. La posición de una forma jurídica de tipo público, fue la expresión jurídica de tal desarrollo para mantener la posición pública de las confesiones religiosas antes existentes. Y, a la vez, esa posición es una condición previa para poder recaudar impuestos, en cuanto que los impuestos sólo pueden ser cobrados y exigidos por un sujeto activo de carácter público y no de carácter privado.

Otra causa que hizo introducir por parte del Estado la posibilidad de unos impuestos eclesiásticos fue la secularización, realizada entre 1803 y 1806 que llevó a un empobrecimiento radical tanto de la Iglesia católica como de la protestante⁴⁷. Por el «Reichsdeputationshaup-

43. Cfr. U. SCHEUNER, «Das System der Beziehungen von Staat und Kirche im Grundgesetz», en *Handbuch des Staatskirchenrechts der Bundesrepublik Deutschland*, editado por E. FRIESENHAHN, U. SCHEUNER en colaboración con J. LISTL, Berlín, 1974, vol. I, p. 25.

44. § 57: «Der König übt die Staatsgewalt über die Kirchen (*ius sacra*), die Aufsicht und das Schutzrecht über dieselben nach den diesfälligen gesetzlichen Bestimmungen aus, und es sind daher namentlich auch die gesetzlichen Behörden aller Konfessionen der Oberaufsicht des Ministeriums des Kultus untergeordnet» en H. LIERMANN, *Kirchen und Staat*, Munich, 1954, p. 8.

45. Cfr. H. E. HEINE, *Kirchliche Rechtsgeschichte*, Colonia, Graz 1964, p. 638; W. WEBER, *Staat und Kirche...*, p. 313.

46. § 134 Hesse: «El ejercicio mediato e inmediato del poder eclesiástico sobre las confesiones religiosas evangélicas queda como hasta ahora con el soberano territorial» (Die unmittelbare und mittelbare Ausübung der Kirchengewalt über die evangelischen Glaubensparteien verbleibt wie bisher beim Landesherrn), en H. LIERMANN, *Staat und Kirche...*, p. 6.

47. Cfr. G. BÖHLIG, *System und Probleme des Kirchensteuerrechts*, Göttingen, 1964, pp. 2-4.

tausschuss» (Acuerdo principal de la Diputación del Reich) de 25 de febrero de 1803 se llegó a la posibilidad para los príncipes alemanes de expropiar los bienes eclesiásticos como recompensa por los terrenos y bienes perdidos al lado izquierdo del Rhin por la paz de Juvenille⁴⁸. La Iglesia católica perdió unos 10.000 Kms. cuadrados, cuatro principados electorales, dieciocho obispados del Reich, ochenta abadías inmediatas al Reich, más de doscientos monasterios, un terreno con un total de más de tres millones de habitantes lo que supuso prácticamente la ruina de los bienes patrimoniales que constituían los ingresos principales, perdiéndose de este modo la independencia económica⁴⁹.

Las dotaciones e indemnizaciones prometidas y garantizadas —todavía consideradas en la actualidad como títulos jurídicos para las prestaciones estatales⁵⁰— quedaron en su mayoría apenas cumplidas, o al menos lo fueron insuficientemente. Además representaron por sí mismas un mínimo de indemnización justa por los bienes desamortizados⁵¹. Así, respecto a la introducción del impuesto eclesiástico, se ha de considerar que mediante tal introducción, el Estado tenía la oportunidad de trasladar tal obligación a los ciudadanos, remitiendo a las confesiones religiosas a sus propios súbditos y a sus propias fuentes financieras internas. En definitiva, una posibilidad de sustraerse de las obligaciones contraídas⁵². En cualquier caso, lo que nos interesa destacar es que los impuestos eclesiásticos se hicieron necesarios y se justificaron por la secularización.

Por último, hay que mencionar otra causa que concurrió a la introducción de los impuestos eclesiásticos. En razón a los cambios en la estructura social del Estado —surgimiento de las grandes ciudades industrializadas con nuevos campos pastorales— crecieron las necesidades de las confesiones religiosas. Junto con el retroceso de la economía rural y el progreso del comercio y de la industria, se hicieron necesarias no sólo nuevas fuentes de ingresos, sino también la creación de un nuevo sistema de financiación para las confesiones re-

48. 9 de febrero de 1801; cfr. E. DEUERLEIN, voz «Säkularisation» en *Staatslexikon*, op. cit., pp. 596, 597; H. LIERMANN, *Staat und Kirche...*, p. 1, §§ 34-36.

49. Cfr. H. TUCHLE, «Alemania, Historia de la Iglesia» en *GER...*, vol. I, p. 586; H. E. FEINE, *Kirchliche Rechtsgeschichte...*, p. 596; H. CONRAD, *Kirche und Staat...*, col. 1003; A. FRH. V. CAMPENHAUSEN, *Staatskirchenrecht*, Munich, 1973, pp. 42 y 138.

50. Cfr. J. ISENSEE, «La financiación de la misión de la Iglesia en la República Federal de Alemania» en *Constitución y Relaciones...*, p. 93.

51. H. MARRE, P. HOFFACKER, *Das Kirchensteuerrecht...*, pp. 32, 33.

52. Cfr. B. HOLLENBACH, «Kirchliche Finanzen» en *Staatslexikon*, op. cit., vol. IV, col. 1051.

ligiosas, aplicable a las nuevas situaciones sociales y realidades económicas. Por otra parte, la abolición de los derechos de estola, de los diezmos y de las obligaciones reales aumentaron las necesidades económicas de las confesiones ⁵³.

3. *Elementos y características comunes del impuesto eclesiástico en las primeras legislaciones*

F. Giese define el impuesto eclesiástico en su obra fundamental sobre este tema como «aquellas tasas obligatorias financieras, que han de pagarse gratuitamente a las sociedades eclesiásticas, por los miembros a ella pertenecientes, en razón de esta pertenencia y para fines eclesiásticos» ⁵⁴.

El derecho del impuesto eclesiástico era considerado ciertamente como un privilegio otorgado por el poder temporal, puesto que la soberanía fiscal pertenecía exclusivamente al Estado. Por tanto, se estimaba tal derecho como un derecho fiscal originariamente estatal, que el Estado delega en las confesiones religiosas por razones históricas —como justa indemnización o como una fuente financiera adquirida anteriormente—, y como un derecho anejo a la concesión de una posición pública a las confesiones religiosas, en forma de corporación de derecho público ⁵⁵.

Desde el principio se trató de un derecho subsidiario de las confesiones religiosas. Una vez agotados los demás ingresos, se podía acudir a la imposición de unas contribuciones obligatorias, debiendo ser aprovechados antes los ingresos provenientes del propio patrimonio y de rendimientos de terceros.

En este sentido determina el párrafo 1 de la Ley sobre el impuesto eclesiástico de Prusia de 1905: «Las comunidades eclesiásticas están autorizadas a recaudar impuestos para sus necesidades. Sólo han de hacer uso de esa facultad en tanto en cuanto otros ingresos disponibles sean insuficientes; especialmente cuando los medios financieros y

53. R. WEEBER, «Kirchensteuer» en *Die Religion in Geschichte und Gegenwart*, Handwörterbuch für Theologie und Religionswissenschaft, editado por K. GALING, Tübinga, 1959, vol. III, col. 1525; F. GIESE, *Deutsches Kirchensteuerrecht...*, p. 16.

54. «Kirchensteuern sind die an die kirchlichen Verbänden von ihren Verbandsangehörigen kraft der Verbandszugehörigkeit für kirchliche Zwecke unentgeltlich zu entrichtenden und umständliche geldlichen Zwangsbeiträge», F. GIESE, *Deutsches Kirchensteuerrecht...*, p. 576.

55. Cfr. F. GIESE, *ibidem*, p. 499.

rendimientos necesarios no pueden ser adquiridos, según el derecho vigente, del patrimonio eclesiástico o del patrón o de otros especialmente obligados»⁵⁶.

La segunda condición imprescindible que se creó a lo largo del siglo XIX fue la organización del titular de este derecho, con una administración autónoma, unos órganos legislativos y administrativos que estuvieran capacitados para poder ejercer el derecho⁵⁷. Esta personalidad jurídica pública se realizó con la introducción de las asociaciones tributarias eclesiásticas, como ya se ha visto, en algunos Estados, que son «aquellas asociaciones eclesiásticas, dotadas de personalidad jurídica pública con auto administración y suficientes órganos, que poseen por razón de su organización y propiedad, la capacidad para el ejercicio del derecho de impuesto»⁵⁸.

Tales asociaciones eclesiásticas fueron en primer lugar las comunidades eclesiásticas particulares y locales, es decir, las parroquias y aquellas entidades equiparadas a ellas como son las parroquias sucursales o personales. Dentro de este «Ortskirchensteuersystem» (sistema tributario de la iglesia local) se desarrollaron también corporaciones de derecho público de ámbito mayor, por fusión de varias iglesias locales en «Gesamtverbände» (asociaciones tributarias mayores) como son los arciprestazgos y unidades semejantes en la comunidad protestante⁵⁹. A lo largo del desarrollo de las legislaciones se constituyeron también sujetos activos supralocales como son las «Höheren Steuerverbände» (asociaciones tributarias eclesiásticas superiores) y las «Gesamtkirchlichen Verbänden» (asociaciones tributarias eclesiásticas universales de impuesto) que podían abarcar todo un Land (la Iglesia territorial) o parte de él (la diócesis).

Con frecuencia, tales divisiones y formaciones de sujetos activos de impuestos eclesiásticos llegó a crear dificultades constitucionales a

56. § 1: «Die katholischen Kirchengemeinden sind berechtigt, zur Befriedigung ihrer Bedürfnisse Steuern zu erheben. Von dieser Befugnis ist nur Gebrauch zu machen, soweit die sonstigen verfügbaren Einnahmen zur Befriedigung der Bedürfnisse nicht ausreichen, insbesondere soweit die erforderlichen Geldmittel und Leistungen nicht nach bestehendem Recht aus dem Kirchenvermögen entnommen werden können oder vom Patron oder von sonst speziell Verpflichteten gewährt werden» en C. KLEYBOLT, *Sammlung kirchlicher Erlasse, Verordnungen und Bekanntmachungen für die Diözese Münster*, 2.^a edición, Münster, 1925, p. 729.

57. Cfr. F. GIESE, *Deutsches Kirchensteuerrecht...*, pp. 500, 501.

58. «...Diejenigen mit Selbstverwaltung, öffentlicher Rechtspersönlichkeit und genügender Organisation ausgestatteten kirchlichen Verbände, welche kraft dieser ihrer Organisation und Eigenschaften die Fähigkeit zur Ausnutzung eines Steuerrechts besitzen» en F. GIESE, *ibidem*, p. 506.

59. Cfr. F. GIESE, *ibidem*, p. 506.

las confesiones religiosas mismas. Esta dificultad se refleja especialmente en la introducción del impuesto eclesiástico en Prusia, donde, según F. Giese, se habla por primera vez de una «Bey-Steuer» (impuesto o contribución) en el «Régimen eclesiástico para la Iglesia evangélica reformada» de 20 de mayo de 1662⁶⁰ y donde se creó con la «Rheinisch-Westfälische Kirchenordnung» (Régimen eclesiástico de Renania-Westfalia) de 5 de mayo de 1835 para la Iglesia protestante el «Kirchenvorstand» (Junta directiva de la Iglesia) o el presbiterio según la terminología de la Iglesia protestante⁶¹, que decidía sobre la introducción del impuesto eclesiástico en la comunidad parroquial.

El objeto de la regulación de la ley de 20 de junio de 1875 —primera ley sobre el impuesto eclesiástico para la Iglesia católica— fue la introducción de la institución de la «Kirchengemeinde» (Comunidad eclesiástica) como «comunidad organizada de todos los miembros de la Iglesia de una parte de la diócesis con cura de almas»⁶² como sujeto activo del impuesto eclesiástico según el modelo de la Iglesia protestante, en cuya organización eclesiástica es el elemento unitario de una parcela de fieles, pero que era desconocida en el ámbito católico como entidad administrativa autónoma y como persona jurídica⁶³.

La pieza clave respecto al impuesto eclesiástico fue, aparte de la «Kirchengemeinde» (Comunidad eclesiástica) como distrito tributario, la introducción, ya existente en la Iglesia protestante, de la llamada «Kirchenvorstand» (Junta directiva de la iglesia), como órgano eclesiástico, cara al Estado, de la administración de los bienes eclesiásticos, compuesta por laicos elegidos por los miembros de aquella comunidad según leyes estatales⁶⁴. «Con ello se introdujo en el derecho canónico un principio de administración eclesiástica totalmente desconocido»⁶⁵, ya que impuso un nuevo titular patrimonial —la parroquia— y se excluyó el control del Ordinario del lugar⁶⁶. En consecuencia, la Iglesia católica rechazó esa legislación, aduciendo que se trataba de una injerencia en su propia autonomía. Sin embargo, la «Kirchenvorstand» fue introducida, ya que la situación de hecho de la

60. F. GIESE, *ibidem*, p. 506.

61. Cfr. F. GIESE, *ibidem*, p. 48; L. HEINRICHS, *Das Besteuerungsrecht...*, pp. 13, 14.

62. Cfr. H. MARRE, P. HOFFACKER, *Das Kirchensteuerrecht...*, p. 34.

63. Cfr. H. MARRE, P. HOFFACKER, *ibidem*.

64. Cfr. H. MARRE, P. HOFFACKER, *ibidem*; F. GIESE, *Deutsches Kirchensteuerrecht...*, p. 581.

65. «Damit wurde ein dem kanonischen Recht völlig fremdes Prinzip in die Kirchenverwaltung hineingetragen», H. MARRE, P. HOFFACKER, *Das Kirchensteuerrecht...*, p. 34; Cfr. A. FRH. V. CAMPENHAUSEN, *Staatskirchenrecht...*, 139.

66. Cfr. G. J. EBERS, *Staat und Kirche...*, p. 98.

«Kulturkampf» en Prusia había supuesto ya la destitución de los obispos de Colonia, Tréveris, Gnesen-Posen, Paderborn, Münster, Limburg y Breslau después de su rechazo de las demás leyes eclesiásticas de mayo de 1875⁶⁷, siendo sustituidos por los comisarios reales, a través de los cuales se llevó a efecto la ley promulgada.

La Iglesia católica supo adaptarse a esta situación y aceptó más tarde la formación de las parroquias, en cuanto comunidades de fieles, como personas jurídicas en forma de corporaciones de Derecho público. Aceptó con ello también el sistema del impuesto eclesiástico y colaboró en las nuevas legislaciones de 1905.

4. *El derecho del impuesto eclesiástico en la Constitución de Weimar*

Después de la unificación y del restablecimiento del Reich con el tratado de Versalles, se promulgó la Constitución para todo el Reich el 16 de abril de 1871. Pero en ella no se recogía ninguna regulación en materia eclesiástica⁶⁸, es decir, se dejaban tales regulaciones a disposición de los Estados particulares.

Con la institución de la República y abolición de la monarquía en 1918, la nueva Constitución de Weimar⁶⁹ constituye un gran hito en el derecho eclesiástico por ser la primera regulación a nivel federal de asuntos eclesiásticos, por la introducción de los llamados «artículos eclesiásticos» (art. 136-141) válidos para todo el Reich. Respecto al impuesto eclesiástico reza así el art. 137, VI: «Las sociedades religiosas que sean corporaciones de Derecho público están facultadas para recibir impuestos con arreglo a las disposiciones legales de los Estados en base a las listas contributivas civiles⁷⁰.

67. Así se introdujo la ley en la diócesis de Münster el 26 de noviembre de 1876, en la archidiócesis de Colonia el 1 de mayo de 1877, y en la archidiócesis de Paderborn el 15 de abril de 1878, H. MARRE, P. HOFFACKER, *Das Kirchensteuerrecht...*, p. 35; H. E. FEINE, *Kirchliche Rechtsgeschichte...*, p. 679.

68. Cfr. H. LIERMANN, *Kirchen und Staat...*, p. 11, con la nueva Constitución de Weimar se regularon por primera vez con «Reichsrecht» (Derecho del Imperio) materias religiosas después de la fundación del Reich de 1871. Por el derecho de Imperio se entiende el «Reichsrecht» con vigencia en todos los Estados, al contrario del Derecho territorial, el «Länderrecht»; cfr. G. J. EBERS, *Derecho eclesiástico del Estado*, Madrid, 1931, p. 9 donde se pueden ver algunas de las pocas regulaciones federales anteriores como la Ley sobre el servicio militar del clero católico del 8 de febrero de 1890.

69. *Recopilación de leyes del Reich*, p. 1383.

70. «Die Religionsgesellschaften, welche Körperschaften des öffentlichen Rechts sind, sind berechtigt auf Grund der bürgerlichen Steuerlisten nach

Junto con otras ayudas financieras del Estado, la Constitución de Weimar garantizó constitucionalmente el derecho al impuesto eclesiástico. Tal garantía tuvo sobre todo el motivo de que el Estado cumple, con tal regulación, sus responsabilidades financieras del siglo anterior, respecto de las obligaciones resultantes de las desamortizaciones y buscó la garantía del derecho al impuesto eclesiástico contra corrientes antieclesiásticas, excluyendo con ello la abolición del derecho por parte de la legislación de los Länder⁷¹.

La Constitución de Weimar buscaba al mismo tiempo una regulación definitiva y decisiva de las relaciones entre Iglesia y Estado, para terminar la época de evolución del siglo anterior, fundada en el derecho territorial. Sus regulaciones «significan el comienzo de un nuevo capítulo en las relaciones entre Iglesia y Estado»⁷².

Elemento esencial de las nuevas relaciones es la personalidad jurídica de las confesiones religiosas. Sujetos activos del derecho al impuesto eclesiástico son «las sociedades religiosas que sean corporaciones de derecho público»⁷³. El Constituyente de Weimar no quiso llegar a una separación total con las confesiones religiosas y les concedió una personalidad jurídica pública por su importancia dentro de la sociedad y la organización estatal⁷⁴. «Con ello quedó decidido, que la Iglesia no debía ser desvestida de su carácter de una parte del orden público y así se guarda una relación institucional entre Iglesia y Estado»⁷⁵, que se ha intentado describir con diversas fórmulas como la de una «hinkenden Trennung» (separación claudicante) o una «hinkenden Staatskirchenhoheit» (soberanía claudicante del Estado sobre la Iglesia) o un «hinkendes Koordinationssystem» (sistema claudicante de coordinación)⁷⁶.

Hay a la vez elementos de una separación y elementos de una cui-

Massgabe der landesrechtlichen Bestimmungen, Steuern zu erheben», traducción de *Constitución y Relaciones...*, p. 231.

71. Cfr. W. KEWENIG, «Das Grundgesetz und die staatliche Förderung der Religionsgemeinschaften» en *Essener Gespräche zum Thema Kirche und Staat*, editado por Joseph Krautscheidt y Heiner Marré, Münster, 1972, vol. VI, p. 12; G. J. EBERS, *Kirche und Staat...*, p. 408.

72. «Der erste Beginn eines neuen Abschnittes im Verhältnis von Kirche und Staat», H. MARRE, P. HOFFACKER, *Das Kirchensteuerrecht...*, p. 42.

73. Art. 137, VI: «Die Religionsgemeinschaften, welche Körperschaften des öffentlichen Rechts sind», traducción de *Constitución y Relaciones...*, 231.

74. Cfr. U. SCHEUNER, «Das System der Beziehungen...», p. 32.

75. «Demnach ist entschieden, dass die Kirche ihres Charakters als eines Teils der öffentlichen Ordnung nicht entkleidet werden sollte und somit ein institutioneller Zusammenhang bewahrt bleibt», W. WEBER, *Staat und Kirche...*, p. 319.

76. Cfr. W. WEBER, *ibidem*, p. 314.

dada unidad entre Iglesia y Estado, que muestran en el fondo el hecho de que la Constitución es una solución de compromiso, incluso entre las distintas corrientes políticas⁷⁷. La Constitución de Weimar ha puesto punto final a cualquier tipo de «Staatskirchentum» (sistema de la Iglesia Nacional del Estado)⁷⁸ y sus relaciones pueden caracterizarse con palabras de G. J. Ebers: «*libertad de la Iglesia respecto al Estado* mediante la libertad de asociación y la independencia en sus asuntos propios; *libertad de la Iglesia en el Estado* mediante el mantenimiento jurídico de la posición pública de las confesiones religiosas pero también *libertad del Estado respecto a la Iglesia* mediante supresión de la situación de monopolio»⁷⁹.

Pero dentro de tales relaciones se mantiene un fuerte control estatal, especialmente en asuntos del impuesto eclesiástico, como correlato por el otorgamiento, en forma de privilegios, de unos derechos públicos. Contra tal «Korrelatentheorie» (teoría de correlato) hizo frente G. J. Ebers⁸⁰, cuyas objeciones, sin embargo, no tuvieron repercusión en la doctrina ni en la práctica⁸¹.

5. *El impuesto eclesiástico y su carácter de derecho concordatario*

El desarrollo práctico mostró en los años posteriores que el fundamento del impuesto eclesiástico como un derecho otorgado por el Estado, de origen estatal y con soberanía estatal, que implicaba una fuerte vigilancia estatal, iba cambiando y saliéndose del puro ámbito estatal, por obra del derecho concordatario. Primeramente, los pactos con los Länder y posteriormente a nivel Federal, con el concordato del

77. La Iglesia católica buscó, sobre todo a través del partido del «Zentrum», evitar una pérdida de la posición de corporación de Derecho público; cfr. G. J. EBERS, *Staat und Kirche...*, p. 113; W. WEBER, *Staat und Kirche...*, p. 314; L. HEINRICH, *Das Besteuerungsrecht...*, p. 28, J. ISENSEE, «La financiación...», p. 89.

78. Cfr. U. SCHEUNER, «Das System der Beziehungen...», p. 34; P. MIKAT, «Kirchen und Religionsgemeinschaften» en K. A. BETTERMANN, H. C. NIPPERDEY, U. SCHEUNER, *Die Grundrechte*, Berlín, 1960, vol. IV, tomo I, p. 127; G. J. EBERS, *Staat und Kirche...*, p. 31.

79. Cfr. G. J. EBERS, *Derecho eclesiástico...*, p. 13 y *Staat und Kirche...*, pp. 120-123.

80. G. J. EBERS, *Staat und Kirche...*, p. 129; respecto a la conocida controversia entre EBERS y ANSCHÜTZ cfr. E. FISCHER, *Trennung von Kirche und Staat*, Munich, 1964, p. 146.

81. Cfr. U. SCHEUNER, «Das System der Beziehungen...», p. 13.

20 de julio de 1933⁸² para la Iglesia católica, y por los contratos eclesiásticos con las confesiones protestantes.

A nivel territorial se acordaron tres concordatos con la Santa Sede —Baviera (1924)⁸³, Baden (1932)⁸⁴ y Prusia (1929)⁸⁵— en cuyos artículos se recogen —excepto en el de Prusia— casi literalmente las disposiciones de la Constitución de Weimar. Así, dice el art. 10, párrafo 5 del concordato de Baden: «La Iglesia tiene el derecho de percibir impuestos eclesiásticos a base de las listas contributivas de acuerdo con la Constitución del Reich Germánico, la Constitución del Estado libre de Baden y las leyes territoriales de Baden»⁸⁶. Con tales disposiciones se había dotado al derecho de impuesto eclesiástico, por primera vez a nivel territorial, de un fundamento concordatario, equivalente a un convenio internacional respecto a la Iglesia católica.

Esta garantía del impuesto eclesiástico mediante el derecho concordatario se encuentra finalmente también en el Concordato del Reich (1933), en cuyo protocolo final al art. 13 se dice: «Existe el acuerdo de que permanece garantizado el derecho de la Iglesia a recaudar impuestos»⁸⁷. La razón principal del Concordato fue la de unificar y ampliar las disposiciones a todo el Reich respecto a las relaciones con la Iglesia católica, aunque siguieron vigentes los concordatos anteriormente concluidos con los Länder (art. 2 del Concordato)⁸⁸. Importante es el hecho de que la Iglesia católica consiguió a través de los con-

82. *Recopilación de las leyes del Reich II*, p. 679; damos aquí para mejor entendimiento la redacción oficial del italiano; todos los textos de los concordatos son recogidos en W. WEBER, *Die deutschen Konkordate und Kirchenverträge der Gegenwart...*, pp. 14 ss.

83. Concordato entre Su Santidad el Papa Pío XI y el Estado de Baviera del 29 de marzo de 1924, con la ley de ejecución del concordato del 15 de enero de 1925 (Recopilación de leyes de Baviera, 1925, p. 53) en W. WEBER, *ibidem*, p. 40.

84. Concordato entre la Santa Sede y el Estado libre de Baden del 12 de octubre de 1932 (Recopilación de leyes de Baden, 1933, p. 20) en W. WEBER, *ibidem*, p. 100, con la ley de ejecución del concordato del 9 de diciembre de 1932 (Recopilación de leyes de Baden, 1933, p. 19).

85. Concordato del Estado libre de Prusia con la Santa Sede del 14 de junio de 1929 (Recopilación de leyes de Prusia, p. 15) en W. WEBER, *ibidem*, p. 67.

86. «La Chiesa Cattolica nel Baden ha diritto di riscuotere imposte sulla base dei registri civili delle tasse, secondo la Costituzione della Repubblica de Baden ed anche secondo le leggi e le ordinanze dello Stato del Baden» en W. WEBER, *ibidem*, p. 104.

87. «all art. 13: Si è d'accordo che il diritto della Chiesa di riscuotere tasse rimane garantito», en W. WEBER, *ibidem*, vol. I, p. 30.

88. «I Concordati conclusi con la Baviera (1924), la Prusia (1929) ed il Baden (1932), rimangono in vigore, ed i diritto e le libertà della Chiesa cattolica, in essi riconosciute, restano invariati entro i territori dei rispettivi Stati» en W. WEBER, *ibidem*, p. 15.

cordatos una garantía tanto del derecho al impuesto eclesiástico como de su posición de corporación de derecho público, que excluye la posibilidad de que pierda tal *status* por una decisión unilateral del Estado.

II. EL DERECHO, LAS FUENTES DE DERECHO Y EL SUJETO ACTIVO DEL IMPUESTO ECLESIAÍSTICO

1. *El derecho al impuesto eclesiástico*

La fuente común, válida para todas las confesiones religiosas y todos los Länder y primera en la jerarquía legal, la constituye el hoy art. 140 de la Ley fundamental de 23 de mayo de 1949, que recoge las disposiciones de la Constitución de Weimar, en cuyo ya citado art. 137, VI quedó fijado el derecho de las confesiones religiosas al impuesto eclesiástico: «Las disposiciones de los art. 136, 137, 138, 139 y 141 de la Constitución alemana del 11 de agosto de 1919 son parte integrante de la presente Ley fundamental»⁸⁹.

Con frecuencia se ha reprochado al Constituyente de 1949 que haya rehuido una nueva formulación de todas las materias religiosas mediante una propia y nueva elaboración en la misma Ley fundamental en lugar de una recepción de las disposiciones de la Constitución de Weimar, un nuevo artículo sobre la libertad de conciencia y de creencia en el art. 4 de la Ley fundamental, y en la materia religiosa de enseñanza⁹⁰. Esa forma de regulación es un «resultado de emergencia y apuro en el trabajo parlamentario para la Constitución» como lo expresa R. Smend⁹¹. Por un lado, se trata de un compromiso igual al de Weimar, pues no se pudo llegar a un acuerdo

89. Art. 140 de la Ley fundamental: «Die Bestimmungen der Artikel 136, 137, 138, 139 und 141 der Deutschen Verfassung vom 11. August 1919 sind Bestandteile dieses Grundgesetzes», traducción de *Constitución y Relaciones...*, pp. 229, 230.

90. U. SCHEUNER, «Das System der Beziehungen...», p. 31; A. HOLLERBACH, «Verfassungsrechtliche Grundlagen des Staatskirchenrechts» en *Handbuch des Staatskirchenrechts...*, p. 228; para el desarrollo histórico de los artículos eclesiásticos en Consejo parlamentario cfr. K. B. DOEMMING, R. W. FÜSSLEIN, W. MATZ, «Entstehungsgeschichte der Artikel des Grundgesetzes» en *Jahrbuch des öffentlichen Rechts*, vol. I, 1951.

91. «Verlegenheitsergebnis verfassungsrechtlicher Parlamentsarbeit», R. SMEND, «Staat und Kirche nach dem Bonner Grundgesetz» en *Zeitschrift für evangelisches Kirchenrecht*, 1951, p. 11.

entre las distintas propuestas en el Consejo parlamentario; y por otra parte, las soluciones adoptadas por el Constituyente de Weimar se consideraban válidas y aceptables respecto a las relaciones Iglesia-Estado y las materias eclesiásticas por la R. F. de Alemania, de tal manera que se optó por introducir el sistema anteriormente vigente en general de la Ley fundamental⁹². La garantía del impuesto eclesiástico encontró así acceso en la Ley fundamental.

La opinión común y la jurisprudencia en el tiempo de la República Weimar lo había considerado como una garantía de unos privilegios adquiridos por las corporaciones de derecho público durante el siglo XIX en los territorios particulares, otorgados por el Estado. Se advierte un desarrollo en el fundamento jurídico del impuesto eclesiástico, posterior a la Ley Fundamental de Bonn, que sobrepasa el carácter de un mero privilegio garantizado. Fundamento y razón para esta nueva consideración son las relaciones actuales y las mismas normas de la Ley Fundamental. El desarrollo de las nuevas relaciones entre Iglesia y Estado, lo ha revelado sobre todo U. Scheuner⁹³. Con la «recepción formal de los artículos eclesiásticos» no se quiere decir que se haya asumido también el mismo sistema del derecho eclesiástico del Estado⁹⁴. El Tribunal Federal Constitucional delimita el derecho en el sentido de que el derecho al impuesto eclesiástico no se puede considerar como constitucional por la mera existencia del art. 137, VI de la Constitución de Weimar en relación con art. 140 de la Ley fundamental, sino que se debe interpretar el derecho según el conjunto de las normas constitucionales⁹⁵.

Punto central para una nueva consideración de un derecho al fun-

92. Cfr. A. HOLLERBACH, «Verfassungsrechtliche Grundlagen...», pp. 224. 228, 229.

93. Así por ejemplo en su ya citada aportación «Das System der Beziehungen...».

94. Cfr. H. MARRE, P. HOFFACKER, *Das Kirchensteuerrecht...*, p. 54; A. HAMANN, *Das Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland vom 23. Mai 1949*, Berlin, Neuwied, Darmstadt, 1956, p. 412; W. STEINMÜLLER, «Kirchenrecht und Kirchensteuer» en *Essener Gespräche zum Thema Kirche und Staat*, Münster, 1970, vol. IV, p. 202, lo considera como un desarrollo especial a pesar de una separación; U. SCHEUNER, «Erörterungen und Tendenzen im gegenwärtigen Staatskirchenrecht» en *Essener Gespräche...*, vol. I, p. 111: «La continuidad externa en la recepción de los artículos eclesiásticos de la Constitución de Weimar, en el art. 140 de la Ley fundamental esconde los problemas profundos de su replanteamiento bajo unas relaciones que han cambiado» (Die äussere Kontinuität in der Übernahme der meisten Kirchenartikel der Weimarer Verfassung in das Grundgesetz in art. 140 verbirgt die tieferliegenden Probleme einer Neugestaltung unter verwandelten Verhältnissen).

95. Decisión del Tribunal Federal Constitucional del 14.XII.1965, en *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, vol. 19, p. 229.

damento de las confesiones religiosas es su posición pública dentro de la organización estatal. En las relaciones actuales esta posición pública ya no deriva de un otorgamiento por parte del Estado, sino que se considera que compete a las confesiones religiosas por su significado en el Estado y por su propia naturaleza⁹⁶. Es la misión pública que el Estado reconoce como propia de las confesiones religiosas. Como otros grupos sociales en el Estado, asociaciones y entidades, también ellas ejercen una actividad pública, que sobrepasa el ámbito privado e incluso a otros grupos como los partidos o sindicatos⁹⁷.

El otro elemento del fundamento jurídico del impuesto eclesiástico, dentro de las relaciones entre Iglesia y Estado, es la realidad constitucional de unas relaciones de coordinación y cooperación. Aunque la Ley fundamental misma no exige tales principios sino sólo los permite⁹⁸ y algunos autores quisieron, incluso, negar la posibilidad de una coordinación y cooperación entre Iglesia y Estado como sistema de sus relaciones⁹⁹, sin embargo, múltiples elementos que muestran tal coordinación en el sentido de que «el ordenamiento del Derecho eclesiástico del Estado en la R. F. de Alemania, une a base de una separación institucional y organizatoria entre Estado e Iglesia y de una neutralidad estricta, con la garantía de una libertad religiosa individual plena y una libre actividad de las Iglesias y de todas las demás confesiones religiosas e ideológicas, con el reconocimiento de la posición de las Iglesias en el ámbito de lo público, que encuentra su expresión en la concesión de un *status* jurídico-público por la misma Constitución tanto en formas múltiples de una cooperación estatal-eclesiástica como en el fomento de las Iglesias y confesiones religiosas»¹⁰⁰.

96. Cfr. K. SCHLAICH, «Der Öffentlichkeitsauftrag der Kirchen» en *Handbuch des Staatskirchenrechts...*, vol. II, pp. 261, 262.

97. Dice el preámbulo del Contrato entre el Gobierno de Baja Sajonia y la Iglesia territorial evangélica de 19 de marzo de 1955, *Recopilación de leyes y ordenanzas*, 1955, p. 159: «El Gobierno territorial de Baja Sajonia y las Iglesias evangélicas territoriales de Baja Sajonia han acordado en concordancia sobre la misión pública y su autonomía» (Die niedersächsische Landesregierung und die Evangelischen Landeskirchen haben in Übereinstimmung über den Öffentlichkeitsauftrag der Kirchen und ihre Eigenständigkeit beschlossen...) en W. WEBER, *Die Konkordate...*, p. 213; H. CONRAD, *Der Öffentlichkeitsauftrag...*, p. 22, destaca que por esta «fórmula de Loccum» se habían conectado ambas esferas de la Iglesia y del Estado y pone de manifiesto la tendencia actual a la unión. Las mismas formulaciones se acogieron en los contratos de Schleswig-Holstein (1957), Hessen (1960) y Rhenania Palatinado (1962).

98. Cfr. A. HOLLERBACH, «Vertragsrechtliche Grundlagen des Staatskirchenrechts» en *Handbuch des Staatskirchenrechts...*, p. 278.

99. Cfr. las distintas teorías en H. MARRE, «Zur Koordination von Kirche und Staat» en *Deutsches Verwaltungsblatt*, 1966, pp. 11, 12.

100. «Die staatskirchenrechtliche Ordnung in der Bundesrepublik Deutschland

A través del derecho concordatario y contractual se llegó a una coordinación muy estrecha y hoy, los concordatos y contratos eclesiásticos entre las confesiones religiosas y el Estado sirven como instrumento especialmente adecuado para las relaciones entre Iglesia y Estado ¹⁰¹.

Al mismo tiempo, la coordinación entre las confesiones religiosas y el Estado no sólo es un nuevo fundamento jurídico que sustituye el carácter privilegiado del impuesto eclesiástico, sino que tal coordinación se hace necesaria por la misma naturaleza y sistema actual del impuesto eclesiástico, ya que reivindica una estrecha colaboración entre las confesiones religiosas y el Estado ¹⁰².

No basta con afirmar la justificación del impuesto eclesiástico por la recepción jurídico-material en el sistema actual de las relaciones Iglesia-Estado de Weimar, sino que hay que concretar su relación con otras normas de derechos fundamentales en la misma Ley fundamental.

El Tribunal Federal Constitucional, al igual que la doctrina del derecho eclesiástico del Estado, puso de manifiesto que el derecho al impuesto eclesiástico no está en un rango inferior a las demás normas constitucionales en materia religiosa y no se presenta como una excepción de carácter especial ¹⁰³. Está en concordancia, por ejemplo, con el principio de la neutralidad del Estado, expresado por art. 137,I: «No existe una Iglesia estatal». El concepto de neutralidad significa que el Estado como tal ya no reconoce una determinada confesión religiosa

verbindet auf der Grundlage einer institutionellen und organisatorischen Trennung von Staat und Kirche und strikter religiöser Neutralität des Staates die Gewähr umfassender individueller Religionsfreiheit und freier Betätigung der Kirchen und sämtlicher übrigen Religions- und Weltanschauungsgemein und chaf-ten mit der Anerkennung einer Stellung der Kirchen im Bereich des Öffentlichen, die in der Verleihung eines öffentlichrechtlichen Status durch die Verfassung selbst und in vielfältigen Formen einer staatlich-kirchlichen Kooperation sowie in der Förderung der Kirchen und übrigen Religionsgemeinschaften durch den Staat Ausdruck findet», J. LISTL, «Das Verhältnis von Kirche und Staat in der Bundesrepublik Deutschland» en *Grundriss des nachkonziliären Kirchenrechts*, editado por J. LISTL, H. MÜLLER y H. SCHMITZ, Ratisbona, 1980, p. 857.

101. Cfr. H. MARRE, «Das kirchliche Besteuerungsrecht» en *Handbuch des Staatskirchenrechts...*, vol. II, p. 17; A. ALBRECHT, *Koordination von Kirche und Staat in der Demokratie*, Friburgo, Basilea, Viena, 1965, p. 101.

102. Cfr. J. ISENSEE, «Las fuentes financieras de las Iglesias en el Derecho eclesiástico del Estado en la R. F. de Alemania» en *Simposio sudamericano-alemán sobre Iglesia y Estado*, Quito, 1980, p. 189.

103. Decisión del Tribunal Federal Constitucional de 14 de diciembre de 1965, en *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, vol. 19, p. 219; cfr. T. MAUNZ, G. DÜRIG, R. HERZOG, *Grundgesetz*, Kommentar, Munich, 1980, vol. III, n.º 2, art. 140.

y sus doctrinas como suyas, sino que permanece a cierta distancia frente a contraposiciones y diferencias religiosas de tal manera que se le impide la identificación con una confesión concreta. Se entiende como «hogar para todos los ciudadanos»¹⁰⁴. Al mismo tiempo la neutralidad del Estado no quiere decir indiferencia respecto al fenómeno religioso¹⁰⁵. El principio de neutralidad religiosa no relega el fenómeno religioso a la vida privada e incluso, «sería injusto que el Estado asignara a las comunidades religiosas un lugar en el Derecho privado»¹⁰⁶. La exclusión del fomento financiero como consecuencia y parte integrante del fomento del fenómeno religioso, sería contrario al concepto de neutralidad¹⁰⁷, pues contradiría al principio de no-identificación con una tendencia laicista y una propia «Weltanschauung» (ideología), con que el Estado no puede identificarse¹⁰⁸. En definitiva, no existe una incompatibilidad del derecho al impuesto eclesiástico con el principio de neutralidad estatal¹⁰⁹.

El derecho al impuesto eclesiástico tampoco contradice al principio de paridad que se puede describir, con un concepto de M. Heckel, como la «igualdad de derecho de distintas creencias y confesiones religiosas en un orden público constitucional a base de igualdad de valor y de rango igual»¹¹⁰. Todas las confesiones religiosas pueden

104. «Der Staat ist Heimstätte aller Bürger... und untersagt die Privilegierung bestimmter Bekenntnisse» en Decisión del Tribunal Federal Constitucional del 14 de diciembre de 1965 en *Entscheidungen...*, 19, p. 216.

105. Cfr. T. MAUNZ, G. DÜRIG, R. HERZOG, *Grundgesetz...*, n.º 52, art. 140; U. SCHEUNER, «Das System der Beziehungen...», p. 62; A. FRH. V. CAMPENHAUSEN, «Kirche und Staat» en *Meyers Enzyklopädisches Lexikon*, Mannheim, 1975, vol. XIII, p. 699; J. LISTL, «Die Lehre der Kirche über das Verhältnis von Kirche und Staat» en *Grundriss des nachkonziliären Kirchenrechts...*, p. 839; H. SIMON, «Das Verhältnis von Kirche und Staat nach der Lehre der evangelischen Kirche» en *Handbuch des Staatskirchenrechts...*, vol. I, p. 211.

106. U. SCHEUNER, «La aportación de las Iglesias...», p. 36; Cfr. A. FRH. V. CAMPENHAUSEN, *Kirche und Staat...*, p. 703; W. RÜFNER, «Zur Frage der Verfassungsmässigkeit der Kirchensteuer» en *Neue Juristische Wochenschrift*, 1971, p. 16.

107. Cfr. A. FRH. V. CAMPENHAUSEN, «Staat und Kirche...», p. 699; C. ALBIÑANA, «El régimen jurídico-económico de la Iglesia en España» en *Constitución y Relaciones...*, p. 117.

108. Cfr. J. LISTL, «Glaubens, Gewissens, Bekenntnis und Kirchenfreiheit» en *Handbuch des Staatskirchenrechts...*, vol. I, p. 402 con referencia a U. SCHEUNER.

109. Cfr. K. SCHLAICH, «Zur weltanschaulichen und konfessionellen Neutralität des Staates» en *Essener Gespräche...*, vol. IV, p. 44; H. W. STRÄTZ, «Kirchliches Mitgliedschaftsrecht und staatliche Kirchensteuerpflicht» en *Neue Juristische Wochenschrift*, 1971, p. 2193; H. MARRE, «Kirchliches Besteuerungsrecht...», pp. 9, 10.

110. «Gleichberechtigung verschiedener Bekenntnisse und Bekenntnisgemein-

aprovechar la posibilidad de recaudación de unos impuestos eclesiásticos mientras sean corporaciones de derecho público, lo cual lo garantiza el art. 137,V de la Constitución de Weimar: «A las demás sociedades religiosas se les concederán, si lo solicitasen, los mismos derechos (de ser corporación de derecho público), siempre que por su estatuto y por el número de miembros ofrezcan garantía de duración»¹¹¹.

Por último, el problema de la constitucionalidad del impuesto eclesiástico se mide por el principio de libertad religiosa, contenido en el art. 4 de la Ley fundamental, en cuanto el derecho al impuesto eclesiástico impide o respeta la libertad de las confesiones religiosas mismas y en cuanto, respecto al individuo, contradice al derecho de no sufrir inconvenientes o perjuicios por la pertenencia a una confesión religiosa, en concreto al derecho de la «negative Finanzierungsfreiheit» (libertad religiosa negativa de financiación).

Dice el art. 4 de la Ley fundamental:

1. «La libertad de creencia, de conciencia y la libertad de profesión religiosa e ideológica son inviolables.
2. El libre ejercicio del culto estará garantizado»¹¹².

El Estado obliga a los propios fieles a pagar el impuesto eclesiástico. Pero sólo obliga en cuanto reconoce el derecho de las confesiones religiosas a recaudar un impuesto eclesiástico. El Estado mismo se limita a proporcionar los medios administrativos y de ejecución que afectan a los ciudadanos. La relación jurídica que origina la obligación de pagar el impuesto eclesiástico no existe entre Estado y ciudadano sino entre ciudadano y la propia confesión religiosa, pues la obligación surge de la pertenencia a la Iglesia como título jurídico, una relación en la cual el Estado no interviene de modo alguno¹¹³. Mientras

schaften in einer politischen Verfassungsordnung auf der Grundlage ihrer Gleichwertigkeit und ihres Gleichranges», M. HECKEL, «Die religionsrechtliche Parität» en *Handbuch des Staatskirchenrechts...*, vol. I, p. 445.

111. «Anderen Religionsgesellschaften sind auf ihren Antrag gleiche Rechte zu gewähren, wenn sie durch ihre Verfassung und die Zahl ihrer Mitglieder die Gewähr der Dauer bieten»; traducción de *Constitución y relaciones...*, p. 231; el paréntesis es mío.

112. Art. 4, I: «Die Freiheit des Glaubens, des Gewissens und die Freiheit des religiösen und weltanschaulichen Bekenntnisses sind unverletzlich».

II: «Die ungestörte Religionsausübung wird gewährleistet»; traducción de *Constitución y Relaciones...*, p. 227.

113. Cfr. la decisión del Tribunal Federal Constitucional del 14 de diciembre de 1965, en *Entscheidungen...*, 19, p. 217.

una persona se decida libremente a pertenecer a la Iglesia tiene que someterse a su ordenamiento. «La obligación del impuesto eclesiástico es una consecuencia de la pertenencia a las confesiones religiosas, que no viola la libertad religiosa, sino que la realiza»¹¹⁴. Así, pues, no está en peligro la libertad religiosa de los ciudadanos.

El derecho al impuesto eclesiástico es a la vez expresión de la libertad religiosa de las mismas confesiones religiosas. El Tribunal Federal Constitucional y el Tribunal Federal Administrativo han puesto de manifiesto que el derecho fundamental no sólo de las personas individuales sino también de las confesiones religiosas como asociaciones¹¹⁵. Si a las confesiones religiosas se les garantiza el derecho al libre ejercicio del culto, pertenece a tal derecho, como parte integrante, también el derecho de disponer de los recursos económicos necesarios, imprescindibles para el desarrollo de la vida religiosa. Es el «sustrato material» del derecho de autonomía eclesiástica, «que hace plena la libertad de la Iglesia por el aseguramiento material»¹¹⁶. Para ello no basta el derecho genérico de poder disponer medios económicos, sino que el Estado ha de fomentar, de manera positiva, el desarrollo económico de las confesiones religiosas, lo cual constituye un complemento esencial de la libertad religiosa¹¹⁷.

Se ha discutido si el derecho al impuesto se constituye como propio derecho fundamental. Mientras en la jurisprudencia de Prusia y Weimar se lo consideraba así, hoy no se lo considera como tal, sino que constituye un derecho accesorio al derecho de autodeterminación de las confesiones religiosas, de tal manera que el Estado puede modificarlo e incluso limitarlo, sin embargo no puede abolirlo en su conjunto¹¹⁸.

Se puede concluir que el derecho al impuesto eclesiástico se encuentra correctamente encuadrado en el sistema de las relaciones actuales entre Iglesia y Estado y está en concordancia también con el

114. H. MARRE, P. HOFFACKER, *Das Kirchensteuerrecht...*, p. 101.

115. Decisiones del Tribunal Federal Administrativo de 8 de febrero de 1963, en *Neue Juristische Wochenschrift*, 1963, p. 1170 y de 20 de julio de 1962 en *Monatszeitschrift für deutsches Recht*, 1962, p. 849; Decisión del Tribunal Federal Constitucional de 4 de octubre de 1965, en *Entscheidungen...*, 19, p. 132.

116. A. FRH. V. CAMPENHAUSEN, *Staatskirchenrecht...*, p. 153.

117. Cfr. H. MARRE, P. HOFFACKER, *Das Kirchensteuerrecht...*, 102; R. WEEBER, «Die Kirche und ihr Geld» en *Herderkorrespondenz*, 1972, p. 397.

118. Cfr. H. MARRE, «Das kirchliche Besteuerungsrecht...», p. 15, H. PAULICK, *Lehrbuch des allgemeinen Steuerrechts*, Colonia, Berlín, Bonn, Munich, 1977, p. 64; respecto a la jurisprudencia actual cfr. decisión del Tribunal Federal Constitucional de 14 de diciembre de 1965 en *Entscheidungen...*, 19, p. 217.

derecho constitucional material dentro del conjunto de las normas de la Ley fundamental ¹¹⁹.

Respecto al Derecho canónico, no cabe duda que la Iglesia puede adquirir bienes temporales y disponer de un patrimonio propio. El derecho de recaudar impuestos se deduce del c. 1496: «Tiene asimismo la Iglesia derecho, independiente de la potestad civil, a exigir de los fieles lo que sea necesario para el culto divino, la honesta sustentación de los clérigos y demás ministros y otros fines propios de ella».

El fundamento para este derecho se encuentra en la misma constitución da la Iglesia católica como sociedad visible, constituida así según la misma voluntad fundacional de Cristo. El derecho a adquirir bienes existe independientemente del Estado y no depende de la concesión o negación del Estado y, en consecuencia, la Iglesia podría recaudar un propio impuesto, aunque el Estado se lo negara ¹²⁰.

El caso particular del impuesto eclesiástico consiste en que la Iglesia se sirve del poder temporal para poder cobrar tales contribuciones. El impuesto, en la forma que tiene en el sistema actual de Alemania, sólo es realizable con la colaboración por parte del Estado. La Iglesia, al menos *de facto*, no puede cobrar forzosamente el impuesto eclesiástico.

Por eso, el impuesto eclesiástico se caracteriza como un asunto común entre la Iglesia y el Estado, según opinión unánime en doctrina y jurisprudencia ¹²¹.

Hay que advertir, como destaca H. Marre, que la Iglesia posee un derecho propio a contribuciones ciertamente también en el caso de que el Estado no preste su ayuda ¹²². Con la colaboración del Estado, confluyen dos derechos soberanos en el sistema del impuesto eclesiás-

119. Cfr. por ejemplo K. TIPKE, *Steuerrecht*, Colonia, 1978, pp. 421, 422; respecto a la incorporación material de los artículos de Weimar, cfr. A. HOLTERBACH, «Verfassungsrechtliche Grundlagen...», p. 228.

120. C. 1495, § 1: «La Iglesia y la Sede Apostólica, libre e independiente de la potestad civil, tiene derecho innato de adquirir, retener y administrar bienes temporales para el logro de sus propios fines»; cfr. E. EICHMANN, *Lehrbuch...*, p. 145; A. FRH. V. CAMPENHAUSEN, «Kircheneintritt, Kirchenaustritt, Kirchensteuer nach staatlichem und kirchlichem Recht» en *Die öffentliche Verwaltung*, 1970, pp. 801, 802; K. MÖRSDORF, *Kirchenrecht...*, vol. II, p. 492.

121. Decisión del Tribunal Federal Constitucional de 14 de diciembre de 1965, en *Entscheidungen...*, 19, p. 217 y de 31 de marzo de 1971 en *Entscheidungen...*, 30, p. 421; decisión del Tribunal Federal Administrativo de 9 de julio de 1965, en *Entscheidungen in Kirchensachen*, 7, p. 219; cfr. J. ISENSEE, «La financiación...», p. 94; W. STRÄTZ, «Kirchliches Mitgliedschaftsrecht...», p. 2193; J. LISTL, *Das Grundrecht der Religionsfreiheit in der Rechtssprechung der Gerichte der Bundesrepublik Deutschland*, Berlín, 1971, p. 218.

122. H. MARRE, P. HOFFACKER, *Das Kirchensteuerrecht...*, p. 115.

tico. Ni el derecho propio de la Iglesia, sin duda un derecho soberano, ni el derecho, también soberano, del Estado, llevan por sí sólo a la figura del impuesto eclesiástico. Se trata, pues, «de un tributo eclesiástico, que sólo se distingue de una contribución interna eclesiástica, por el hecho de que se recauda por la administración de Hacienda estatal, a cuenta y a nombre de la confesión religiosa o de una sociedad ideológica, y que puede ser ejecutado soberanamente»¹²³.

2. *Las fuentes de derecho*

Mientras en las leyes tributarias antes de la República de Weimar, e incluso hasta la Ley fundamental de 1949, se reguló la materia del impuesto eclesiástico hasta los pormenores en la legislación estatal, hoy, por el carácter de asunto común entre el Estado y la Iglesia, el derecho al impuesto eclesiástico tiene tres grupos de fuentes de derecho, a saber: el derecho estatal —el derecho constitucional, la Ley fundamental y las Constituciones de los Länder, por un lado y, por otra parte, las leyes del impuesto eclesiástico y sus respectivas leyes de ejecución—; en segundo lugar el derecho propio de las confesiones religiosas, que consiste en los reglamentos tributarios de las diócesis y de los demás acreedores fiscales y en las decisiones sobre el monto del impuesto por parte de los órganos eclesiásticos de las asociaciones eclesiásticas tributarias; y, por último, existen fuentes comunes de ambos poderes legislativos en materia del impuesto eclesiástico, es decir, el derecho concordatario y los demás acuerdos entre el Estado y las confesiones religiosas. «Estas fuentes de derecho distintas se entrelazan y prueban que el impuesto eclesiástico es un asunto común entre la Iglesia y el Estado que presupone, tanto en la legislación como en la práctica, una colaboración estrecha entre ambas partes»¹²⁴.

Especial relevancia tiene el derecho concordatario y contractual

123. «Bei der Kirchensteuer handelt es sich um eine ihrem Wesen nach kirchliche Abgabe, die sich von einem Kirchenbeitrag nur dadurch unterscheidet, dass sie von der staatlichen Finanzverwaltung für Rechnung und Namen einer öffentlich-rechtlichen Religions— oder Weltanschauungsgemeinschaft erhoben wird und hoheitlich begetrieben werden kann», J. LISTL, *Das Grundrecht...*, p. 219.

124. «Diese verschiedenen Rechtsquellen greifen ineinander und dokumentieren schon auf diese Weise, dass es sich bei der Kirchensteuer um eine gemeinsame Angelegenheit von Kirche und Staat handelt, die bezüglich ihrer Normierung wie ihrer praktischen Handhabung ein enges Zusammenwirken der beiden Partner voraussetzt», A. HOLLERBACH, «Exkurs: Kirchensteuer, Kirchenbeitrag» en *Grundriss des nachkonziliären Kirchenrechts...*, p. 722.

acordado entre la Santa Sede y la R. F. de Alemania, entre los gobiernos de los Länder y los obispados, entre las Iglesias territoriales evangélicas de cada Land y, por último, entre las demás confesiones religiosas y los respectivos Länder. Todos ellos no sólo figuran como un mero refuerzo o una garantía más del derecho al impuesto eclesiástico, sino como manifestación directa de «una forma especialmente adecuada»¹²⁵ de llevar a cabo la coordinación entre el Estado y las confesiones religiosas. Así, existe la tendencia en el reciente derecho concordatario a fijar no sólo los principios generales, sino regular a través de acuerdos, asuntos comunes y descender a las regulaciones más prácticas, de tal manera que se puede ver en ellos una fuente jurídica directamente aplicable.

A nivel federal está vigente todavía el ya citado «Reichskonkordat» del 20 de julio de 1933 que garantiza el derecho al impuesto eclesiástico e impide una abolición unilateral por parte del Estado¹²⁶.

También muchos de los Länder regularon la materia del impuesto eclesiástico de acuerdo con las respectivas confesiones religiosas. En ellos suele recogerse el derecho al impuesto eclesiástico, como en el concordato entre Baja Sajonia y la Santa Sede de 26-II-1965: «Las diócesis y las parroquias están autorizadas a percibir impuestos eclesiásticos de sus miembros según las leyes estatales, a base de reglamentos tributarios» (artículo 14,1). Dentro del derecho concordatario, se han llevado a cabo también recientemente, acuerdos singulares entre los Länder y las diócesis, como ya se había hecho anteriormente en otras materias eclesiásticas concretas. Así se llegó a los dos acuerdos de los Länder Sarre y Rhenania-Palatinado con los obispados de Espira y Tréveris, y Colonia, Limburg, Maguncia, Espira y Tréveris, respectivamente, y el convenio entre el Land Hesse y los obispados de Limburg, Maguncia y Fulda del 29 de marzo de 1974¹²⁷.

125. «Eine besonders sachgemessene Form», H. MARRE, «Das kirchliche Besteuerungsrecht...», p. 17; cfr. también U. SCHEUNER, «Erörterungen und Tendenzen...», p. 109.

126. Respecto a la afirmación de la validez del Concordato del Reich cfr. la decisión del Tribunal Federal Constitucional de 26 de marzo de 1957, en *Entscheidungen...*, 6, p. 307, aunque se trata de una decisión en materia de enseñanza; cfr. también H. J. BECKER, *Zur Problematik des Reichskonkordats*, Münster, 1956, p. 50.

127. Contrato del Land Sarre con las diócesis de Espira y Tréveris, sobre la posición jurídica y la administración patrimonial de las diócesis, de 29 de junio de 1977, en Boletín Oficial de la diócesis de Espira, 1977, pp. 613-620 y de Tréveris, 1977, pp. 164-167, en *Archiv für katholisches Kirchenrecht*, 1975, pp. 566-571 y contrato del Land Hessen con las diócesis de Limburgo, Maguncia y Fulda de 29 de marzo de 1974 en *Archiv für katholisches Kirchenrecht...*, 1974, pp. 587-595.

3. *El acreedor fiscal*

Aunque el Estado intervenga en materia del impuesto eclesiástico y preste sus medios administrativos y judiciales, y aunque se trate de un impuesto en sentido del derecho fiscal estatal, el acreedor fiscal, se determina en el art. 140 de la Ley fundamental en relación con el art. 137,III de la Constitución de Weimar, es decir «las sociedades religiosas que sean corporaciones de derecho público».

El concepto de corporación de derecho público se aplicó a las confesiones religiosas, teniendo presente su posición dentro del Estado, equiparándolas a las estatales, las cuales se pueden definir como «unidades administrativas con capacidad jurídica, que cumplen, con mayor o menor dependencia de las instancias estatales inmediatas, tareas públicas que, de otra maera, el Estado mismo tendría que desempeñar»¹²⁸ y que se presentan como una administración estatal mediata. Mientras al principio esta equiparación fue adecuada, ya que el Estado consideraba a las confesiones religiosas a su servicio, ya en la Constitución de Weimar se estimaba que tal concepto no coincidía con la forma jurídica, según el derecho administrativo, de las corporaciones de derecho público estatales, aunque se optó por mantener esta forma, por los derechos adquiridos por parte de las confesiones religiosas, entre ellos el impuesto eclesiástico.

Aunque en el derecho actual se mantiene la misma forma jurídica, las confesiones religiosas tienen poco en común con este concepto, hasta denominarla un «título de honor enigmático»¹²⁹. El hecho de que las confesiones religiosas no cumplen, con sus propios fines, tareas estatales y de que posean una independencia del Estado, hace que las confesiones religiosas, no estén sometidas al control estatal y a la jerarquía administrativa, características propias de las corporaciones de derecho público estatales. Se puede definir hoy, en consecuencia, a las confesiones religiosas como «corporaciones de derecho público, exentas del control estatal»¹³⁰.

Actualmente figuran como acreedores fiscales, dos tipos de personas jurídicas o de asociaciones tributarias eclesiásticas, en la termi-

128. «...rechtsfähige Verwaltungseinheiten, die in mehr oder weniger grosser Abhängigkeit von unmittelbaren Staatsbehörden öffentliche Aufgaben erfüllen, die ansonsten vom Staat selbst wahrgenommen werden müssten», E. FRIESENHAHN, «Die Kirchen und Religionsgemeinschaften als Körperschaften des öffentlichen Rechts» en *Handbuch des Staatskirchenrechts...*, vol. I, p. 549; cfr. H. J. WOLFF, *Verwaltungsrecht*, Nördlingen, 1959, pp. 171, 172.

129. R. SMEND, «Staat und Kirche...», p. 9.

130. «Staatsaufsichtsfreie Körperschaften», H. MARRE, «Zur Koordination von Kirche und Staat...», p. 10.

nología del derecho del impuesto eclesiástico, a saber: las diócesis y las Iglesias territoriales como acreedores fiscales supralocales; y las parroquias y asociaciones parroquiales como acreedores fiscales locales. Los últimos son actualmente, sólo en algunos casos particulares, acreedores fiscales. La Iglesia católica y en su mayoría también la Iglesia protestante han optado por un sistema tributario supralocal, es decir, a nivel diocesano o a nivel de Iglesia territorial y han abandonado desde 1945, el sistema local del impuesto eclesiástico ¹³¹.

Indudablemente, el sistema local evita la dependencia económica de la parroquia de la diócesis y tiene además la ventaja de que los propios fieles conocen los objetivos concretos, financiados por sus contribuciones; así el sistema lleva a la autofinanciación de las parroquias ¹³².

Todas estas ventajas, sin embargo, no lograron mantener el sistema frente a sus inconvenientes y a la necesidad práctica de introducir un sistema del impuesto supralocal. Por un lado, la recaudación del impuesto eclesiástico con ayuda de las autoridades estatales hacía necesarias unos tipos tributarios iguales en toda la diócesis y dentro de un Land, ya que sería un trabajo administrativo excesivo fijar para cada uno de los contribuyentes el impuesto eclesiástico según los tipos previstos en cada una de las parroquias ¹³³. Por otra parte, con el sistema supralocal se llega a una distribución más equilibrada y justa de los ingresos. Esto hace desaparecer grandes diferencias económicas entre las parroquias, producidas por capacidades económicas distintas —por ejemplo entre las parroquias rurales y parroquias en zonas industriales— y lleva también en consecuencia, a un gravamen tributario equilibrado respecto a los contribuyentes, ya que los gravámenes tributarios en el sistema local, se constituían según las necesidades de las parroquias ¹³⁴. Con ello desaparece también un efecto negativo práctico: la queja de los fieles de tener que pagar más que en la parroquia vecina. Por último, se optó por un sistema supralocal por las crecientes necesidades diocesanas y universales de

131. Cfr. H. MARRE, «Das kirchliche Besteuerungsrecht...», pp. 26, 27; H. ENGELHARDT, *Die Kirchensteuer in der Bundesrepublik Deutschland*, Bad Homburg v.d.H., Berlín, Zurich, 1968, p. 55; las diferencias entre la Iglesia católica y protestante se deben todavía hoy, al hecho de que la comunidad local figura como unidad principal según la constitución del derecho protestante.

132. Cfr. P. MEID, «Diözesan— oder Ortskirchensteuer?», en *Trierer Theologische Zeitschrift*, 1949, p. 160; G. BÖHLIG, *System und Probleme...*, p. 129.

133. Cfr. P. MEID, «Diozesankirchensteuer...», p. 161.

134. Cfr. P. MEID, *ibidem*; H. MARRE, «Das kirchliche Besteuerungsrecht...», p. 27.

la Iglesia, por un mejor equilibrio financiero, y por la simplificación de la estructura administrativa de la financiación ¹³⁵.

III. LA NATURALEZA JURÍDICA, LOS TIPOS Y LA OBLIGACIÓN DEL IMPUESTO ECLESIAÍSTICO

1. *La naturaleza jurídica del impuesto eclesiástico*

El impuesto eclesiástico es un impuesto tal como lo percibe el derecho fiscal estatal, en el sentido del párrafo 3 de la Ley General Tributaria: «Impuestos son prestaciones monetarias o contribuciones, que no figuran como contraprestación de una prestación particular, y que son implantados por una entidad común de derecho público para la adquisición de ingresos, sobre todos aquellos en los cuales se realizan los supuestos de hecho, a los cuales la ley conecta la obligación tributaria» ¹³⁶.

Aunque el Estado trate al impuesto eclesiástico como un impuesto estatal según el derecho fiscal, se trata (de hecho y de derecho) de un impuesto de las confesiones religiosas. «El impuesto eclesiástico no es un tributo estatal para fines eclesiásticos sino un tributo eclesiástico» ¹³⁷.

Se podría dudar de su característica de verdadero impuesto en lo referente a su carácter coactivo, esencial para cualquier impuesto, que lo distingue así de otras contribuciones, teniendo en cuenta que los contribuyentes pueden sustraerse de su obligación por la salida de la Iglesia o de las confesiones religiosas. Pero, hay que tener en cuenta que el texto legal del párrafo 3 de la Ley General Tributaria exige la existencia de supuestos de hecho, con los que la ley vincula la obligación fiscal posterior. El supuesto de hecho específico del impuesto

135. H. MARRE, *ibidem*.

136. § 3 de la Ley General Tributaria del 1 de enero de 1977: «Steuern sind Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einkünften allen auferlegt wird, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft» en H. PAULICK, *Lehrbuch...*, p. 60; cfr. también C. ALBIÑANA, *El régimen jurídico...*, p. 108; respecto a la Ley General Tributaria en la forma del 22 de mayo de 1931 con la misma definición cfr. E. BECKER, A. RIEWALD, C. KOCH, *Reichsabgabenordnung*, Colonia, Bonn, Münster, Berlín, vol. I, 1963, p. 11.

137. «Die Kirchensteuer ist keine staatliche Abgabe für kirchliche Zwecke, sondern kirchliche Abgabe», H. ENGELHARDT, *Die Kirchensteuer...*, p. 30.

eclesiástico, es la pertenencia a la confesión religiosa. «El impuesto eclesiástico es un 'Mitgliedschaftssteuer' (impuesto de pertenencia) y sólo un impuesto en este sentido, ya que la Ley fundamental prohíbe... al Estado conceder a una confesión religiosa, competencias soberanas respecto a personas que no pertenecen a ella»¹³⁸.

Con tales características se trata, en consecuencia, de un verdadero impuesto en el sentido de derecho fiscal, no sólo de modo análogo, sino en el sentido propio de un impuesto. Es «una única o continua prestación monetaria recaudable de modo forzoso (a través del Estado) que se impone por parte de las confesiones religiosas jurídico-públicas, para cubrir sus necesidades financieras, sin ninguna contraprestación determinada, a todos aquellos de sus miembros, en los cuales se realizan los supuestos de hecho legales, a los cuales el derecho del impuesto eclesiástico conecta la obligación tributaria»¹³⁹.

El impuesto eclesiástico se distingue esencialmente de las «Kirchenbeiträge» (contribuciones obligatorias internas), que se dan actualmente en el sistema de financiación de Austria, «donde las contribuciones en el ámbito interno tienen un carácter similar al impuesto eclesiástico, pero en el ámbito estatal, se trata de un derecho privado, que permite su impugnación en la vía judicial ordinaria»¹⁴⁰.

2. Clases de impuesto eclesiástico

El impuesto eclesiástico, aunque las legislaciones territoriales no coinciden del todo, se puede dividir en cuatro clases, a saber:

138. «Die Kirchensteuer ist eine Mitgliedschaftssteuer, aber auch nur eine solche. Denn das Grundgesetz... verbietet dem Staat, einer Religionsgesellschaft hoheitliche Befugnisse gegenüber Personen zu verleihen, die ihr nicht angehören», A. HOLLERBACH, «Exkurs...», pp. 723, 724.

139. «Die (durch den Staat) zwangsweise beizutragende einmalige oder regelmässige Geldleistung, die von öffentlichen Religionsgemeinschaften zur Deckung ihres Finanzbedarfs ohne Gewährung einer bestimmten Gegenleistung denjenigen ihrer Mitglieder auferlegt wird, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Kirchensteuerrecht die Leistungspflicht knüpft», H. MARRE, «Das kirchliche Besteuerungsrecht...», p. 6; cfr. L. HEINRICHS, *Das Besteuerungsrecht...*, pp. 9-10; K. MÖRS DORF, *Kirchenrecht...*, vol. II, p. 496; F. GIESE, *Das deutsche Kirchensteuerrecht...*, p. 576.

140. «Die Kirchenbeiträge tragen im innerkirchlichen Bereich steuerähnlichen Charakter, im Aussenverhältnis aber angesichts ihrer Klagbarkeit im Zivilrechtsweg privatrechtlichen Charakter», H. R. KLECATSKY, «Lage und Problematik des österreichischen Kirchensteuersystems» en *Essener Gespräche zum Thema Kirche und Staat*, Münster, 1972, vol. VI; A. HOLLERBACH, «Exkurs...», p. 727.

- el impuesto eclesiástico sobre la renta (incluido el impuesto sobre el salario).
- el impuesto eclesiástico sobre el patrimonio.
- el impuesto eclesiástico sobre el terreno (fincas).
- el «Kirchgeld» (impuesto eclesiástico *per capita*).

Tal clasificación atiende a las distintas bases imponible según los tipos de ingresos o patrimonios.

La gran mayoría de ingresos de los impuestos eclesiásticos la constituye el impuesto eclesiástico sobre la renta (sobre el salario), ya que los impuestos sobre el patrimonio y sobre el terreno son impuestos estatales secundarios, y el impuesto eclesiástico *per capita* figura como impuesto suplementario a nivel local.

Otra clasificación se puede señalar por la *forma de recaudar* el impuesto eclesiástico, ya que puede tratarse de un impuesto eclesiástico con liquidación propia o de uno eclesiástico adicional por el sistema de recargo, exceptuando el impuesto eclesiástico *per capita* que siempre se recauda de forma directa. La diferencia de las dos formas consiste principalmente en que el primero atiende a la propia liquidación de la base imponible de los contribuyentes, con una tarifa propia (por eso se habla de un *sistema de tarifa*) el impuesto eclesiástico adicional atiende al mismo impuesto estatal —sobre la renta, sobre el patrimonio o sobre el terreno—, que sirve en este caso como base imponible al cual se implanta un recargo de un porcentaje determinado (se llama por consiguiente *sistema de recargo*).

Ambos sistemas son posibles según las legislaciones territoriales. Hasta ahora, sin embargo, no se ha hecho uso de un sistema de tarifa propia establecida por las propias confesiones religiosas, excepto el impuesto eclesiástico *per capita*, que por ser un impuesto local y por su propia naturaleza no puede ser recaudado por el sistema de recargo.

Aunque se recauda hoy el impuesto eclesiástico por un sistema de recargo, tal sistema no está libre de problemas e inconvenientes¹⁴¹. Por un lado el impuesto eclesiástico por recargo depende totalmente del impuesto estatal, tanto en la política fiscal como en los supuestos de hecho de los propios contribuyentes, lleva consigo efectos inmediatos para el impuesto eclesiástico¹⁴². Por otra parte, el impuesto eclesiástico puede perder, por su inserción en el sistema fiscal es-

141. Cfr. K. WALF, «Kirchensteuer als Existenzmittel» en *Concilium*, 14 (1978), p. 497, quien rechaza plenamente tal sistema de recargo.

142. Cfr. G. BÖHLIG, *System und Probleme...*, p. 139; H. MARRE, P. HOFFACKER, *Das Kirchensteuerrecht...*, p. 169.

tatal, en la práctica, parte de su carácter de impuesto eclesiástico, ya que se lo considera, en su administración, como cualquier otro impuesto estatal.

La dependencia del impuesto eclesiástico del sistema fiscal estatal se muestra, por ejemplo, en el impuesto eclesiástico sobre la renta, respecto a la progresión tributaria es decir el aumento de sus ingresos, cuya existencia puede estar justificada por una determinada política social por parte del Estado, pero no está necesariamente justificada respecto al impuesto eclesiástico¹⁴³. Aunque los criterios para una progresión son también válidos para el impuesto eclesiástico, ésta no puede subir hasta el infinito. Se podría pensar en un factor regulador respecto al impuesto eclesiástico en forma de un recargo descendente, como señala H. Engelhardt¹⁴⁴. Actualmente se opta por otro medio para equilibrar tales divergencias entre el derecho fiscal y derecho fiscal eclesiástico: la introducción de unos gravámenes máximos, para salvaguardar las características propias del impuesto eclesiástico¹⁴⁵.

Un problema semejante se encuentra en aquellas personas que, por sus ingresos, no alcanzan la base imponible mínima para el impuesto sobre la renta, fijada igualmente por una razón social y dependiente de la política social y tributaria del Estado. Sin embargo, en el ámbito eclesiástico, parece conveniente por razones de igualdad tributaria que no queden exentos del impuesto eclesiástico¹⁴⁶. Es decir, la fijación del límite inferior de la base imponible, no coincide en los

143. H. MARRE, «Das kirchliche Besteuerungsrecht...», p. 36; H. ENGELHARDT, *Die Kirchensteuer...*, p. 141.

144. H. ENGELHARDT, *ibidem*, p. 140.

145. §§ 7,II, 3,V 5,IV 2,III y 2,IV de las leyes del impuesto eclesiástico de Baden-Württemberg, Berlín, Bremen, Hamburgo y Baja Sajonia, respectivamente.

146. Cfr. H. ENGELHARDT, *Die Kirchensteuer...*, p. 141; A. HOLLERBACH, *Exkurs...*, p. 726; H. MARRE, *Das kirchliche Besteuerungsrecht...*, pp. 36, 37; así por ejemplo, determina el decreto del arzobispo de Colonia, de 29 de noviembre de 1978:

1. Cuando la cuota del impuesto eclesiástico que ha de pagarse, según el tipo impositivo vigente, como recargo al impuesto sobre la renta (o sobre el salario) sobrepasa el 4 % de la renta gravada, se abonará el exceso a instancia del interesado.

2. La instancia deberá presentarse por escrito, en el plazo de un año a partir del día en que adquiere eficacia la notificación del impuesto.

1. Übersteigt die nach dem derzeitigen Hebesatz als Zuschlag zur Einkommensteuer (Lohnsteuer) zu zahlende Kirchensteuer 4 Prozent des zu versteuernden Einkommens, so wird der Mehrbetrag auf Antrag erstattet.

2. Der Antrag kann nur schriftlich und erst nach Eintritt der Rechtskraft des Steuerbescheids gestellt werden, und zwar innerhalb einer Frist von einem Jahr, die mit dem Tag beginnt, an dem der Steuerbescheid rechtskräftig wird.

criterios aplicados por el Estado y la Iglesia. Por esta razón se prevén unas tasas mínimas que los contribuyentes han de pagar como impuesto eclesiástico sobre la renta, aunque no hayan de pagar el impuesto estatal sobre la renta por no alcanzar la base imponible mínima¹⁴⁷.

Por la misma razón, se ha introducido en algunos Länder el «Mindestkirchensteuer» (impuesto eclesiástico mínimo) que se diferencia de las tasas mínimas en que afecta sólo a aquellas personas que, no sólo no alcanzan la base imponible para el impuesto sobre la renta, sino que están exentas de los impuestos estatales¹⁴⁸. El impuesto eclesiástico mínimo es un impuesto directo con una tarifa propia, asemejándose por eso al impuesto eclesiástico *per capita*. De esta forma, se ha alcanzado una garantía de la aplicación de criterios propios de las confesiones religiosas y se evitan los efectos negativos de una conexión inmediata y una dependencia estricta del impuesto eclesiástico respecto al impuesto estatal.

La razón fundamental de que se haya optado por el sistema de recargo, se encuentra en la simplificación del encabezamiento y de la liquidación de la base imponible para el impuesto eclesiástico sobre la renta, válida también para un sistema de impuesto eclesiástico de recargo respecto a los impuestos sobre el patrimonio y sobre terrenos. En el sistema de tarifa propia, las confesiones tendrían que desarrollar su propio sistema de tarifa, y unos criterios propios para la determinación de la situación económica de cada uno de los contribuyentes, lo que implica una organización administrativa compleja¹⁴⁹. Mediante la utilización de las listas contributivas estatales se evita un sistema propio costoso. Además, «actualmente, apenas se podría desarrollar una tarifa tributaria plenamente autónoma, que reflejase mejor la capacidad de rendimiento individual de los contribuyentes y que correspondiese mejor a la justicia tributaria, que el impuesto estatal sobre la renta»¹⁵⁰.

147. §§ 7.II 3,V 3,III y 2,IV de las leyes del impuesto eclesiástico de Baden-Württemberg, Berlín, Hamburgo y Baja Sajonia, respectivamente; anualmente se trata de una cuota tributaria de 3,60 marcos (unas 160 ptas) hasta 7,20 (unas 300 ptas.); cfr. W. NUYKEN, «Das Kirchensteuerrecht in der Bundesrepublik Deutschland» en *Neues Steuerrecht von A — Z*, AA.VV., 1980, pp. 6, 7.

148. Cfr. H. ENGELHARDT, *Die Kirchensteuer...*, pp. 142, 143.

149. Cfr. H. ENGELHARDT, *ibidem*, p. 135; E. EGNER, «Kirchliche Finanzen» en *Handwörterbuch der Sozialwissenschaften*, Tubinga, 1956, col. 653.

150. «Gegenwärtig (ist) kaum ein völlig eigenständiger kirchlicher Steuertarif zu entwickeln, der besser an die individuelle Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen anknüpft und der besser der Steuergerechtigkeit entspricht als die staatliche Einkommenssteuer», H. MARRE, «Das kirchliche Besteuerungsrecht...», p. 38.

3. La obligación tributaria

Respecto a la obligación tributaria, por ejemplo, dice el párrafo 2, I de la ley del impuesto eclesiástico de Berlín: «Están obligados al impuesto eclesiástico todas las personas físicas que pertenecen a una confesión religiosa con derecho al impuesto eclesiástico, y que tienen su domicilio o residencia habitual, en sentido de las leyes fiscales, dentro del Land de Berlín»¹⁵¹.

Con ello se expresan los dos supuestos de hecho principales, a saber: la pertenencia a la confesión religiosa y el domicilio. No existen otras características o supuestos de hecho, a las cuales se podría vincular la obligación del impuesto eclesiástico, como podrían ser las propias masas patrimoniales, la edad de los contribuyentes¹⁵², o la nacionalidad de los miembros de la confesión religiosa.

La pertenencia a la confesión religiosa establece el vínculo jurídico de obligación del impuesto eclesiástico entre el contribuyente y el acreedor fiscal. Contribuyentes pueden ser, sólo los propios miembros de la confesión religiosa¹⁵³. La obligación tributaria se basa en esta especial consideración de la pertenencia a la confesión que figura como título jurídico, y el impuesto eclesiástico es «la correspondencia económica y consecuencia de la pertenencia a la Iglesia o de una relación sumamente personal» como lo expresa el Tribunal Federal Constitucional¹⁵⁴.

En la Iglesia Católica la pertenencia surge con el Bautismo, con el que se adquiere, según el c. 87 del C.I.C., la personalidad jurídica como miembro de la Iglesia. La obligación al impuesto eclesiástico surge con el bautismo respecto al primer supuesto de hecho¹⁵⁵.

151. «Steuerpflichtig sind die natürlichen Personen, die einer steuerberechtigten Religionsgemeinschaft angehören und ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Sinn der Steuergesetze im Land Berlin haben»; todas las demás legislaciones territoriales, aunque con otras palabras, contienen las mismas disposiciones.

152. Cfr. G. BÖHLIG, *System und Probleme...*, p. 165, con excepción del impuesto eclesiástico *per capita*.

153. Cfr. J. LISTL, «Glaubens— Gewissens— Bekenntnis— und Kirchenfreiheit» en *Handbuch des Staatskirchenrechts*, p. 371.

154. «Die Kirchensteuerpflicht ist die wirtschaftliche Entsprechung und Folge der Kirchenzugehörigkeit, das heisst eine höchstpersönliche Beziehung», decisión del Tribunal Federal Constitucional, de 14 de diciembre de 1965, en *Entscheidungen...*, 19, pp. 238, 239.

155. c. 87 del C.I.C.: «Baptismate homo constituitur in Ecclesia persona cum omnibus christianorum iuribus et officiis»; cfr. K. MÖRS DORF, *Kirchenrecht...*, vol. II, p. 492; P. KRÄMER, «Die Zugehörigkeit zur Kirche» en *Grundriss des nachkonziliären Kirchenrechts...*, p. 103; A. HOLLERBACH, «Exkurs...», p. 723.

Con ello, los miembros de la Iglesia católica, quedan en el mismo momento adscritos a un acreedor fiscal concreto, la diócesis, ya que por derecho canónico, los fieles quedan incorporados por el bautismo a las iglesias particulares, porque «la una y única Iglesia católica existe en y por las iglesias particulares»¹⁵⁶.

«La obligación del impuesto eclesiástico comienza con la fijación del domicilio o de la residencia habitual, en el caso de la admisión en la Iglesia al mes siguiente, y en el caso del cambio de una Iglesia a otra, con derecho al impuesto eclesiástico, no antes del fin de la obligación anterior»¹⁵⁷. Los dos supuestos de hecho para el nacimiento de la obligación tributaria —la admisión en una confesión religiosa y la fijación de un domicilio o de una residencia habitual—, sólo lo son de la obligación general. La deuda fiscal se concreta con los demás supuestos de hecho, como son el nacimiento de los impuestos estatales, en el sistema de recargo, que es la forma general actualmente practicada. Por ello, la obligación de pagar el impuesto eclesiástico, surge con la existencia de la base imponible, la renta, el salario o el patrimonio, es decir, con el pago de los impuestos estatales.

Respecto al fin de la obligación tributaria, dice el párrafo 5,II de la ley del impuesto eclesiástico de Hesse, de modo similar a las leyes tributarias de los demás Länder: «La obligación del pago del impuesto eclesiástico termina

1. en caso de muerte con el fin de mes.
2. en caso de abandono del domicilio, o de la residencia habitual, con el fin del mes en el cual se abandona el domicilio o la residencia habitual.
3. en caso de salida de la Iglesia, en el mes que sigue a la declaración de la salida de la Iglesia»¹⁵⁸.

156. «...denn die eine und einzige katholische Kirche besteht in und aus Teilkirchen»; cfr. P. KRÄMER, *Die Zugehörigkeit...*, p. 106; K. MÖRSDORF, «Die Kirchenmitgliedschaft in der katholischen Kirche», en *Handbuch des Staatskirchenrechts...*, vol. I, pp. 624, 625, con referencia al n.º 26,1 de la Constitución *Lumen Gentium*.

157. «Die Kirchensteuerpflicht beginnt bei der Begründung des Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthaltes und bei der Aufnahme in die Kirche mit dem Anfang des folgenden Kalendermonats. Bei Übertritt aus einer anderen steuerberechtigten Kirche jedoch nicht vor dem Ende der bisherigen Steuerpflicht» (§ 4 de la Ley del impuesto eclesiástico de Bremen); igualmente las demás legislaciones.

158. Die Kirchensteuerpflicht endet

1. bei Tod mit dem Ablauf des Sterbemonats.

En el primer supuesto —la muerte del contribuyente— sólo ha de señalarse que las deudas fiscales pasan a ser deudas de la herencia que deben pagar los sucesores o herederos¹⁵⁹.

En el segundo supuesto, todas las legislaciones tributarias hacen cesar la obligación con el fin del mes en el cual ocurrió el hecho del abandono del domicilio, o de la residencia habitual y hacen surgir la obligación tributaria en el nuevo domicilio con el mes entrante, para evitar una doble imposición del impuesto eclesiástico¹⁶⁰.

El tercer supuesto, con el cual el legislador hace extinguirse la obligación del impuesto eclesiástico consiste en la «Kirchenaustritt» (salida de la Iglesia), una figura jurídica propia del Derecho Eclesiástico Alemán. Se trata de la declaración ante el «Standesbeamte» (juez civil) o ante el juzgado de primera instancia, del contribuyente, miembro de una confesión religiosa, de su voluntad de darse de baja en la confesión religiosa¹⁶¹.

La figura jurídica de la salida de la Iglesia católica, tanto en el derecho estatal como en el derecho canónico, no acaba de satisfacer.

La causa fundamental es el hecho de que, según el derecho canónico, no puede haber salida de la Iglesia, ya que la pertenencia a la Iglesia lleva consigo un carácter perpetuo.

Dentro del ámbito del Derecho Canónico, la salida de la Iglesia declarada ante el Estado, constituye un delito contra la fe y contra la unidad de la Iglesia, según el c. 2314 del C.I.C., que lleva aparejada según el mismo canon, la excomunión, aunque no se puede determinar completamente si se trata de una apostasía —negación de la fe católica como tal— o de una herejía —negación de una verdad de fe concreta—. Por eso, su clasificación no es unánime en la doctrina católica¹⁶².

Los obispos de la R. F. de Alemania, en su declaración sobre el

2. bei Aufgabe des Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthaltes mit dem Ablauf des Kalendermonats in dem der Wohnsitz oder der gewöhnliche Aufenthalt aufgegeben wird.

3. bei Austritt mit dem Ablauf des Kalendermonats, der auf die Erklärung des Kirchenaustritts folgt.

159. Cfr. H. MARRE, P. HOFFACKER, *Das Kirchensteuerrecht...*, p. 159.

160. Cfr. H. MARRE, P. HOFFACKER, *ibidem*, p. 161.

161. Los Länder regulan la salida de la Iglesia en su legislación de distinto modo: algunos —Hamburgo, Baviera, Berlín, Schleswig-Holstein y Baja Sajonia— han promulgado leyes propias sobre la salida de la Iglesia, otros lo regulan en la misma ley sobre el impuesto eclesiástico, mientras que en Renania-Westfalia, está vigente todavía la Ley sobre la salida de la Iglesia, de Prusia, de 30 de diciembre de 1920 (Recopilación de leyes de Prusia, p. 119).

162. Respecto a los distintos tipos del delito cfr. K. MÖRSORF, *Kirchenrecht...*, pp. 217, 218.

sistema financiero del impuesto eclesiástico de diciembre de 1969¹⁶³, destacan que la salida de la Iglesia, realizada según el Derecho Eclesiástico del Estado, es una «grave falta contra la comunidad cristiana», con lo cual el cristiano actúa contra su responsabilidad cristiana, desentendiéndose de sus obligaciones, y que «el ejercicio de los derechos fundamentales de un cristiano católico, es inseparable del cumplimiento de sus obligaciones fundamentales... Sólo puede participar nuevamente en la vida sacramental, si está dispuesto a revocar su declaración de salida de la Iglesia y volver a desempeñar sus deberes, también en lo referente al impuesto eclesiástico»¹⁶⁴.

Ciertamente, tal concepción sobre la salida de la Iglesia está en contradicción con el derecho estatal actualmente vigente. El concepto mismo de salida de la Iglesia es un término jurídico meramente estatal. Se trata de una institución de Derecho Eclesiástico del Estado, aunque repercuta en ambas partes, Estado e Iglesias¹⁶⁵.

La figura jurídica de la salida de la Iglesia se introdujo como consecuencia del principio de neutralidad del Estado y de la libertad religiosa, garantizando a los ciudadanos la libertad de elegir confesión religiosa y, sobre ello, también el derecho de desvincularse de una confesión religiosa. El carácter especial del impuesto eclesiástico, de encontrar su misma obligatoriedad en la confesión de fe, tenía que llevar al Estado a liberar de tal obligación a aquel contribuyente que no quiere profesar la fe. Como la obligación del impuesto eclesiástico es una consecuencia de la profesión de fe, el derecho a no profesar la fe ha de llevar a la posibilidad de no aplicar los medios forzosos para el cumplimiento de esta obligación. El Estado, en este supuesto, no puede aplicar los medios forzosos para el pago del impuesto eclesiástico; tiene que eximir a estos contribuyentes de su obligación, según opinión unánime de la doctrina del Derecho Eclesiástico del Estado¹⁶⁶.

163. Declaración de los obispos diocesanos, de diciembre de 1969, sobre cuestiones del sistema de financiación eclesiástica, en *Archiv für katholisches Kirchenrecht*, 1969, p. 557.

164. «Die Ausübung der Grundrechte eines katholischen Christen ist untrennbar von der Erfüllung seiner Grundpflichten... Er kann daher am sakramentalen Leben erst wieder teilnehmen, wenn er bereit ist, seine Austrittserklärung zurückzunehmen und seinen Pflichten auch in Bezug auf die Kirchensteuer nachzukommen», *ibidem*, p. 558.

165. Cfr. A. FRH. V. CAMPENHAUSEN, «Kircheneintritt...», p. 804.

166. Cfr. J. LISTL, «Verfassungsrechtlich unzulässige Formen des Kirchenaustritts» en *Juristenzeitung*, 1971, p. 347; H. MARRE, «Das kirchliche Besteuerungsrecht...», pp. 30, 31; H. W. STRATZ, «Kirchliches Mitgliedschaftsrecht...», p. 2193; J. LISTL, *Das Grundrecht...*, p. 187; A. FRH. V. CAMPENHAUSEN, «Kircheneintritt...»,

Por esta estrecha unión entre la confesión religiosa y la obligación del impuesto eclesiástico —con la especial característica de que la obligación pertenece al ámbito de la Iglesia misma—, aunque no tenga los medios para realizar de manera forzosa su ejecución, y la realización del pago se efectúa en el ámbito estatal, que no se pronuncia sobre la obligación, pero aplica los medios forzosos, nadie puede ser coaccionado civilmente a pagar el impuesto eclesiástico si no profesa la fe. Esta doctrina está recogida en el n.º 2 de la Declaración sobre la Libertad religiosa del Concilio Vaticano II: «Esta libertad consiste en que todos los hombres deben estar inmunes de coacción, tanto por parte de personas particulares como de grupos sociales y de cualquier potestad humana, y ello de tal manera que en materia religiosa ni se obligue a nadie a obrar contra su conciencia, ni se le impida que actúe conforme a ella en privado o en público...»¹⁶⁷.

El derecho a no ser obligado de modo forzoso físico al pago del impuesto eclesiástico contra su propia conciencia ha de estar igualmente contenido en la libertad religiosa, tal como la define el Concilio Vaticano II. Para ello hay que tener en cuenta que la libertad religiosa, son palabras de A. de Fuenmayor, con referencia a M. Heckel, «no se define en relación con Dios, sino en relación a una institución civil, el Estado»¹⁶⁸.

Por eso, se debe considerar que la cesación de la obligación del impuesto eclesiástico, según el derecho estatal, no afecta a la obligación misma —el Estado reconoce como válido el principio de la Iglesia católica de que no cesa la obligación, según su propio derecho canónico— sino que afecta primariamente a la no aplicación de los medios forzosos civiles. «Se trata, simplemente, de una autonomía jurídica, y en modo alguno de una autonomía moral»¹⁶⁹. De hecho, la obligación de pagar el impuesto eclesiástico sigue existiendo, sin duda, pero no de modo forzoso.

Aunque el contribuyente no corresponda a sus obligaciones, en caso de no pagar el impuesto eclesiástico debe atenerse a las consecuencias; sin embargo, no puede ser obligado de modo coactivo. El hombre tiene necesidad y obligación de buscar la verdad, pero esta

p. 802; Decisión del Tribunal Federal Constitucional, de 31 de marzo de 1971, en *Entscheidungen...*, 30, p. 422, 423; decisión del Tribunal Federal Administrativo, de 23 de febrero de 1979, en *Die öffentliche Verwaltung*, 1980, p. 454.

167. Declaración *Dignitatis Humanae*, 7.XII.1965, en AAS, 1966, p. 929 (930).

168. A. FUENMAYOR, *La libertad religiosa*, Pamplona, 1974, p. 18.

169. A. FUENMAYOR, *ibidem*.

obligación sólo puede cumplirla si está libre de coacción interior y de fuerza externa¹⁷⁰. De hecho, la Iglesia católica ha reconocido *de facto* la institución de la salida de la misma como medio de poner fin a la obligación del impuesto eclesiástico¹⁷¹.

4. La administración del impuesto eclesiástico

Bajo el concepto de administración del impuesto eclesiástico se entiende la fijación de la deuda fiscal, el procedimiento de cobro del impuesto y el procedimiento de ejecución forzosa.

Aunque la administración del impuesto eclesiástico es de competencia de las confesiones religiosas como acreedores fiscales (excepto la ejecución forzosa y los medios judiciales, que siempre son asuntos propios de las autoridades estatales), puede ser transferida, total o parcialmente, a las autoridades de la Hacienda estatal, territorial o comunal, según el tipo de impuesto eclesiástico¹⁷².

El sistema del impuesto eclesiástico como recargo a los impuestos estatales ofrece indudables ventajas, ya que con ello se puede transferir la administración del primero a las autoridades estatales, sin necesidad de una organización administrativa propia de las confesiones religiosas. La oferta de administración del Estado es aceptada generalmente por las confesiones religiosas. Así, en el ámbito de la Iglesia católica, el impuesto eclesiástico sobre la renta, sobre el salario y sobre el patrimonio lo administran las autoridades estatales, con

170. «Der Mensch hat das Bedürfnis und die Pflicht, die Wahrheit zu suchen. Dieser Verpflichtung vermag er aber nur nachzukommen bei Freiheit von innerer Nötigung und äusserem Zwang», E. ISELOH, «Die Religionsfreiheit nach dem II Vatikanischen Konzil in historischer und theologischer Sicht» en *Essener Gespräche zum Thema Kirche und Staat*, vol. III, Münster, 1969, p. 26.

171. Cfr. K. MÖRSDORF, *Kirchenrecht...*, vol. I, p. 184.

172. «Los impuestos eclesiásticos, son principalmente administrados por las confesiones religiosas y sus comunidades locales, en cuanto su administración no se haya transferido a los ayuntamientos o a las oficinas de Hacienda territoriales» (Die Kirchensteuern werden von den Religionsgemeinschaften und ihren Kirchengemeinden verwaltet, soweit die Verwaltung nicht den Gemeinden oder den Landesfinanzbehörden übertragen ist); § 11 de la Ley del impuesto eclesiástico de Baden-Württemberg; igualmente las disposiciones de los §§ 11, 17,I 1,II 8,I 12,II 8, 10,I y 9 de las leyes del impuesto eclesiástico de Baviera, Berlín, Bremen, Sarre, Hamburgo, Baja Sajonia y Renania-Westfalia, respectivamente; respecto al derecho de administración propia cfr. J. INSENSEE, «Las fuentes financieras...», p. 195; H. MARRE, P. HOFFACKER, *Das Kirchensteuerrecht...*, p. 139.

la excepción de Baviera, donde la administración estatal sólo se encarga del impuesto eclesiástico sobre el salario¹⁷³.

Las ventajas de tal administración estatal se encuentran, sobre todo, en la eficacia del aparato administrativo fiscal del Estado y en los reducidos gastos de administración que ello supone. Se estima que la administración propia del impuesto eclesiástico por la Iglesia, exigiría la cuarta o quinta parte del total de los ingresos¹⁷⁴ para cubrir los gastos originados por esa independencia. Con el sistema actual, en cambio, los gastos administrativos que el Estado exige por su gestión oscilan entre el 2 y el 5 %¹⁷⁵ del total de los ingresos. Aparte del menor costo, la administración estatal supone la recaudación eficaz del impuesto ya que se asegura su alcance a la mayoría de los contribuyentes¹⁷⁶. La administración estatal, además, hace posible la imposición eclesiástica dentro del año fiscal presente, y no del año anterior, mientras que difícilmente podrían las confesiones religiosas conseguir los datos necesarios para la liquidación de los impuestos en el año fiscal presente si existiera un sistema de administración propio¹⁷⁷.

Respecto a los inconvenientes de la administración del impuesto eclesiástico por las instancias de la Hacienda estatal —una eventual dependencia de las confesiones religiosas respecto del Estado—, que podrían concretarse en la pérdida de contacto con los respectivos fieles y en la disminución de la sensibilidad de éstos respecto a las ne-

173. Cfr. K. TIPKE, *Steuerrecht...*, p. 423; H. ENGELHARDT, *Die Kirchensteuer...*, p. 187.

174. Cfr. A. HOLLERBACH, «Exkurs...», p. 724; J. ISENSEE, «Las fuentes financieras...», p. 196; en comparación sirve el dato de Austria donde, con un sistema de contribuciones obligatorias, pero realizables sólo en vía judicial, los gastos administrativos ascienden a un 10 % del total de los ingresos y donde sólo se recauda, por falta de una recaudación forzosa, unos 2/3 de los ingresos previstos, en H. R. KLECATSKY, «Das Kirchenbeitragssystem...», p. 61.

175. Cfr. J. ISENSEE, «Las fuentes financieras...», p. 196; G. BÖHLIG, *System und Probleme...*, p. 166; A. HOLLERBACH, «Exkurs...», p. 724. Así dice el § 3 del acuerdo complementario al art. 14 del Concordato entre Baja Sajonia y la Santa Sede: «El Land recibe un reembolso, por la recaudación y liquidación del impuesto eclesiástico diocesano, del 4 % del total de ingresos recaudado por las oficinas de Hacienda» (Das Land erhält als Entschädigung für die Einziehung und Festsetzung der Diözesankirchensteuer 4 v. H. des durch die Finanzkassen vereinnahmten Aufkommens) en W. WEBER, *Die deutschen Konkordate...*, vol. II, p. 121.

176. Cfr. P. MIKAT, «Kirchen und Religionsgemeinschaften...», p. 234; W. RÜFNER, «Zur Frage der Verfassungsmässigkeit der Kirchensteuer» en *Neue Juristische Wochenschrift*, 1971, pp. 18, 19.

177. Cfr. P. MEID, «Diözesankirchensteuer...», p. 154; H. ENGELHARDT, *Die Kirchensteuer...*, p. 143.

cesidades económicas de la Iglesia, hay que advertir, en primer lugar, que siempre cabe la posibilidad de renunciar a esta oferta del Estado, caso de una pretendida influencia por su parte. En segundo término, la lejanía de los fieles se ha evitado mediante una creciente colaboración de los contribuyentes en los gremios eclesiásticos y con la publicación de los presupuestos anuales de las diócesis ¹⁷⁸.

178. Documento de la Comisión del Sínodo común de las diócesis «Aufgaben der Kirche in Staat und Gesellschaft» en *Synode*, 1973, pp. 25, 26.