

Aspectos fiscales de los nuevos acuerdos de la Iglesia Católica con el Estado español

Ernesto Lejeune Valcárcel

I. DELIMITACIÓN DEL TEMA.

a) El estudio de los aspectos fiscales de las relaciones entre la Iglesia y el Estado puede ser enmarcado dentro del más amplio tema de la contribución del Estado al sostenimiento económico de la Iglesia.

Como ya he escrito en otra ocasión¹ la financiación de las Iglesias puede ser analizada en dos vertientes distintas. Una primera, que podríamos calificar de *positiva* haría referencia a las distintas fuentes de ingresos de que pueden disponer las comunidades religiosas; entre estas habría que incluir el antiguo sistema de dotación presupuestaria y el nuevo (que durante algún tiempo coexistirá con el anterior) consistente en ceder a la Iglesia una parte de la recaudación del Impuesto sobre la Renta y/o del Impuesto sobre el Patrimonio neto. La segunda vertiente que presenta el estudio de la colaboración del Estado con la Iglesia, y que podríamos denominar *negativa*, consiste en la no exigibilidad a ésta del cumplimiento de sus obligaciones tributarias, bien sea por la vía de la *exención* o por la vía de la *no sujeción*.

De la primera de dichas vertientes me he ocupado ya en un trabajo anterior², exponiendo los fundamentos, de tipo hacendístico sobre todo, que justifican la colaboración económica del Estado con la Iglesia. En esta ocasión me limitaré al estudio de la vertiente negativa de esta colaboración, es decir, al análisis del conjunto de exenciones y

1. E. LEJEUNE, *Los problemas financieros y tributarios de la Iglesia a la luz de la Constitución de 1978*, en la obra conjunta: *El hecho religioso en la nueva Constitución española*. Salamanca 1979, pp. 334-354.

2. Véase el trabajo citado en la nota anterior.

supuestos de no sujeción que se articulan en los nuevos Acuerdos del Estado con la Iglesia. Si bien debo advertir que el fundamento de una y otra modalidad de colaboración financiera es en todo caso el mismo, pudiendo encontrarlo el lector interesado en el trabajo mío antes citado.

b) Antes de entrar en el examen concreto de los distintos aspectos fiscales de los nuevos Acuerdos parece oportuno señalar, si bien sea con carácter general y brevemente, algunas de sus características:

En primer lugar es fácil observar que si bien el Concordato de 1953 supuso, en relación a la situación anterior, un tratamiento fiscal más favorable, el nuevo Acuerdo supone, en mi opinión, un recorte en los beneficios fiscales. Las limitaciones que se establecen y la ambigüedad en algunas expresiones abona esta conclusión.

Asimismo y en línea con lo que acabamos de decir, la imprecisión técnica en la redacción es algo que resulta asimismo claro. Entre otros aspectos (a algunos de los cuales haremos referencia luego) nos interesa insistir en la distinción no muy justificada entre supuestos de exención y supuestos de no sujeción. En este punto me adhiero totalmente a la tesis del profesor ALBIÑANA en el sentido de que la capacidad económica es algo que no puede ser examinada aisladamente sino que ha de apreciarse si la renta y demás disponibilidades económicas se aplican a fines de carácter social o público, sean generales o sectoriales y, en su virtud, declarar que están exoneradas del pago de tributos³. En este mismo sentido se ha pronunciado GONZÁLEZ GARCÍA, según el cual el planteamiento técnico jurídico del tema «debiera haber quedado circunscrito a examinar, en cada caso, si la capacidad económica o patrimonial de que disfruta un determinado sujeto se utiliza en beneficio público o privado, si existe o no ánimo de lucro en su desarrollo, en una palabra, se trataría de determinar, con carácter general, cuando la capacidad económica consustancial a todo sujeto de derecho, puede pasar a ser considerada como riqueza susceptible de imposición o capacidad contributiva»⁴.

c) Digamos, finalmente, que no pretendemos hacer aquí un examen exhaustivo de los aspectos fiscales de los Acuerdos, sino tan sólo señalar algunos de los problemas más importantes que estos plantean,

3. ALBIÑANA, *La financiación de las Iglesias*, en «Civitas», Revista española de Derecho Financiero n.º 14, pp. 330 y 334-5.

4. Vid. *El Patrimonio eclesiástico ante el ordenamiento tributario español*, en la obra conjunta *El hecho religioso en la nueva Constitución española*, Salamanca 1979, p. 342.

haciendo a veces un examen comparativo entre las nuevas normas y las correspondientes del sistema anterior.

Es necesario indicar, por último, la necesidad de adaptar a los nuevos Acuerdos el vigente sistema tributario, muchas de cuyas normas responden a principios y criterios del anterior Concordato y que han resultado alteradas por los referidos Acuerdos.

II. SUPUESTOS DE NO SUJECCIÓN.

De los tres supuestos de actos o actividades no sujetas, únicamente me interesa referirme ahora al tercero de los mismos, dado que su redacción y la técnica liquidataria de los tributos que en España gravan el consumo no va a hacer posible que el beneficio fiscal sea aprovechado por la Iglesia en todos los casos a los que teóricamente el precepto se refiere⁵.

En efecto, entre los objetos destinados al culto cuya adquisición no está sujeta, no suscita problema alguno la de aquellos artículos que, por su naturaleza, no pueden tener más aplicación que la del culto, cual es el caso de cálices, copones u ornamentos sagrados.

Ahora bien, el problema surge con aquellos otros objetos que no tienen como destino único el culto (un órgano, por ejemplo), y surge el problema porque en estos artículos el impuesto que ha sido devengado en origen, aparece ya, en el comercio al por menor, incorporado al precio. Las cuestiones a resolver son por tanto dos.

En primer lugar qué se entiende por objetos destinados al culto: sólo los que no pueden tener más aplicación que ésta o también aquellos que siendo susceptibles de una utilización múltiple y alternativa son adquiridos, precisamente, con fines de culto. Se echa en falta, en este sentido un precepto similar al que se contiene en la ley de adaptación impositiva alemana (Steueranpassungesetz) en el que se especifique a efectos fiscales qué debe entenderse por fines religiosos y de culto, lo que sería sobremano interesante no sólo para este supuesto sino para otros derivados de la aplicación de otros tributos.

En segundo lugar, y supuesto que se considere como objeto destinado al culto la adquisición de aquellos objetos susceptibles de uso múltiple, cuando tal adquisición se haga con esa finalidad de culto, queda por resolver el problema técnico de la no aplicación del impues-

5. En cuanto al tratamiento fiscal de la Iglesia en los impuestos al consumo, según lo que se desprendía del Concordato anterior, vid. E. GONZÁLEZ, *El patrimonio eclesiástico*, cit., p. 341.

to o, más exactamente de la devolución del mismo, toda vez que, como ya se ha dicho el impuesto habrá sido abonado ya por el fabricante y su importe, en el comercio al por menor, se habrá incorporado al precio formando un todo único con los demás elementos que lo determinan.

Se trata, pues, de uno de esos casos que habrán de ser resueltos por la vía del artículo VI de los Acuerdos, es decir, la negociación entre la Santa Sede y el Gobierno español.

Hemos de indicar, sin embargo, que el problema en modo alguno es nuevo, sino que existía ya durante la vigencia del anterior Concordato, sin que, según nuestras noticias, se le haya dado una solución satisfactoria.

III. EXENCIONES EN LA CONTRIBUCIÓN TERRITORIAL URBANA.

Dichas exenciones aparecen configuradas en el apartado 1 del artículo 4 del Acuerdo del Estado Español con la Santa Sede sobre asuntos económicos, constando su estructura de dos elementos: uno subjetivo y otro objetivo de destino.

El elemento subjetivo hace referencia a que la exención sólo se extiende a los bienes inmuebles de naturaleza urbana de que sea titular «la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las órdenes y congregaciones religiosas y los institutos de vida consagrada y sus provincias y sus casas».

No hace falta decir que la calificación jurídica de estos Entes a los efectos de poder disfrutar de la exención deberá hacerla la Administración en función exclusivamente de los conceptos elaborados por el ordenamiento canónico. Es más, podría decirse que, en puridad, no debe existir una labor interpretativa previa a los efectos de calificación jurídica, sino que estamos ante una calificación automática, de tal modo que bastará que quien solicite la exención acredite ser canónicamente uno de los entes que tiene derecho a ella, para que ésta deba ser inmediatamente reconocida, sin que la Administración pueda diferir del criterio canónico de calificación. Únicamente la Administración podrá comprobar si la calificación canónica ha sido correctamente efectuada de acuerdo con los conceptos canónicos, pero no podrá alterar éstos.

El elemento de destino opera como criterio cualificador de la exención por razón del fin o destino que los bienes inmuebles de naturaleza urbana tengan canónicamente asignado, de tal forma que la exen-

ción sólo operará en los casos en que los inmuebles cumplan con los fines que se especifican en el presupuesto de hecho de la exención.

A) La primera de las exenciones contempladas en cuanto a la contribución urbana y la de «Templos y Capillas destinados al Culto y asimismo sus dependencias o edificios y locales anejos destinados a la actividad pastoral».

Se trata del supuesto contemplado en el artículo 7-1 a) del Texto Refundido de la Contribución Urbana. En relación a este texto la única diferencia que se aprecia es que el mismo extendía la exención a esos locales y dependencias anejas en cuanto las mismas servían *de sede a Asociaciones Católicas*, referencia ésta que ha desaparecido del Texto actual.

Tal eliminación puede tener importancia si se considera que con frecuencia las parroquias han cedido algunos de sus locales para la actividad de Asociaciones diversas, especialmente católicas, cual podría ser el caso de la Acción Católica. La pregunta que se plantea es pues la siguiente: ¿se trata de un mero cambio de redacción (en cuyo caso no habría problema alguno) o se pretende excluir de la exención a aquellos locales que siendo propiedad de las parroquias, se utilizan para sus fines específicos? En este caso, ¿cabría considerar como comprendida dentro de la actividad pastoral de las parroquias y capillas la actividad de estas Asociaciones? El problema entiendo que puede tener consecuencias prácticas importantes, sin que en estos momentos esté en condiciones de ofrecer respuesta alguna.

Por lo demás, es obvio que la referencia al culto debe entenderse hecha al culto público. En cuanto qué debe entenderse por local o dependencia ajena siguen siendo válidas las conclusiones a que se ha llegado con motivo de la interpretación del Texto Refundido de la Contribución Territorial Urbana⁶.

B) Las exenciones recogidas en los números 2 y 3 de la letra A) del artículo IV-1 se limitan a reproducir las correspondientes del Texto Refundido de la Contribución urbana, sin introducir diferencia alguna, por lo que no necesitan ahora ningún comentario especial.

C) La exención contenida en el número 5 no merece comentario alguno en lo que respecta a Seminarios, ya que se mantiene el texto anterior. En lo que se refiere a Universidades eclesiásticas, digamos

6. Vide sobre este punto el trabajo de E. GONZÁLEZ, *El Patrimonio eclesiástico ante el ordenamiento tributario español*, cit., p. 334.

sólo que la exención se concede «*en tanto en cuanto* (las Universidades) *impartan enseñanzas propias de las disciplinas eclesiásticas*».

No es este el momento, sin embargo, de analizar en su integridad el régimen fiscal propio de este tipo de Universidades, ya que el mismo se encuentra pendiente de cuanto se disponga en la futura ley orgánica de Autonomía Universitaria, respecto de las Universidades no públicas, y de cuya Ley los Acuerdos que comentamos constituyen en todo caso el mínimo en materia de exenciones.

D) En el número 5 del Apartado A del artículo IV-1 se recoge la exención de «los edificios destinados primordialmente a casas o conventos de las órdenes congregaciones religiosas e institutos de vida consagrada». En relación a su precedente, la letra e) del artículo 7-1 del texto Refundido de la Contribución Territorial Urbana, se pueden observar dos diferencias.

La primera es de carácter meramente terminológico que no creemos que tenga ninguna repercusión práctica. Se trata de la sustitución de «los Institutos religiosos y seculares» por la expresión adoptada en el nuevo Acuerdo de «Institutos de vida consagrada». Se trata, en nuestra opinión, de adaptar la terminología de los Acuerdos a la que se proyecta para la reforma del Código de Derecho Canónico.

La segunda tiene más importancia y puede implicar un cierto grado de incertidumbre en la aplicación de la exención. Se trata de la utilización del adverbio «primordialmente». Tanto la doctrina como la jurisprudencia habían venido insistiendo, en relación a la legislación anterior, que para la aplicación de la exención era preciso que las referidas Casas permanecieran ocupadas por las Comunidades mencionadas de forma directa y habitual para el cumplimiento de sus fines espirituales, excluyendo, por tanto, su utilización para cualquier tipo de actividad lucrativa (Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 12 de marzo de 1934). Sentado lo anterior y dando por supuesto que la actividad docente no tiene un fin lucrativo en estas Comunidades ¿qué trascendencia tiene el adverbio «primordialmente» cuando los edificios, además de servir para la residencia habitual de las referidas Comunidades o Institutos de vida consagrada, son utilizados para la actividad docente? Simplemente que la aplicación de la exención dependerá de que el edificio de que se trate sea utilizado *primordialmente* (en su mayor parte) para Casas (en el sentido de residencia) de la Comunidad. Se trata, por tanto, de un planteamiento sumamente restrictivo y problemático en la medida que en la mayoría de las Comunidades religiosas que se dedican a la enseñanza, la parte de edificio dedicada a ésta es superior a la parte dedicada a la residencia propiamente dicha de la Comunidad.

La introducción de este adverbio, que no existía en la norma anterior, ha venido, por tanto, a introducir un grado de incertidumbre e inseguridad jurídica importante, además de restringir el ámbito de la exención.

Digamos, de otro lado, que cuando por la razón apuntada no proceda la aplicación de la exención, tampoco serán aplicables los beneficios fiscales que el artículo V de los Acuerdos prevee, toda vez que, según su tenor literal, dichos beneficios son exclusivamente aplicables para las actividades religiosas, beneficios docentes, médicas, hospitalarias o de asistencia social que realicen asociaciones y entidades religiosas *no comprendidas entre las enumeradas en el artículo IV*, es decir, para entidades que no sean la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las Diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las órdenes y congregaciones religiosas y los Institutos de vida consagrada y sus provincias y sus casas.

Ahora bien, con independencia de que por el juego de los preceptos citados pueda no ser aplicable a los colegios dependientes de órdenes y congregaciones religiosas los beneficios fiscales que se derivan de los Acuerdos en cuanto tales, es obvio que sí podían beneficiarse de otras ventajas fiscales que para los centros docentes puedan conceder con carácter general las leyes civiles; pero entonces el origen será éste, y no el Pacto del Estado con la Iglesia.

IV. *Exenciones en los Impuestos reales o de producto sobre la Renta y el Patrimonio.*

Nos referimos a la exención contenida en la letra B) del artículo IV-1 del Acuerdo. La redacción de esta norma, que no es ni mucho menos un alarde de precisión y técnica, plantea numerosísimas cuestiones a las cuales no podemos referirnos ahora en su totalidad.

Entre los impuestos reales o de producto ha de considerarse, desde luego, la Contribución Territorial Rústica, de la cual en la actualidad únicamente subsiste, tras su conversión en Tributo local, la cuota fija. Desde este punto de vista estimamos debe considerarse subsistente el artículo 5 de su texto Refundido según el cual «disfrutarán de exención subjetiva permanente en la Contribución los bienes de naturaleza rústica y pecuaria que a continuación se expresan, de los que sean propietarios o usufructuarios: 2. La Iglesia Católica y sus Congregaciones religiosas, por los huertos, jardines y dependencias de naturaleza rústica, de los inmuebles exentos de la Contribución Urbana, siempre que no estén destinados a la industria o a cualquier otro uso

lucrativo»⁷. De donde resulta que la exención de los bienes de naturaleza rústica, en el caso de que estos produzcan frutos, sólo procederá cuando los mismos estén destinados al autoconsumo. Pero cuando la obtención de frutos exceda el autoconsumo y se destinen a la venta, además de tributar por la Cuota Fija de la Contribución Territorial Rústica en cuanto al mero ejercicio de la actividad, los beneficios obtenidos por la Iglesia o las personas morales que la integran tributarán por el impuesto de Sociedades. En este mismo sentido el artículo 5-2 de este impuesto expresamente dispone que la exención reconocida en la letra b) no alcanzará a los rendimientos que puedan obtenerse por el ejercicio de explotación económica.

Tampoco procederá exención alguna en cuanto a los rendimientos del patrimonio eclesiástico cuando su uso se encuentre cedido ni cuando se produzcan incrementos de patrimonio (artículo IV-1 B) de los Acuerdos y artículo 5-2 de la Ley del Impuesto de Sociedades).

V. EXENCIONES EN LOS IMPUESTOS SOBRE SUCESIONES, DONACIONES Y TRAMITACIONES PATRIMONIALES.

Se refiere a ellas la letra C) del artículo IV-1 de los Acuerdos, que declara la exención total en los impuestos mencionados siempre que los bienes o derechos adquiridos se destinen al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado y al ejercicio de la caridad.

Junto al elemento subjetivo de la exención (el que las adquisiciones se realicen por los entes a que se refiere el artículo IV-1), aparece como elemento objetivo y hecho condicionante para la efectividad de la exención el fin de la adquisición, no siendo, por tanto suficiente la adquisición por título oneroso o gratuito de la Iglesia o las personas morales que la integran. De aquí que el problema va a ser determinar en cada caso concreto cuando estamos en presencia de los distintos fines que se especifican⁸, problema ya analizado por la doctrina y jurisprudencia en relación a la normativa anterior. Asimismo será necesario pronunciarse sobre si estos fines ha de entenderse que deben de cumplirse de forma mediata o inmediata.

Dentro de la problemática general de los impuestos a que nos venimos refiriendo, surge el problema de si debe entenderse subsistente

7. Sobre la problemática y exégesis de este precepto vide E. GONZÁLEZ, op. cit., p. 333.

8. Sobre esta problemática, y en relación a la legislación anterior puede verse, entre otros E. GONZÁLEZ, *El patrimonio eclesiástico...*, cit., pp. 337 ss.

o no la exención contemplada en el artículo 49 del Impuesto sobre los bienes de las personas jurídicas. Se trata de la exención contenida en el número 1 de dicho artículo (por remisión al 65-1, 1.º referida a «los establecimientos de beneficencia o educación sostenidos con fondos de la Iglesia» y la contenida en el número 4 referida a «la Iglesia», con sujeción a lo dispuesto en el art. XX del vigente concordato».

Pues bien, aun cuando en los presentes Acuerdos no hay referencia alguna al Impuesto sobre los Bienes de las Personas Jurídicas, estimo que la exención del mismo viene dada por la exención genérica del artículo IV-I B sobre, entre otros, los Impuestos que gravan el Patrimonio, naturaleza ésta que hay que atribuir al Impuesto sobre los Bienes de las Personas Jurídicas.

VI. DEDUCCIONES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.

Dada la remisión que en el artículo IV-2 se hace al Impuesto sobre la Renta, únicamente es preciso decir que las cantidades donadas a los entes eclesiásticos, darán derecho a la deducción de su 15 por ciento en el Impuesto sobre la Renta, no pudiendo sobrepasar la cantidad resultante el 10 por ciento de la base imponible del donante (artículo 29-h de la Ley del Impuesto sobre la Renta).

VII. EXENCIÓN DE CONTRIBUYENTES ESPECIALES Y TASA DE EQUIVALENCIA.

Está contenida en el apartado D) del artículo IV-1.

En cuanto a estas exenciones, que, sobre todo la tasa de equivalencia, han dado lugar a una abundante y controvertida jurisprudencia, únicamente me interesa señalar que las mismas proceden sólo cuando versan sobre los bienes contemplados en la letra A) del mismo artículo y, además, reúnen todos los requisitos necesarios para el disfrute de la exención de Contribución Territorial Urbana. Lo que puede original problemas, entre otros supuestos, en el caso de los colegios religiosos que por el juego de lo dispuesto en el número 5 de la letra A) anterior no tengan derecho a disfrutar de esta exención.

VIII. OTROS BENEFICIOS FISCALES.

Todo cuanto hemos dicho hasta ahora es de exclusiva aplicación a los entes eclesiásticos que taxativamente enumera el número 1 del

artículo IV. Lo que quiere decir que en los Acuerdos no hay previsiones específicas para otras Asociaciones y Entidades que, aun siendo de carácter religioso, no pueden ser incluidas dentro de esta enumeración.

Ahora bien, aunque en menor grado, tales Asociaciones no quedan totalmente desamparadas en los Acuerdos, ya que en el artículo V del que comentamos, se dispone que para las actividades de carácter religiosos, benéfico docente, médicas u hospitalarias o de asistencia social que realicen dichas Entidades, serán de aplicación los beneficios fiscales que el ordenamiento tributario reconozca a las entidades sin fin de lucro y, en todo caso, y con carácter general, los beneficios fiscales que se concedan a las entidades benéficas privadas.