

---

# LA EXPERIENCIA EUROPEA Y LA FINANCIACIÓN DE LAS CONFESIONES RELIGIOSAS EN ESPAÑA. APLICACIÓN DE LOS INCENTIVOS FISCALES DE LAS ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO Y DEL MECENAZGO\*

---

MIGUEL ÁNGEL LUQUE MATEO  
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Almería

«Dad al César lo que es del César y a Dios lo que es de Dios» (Mt. 22,21).

## 1. RELACIONES CONFESIONES-ESTADO. DISTINTOS TIPOS DE CLASIFICACIONES

Los ordenamientos de los Estados miembros de la Unión Europea presentan una gran heterogeneidad en el tratamiento de la cuestión religiosa. La doctrina ha acudido a distintas clasificaciones para describir este aspecto, en muchas ocasiones realizadas sobre la base de la plasmación del fenómeno religioso en las correspondientes Constituciones. Así, se han distinguido los sistemas fundados en el principio de confesionalidad estatal de aquellos otros basados en el de aconfesionalidad, diferenciándose dentro de esta segunda categoría entre ordenamientos con separación más bien rígida entre el Estado y las confesiones religiosas y ordenamientos que permiten articular mecanismos de colaboración de diversa naturaleza, según la confesión de que se trate.

Hay autores que han optado por clasificaciones más desagregadas. En este sentido, se han descrito cuatro modelos de relación entre Iglesia y Estado<sup>1</sup>: el belga, en el que existe un apoyo activo del ente público, con una leve separación entre ambas instituciones; el colaborativo alemán; el de secularismo instaurado en Francia, y el del Reino Unido, de Iglesia oficial, aunque con política de no intervención. Incluso, nos encontramos con catálogos más amplios, como el elaborado por NIEUWENHUIS<sup>2</sup>, que identifica seis modelos teóricos de relación, de menor a mayor grado de intensidad: 1) el del Estado beligerante con la religión, como el albanés de los años 70 y 80; 2) el de estricta

---

\* Trabajo desarrollado con motivo de la estancia de investigación en el Trinity College de Dublin, bajo la dirección del Dr. Cornelius J. Casey. Publicado en: MERINO JARA, I. (Dir.): *Entidades con valor social: nuevas perspectivas tributarias*, IEF, Madrid, 2017, ISBN 978-84-8008-396-6, pp. 443-469.

<sup>1</sup> LOOBUYCK, DEBEER y MEIER (2013), pp. 61 a 76:

<sup>2</sup> NIEUWENHUIS (2012), pp. 155 a 158.

separación; 3) el de separación aunque mutuo reconocimiento; 4) el de separación con cooperación, como el modelo alemán, en lo que a recaudación de un tributo religioso se refiere; 5) el de vinculación oficial entre confesión y Estado; y 6) el modelo de Estado teocrático.

Este trabajo se centra, no en los modelos constitucionales de relación entre los Estados y las confesiones religiosas en Europa, sino en las distintas vías de financiación pública que se articulan entre ambas. Desde esta premisa, es posible encontrar supuestos de confesionalidad no acompañada de apoyo financiero, como el caso del Reino Unido y viceversa, Estados no confesionales que, sin embargo, destinan fondos públicos para el culto de determinadas iglesias y/o subvencionan diversas actividades de las confesiones religiosas, por considerarlas importantes para el bien común<sup>3</sup>, como podría ser el caso de Portugal. Por tanto, la financiación de los entes públicos a los cultos no puede explicarse desde los parámetros de confesionalidad o aconfesionalidad, o desde la existencia o ausencia de determinadas menciones a simbologías religiosas en las Constituciones de los distintos Estados europeos, sino desde la concreta articulación del Derecho interno de cada Estado y, en lo que a la Iglesia Católica se refiere, prestando especial atención a los acuerdos bilaterales firmados con la Santa Sede<sup>4</sup>.

Desde la perspectiva financiera, se han elaborado igualmente diversas clasificaciones. En la doctrina que ha estudiado este tema ha tenido cierto predicamento la distinción entre sistemas de financiación exclusivamente estatal, en los que el Estado cubre todas las necesidades económicas de las entidades religiosas; sistemas de cooperación, cuando el Estado atiende parcialmente a esas necesidades, y sistemas de autofinanciación, en los que no se otorga ninguna ayuda económica<sup>5</sup>. No obstante, en la actualidad, resulta difícil encontrar este último modelo, en su vertiente estricta. Prácticamente todos los Estados europeos contienen dotaciones presupuestarias para la asistencia religiosa en determinados ámbitos, como el ejército, los hospitales o centros penitenciarios, además de para la conservación del patrimonio cultural de titularidad eclesiástica, sin olvidar la implementación de beneficios fiscales a dichas instituciones, bien de forma específica, bien mediante la aplicación de los regímenes fiscales privilegiados propios de las entidades sin ánimo de lucro y del mecenazgo.

Ello implica una financiación pública, cuando menos indirecta a las confesiones, puesto que, en última instancia, tales beneficios fiscales, que constituyen una carga tributaria inferior a la normal, suponen limitar los ingresos que, en su defecto, afluirían a las arcas públicas<sup>6</sup>. Desde esta constatación, consideramos más apropiadas las clasificaciones que asumen la existencia de algún tipo de colaboración financiera entre los Estados y las confesiones religiosas, como la realizada por TORRES GUTIÉRREZ<sup>7</sup>, que distingue entre financiación directa a través de presupuestos, financiación directa, mediante un impuesto estatal con destino religioso o un impuesto religioso recaudado por el Estado,

---

<sup>3</sup> OLMOS ORTEGA (2010), pp. 60 y ss.

<sup>4</sup> *Vid.* CORRAL, C. y SANTOS (2012), pp. 1 a 182, 187 a 238 y 243 a 267.

<sup>5</sup> MORÓN PÉREZ (2009), p. 14.

<sup>6</sup> CALVO ORTEGA (2010), p. 168.

<sup>7</sup> TORRES GUTIÉRREZ (2011).

financiación directa a través de asignación y supuestos en los que no cabe la financiación económica directa. No obstante, dado que las tres últimas categorías mencionadas también pueden tener un reflejo presupuestario<sup>8</sup>, en este trabajo planteamos una clasificación en torno al sistema de financiación directa, con una leve diferencia respecto a la anterior, desde la premisa de la existencia de financiación indirecta de las confesiones religiosas en la práctica totalidad de los Estados europeos.

Según lo expuesto, en el siguiente apartado diferenciaremos tres modelos de relación Estado-confesiones religiosas, teniendo en cuenta exclusivamente el criterio de la financiación directa: 1) el tendente a la ausencia de financiación directa; 2) el de colaboración en la recaudación de un tributo eclesiástico, y 3) el de financiación directa. A su vez, este último se dividirá en dos sub-modelos: el de dotación presupuestaria pura y el de asignación tributaria. Posteriormente, nos detendremos a analizar las diferentes formas de financiación indirecta de las confesiones religiosas en los países de la Unión Europea, sobre la base de la aplicación del régimen tributario de las entidades sin ánimo de lucro y de los incentivos al mecenazgo.

Esta labor de síntesis se realiza siendo conscientes de la enorme heterogeneidad de los diferentes sistemas de relación económica Iglesia-Estado existentes en el contexto de los países miembros de la Unión Europea, así como de la dificultad de adecuar la realidad existente en cada uno de ellos a los distintos modelos elegidos. Igualmente, esta cuestión se estudia desde la constatación advertida por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (en adelante, TEDH) de que Europa carece de un estándar común en materia de financiación de las confesiones religiosas, en la medida en que estas cuestiones se encuentran estrechamente vinculadas a la historia y tradiciones de los distintos países, a los que se reconoce un margen de apreciación para establecer la concreta regulación de sus relaciones con las diferentes confesiones religiosas<sup>9</sup>.

Por ello, debe advertirse que no se pretende exponer el régimen de esas relaciones en todos y cada uno de los veintiocho Estados miembros. Esa tarea expositiva está ya hecha con solvencia en sede doctrinal y no faltan, por tanto, las fuentes bibliográficas a las que recurrir para obtener una más detallada y completa visión de conjunto<sup>10</sup>. Más modestamente, aspiramos sólo a identificar ahora las principales categorías a las que bien pudieran reconducirse, con unos u otros matices en cada caso específico, los mencionados sistemas de relación y a resaltar sus rasgos más sobresalientes, ilustrándolos con algunos ejemplos concretos que estimamos particularmente significativos.

---

<sup>8</sup> Por exigencia de los principios presupuestarios, como el de universalidad, contenido en el Derecho español, tanto en el art. 134 de la CE, como en el 27 de la Ley General Presupuestaria (en adelante, LGP).

<sup>9</sup> Vid. las sentencias del TEDH de 14 de junio de 2001, *Caso Aljyer Fernández y Caballero García contra España*; de 29 de marzo de 2007, *Caso Spampinato contra Italia*; y de 17 de febrero de 2011, *Caso Wasmuth contra Alemania*. Cfr. el art. 17 del TFUE. Vid. RODRÍGUEZ ARAUJO (2012), p. 224.

<sup>10</sup> Vid., por todos, MESSNER (2015).

## 2. LA FINANCIACIÓN DIRECTA DE LAS CONFESIONES RELIGIOSAS

### 2.1. MODELOS TENDENTES A LA AUSENCIA DE FINANCIACIÓN DIRECTA

Los sistemas tendentes a la ausencia de financiación que se analizan en este epígrafe se caracterizan por la existencia de una marcada separación entre el Estado y las confesiones religiosas y por la idea de la estricta neutralidad. En opinión de cierto sector doctrinal, el ente público se distancia de las creencias religiosas de los ciudadanos, para mejor garantizar la igualdad en el ejercicio de la libertad de conciencia<sup>11</sup>. Ello no impide, sin embargo, que las confesiones religiosas puedan constituirse como asociaciones culturales, con personalidad jurídica civil, que tengan por objeto exclusivo el subvenir a los gastos, al mantenimiento y al ejercicio del culto. En este contexto, se les permite beneficiarse del régimen fiscal favorable propio de las entidades sin ánimo de lucro<sup>12</sup>, así como de medidas financieras estatales vinculadas a aspectos como la conservación del patrimonio histórico-artístico o la prestación de la asistencia religiosa en establecimientos públicos en los que el individuo se ve imposibilitado para recibirla de otro modo. Tales actuaciones se han considerado compatibles con la aconfesionalidad, al interpretarse que «lo que pretenden con ellas los poderes públicos no es favorecer directamente a las confesiones sino, más bien, facilitar y promover el libre y eficaz ejercicio de la libertad religiosa de los individuos»<sup>13</sup>.

La doctrina se ha referido tradicionalmente al caso de Francia, en el ámbito europeo, como paradigma de este modelo<sup>14</sup>, en la medida en que su normativa prohíbe la sustentación de los cultos, mediante ayudas económicas directas. El artículo 2.1 de la Ley de 9 de diciembre de 1905 dispone que el Estado no reconoce, ni paga, ni subvenciona ningún culto<sup>15</sup>, calificando el artículo 1 de la Constitución de 1958 a dicho país como «una República indivisible, laica, democrática y social».

Dentro de este mismo grupo, se enmarca el sistema instaurado en la República de Irlanda, cuya Constitución, a pesar de contener una referencia explícita a la Santísima Trinidad, de vincular a Dios con los poderes públicos o reconocer que el culto público se debe al «Todopoderoso»<sup>16</sup>, sin embargo, asume el compromiso de no financiar a ninguna religión, garantiza la plena autonomía de las iglesias frente a las eventuales injerencias de los poderes públicos y omite cualquier tipo de declaración de confesionalidad en beneficio de un culto concreto<sup>17</sup>.

Otros ejemplos de ausencia de financiación directa a las confesiones religiosas, aunque con características bastante diferentes, los encontramos en Inglaterra, Chipre u

---

<sup>11</sup> LLAMAZARES FERNÁNDEZ (1997), p. 145.

<sup>12</sup> OLMOS ORTEGA (2010), pp. 59 y ss.

<sup>13</sup> POLO SABAU (2014a), p. 87.

<sup>14</sup> *Vid.*, entre otros, AUGENSTEIN (2012), pp. 261 a 280.

<sup>15</sup> A excepción de los tres departamentos de Alsacia-Mosela.

<sup>16</sup> *Cfr.* el Preámbulo de la Constitución, así como los artículos 6.1 y 44.1.

<sup>17</sup> *Cfr.* los apartados segundo, tercero y quinto del artículo 44.2 de la Constitución. *Vid.* HOGAN (2005), pp. 293 a 320.

Holanda. En el primero de los territorios citados no existe un sistema de dotación presupuestaria estatal que garantice los sueldos y pensiones del clero, ni los gastos de mantenimiento ordinario de las confesiones religiosas, ni siquiera de la Iglesia de Inglaterra, que es la religión oficial, más allá de la financiación dirigida al mantenimiento y conservación de los edificios de interés artístico<sup>18</sup>.

El sistema holandés, por su parte, establece un régimen común aplicable a todas las confesiones a las que se les otorga la posibilidad de obtener un cierto reconocimiento estatal (se habla aquí de confesiones declaradas y no declaradas). Además, en este contexto no discriminatorio, se permite la eventual cooperación de los poderes públicos con las confesiones, en la medida en la que se oriente al favorecimiento del ejercicio del derecho de libertad religiosa por el sujeto individual<sup>19</sup>.

## 2.2. MODELOS DE COLABORACIÓN EN LA RECAUDACIÓN DE UN TRIBUTO ECLESIAÍSTICO

Determinados países nórdicos y centroeuropeos tienen instaurado un modelo de financiación de las confesiones religiosas, a través del denominado «impuesto eclesiástico» o «impuesto religioso», sufragado específicamente por aquellos contribuyentes que pertenecen a determinadas Iglesias, según los requisitos establecidos en cada uno de los Estados. Se ha afirmado que este tributo podría consistir en un impuesto estatal con afectación a fines religiosos, como ocurre en Dinamarca o Finlandia, donde los obispos y sacerdotes reciben su salario del erario público; o bien en un impuesto religioso recaudado por el Estado, a través de la Administración tributaria, como en Alemania o Austria<sup>20</sup>.

En este apartado, nos vamos a centrar en el modelo instaurado en estos dos últimos países, donde la legitimación y la configuración del correspondiente tributo provienen de la propia iglesia o confesión. El Estado se limitaría a recaudarlo, mediante un recargo sobre el Impuesto sobre la Renta y a entregar el importe obtenido a las correspondientes iglesias, deduciendo previamente los gastos de gestión para la exacción. Según lo expuesto, el presupuesto de hecho que originaría el deber de satisfacer esta figura impositiva no provendría de una relación entre los ciudadanos y el Estado, sino entre los ciudadanos y la respectiva confesión religiosa, pues «en la relación de pertenencia a la confesión el Estado no tiene nada que decir y no interviene en modo alguno»<sup>21</sup>.

En tal caso, en la medida en que no se trata de fondos públicos propiamente dichos, que no implica una minoración de los ingresos tributarios destinados a los fines generales y que no presenta un reflejo presupuestario, más que financiación directa, coincidimos con la doctrina en considerar que nos encontraríamos ante un régimen de cooperación o colaboración de un ente público en la recaudación de ingresos propios

---

<sup>18</sup> TORRES GUTIÉRREZ (2011), p. 39.

<sup>19</sup> POLO SABAU (2014a), p. 88.

<sup>20</sup> TORRES GUTIÉRREZ (2011), p. 9.

<sup>21</sup> *Ibid*, p. 10.

establecidos por las confesiones religiosas<sup>22</sup>. En realidad, las confesiones religiosas optarían por esta vía de financiación, en lugar de configurar un organismo de recaudación propio de las cuotas de los fieles, por una mera cuestión de ahorro de costes. Según un estudio realizado en Austria, esta última opción implicaría un gasto de gestión de entre el 10 y el 15% de lo recaudado, mientras que la obtención de tales ingresos a través de la Administración tributaria supondría un coste de tan sólo el 3-4 %<sup>23</sup>. Con todo, se ha advertido que, desde la perspectiva de la separación Iglesia-Estado, resulta difícil explicar que este último ponga «la administración tributaria al servicio de ciertas Confesiones Religiosas, al ser la recaudación de los tributos una de las prerrogativas definitorias de la soberanía estatal»<sup>24</sup>.

En Alemania, la Ley Fundamental de Bonn, siguiendo la configuración establecida por la Constitución de Weimar de 1919, proclama la inexistencia de Iglesia oficial y establece que las comunidades religiosas seguirán siendo corporaciones de derecho público con derecho a percibir impuestos sobre la base de las listas de contribuyentes, al igual que a fijar su base imponible, con arreglo a las disposiciones legales de los *Länder*. De esta forma, las grandes iglesias de cada *Länder* —principalmente la católica, evangélica, veterocatólica y la comunidad judía— tienen derecho a percibir el impuesto religioso (*Kirchensteuer*) de los fieles que se encuentran inscritos como miembros de tales confesiones religiosas en las listas de la Administración pública.

A este respecto, el TEDH ha considerado que la exigencia de manifestación de la creencia religiosa por parte del contribuyente no viola el artículo 9 del Convenio Europeo de Derechos Humanos, por dos motivos: porque es proporcionada, en relación con el objetivo legítimo de asegurar el derecho de las iglesias y las sociedades religiosas al gravamen religioso, y porque se materializa a través de un instrumento —la tarjeta de impuestos— que no es susceptible de uso público, lo que presenta una limitada influencia<sup>25</sup>.

Para que el ciudadano no quede sujeto al pago de este «recargo» deberá efectuar una declaración formal ante los órganos estatales indicando que ha abandonado la confesión religiosa a la que va destinado el impuesto. Ahora bien, ello conllevará la imposibilidad de recibir asistencia espiritual de la confesión religiosa a la que pertenecía hasta ese momento, con lo que la celebración de la fe, en tales casos, queda condicionada al cumplimiento de una obligación económica gestionada por un ente público. A este respecto, es significativo el pronunciamiento del Tribunal Federal Administrativo de Leipzig, de 26 de febrero de 2012, estableciendo que el Estado está obligado a recaudar impuestos eclesiásticos de los ciudadanos cuando éstos se declaran fieles de la Iglesia. Al mismo tiempo, sostiene que toda persona que se declare apóstata deja de ser, desde el punto de vista del Estado, un miembro de la Iglesia, sean cuales sean los motivos que le impulsaron a tomar voluntariamente esta decisión<sup>26</sup>.

---

<sup>22</sup> Incluso, se ha llegado a definir con el término de «separación coja o incompleta y de semilaicidad». *Cfr.* LLAMAZARES FERNÁNDEZ (2007), pp. 650 a 653.

<sup>23</sup> LEISCHING (1989), pp. 79 y 80.

<sup>24</sup> TORRES GUTIÉRREZ (2011), p. 13.

<sup>25</sup> Sentencia del TEDH de 17 de febrero de 2011, *caso Wasmuth contra Alemania*, n.º 2884/03.

<sup>26</sup> En este sentido, la Conferencia Episcopal Alemana, aprobó un Decreto, el 20 de septiembre de 2012, con el visto bueno del Vaticano, resolviendo que quienes decidan no pagar el impuesto eclesiástico correspondiente no tendrán acceso a los sacramentos.

El tributo religioso consiste en un recargo de entre el 8 y el 10% sobre la cuota de los impuestos estatales sobre la renta y los rendimientos del trabajo. Este porcentaje presenta una potencia recaudadora muy elevada, pero simultáneamente puede suponer un factor incentivador de abandono oficial de las citadas confesiones religiosas, especialmente en épocas de crisis, como ha ocurrido en los últimos años<sup>27</sup>. No obstante, el Estado concede un tratamiento fiscal favorable a los contribuyentes que sufragan este recargo, pues su cuantía se considera como gasto especial, deducible del impuesto sobre la renta y del rendimiento del trabajo personal hasta la cantidad de un 5 por ciento del volumen de sus ingresos<sup>28</sup>.

La recaudación de este consolidado impuesto es competencia de los *Länder*, que entregan a las confesiones religiosas la cantidad obtenida, previa detracción de los gastos de recaudación, que oscilan entre el 2 y el 5%. De hecho, el impuesto eclesiástico se ha reconocido en todos los concordatos firmados después de la reunificación, con los *Länder* de la Alemania Oriental, con la única excepción de Prusia<sup>29</sup>.

## 2.3. MODELOS DE FINANCIACIÓN DIRECTA

### 2.3.1. *Asignación tributaria*

Determinados países, como España<sup>30</sup>, Italia<sup>31</sup>, Portugal o Hungría, por citar algunos ejemplos, han implementado un mecanismo de financiación pública de las confesiones religiosas a través de la denominada asignación tributaria, que consiste en la atribución voluntaria por el contribuyente a dichos entes de un porcentaje de la cuota de un impuesto estatal -normalmente el que grava la renta de las personas físicas- que debe satisfacer. Todo ello, sin que tal opción suponga elevación de su carga impositiva individual.

Como acertadamente se ha afirmado, aunque es una opción voluntaria por los declarantes, en realidad supone una minoración de la recaudación destinada a los fines generales, quedando claro que los fondos transmitidos, como consecuencia de la opción, tienen carácter de públicos<sup>32</sup>. En este sentido, se ha definido como un «sistema de dotación estatal, con asignación democrática de la cantidad»<sup>33</sup>, en la medida en la que la manifestación de voluntad del contribuyente se transforma en dotación directa del Estado a la confesión religiosa, con cargo a impuestos estatales obligatorios y coactivamente pagados por los ciudadanos<sup>34</sup>. Por tal motivo, en este trabajo incluimos esta

<sup>27</sup> Vid. LYYTIKAINEN y SANTAVIRTA (2013), pp. 1175 a 93.

<sup>28</sup> OLMOS ORTEGA (2010), pp. 59 a 86.

<sup>29</sup> *Ibidem*.

<sup>30</sup> En España, este sistema ha presentado tres fases hasta la fecha: a) dotación presupuestaria pura (1979-1988), b) sistema mixto (1988-2006), y c) asignación tributaria propiamente dicha, a partir de 2007.

<sup>31</sup> El sistema de asignación entró en vigor definitivamente en 1990, pero se instauró en 1984, fruto del Acuerdo de modificación del Concordato lateranense y del Protocolo de aprobación de las normas sobre entes y bienes eclesiásticos de 15 de noviembre de 1984.

<sup>32</sup> CUBERO TRUYO y SANZ GÓMEZ (2008).

<sup>33</sup> GONZÁLEZ DEL VALLE (1993), p. 128.

<sup>34</sup> SORIANO TORRES (2006), p. 219.



opción como uno de los modelos de financiación directa<sup>35</sup>, sin que pueda calificarse como un sistema de autofinanciación<sup>36</sup>, al que debe tender la Iglesia Católica en España, a tenor de lo dispuesto en artículo II.5 del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos (en adelante, AAE)<sup>37</sup>, lo que implica que el actual modelo español no debería considerarse como estable o definitivo.

La cuantía del porcentaje de asignación en el correspondiente impuesto personal sobre la renta oscila entre el 0,5 establecido en Portugal y el 1 implementado en Hungría<sup>38</sup>, pasando por el 0,8 de Italia<sup>39</sup> o el 0,7 que se aplica sobre la cuota íntegra del IRPF, en España<sup>40</sup>. A este respecto, se ha afirmado que la cuota íntegra constituye un mero instrumento para el cálculo del importe a destinar por el Estado a la Iglesia Católica, sin que condicione el origen de los fondos asignados<sup>41</sup>, ni garantice una relación directa con la efectiva recaudación obtenida de cada uno de los contribuyentes del IRPF que han optado por la asignación tributaria. Si se hubiese querido articular un modelo de asignación más respetuoso con el principio de capacidad económica de cada contribuyente y con el carácter personal del impuesto, podría haberse elegido el parámetro de la cuota líquida, resultante de aplicar las correspondientes deducciones a la cuota íntegra. Lógicamente, ello implicaría una menor cantidad asignada a la Iglesia Católica, aspecto que podría solucionarse, en su caso, mediante la elevación del porcentaje actualmente establecido.

El número de confesiones religiosas susceptibles de financiación a través de esta vía y las exigencias relativas al destino de los fondos recibidos varían en cada Estado. Mientras en Portugal pueden beneficiarse las iglesias radicadas en el país que hayan solicitado el disfrute de tal beneficio, sin necesidad de previo acuerdo con el Estado<sup>42</sup> y en Italia cualquier *confesión religiosa que haya estipulado intesa* -además de la Iglesia Católica-, en España este mecanismo de financiación solo se contempla para esta última confesión. Incluso, en los casos en que se ofrece la posibilidad a otras confesiones religiosas, como en Italia, se observa un privilegio para la Iglesia Católica, en cuanto que aquéllas solo pueden destinar los fondos a los fines mencionados en los respectivos acuerdos y no para el sostenimiento de sus ministros. Ello significa que en Italia y en España los

---

<sup>35</sup> Para POLO SABAU, aun cuando el sistema de la asignación tributaria resulte aparentemente menos conflictivo que el anterior mecanismo de la dotación presupuestaria, en su relación con los principios constitucionales, sigue tratándose de financiación estatal directa. *Cfr.* POLO SABAU (2014b), p. 282.

<sup>36</sup> MARTÍN DÉGANO (2006), pp. 119 a 20.

<sup>37</sup> Firmado en la ciudad del Vaticano, el 3 de enero de 1979. El segundo párrafo del artículo II.5 del AAE dispone que «Cuando fuera conseguido este propósito (la autofinanciación), ambas partes se pondrán de acuerdo para sustituir los sistemas de colaboración financiera expresada en los párrafos anteriores de este artículo [dotación presupuestaria pura y asignación tributaria], por otros campos y formas de colaboración económica entre la Iglesia Católica y el Estado».

<sup>38</sup> TORRES GUTIÉRREZ (2011), pp.5, 35, 36 y ss.

<sup>39</sup> *Cuantía establecida en el art. 47 de la Ley 222/1985 que puso en práctica el acuerdo de financiación entre Estado italiano y la Santa Sede, firmado el 15 de noviembre de 1984.*

<sup>40</sup> La Disposición Adicional decimoctava de la Ley 42/2006, de 28 de diciembre de PGE para el año 2007, elevó el porcentaje del IRPF destinado al sostenimiento de la Iglesia Católica del 0,5239 al 0,7%.

<sup>41</sup> CUBERO TRUYO y SÁNZ GÓMEZ (2008), p. 263.

<sup>42</sup> TORRES GUTIÉRREZ (2011), pp. 36 y ss.



ministros de la Iglesia Católica son los únicos a cuyo sustento coopera el Estado<sup>43</sup>. No obstante, se ha advertido que, en algunos casos, esta ha sido una opción libremente elegida por ciertas confesiones religiosas, que consideran que el sostenimiento de sus ministros debe lograrse únicamente mediante aportaciones de sus fieles<sup>44</sup>.

En los modelos de asignación tributaria, lo normal es que el contribuyente pueda optar entre marcar la casilla de la correspondiente confesión religiosa o la destinada a fines sociales y humanitarios. Sobre este aspecto existen importantes diferencias. Así, mientras en Portugal se ha implementado un mecanismo más participativo, permitiendo elegir a los contribuyentes la concreta persona colectiva de utilidad pública a la que destinar su asignación para fines sociales<sup>45</sup>, en Italia<sup>46</sup> o en España<sup>47</sup> es el Estado el que determina discrecionalmente la entidad beneficiaria, a través del otorgamiento de las correspondientes subvenciones. En todo caso, la normativa española permite marcar las dos casillas<sup>48</sup>, destinando igual porcentaje (0,7%) a ambas finalidades, lo que en la práctica está permitiendo una doble financiación de Iglesia Católica, en la medida en la que gran parte de las entidades subvencionadas a través de la partida de fines sociales pertenecen a dicha confesión<sup>49</sup>. A este respecto se debe indicar que el Tribunal Constitucional español ha admitido a trámite un conflicto positivo de competencia promovido por el Gobierno de Cataluña frente a la Resolución de la Secretaría de Estado de Servicios Sociales e Igualdad por la que se convocan las subvenciones estatales del año 2016 destinadas a la realización de programas de interés general con cargo a la asignación tributaria del IRPF, por entender que el ámbito de las actuaciones de atención a personas de colectivos desfavorecidos o en riesgo de exclusión es de su exclusiva competencia<sup>50</sup>.

<sup>43</sup> La participación del 8 por mil la recibe la Conferencia Episcopal Italiana quien se encarga de su reparto. Sólo podrá ser destinado para atender «Las exigencias del culto, el sostenimiento del clero u obras caritativas a favor de la colectividad nacional o de países del tercer mundo».

<sup>44</sup> FERRARI (1996), p. 187.

<sup>45</sup> TORRES GUTIÉRREZ (2011). p. 36.

<sup>46</sup> El Estado italiano lo puede destinar a la lucha contra el hambre, desgracias naturales, refugiados o bienes culturales. *Vid.* MORON PÉREZ (2009), p. 35.

<sup>47</sup> CUBERO TRUYO y SÁNZ GÓMEZ (2008), p. 259.

<sup>48</sup> Disp. Adicionales 20 y 21 LPGE para 2000 -Ley 54/1999, de 29 de diciembre-. En Italia, en realidad, existe una triple opción: 8 por mil entre confesiones religiosas o Estado para fines humanitarios y otra acumulativa del 5 por mil para voluntariado, donde el contribuyente expresa el destino concreto, pero ante la ausencia se destina a fines generales. *Cfr.* MORON PÉREZ (2009), p. 35.

<sup>49</sup> Entre otras, Cáritas, Manos Unidas, Asociación Comisión Católica Española de Migración, Compañía de las Hijas de la Caridad de San Vicente de Paul, Congregación de Hermanas Hospitalarias del Sagrado Corazón de Jesús, Hermanitas de los Ancianos Desamparados, Adoratrices Esclavas del Santísimo Sacramento y de la Caridad, Confederación de Centros Juveniles Don Bosco de España, Coordinación Estatal de Plataformas Sociales Salesianas, Apostólicas del Corazón de Jesús, Obra Mercedaria de Valencia, Fundación Escuelas Profesionales de la Sagrada Familia, Juventudes Marianas Vicencianas, Ministros de los Enfermos Religiosos Camilos Orden en España, Movimiento Scout Católico, Alianza Cristiana de Jóvenes de la Ymca, Sociedad de San Vicente de Paul en España, Asociación Mensajeros de la Paz, Centros Socio-Sanitarios Católicos de Cataluña y Fundacio Social Sant Ignasi de Loiola. *Vid.* las Resoluciones de 26 de abril de 2013, 21 de marzo de 2014, 3 de diciembre de 2015, de la Secretaría de Estado de Servicios Sociales e Igualdad, por las que se conceden las para la realización de programas de interés general con cargo a la asignación tributaria del IRPF (BOE n° 128, de 29 de mayo de 2013, n° 105, de 30 de abril de 2014, n° 312, de 30 de diciembre de 2015).

<sup>50</sup> Providencia del Pleno del TC, de 4 de octubre de 2016, que admite el conflicto positivo de competencia

En el caso de que el contribuyente no ejercite el derecho de opción, existen igualmente diferentes tratamientos. Mientras que en *Portugal o en España* las cantidades se destinan a fines generales del Estado, en Italia se distribuyen entre los distintos destinatarios, en proporción a las elecciones expresadas por el resto de contribuyentes<sup>51</sup>. A este respecto, el tratamiento aplicado en Italia podría interpretarse como una *vulneración del derecho a la «no elección»* realizada por determinados contribuyentes. Téngase en cuenta que la no asignación puede entenderse como una elección en sí misma, por parte de aquellos contribuyentes disconformes con el mecanismo de asignación tributaria. Así, por ejemplo, en España la no elección podría reflejar la intención de quienes pretenden destinar la totalidad de su contribución tributaria a los fines generales (entre los que también se encuentran los sociales –que no se cubren sólo por el 0,7% de la casilla social-), a través de los Presupuestos Generales del Estado (en lo sucesivo, PGE).

Piénsese que este grupo de sujetos podría considerar que la consignación presupuestaria de las correspondientes partidas sociales y de cooperación: a) supone una obligación de los entes públicos que no debe vincularse a un mecanismo –como el de la asignación– que hace depender la cuantía de los fondos destinados a tal finalidad, de la elección de los contribuyentes; b) legítima, en cierta medida, la ayuda económica directa del Estado a la Iglesia Católica, y c) coadyuva a la externalización de las funciones sociales de la Administración pública, a través de subvenciones a ONGs, en detrimento del empleo profesional público y de la calidad en el ámbito de los servicios sociales. Es más, incluso los fieles de otras religiones que reciben las ayudas a través de la entidad «Pluralismo y Convivencia», al que se alude más adelante, podrían optar por no realizar ninguna asignación, en la medida en la que las confesiones religiosas a las que pertenecen se financian de los ingresos públicos destinados a los fines generales y no a través de ninguna de las partidas procedentes de las casillas incluidas en el modelo del IRPF.

Llegados a este punto y siendo de la opinión de quienes consideran que las confesiones religiosas deberían tender a la autofinanciación, en cuanto a las actividades de culto y mantenimiento del clero, consideramos loable la actitud de la Iglesia italiana de Jesucristo de los Santos de los Últimos Días, que ha optado por beneficiarse sólo de la deducibilidad de las donaciones, renunciado a la asignación del 8 por 1000, a pesar de tener un acuerdo con el Estado<sup>52</sup>. En todo caso, de mantenerse este sistema en España,

---

número 4777–2016 promovido por el Gobierno de Cataluña, en relación con la Resolución de 18 de mayo de 2016, de la Secretaría de Estado de Servicios Sociales e Igualdad. Sobre este aspecto, *vid.* la STS, Sala de lo Contencioso, de 15 de marzo de 2016 (rec. 507/2013), que desestima el recurso interpuesto por el Gobierno de Cataluña frente al Real Decreto 536/2013, de 12 de julio, por el que se establecen las bases reguladoras de las subvenciones estatales destinadas a la realización de programas de interés general con cargo a la asignación tributaria del IRPF en el ámbito de la mencionada Secretaría de Estado, en sentido contrario a la sentencia de la misma Sala, de 21 de mayo de 2015 (rec. nº 499/2013), si apreció la extralimitación competencial denunciada por el Gobierno catalán respecto a las bases reguladoras de las subvenciones de entidades del Tercer Sector colaboradoras con dicha Secretaría de Estado, establecidas por el Real Decreto 535/2013, por entender que tenían por finalidad financiar gastos de funcionamiento.

<sup>51</sup> Diversas confesiones religiosas, como la Asamblea de Dios en Italia, los Testigos de Jehová y la Iglesia Apostólica de Italia, que han renunciado expresamente a la parte de prorrata que le correspondería y sólo aceptan los ingresos acordados con las asignaciones realizadas. *Vid.* MORON PÉREZ (2009), p. 34.

<sup>52</sup> TORRES GUTIÉRREZ (2011), p. 34.

opinamos que sería más respetuoso con el principio de no discriminación, la implementación de un mecanismo que permitiera elegir a los contribuyentes la concreta confesión religiosa a la que destinar su porcentaje, con la única exigencia de que debiera estar inscrita, sin necesidad de acuerdo específico con el Estado y sin diferenciación respecto al destino de los fondos<sup>53</sup>. Por otro lado, nos inclinamos por suprimir la casilla de los fines sociales, al considerar que dicha política debería financiarse a través de las partidas generales de los PGE, con la posibilidad de establecer, en tal ámbito, el mecanismo de los presupuestos participativos.

Finalmente, en caso de consolidarse la posibilidad de marcar los dos tipos de casillas, sugerimos destinar la mitad de la asignación a cada grupo, para evitar el incremento de pérdida de ingresos públicos destinados a fines generales, finalidad a la que deberían seguir dirigiéndose los fondos correspondientes a las declaraciones sin asignación.

### 2.3.2. *Dotación presupuestaria pura*

El segundo modelo de financiación pública directa a las confesiones religiosas incluye aquellos regímenes jurídicos que contemplan la aplicación expresa de determinadas partidas presupuestarias a los entes religiosos, sin que exista una vinculación a un determinado ingreso impositivo y sin el condicionante del ejercicio de opción por parte de los contribuyentes. Hablamos de financiación a través de los correspondientes presupuestos generales en forma de subvención, pago de determinados servicios apostólicos, sociales o culturales, contribución al sueldo de los ministros del culto, sustento de la asistencia religiosa de los ciudadanos en el ejército, centros penitenciarios, hospitales u orfanatos, sin olvidar la financiación de la enseñanza de la religión en el sistema educativo público o la conservación del patrimonio religioso cultural. Todo ello, con innumerables matices, dependiendo de las confesiones religiosas beneficiarias de tales transferencias dinerarias.

En primer lugar, se podría diferenciar entre aquellos sistemas en los que el Estado colabora económicamente con las confesiones religiosas en general, de aquéllos otros que incluyen en sus presupuestos, además de lo anterior, el pago de los salarios y pensiones de los ministros del culto, llegando a considerarse en algún caso como funcionarios públicos. Entre estos últimos, se enmarcarían países como Bélgica, Dinamarca, Finlandia o Grecia.

En Bélgica, por ejemplo, el artículo 181 del Texto Constitucional recoge expresamente la obligación del Estado del abono de los sueldos y pensiones de los ministros de los distintos cultos, mediante la correspondiente consignación presupuestaria. Para la obtención de estos fondos, no solo es necesario pertenecer a una confesión reconocida, sino que además se exige un reconocimiento de la comunidad religiosa local por las autoridades regionales, tras la comprobación del cumplimiento de las condiciones territoriales específicas. Por tal motivo, la doctrina ha comparado este sistema de subreconocimientos con el funcionamiento de las muñecas rusas<sup>54</sup>. Por regla general, el número de ministros retribuidos depende de las unidades territoriales religiosas reco-

<sup>53</sup> No obstante, conviene tener en cuenta la Sentencia del TEDH de 29 de marzo de 2007, *Caso Spampinato contra Italia*.

<sup>54</sup> CHRISTIANS y WATTIER (2015), p. 61.

nocidas, según el nivel demográfico alcanzado, pudiendo añadir, por ejemplo, los ministros católicos un 50 por cien extra a su salario en el caso de tener asignada más de una parroquia. Además, las autoridades locales suelen proporcionarles las correspondientes viviendas<sup>55</sup>. En Finlandia, sin embargo, sólo los obispos de la Iglesia luterana y de la ortodoxa tienen derecho a sueldo público.

Entre los sistemas que han optado por mecanismos de apoyo o financiación directa general<sup>56</sup>, se encuentran Estonia, Letonia y Lituania, sobre la base de la contribución de las iglesias al desarrollo cultural y espiritual. Igualmente, cabe citar a Eslovenia, Bulgaria, Eslovaquia, mediante el otorgamiento de subvenciones.

Por otro lado, puede diferenciarse entre Estados que garantizan un trato generalizado en la financiación de los distintos cultos -como ocurre en el caso de Bélgica<sup>57</sup>-, de aquellos otros en los que sólo se benefician determinadas confesiones -como ocurre en Dinamarca con la Iglesia nacional danesa, o en Grecia con la Iglesia Ortodoxa-, pasando por regímenes donde se establece un mecanismo privilegiado para la Iglesia Católica o determinadas confesiones tradicionales, como acontece en Estonia, Letonia, Lituania o Eslovaquia, por citar algunos ejemplos.

En España, nos encontraríamos con lo que se ha calificado como «financiación directa finalista»<sup>58</sup>, que se articula por medio de una dotación presupuestaria anual destinada a la fundación del sector público estatal «Pluralismo y Convivencia»<sup>59</sup>, exclusivamente para la financiación de proyectos de carácter cultural, educativo y de integración social de las confesiones minoritarias con Acuerdo de cooperación con el Estado o con «notorio arraigo»<sup>60</sup>, excluyéndose las actividades de carácter religioso o relativas al culto<sup>61</sup>. Debe tenerse en cuenta que, a día de hoy, se han aprobado acuerdos de cooperación con la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas, la Federación de Comunidades Israelitas y con la Comisión Islámica, todas ellas de España<sup>62</sup>.

A este respecto, el TEDH y el Tribunal Supremo han considerado objetivamente justificada y razonable la diferencia de trato que España otorga a la Iglesia Católica y a las demás confesiones, en cuanto a las vías de financiación implementadas en cada caso, sobre la base, principalmente, de la existencia del AAE<sup>63</sup>. Ahora bien, en nuestra opi-

---

<sup>55</sup> *Ibid.*, p. 64.

<sup>56</sup> *Vid.* FERNÁNDEZ-CORONADO GONZÁLEZ (2012), pp. 279 a 315.

<sup>57</sup> Mediante el respeto al pluralismo y la igualdad de todos los cultos. *Vid.* OLMOS ORTEGA (2010), p. 59 y ss.

<sup>58</sup> MARTÍN GARCÍA, SALIDO LÓPEZ y VÁZQUEZ GARCÍA-PENUELA (2014), p. 105.

<sup>59</sup> Creada por la Disposición adicional decimotercera de la Ley 2/2004, de 27 de diciembre, de PGE para 2005. *Vid.* OLMOS ORTEGA (2010b), pp. 117 a 142, y DÍAZ RUBIO (2013), pp. 543 a 564.

<sup>60</sup> Iglesia de Jesucristo de los Santos de los Últimos Días, Testigos Cristianos de Jehová, Federación de Entidades Budistas de España e Iglesia Ortodoxa.

<sup>61</sup> La fundación aprueba dos líneas de financiación cada año: la línea 1, destinada al fortalecimiento institucional -sólo para las religiones con acuerdo- y la línea 2, de apoyo a proyectos finalistas de carácter cultural, educativo y de integración social, susceptible de beneficiar a comunidades de notorio arraigo sin acuerdo, pero con el visto bueno de una federación con acuerdo.

<sup>62</sup> Leyes 24, 25 y 26/1992, de 10 de noviembre, respectivamente.

<sup>63</sup> *Vid.* nota 9, así como STS, Sala de lo Contencioso, de 14 de diciembre de 2016 (rec. n° 2265/2015). No obstante el Ministerio de Justicia ha anunciado que planteará durante esta legislatura al Ministerio de Hacienda la posibilidad de que musulmanes, judíos, evangélicos, mormones, budistas, testigos de Jehová y

nión, los argumentos esgrimidos por el citado Tribunal se circunscriben a la decisión de utilizar diferentes mecanismos de colaboración económica para las confesiones religiosas, pero no justificarían la distinción en cuanto al destino de los fondos, de forma que la ayuda directa a estas últimas no pueda destinarse a actividades de naturaleza religiosa o de culto, como lo hace la Iglesia Católica<sup>64</sup>.

En este sentido, compartimos la idea de que la solución a la existencia de un posible conflicto de igualdad en este ámbito no debe venir por extender al resto de confesiones los fines permitidos para la Iglesia Católica, sino por promover la condiciones para que esta última alcance paulatinamente la autofinanciación referida por la Santa Sede en el AAE, suprimiéndose el actual mecanismo de la asignación<sup>65</sup>. Máxime, si la prohibición de financiar las actividades religiosas o culturales de las confesiones minoritarias se sustenta precisamente en el carácter aconfesional del Estado español, como se recoge en la propia memoria de actividades de la Fundación Pluralismo y Convivencia<sup>66</sup>. En cualquier caso, consideramos que, en relación con esta Fundación, debería implementarse igual estrategia que la propuesta para la Iglesia Católica, en cuanto que su propia normativa otorga carácter temporal a dicha cooperación económica, hasta alcanzarse la autofinanciación completa de todas las confesiones religiosas en España<sup>67</sup>.

En otro orden de cosas, entendemos susceptible de calificación como financiación directa el gasto público correspondiente a la asistencia religiosa de los ciudadanos en el ejército, centros penitenciarios, hospitales y centros similares. Así, por ejemplo, en Grecia la Administración se hace cargo de las retribuciones de los asistentes eclesiásticos en las Fuerzas Armadas, hospitales y las prisiones. En Bélgica, los capellanes de la Iglesia Luterana se consideran miembros de las Fuerzas Armadas. En Hungría, existen capellanías de las Iglesias católica, calvinista reformada, luterana y de la confesión judía en las Fuerzas Armadas y la Guardia de Fronteras, financiadas por el Estado. Por su parte, tanto en el Reino Unido —a través del *Employing Service*— como en Holanda y Francia, la asistencia religiosa en las Fuerzas Armadas, residencias y hospitales públicos, así como en prisiones se financia por las respectivas administraciones, con algunos matices diferenciales<sup>68</sup>. En Finlandia, además de los obispos de la Iglesia luterana y de la ortodoxa, también reciben un sueldo los sacerdotes que prestan asistencia religiosa en las Fuerzas Armadas y en las prisiones.

---

ortodoxos tengan una cansilla propia en la «Declaración de la Renta». <http://www.elmundo.es/sociedad/2017/01/03/586b975aca474156128b460e.html>

<sup>64</sup> En este sentido, *vid.* MORÓN PEREZ (2009), p. 6 y CUBERO TRUYO y SANZ GÓMEZ, pp. 268 a 270.

<sup>65</sup> POLO SABAU (2014b), p. 91. *Vid.* nota 37. La Comisión de Hacienda y Función Pública del Congreso de los Diputados aprobó el 15/02/2017 una proposición no de ley, presentada por En Comú Podem, por la que se insta al Gobierno a suprimir progresivamente la asignación tributaria a la Iglesia católica en el IRPF y a revisar los beneficios fiscales de los que disfruta la institución, en particular lo que respecta a la exención en el IBI.

<sup>66</sup> FUNDACIÓN PLURALISMO Y CONVIVENCIA: *Memoria 2005*, p. 6.

<sup>67</sup> Disposición Adicional Decimotercera de la Ley 2/2004, de 27 de diciembre, de PGE para 2005.

<sup>68</sup> Respecto a la asistencia religiosa en las instituciones penitenciarias holandesas, *cf.* los artículos 41 y 44, sección 3, *Prisons Act [Penitentiaire Beginselenwet]*. *Vid.* también, la Recomendación del Comité de Ministros a los Estados miembros sobre las Reglas Penitenciarias Europeas (reglas 46 y 47 relativas a las condiciones penitenciarias). [www.coe.int](http://www.coe.int), *Parliamentary Documents* II 1989/ 90, 20868, 2, 4– 5; *European prison rules*; Malcolm D Evans, *Religious Liberty and International Law in Europe* (CUP 1997) 216.

En España, la asistencia religiosa a los internados en los centros penitenciarios, hospitalarios y similares se sufraga con cargo a las arcas públicas, con una clara diferenciación en determinados aspectos, entre la Iglesia Católica y el resto de confesiones. Así, por ejemplo, en el ámbito de las Fuerzas Armadas, no hay articulada fórmula alguna que facilite la presencia de pastores, imanes o rabinos para ofrecer un servicio de asistencia religioso-pastoral a sus fieles, quedando esta labor circunscrita a la Iglesia Católica, ejercida por el Arzobispado Castrense. Los sacerdotes adscritos al mismo son retribuidos de forma similar al personal militar, con las necesarias adaptaciones, al no tener tal condición. Todo ello, en virtud del Real Decreto 1145/1990, de 7 de septiembre, por el que se crea el Servicio de Asistencia Religiosa en las Fuerzas Armadas, así como del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre la asistencia religiosa a las fuerzas armadas y el servicio militar de clérigos y religiosos, de 3 de enero de 1979.

Por su parte, la asistencia religiosa católica en los establecimientos penitenciarios está regulada por el Acuerdo de 20 de mayo de 1993, firmado entre el Ministro de Justicia y el Presidente de la Conferencia Episcopal<sup>69</sup>. En virtud del mismo, la Dirección General de Instituciones Penitenciarias financia esa actividad, mediante la entrega de las cantidades correspondientes a las diócesis en las que se encuentren los centros penitenciarios.

También se enmarcaría dentro de este epígrafe el coste público de la enseñanza de la religión en los sistemas educativos públicos, impartida por profesores designados, directa o indirectamente, por las autoridades religiosas, así como la conservación del patrimonio religioso cultural con cargo a fondos públicos, aspectos que han sido debidamente estudiados por la doctrina y sobre los que no nos detendremos, por exceder de los parámetros de este trabajo.

### **3. LA FINANCIACIÓN INDIRECTA DE LAS CONFESIONES RELIGIOSAS**

La doctrina de la Unión Europea en materia de ayudas de Estado señala que una disminución de los ingresos fiscales equivale a una transferencia directa de fondos públicos. Por tal motivo, el otorgamiento de beneficios fiscales a las confesiones religiosas, en cuanto pérdida de recaudación para las arcas públicas, debe considerarse como una forma de financiación<sup>70</sup>, aunque se califique como indirecta.

#### **3.1. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN FISCAL DE LAS ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO Y DEL MECENAZGO. ESPECIAL REFERENCIA AL RÉGIMEN ESPAÑOL**

Una gran cantidad de países de la Unión Europea, como España, Francia, Reino Unido o Italia –por citar algunos ejemplos– han asimilado el régimen fiscal de las

---

<sup>69</sup> Publicado por Orden de 24 de noviembre de 1993.

<sup>70</sup> SANZ GÓMEZ (2015). *Vid.* el concepto amplio de ayuda de Estado contenido en el párrafo 23 de la STJUE de 9 de octubre de 2014, *Sociedad Navantia*, C-522/2013.



confesiones religiosas y/o a determinados entes constituidos por las mismas al de las entidades sin ánimo de lucro y del mecenazgo. La doctrina las ha catalogado, bien como un grupo específico, bien como una especie dentro de las entidades altruistas<sup>71</sup>. Este ámbito, calificado como tercer sector, a caballo entre el público y el capitalista, ha sido definido igualmente como integrante de la Economía Social por la tradición continental-europea y de raíz francófona.

En España, tanto a la Iglesia Católica como a las confesiones con las que el Estado ha establecido acuerdos de cooperación se les aplica la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de Entidades sin Fines Lucrativos e Incentivos Fiscales al Mecenazgo (en adelante, Ley 49/2002), a tenor de lo establecido en su Disposición adicional novena<sup>72</sup>. Todo ello, sin perjuicio de la posibilidad de disfrutar de los beneficios fiscales aprobados por determinadas CCAA al margen del Estado, relativos al mecenazgo cultural, científico o deportivo y sobre los que no nos detenemos en este trabajo<sup>73</sup>.

La aplicación de este sistema fiscal a las confesiones religiosas se produce de forma automática en algunos casos, estando condicionado en otros al cumplimiento de los correspondientes requisitos exigidos para el resto de entidades. Así, en nuestro país, se distinguen cuatro grupos de situaciones subjetivas, dependiendo de la clase de entidad de que se trate y de si existe o no acuerdo con el Estado, según se expone a continuación<sup>74</sup>:

1º.- La Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias, las Órdenes y Congregaciones religiosas y los Institutos de vida consagrada de la Iglesia católica<sup>75</sup>, así como las confesiones religiosas de notorio arraigo, anteriormente citadas, que han suscrito acuerdo con el Estado, podrán aplicar el mencionado régimen tributario, sin necesidad de verificar la concurrencia de los requisitos contenidos en el artículo 3 de la Ley 49/2002. Del mismo modo, tampoco es necesaria comunicación alguna a la Administración tributaria sobre el ejercicio de opción<sup>76</sup>. Dicho régimen se aplicará directamente por estos sujetos pasivos cuando se trate de tributos objeto de declaración o autoliquidación, y por la Administración tributaria en los demás casos. A este respecto, la acreditación que aquélla expida a efectos de la exclusión del deber de retener por el pagador de rentas exentas tendrá vigencia indefinida<sup>77</sup>. No obstante, dicha acreditación sí deberá acompañarse a la autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITPyAJD) para poder beneficiarse de las ventajas fiscales en dicho tributo<sup>78</sup>.

2º.- Las fundaciones creadas por las entidades citadas en el párrafo anterior, inscritas en el Registro de Entidades Religiosas existente en el Ministerio del Interior, podrán

---

<sup>71</sup> *Vid.* las distintas clasificaciones doctrinales en PEÑALOSA ESTEBAN (2012), pp. 21 y 22.

<sup>72</sup> *Vid.* PEDREIRA MENÉNDEZ (2003).

<sup>73</sup> Sobre este tema, *vid.* MARTÍN RODRÍGUEZ (2015).

<sup>74</sup> Siguiendo a MORÓN PÉREZ (2009), pp. 43 y ss.

<sup>75</sup> Personas jurídicas a las que se refiere el artículo IV.1 del AAE.

<sup>76</sup> Como ya se reconoció bajo la vigencia de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, para las entidades de la Iglesia Católica reguladas en el apartado IV del AAE. *Vid.* la Res. de la DGT de 24 de marzo de 1997.

<sup>77</sup> Disposición adicional única del Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre.

<sup>78</sup> En el caso del ITPyAJD, así lo exige el art. 90.1 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo.



optar expresamente por la aplicación del régimen especial, sin necesidad de verificar, tampoco, el cumplimiento de los requisitos generales del artículo 3 de la Ley 49/2002, salvo el referente a la gratuidad de sus cargos.

3º.- Las asociaciones o entidades religiosas de las confesiones con acuerdo, que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social son susceptibles de aplicación del régimen tributario de la Ley 49/2002, siempre y cuando opten expresamente por él y reúnan todos los requisitos exigibles por el artículo 3 de la citada norma para cualquier entidad no lucrativa.

En los dos últimos casos, se deberá comunicar a la Administración tributaria la opción por este régimen, mediante la declaración censal. Ésta tendrá efectos para los tributos cuyos períodos impositivos o hechos imponible -en caso de impuestos instantáneos- finalicen o se produzcan, respectivamente, con posterioridad a la misma, mientras no se renuncie. El incumplimiento de dicha obligación impedirá la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro, así como de los incentivos fiscales al mecenazgo, por los donativos, donaciones y aportaciones que se efectúen a la entidad<sup>79</sup>. Además, en relación con la exclusión de retención e ingreso a cuenta de las rentas exentas en el Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS), que seguidamente se expondrán, es necesario que la asociación no lucrativa presente al pagador certificación en vigor de su condición de tal entidad, expedida por la Administración tributaria<sup>80</sup>, documento que deberá acompañarse igualmente a la autoliquidación del ITPyAJD.

4º.- El resto de confesiones religiosas reconocidas en España, que no hayan celebrado acuerdos de colaboración con el Estado, pero que gozan de personalidad jurídica propia -por estar inscritas en el registro de entidades religiosas-, no pueden beneficiarse del régimen de entidades sin fines lucrativos, sin perjuicio de la posible aplicación del régimen de las entidades parcialmente exentas en el IS. Ello, en cuanto que carecen de ánimo de lucro y sus resultados no son susceptibles de distribución<sup>81</sup>.

Los principales beneficios fiscales que disfrutaban las entidades religiosas europeas, en el ámbito del régimen aplicable a las entidades sin ánimo de lucro y del mecenazgo, se circunscriben normalmente a los impuestos que gravan las rentas, así como a los de sucesiones y donaciones, con una lógica diversidad en cuanto al aspecto cuantitativo y cualitativo. No obstante, en determinados casos, afectan también a los tributos que recaen sobre el tráfico patrimonial y los que gestionan los entes locales, especialmente en el ámbito de la imposición sobre la propiedad.

Para finalizar este epígrafe conviene recordar que, a tenor de la jurisprudencia comunitaria, si bien es cierto que los Estados miembros de la UE pueden limitar la concesión de ventajas fiscales en el ámbito del mecenazgo a los fines que consideren dignos de concesión, también es cierto que no pueden excluir a ningún beneficiario de otro Estado miembro que cumpla los mismos requisitos establecidos<sup>82</sup>.

---

<sup>79</sup> Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 5 de febrero de 2015, Rec. 1975/2013.

<sup>80</sup> Art. 4 del Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre.

<sup>81</sup> Res. DGT de 31 de marzo de 2000 y de 12 de diciembre de 2001.

<sup>82</sup> MARTÍN RODRÍGUEZ (2015).

### 3.2. IMPUESTOS QUE GRAVAN LA RENTA

En lo que a los impuestos que gravan la renta se refiere, las ventajas fiscales se implementan principalmente a través de los mecanismos de la exención de determinados ingresos y de los tipos reducidos a las no exentas.

En el IS español, se aplica un tipo de gravamen del 10%. Además, se consideran exentas las siguientes rentas: los donativos y donaciones obtenidas para colaborar con los fines de la entidad, las cuotas satisfechas por sus miembros y las subvenciones<sup>83</sup>; las rentas procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario -dividendos y participación en beneficios de sociedades, intereses, cánones o alquileres-, así como las derivadas de adquisiciones o transmisiones de bienes o derechos<sup>84</sup>.

Dentro de este impuesto, como especificidad exclusiva de la Iglesia Católica, según el *Acuerdo sobre aplicación del Impuesto sobre Sociedades a las Entidades Eclesiásticas*, de 10 de octubre de 1980<sup>85</sup>, deben destacarse las siguientes cuestiones:

- a) Como regla general, se considera sujeto pasivo del tributo a la diócesis o a la provincia religiosa, con obligación de declarar todas las rentas originadas en su ámbito territorial, aunque provengan de entidades eclesásticas que tengan personalidad jurídica en un espacio inferior<sup>86</sup>.
- b) No se someten a tributación los rendimientos o incrementos de patrimonio obtenidos por las entidades eclesásticas fuera del territorio español.
- c) Las entidades comprendidas en el art. IV.1 de los AAE, que han sido descritas en el grupo 1º anteriormente citado, no someterán a tributación ningún rendimiento presunto o imputado, ni cualquier otro que no haya sido realmente obtenido. En este sentido, se aclara que «en ningún caso se aplicará la presunción de onerosidad por el ejercicio sacerdotal ni por el trabajo que los religiosos realicen para sus Órdenes o Congregaciones».
- d) Se permite practicar un ajuste extracontable negativo para la determinación de la base imponible correspondiente a las rentas derivadas de explotaciones económicas que no estén exentas, en cuantía igual al resultado de multiplicar el salario adecuado a la actividad y horario desarrollados, por el número de miembros de la comunidad que colaboren en el desenvolvimiento de la actividad.
- e) La Iglesia puede decidir libremente los planes contables que considere más adecuados a sus necesidades, atendiendo a criterios de claridad y de simplicidad.

Más allá de las singularidades expuestas, tanto la Iglesia Católica como el resto de confesiones religiosas con acuerdo, a las que se les aplica el régimen especial de las entidades sin fines lucrativos, deben cumplir las obligaciones formales propias de cada

---

<sup>83</sup> No están exentas las subvenciones que financian explotaciones económicas no exentas ni las cuotas que conlleven el derecho a percibir una prestación derivada de una explotación económica no exenta.

<sup>84</sup> *Vid.* MANZANO SILVA y VALENCIA CANDALJA (2005), pp. 38 y ss.

<sup>85</sup> BOE 111/1981, de 9 de mayo.

<sup>86</sup> PUCHADES NAVARRO (2010), pp. 143 y ss.

uno de los tributos. En España, ello implica la exigencia de declarar la totalidad de sus rentas sujetas<sup>87</sup>, incluidas las exentas<sup>88</sup>. Del mismo modo, deberán practicar las retenciones e ingresos a cuenta en los casos en que corresponda. Entre ellos, cabe destacar la obligación de retener el porcentaje correspondiente al sueldo íntegro abonado a los ministros, en su caso. A este respecto, a tenor de la doctrina de la Dirección General de Tributos<sup>89</sup>, podría entenderse que en el mismo debería incluirse, a efectos del cálculo de la retención, las ofrendas o estipendios que la normativa interna de cada culto autoriza destinar a los respectivos ministros para su congruo sostenimiento<sup>90</sup>.

En Italia, el origen de los beneficios fiscales de los entes eclesiásticos respecto a la *imposta sul reddito delle persone giuridiche* (IRES) se fundamenta en la equiparación, a efectos tributarios, entre los fines religiosos y de culto, y los fines de beneficencia y enseñanza<sup>91</sup>. En este sentido, los fondos obtenidos como consecuencia de colectas públicas efectuadas de forma ocasional no se tienen en cuenta para el cálculo de la base imponible<sup>92</sup>. A esto se le añade que las entidades religiosas podrían beneficiarse de los privilegios establecidos para las «Organizaciones no Lucrativas de Utilidad Social» (ONLUS)<sup>93</sup>, especialmente la consideración como sujeto no comercial. Ello implica la ausencia de tributación de la actividad institucional del ente, así como de las directamente conexas con ellas. Además, gozan de un beneficio fiscal consistente en la aplicación de un tipo impositivo reducido. Ahora bien, la jurisprudencia ha precisado que esta ventaja tributaria se concede en razón de la actividad efectivamente desarrollada, no en atención a la consideración subjetiva del ente<sup>94</sup>.

### 3.3. INCENTIVOS FISCALES A LAS DONACIONES

La consideración de las confesiones religiosas o de determinadas entidades pertenecientes a ellas como beneficiarias del régimen fiscal del mecenazgo, supone un incentivo fiscal a las donaciones a favor de tales entidades. Y ello, en la medida en que se permite

---

<sup>87</sup> Según los artículos III del AAE y 11 de los respectivos Acuerdos suscritos con las Confesiones religiosas no católicas las cantidades que se recaben de los fieles en concepto de prestaciones, colectas públicas, limosnas, oblações, ofrendas y liberalidades de uso se consideran no sujetas, en lugar de exentas.

<sup>88</sup> Excepto las entidades del artículo IV del AAE, consideradas totalmente exentas, a tenor de lo dispuesto en la cláusula décima del Acuerdo de aplicación del IS a las Entidades Eclesiásticas, de 10 de octubre de 1980, sobre la aplicación del IS. Acuerdo que, según PEDREIRA MENÉNDEZ prevalece sobre el precepto del IS que establece la obligación de declarar, al tratarse de una norma pactada entre dos sujetos de Derecho Internacional. *Cfr.* PEDREIRA MENÉNDEZ (1996), p. 570.

<sup>89</sup> Consulta 2259-00, de 11 de diciembre de 2000. Ello, a pesar de lo establecido en la estipulación decimo-cuarta del Acuerdo de 10 de Octubre de 1980 entre la Sana Sede y España.

<sup>90</sup> *Cfr.* a este respecto los cánones 222, 534, 848, 946, 948, 951, 1181 y 1264 del *Código de Derecho Canónico* de 1983, así como el Decreto N. 01/2011, de 4 de noviembre, del Arzobispado de Granada sobre el estipendio de la Misa, sobre ofrendas de los fieles con ocasión de la celebración de los Sacramentos y Sacramentales, y sobre tasas de la Curia Diocesana y de los Archivos parroquiales, *Boletín Oficial del Obispado de Almería*, N.º 10-12, 2011, pp. 887 a 893.

<sup>91</sup> Como recoge el art. 29. H) del concordato lateranense de 1929.

<sup>92</sup> Art. 144 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR). *Vid.* MORÓN PÉREZ (2009), pp. 50 y 51.

<sup>93</sup> Si cumplen los requisitos del art. 10.1 D. Legs. de 4 de diciembre de 1997 y están debidamente registradas.

<sup>94</sup> *Vid.* Cass. 15 de febrero de 1995, n.º 1633, en *Rivista di Diritto Tributario*, 1995, t. II, p. 1345.

aplicar una deducción en la cuota del impuesto sobre la renta del donante, en relación con la cantidad entregada. Lo normal es que tales «deducciones» se apliquen sobre la base imponible, como ocurre en Alemania o Reino Unido. No obstante, también nos encontramos con países en los que se implementan sobre la cuota, como en Francia o España.

En el caso español, se ha establecido un tipo de deducción en el IRPF del 75% para los primeros 150 euros y del 30% para el resto, con el límite de la base liquidable del período impositivo<sup>95</sup>. En el IS este porcentaje es del 35%<sup>96</sup>, con el límite del 10% de la base imponible del ejercicio, aunque trasladable a los 10 períodos impositivos siguientes. En el Impuesto sobre la Renta de no Residentes se aplicarán las deducciones del IS o del IRPF, citadas anteriormente, según si se opera en territorio español con o sin establecimiento permanente, respectivamente<sup>97</sup>.

En Dinamarca, las donaciones realizadas por individuos privados a las entidades religiosas son susceptibles de deducirse para el cálculo del impuesto personal. Este beneficio es compartido con otras organizaciones sin ánimo de lucro. Sin embargo, los requisitos exigidos a éstas últimas son considerablemente mayores que a las primeras<sup>98</sup>.

En Italia, nos encontramos con dos tipos de beneficios fiscales sobre este aspecto. En primer lugar, los generales, aplicables a las donaciones efectuadas en favor de las organizaciones no lucrativas de utilidad social<sup>99</sup>. Entre estos, cabe citar la consideración como deducible en la base imponible de los impuestos que gravan la renta y beneficios del 10 por cien del total de ingresos declarados, con un máximo de 70.000 euros por año<sup>100</sup>. En segundo, se contemplan específicas ventajas fiscales para las liberalidades dinerarias en favor de las entidades religiosas, realizadas para atender a determinados fines, entre los que se encuentra el culto. Cabe citar, por ejemplo, la deducción, con el límite de 1.032,91 €, de las cantidades donadas a favor de las entidades con acuerdo<sup>101</sup>.

<sup>95</sup> Art. 19 de la Ley 49/2002. El porcentaje general se amplía al 35%, si en los dos períodos impositivos anteriores se hubieran realizado donativos en favor de la misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del ejercicio anterior.

<sup>96</sup> Art. 20 de la Ley 49/2002. El porcentaje de deducción aumenta hasta el 40% si se cumple la exigencia descrita en la nota anterior.

<sup>97</sup> Art. 21 de la Ley 49/2002.

<sup>98</sup> Bekendtgørelse om godkendelse m.v. af bl.a. religiøse organisationer efter ligningslovens § 8A og 12, stk 3, BEK no. 837 of 06/ 08/ 2008.

<sup>99</sup> Sin perjuicio de la aplicación de los beneficios fiscales inherentes a las donaciones a asociaciones de promoción social y organizaciones no gubernamentales, si la entidad religiosa recibe dicha calificación. *Vid.* AGENZIA DELLE ENTRATE: *Erogazioni Liberali: le agevolazioni fiscali*, 2007. <http://donativi.elis.org/erogazioni-liberali-agevolazioni-fiscali.pdf>, consultado el 09/03/2015.

<sup>100</sup> Art. 14 Decreto-Legge 14 marzo 2005, n° 35. Cuando la aportación es dineraria, el contribuyente en lugar de deducirse dicha cantidad en la base, puede deducirse de la cuota el 19% de la aportación, con el límite de 2.065,83 €. El límite es conjunto para las liberalidades a que se refiere el art. 15.1. i-bis) TUIR. En caso de personas jurídicas la deducción será del 2% de la renta declarada, con igual límite de 2.065,83 €.

<sup>101</sup> Igualmente, las cesiones gratuitas efectuadas por empresarios o profesionales de dotaciones informáticas o productos editoriales fuera de venta o no aptos para su comercialización en favor de instituciones escolásticas y entes religiosos no se considerarán como rentas o plusvalías. *Vid.* AGENZIA DELLE ENTRATE: *Erogazioni Liberali, op. cit.*, p. 23.

En Holanda, las entidades benéficas no pagan el impuesto sobre aquellas donaciones que la institución asigna al uso general de la entidad, y los donantes pueden deducirse el importe entregado, en el correspondiente impuesto sobre la renta o en el de sociedades hasta unos límites establecidos<sup>102</sup>. Por su parte, en Reino Unido una de las fuentes de financiación estatal más importantes para el conjunto de *charities* es el *Gift Aid scheme*, según el cual, una *charity*<sup>103</sup> puede reclamar al gobierno los impuestos pagados por los donantes por la donación realizada. Otra ventaja que disponen las *charities* en dicho territorio es que los legados recibidos no se contabilizan en la obligación global sobre el impuesto de sucesiones<sup>104</sup>. Para concluir, se menciona el caso de Francia, donde nos encontramos con unos parámetros de deducción más amplios que en España, tanto desde el punto de vista cuantitativo, puesto que se permite llegar hasta el límite del 20% de la base imponible, como cualitativo, en la medida en que se consideran susceptibles de donación las prestaciones y servicios profesionales.

### 3.4. EL IVA Y LOS IMPUESTOS QUE RECAEN SOBRE LAS TRANSMISIONES

En España, tanto la Iglesia Católica como las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado tienen una exención subjetiva pura, *ope legis*, en el ITPyAJD, que opera *ipso iure*, sin necesidad de concesión o solicitud de ningún tipo. Ello, además de la exención genérica de la que son beneficiarias las entidades sin fines lucrativos que se acojan a este régimen fiscal especial, predicable en nuestro caso de las fundaciones creadas por las entidades anteriores cuyos cargos sean gratuitos y las asociaciones o entidades pertenecientes a confesiones con acuerdo.

Por otro lado, al margen de los beneficios contenidos en los regímenes fiscales sobre entidades sin ánimo de lucro, en determinados Estados existen diversas ventajas en el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA). Un caso significativo es el de Dinamarca, puesto que existe una situación dual. Por un lado, la Iglesia nacional (*Folkekirken*) sí que está obligada al pago de este impuesto. Mientras que, por el otro, las confesiones minoritarias<sup>105</sup>, que están organizadas como asociaciones, no presentan tal obligación dineraria<sup>106</sup>. En Reino Unido, también existen ventajas relativas a este tributo, aplicables al conjunto de las *charities*, pudiendo citarse la exención que afecta a la construcción o compra un inmueble para propósito caritativo (*relevant charitable purpose*) por parte de una *charity*<sup>107</sup>.

En el caso italiano, a las confesiones religiosas les serán aplicables los beneficios establecidos para aquellas entidades que persigan finalidades benéficas o educativas

---

<sup>102</sup> *Gift and Inheritance Tax Act 2012* [*Geefwet*]. Para una explicación más detallada <http://www.culturalpolicies.net/web/netherlands.php?aid=515>, consultado el 8 de febrero de 2015.

<sup>103</sup> Para lo cual deben cumplir con una serie de condiciones específicas de transparencia y control establecidas en el *Finance Act 2010 Schedule 6 Part 1*.

<sup>104</sup> CRANMER (2015), pp. 172 a 197.

<sup>105</sup> Este es el caso, por ejemplo, de la Iglesia Batista de Dinamarca.

<sup>106</sup> *Vid.* CHRISTOFFERSEN (2015), pp. 125 a 147.

<sup>107</sup> CRANMER (2015), pp. 172 a 197.

cuando se trate de entidades pertenecientes a confesiones con acuerdo o sin acuerdo pero sean entidades con personalidad jurídica<sup>108</sup>. Además, están exentas del IVA (independientemente de quién las realice) numerosas operaciones comúnmente realizadas por las entidades religiosas<sup>109</sup>. Situación parecida es la de Bélgica, en donde las entidades con propósitos religiosos (al igual que el resto de entidades sin ánimo de lucro cuando persigan los fines establecidos) están exentas del IVA<sup>110</sup>, en lo que respecta a los bienes y servicios que proporcionan.

En España, tras la supresión, a partir de 2007, del beneficio fiscal relativo a los objetos destinados al culto católico y que no era aplicable a otras confesiones religiosas, solo cabría citar la ventaja fiscal, para la Iglesia Católica y para los demás cultos con acuerdo, relativa a la exención de la actividad de enseñanza para la formación de los ministros de culto y la entrega de publicaciones e instrucciones. Igualmente está exenta la cesión de personal por todas las entidades religiosas inscritas -siempre que sea para el cumplimiento de sus fines-, las prestaciones de servicios y entregas de bienes a los miembros de las comunidades religiosas que estén incluidos en alguna Federación y la importación de documentos para propaganda de turismo religioso<sup>111</sup>.

### 3.5. LOS TRIBUTOS LOCALES Y SOBRE LA PROPIEDAD

En lo que concierne a los tributos sobre la propiedad, podemos encontrar numerosos ejemplos de territorios en los que las entidades religiosas disponen de ventajas fiscales comunes a las entidades benéficas. En Dinamarca, al igual que sucedía con el IVA, las organizaciones sin ánimo de lucro no están obligadas a pagar los impuestos de propiedad. Ello afecta a las iglesias minoritarias, que suelen organizarse como asociaciones, al contrario que la Iglesia nacional<sup>112</sup>.

En Italia existe una exención total para el pago de este impuesto<sup>113</sup>. Para ello, es necesaria la concurrencia tanto de un elemento subjetivo –que el uso del inmueble lo haga una organización no comercial dedicada exclusivamente a los usos establecidos (asistencial, deportivo, de investigación científica, educativas, cultural y para actividades religiosas y de culto legalmente reconocidas)-, como de otro objetivo, consistente en que la utilización del inmueble únicamente se realizará dentro de los usos establecidos, siendo socialmente relevantes y sin ánimo de lucro<sup>114</sup>. Una situación parecida la encontramos en Alemania, donde la exención abarca a las asociaciones benéficas, integradas o no en una confesión religiosa, así como a las corporaciones de Derecho público.

<sup>108</sup> MORÓN PÉREZ (2009), pp. 82 a 85.

<sup>109</sup> Como por ejemplo la asistencia a personas dependientes; las prestaciones propias de asilos, orfanatos o residencia de ancianos; los servicios fúnebres, etc. Art. 10 del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

<sup>110</sup> Code de la taxe sur la valeur ajoutée Article 44, § 2, 11 °

<sup>111</sup> Art. 22.1.11° y 12° y art. 51.1° de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA.

<sup>112</sup> *Vid.* CHRISTOFFERSEN (2015), pp. 125 a 147. CRANMER (2015), pp. 172 a 197.

<sup>113</sup> Imposta Comunale sugli Immobili (ICI). Art. 10 del Decreto citado en la nota 109.

<sup>114</sup> La Iglesia Católica presenta alguna especificidad, especialmente en lo que respecta a los edificios propiedad de la Santa Sede indicados en los arts. 13 a 16 del Tratado Lateranense. *Vid.* MORÓN PÉREZ (2009), p. 103.



En Reino Unido, las entidades religiosas, en su condición de *charities*, se benefician también de determinados beneficios en los «*non-domestic rates*»<sup>115</sup>. Sin embargo, existen algunas especificidades, dependiendo de la zona geográfica. Así, en Inglaterra o Gales, los lugares públicos de culto está exentos del pago del correspondiente tributo, con una diferencia formal en cuanto a la exigencia de inscripción, según se trate de la correspondiente Iglesia oficial de Inglaterra o Gales, respectivamente –donde no es necesaria-, o de otras confesiones, que sí están obligadas a registrarse para beneficiarse de tal exención. En Escocia, por su parte, las iglesias y otros lugares de culto están completamente exentos del pago de este impuesto. Al resto de edificios de las confesiones religiosas se les aplica una reducción del 80% (reducción común con el resto de *charities*), que se podrá aumentar al 100%, a discreción de la Administración local<sup>116</sup>.

En el caso de Holanda existe también una exención a las iglesias en el impuesto de propiedad, exención común con el resto de entidades benéficas<sup>117</sup>, al igual que ocurre en Bélgica para las entidades de naturaleza religiosa, tanto si están reconocidas, como si no<sup>118</sup>. Del mismo modo, en Austria, están exentos de esta clase de tributos los edificios dedicados a fines religiosos, asistenciales, educativos y de enseñanza, mientras que en Finlandia, la exención sólo alcanza a los cementerios religiosos.

En España, según se contempla en la Ley 49/2002, así como en el AAE y los respectivos acuerdos de cooperación firmados con las confesiones minoritarias, están exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles todos los inmuebles o derechos reales de titularidad de la Iglesia Católica y de otras confesiones con acuerdos de cooperación, incluidos los inmuebles cuyo uso se halle cedido, se encuentren destinados al culto o no<sup>119</sup>, con la única excepción de que no estén afectos a actividades no exentas del IS. La aplicación de esta exención se produce *ipso iure* para el caso para la Iglesia Católica y demás confesiones con acuerdo, sin necesidad de solicitud, petición que sí se requiere para el caso de las fundaciones y cualquier otra persona jurídica perteneciente a las citadas confesiones, que se dedique a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social. Todo ello, a tenor de lo dispuesto en los artículos 15 de la Ley 49/2002, 62.1.c) del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales (en adelante, TRLHL)<sup>120</sup>, IV del AEE y 11 de las correspondiente leyes en las que se plasman los acuerdos firmados con las demás confesiones religiosas<sup>121</sup>.

El mencionado art. 15 de la Ley 49/2002 establece dos exenciones más en el ámbito de los tributos locales<sup>122</sup>, para las entidades sin ánimo de lucro y, por tanto, aplicables a las confesiones religiosas, en los términos expuestos *ut supra*. La primera se circunscribe

<sup>115</sup> También conocidos como *Business rates*. Vid. CRANMER (2015), pp. 183 y 184.

<sup>116</sup> *Scottish Government, Non Domestic Rates – A Guide* Section 2.2. Published online December 2004. <<http://www.scotland.gov.uk/Publications/2004/12/20460/49146>, consultado el 08/02/2015.

<sup>117</sup> Waardering Onroerende Zaken. <http://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/waardering-onroerende-zaken-woz>, consultado el 08/02/2015.

<sup>118</sup> Article 12, Code d'impôt sur les revenus.

<sup>119</sup> Vid. la STC 4285/213, de 5 de diciembre de 2013 (RJ 2013/4285).

<sup>120</sup> Aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

<sup>121</sup> Vid. nota 62, así como la Orden de 2 de febrero de 1994, que aclara el alcance de la exención.

<sup>122</sup> Vid. BLÁZQUEZ LIDOY (2009), pp. 25 a 42.



al Impuesto sobre Actividades Económicas, en relación con las explotaciones económicas exentas del IS. La segunda, por su parte, se trata de una exención subjetiva en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, con carácter de beneficio fiscal puro, en el caso de adquisición gratuita de este tipo de bienes por las citadas entidades, o condicionado a que los terrenos cumplan los requisitos establecidos para aplicar la exención en el IBI, en las transmisiones efectuadas a título oneroso.

### 3.6. OTROS BENEFICIOS FISCALES

Para finalizar, conviene poner de manifiesto que, en determinados países, existen otros beneficios fiscales aplicables a diversas confesiones religiosas. Sobre este aspecto, aunque la legislación europea apenas trata los asuntos religiosos por pertenecer estos a la soberanía estatal<sup>123</sup>, sin embargo, sí que juega un papel subsidiario en lo que respecta a la coordinación tributaria. En el ejercicio de estas funciones, la Comisión ha abierto diferentes investigaciones y procedimientos por posible vulneración de las normas y principios del Derecho europeo<sup>124</sup>, afectando a países como España, Italia y Dinamarca. Puede citarse la posible consideración como ayuda de Estado de la exención total en el Impuesto sobre Construcciones Instalaciones y Obras aplicable a los inmuebles de la Iglesia católica dedicados a actividades económicas<sup>125</sup>.

Sobre este aspecto, la sentencia del TS, de 19 de noviembre de 2014, concluye que la exclusión del beneficio fiscal a dichos inmuebles, contenida en la Orden Ministerial de 2009, constituye una innovación del ordenamiento jurídico que vulnera el art. IV del AAE. En nuestra opinión, la tesis mantenida por el TS, en cuanto órgano de un Estado miembro, debería ser analizada desde la exigencia del art. 351 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), respecto al deber de recurrir a todos los medios apropiados para eliminar las incompatibilidades con los Tratados contraídas por convenios anteriores a la adhesión<sup>126</sup>. Como ha concluido el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia de 27 de junio de 2017, respecto a la cuestión prejudicial presentada por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 4 de Madrid, la exención fiscal en el ICIO de la cual se beneficia una congregación de la Iglesia Católica por las obras realizadas en un inmueble destinado al ejercicio de actividades sin una finalidad estrictamente religiosa, puede estar comprendida en el ámbito de la prohibición establecida en el art. 107.1 TFUE, si tales actividades son de carácter económico y en la medida en que lo sean, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.

<sup>123</sup> Una excepción es el art. 103 del Reglamento (CE) no 1186/2009, del Consejo de 16 de noviembre de 2009 relativo al establecimiento de un régimen comunitario de franquicias aduaneras.

<sup>124</sup> Como ejemplos se pueden citar los referidos al ICIO en España, a la *Imposta comunali sugli immobili* en Italia o a la exención del IVA para las asociaciones sin fines de lucro en Dinamarca.

<sup>125</sup> CALVO SALES (2004).

<sup>126</sup> *Vid.* CALDERÓN CARRERO (2002), pp. 19 a 23.

#### 4. CONCLUSIONES

El análisis del Derecho comparado nos muestra un conjunto extraordinariamente heterogéneo de sistemas de relación de las confesiones religiosas con el Estado, en el seno de la Unión Europea, así como un futuro abierto. Cómo combinará Europa la defensa de la neutralidad y el pluralismo, la necesidad de una mayor coherencia legal y el reconocimiento de la diversidad de fórmulas de financiación de las confesiones religiosas es una pregunta aún sin respuesta<sup>127</sup>. No obstante, se podría concluir afirmando que, en las relaciones entre las confesiones y los Estados, existe una tendencia, desde los modelos extremos hacia uno más centrado, bajo el sistema legal europeo. Esta convergencia traza unas líneas generales o un modelo teórico –dictado de diversas formas en la realidad de la política y la experiencia institucional de la concreta experiencia de cada uno de los Estados- y que se caracteriza por dos factores: la aceptación de una cierta dimensión pública de la religión y el selectivo y progresivo apoyo de los poderes públicos a las comunidades religiosas que cumplan con ciertos requisitos<sup>128</sup>. Este apoyo se demuestra con especial intensidad en el ámbito de la financiación indirecta, a través de una aplicación generalizada del régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro y del mecenazgo.

En este sentido, se constata que en España la financiación a las confesiones religiosas adquiere especial intensidad cualitativa, al aplicarse, prácticamente todos los mecanismos posibles de financiación directa –salvo el impuesto religioso- e indirecta. En la indirecta, las cuatro confesiones con Acuerdo tienen un régimen parecido, aunque con ciertos privilegios para la Iglesia Católica, mientras que el resto de confesiones sólo tienen derecho a aplicar algunos beneficios fiscales limitados en el IVA. Por lo que respecta a la directa, sólo la Iglesia Católica es susceptible de financiación mediante el sistema de asignación tributaria. Las demás confesiones que tengan notorio arraigo –especialmente las que tienen suscrito Acuerdo- pueden acceder a las subvenciones de la Fundación Pluralismo y Convivencia.

Coincidiendo con una parte de la doctrina eclesiástica que opina que el derecho consagrado en el art. 16 de la CE no permite identificar financiación de la libertad religiosa y financiación de confesiones religiosas<sup>129</sup>, consideramos que en España deberían promoverse las condiciones necesarias tendentes a la autofinanciación de aquéllas, mediante una paulatina y negociada supresión de los principales mecanismos de financiación directa, a tenor de lo dispuesto en artículo II.5 del AAE y en la propia normativa reguladora de la Fundación Pluralismo y Convivencia. En lo referente a la financiación indirecta, compartimos la propuesta según la cual debería tenderse a un régimen tributario completamente homogéneo, regulado en la normativa de cada tributo o en la propia Ley 49/2002<sup>130</sup>.

---

<sup>127</sup> UNGUREANU (2010), p. 333.

<sup>128</sup> CASUSCELLI (2010), p. 134.

<sup>129</sup> Según la Sentencia del Tribunal Constitucional, «el artículo 16.3 regula un deber de cooperación del Estado con la Iglesia Católica y demás confesiones y no un derecho fundamental de los ciudadanos». En este sentido, *vid.* POLO SABAU (2014b), pp. 253 a 289.

<sup>130</sup> SANZ-GÓMEZ (2015).

## Bibliografía

- AUGENSTEIN, D. (2012): «Religious pluralism and national constitutional traditions in Europe», en L. Zucca y C. Ungureanu (editores): *Law, State and Religion in the New Europe. Debates and Dilemmas*, Cambridge University Press, New York.
- BLÁZQUEZ LIDOY, A. (2009): «Impuestos locales y entidades no lucrativas», *Tributos Locales*, nº 89.
- CALDERÓN CARRERO, J. M. (2002): «Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los convenios de doble imposición y el Derecho Comunitario Europeo: ¿Hacia la «Comunitarización» de los CDIs?», *Crónica Tributaria*, nº 102.
- CALVO ORTEGA, R. (2010): *Curso de Derecho Financiero. I. Derecho Tributario. Parte General. II. Derecho Presupuestario*, Thomson-Civitas, Cizur Menor.
- CALVO SALES, T. (2004): «La exención de la Iglesia Católica en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras no alcanza a las que se realicen en inmuebles afectos a actividades económicas», *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, nº 5.
- CASUSCELLI, G. (2010): «State and Religion in Europe», S. Ferrari y R. Cristofori (ed.): *Law and Religion in the 21st Century*, Ashgate, Farnham.
- CHRISTIANS, L. y WATTIER, S. (2015): «Funding of Religious and Non-confessional Organizations: the Case of Belgium», en F. Messner (editor): *Public Funding of Religions in Europe*, Ashgate, Surrey.
- CHRISTOFFERSEN, L. (2015): «A Long Historical Path towards Transparency, Accountability and Good Governance: On Financing Religions in Denmark», en F. Messner (editor): *Public Funding of Religions in Europe*, Ashgate, Surrey.
- CORRAL, C. y SANTOS, J. L. (2012): *Tratados internacionales (2003-2012) de la Santa Sede con los Estados. Concordatos vigentes*, t. V, Universidad Pontificia Comillas, Madrid.
- CRANMER, F. (2015): «Paying the Piper? Public Funding and Supervision of Religion in a Secularized Society (United Kingdom)», en F. Messner (editor): *Public Funding of Religions in Europe*, Ashgate, Surrey.
- CUBERO TRUYO, A. y SANZ GÓMEZ, R. (2008): «La asignación tributaria a la Iglesia Católica a través de la declaración del IRPF», en A. Barbero Ortega y M. Terol Becerra (coordinadores): *La libertad religiosas en el Estado social*, Tirant lo Blanch, Valencia.
- DÍAZ RUBIO, P. (2015): «Los modelos de financiación de las confesiones religiosas desde la perspectiva de la libertad religiosa y de la no discriminación», en M. Rodríguez Blanco y J. González Ayesta (Directores): *Religión y Derecho Internacional*, Comares, Granada.
- FERNÁNDEZ-CORONADO GONZÁLEZ, A. (2012): «Marco comparado de la libertad religiosa en Europa», *Revista de Derecho de la UNED*, nº 11.
- FERRARI, S. (1996): «Estado e Iglesia en Italia», en G. Robbers (editor): *Estado e Iglesia en la Unión Europea*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense/Nomos Verlagsgesellschaft, Madrid/BadenBaden.
- GONZALEZ DEL VALLE, J. M. (1993): «El Estado y la financiación de las confesiones», *Ius Canonium*, nº 65.

- HOGAN, G. (2005): «De Valera, The constitution and the historians», *The Irish Jurist*, nº 1.
- LEISCHING, P. (1989): «Die Finanziellen Beziehungen von Kirche und Staat in Österreich aus rechtlicher Sicht», en C. Rinderer (Coordinador): *Finanzwissenschaftliche Aspekte von Religionsgemeinschaften*. Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden.
- LYYTIKAINEN, T. y SANTAVIRTA, T. (2013): «The Effect of Church Tax on Church Membership», *Journal of Population Economics*, vol. 26.
- LOOBUYCK, P.; DEBEER, J. y MEIER, P. (2013): «Church-State Regimes and their Impact on the Institutionalization of Islamic Organizations in Western Europe: A Comparative Analysis», *Journal of Muslim Minority Affairs*, vol. 33, nº 1.
- LLAMAZARES FERNÁNDEZ, D. (1997): *Derecho de la libertad de conciencia. (I). Libertad de conciencia y laicidad*, Civitas, Madrid.
- LLAMAZARES FERNÁNDEZ, D. (2007): *Derecho de la Libertad de Conciencia. II. Libertad de conciencia, identidad personal y solidaridad*, Thomson-Civitas, Madrid.
- MANZANO SILVA, E. y VALENCIA CANDALIJA, R. (2005): «Régimen de exenciones de las confesiones religiosas en el Impuesto sobre Sociedades», *Anuario de la Facultad de Derecho*, vol. XXIII.
- MARTÍN DÉGANO, I. (2006): «Los sistemas de financiación de las confesiones religiosas en España», *Revista catalana de dret públic*, nº 33.
- MARTÍN GARCÍA, M. M.; SALIDO LÓPEZ, M. M. y VÁZQUEZ GARCÍA-PEÑUELA, J. M. (2014): *Derecho y Religión. Lecciones Introductorias de Derecho Eclesiástico Español*, Comares, Granada.
- MARTÍN RODRÍGUEZ, J. M. (2015): «Los nuevos incentivos fiscales al mecenazgo cultural y científico de las Comunidades Autónomas ¿Son compatibles con el Derecho de la Unión Europea?», *Quincena Fiscal*, nº 19.
- MORÓN PÉREZ, M. C. (2009): *Beneficios tributarios de las entidades eclesíásticas en el Derecho español e italiano*, Atelier, Barcelona.
- NIEUWENHUIS, A. J. (2012): «State and religion, a multidimensional relationship: Some comparative law remarks», *International Journal of Constitutional Law*, vol. 10.
- OLMOS ORTEGA, M. E. (2010a): «Claves de comprensión de la cooperación económica estatal a las confesiones religiosas», en R. M. Ramón Navalón (coord.), *Régimen económico y patrimonial de las confesiones religiosas*, Tirant lo Blanch, Valencia.
- OLMOS ORTEGA, M. E. (2010b): «La nueva técnica de cooperación económica de la fundación pluralismo y convivencia», en R. M. Ramón Navalón (coord.), *Régimen económico y patrimonial de las confesiones religiosas*, Tirant lo Blanch, Valencia.
- PEDREIRA MENÉNDEZ, J. (1996): «Fiscalidad de las entidades religiosas en virtud de la Ley 30/1994 (Fundaciones) y la Ley 43/1995 (Impuesto sobre Sociedades)», *Impuestos*, t. 2.
- PEDREIRA MENÉNDEZ, J. (2003): *El régimen fiscal del sector no lucrativo y del mecenazgo (comentarios a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo)*, Civitas, Madrid.

- PEÑALOSA ESTEBAN, I. (2012): *El régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos: requisitos de acceso al régimen especial. Su aplicación a las fundaciones*, Madrid, tesis doctoral dirigida por blázquez lidoy.
- POLO SABAU, J. R. (2014a): *El estatuto de las confesiones religiosas en el derecho de la Unión Europea: entre el universalismo y la peculiaridad nacional*, Dykinson, Madrid.
- POLO SABAU, J. R. (2014b): *Dimensiones de la libertad religiosa en el derecho español*, Bosch.
- PUCHADES NAVARRO, M. (2010): «El régimen tributario de las confesiones religiosas en España», en R. M. Ramírez Navalón (coord.): *Régimen económico y patrimonial de las confesiones religiosas*, Tirant lo Blanch, Valencia.
- RODRÍGUEZ ARAÚJO, A.M. (2012): *Iglesias y organizaciones no confesionales en la Unión Europea. El artículo 17 del TFUE*, EUNSA, Navarra.
- SANZ GÓMEZ, R. (2015): «El acuerdo Estado-confesión como eje del modelo de financiación de los cultos religiosos en España. Análisis a la luz del principio de libertad religiosa», *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, nº 31.
- SORIANO TORRES, M. (2006): «¿Autofinanciación o financiación de las confesiones religiosas?», *Anales de la Facultad de Derecho*, nº 23.
- TORRES GUTIÉRREZ, A. (2011): «La Financiación de las Religiones en el Espacio Europeo: Raíces Públicas de la Financiación de las Confesiones Religiosas en una Europa Laica», *VII Jornada Laicista Annual de la Asociación Europa Laica*, Madrid.
- UNGUREANU, C. (2010): «Religious pluralism and national constitutional traditions in Europe», en S. Ferrari y R. Cristofori (editores): *Law and Religion in the 21st Century*, Ashgate, Farnham.