

# COOPERACIÓN ECONÓMICA ESTATAL CON LAS CONFESIONES RELIGIOSAS, LIBERTAD RELIGIOSA Y ACONFESIONALIDAD. (ANÁLISIS DE ALGUNOS ASPECTOS CONTROVERTIDOS EN ESPAÑA)

María del Mar MARTÍN GARCÍA  
*Universidad de Almería*

**SUMARIO:** 1. FUNDAMENTO DE LA COOPERACIÓN ECONÓMICA ESTATAL CON LAS CONFESIONES RELIGIOSAS. 2. DOTACIÓN ESTATAL E IMPUESTO RELIGIOSO. ANÁLISIS DEL ACTUAL SISTEMA DE FINANCIACIÓN DIRECTA DE LA IGLESIA CATÓLICA. 3. BENEFICIOS FISCALES A LAS CONFESIONES RELIGIOSAS.

## 1. FUNDAMENTO DE LA COOPERACIÓN ECONÓMICA ESTATAL CON LAS CONFESIONES RELIGIOSAS

En el actual sistema español de ayuda económica a las confesiones religiosas existen no pocos aspectos controvertidos que quizá traen su causa en problemas de fundamentación. Es sabido que el artículo 16.3 de la Constitución <sup>1</sup> establece un doble mandato dirigido a los poderes públicos: tener en cuenta las creencias religiosas de la sociedad española y mantener las consiguientes relaciones de cooperación con la Iglesia católica y las demás confesiones. Por su parte, la doctrina ha visto en esta disposición la plasmación de lo que se ha venido a llamar *principio de cooperación*, que convierte al Estado español en un Estado promocional en lo relativo al derecho de libertad religiosa <sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> En adelante, CE.

<sup>2</sup> Respecto a la concreción por la doctrina eclesialística de los principios informadores del derecho eclesialístico español, véase, por todos, FERRER ORTIZ, J. (coord.), *Derecho Eclesialístico del Estado Español*, 4.ª ed., Pamplona, 1996, pp. 122-152, especialmente nota a pie de página núm. 15.

El establecimiento de este doble mandato del artículo 16.3 constituye, a mi modo de ver, un acierto del legislador constituyente, fundamentalmente por dos motivos: en primer lugar, porque consagra –junto con el artículo 16.1– la dimensión colectiva de la libertad religiosa. En efecto, la cooperación se prevé con las confesiones, no con los ciudadanos, pero esta cooperación es consecuencia de la toma en consideración de las creencias religiosas de la sociedad española, es decir, de los españoles; en otras palabras, se reconoce la dimensión colectiva a la libertad religiosa pero se la reconoce no desconectada de su dimensión individual.

En segundo lugar, la disposición constitucional contenida en el artículo 16.3 a la que se está haciendo referencia deja de lado posibles prejuicios doctrinales acerca de la separación confesiones religiosas y Estado y, sin constitucionalizar un concreto sistema de cooperación, obliga a cooperar en una encomiable perceptividad de las necesidades reales de la persona humana. Se podría decir que este principio de cooperación supone la toma de conciencia eficaz en nuestro derecho eclesiástico del personalismo, en la medida en que sienta las bases para poder hacer efectivo el reconocimiento de la libertad religiosa de cada individuo<sup>3</sup>.

Y para resolver posibles problemas que pudiese plantear la cooperación estatal con las confesiones religiosas no conviene olvidar –ya desde un punto de vista teórico– que esta cooperación ha de tamizarse con la configuración del Estado español como un Estado de libertad religiosa, no confesional y que reconoce el derecho a la igualdad ante la ley de todos los ciudadanos, sin que sea legítima, en ningún caso, la discriminación por motivos religiosos.

En ese sentido, deberían considerarse ya superadas tanto una doctrina separatista que implicase la abstención de ambas autoridades –ci-

---

<sup>3</sup> No considero que se pueda hablar, en puridad, de la existencia de un principio personalista que informe el derecho eclesiástico español. De lo que, en mi opinión, sí cabe hablar es de que en la CE –y, por tanto, en todo el ordenamiento jurídico español– la primacía la tiene la persona humana, esa primacía se articula en el reconocimiento de los derechos fundamentales, anteriores al propio ordenamiento –aunque con mayor o menor acierto y plenitud en su plasmación positiva–. Esa primacía de la persona humana en el ordenamiento se reflejaría, en el ámbito propio de nuestra disciplina, en los principios informadores de libertad religiosa, laicidad, igualdad y, de una manera que se puede decir más tangible, en el principio de cooperación. De ahí que no comparta el punto de vista de Llamazares cuando señala la existencia del principio del personalismo, ni tampoco en la interpretación que a dicho principio da. Cfr. LLAMAZARES, D., *Derecho Eclesiástico del Estado. Derecho de la libertad de conciencia*, 2.ª ed., Madrid, 1991, pp. 259-263.

vil y religiosa— en cuestiones en las que la protección del ejercicio de la libertad religiosa requiere de colaboración, y una doctrina confesional que supusiera la puesta en práctica de formas de colaboración entre las confesiones religiosas y el Estado que no respetasen la debida independencia y mutua ajenidad de los órdenes en los que ambas autoridades actúan. Lo que sí es importante es no perder de vista que ambos órdenes están presentes contemporáneamente en la vida de la persona humana y que, si es posible y necesaria su distinción con respeto a las propias reglas de cada orden o dimensión, no lo es su absoluta separación<sup>4</sup> sin el atropello de uno de los órdenes por el otro. De ahí que en ocasiones merezca una crítica el detenerse excesivamente en cuestiones de principios —como es el de laicidad—, e incluso en cuestiones terminológicas —si es preferible hablar de neutralidad, aconfesionalidad, separación o laicidad—, ya que lo realmente importante<sup>5</sup> son las consecuencias prácticas a las que den lugar dichos principios<sup>6</sup>. Se podría de-

---

<sup>4</sup> No sería realista, sino fruto de un artificioso trabajo de laboratorio.

<sup>5</sup> Las cuestiones terminológicas, en la medida en que implican un determinado concepto —e incluso su origen—, siempre son muy de tener en cuenta. A lo que me refiero es que, a veces, un mismo término se puede utilizar en sentidos que son contradictorios, mientras que, en ocasiones, con la utilización de distintos términos se hace referencia a una misma realidad. De ahí que lo importante es centrar sin ambigüedades el significado del término; en este caso, fijar con claridad el contenido al que se hace referencia cuando se habla de un determinado principio informador de derecho eclesiástico.

<sup>6</sup> Señala MARTÍNEZ-TORRÓN que «en cuanto al concreto contenido normativo de un ordenamiento, lo que de verdad importa es el modo concreto cómo, por encima de calificaciones formales, puedan calificarse las relaciones reales —políticas— entre colectivos religiosos y poder político. De tal manera que, si esas relaciones son buenas, el pacto con las confesiones surgirá siempre, aunque sea como negociación oficiosa de normas unilaterales del Estado. (...)» (MARTÍNEZ-TORRÓN, J., *Separatismo y cooperación en los Acuerdos del Estado con las minorías religiosas*, Granada, 1994, p. 14). Más adelante señala el autor que «(...) individualmente considerados, los principios que definen el sistema de relaciones entre Estado y religión no son susceptibles, en sí mismos, de una verdadera y propia valoración jurídica» (*ibídem*, p. 17).

No obstante ser cierta la importancia de la opción de política religiosa para la configuración del real sistema de relaciones Estado y religión, pienso que los principios que definen este sistema —esbozados en las normas constitucionales— sí son susceptibles, en sí mismos, de valoración jurídica. El motivo es que los derechos fundamentales son jurídicos y generan relaciones jurídicas interpersonales —derechos y deberes—, por lo que habría un criterio —el respeto a la libertad religiosa de las personas— para valorar jurídicamente el sistema de relaciones entre Estado y religión; no sería legítimo, en todo caso, un sistema que vulnerase, ya desde sus principios configuradores, los derechos fundamentales, y sería valorable jurídicamente, no sólo con base en criterios de orden político y social. En este punto, pues, me aparto un tanto del autor citado en el párrafo anterior.

cir en este sentido que, siempre que comprenda el reconocimiento y respeto mutuo a la propia autonomía tanto del Estado como de las religiones, es posible un separatismo <sup>7</sup> compatible con una cooperación entre autoridad civil y autoridad religiosa, ya sea a través de legislación unilateral o pacticia, e incluso a través de legislación especial o de una legislación común de carácter liberal <sup>8</sup>.

En relación con un modo concreto de cooperación, la económica, es igualmente conocido que la CE no la menciona expresamente, sino que sólo habla de cooperación. No ocurre, por tanto, como en la anterior Constitución española, la republicana, en la cual sí se hacía referencia expresa, aunque en sentido negativo, ya que explícitamente se prohibía al Estado, regiones, provincias y municipios mantener, favorecer o auxiliar económicamente a las iglesias, asociaciones e instituciones religiosas. Igualmente se prevenía la total extinción del presupuesto del clero mediante una ley especial <sup>9</sup>. También es sabido cómo el sistema de derecho eclesiástico republicano, a pesar de reconocer constitucionalmente el derecho de libertad religiosa a nivel individual, desembocó en una actuación persecutoria sobre la Iglesia católica que llevó a vulnerar gravemente la libertad religiosa individual. El recuerdo de otro sistema de derecho eclesiástico español, de dramáticas consecuencias, puede ayudar a calibrar la importancia que, de hecho, tiene el sistema de financiación

---

Por su parte, señala Hervada que «es verdad, en cambio, que la actitud que el Estado adopte ante el fenómeno religioso es una decisión política que, en cuanto tal, es prudencial y, en consecuencia, tiene una dimensión de historicidad. Una sociedad pluralista en lo religioso requiere soluciones distintas a una sociedad monista. Puede afirmarse, pues, que el régimen jurídico que el Estado puede adoptar para el fenómeno religioso no es único siempre y en todos los casos; hay una legítima variación de posibilidades. Eso no significa que toda postura que el Estado adopte sea legítima ni correcta; la legitimidad, la corrección y la justicia de esa postura dependerán de su adecuación a la realidad social» (HERVADA, J., «Bases críticas para la construcción de la ciencia del derecho eclesiástico», en *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, III (1987), p. 36).

<sup>7</sup> No entendido como pura abstención estatal en materia religiosa.

<sup>8</sup> Véase, al respecto, MARTÍNEZ-TORRÓN, J., *Separatismo y...*, cit., pp. 16-17.

<sup>9</sup> Artículo 26, párrafos 2.º y 3.º, de la Constitución de 1931:

«(...).

«El Estado, las regiones, las provincias y los municipios no mantendrán, favorecerán, ni auxiliarán económicamente a las Iglesias, Asociaciones e Instituciones religiosas.

Una ley especial regulará la total extinción, en un plazo máximo de dos años, del presupuesto del Clero.

(...).»

de las confesiones religiosas para la viabilidad de un ejercicio libre de las conductas que conllevan las creencias religiosas.

Dicho de otro modo, no basta reconocer la libertad religiosa individual, ni basta reconocer civilmente la existencia de las confesiones religiosas –dimensión institucional de la religión–, sino que es necesario que las confesiones religiosas puedan hacer frente a los costes que les supone la consecución de sus propios fines <sup>10</sup>, que son precisamente los que sus fieles requieren de ellas.

El fundamento, pues, de la cooperación económica ha de ser la promoción de la libertad religiosa. Conviene tener en cuenta, por otra parte, que para la justificación de una ayuda financiera, en su caso, del Estado a las confesiones religiosas debemos situarnos en la perspectiva real de las circunstancias: en el caso de España sólo matizadamente se puede hablar de verdadero pluralismo religioso, ya que la presencia social e histórica de la Iglesia católica es notoriamente distinta a la presencia social e histórica de otras confesiones religiosas. Por otra parte, tampoco se puede hablar, según entiendo, de la existencia de un principio informador de pluralismo religioso porque el Estado que siguiese ese supuesto principio estaría tomando partido respecto a la opción religiosa que corresponde únicamente al individuo. Y, además, podrían mezclarse fácilmente intereses políticos encubiertos en el siempre socorrido principio de igualdad <sup>11</sup>.

Es obvio que este dato no puede justificar un trato a la Iglesia católica que suponga discriminación respecto a confesiones minoritarias, porque ese tratamiento, aun cuando no vulnerase la aconfesionalidad estatal, violaría en todo caso el principio de igualdad religiosa, lo cual es incompatible con la CE. Ahora bien, al igual que no es legítimo parificar a las confesiones religiosas, en lo que respecta a su financiación, tomando como modelo un sistema confesional –que llevaría a otorgar a todas las confesiones religiosas el mismo trato que se ha venido dando a la Iglesia católica en momentos en los que

---

<sup>10</sup> «(...) Las confesiones religiosas, a diferencia de los individuos, necesitan de una cierta independencia y autonomía económica para llevar a cabo sus actividades religiosas. (...)» (GONZÁLEZ DEL VALLE, J. M., *Derecho eclesiástico español*, 4.ª ed., Oviedo, 1997, p. 286).

<sup>11</sup> Al respecto puede ser ilustrativo el siguiente pasaje: «(...) Y porque estaría de hecho apoyando a la religión mayoritaria en detrimento de las minorías; o al contrario (...) estaría reforzando la posición de las confesiones minoritarias, para contrarrestar el peso social de la Iglesia mayoritaria» (MARTÍNEZ-TORRÓN, J., *Separatismo y...*, cit., p. 48).

Para una crítica del principio de pluralismo religioso, véase GONZÁLEZ DEL VALLE, J. M., *Derecho eclesiástico...*, cit., pp. 130-135.

las relaciones Iglesia-Estado se justificaban, en última instancia, en motivos religiosos—, tampoco es legítimo adoptar un modelo abstencionista, por lo que a financiación se refiere, forzando a todas las confesiones a la autofinanciación —llevaría a otorgar a la Iglesia católica el mismo trato que se ha dado en épocas anteriores en nuestro país a las confesiones minoritarias<sup>12</sup>—. El equilibrio estará, en realidad, en buscar el sistema más idóneo de entre los que hagan compatible, por una parte, la aconfesionalidad estatal, por otra, la independencia y libertad de las confesiones religiosas, y, finalmente, la libertad religiosa individual. Además, en un buen entendimiento de estos tres extremos, de ese sistema no se seguirá un tratamiento discriminatorio de ninguna confesión religiosa, pues se violaría la libertad religiosa de sus miembros y el derecho a la igualdad de todos los ciudadanos ante la ley.

De lo visto se puede deducir que la cooperación económica estatal con las confesiones religiosas no se opone a la libertad religiosa ni a la laicidad del Estado, y que, aunque no viene recogida explícitamente en la CE, tiene su fundamento positivo en su artículo 16.3: y más profundamente, como se dijo, en la tarea promocional del Estado ante los derechos fundamentales de los ciudadanos. Si se está de acuerdo con las afirmaciones precedentes no cabe sostener, por ser una razón que se contradice, que lo que justifica, en última instancia, la cooperación económica estatal son las actividades de carácter social que llevan a cabo las confesiones religiosas<sup>13</sup>. Es cierto, en cualquier caso, que la idea que se tenga de las re-

---

<sup>12</sup> Al margen de que se pueda o no invocar para justificar una obligación de compensación (cfr. GIMÉNEZ Y MARTÍNEZ DE CARVAJAL, J., «Situación actual de la financiación de la Iglesia católica», en ROCA, M. J. (ed.), *La financiación de la Iglesia católica en España*, Santiago de Compostela, 1994, p. 47 y párrafo 2.º del Preámbulo del Acuerdo sobre Asuntos Económicos), tampoco se puede obviar el hecho de que la Iglesia católica en España fuera desposeída de su patrimonio y le fuera negada su facultad de exigir diezmos y tributos, por lo que se le cortó de raíz la posibilidad de autofinanciación. Si bien las consecuencias de esta actuación estatal sobre la Iglesia católica en España no suponen gran diferencia con respecto a la situación de las confesiones religiosas minoritarias, sí que el hecho de que durante más de un siglo —y salvo concretos momentos históricos— la Iglesia haya recibido una dotación presupuestaria estatal para el cumplimiento de sus fines ha marcado, pienso, una distinción entre la Iglesia y otras confesiones en lo que a posibles sistemas de autofinanciación se refiere, y eso en parte se manifiesta en una actitud pasiva de muchos católicos en lo que se refiere a ayudar económicamente a su confesión religiosa.

<sup>13</sup> Aunque referido únicamente a la financiación de tipo indirecto, señala ROSSELL que «no es suficiente para justificar estos beneficios fiscales que las confesiones religiosas no posean capacidad económica para pagar los impuestos sino que además deben desarrollar una labor de carácter social» (ROSSELL, J., «La tributación de las confesiones religiosas en el ámbito autonómico y local», en *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, XIV (1998)

laciones entre el Estado y las confesiones religiosas depende, en buena medida, de la noción de Estado subyacente, y más concretamente de que se parta o no de una idea de Estado como subsidiario respecto a los fines de interés social o una idea de Estado en la que los fines de interés social se identifiquen, en cierto modo, con los fines estatales<sup>14</sup>.

Como ha dejado suficientemente claro la doctrina, los dos grandes tipos de ayudas económicas del Estado a las confesiones religiosas son la directa y la indirecta. En la cooperación directa –a la que vamos a dedicar el segundo epígrafe– será más necesario su análisis en orden a afirmar su compatibilidad con la laicidad del Estado; en todo caso, esta coo-

---

p. 259). Y añade más adelante, «Aunque no podemos estar plenamente de acuerdo con el razonamiento que esgrimen los autores antes citados para incluir a las confesiones religiosas dentro del grupo de entidades que, debido a la función social o benéfica que realizan, se ven compensadas con determinados beneficios fiscales, sí es verdad que la mayoría de entidades eclesiales, pertenezcan a la Iglesia católica o a otras confesiones, suelen tener entre sus fines el de la realización de una labor asistencial o de beneficencia. Pero no menos cierto es que estas entidades realizan también una labor, en la gran mayoría de los casos de una manera preferente, proselitista o cuando menos pastoral o de culto. Es evidente que en el caso de un hospital regentado por religiosos y cuya propiedad sea de una confesión, o de un asilo, o incluso de un colegio, sí sirven los argumentos anteriormente expuestos. Pero nos parecen éstos menos defendibles en el supuesto de que la entidad realice actividades de culto, de pastoral, proselitistas o incluso comerciales. Entender este tipo de actividades por parte del Estado como algo de utilidad pública se nos antoja cuando menos un residuo de la confesionalidad que existió en nuestro país» (*ibidem*, p. 260).

Discrepo en el punto de vista del autor citado porque pienso que no habría necesidad de justificar ningún tipo de ayuda económica estatal a las confesiones religiosas en el supuesto de que su legitimación le viniera de sus actividades de tipo social; ya que éstas estarían incluidas sin más entre las otras entidades civiles que se dedicasen a esas mismas actividades –en la medida en que se dedicasen, claro está, a ellas–; pero bien entendido, entonces, que la justificación no sería la promoción y tutela del derecho de libertad religiosa. Por otra parte, entiendo que una vez que la CE establece la obligación para los poderes públicos de cooperar con las confesiones religiosas, es perfectamente constitucional –en una Constitución que diseña una forma de Estado no confesional– que el legislador opte por una forma de cooperación económica con las confesiones religiosas, por ser éstas sujetos del derecho de libertad religiosa y por hacer factible el ejercicio del derecho de libertad religiosa a sus miembros. Finalmente, no me parece equiparable la actividad comercial con actividades de culto, de pastoral o proselitistas, pues mientras estas tres últimas caen sin problemas dentro de los fines religiosos, aquélla sólo accidentalmente puede ser legítima para una entidad religiosa.

<sup>14</sup> Véanse, al respecto, ROCA, M. J., «Sistemas de financiación de la Iglesia católica en España», en ROCA, M. J. (ed.), *La financiación...*, cit., pp. 29-30, especialmente nota a pie de página núm. 44; y GARCÍA HERVÁS, D., «El actual sistema de financiación directa de la Iglesia católica: consideraciones críticas y propuestas de futuro», en ROCA, M. J. (ed.), *La financiación...*, cit., p. 185, nota a pie de página núm. 17.

peración será legítima si el sistema que se adopte es respetuoso con la libertad religiosa individual y con el derecho a la igualdad; además, su fundamentación estará, a mi modo de ver, en la función promocional del Estado respecto a los derechos fundamentales.

La cooperación indirecta –los beneficios fiscales, a los que dedicaremos el tercer epígrafe<sup>15</sup>–, en cambio, por suponer en cierto modo una actitud abstencionista del Estado<sup>16</sup>, puede verse justificada en dos tipos de razones: en primer lugar, en el hecho de que las confesiones religiosas son agrupaciones que pertenecen a un orden distinto del propio del Estado, no sometido por tanto a la autoridad civil –diferenciándose en esto cualitativamente de otro tipo de asociaciones o entidades que no solamente actúan en el orden propio de lo civil, sino que a él pertenecen–; en función de este motivo será necesaria una especial medida en la actitud del Estado para que resulte respetuosa con la independencia y libertad –que se manifiestan también en cuestiones económicas y materiales– de las confesiones religiosas. La fundamentación última con respecto a este motivo, por tanto, vuelve a recaer en el reconocimiento de la libertad religiosa.

La segunda razón estriba en el hecho de que las entidades religiosas<sup>17</sup> son entidades sin fines lucrativos, y muchas de ellas ejercitan actividades de carácter social, que se insertan plenamente en el orden propio de lo civil. Por eso, en la medida en que el Estado prevé para las entidades –públicas o privadas– un régimen fiscal más beneficioso, las entidades religiosas –en cuanto que se dediquen a tales actividades– entran con pleno derecho, salvo discriminación con respecto a las entidades no religiosas, en la categoría de instituciones beneficiadas en la legislación fiscal común<sup>18</sup>. Aquí la fundamentación de la cooperación no estaría en la

---

<sup>15</sup> En cualquier caso, por la propia finalidad y límites de este trabajo no vamos a hacer una descripción –tampoco en el epígrafe núm. 3– de todo el sistema de beneficios fiscales de que gozan en España las confesiones religiosas, sino simplemente apuntar algunos de sus aspectos más conflictivos.

<sup>16</sup> Se abstiene de exigir tributos –actitud activa– a determinadas entidades con base en distintas motivaciones.

<sup>17</sup> No sólo las mayores, esto es, las propias confesiones, si no las entidades religiosas menores que de ellas institucionalmente dependen.

<sup>18</sup> Señala Roca que «(...) la cooperación financiera del Estado no sólo es posible, sino debida en justicia, mientras el Estado ayude económicamente a otros fenómenos y actividades culturales o asistenciales que no sean estrictamente estatales y al desarrollo de los derechos humanos, cuyo titular no es –por definición– el Estado sino la persona humana» (ROCA, M. J., *Sistemas de...*, cit., pp. 29-30).

libertad religiosa sino en el tipo de actividad de las entidades religiosas; pero se trataría de una fundamentación cumulativa con la de la libertad religiosa, no entendida, pues, en sentido excluyente.

## 2. DOTACIÓN ESTATAL E IMPUESTO RELIGIOSO. ANÁLISIS DEL ACTUAL SISTEMA DE FINANCIACIÓN DIRECTA DE LA IGLESIA CATÓLICA

En la actualidad, la única confesión religiosa que disfruta de una ayuda económica directa por parte estatal es la Iglesia católica. Esta ayuda está prevista, como se sabe, en el artículo II del Acuerdo sobre Asuntos Económicos<sup>19</sup>. La primera cuestión que se suscita respecto a esta ayuda es su naturaleza jurídica y, a continuación, su congruencia o no con la laicidad del Estado y con la igualdad religiosa.

Con respecto a su naturaleza jurídica, el sistema de asignación tributaria<sup>20</sup>, en una primera aproximación, parece ser un sistema a caballo entre la dotación presupuestaria y el impuesto religioso gestionado por la administración tributaria estatal. Tiene en común con el sistema de impuesto religioso el hecho de que se gestiona a través de la recaudación de un impuesto de carácter personal —el IRPF— y que requiere la actuación del contribuyente en orden a calcular la cuantía del traspaso de dinero a la Iglesia. Con el sistema de dotación presupuestaria tiene en común que se materializa en una transferencia directa de recursos económicos por parte del Estado a la Iglesia.

Si se subraya el parecido del sistema de asignación tributaria a un sistema de impuesto religioso se le puede llegar a calificar como un modelo de autofinanciación. Así lo han visto, de hecho, algunos autores, puesto que la ayuda vendría de la liberalidad de los ciudadanos, con la virtualidad añadida, frente a otros sistemas, de que ni se impone a nadie,

---

<sup>19</sup> A partir de ahora, AAE.

<sup>20</sup> Llamando así al sistema pactado entre el Estado y la Santa Sede y establecido en el núm. 2 del artículo II del AAE: «(...), el Estado podrá asignar a la Iglesia católica un porcentaje del rendimiento de la imposición sobre la renta o el patrimonio neto u otra de carácter personal, por el procedimiento técnicamente más adecuado. Para ello, será preciso que cada contribuyente manifieste expresamente en la declaración respectiva su voluntad acerca del destino de la parte afectada. En ausencia de tal declaración la cantidad correspondiente se destinará a otros fines».

ni se ve incrementada en absoluto la presión fiscal del contribuyente que se decide por colaborar en el sostenimiento de la Iglesia<sup>21</sup>. Según Fornés, si la asignación tributaria se llevara a cabo en su integridad, el sistema sería un sistema de autofinanciación<sup>22</sup>, ya que «en el fondo, pues, la cooperación estatal se reduce en este punto a poner a disposición de la Iglesia su propio esquema organizativo oficial, para facilitar el allegamiento de recursos de los ciudadanos con destino a los fines eclesiales y, fundamentalmente, la sustentación de los ministros sagrados»<sup>23</sup>. Para Blanco, la asignación tributaria no está en contradicción con un sistema de autofinanciación, si se la entiende como una contribución gestionada por el Estado<sup>24</sup>, aunque deja claro, a su vez, que no se trata de un impuesto religioso toda vez que no está establecido por el Estado para todos los católicos ni afectado al sostenimiento de su Iglesia<sup>25</sup>.

En cambio, cuando se acentúa el dato de que en el sistema de asignación tributaria, de una forma u otra, lo que se realiza es una transferencia económica que supone la cesión por parte del Estado de una partida de sus presupuestos a la Iglesia, no se puede no identificar este sistema con el de dotación estatal; pasando a ser un asunto secundario la tramitación que se haya seguido para determinar la cantidad de la transferencia y para llevarla a cabo e, incluso, puede llegar a considerarse irrelevante —a efectos de definir el sistema de financiación— el dato de que se tome en cuenta la decisión del contribuyente de destinar el porcentaje prefijado a ese fin. Así, para González del Valle, el sistema de asignación tributaria debe calificarse como un sistema de dotación estatal, con asignación democrática de la cantidad, y lo diferencia del sistema alemán en que en aquel país son las propias confesiones religiosas —siempre que se constituyan ante el derecho del Estado como corporaciones de derecho público— las que se dotan a sí mismas a través de un específico impuesto, en cuya recaudación colabora la administración estatal<sup>26</sup>. Ibán, por su parte, obser-

<sup>21</sup> Cfr. GIMÉNEZ Y MARTÍNEZ DE CARVAJAL, J., *Situación actual...*, cit., p. 61. El autor se apoya, a su vez, en las tesis del prof. Gonzalo y González.

<sup>22</sup> FORNÉS, J., «Régimen jurídico-patrimonial y financiación de la Iglesia desde la perspectiva de la libertad religiosa», en *Ius Canonicum*, XXXVI (1996), p. 49.

<sup>23</sup> *Ibidem*, p. 49.

<sup>24</sup> BLANCO, M., «La cooperación del Estado español con las confesiones religiosas. Especial referencia a la cooperación económica», en *Ius Canonicum*, XXXVIII (1998), p. 554.

<sup>25</sup> Cfr. *Ibidem*, p. 544.

<sup>26</sup> GONZÁLEZ DEL VALLE, J. M., «El Estado y la financiación de las confesiones», en *Ius Canonicum*, XXXIII (1993), p. 128. El autor concluye esta idea del siguiente modo: «En

va que la formulación actual del sistema de asignación tributaria en España es de una complejidad innecesaria ya que se complementa lo recibido como consecuencia de la decisión del contribuyente con una aportación estatal, por lo que la Iglesia recibe la cantidad independientemente de la opción que realicen los contribuyentes<sup>27</sup>.

De entre los autores citados, la reflexión de Fornés me parece especialmente sugerente respecto a la matización que hace de que *si se lleva a cabo en su integridad* la asignación tributaria equivale, en el fondo, a autofinanciación<sup>28</sup>. Parece recordar el autor de esa forma que hay que contemplar el sistema de asignación tributaria tal y como estaba planteado originariamente en el texto concordatario, al margen de cómo se haya ido aplicando posteriormente.

Así, si se analiza con detenimiento el contenido del artículo II del AAE, se llega a la conclusión de que la discrecionalidad del Estado acerca de la determinación de la asignación se reduce a la fecha de su puesta en funcionamiento, mientras que en lo que respecta a la cantidad que se ha de entregar a la Iglesia a través de ese sistema, tropieza con dos límites expresamente convenidos en el texto: el compromiso estatal de colaboración en la consecución del adecuado sostenimiento económico de la Iglesia<sup>29</sup>, y la exigencia de que el sistema de asignación tributaria le proporcione recursos de cuantía similar a los que venía percibiendo con el anterior sistema de dotación presupuestaria<sup>30</sup>. No obsta el contenido del Protocolo Adicional núm. 1, según el cual la dotación presupuestaria global que le pase el Estado a la Iglesia debe ser

---

resumen, en España el Estado financia directamente a la Iglesia católica, mientras que en Alemania ni directa ni indirectamente se produce este fenómeno de financiación estatal» (*ibídem*, p. 128).

<sup>27</sup> IBÁN, I. C.; PRIETO SANCHÍS, L., y MOTILLA DE LA CALLE, A., *Derecho eclesiástico*, Madrid, 1997, p. 132.

Esa misma idea la había considerado ya Motilla al señalar que la cantidad de la asignación tributaria a la Iglesia en última instancia dependería del porcentaje unilateralmente fijado por el Gobierno y aprobado por las Cortes Generales. Cfr: IBÁN, I. C.; PRIETO SANCHÍS, L., y MOTILLA, A., *Curso de Derecho Eclesiástico*, Madrid, 1991, p. 284. También citado en BLANCO, M., *La cooperación...*, cit., p. 546.

<sup>28</sup> Cfr: FORNÉS, J., *Régimen jurídico-patrimonial...*, cit., p. 49.

<sup>29</sup> Artículo II.1 del AAE: «El Estado se compromete a colaborar con la Iglesia Católica en la consecución de su adecuado sostenimiento económico, con respeto absoluto del principio de libertad religiosa».

<sup>30</sup> Artículo II.3 del AAE: «Este sistema sustituirá a la dotación a que se refiere el apartado siguiente, de modo que proporcione a la Iglesia Católica recursos de cuantía similar».

fijada por aquél, ya que se refiere únicamente a los periodos de prórroga del sistema de dotación presupuestaria y de aplicación conjunta del sistema de asignación y el complemento de la dotación<sup>31</sup>; es, por tanto, una disposición de carácter transitorio<sup>32</sup>; por otra parte, el Protocolo Adicional no debe alterar los límites estipulados en el articulado del Acuerdo. Y no habría espacio para una amplia discrecionalidad del Estado en la determinación de la asignación<sup>33</sup> —en concreto, del porcentaje del impuesto que pueda voluntariamente destinar el contribuyente a sufragar los gastos de la Iglesia— porque, en cualquier caso, la cantidad asignada no debe ser insuficiente para conseguir un sostenimiento adecuado de la Iglesia; por otra parte, el segundo límite al que se hacía referencia, el de que el sistema de asignación tributaria proporcionase recursos en cuantía similar a los que venía otorgando el sistema de dotación, actuaría como un criterio comparativo.

Ahora bien, en relación con la naturaleza jurídica del sistema de asignación tributaria igual da que se aplique escrupulosamente el artículo II del AAE: si no se aplica correctamente, de manera que siga siendo necesaria —con una técnica u otra— una dotación presupuestaria complementaria por parte estatal, es evidente que no puede hablarse de autofinanciación. Pero aunque se aplicase el sistema de modo conforme al AAE —a mi entender, fijando un porcentaje para que con la asignación resul-

---

<sup>31</sup> Párrafo 1.º del Protocolo Adicional núm.1 del AAE: «La dotación global en los Presupuestos Generales del Estado se fijará cada año, tanto durante el plazo exclusivo de tal ayuda como durante el periodo de aplicación simultánea del sistema previsto en el artículo II, apartado 2, de este Acuerdo, mediante la aplicación de los criterios de cuantificación que inspiren los correspondientes Presupuestos Generales del Estado, congruentes con los fines a que destine la Iglesia los recursos recibidos del Estado en consideración a la Memoria a que se refiere el párrafo siguiente».

<sup>32</sup> Como transitoria debía haber sido, también, la fase de complemento de la asignación tributaria con la dotación presupuestaria minorada.

<sup>33</sup> Motilla interpreta el sistema de manera diferente, en concreto señala que «(...) en lo que respecta a la cuantía de la cantidad a entregar a la Iglesia, el Protocolo Adicional del Acuerdo se refiere a dos módulos que, en definitiva, dejan una amplia discrecionalidad al Estado sobre su determinación, que se apartan de la utilización de valores para su actualización de tipo objetivo; dependerá de los criterios que inspiren los fines a que la Iglesia destine los recursos según la Memoria que esta institución elaborará anualmente. Este sistema, que también servirá de base de cálculo del porcentaje de asignación tributaria, parece volver a la política de subvención de objetivos de la época del General Franco, susceptible de revivir prácticas regalistas del pasado, aunque dentro del límite impuesto en el Acuerdo del adecuado sostenimiento de la Iglesia. (...)» (IBÁN, I. C.; PRIETO SANCHÍS, L., y MOTILLA, A., *Curso de...*, cit., p. 281).

tara suficiente la ayuda<sup>34</sup>—, de manera que no se hiciese necesario el complemento presupuestario y que, efectivamente, se pasase a la tercera fase descrita en el AAE, sólo podría hablarse de una modalidad concreta del sistema de dotación estatal. El motivo es que el montante que recibiría la Iglesia sería una parte de los recursos públicos estatales para subvenir a las necesidades de interés general, al margen de que ese dinero proceda de lo recaudado en un impuesto estatal de carácter personal y de que se haya actuado a través de un mecanismo que suponga una voluntaria participación del contribuyente. Además, por los límites impuestos concordatariamente, esa voluntaria participación del contribuyente viene, a la postre, a ser más representativa que efectiva en orden a la determinación de la cantidad final.

En consecuencia, el sistema de asignación tributaria, tal y como viene diseñado en el AAE, es un sistema de dotación estatal debido a que se materializa en una transferencia directa de dinero estatal a la Iglesia<sup>35</sup>. No se trata, pues, en mi opinión, de un sistema de autofinanciación. Este dato no ha de entenderse en sentido peyorativo para el sistema: el que no se trate de un sistema de autofinanciación y que sea un sistema que hace que la determinación de la cantidad con que el Estado financie los fines eclesiales sea complicada no significa que se trate de un sistema incompatible con la libertad religiosa o que haga resurgir restos confesionales<sup>36</sup>.

---

<sup>34</sup> Sistema que se hace merecedor de la crítica de Ibán que lo ve, como se ha dicho antes, de una complejidad innecesaria. Cfr. IBÁN, I. C.; PRIETO SANCHÍS, L., y MOTILLA DE LA CALLE, A., *Derecho eclesiástico...*, cit., p. 132.

<sup>35</sup> Anteriormente había sido expuesto con mucha claridad por Martín de Agar. Cfr. MARTÍN DE AGAR, J. T., «Notas sobre la cooperación económica del Estado con la Iglesia católica en España», en *Ius Canonicum*, XXI (1981), pp. 792-794. En concreto, señala que «la razón fundamental a nuestro juicio, de que no se pueda decir que el Acuerdo establece un cambio de la dotación al impuesto religioso, estriba en que el porcentaje del tributo afectado es en función de una cantidad preestablecida a percibir por la Iglesia, lo cual desvirtúa todo el sistema, aunque a primera vista pueda parecer una simple cuestión cuantitativa» (*ibidem*, p. 793).

<sup>36</sup> García Hervás llega a señalar que el sistema de colaboración estatal con las confesiones religiosas más coherente con los principios de la CE es el de dotación presupuestaria; la razón la cifra en que el bien religioso integra el bien común social, bien de demanda no excluyente. Cfr. GARCÍA HERVÁS, D. (coord.), *Manual de Derecho Eclesiástico del Estado*, Madrid, 1997, p. 224. En sentido contrario se expresa Camarasa señalando que el principio de libertad religiosa «sólo podrá ser respetado por el Estado, en esta materia, en la última fase de las previstas en el Acuerdo, la de la autofinanciación. Durante la fase denominada de dotación presupuestaria, la infracción de este principio se ha producido como consecuencia de la infracción de los principios de igual-

Se puede decir que el sistema diseñado en el AAE, si bien no privado de inconvenientes, es un sistema que no pone en peligro la libertad religiosa individual de ningún ciudadano, tiene en cuenta la situación real de las confesiones religiosas en España —en concreto, y como ya se hizo referencia, toma en cuenta la dificultad que puede encontrar la Iglesia católica en España para que se la parifique, en lo que a sistemas de financiación se refiere, con la situación en la que puedan subsistir otras confesiones religiosas minoritarias<sup>37</sup>— y, en sí mismo considerado, no está cerrado a la posibilidad de que otras confesiones religiosas puedan beneficiarse de una ayuda económica directa del Estado a través de un sistema similar, por lo que no vulnera el principio de igualdad religiosa.

Quizás una de las mayores ventajas del sistema para la Iglesia sea de carácter pastoral, ya que, aunque no se trate de un sistema de autofinanciación, no cabe duda de que la exigencia de contar con la participación del ciudadano —contribuyente del IRPF— supone un paso adelante en la concienciación de los miembros de la Iglesia de su necesaria colaboración para que en un futuro sea posible o se vaya haciendo cercana la autofinanciación a la que la Santa Sede se refiere en el núm. 5 del artículo II del AAE. En ese sentido resultan muy acertadas las consideraciones de Bertolino cuando señala que esa participación tiene un gran relieve

---

dad y de aconfesionalidad del Estado, mientras que la fase de asignación tributaria sólo constituye una forma de dotación presupuestaria en la que se hace intervenir a los contribuyentes para que se pronuncien en una opción entre la financiación estatal de la Iglesia católica o la subvención de otros fines de interés social, opción que no permite tutela alguna del principio de libertad religiosa» (CAMARASA CARRILLO, J., *Régimen tributario de entidades religiosas y de entidades sin fines lucrativos*, Madrid, 1998, pp. 34-35).

Por las razones expuestas a lo largo del trabajo, considero que no se puede fundamentar en el ordenamiento español la crítica que a la cooperación económica directa señala Camarasa, pues no toda ayuda económica directa del Estado a una confesión religiosa supone planteamientos confesionales ni quiebra de los principios de libertad religiosa, laicidad e igualdad. En cambio, afirmar que la forma de cooperación más coherente con la CE sea precisamente la de dotación presupuestaria es una cuestión, a mi modo de entender, más opinable; estimo, en cualquier caso, que la CE ofrece un marco lo suficientemente amplio como para amparar el sistema de financiación directa u otros a los que pacticia o unilateralmente se llegue.

<sup>37</sup> Si se impusiera —en la actual situación— la exclusividad de la cooperación indirecta como única fuente de cooperación económica del Estado con las confesiones religiosas se podría llegar a una discriminación de la Iglesia católica por no tener en cuenta sus circunstancias sociológicas e históricas.

psicológico porque implica personalmente a los fieles en el sostenimiento de la Iglesia<sup>38</sup>.

Ibán, por su parte, cuando critica el sistema actual de asignación tributaria, se pregunta si no es excederse de lo que la función promocional exige el financiar a la Iglesia sin realizar ninguna valoración o control del destino de tales medios económicos, y en nota recuerda la previsión del párrafo 2.º del núm. 1 del Protocolo Adicional del AAE de que la Iglesia debía presentar una memoria anual del destino de tales bienes<sup>39</sup>. En este punto considero que el autor tiene razón al asociar la legitimidad de la ayuda económica directa del Estado a la Iglesia con una dación de cuentas por parte de ésta que justifique el destino de la cantidad recibida. Ciertamente, si la Iglesia acepta –y pacta con el Estado– un sistema que supone transferencia de dinero estatal<sup>40</sup> para su financiación, implícitamente<sup>41</sup> acepta las reglas de transparencia que deben regir, no sólo en sede canónica, sino también en sede estatal; si bien, ese control por parte estatal no debe constituir merma de la libertad e independencia de la Iglesia al actuar en la sociedad<sup>42</sup>.

---

<sup>38</sup> «(...), más aún, la voluntariedad de la elección, constituye el verdadero elemento de conexión entre el ordenamiento canónico y el civil. Esta voluntariedad tiene un gran relieve psicológico, porque implica personalmente a los fieles y les permite participar directamente en la vida de la Iglesia –de ello se hacía eco, y no es casualidad, la campaña publicitaria de información promovida por la Conferencia Episcopal Italiana y los denominados *spots* televisivos sacros–, que ha ayudado ciertamente a suscitar una orientación de los contribuyentes italianos distinta a la inicial» (BERTOLINO, R., «La financiación de las confesiones religiosas en Italia, en ROCA», M. J. (ed.), *La financiación...*, cit., p. 118). Aunque el autor se refiere al sistema italiano, resulta perfectamente aplicable, en lo que aquí interesa, al sistema español.

<sup>39</sup> Cfr. IBÁN, I. C.; PRIETO SANCHÍS, L., y MOTILLA DE LA CALLE, A., *Derecho eclesiástico...*, cit., p. 132.

Párrafo 2.º del Protocolo Adicional núm.1 del AAE: «La aplicación de los fondos, proyectada y realizada por la Iglesia, dentro del conjunto de sus necesidades, de las cantidades a incluir, se describirá en la Memoria que, a efectos de la aportación mencionada, se presentará anualmente».

<sup>40</sup> Dinero estatal, aunque recabado de los contribuyentes, muchos de ellos fieles de la Iglesia católica y, además, bajo una noción de Estado, no propietario de los fines de interés general, sino servidor de ellos.

<sup>41</sup> Y también explícitamente a través del Protocolo Adicional núm.1, pfo. 2.º, del AAE.

<sup>42</sup> Aunque sean consideraciones expresadas a propósito de una cuestión distinta y en un marco distinto –conflicto de jurisdicciones entre el Estado italiano y la Iglesia católica a propósito de la sustentación del clero– me parece que son apropiadas para meditarlas también en nuestro contexto: «*Ma è certo che, se la Chiesa vive e agisce, sia pure per fini spirituali, in una dimensione temporale (è, appunto, il nostro caso), essa non*

Otra crítica que realizan Ibán y Motilla al sistema de asignación tributaria, que lo haría sospechoso de inconstitucionalidad, reside en el hecho de que, siendo de competencia exclusiva de la Cortes Generales el elaborar los presupuestos generales del Estado, con este sistema el destino de una cantidad –aunque sea pequeña– es hurtada a su decisión, pues ésta la realizaría el contribuyente<sup>43</sup>. En relación con esta eventual inconstitucionalidad hay que tener en cuenta que vendría atajada con la rendición de cuentas y subsiguiente comprobación, por parte estatal, de que la ayuda se destina para los fines previstos. Aparte, que la decisión la realice el contribuyente precisa de varias matizaciones: el que así sea ha sido una decisión de las propias Cortes Generales al ratificar el AAE<sup>44</sup>; por otra parte, la decisión del contribuyente no afecta a la elección de fines diversos al de la financiación de la Iglesia, y, por último, y como se ha puesto anteriormente en evidencia, aunque el contribuyente decida no ayudar a la Iglesia, la Iglesia va a ser ayudada por el Estado, bien sea a través de un complemento presupuestario o a través de la oportuna actualización del porcentaje del impuesto sometido a tal destino, por lo que, a la larga, no es tan decisiva la participación del contribuyente.

Es conocido que la forma en que el Gobierno puso en marcha el sistema de asignación tributaria no fue bien vista por algunos autores y por parte eclesiástica. En concreto, me refiero a la alternativa en la que se sitúa al contribuyente de dedicar el porcentaje, previamente fijado, al sostenimiento de la Iglesia católica o dedicarlo a otros fines sociales, y también a la forma de determinar el porcentaje que partía de calcular sobre la base de que todos los contribuyentes decidirían a favor del sosteni-

---

*potrà sottrarsi, non soltanto in ottemperanza di principi di diritto internazionale, e neppure per imposizione forzata da parte dello Stato, ma, in primo luogo, per fedele corrispondenza ai suoi stessi principi, alle regole che governano tale dimensione. Per questa ragione, la Chiesa, dovendo muoversi nel "temporale" per necessità sua essenziale, resta assoggettata ad esso, alle sue norme, ai suoi provvedimenti di varia natura, e da questi resta condizionata nel suo ordine (anche giuridico), in forma assai più forte di quanto non lo potrà mai essere lo Stato straniero, allorché operando esso stesso, o attraverso i suoi enti, viene in rapporto con l'ordinamento italiano» (LO CASTRO, G., «Problemi attinenti alle controversie sul sostentamento del clero in Italia», en *Il diritto ecclesiastico*, 1992/4, p. 805).*

<sup>43</sup> Cfr. IBÁN, I. C.; PRIETO SANCHÍS, L., y MOTILLA DE LA CALLE, A., *Derecho eclesiástico...*, cit., p. 132, e IBÁN, I. C.; PRIETO SANCHÍS, L., y MOTILLA, A., *Curso de...*, cit., p. 285.

<sup>44</sup> También lo pone de manifiesto Motilla. Cfr. *ibidem*, p. 285.

miento de la Iglesia. Al margen de que se considere más o menos conveniente esta forma de enfocar la financiación de la Iglesia por parte estatal e, incluso, se considere más o menos adecuada la propia colaboración económica estatal con la Iglesia, parece evidente que esta forma de poner en marcha el sistema supone una interpretación muy concreta y no lo debidamente respetuosa con el texto de lo acordado en el AAE<sup>45</sup>. Quizás la complejidad del sistema exigía una adaptación progresiva de éste por parte del ordenamiento jurídico e, incluso, algunas modificaciones, pero lo correcto, si se trataba de una interpretación modificadora de lo acordado, hubiera sido, en todo caso, hacerlo de común acuerdo entre las partes firmantes del concordato, de conformidad con el artículo VI del AAE.

Examinada, pues, la naturaleza jurídica del sistema de asignación tributaria y sacadas a relucir algunas de las críticas a las que el sistema se ha hecho merecedor por parte de la doctrina, queda analizar la viabilidad y conveniencia, en nuestro ordenamiento, de un sistema de verdadero impuesto religioso. Se trata, pues, de ver si un sistema de este tipo sería compatible con nuestros principios constitucionales y, si es así, si gozaría de más ventajas que el sistema de dotación presupuestaria, ya sea en la modalidad de asignación tributaria u otra.

Martín de Agar, cuando se planteó la viabilidad y conveniencia de un impuesto religioso como sistema de financiación de la Iglesia en España, se mostraba partidario de entender que basta la mera afectación por parte del Estado de un porcentaje de la recaudación de un impuesto personal, sobre la base de la decisión del contribuyente, para estar en un sistema de impuesto religioso, sin ser óbice el dato de que el impuesto no sea nuevo, ni afecte sólo a grupos concretos de personas, ni suponga mayor presión fiscal a dichos contribuyentes<sup>46</sup>. Y, con respecto a la oportunidad de tal sistema, toma partido por un modelo impositivo que, a diferencia del modelo alemán, no comprometa la libertad civil en materia religiosa, de manera que se constituyese como una contribución eclesiástica obligatoria en el ámbito canónico, que se recaudaría a través de

---

<sup>45</sup> Al respecto véanse, entre otros, GONZÁLEZ DEL VALLE, J. M., *El Estado...*, cit., pp. 128-134, y HERRÁEZ RUBIO, B., «Financiación de la Iglesia en España», en *Ius Canonicum*, XXXII (1992), pp. 127-128.

<sup>46</sup> Cfr. MARTÍN DE AGAR, J. T., *Notas sobre...*, cit., p. 793.

la administración estatal en calidad de recargo voluntario sobre un impuesto estatal con destino a la Iglesia<sup>47</sup>.

Más recientemente se han pronunciado otros autores sobre el tema y lo hacen, además, en sentidos en buena parte contradictorios. Roca se muestra partidaria de un sistema de impuesto religioso como vía para llegar a la autofinanciación de la Iglesia<sup>48</sup>. Por su parte, Combalía, si bien no ve inconveniente a la compatibilidad de un sistema de impuesto eclesiástico con el principio de libertad religiosa, sí parece encontrarlo en el principio de laicidad y se muestra partidaria, en consecuencia, de un sistema potenciador de las desgravaciones fiscales por donaciones a las confesiones como medio de llegar a la autofinanciación<sup>49</sup>. Finalmente, García Hervás es de la opinión de que un sistema de impuesto religioso es inaplicable en España por inconstitucional y lo basa en que en España, el fundamento de la intervención del Estado en la financiación de la Iglesia, desde un punto de vista estrictamente jurídico, no es constitucional, sino pacticio, por lo que no cabe la comparación con el sistema impositivo alemán, que está ligado a la concepción de la Iglesia como *corporación de derecho público*; además, alega que en España el sistema vulneraría el principio constitucional de igualdad contributiva<sup>50</sup>. En cambio, con relación a la constitucionalidad de un posible sistema de impuesto religioso en España se muestra a favor Roca, que afirma que, aunque la

<sup>47</sup> Cfr. *ibidem*, pp. 795-796. También viene citado este autor en BLANCO, M., *La cooperación...*, cit., pp. 552-553. Señala Martín de Agar, concretamente, que le parece «que sería mucho más sencillo establecer el sistema de afectación parcial de un impuesto estatal a fines religiosos, tal como viene configurado en el artículo II, 2, del AE, pero sin el bloqueo cuantitativo, que actualmente supone el núm. 3 de dicho artículo» (MARTÍN DE AGAR, J. T., *Notas sobre...*, cit., p. 796).

<sup>48</sup> Citada por COMBALÍA, Z., «Financiación de las confesiones no católicas en el derecho español», en ROCA, M. J., (ed.), *La financiación...*, cit., p. 216, en nota a pie de página núm. 41.

<sup>49</sup> Señala concretamente que «aunque, con una serie de ajustes, es posible articular un sistema de impuesto religioso compatible con la libertad religiosa constitucional, lo que no queda tan claro es cómo se justifica la intervención del Estado a modo de brazo secular para la ejecución coactiva del tributo por parte de los miembros morosos de la comunidad. Da la impresión de que el sistema de impuesto religioso en el que el Estado presta el aparato técnico y coactivo necesario se acerca a planteamientos jurisdiccionalistas que no terminan de encajar en nuestro actual modelo de relaciones Iglesia-Estado (...). Por ello, en mi opinión, no es éste el camino del futuro sino el que anunciábamos de potenciar las desgravaciones fiscales por donaciones a las confesiones» (*ibidem*, pp. 216-217).

<sup>50</sup> Cfr. GARCÍA HERVÁS, D., *El actual...*, cit., pp. 181-182.

facultad de establecer impuestos es, ciertamente, de exclusiva competencia estatal, nada impediría que las iglesias recabasen impuestos religiosos valiéndose de los recursos coactivos de su propio orden<sup>51</sup>. Me parece una afirmación importante de la autora; efectivamente, cuando se hace mención en el AAE del derecho de la Iglesia a recabar de sus fieles recursos económicos<sup>52</sup>, al margen de que se haga un reconocimiento civil de ese derecho, tal derecho le asiste aunque no le fuese reconocido por parte del ordenamiento civil. Precisamente aquí se halla latente el delicado problema de ensamblaje de los dos órdenes –aquél en el que actúa la sociedad civil, con su autoridad, y aquél en el que actúa la sociedad religiosa, con su autoridad–. En cualquier caso, subrayaría, con Martín de Agar y Combalá, la necesidad de que quede salvada la libertad religiosa en el ámbito civil, en el sentido de que no sería constitucional una coactividad por parte del Estado para recabar un impuesto religioso, al margen de que se viese más o menos oportuno servirse de la gestión de la administración estatal para recaudarlo<sup>53</sup>.

Quizá una vía intermedia entre el sistema de asignación tributaria y el de impuesto religioso podría arbitrarse creando –previa modificación del texto concordatario– unas hojas que acompañasen a los impresos de los impuestos sobre la renta –en el actual sistema tributario español, al IRPF y al IS–, que fuesen de cumplimentación y presentación voluntaria por parte de los contribuyentes, y que diesen vida en nuestro ordenamiento a una prestación dineraria de carácter voluntario<sup>54</sup> a la Iglesia ca-

---

<sup>51</sup> «Hoy no resultaría posible una abolición mediante ley estatal de lo que en otros tiempos se llamaban diezmos y primicias. La facultad de imponer impuestos es, ciertamente, de exclusiva competencia estatal, pero en la medida en que las Iglesias tienen derecho a extraer de sus fieles recursos económicos y tienen también facultad de jurisdicción dentro de las materias sometidas a su ordenamiento jurídico, nada impide que las Iglesias organicen un sistema impositivo con los recursos coactivos –privación de bienes jurídicos que entren dentro de su ordenamiento– de los que disponen, en su propio orden» (ROCA, M. J., *Sistemas de...*, cit., p. 19).

<sup>52</sup> Cfr. artículo I del AAE.

<sup>53</sup> Por lo que se refiere a las relaciones entre el Estado y las confesiones religiosas, ésta sería la perspectiva desde la que, según entiendo, hay que interpretar el artículo 133.1 de la CE.

El texto del artículo 133.1 de la CE es el siguiente: «La potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley».

<sup>54</sup> Para el ordenamiento estatal sería una liberalidad del contribuyente hacia una confesión religiosa que no encaja en ninguna de las categorías jurídico-tributarias por faltarle la nota de la obligatoriedad.

tólica. Para que el sistema no fuese contradictorio con la igualdad religiosa, debería estar abierto a cualquier confesión religiosa con la que previamente se pactase este modelo de financiación.

Por otra parte, el mecanismo se debería actuar de forma que la administración estatal recaudase y distribuyese lo aportado por los contribuyentes pero sin que entre los datos que finalmente permanecen en la administración constase quiénes de los contribuyentes se han decidido por financiar a una determinada confesión, ni la orientación, en su caso, de esa decisión. Y es que, aunque no parece que el sistema incidiese directamente en la prohibición de obligar a declarar sobre las propias creencias (art. 16.2 de la CE)<sup>55</sup>, sería una virtualidad del sistema el hecho de que se respetase la privacidad de la opción y, seguramente, eliminaría inconvenientes que pudieran surgir al respecto para algunas confesiones religiosas, que en su momento se mostraron reticentes a una posible financiación estatal a través de un sistema de asignación tributaria.

Además, no sería de competencia del Estado el hecho de que en el ámbito intraconfesional esa prestación tuviese carácter de verdadero impuesto y se utilizasen los medios oportunos para impeler a su pago<sup>56</sup>; precisamente por este motivo, para el ámbito intraconfesional sería importante que el contribuyente se quedase en posesión de documento acreditativo de la ayuda realizada a la confesión religiosa elegida, en el caso de que así hubiese sido.

En otro orden de cosas, para la salvaguarda de la autonomía de la confesión religiosa<sup>57</sup>, la determinación de la cantidad que voluntariamente se cubriese por parte de los contribuyentes de los impuestos estatales so-

---

<sup>55</sup> Respecto a la no incidencia directa del sistema de asignación tributaria con el artículo 16.2 de la CE véanse, entre otros, IBÁN, I. C.; PRIETO SANCHÍS, L., y MOTILLA, A., *Curso de...*, cit., p. 285, y BLANCO, M., *La cooperación...*, cit., p. 546.

<sup>56</sup> Como oportunamente indica Roca, mediante la privación de bienes jurídicos dentro del ámbito propio de su ordenamiento. Cfr. ROCA, M. J., *Sistemas de...*, cit., p. 19.

<sup>57</sup> Cfr. IBÁN, I. C.; PRIETO SANCHÍS, L., y MOTILLA, A., *Curso de...*, cit., p. 284.

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

Este debe ser nuestro punto de partida, puesto que el régimen económico de una comunidad confesional está consecuentemente ligado con la libertad organizativa» (MARTÍN DE AGAR, J. T., *Notas sobre...*, cit., p. 783).

bre la renta, no debería quedar, en todo caso, en manos del Estado, que actuaría como simple gestor de la prestación dineraria. Sin perjuicio de ello, el Estado podría efectuar una retención de un tanto por ciento de lo recaudado en pago de su actividad gestora.

Finalmente, y con respecto a la propuesta de financiación de la Iglesia católica y demás confesiones religiosas con arraigo en España que se está formulando, habría que añadir que, al suponer un recargo en la presión fiscal del contribuyente –aunque aceptada de forma voluntaria–, a la cooperación estatal que supondría la actividad gestora –no consistente en transferencia de dinero–, sería deseable otra ayuda estatal, esta vez de carácter financiero, pero por vía indirecta: que un porcentaje de lo aportado voluntariamente por el contribuyente a la confesión religiosa fuese descontado de la cuota íntegra del impuesto al que la prestación acompañase. Esa sería una forma de unir la cooperación directa –que, en cualquier caso, no tendría naturaleza de dotación presupuestaria estatal– con la cooperación indirecta<sup>58</sup>.

### 3. BENEFICIOS FISCALES A LAS CONFESIONES RELIGIOSAS

Tal como quedó señalado en el primer epígrafe de este trabajo, la cooperación económica indirecta del Estado con las confesiones religiosas supone una actitud estatal en cierto modo abstencionista o pasiva. Este dato tiene su importancia a la hora de la justificación de la cooperación del Estado con las confesiones religiosas, sobre todo en comparación con la justificación de la cooperación económica directa. En efecto, mientras que la ayuda económica estatal que se vierta en dotación dineraria a las confesiones religiosas sólo puede explicarse satisfactoriamente sobre la base de un Estado promocional del derecho de libertad religiosa, la cooperación económica indirecta<sup>59</sup> –que se manifiesta en un sistema de beneficios fiscales– requiere que se hagan unas observaciones al respecto.

---

<sup>58</sup> En nuestro ordenamiento estatal ya sería plenamente operativo en virtud del artículo 55 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias («BOE» de 10 de diciembre de 1998).

<sup>59</sup> Ruano Espina nos ofrece una definición de lo que se ha de entender por esta cooperación indirecta: «la colaboración indirecta consiste en la configuración, dentro del sistema tributario, de una serie de beneficios fiscales como exenciones y supuestos de no su-

En tanto que, como hemos dicho, la dotación económica directa sólo puede explicarse, en un modelo estatal laico, conforme al compromiso promocional respecto a las libertades fundamentales, la cooperación indirecta encuentra dos tipos de razones. El primero de ellos se apoya en el principio de laicidad: en la medida en que, originariamente, el pago de tributos supone sumisión del contribuyente hacia quien los recauda, es necesario un especial cuidado para que ese pago no suponga quebranto de la libertad<sup>60</sup>, también originaria, de las confesiones religiosas.

En ese sentido, se podría entender, con cierta lógica, que el hecho de que las confesiones religiosas no paguen determinados tributos no responde, propiamente, a una actitud cooperacionista del Estado, al margen de que se llegue a esta situación por una voluntad bilateral de búsqueda del entendimiento, que es precisamente lo que supone la cooperación. De lo que se trataría, en realidad, sería del reconocimiento por parte del Estado de sus propios márgenes de actuación<sup>61</sup>.

---

jeción dirigidos a las confesiones religiosas, así como otro tipo de incentivos fiscales tales como deducciones, bonificaciones y desgravaciones dirigidos a los sujetos pasivos que realicen, por ejemplo, donaciones a favor de las confesiones religiosas» (RUANO ESPINA, L., *La aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido a los entes eclesíásticos*, Salamanca, 1998, pp. 14-15).

<sup>60</sup> De la *libertas Ecclesiae* en el caso de la Iglesia católica.

Es ilustrativo, al respecto, el siguiente pasaje de González del Valle: «El régimen económico de las confesiones religiosas de modo especial tiene que ver, más que con la libertad religiosa individual, con la libertad religiosa de las confesiones religiosas como organismos que operan dentro del territorio de los Estados. (...) De ahí que a lo largo de la historia se exigiese como un aspecto importante de la *libertas ecclesiae* el no ser objeto de gravámenes en sus bienes por parte del Estado» (GONZÁLEZ DEL VALLE, J. M., *Derecho eclesiástico...*, cit., p. 286).

<sup>61</sup> Me aparto, en este punto, de la opinión de Camarasa Carrillo cuando señala que «el principio constitucional de aconfesionalidad del Estado se manifiesta con la plena sujeción de las Entidades Religiosas a las normas del Derecho tributario. El Estado, al afirmar su neutralidad en cuanto a las creencias religiosas de sus ciudadanos, incluye a las Entidades Religiosas en las obligaciones tributarias de que son objeto las personas jurídicas, siempre que sean sujetos del hecho imponible respectivo. (...) Sin embargo, estos principios, en cuanto a su aplicación a las Entidades Religiosas, se ven interpretados por virtud del principio constitucional de cooperación, con arreglo al cual el Estado ha reconocido determinados beneficios fiscales a favor de tales Entidades...» (CAMARASA CARRILLO, J., *Régimen tributario...*, cit., p. 21). En el mismo sentido se sitúa Reina en el prólogo de la monografía de Camarasa cuando señala que ésta constituye un «riguroso análisis de un discutible sistema fiscal, escasamente respetuoso con los principios constitucionales de aconfesionalidad del Estado y no discriminación por razones de religión» (*ibídem...*, cit., p. 15).

En realidad, tras la afirmación de que en virtud del principio de aconfesionalidad –o laicidad– lo propio sería la plena sujeción de las entidades religiosas al derecho tribu-

Es decir, presupone una concreta noción de Estado y de derecho estatal<sup>62</sup>.

El segundo tipo de razones se apoya, al igual que en el caso de la cooperación económica directa, en la promoción de la libertad religiosa. Efectivamente, habrá muchos momentos en los que la recaudación de tributos por parte estatal a las confesiones religiosas, en sí misma considerada, no ponga en entredicho la mutua independencia y autonomía de Estado y confesiones; o lo que es lo mismo, no suponga menoscabo de la laicidad estatal; de lo que se deduce que, salvo que se trate de un motivo de promoción positiva del derecho de libertad religiosa, no habría razón justificativa de los beneficios fiscales.

Al respecto es bastante interesante la idea expresada por Lo Castro cuando señala –refiriéndose concretamente a la Iglesia católica– que es imposible, o por lo menos inoportuno, que las relaciones Iglesia-Estado sean construidas siguiendo el modelo de las relaciones entre Estados<sup>63</sup>. Y también la idea, señalada más adelante, de que el orden espiritual –tal como es concebido por la Iglesia católica– no sólo es otro respecto al orden temporal, sino que también es diverso en sentido sustancial; este

---

tario estatal subyace la no adecuada distinción entre el orden religioso o espiritual, por una parte, y el orden temporal o civil, por la otra, de manera que no se aprecian convenientemente las diferencias que existen entre una entidad meramente civil y una entidad religiosa, que necesariamente ha de ser también no estatal (al menos en un Estado no confesional, como es el caso).

<sup>62</sup> A propósito del artículo 16.3 de la CE, señala Molano que «lo que esa norma afirma realmente es el carácter social y no estatal de las confesiones religiosas, y como consecuencia de ello, la mutua independencia entre Estado y confesiones. Según esta norma, las confesiones deben permanecer siempre en el ámbito de la sociedad y desarrollar sus funciones o actividades dentro siempre de ese ámbito, sin que puedan esas funciones o actividades ser absorbidas por el Estado mediante una confusión institucional que dañaría la autonomía e independencia del Estado o la autonomía o independencia de las confesiones. Es ésta una consecuencia concreta de la laicidad del Estado...» [MOLANO, E., «La laicidad del Estado en la Constitución española», en *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, II (1986), p. 251].

<sup>63</sup> «Ma, poi, e in primo luogo, induce all'anzidetta conclusione lo specifico modo di essere e di operare della Chiesa e dei suoi enti all'interno della società globale ov'essi vivono, che rende impossibile o inopportuna l'applicazione al rapporto fra ordine spirituale e ordine temporale delle categorie formali, elaborate dalla scienza giuridica moderna, e dei principi che presiedono al collegamento fra ordini secolari; non è corretto, in altri termini, concepire l'ordine della Chiesa alla stessa stregua di quello dello Stato, sì che i loro rapporti possano poi essere costruiti secondo forme non soltanto analoghe, ma addirittura univoche con quelle che regolano i rapporti fra Stati» (LO CASTRO, G., *Problemi attinenti...*, cit., p. 803).

orden de la Iglesia no existe sino entrelazado con el orden temporal y sus relaciones, de ese modo, son esenciales y necesarias<sup>64</sup>.

Son sugerentes estas observaciones de Lo Castro en la medida en que hacen caer en la cuenta de que tan equivocado sería el planteamiento de regulación estatal de las confesiones religiosas que respetase de tal modo su autonomía e independencia, que dejase libre de cualquier tributo a toda entidad de carácter religioso, como el planteamiento de una regulación estatal que tomara como punto de apoyo la consideración de las entidades religiosas como entidades que –sobre la base del reconocimiento de su personalidad jurídica civil– no se distingan –en sentido sustancial– de otras entidades no religiosas de carácter privado o no estatal.

En el primero de los supuestos se daría una valoración excesiva –que se acercaría a una deficiente comprensión– del principio de laicidad estatal. Ciertamente, si las confesiones religiosas optan por el reconocimiento de su subjetividad en el derecho estatal, mediante su personificación civil, de manera que gocen de las ventajas de poder actuar sin trabas en el tráfico jurídico-civil, justo es que se atengan a las consecuencias que con tales ventajas aparecen concatenadas, también en lo que se refiere a efectos tributarios; de esa forma, sólo la promoción del derecho de libertad religiosa puede hacer legítimo un sistema que beneficie fiscalmente a las entidades religiosas. Por lo que respecta al segundo de los supuestos, se vaciaría de contenido y significado al reconocimiento estatal del carácter religioso de tales entidades, con el peligro de equipararlas a otras entidades sin fines lucrativos<sup>65</sup>.

Es cierto que en países de tradición separatista liberal se puede encontrar la situación social y normativa propicia para que, sin hacer uso de una legislación eclesiástica de carácter especial, las confesiones religiosas puedan moverse en el tráfico jurídico-civil sin inconvenientes acogiendo-

---

<sup>64</sup> «La verità è che l'ordine spirituale non solo è 'altro', in senso numerico, rispetto all'ordine temporale, ma, rispetto a questo, è anche 'diverso' in senso sostanziale; e la verità è, ancora, che l'ordine spirituale, per come almeno è concepito dalla Chiesa cattolica, non esiste se non intrecciato con l'ordine temporale, e che i loro rapporti non sono soltanto eventuali o possibili, ma essenziali e necessari; onde la Chiesa, espressione dell'ordine spirituale, non può né barricarsi essa stessa, né essere racchiusa da altri, nel suo ordine: essa, infatti, agisce, e si muove anche nell'ordine temporale non per abusivo straripamento dai suoi confini, ma per suo essenziale modo di essere» (ibídem, p. 804).

<sup>65</sup> En concreto, se está haciendo referencia a cierta tendencia que se va haciendo sentir de no distinguir debidamente a las confesiones religiosas respecto de las Organizaciones No Gubernamentales.

se a la legislación común prevista para otro tipo de entidades, a la vez, obviamente, que queda salvaguardada –por el carácter liberal y aperturista del derecho estatal– su originaria autonomía e independencia. Ahora bien, si el marco social y normativo donde hay que considerar la cuestión no es éste, sino un derecho estatal que hace uso de una legislación eclesiástica de carácter especial, como es el caso de España, no deja de surgir un interrogante, que es, concretamente, la del sentido de la legislación especial para la regulación civil de las confesiones religiosas y, situándose ya en el ámbito de la fiscalidad, el sentido de que el principio básico en la materia sea el de la equiparación de las entidades religiosas a otras entidades sin fin de lucro, en lo que a beneficios fiscales se refiere <sup>66</sup>.

En efecto, parece plantearse problemática la explicación de este principio que subyace en la regulación fiscal de las entidades religiosas si la justificación de las ventajas fiscales se sostiene en el tipo de actividad, de carácter fundamentalmente social, que en muchas ocasiones llevan a cabo.

No obstante, no se pretende negar, con estos comentarios, el acierto de la equiparación, a efectos fiscales, entre las entidades religiosas y otras entidades sin fines de lucro o benéficas privadas; lo que se quiere es situar esta equiparación en su justa medida: si la equiparación responde al tipo de actividad –de índole social– que llevan a cabo estas entidades, tal equiparación no parece suficientemente justificada, al margen de que no todas –o, al menos, no siempre– las entidades religiosas realizan un tipo de actividad que pueda calificarse de índole social y que no se distinga de las actividades propias de otras entidades no religiosas sin fin de lucro o benéficas, por lo que se legitimarían, en ese caso, las ventajas fiscales a las entidades religiosas sólo y en la medida en que llevasen a cabo tales actividades.

Por el contrario, si la equiparación responde a que ambos tipos de entidades –religiosas y no religiosas– realizan actividades encaminadas a la consecución del bien común <sup>67</sup>, no se planteará problemática la equi-

---

<sup>66</sup> Cfr. artículo V del AAE; artículo 11.4 y 5 del Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España; artículo 11.4 y 5 del Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Comunidades Israelitas; artículo 11.4 del Acuerdo de Cooperación del Estado con la Comisión Islámica de España, y artículo 7.2 de la Ley Orgánica de Libertad Religiosa (LOLR).

<sup>67</sup> Unas consideraciones muy interesante en relación a la influencia benéfica para la sociedad de las confesiones religiosas se contiene en MARTÍNEZ-TORRÓN, J., *Religión, derecho y sociedad. Antiguos y nuevos planteamientos en el derecho eclesiástico del Estado*, Granada, 1999, pp. 208 y ss.

paración, siempre que se mantenga una noción de Estado que responda al principio de subsidiariedad, es decir, no propietario del bien común. Además, esta interpretación se aviene a la justificación de la cooperación económica indirecta en la promoción del derecho de libertad religiosa<sup>68</sup>, que es precisamente el servicio que se espera de las confesiones hacia sus fieles, el servir de cauce para el pleno ejercicio de su derecho de libertad religiosa y que justifica –en un Estado promocional de los derechos fundamentales– que se considere a las confesiones religiosas sujetos colectivos del derecho de libertad religiosa<sup>69</sup>.

Aunque no se desconozcan las dificultades inherentes a la calificación del carácter religioso de las confesiones y sus entidades por parte de un Estado laico<sup>70</sup>, si éste ha optado por un sistema de tratamiento específico del fenómeno religioso, no sólo a nivel individual sino a nivel colectivo o institucional –reconociendo la personalidad jurídica civil a las entidades religiosas como tales, es decir, en cuanto específicamente religiosas, y otorgándoles un régimen jurídico, en algunos puntos, espe-

---

<sup>68</sup> Resulta muy ilustrativo el siguiente párrafo de Combalá: «El planteamiento de esta pregunta parte de que el fundamento del sistema de beneficios fiscales para las confesiones y para las entidades benéficas y sin fin de lucro, aunque no es coincidente en ambos tipos de entidades, si es equiparable: las entidades benéficas prestan servicios de interés general que competen a los poderes públicos. Evidentemente no ocurre así con las confesiones –no nos referimos en este momento a las actividades benéficas de las confesiones sino a las específicas religiosas–, pues el fin religioso no es competencia de un Estado laico. En el caso de las confesiones el fundamento de la cooperación está en la promoción –que sí es competencia de un Estado social como el nuestro– dirigida a hacer efectivos los derechos de libertad e igualdad religiosas. Así pues, aunque son fundamentos distintos, por la índole de ambos se ve fácilmente cómo su equiparación está justificada, máxime cuando en ambos tipos de entidades concurre la falta de capacidad contributiva que es también motivo de ventajas fiscales...» (COMBALÁ, Z., *Financiación de...*, cit., p. 212, en nota a pie de página núm. 33).

<sup>69</sup> Acerca de la consideración de las confesiones religiosas como sujetos del derecho de libertad religiosa –que constituye el motivo último que justifica las ventajas fiscales que el derecho estatal les ofrece– puntualiza con acierto Martínez-Torrón «que la libertad del individuo es el prisma a través del cual ha de considerarse el tratamiento jurídico de las confesiones. De ahí que, para coordinar ambos factores, se haya recurrido a la ficción de entender las confesiones y grupos religiosos como manifestación colectiva del ejercicio de la libertad de religión» (MARTÍNEZ-TORRÓN, J., *Religión, derecho...*, cit., p. 206). Véase, asimismo, VÁZQUEZ GARCÍA-PENUELA, J. M., «El objeto del derecho eclesiástico y las confesiones religiosas», en *Ius Canonicum*, XXXIV (1994), pp. 279-290.

<sup>70</sup> Véase, al respecto, MARTÍN GARCÍA, M. M., *Las fundaciones religiosas en el derecho español. Especial referencia al derecho autonómico*, Almería, 1995, pp. 183-208, y la bibliografía ahí citada.

cial-, lo coherente parece ser la no asimilación, con respecto a lo regulado de modo específico, entre entidades con personalidad jurídica civil religiosas y no religiosas.

Precisamente la consecuencia más importante, a nuestros efectos, que nace del principio de equiparación a efectos fiscales entre entidades religiosas y entidades sin fin de lucro y benéficas privadas –principio contenido en la legislación especial eclesiástica, pero que no agota la regulación fiscal de las confesiones religiosas–, es la no identificación entre ambos tipos de entidades. Si hubiera identificación no se tendría que señalar que tienen derecho a los beneficios fiscales que el ordenamiento tiene previstos para otro tipo de entidades, sino que bastaría decir que pertenecen a ese tipo de entidades y ya se daría por supuesto el derecho a gozar de tales ventajas <sup>71</sup>.

Una cuestión conectada a la del trato especial que el derecho eclesiástico español otorga a las entidades religiosas, y que acaba de salir a relucir, es la del control estatal de la religiosidad de las confesiones y sus entidades menores. El problema radica en el carácter laico del Estado que, habiendo adoptado la decisión de regular el fenómeno religioso de manera que tenga en cuenta su especificidad, se halla compelido a reconocerlo como tal, es decir, a proceder a la calificación de religiosa de la entidad que pida su inclusión en el Registro de Entidades Religiosas <sup>72</sup>, que es el instrumento con el que el Estado cuenta para su función de control y regulación civil del fenómeno religioso, por lo que respecta, fundamentalmente, a su dimensión institucional.

Es interesante lo que, al respecto, ha señalado recientemente Martínez-Torrón. Este autor habla, en concreto, de la existencia de un principio que inspira el derecho eclesiástico español <sup>73</sup>, al que denomina principio de *control estatal del carácter religioso de los entes colectivos*. Este principio se manifestaría primariamente en la actividad del RER, que supone un verdadero filtro de comprobación de la naturaleza religiosa de los entes que en él se inscriben <sup>74</sup>. El mismo autor resuelve la conflictividad señalada –en torno a la cuestión de la calificación y control esta-

---

<sup>71</sup> Cfr. *ibídem*, pp. 128-129.

<sup>72</sup> A partir de ahora, RER.

<sup>73</sup> Aunque no se halle expresamente en el texto constitucional. Cfr. MARTÍNEZ-TORRÓN, J., *Religión, derecho...*, cit., pp. 195-196.

<sup>74</sup> *Ibídem*, p. 196.

tal de las entidades religiosas— con el constitucional principio de laicidad, mediante la afirmación de que el control estatal en este ámbito tiene únicamente un carácter funcional<sup>75</sup>: que consiga cumplir las expectativas de seguridad jurídica exigibles al ordenamiento, y que permita localizar el ámbito de aplicación de la LOLR.

Ciertamente, es inevitable que el Estado cumpla una labor calificadora de la naturaleza de la entidad religiosa que pretenda su reconocimiento civil como tal, ya que, aunque incompetente en materia religiosa por su carácter laico, está obligado a tomar posición en la medida en que es garante del orden público y de los derechos de los ciudadanos; además debe disponer de un criterio para ofrecer a los distintos grupos religiosos los cauces de cooperación a los que está constitucionalmente obligado en virtud del artículo 16.3 de la CE<sup>76</sup>. Por este motivo, la cali-

---

<sup>75</sup> «De lo anterior puede concluirse, desde un punto de vista técnico, que el control registral no implica una calificación sustancial o de fondo, sino únicamente una *calificación formal* de relevancia jurídico-positiva, a los concretos efectos —insisto— de la particular protección y cooperación que se derivan de lo regulado por la L.O.L.R. El Estado, por tanto, no pretende investirse de facultades para una definición objetiva del hecho religioso, siempre discutible, y de dudosa compatibilidad con el principio de neutralidad. Por el contrario, trata deliberadamente de obviar ese punto conflictivo, y se limita a describir el ámbito de aplicación de la L.O.L.R. Por idéntico motivo, la falta de inscripción, así como la denegación del carácter de confesión o de naturaleza religiosa efectuada en el momento registral, no comportan simultáneamente una denegación de amparo constitucional, ya que el artículo 16 para nada habla de confesiones inscritas, y sitúa al mismo nivel la libertad religiosa e ideológica» (*ibidem*, pp. 201-202).

<sup>76</sup> Con relación a la diferenciación entre confesiones religiosas inscritas y confesiones religiosas no inscritas en el RER señala Martínez-Torrón: «(...) La diferencia más relevante estriba en la posibilidad de acceso a las particulares modalidades de cooperación estatal, que la norma constitucional menciona genéricamente, y que la ley orgánica pretende encauzar —de manera semejante a como el concepto de *notorio arraigo* sirve para seleccionar las confesiones a las que se abre la particular vía de cooperación que son los acuerdos con el Estado.

«Sin duda, esa distinción plantea el problema de su compatibilidad con el principio de igualdad. A este respecto, el legislador español parece haber actuado movido por la intención de evitar el fraude a la ley, para impedir que grupos pseudo-religiosos se acojan a la particular tutela ofrecida a la religión. Y ha estimado que el carácter religioso de un grupo, junto con el carácter institucional que define en nuestro derecho positivo la noción de confesión religiosa, constituyen una justificación suficientemente *objetiva y razonable* para la diversidad de tratamiento jurídico» (*ibidem*, p. 202).

No obstante, los motivos aducidos que fundamentan la necesidad de la existencia del RER, con la consiguiente función calificadora de la administración estatal —y a pesar del carácter meramente funcional de la calificación—, no se puede soslayar el peligro de que, de hecho, la administración estatal pueda en algún caso sobrepasar los límites de la laicidad a la hora de no permitir la inscripción de alguna entidad determinada —sobre todo res-

ficación estatal de la religiosidad de una entidad tiene relevancia en el campo del sistema fiscal ventajoso que el derecho del Estado prevea para estas entidades, porque constituye la *conditio sine qua non* para poder acceder a estos beneficios<sup>77</sup>.

Otra cuestión que ha sido debatida en la doctrina la constituye el dato de que la legislación eclesiástica estatal relacione la firma de acuerdos de cooperación con confesiones religiosas con la extensión a las mismas de los beneficios fiscales previstos en la legislación común<sup>78</sup>. Si hubiese de interpretarse esta disposición en sentido estricto, es decir, afirmando que ésta es la única vía posible para que las confesiones religiosas pudiesen beneficiarse de ventajas fiscales<sup>79</sup>, habría que concluir que tal dis-

---

pecto de las entidades menores, que son dependientes orgánicamente de las confesiones-, por ejemplo, por una interpretación demasiado rigurosa de los fines religiosos. Cfr., entre otros, DIEGO LORA, C. de, «Hacia la plena vigencia de los Acuerdos del Estado español con la Santa Sede (en la perspectiva de su décimo aniversario)», en *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, VII (1991), pp. 189-221; ECHEVERRÍA, L. de, «El reconocimiento civil de las entidades religiosas», en varios, *Acuerdos Iglesia-Estado español en el último decenio. Su desarrollo y perspectivas*, Barcelona, 1987, pp. 45-76; ROCA, M. J., «Aproximación al concepto de fines religiosos», en *Revista de Administración Pública*, 132 (1993), pp. 445-467, y MARTÍN GARCÍA, M. M., *Las fundaciones religiosas*, cit., pp. 183-208.

<sup>77</sup> Precisamente, una de las necesidades que justifican para el Estado la finalidad de vigilancia de los Registros es la de los efectos tributarios. Cfr. ECHEVERRÍA, L. de, *El reconocimiento...*, cit., pp. 52-53.

<sup>78</sup> Después de que en el núm. 1 se abra camino para la firma de acuerdos o convenios de cooperación del Estado con las confesiones religiosas inscritas en el RER, señala el núm. 2 del artículo 7 de la LOLR: «En los Acuerdos o Convenios, y respetando siempre el principio de igualdad, se podrá extender a dichas Iglesias, Confesiones y Comunidades los beneficios fiscales previstos en el ordenamiento jurídico general para las Entidades sin fin de lucro y demás de carácter benéfico».

<sup>79</sup> Cfr., al respecto, CAMARASA CARRILLO, J., *Régimen tributario...*, cit., p. 42. En cuanto a su relación con el principio de igualdad señala que «el artículo 7.2 de la LOLR dispone que la extensión de los beneficios fiscales previstos para las Entidades sin fin de lucro a las Entidades Religiosas que sean parte de Acuerdos o Convenios de cooperación deberá hacerse respetando siempre el principio de igualdad. Este principio, previsto en el artículo 14 de la CE, prohíbe toda discriminación por razón de religión, discriminación que puede producirse al establecerse un régimen fiscal favorable sólo respecto a las Entidades Religiosas integradas en un Acuerdo concordatario o de cooperación» (*ibídem*, p. 42). Sin embargo, con respecto a esta posible discriminación, el autor hace ver más adelante que no se da, ya que la cooperación se produce en otros campos.

En el mismo sentido se sitúa —en relación a la interpretación del artículo 7.2 de la LOLR— Rossell: «(...) A nuestro juicio es evidente que en nuestro Derecho Eclesiástico prácticamente todo lo relativo a la cooperación económica con las confesiones religiosas se remite a la existencia de un derecho pacticio. Esto supone que aquellas confesiones religiosas que no hayan logrado establecer un acuerdo con el Estado no podrán ser beneficiarias de

posición, si bien no en contradicción con el artículo 16.3 de la CE, sí que supondría una interpretación restrictiva del mandato constitucional de cooperación, que en ningún caso limita la cooperación a la firma previa de acuerdos.

En relación con esta disposición de la LOLR –art. 7.2– habría que señalar dos puntos. En primer lugar –y ya se ha mencionado con anterioridad–, que no parece necesaria la previsión legal expresa de que a las entidades religiosas se les pueda hacer extensivo el sistema fiscal de las entidades sin fin de lucro, ya que, por definición, las entidades que sean religiosas pertenecen a esta misma categoría; aunque, ciertamente, no todas las entidades religiosas –normalmente serán un minoría y, además, en ocasiones encuentran no pocas dificultades para conseguir ser inscritas en el RER– son entidades benéficas.

En segundo lugar, la exigencia contenida en el propio artículo 7.2 de la LOLR de que se respete siempre el principio de igualdad conduce a que la interpretación más adecuada de la norma sea la de que la vía pacticia sea una de las posibilidades de otorgar un tratamiento fiscal favorable a las confesiones religiosas, pero, en ningún caso, la única<sup>80</sup>: si así fuese no se lograría explicar satisfactoriamente el porqué de la inscrip-

---

ese tratamiento fiscal en cuanto que confesiones sino sólo en el caso de que sean reconocidas por vía legislativa como entidades benéficas» (ROSSELL, J., *La tributación...*, cit., p. 262). Cfr., asimismo, GARCÍA HERVÁS, D. (COOR.), *Manual de...*, cit., p. 222.

<sup>80</sup> Al margen, ciertamente, de la praxis seguida e, incluso, de alguna jurisprudencia, como deja señalado Combalá. Resulta muy clarificadora esta autora cuando señala: «Literalmente el legislador del 80 no impide la posibilidad de aplicar los beneficios fiscales por ley unilateral a todas las confesiones reconocidas –señala únicamente que en los Acuerdos se podrán prever esos beneficios pero no dice que no puedan preverse por otras vías–; sin embargo, el TC lo ha entendido de otra manera. En un Auto de 1989 afirma textualmente refiriéndose a la LOLR que es evidente que el reconocimiento de esos beneficios fiscales queda, en todo caso, supeditado a la colaboración entre el Estado y la correspondiente Iglesia, Confesión o Comunidad de un Acuerdo o Convenio de cooperación, en los términos previstos por la LO. Por otra parte, la praxis seguida por el legislador en las normas tributarias posteriores a la LOLR avala claramente esta interpretación del TC» (COMBALÁ, Z., *Financiación de...*, cit., pp. 195-196).

Ruano, por su parte, ha señalado más recientemente que «el artículo 7.2 de la Ley faculta, pero no obliga al Estado a pactar los beneficios fiscales previstos para las entidades sin fin de lucro: que el Estado pacte con las confesiones esa cooperación económica es potestativo y no obligatorio. Por supuesto que a las confesiones religiosas les interesará, en la firma del Acuerdo o convenio de cooperación, incluir los beneficios fiscales, pero no veo inconveniente para que esta cooperación económica pueda ser decidida también por el Estado de forma unilateral» (RUANO ESPINA, L., *La aplicación...*, cit., p. 19).

ción en el RER —con lo que supone de haber pasado la entidad por el control de la calificación estatal de su carácter religioso<sup>81</sup>—, ni tampoco se vería suficientemente respetado el mandato constitucional a los Poderes Públicos de mantener relaciones de cooperación con la Iglesia católica y las demás confesiones.

Para concluir se puede señalar que, pese a que un sistema de financiación directa de las confesiones religiosas por parte estatal, como el previsto<sup>82</sup> en el AAE, no es, en sí mismo considerado, lesivo de los principios de libertad religiosa, de laicidad o de igualdad, parece menos problemático —en la medida en la que se vaya haciendo posible ir encauzando por ahí la cooperación económica estatal— la financiación indirecta a través de beneficios fiscales. Por otro lado, no se muestran en absoluto incompatibles ambos sistemas, de manera que se pueden dar simultáneamente con respecto a unas mismas confesiones religiosas —como ahora de hecho lo son en el caso de la Iglesia católica—, aunque sea deseable que la autofinanciación a la que ésta aspira en el artículo II.5 del AAE se vaya haciendo más cercana, solución que será más realizable cuanto más se facilite la desgravación por las donaciones realizadas a instituciones eclesiales<sup>83</sup>.

Finalmente, hay que añadir la aspiración de que, en virtud de un particular miramiento hacia el carácter laico del Estado, éste se muestre especialmente respetuoso en la observancia de lo pactado con las confesiones religiosas —sean o no de naturaleza internacional los acuerdos—, y pronto a la hora de acudir a las comisiones mixtas previstas en los acuerdos cuando se advierta que algo haya de modificarse y afectar a los intereses de ambos órdenes, el civil y el religioso.

---

<sup>81</sup> Habida cuenta, además, de que no tendría sentido en un Estado laico un sistema registral en el ámbito civil de lo religioso que no condujese a facilitar el ejercicio de la libertad religiosa.

<sup>82</sup> Con los comentarios y salvedades a los que se ha hecho referencia en los epígrafes 1.º y 2.º

<sup>83</sup> Un sistema, obviamente y como se explicó en el epígrafe 2.º del trabajo, no cerrado a la Iglesia católica.

