

# **EL ACUERDO ESTADO-CONFESIÓN COMO EJE DEL MODELO DE FINANCIACIÓN DE LOS CULTOS RELIGIOSOS EN ESPAÑA. ANÁLISIS A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE LIBERTAD RELIGIOSA**

Rafael Sanz Gómez  
*Universidad de Sevilla\**

**Abstract:** This article depicts on a directed graph the funding system of religious cults in Spain and identifies the subsystems that compose it. Then, the system is analysed from the double perspective of the right to religious freedom and the principle of equity.

**Keywords:** religious freedom, equity, funding of religious cults.

**Resumen:** Este trabajo representa mediante un grafo dirigido la configuración del sistema que regula la financiación de los cultos en España e identifica los diferentes subsistemas que lo componen. Luego, lo analiza desde la doble perspectiva del derecho a la libertad religiosa y el principio de igualdad.

**Palabras clave:** libertad religiosa, igualdad, financiación de las confesiones religiosas

**SUMARIO:** 1. Introducción.- 2. Análisis del sistema normativo de financiación de los cultos.- 2.1. Determinación de las normas relevantes y representación del sistema mediante un grafo dirigido.- 2.2. Trifurcación del sistema de financiación de las confesiones religiosas.- 3. Análisis detallado de los beneficios fiscales existentes.- 4. El sistema de financiación directa de los cultos: asignación tributaria a la Iglesia católica y subvenciones de la Fundación Pluralismo y Convivencia.- 5. El sistema de financiación de los cultos, la aplicación del artículo 16 de la Constitución y el principio de igualdad: la STC 207/2013.- 6. Conclusiones.- 7. Bibliografía.

## **1. INTRODUCCIÓN**

Este trabajo analiza el sistema jurídico que regula la financiación de los cultos religiosos en España. A tales efectos, se analiza la normativa aplicable a

---

\* El autor es trabajador de la Universidad de Sevilla, con contrato postdoctoral financiado por el V Plan propio de Investigación de esta Universidad. Comentarios a: rsanz@us.es.

partir de un grafo dirigido. Un grafo –tomamos la definición de Wikipedia en español– es “un conjunto de objetos llamados [...] nodos unidos por enlaces llamados aristas [...] que permiten representar relaciones binarias entre elementos de un conjunto”. En nuestro caso, cada norma es un nodo; las aristas se representarán como flechas que nos digan qué norma cita a cual (puede también suceder que dos normas se citen de manera recíproca, en cuyo caso la flecha tendrá dos cabezas, cada una de las cuales apuntará a una norma). El uso de esta forma de representación pretende mostrar de una manera simple la relación entre los distintos elementos que conforman el sistema general e identificar los distintos subsistemas aplicables a grupos de confesiones o confesiones específicas, ya que el sistema de financiación establece diferencias entre los cultos en función de diversos parámetros. Como explicaremos en su momento, el análisis de la estructura del sistema normativo de financiación de los cultos evidencia que los acuerdos entre el Estado y las confesiones constituyen uno de los principales ejes del sistema.

Puesto que el concepto de financiación es ambiguo, lo hemos acotado desde un primer momento para determinar qué normas deben incluirse en nuestro análisis. Hemos considerado “financiación” toda transferencia directa o indirecta de fondos monetarios estatales hacia las confesiones religiosas<sup>1</sup>. Por tanto, hemos excluido lo que podríamos denominar financiación en especie (cesión de espacios, pago de salarios...) y cuyo análisis quedaría lejos del ámbito habitual del Derecho financiero. La financiación puede dividirse en tres grandes líneas: la transferencia de fondos (financiación directa), el reconocimiento de beneficios fiscales a las confesiones y el establecimiento de beneficios sobre las donaciones en favor de las confesiones (ambos son casos de financiación indirecta, regulados en la normativa tributaria, que alivian la carga fiscal de las mismas, tomando como parámetro de referencia el régimen tributario general).

Seguimos en suma una diferenciación clásica: la que se hace entre financiación directa y financiación indirecta. Dicha clasificación se reflejará en la estructura de este trabajo. Así, tras el análisis de la estructura general del sistema (epígrafe 2 de este trabajo) pasamos a analizar los beneficios fiscales que se reconocen a las confesiones religiosas (epígrafe 3) y los mecanismos de financiación directa de los cultos (epígrafe 4). Por último, en el epígrafe 5, el sistema normativo de financiación de los cultos y los subsistemas que lo conforman se valorarán (desde una perspectiva estática y también dinámica) a la luz del derecho fundamental de libertad religiosa y el principio de igualdad. Los cambios más recientes en el sistema de financiación directa y, en concreto, el aparente

---

<sup>1</sup> Esta equivalencia se propone a imagen de la doctrina de la Unión Europea en materia de ayudas de Estado, que señala que una disminución de los ingresos fiscales equivale a una transferencia directa.

carácter estable del sistema de asignación tributaria a la Iglesia católica –tal y como se viene aplicando desde 2007– pueden implicar una modificación esencial de dicho sistema, que no se habría introducido de manera explícita y que crearía evidentes contradicciones.

## **2. ANÁLISIS DEL SISTEMA NORMATIVO DE FINANCIACIÓN DE LOS CULTOS**

### **2.1. DETERMINACIÓN DEL SISTEMA NORMATIVO DE FINANCIACIÓN DE LOS CULTOS**

El sistema normativo que regula la financiación indirecta está constituido por la Constitución Española (CE), la Ley Orgánica 7/1980, de 5 de julio, de libertad religiosa (LORL), los Acuerdos de Cooperación con determinadas confesiones religiosas no católicas (AC), el Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos<sup>2</sup> (AAE), la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo<sup>3</sup> y la normativa material de cada uno de los tributos que componen el sistema español.

La Constitución, como es sabido, se refiere al fenómeno religioso en su artículo 16. Aunque el artículo 16.3 prevé que los poderes públicos mantendrán relaciones de cooperación con las diferentes confesiones religiosas, la Constitución de 1978 no prevé nada sobre la financiación de los cultos. En este sentido, constituye una rareza en nuestra historia constitucional, ya que todas y cada una de las constituciones españolas, desde 1837, han regulado este aspecto<sup>4</sup>. Normalmente, lo han hecho para establecer la obligación de que el Estado ayude a financiar a la Iglesia católica<sup>5</sup>, como compensación por los efectos de la desamortización de Mendizábal. Sólo la Constitución de 1931 (y el Proyecto de Constitución de 1873) prohibían financiar cualquier organización religiosa<sup>6</sup>.

<sup>2</sup> Firmado en Ciudad del Vaticano el 3 de enero de 1979 y publicado en el BOE núm. 300, de 15 de diciembre de 1979.

<sup>3</sup> BOE núm. 307, de 24 de diciembre de 2002. Para un análisis más detallado de estas normas tributarias y los beneficios que contienen, nos remitimos al apartado 3 de este trabajo.

<sup>4</sup> El artículo 11 de la Constitución de 1837 afirmaba que “La Nación se obliga a mantener el culto y los Ministros de la religión católica que profesan los españoles”.

<sup>5</sup> El artículo 11 de la Constitución de 1845, que “La Religión de la Nación española es la católica, apostólica, romana. El Estado se obliga a mantener el culto y sus ministros”. La Constitución de 1869, que “La Nación se obliga a mantener el culto y los ministros de la religión católica”; la de 1876, que “La religión católica, apostólica, romana, es la del Estado. La Nación se obliga a mantener el culto y sus ministros”.

<sup>6</sup> Según el artículo 36 del Proyecto de Constitución de 1873, “Queda prohibido a la nación o al Estado federal, a los Estados regionales y a los Municipios subvencionar directa ni indirectamente ningún culto”; el artículo 26 de la Constitución de 1931 afirmó que “El Estado, las regiones, las provincias y los Municipios, no mantendrán, favorecerán, ni auxiliarán económicamente a las Iglesias, Asociaciones e Instituciones religiosas”, para añadir que “Una ley especial regulará la total extinción, en un plazo máximo de dos años, del presupuesto del Clero”.

El Acuerdo sobre asuntos económicos (AAE) de 1979, negociado durante la elaboración de la Constitución española de 1978, vino a suplir la falta de referencia expresa al régimen de la Iglesia Católica. En este acuerdo, de hecho, se afirma –lo cual es una referencia implícita a las desamortizaciones que justificaban la financiación del clero– que “el Estado no puede ni desconocer *ni prolongar indefinidamente* obligaciones jurídicas contraídas en el pasado”. A muy grandes rasgos, el AAE contiene el reconocimiento del derecho de la Iglesia católica a recabar de sus fieles prestaciones, organizar colectas públicas y recibir limosnas y oblaciones; un mecanismo de financiación directa de la Iglesia católica a través de la asignación tributaria, que tendría carácter provisional en la medida en que se tendería a la autofinanciación (artículo II y apartado 3 del Protocolo Adicional); supuestos de no sujeción (artículo III), exenciones aplicables a las “entidades mayores” o aquellas que constituyen el “núcleo básico” de la Iglesia católica<sup>7</sup> (artículo IV) y al resto de entidades vinculadas a dicha confesión que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social (artículo V). Además, contiene una serie de disposiciones para solucionar problemas en la aplicación del Acuerdo (fundamentalmente, el artículo VI, el apartado 2 del Protocolo Adicional y, en cierto modo, su apartado 3, sobre cobro de deudas tributarias) y una disposición derogatoria (artículo VII).

La Ley Orgánica de Libertad Religiosa establece, en su artículo 7.1, que el Estado, “teniendo en cuenta las creencias religiosas existentes en la sociedad española”, establecerá acuerdos o convenios de cooperación (que deberán aprobarse por ley) con las confesiones religiosas inscritas en el Registro que por su ámbito y número de creyentes hayan alcanzado notorio arraigo en España. Hay acuerdos con tres confesiones religiosas, aprobadas por tres normas con rango de ley de 1992 tras negociaciones paralelas con todas ellas. Se trata de la Ley 24/1992 por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España; la Ley 25/1992 por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Comunidades Israelitas de España; y la Ley 26/1992 por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Comisión Islámica de España<sup>8</sup>.

Según el artículo 7.2 de la Ley Orgánica de Libertad Religiosa, estos acuerdos, siempre bajo el respeto al principio de igualdad, podrán extender a dichas

---

<sup>7</sup> Véase MANZANO SILVA, Elena, y VALENCIA CANDALIJA, Rafael, “Régimen de exenciones de las confesiones religiosas en el Impuesto sobre Sociedades”, *Anuario de la Facultad de Derecho*, vol. XXIII (2005), pp. 38-39. Estas “entidades mayores” son la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Órdenes y Congregaciones religiosas y los Institutos de vida consagrada y sus provincias y sus casas.

<sup>8</sup> Todas ellas publicadas en el BOE núm. 272, de 12 de noviembre de 1992.

confesiones los beneficios fiscales previstos en el ordenamiento jurídico para las entidades sin fin de lucro o de carácter benéfico. Esta es la disposición que hace que la Ley 49/2002 constituya un elemento central en el sistema de financiación indirecta: establece un mínimo común de beneficios fiscales para las confesiones con acuerdo.

Este sistema puede representarse mediante un grafo. Como señalamos en la introducción, las normas que componen el sistema constituyen los nodos del grafo, mientras que las relaciones entre dichas normas se representan mediante aristas o líneas que unen los nodos. Así, cuando una norma cite o se remita a otra, se unirán los nodos correspondientes mediante una flecha que señalará la norma citada. El resultado es un grafo dirigido que muestra las relaciones entre las normas que componen el sistema:

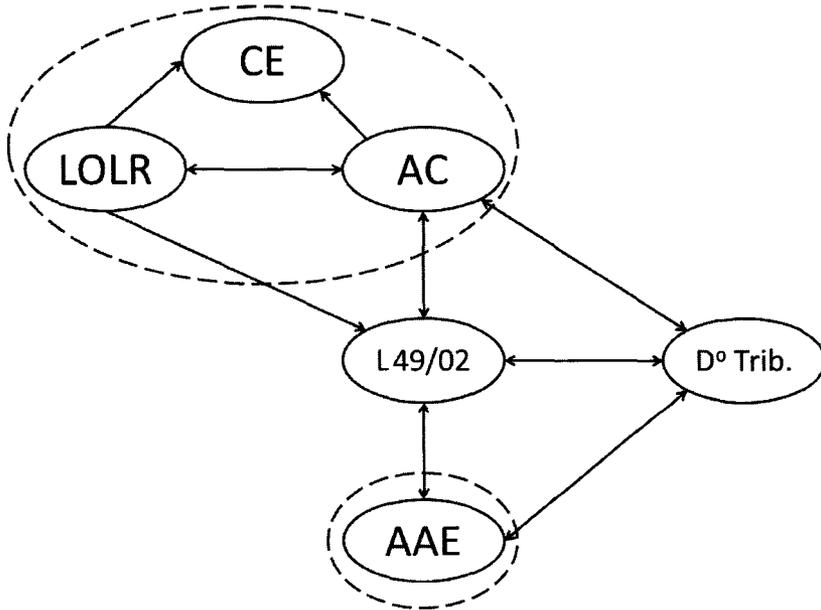


Figura 1. Sistema jurídico-tributario de financiación de las confesiones religiosas.

## 2.2. TRIFURCACIÓN DEL SISTEMA DE FINANCIACIÓN DE LAS CONFESIONES RELIGIOSAS

El primer dato que se hace evidente al observar el grafo es que existe una bifurcación del sistema de financiación de las confesiones religiosas. Podemos identificar un subsistema que regula los beneficios de la Iglesia católica y otro subsistema relativo al resto de confesiones. Ambos se relacionan de manera si-

métrica con la Ley 49/2002 y con las normas de cada tributo (todas las normas tributarias, en su conjunto, se han representado como un único nodo, para que el grafo sea más fácilmente comprensible). El subconjunto Constitución–Ley Orgánica de Libertad Religiosa–Acuerdos de cooperación es equivalente, desde una perspectiva funcional, al Acuerdo sobre Asuntos Económicos individualmente considerado.

No existe ninguna referencia directa entre la Constitución y el Acuerdo sobre Asuntos Económicos; es normal que sea así, puesto que se tramitaron de manera paralela. Sí encontramos referencias a la Constitución en la Ley Orgánica de Libertad Religiosa y los Acuerdos de cooperación.

Pero, además, puesto que cada ley tributaria y la Ley 49/2002 sólo citan a los acuerdos con las confesiones (y no a la Ley Orgánica de Libertad Religiosa), podemos suponer que una confesión que no tenga un acuerdo firmado con el Estado va a quedar fuera de esos beneficios fiscales. Esto implica que en realidad habría una *trifurcación* del régimen de financiación indirecta; es decir, hay tres tipos de sujetos colectivos religiosos a efectos tributarios:

- a) La Iglesia católica.
- b) Las confesiones religiosas con acuerdo: la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España, la Federación de Comunidades Israelitas de España y la Comisión Islámica de España.
- c) El resto de confesiones inscritas en el Registro de Entidades Religiosas<sup>9</sup>. Esto incluye las cuatro confesiones con notorio arraigo (Iglesia de Jesucristo de los Santos de los Últimos Días, Testigos Cristianos de Jehová, Federación de Entidades Budistas de España e Iglesia Ortodoxa) y el resto de confesiones inscritas. Los grupos no inscritos en este registro quedarían fuera del ámbito de protección del artículo 16 CE<sup>10</sup>.

A grandes rasgos, las confesiones sin acuerdo sólo pueden acceder a los beneficios fiscales que recaigan sobre las actuaciones de interés general que realicen (sanitarias, educativas...) y que se contienen en la Ley 49/2002; pero la realización de actividades de culto, en sí misma, no disfrutará de este tipo de financiación indirecta. Por el contrario, en el caso de la Iglesia católica y las confesiones con acuerdo, las actividades de culto reciben una serie de beneficios, regulados en el artículo IV del Acuerdo sobre asuntos económicos, para

---

<sup>9</sup> La inscripción en el Registro de Entidades Religiosas dependiente del Ministerio de Justicia dota de personalidad jurídica a la correspondiente entidad, de acuerdo con el artículo 5 LOLR.

<sup>10</sup> Los requisitos para la inscripción en el Registro de Entidades Religiosas son demostrar que el grupo tiene naturaleza y fines religiosos, contar con un significativo número de miembros y no contravenir el orden público. TORRES GUTIÉRREZ, Antonio, “Contradicciones del modelo laico español de relaciones Estado-confesiones religiosas”, *La Laicidad*, 1ª edición, Dykinson, Madrid, 2014, pp. 98 y 99, critica cómo se ha aplicado este precepto en la práctica.

la Iglesia católica, o en el artículo 11.3 de la Ley que regula el acuerdo correspondiente, para el resto de confesiones.

En este sentido, el artículo 3 de la Ley 49/2002 define el concepto de “entidad sin fines lucrativos” a los efectos de la aplicación de dicha norma. Exige, entre otros, que persigan fines de interés general (apartado primero), que sus rentas se destinen fundamentalmente a dichos objetivos (apartado segundo, que establece un umbral mínimo del 70 por 100 de determinadas rentas), limita el porcentaje de los ingresos que pueden obtener este tipo de entidades mediante el ejercicio de actividades económicas (apartado tercero) y establece toda una serie de exigencias de carácter organizativo y de funcionamiento, además de requerir que estas entidades estén escritas en el registro correspondiente. En el caso de las fundaciones religiosas, la disposición adicional octava afirma que sólo se les exigirá que presenten la certificación de su inscripción en el Registro de Entidades Religiosas y que cumplan el requisito establecido en el apartado quinto del artículo 3 de la Ley 49/2002, que se refiere a la gratuidad de los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno.

Además de todo lo anterior, es sabido que, en el caso de la Iglesia Católica, el artículo II AAE prevé un sistema específico de financiación directa a través de la asignación de parte de la cuota íntegra (actualmente es el 0,7 por 100) de los contribuyentes que manifiesten expresamente su voluntad en este sentido. No existe un mecanismo equivalente que se aplique al resto de confesiones, tengan o no acuerdo, aunque sí se ha establecido un sistema de subvenciones directas para la financiación de las actividades de culto de determinadas confesiones. Tal y como anunciamos al principio de este trabajo, a continuación analizaremos en detalle, sobre la base de la existencia de la trifurcación señalada, los beneficios fiscales que se reconocen a las confesiones religiosas (epígrafe 3 de este trabajo) y la financiación directa de los cultos (epígrafe 4).

### **3. ANÁLISIS DETALLADO DE LOS BENEFICIOS FISCALES EXISTENTES**

La siguiente tabla analiza los beneficios reconocidos a cada grupo de confesiones, partiendo de la clasificación tripartita entre los cultos que hemos identificado en el epígrafe anterior. Los impuestos analizados son el Impuesto sobre Sociedades<sup>11</sup> (IS), el Impuesto sobre el Valor Añadido<sup>12</sup> (IVA), el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones<sup>13</sup> (ISD), el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Ju-

<sup>11</sup> El Impuesto sobre Sociedades se regula en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE núm. 288, de 28 de noviembre).

<sup>12</sup> El Impuesto sobre el Valor Añadido se regula en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE núm. 312, de 29 de diciembre).

<sup>13</sup> El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones está regulado en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE núm. 303, de 19 de diciembre).

rídicos Documentados (ITPAJD)<sup>14</sup> y cuatro impuestos locales: el Impuesto sobre Bienes Inmuebles<sup>15</sup> (IBI), el Impuesto sobre Actividades Económicas<sup>16</sup> (IAE), el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana<sup>17</sup> (IIVTNU, a veces conocido como impuesto sobre la plusvalía) y el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras<sup>18</sup> (ICIO).

A grandes rasgos, podemos afirmar que en lo que hemos denominado financiación indirecta hay una tendencia a la equiparación del régimen de la Iglesia católica y el resto de confesiones con acuerdo (aunque persistan diferencias todavía, siempre a favor de la primera)<sup>19</sup>.

Impuesto	Iglesia Católica	Cultos con acuerdo	Otros cultos
IS	El artículo 6 de la Ley 49/2002 declara exentas una serie de rentas, entre ellas los donativos, donaciones y cuotas de los socios; así como las derivadas de una serie de explotaciones económicas de interés social, de acuerdo con el artículo 7 de dicha Ley. Se gravan las explotaciones económicas no exentas al 10%		No se aplica por no estar recogidos en la disposición adicional 9ª de la Ley 49/2002
IVA	La Ley 37/1992, reguladora del IVA, declara exenta la cesión de personal por <u>entidades religiosas inscritas</u> cuando sea para el cumplimiento de sus fines (artículo 20.1.11º), las prestaciones de servicios y entregas de bienes a los miembros de las comunidades religiosas que estén incluidos en alguna Federación (artículo 20.1.12) y la importación de documentos para propaganda de turismo religioso (artículo 51.1º, que se refiere también a otros documentos de carácter turístico).		
	Están exentas de IVA las publicaciones religiosas de las autoridades competentes y la actividad de enseñanza para la formación de ministros del culto correspondiente. Así se prevé en el artículo III AAE y el artículo 11.2 de cada uno de los Acuerdos de 1992.		No existe un artículo equivalente.
ISyD	Al tratarse de personas jurídicas, las adquisiciones a título lucrativo se regulan por el Impuesto sobre Sociedades de acuerdo con lo descrito <i>supra</i> .		

<sup>14</sup> El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se regula en el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (BOE núm. 251, de 20 de octubre).

<sup>15</sup> El Impuesto sobre Bienes Inmuebles se regula en los artículos 60 a 77 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (BOE núm. 59, de 9 de marzo).

<sup>16</sup> Artículos 78 a 91 de la Ley de Haciendas Locales citada *supra*.

<sup>17</sup> Artículos 104 a 110 de la Ley de Haciendas Locales.

<sup>18</sup> Artículos 100 a 103 de la Ley de Haciendas Locales.

<sup>19</sup> “El criterio bajo cuya directriz se ha redactado el art. 11 de los respectivos Proyectos, coincidentes, de nuevo, en su contenido, ha sido equiparar la situación tributaria de las confesiones [...] con lo dispuesto en el ordenamiento para la Iglesia católica”, según MOTILLA DE LA CALLE, Agustín, “Algunas reflexiones en torno a los proyectos de acuerdo entre el Estado y las confesiones religiosas

ITPAJD	El artículo 45.1.A.d) del Decreto Legislativo 1/1993, introducido por la Ley 49/2002, establece una exención subjetiva aplicable a la Iglesia Católica y las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español. Su alcance supera lo previsto en los respectivos Acuerdos.	El resto de cultos no están reconocidos en dicho artículo.
IBI	Quedan exentos los inmuebles de cada confesión, en los términos del acuerdo correspondiente [artículo IV.1.A) AAE y artículo 11.3 de cada uno de los Acuerdos de 1992]; así como del artículo 62.1.c) de la Ley de Haciendas Locales.	No están reconocidos en el artículo 62.1.c) de la Ley de Haciendas Locales.
	Estos artículos se refieren a los edificios para el culto y aquellos anejos destinados a la asistencia religiosa; los inmuebles destinados a la residencia de religiosos; las oficinas del culto y lugares de formación de ministros del culto correspondiente.  El AAE se refiere también a los edificios destinados primordialmente a casas o conventos de las Órdenes, Congregaciones religiosas e Institutos de vida consagrada, así como a las universidades eclesiásticas.	
IAE	El artículo 15.2 de la Ley 49/2002 declara exentas a las confesiones religiosas con acuerdo de este impuesto, pero se mantiene el deber de darse de alta.	No se aplican por no estar recogidos en la disposición adicional 9ª de la Ley 49/2002
IIVTNU	Exención, de acuerdo con el artículo 15.3 de la Ley 49/2002	
ICIO	Exención	

En el ámbito del IVA, un motor para la equiparación han sido las exigencias de la armonización impulsada por la UE. El artículo III.c) AAE reconocía la no sujeción “a los impuestos sobre la renta o sobre el gasto o consumo, según proceda” de la adquisición de objetos destinados al culto. Esta cláusula se explica históricamente por la existencia, en el momento de la negociación de los acuerdos, de un Impuesto de Lujo que gravaba el consumo suntuario cuya aplicación a los objetos de culto no se consideraba pertinente<sup>20</sup>. Desaparecidos el Impuesto sobre el Lujo y el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas e introducido el Impuesto sobre el Valor Añadido como tributo fundamental sobre el consumo, dicho supuesto de no sujeción se aplicó al nuevo impuesto, tal y como reconoce la Orden de 29 de febrero de 1988<sup>21</sup>. Casi dos décadas des-

evangélica y judía”. *Diario La Ley*, núm. 1 (1991), p. 935, aunque al mismo tiempo este autor señala diversas diferencias entre el régimen aplicable a la Iglesia católica y el resto.

<sup>20</sup> MANZANO SILVA, Elena, y VALENCIA CANDALJA, Rafael, “Régimen de exenciones de las confesiones religiosas en el Impuesto sobre Sociedades”, op. cit., pág. 40.

<sup>21</sup> Orden de 29 de febrero de 1988 por la que se aclara el alcance de la no sujeción y de las exenciones establecidas en los artículos III y IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede,

pués, la Orden EHA/3958/2006, de 28 de diciembre<sup>22</sup>, determinó la eliminación de este beneficio fiscal porque era contrario al Derecho de la Unión Europea: la Directiva de IVA no lo contemplaba. La supresión de esta exención fue uno de los asuntos que se trataron en el proceso de renegociación del sistema de financiación de la Iglesia católica a través de la asignación tributaria<sup>23</sup>.

Es en el IVA donde existe una mayor equiparación de las confesiones, ya que se reconocen algunos beneficios fiscales incluso a las confesiones sin acuerdo. Puede afirmarse que la armonización impulsada por la UE en el ámbito del IVA ha tenido también consecuencias (homogeneizadoras) en el tratamiento de los cultos religiosos. Con todo, no siempre es así. Por ejemplo, sólo están exentas las prestaciones de servicios y entregas de bienes a los miembros de las comunidades religiosas cuando dichas comunidades estén incluidas en alguna de las agrupaciones que reúnen a las tres comunidades con acuerdo, por lo que quedaría limitado a evangélicos, musulmanes y judíos; y el ámbito objetivo de determinadas publicaciones es mayor en el caso de la Iglesia católica que para el resto de confesiones<sup>24</sup>.

Lo habitual en el sistema de financiación de los cultos es que la equiparación –cuando se ha producido– haya tenido lugar exclusivamente entre la Iglesia católica y las otras tres confesiones con acuerdo. En estos casos, las diferencias entre las cuatro confesiones con acuerdo y los demás cultos implica la concurrencia de tres normas: la norma material del tributo, el AAE y los Acuerdos de 1992, sustancialmente equivalentes entre sí. Esta relación, tal y como ha quedado reflejado en el epígrafe 2.1 *supra*, puede estar mediada por la Ley 49/2002. En los supuestos donde la equiparación es completa, es dicha norma la que ha decidido ir más allá de lo previsto en los acuerdos correspondientes.

Un ejemplo es el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. La norma reguladora de dicho impuesto garantiza la igualdad entre confesiones con acuerdo al equipararlas totalmente. El art.

de 3 de enero de 1979, respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE núm. 62, de 12 de marzo de 1989).

<sup>22</sup> Orden EHA/3958/2006, de 28 de diciembre, por la que se establecen el alcance y los efectos temporales de la supresión de la no sujeción y de las exenciones establecidas en los artículos III y IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede, de 3 de enero de 1979, respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido y al Impuesto General Indirecto Canario (BOE núm. 311, de 29 de diciembre).

<sup>23</sup> Para un análisis más detallado de este sistema, nos remitimos al epígrafe 4 de este trabajo.

<sup>24</sup> MORÓN PÉREZ, María del Carmen, “Los beneficios fiscales de las confesiones religiosas a la luz del ordenamiento constitucional y comunitario”, *Impuestos*, núm. 5 (2009). En el caso de la Iglesia católica, está no sujeta “la publicación de las instrucciones, ordenanzas, cartas pastorales, boletines diocesanos y cualquier otro documento de las autoridades eclesiásticas competentes y tampoco su fijación en los sitios de costumbre” [Artículo III.A) AAE]. En el caso de las otras tres confesiones con acuerdo, se exige que la entrega de dichas publicaciones se realice directamente por la confesión a sus miembros y que sea gratuita [artículo 11.2.a) de cada Acuerdo].

45.1.A.d) del Decreto Legislativo 1/1993 –norma reguladora del ITPAJD– en la redacción dada por la Ley 49/2002 establece una exención subjetiva aplicable a todos los bienes, mientras que los acuerdos se aplicarían a la adquisición de bienes destinados a determinadas actividades<sup>25</sup>.

En el caso del Impuesto sobre Sociedades se produce una equiparación similar<sup>26</sup>, que también va más allá de lo previsto en los acuerdos. En este caso, la equiparación favorece a la Iglesia católica y, sobre todo, a las “entidades mayores”: el artículo IV.2 AAE reconoce, por ejemplo, la “exención total y permanente de los impuestos [...] sobre la renta”, pero esta exención no se aplica a una serie de rentas que sí están incluidas en el régimen de la Ley 49/2002. Por ejemplo, el AAE no declara exentos “los rendimientos que pudieran obtener por el ejercicio de explotaciones económicas”, pero la Ley 49/2002 sí lo hace, en relación con los rendimientos de las actividades económicas determinadas en su artículo 7. Tampoco están exentas, según el AAE, las rentas derivadas de la cesión del uso del patrimonio, pero el artículo 6.2 de la Ley 49/2002 señala que no se exigirán el Impuesto sobre Sociedades por las rentas “procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad, como son los dividendos y participaciones en beneficios de sociedades, intereses, cánones y alquileres”.

Explican MANZANO SILVA y VALENCIA CANDALIJA que bien pronto se advirtió la necesidad de reconocer a las entidades mayores de la Iglesia Católica todos los beneficios de que disfrutaran las entidades sin ánimo de lucro, para así evitar que las entidades menores tuvieran un tratamiento fiscal más favorable (algo que sería contrario a la lógica del Acuerdo)<sup>27</sup>. La cuestión se resolvió mediante una orden interpretativa del Ministerio de Hacienda, dictada al amparo del artículo 18 de la LGT de 1963 (actual artículo 12.3 de la LGT vigente), la Orden de 29 de julio de 1983<sup>28</sup>. Es habitual que modificaciones del régimen fiscal de la Iglesia católica que podrían considerarse revisiones del AAE se tramiten como cuestiones de interpretación o aplicación al amparo del artículo VI del Acuerdo, que prevé que “la Santa Sede y el Gobierno español

---

<sup>25</sup> En el caso de los acuerdos de 1992, estarán exentos los bienes destinados al culto o al ejercicio de la caridad. El AAE incluye también los destinados “a la sustentación del clero” y “al sagrado apostolado”.

<sup>26</sup> La situación es “prácticamente idéntica” para las cuatro religiones con acuerdo, tal y como señala MORÓN PÉREZ, María del Carmen, “Los beneficios fiscales de las confesiones religiosas a la luz del ordenamiento constitucional y comunitario”, op. cit.

<sup>27</sup> MANZANO SILVA, Elena, y VALENCIA CANDALIJA, Rafael, “Régimen de exenciones de las confesiones religiosas en el Impuesto sobre Sociedades”, op. cit., 39.

<sup>28</sup> Orden de 29 de julio de 1983 por la que se aclaran dudas surgidas en la aplicación de ciertos conceptos tributarios a las Entidades comprendidas en los artículos IV y V del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede de 3 de enero de 1979 (BOE núm. 188, de 8 de agosto). Su artículo 1 señala que “las Asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el artículo IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede, de 3 de enero de 1979, disfrutarán, en todo caso, de los mismos beneficios fiscales que las entidades a que se refiere el artículo V del Acuerdo”.

procederán de común acuerdo en la resolución de las dudas o dificultades que pudieran surgir” en tales supuestos, “inspirándose para ello en los principios que [...] informan [el acuerdo]”. Entendemos que es el caso de la Orden de 1983, cuyo preámbulo casi transcribe este artículo VI<sup>29</sup>. Los acuerdos de 1992 corrigen este fallo en la redacción, garantizando el mejor tratamiento para las “entidades mayores” de cada confesión, las directamente relacionadas con la cuestión religiosa.

Cuando no se haya producido esta equiparación a través de la Ley 49/2002, el alcance exacto de la bonificación fiscal correspondiente suele depender de la redacción del acuerdo firmado por cada confesión. La trifurcación del sistema de financiación de los cultos puede implicar, en ocasiones, una diferencia de trato. Cuando a través de la interpretación de las normas sea posible dar un alcance equivalente a los diferentes beneficios fiscales reconocidos, deberá hacerse en tal sentido para garantizar el principio de igualdad. En ocasiones, esto será sencillo, puesto que la mayor parte de las diferencias terminológicas deben achacarse a la voluntad de adaptarse al vocabulario empleado por cada confesión. Es el caso de la mayor parte de las diferencias de las exenciones previstas en el IBI.

Finalmente, hemos identificado algunas diferencias, menores, entre la Iglesia católica y el resto de confesiones con acuerdo. Algunas, en realidad, responden a la existencia o inexistencia de determinadas instituciones o prácticas en la respectiva confesión. Por ejemplo, el AAE declara exentos los conventos católicos y otros edificios equiparables. La ausencia de una disposición equivalente en los acuerdos de 1992 está plenamente justificada si tenemos en cuenta que en el resto de confesiones con acuerdo no existe un equivalente al monacato.

No puede decirse lo mismo de las universidades eclesiásticas, recogidas en el AAE. Es cierto que no toda universidad vinculada con la Iglesia católica es eclesiástica. El Código de Derecho Canónico se refiere a las universidades católicas, que ofrecen estudios superiores de todo tipo, y a las universidades eclesiásticas, que están “ordenadas a la investigación de las disciplinas sagradas o de aquellas otras relacionadas con éstas, y a la instrucción científica de los estudiantes en estas materias”, según el canon 815. Las universidades eclesiásticas, con todo, no son equivalentes a los centros destinados a la formación de ministros de culto o dirigentes religiosos [regulados en el art. 11.3.A.c) de cada acuerdo]. Aunque las universidades eclesiásticas están centradas en disciplinas relacionadas con la religión católica, no están destinadas necesariamente a la formación de sacerdotes. El equivalente al artículo 11.3.A.c) de estos acuerdos

---

<sup>29</sup> MORÓN PÉREZ, María del Carmen, “Los beneficios fiscales de las confesiones religiosas a la luz del ordenamiento constitucional y comunitario”, op. cit, realiza una interpretación similar de la Orden que aclaró la aplicación del AAE al Impuesto sobre el Valor Añadido, tras la introducción de dicho impuesto en España.

sería la referencia a “los seminarios destinados a la formación del clero diocesano y religioso” en el AAE.

Las universidades eclesiásticas están exentas del IBI y no parece que dicha exención sea aplicable al resto de confesiones atendiendo a la normativa general. La Ley de Haciendas Locales sólo declara exentos los inmuebles de las confesiones en la medida en que lo establezca el acuerdo correspondiente, de acuerdo con el artículo 62.1.c). El 62.2.a) de la Ley de Haciendas Locales se refiere a “bienes inmuebles que se destinen a la enseñanza por centros docentes acogidos, total o parcialmente, al régimen de concierto educativo”, pero no existe dicho régimen para las universidades.

Por otra parte, solo la Iglesia católica está exenta del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO). La exención se deriva del artículo IV.1.B) AAE, tal y como tal fue puesto de manifiesto en la Orden del Ministerio de Hacienda de 5 de junio de 2001<sup>30</sup>, que recogió la jurisprudencia entonces existente. De acuerdo con la redacción dada por la Orden EHA/2814/2009, de 15 de octubre, la exención en el ICIO está condicionada a la exención en el IBI. Ahora bien, desde un punto de vista formal ambas órdenes tienen naturaleza interpretativa (artículo 12.3 LGT), por lo que no podrían innovar el ordenamiento jurídico. La jurisprudencia ha criticado la nueva redacción, dando a entender que esta condición restringe indebidamente lo previsto en el Acuerdo con la Santa Sede. Un ejemplo es la sentencia del TSJ de Madrid número 1165/2013, de 25 de septiembre, aunque consideró que no era necesario, a la luz de los hechos que trataba, determinar si la interpretación contenida en la Orden contradecía efectivamente el texto del AAE. Se ha criticado que el Estado, al no incluir el ICIO en los acuerdos de 1992 y por el contrario promover la interpretación de que el Acuerdo con la Santa Sede incluía la exención en dicho impuesto, no ha promovido –como debería– la efectiva igualdad entre los diferentes cultos<sup>31</sup>.

#### **4. EL SISTEMA DE FINANCIACIÓN DIRECTA DE LOS CULTOS: ASIGNACIÓN TRIBUTARIA A LA IGLESIA CATÓLICA Y SUBVENCIONES DE LA FUNDACIÓN PLURALISMO Y CONVIVENCIA**

Pueden encontrarse, en Derecho comparado, cuatro modelos de financiación directa de las confesiones religiosas<sup>32</sup>: el sistema de impuesto eclesiástico,

<sup>30</sup> Orden del Ministerio de Hacienda de 5 de junio de 2001 por la que se aclara la inclusión del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras en la letra B) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979.

<sup>31</sup> CALVO SALES, Teresa, *El impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras. La mayoría de edad del ICIO*, 1ª edición, El Consultor, Madrid, 2007, pp. 523-525.

<sup>32</sup> Seguimos a PUCHADES NAVARRO, M. A., “El régimen económico-fiscal”, *Acuerdos del es-*

gestionado a través de la declaración del impuesto personal sobre la renta pero que implica un incremento de la carga tributaria y que suele tener carácter obligatorio, como en Austria o Alemania; el sistema de asignación tributaria, también gestionado a través de la declaración del impuesto sobre la renta de las personas físicas pero que no incrementa la carga total y que suele tener carácter voluntario, como en Italia o España; el método de dotación presupuestaria, donde una determinada partida de los Presupuestos Generales del Estado va destinada a financiar a determinada(s) confesión(es); y, por último, subvenciones en sentido estricto, que pueden ser generales o finalistas. En el sistema actual de financiación de los cultos en España, como desarrollaremos a continuación, se combina un sistema de asignación tributaria, destinado exclusivamente a la Iglesia católica, y un sistema basado en subvenciones para el resto de confesiones con acuerdo.

Tal y como hemos analizado en otros trabajos<sup>33</sup>, desde el 1 de enero de 2007 está en vigor un sistema de financiación de la Iglesia católica basado en la asignación del 0,7 por 100 del importe de la cuota íntegra de aquellos contribuyentes que manifiesten su voluntad expresa en dicho sentido. Este sistema de financiación está previsto en el artículo II.2 AAE y, en su versión actual, fue desarrollado tras una negociación entre el Gobierno y la Conferencia Episcopal española, con el asenso de la Santa Sede. El acuerdo se formalizó a través de un Canje de Notas de 22 de diciembre de 2006 entre la Nunciatura Apostólica en España y el Ministerio de Asuntos Exteriores y de Cooperación, que según las partes se inserta en el marco del mecanismo de consultas y concertación previsto en el artículo VI del AAE y en el apartado 2 de su Protocolo Adicional, previsto para la resolución de dudas o dificultades para la interpretación o aplicación de cualquiera de sus cláusulas.

El acuerdo ha establecido un sistema de asignación tributaria *puro*, ya que efectivamente se vienen compensando las cantidades entregadas a cuenta, algo que no se hacía antes de 2007. Se acordó suprimir de manera efectiva el complemento presupuestario que garantizaba a la Iglesia una subvención mínima, y que (según la literalidad del AAE) debería haberse eliminado desde 1982. Por otra parte, como consecuencia del Canje de Notas, el coeficiente se elevó hasta el 0,7 por 100 (anteriormente era del 0,5239 por 100) y, como parte de la misma negociación, la Iglesia católica renunció al supuesto de no sujeción aplicable a

---

*tado español con los judíos, musulmanes y protestantes*. Universidad Pontificia de Salamanca, 1994, citado por MANZANO SILVA, Elena, y VALENCIA CANDALIJA, Rafael, «Régimen de exenciones de las confesiones religiosas en el Impuesto sobre Sociedades», op. cit., p. 42.

<sup>33</sup> CUBERO TRUYO, Antonio, y SANZ GÓMEZ, Rafael, "La asignación tributaria a la Iglesia Católica a través de la declaración del IRPF", *La libertad religiosa en el Estado social*, 1ª edición, Tirant lo Blanch, Valencia, 2008, pp. 247-271.

la adquisición de objetos de culto que, como señalamos *supra*, era contraria al Derecho de la Unión.

Si en 2005 se iniciaron las conversaciones con la Santa Sede para reformar el sistema, ese mismo año se constituyó la Fundación Pluralismo y Convivencia. Esta fundación financia otras confesiones religiosas a través de un fondo, de dotación presupuestaria, que se mantendrá “con carácter temporal en tanto no se alcance la autofinanciación completa de todas las confesiones religiosas en España”, según la disposición adicional decimotercera de la Ley 2/2004, de Presupuestos Generales del Estado para 2005. La fundación lanza dos líneas de financiación cada año: la línea 1 está destinada al fortalecimiento institucional (“Apoyo a federaciones y organismos de coordinación de las confesiones”), mientras que la línea 2 es para el apoyo a proyectos finalistas de carácter cultural, educativo y de integración social.

La dotación de ambas partidas fue creciendo desde algo más de dos millones y medio de euros en 2005 hasta cuatro millones y medio en 2008, 2009 y 2010. Desde entonces ha caído, de manera especialmente pronunciada en 2012 y 2013:

Año	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Línea 1	1567,60	1615,00	1600,00	1776,73	1806,51	1731,21	1644,83	1165,00	796,87
Línea 2	1037,95	1836,60	2261,77	2769,45	2787,38	2757,87	2548,71	856,50	425,20
<b>Total</b>	<b>2605,54</b>	<b>3451,60</b>	<b>3861,77</b>	<b>4546,18</b>	<b>4593,89</b>	<b>4489,08</b>	<b>4193,55</b>	<b>2012,50</b>	<b>1222,07</b>

Figura 2. Dotación de las subvenciones de las líneas 1 y 2 de la Fundación Pluralismo y Convivencia. Cifras en miles de euros (el redondeo puede hacer que la suma no sea exacta).

Merece la pena destacar que estas subvenciones no están destinadas a financiar directamente actividades de culto, sino a fortalecer la estructura institucional de las federaciones y organismos de coordinación o a actividades de interés general. Se trata de una limitación difícilmente justificable<sup>34</sup>, más aún sabiendo que sucede justo lo contrario con la asignación de la Iglesia católica, que –según la Conferencia Episcopal– va destinada fundamentalmente a sufragar ese tipo de actividades: por ejemplo, más de la mitad se dedica a pagar la Seguridad Social de sacerdotes y obispos.

Aunque la disposición adicional decimotercera de la Ley de Presupuestos para 2005 afirmaba que estas cantidades se destinarían a “las confesiones no

<sup>34</sup> Señala además TORRES GUTIÉRREZ que es difícilmente justificable, desde la perspectiva del principio de aconfesionalidad, que las actividades de interés general realizadas por las confesiones religiosas reciban una financiación específica (“Contradicciones del modelo laico español de relaciones Estado-confesiones religiosas”, op. cit., p. 106).

católicas con Acuerdo de cooperación con el Estado o con notorio arraigo”, las ayudas de la Línea 1 solo se destinan a las religiones que tienen acuerdo de cooperación. Consultada al respecto, la Fundación Pluralismo y Convivencia señaló que, atendiendo a las atribuciones que le confiere el artículo 7.2 de los Estatutos de la Fundación, el Patronato, en su reunión del 18 de Abril de 2005, estableció en el punto 6 del orden del día que los fondos para proyectos irían destinados a las confesiones con Acuerdo. La interpretación podría ser acorde con la literalidad de la Ley de Presupuestos si entendemos que la conjunción disyuntiva “o” entre “confesiones no católicas con Acuerdo” y “con notorio arraigo” permite, efectivamente, que la Fundación, a través de su Patronato, elija subvencionar a las primeras y no a las segundas. En todo caso, la decisión profundiza en la trifurcación del régimen de financiación de los cultos religiosos, algo poco deseable desde la perspectiva del principio de igualdad. Las ayudas a comunidades de la Línea 2 sí se han concedido a comunidades de notorio arraigo y sin acuerdo, pero se exige que una federación con acuerdo dé el visto bueno a la solicitud.

##### **5. EL SISTEMA DE FINANCIACIÓN DE LOS CULTOS, LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN Y EL PRINCIPIO DE IGUALDAD: LA STC 207/2013**

Las evidentes diferencias entre la financiación de cada una de las confesiones religiosas hacen surgir la pregunta de si existe una discriminación reprochable desde la perspectiva constitucional.

En el caso de la financiación indirecta, la trifurcación del sistema se ha visto paliada por diversas modificaciones que han impulsado una convergencia entre la Iglesia católica y el resto de confesiones con acuerdo. Así, la diferencia principal se da entre las cuatro confesiones con acuerdo y el resto de cultos, aunque existen diferencias que privilegian a la Iglesia católica y que, tal y como hemos señalado, han recibido críticas por parte de la doctrina.

En el ámbito de la financiación directa, por su parte, la trifurcación se mantiene: la Iglesia católica recibe fondos a través de un sistema de asignación presupuestaria, el resto de confesiones con acuerdo pueden acceder a las líneas de la Fundación Pluralismo y Democracia y las confesiones sin acuerdo no obtienen ningún tipo de financiación, más allá de la que puedan obtener por la Línea 2 siempre que se trate de cultos de notorio arraigo y previa aprobación por parte de alguna de las tres confesiones que firmaron los acuerdos de 1992.

Un análisis de esta materia desde la perspectiva constitucional debe empezar por señalar que, tal y como ha afirmado el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, “el derecho a la libertad de religión no implica en absoluto que a las iglesias o a sus fieles se les deba conceder un estatuto fiscal diferente del de los demás

contribuyentes” (auto de 11 de enero de 1992, *Iglesia Bautista “El Salvador” y otros contra España*). De manera equivalente, el Auto del Tribunal Constitucional 480/1989, de 2 de octubre, afirma que el artículo 16 de la Constitución “no contiene [...] previsión alguna que garantice un especial trato fiscal a las confesiones religiosas, ni puede mantenerse que la sujeción de éstas a las normas tributarias lesione la libertad que se les reconoce”. El núcleo básico de la libertad religiosa sería “el derecho de los ciudadanos a actuar en este campo con plena inmunidad de coacción del Estado y de cualesquiera grupos sociales” (Sentencia del Tribunal Constitucional 24/1982, de 13 de mayo) por lo que se configura fundamentalmente como una libertad negativa.

Puesto que de la libertad religiosa no se deriva un derecho a recibir beneficios fiscales, esa sería una forma de protección de dicha libertad que no se excluye, pero tampoco se impone al legislador<sup>35</sup>. De acuerdo con la Sentencia del Tribunal Constitucional 93/1983, de 8 de noviembre, “el artículo 16.3 regula un deber de cooperación del Estado con la Iglesia Católica y demás confesiones y no un derecho fundamental de los ciudadanos”. Aclarado este aspecto, es preciso preguntarse qué sucede cuando el legislador decide crear este tipo de beneficios, en ejercicio de la facultad (que no deber) establecida por la Constitución. Aquí entran en tensión el principio de igualdad con la trifurcación del sistema de financiación de los cultos que venimos analizando.

Normalmente, el análisis sobre la existencia y justificación de diferencias de trato en el ámbito de la financiación, sobre todo de la indirecta, se hace desde la perspectiva del principio de igualdad del artículo 14 CE, vinculado a su vez con los artículos 31 y 133 CE, que establecen el principio de legalidad en materia tributaria. En dicho ámbito, la jurisprudencia ofrece algunas ideas básicas. Todo beneficio fiscal debe estar determinado por la ley. La Ley Orgánica de Libertad Religiosa, en su artículo 7.2, supedita el reconocimiento legal de beneficios fiscales previsto para los entes sin ánimo de lucro a la celebración de acuerdos o convenios. En la firma de estos acuerdos deberá respetarse el principio de igualdad pero también deberán tenerse en cuenta las creencias religiosas existentes en la sociedad española, de acuerdo con el artículo 7.1 de la propia Ley Orgánica de Libertad Religiosa y el artículo 16.3 de la Constitución<sup>36</sup>.

La Sentencia del Tribunal Constitucional 207/2013, de 5 de diciembre, trata una cuestión importante para nuestro trabajo. Navarra modificó la exención aplicable a las confesiones religiosas en la “contribución territorial” (equivalente al Impuesto sobre Bienes Inmuebles de los territorios de régimen común)

<sup>35</sup> Véase RUIZ HIDALGO, Carmen, “Asignación tributaria de la iglesia católica en el ámbito tributario y presupuestario”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 1 (2000) y la doctrina allí citada.

<sup>36</sup> Sentencia del Tribunal Supremo de 20 octubre 1997, recurso de apelación núm. 6947/1990.

y la limitó a los edificios destinados a culto. La modificación afectaba tanto a la Iglesia católica como a las otras tres religiones con acuerdo. El Tribunal Constitucional declaró que dicha modificación era contraria a la Carta Magna.

La sentencia afirma, a nuestro juicio correctamente, que Navarra no puede limitar el beneficio fiscal de la Iglesia católica porque el bloque de constitucionalidad (concretamente, la Ley Orgánica 13/1982, de 10 de agosto, de reintegración y mejoramiento del régimen foral de Navarra) afirma que Navarra tendrá un sistema tributario propio, pero que deberá respetar los tratados internacionales suscritos por el Estado. Podemos comprobar, por tanto, la relevancia de que los beneficios de la Iglesia católica estén reconocidos en un tratado internacional. Porque a continuación, para extender esta conclusión a las otras tres confesiones con acuerdo, el Tribunal Constitucional se embarca en una argumentación que suscita ciertas dudas.

Afirma, concretamente, que la ley navarra viola el artículo 149.1.1<sup>a</sup> CE en conexión con su artículo 16.3 CE. El 149.1.1<sup>a</sup> dice que el Estado tiene competencia exclusiva en “la regulación de las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales”. El problema es que, tal y como hemos señalado *supra*, la jurisprudencia constitucional afirma que el derecho a recibir financiación no entra dentro del ámbito del derecho a la libertad religiosa, e incluso que existe una sentencia que afirma que el 16.3 CE no reconoce ningún derecho. Si el Tribunal Constitucional ha considerado que el derecho a recibir financiación forma parte de la libertad religiosa, estaríamos ante una modificación sustancial, aunque no explícita, de su jurisprudencia<sup>37</sup>.

Otra interpretación posible es que recibir financiación sigue sin formar parte de la libertad religiosa, pero sí está relacionada con las condiciones en que se ejerce este derecho. Así planteada, la cuestión se vincula con la polémica existente sobre cómo debe interpretarse el artículo 149.1.1<sup>a</sup> CE. Cuando este artículo hace referencia a “las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales”, ¿se refiere al contenido esencial de cada derecho o deber (de carácter interno) o también a aquellos elementos externos que permitan una mayor efectividad del mismo?

VILLAVERDE MENÉNDEZ, al analizar el artículo 149.1.1<sup>a</sup> CE, parte de afirmar que “los derechos fundamentales no se reparten territorialmente”: no son materia competencial, al menos en sentido estricto<sup>38</sup>. Si consideramos

<sup>37</sup> MARAÑA SÁNCHEZ, José Q., “El IBI y las confesiones religiosas. STC 207/2013, de 5 de diciembre”, *El consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, núm. 6 (2014).

<sup>38</sup> VILLAVERDE MENÉNDEZ, Ignacio, “La función de los derechos fundamentales en el marco del Estado de las Autonomías”, *Revista d'estudis autonòmics i federals*, núm. 5 (2007), p. 213.

que los derechos fundamentales son modos de organizar las relaciones sociales para la garantía de determinadas necesidades básicas, están entonces llamados a impactar en las instituciones, que deberán adecuar su conducta a dichas exigencias relacionales. Si los derechos fundamentales se imponen así a las prácticas de todos los poderes públicos, “están sustraídos al reparto de competencias territoriales entre ellos”<sup>39</sup>. Sin embargo, introducen un criterio de uniformización que sirve como contrapeso a la diversidad inherente al Estado autonómico, y que es consecuencia de “la indisponibilidad de su contenido, objeto y límites [de los derechos fundamentales] al poder legislativo, central o territorial”<sup>40</sup>.

La función del artículo 149.1.1<sup>a</sup> CE sería limitar la diversidad derivada de la incidencia de las competencias autonómicas sobre la regulación del ejercicio de los derechos; pero el estándar fijado por el Estado central sólo será constitucionalmente admisible en la medida en que “se constriñ[a] a la fijación de las garantías mínimas e indispensables para asegurar un estándar básico de ejercicio de los derechos para todo el territorio del Estado”<sup>41</sup>. Según la Sentencia del Tribunal Constitucional 31/2010, de 28 de junio, el artículo 149.1.1<sup>a</sup> sólo permite al Estado central establecer una cierta homogeneidad en el ejercicio de los derechos fundamentales “cuando ello fuere aconsejable para evitar una excesiva diversidad que pudiera menoscabar la entidad sustancial del derecho de que se trate”; además, el artículo 149.1.1<sup>a</sup> no puede invocarse en abstracto, sino siempre en relación con el ejercicio de un derecho fundamental específico (en este caso, la libertad religiosa reconocida en el artículo 16 CE). Se trata por tanto de evitar el menoscabo de la “entidad sustancial” de un derecho fundamental o de determinar las “garantías mínimas e indispensables” para garantizar un estándar básico de ejercicio del derecho.

La jurisprudencia del Tribunal Constitucional considera que las “condiciones básicas” del artículo 149.1.1<sup>a</sup> CE se refieren a “posiciones jurídicas fundamentales” que, según la Sentencia del Tribunal Constitucional 61/1997, de 20 de marzo, forman parte del “contenido primario del derecho”. Esta expresión debe entenderse equivalente a “las posiciones jurídicas fundamentales”, tales como facultades elementales, límites esenciales, deberes fundamentales, prestaciones básicas, ciertas premisas o presupuestos previos. A título de ejemplo, la Sentencia del Tribunal Constitucional 133/2006, de 27 de abril, considera “condiciones básicas” ex art. 149.1.1<sup>a</sup> CE, en relación con el derecho de asociación, “tanto lo que podríamos denominar la definición del concepto legal de asociación, como aquellos aspectos concretos de lo que hemos llamado régimen

---

<sup>39</sup> *Ibid.*, p. 214.

<sup>40</sup> *Ibid.*, p. 223.

<sup>41</sup> *Ibid.*, p. 237.

jurídico externo de las asociaciones”. Tomando esta sentencia como parámetro, parece que el régimen de financiación quedaría en este caso extramuros de las posiciones jurídicas fundamentales tal y como las define el Tribunal Constitucional, ya que no forma parte del régimen básico del derecho de libertad religiosa desde un punto de vista estrictamente jurídico<sup>42</sup>. La respuesta sería totalmente diferente si, como se ha afirmado en ocasiones, el artículo 149.1.1ª CE se refiriese a las “circunstancias *tanto materiales como jurídicas* que pueden determinar la igualdad”<sup>43</sup>.

La solución puede venir de la mano de la STC 13/1992, de 6 de febrero, que recoge la “consolidada doctrina” del Tribunal Constitucional en materia de subvenciones y ayudas<sup>44</sup>. Esta sentencia analizó si las transferencias financieras previstas en los Presupuestos Generales del Estado según las cuales una Comunidad Autónoma recibiría una cantidad que debería destinar a un determinado programa eran compatibles con la autonomía financiera de dichas entidades territoriales. La situación es similar a la que debió tratar la STC 207/2013 –la propia sentencia señala este paralelismo– en la medida en que en ambos casos nos encontramos con una medida unilateral del Estado central que impacta en la autonomía financiera de una Comunidades Autónomas.

En cuanto a la aplicabilidad del artículo 149.1.1ª CE, la STC 13/1992 afirma que “las subvenciones estatales pueden tender a asegurar las condiciones básicas de igualdad cuya regulación reserva al Estado el artículo 149.1.1ª CE, poniéndose de este modo el «*spending power*» (*sic*) estatal al servicio de una política de equilibrio social en sectores que lo necesiten”. La propia sentencia vincula esta afirmación con el artículo 9.2 y dicho precepto, a su vez, está relacionado con el artículo 16.3 CE, que contiene un mandato de colaboración de los poderes públicos con las confesiones religiosas<sup>45</sup>.

La STC 13/1992 refleja un sistema de financiación de las Comunidades Autónomas que dependía casi por completo de las transferencias del Estado: por eso la autonomía financiera se configuraba, fundamentalmente, en relación con la

<sup>42</sup> “Parece identificarse a las condiciones básicas con una parte del contenido normativo sustantivo del derecho”, según CABELLOS ESPIÉRREZ, Miguel Ángel, “La relación derechos-Estado autonómico en la Sentencia sobre el Estatuto valenciano”, *Revista d’estudis autonòmics i federals*, núm. 7 (2008), p. 117.

<sup>43</sup> AJA FERNÁNDEZ, Eliseo, “El art. 149.1.1 de la Constitución como cláusula de cierre del principio de igualdad social”, *La Función del artículo 149.1.1 de la CE en el sistema de distribución de competencias*. Seminario celebrado en Barcelona el 7 de junio de 1991, Barcelona: Institut d’Estudis Autonòmics, 1992, p. 40.

<sup>44</sup> Así se afirma expresamente en la STC 88/2014, de 9 de junio.

<sup>45</sup> En virtud de estos dos artículos, se viene considerando que el Estado debe adoptar una actitud positiva ante el ejercicio colectivo de la libertad religiosa. Por ejemplo, en la Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 46/2001, de 15 de febrero, FJ 4. Véase también VEGA GUTIÉRREZ, Ana María, “El registro de Entidades Religiosas y la promoción de la libertad religiosa colectiva”, *Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional*, núm. 19 (2002).

vertiente del gasto. El sistema, desde entonces, ha tendido a la corresponsabilidad fiscal. En el sistema de financiación de las Comunidades de régimen común, la tendencia se observa desde el quinquenio 1997-2001. En el caso de la Comunidad Foral de Navarra, es algo consustancial al modelo de Convenio en que se basa su financiación y que está reconocido en la disposición adicional primera de la CE. Bajo el modelo de corresponsabilidad fiscal, la vertiente del ingreso de la autonomía financiera crece en importancia, y precisamente la STC 207/2013 tuvo que pronunciarse en ese ámbito. Concretamente, se trataba de comprobar si eran compatibles con la autonomía tributaria navarra las limitaciones a su potestad normativa consecuencia de la adopción por parte del Estado central, mediante Ley, de una serie de acuerdos que establecen beneficios fiscales en favor de las confesiones religiosas. Como ya hemos señalado, el Tribunal Constitucional consideró que el artículo 149.1.1ª —es decir, las exigencias de uniformidad en el Estado autonómico en relación con el ejercicio de los derechos fundamentales— requerían que la Comunidad Foral de Navarra respetase los beneficios fiscales reconocidos en los Acuerdos firmados al amparo del artículo 7 de la Ley Orgánica de Libertad Religiosa.

Nos surgen dos dudas al respecto. En primer lugar, entendemos que el Tribunal Constitucional considera que la exención en la contribución territorial es necesaria para garantizar las condiciones básicas que garanticen la igualdad en el ejercicio de la libertad religiosa. Pero no comprendemos por qué tal exención debería ir más allá de los bienes inmuebles efectivamente destinados al culto, que eran aquellos para los que Navarra mantenía el beneficio fiscal. Incluso aunque otros inmuebles —como los dedicados al monacato— también estén estrechamente relacionados con la libertad religiosa, en el caso de los huertos anejos a estos edificios o en el caso de la vivienda de los ministros de culto dicha relación es, como mucho, indirecta<sup>46</sup> (¿o debería acaso aplicarse una exención en Transmisiones Patrimoniales Onerosas si un ministro de culto habitase en una vivienda arrendada?).

El artículo 149.1.1ª CE debe invocarse siempre en relación con alguno de los derechos o deberes fundamentales reconocidos en la Constitución (en este caso el derecho de libertad religiosa)<sup>47</sup>. Entendemos que la exigencia de uniformidad implícita en dicho precepto no debe limitar la autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas más allá de lo necesario para garantizar la igualdad en el ejercicio del derecho invocado. Pues bien, no nos parece que la

---

<sup>46</sup> Criticando también la falta de relación entre esta exención y la libertad religiosa, véase TORRES GUTIÉRREZ, Antonio, “Contradicciones del modelo laico español de relaciones Estado-confesiones religiosas”, op. cit., p. 116.

<sup>47</sup> Es la apelación al artículo 16 CE la que tiene este efecto unificador. En abstracto, el artículo 149.1.1º CE no ha impedido la aparición de importantes divergencias que afectan al ejercicio del deber de contribuir en cada Comunidad Autónoma.

retirada de la exención en la contribución territorial navarra sobre determinados bienes inmuebles no destinados al culto tenga un impacto en las “posiciones jurídicas fundamentales” que determinan la “entidad sustancial” de la libertad religiosa. En este sentido, no compartimos el criterio defendido por la STC 207/2013.

En segundo lugar, si el reconocimiento, en condiciones de igualdad, de este tipo de beneficios fiscales es verdaderamente necesario para garantizar la libertad religiosa, ¿no debería en todo caso extenderse a otras confesiones, aunque no hayan suscrito acuerdos con el Estado? Incluso, ¿no debería entonces extenderse el sistema de asignación tributaria, ahora mismo limitado a la Iglesia católica, al resto de confesiones religiosas?<sup>48</sup>

Esta pregunta nos lleva directamente al núcleo del principio de igualdad, como tratamiento equivalente de situaciones equiparables, y a la necesidad de determinar –por tanto– si dos confesiones determinadas son comparables en este ámbito. Siempre dentro del análisis jurisprudencial que estamos desarrollando, encontramos dos tipos de elementos de comparación.

Por una parte, a veces se analiza el arraigo o presencia de un determinado culto en la sociedad española. En este sentido, la jurisprudencia subraya en ocasiones el mayor número de fieles<sup>49</sup> que profesan la religión católica (algo que a veces se vincula con la mención expresa a esta confesión en el artículo 16.3 CE), la existencia de un “extenso patrimonio histórico y cultural”<sup>50</sup> a cargo de la misma o la existencia de relaciones de cooperación entre el Estado y la Iglesia católica antes de la introducción del sistema vigente, ya que ésta era la religión oficial en el Estado franquista, de carácter confesional<sup>51</sup>.

Pero, sobre todo, es fundamental la existencia de un acuerdo entre el Estado y la confesión religiosa, que es el requisito establecido por la normativa para acceder a determinados beneficios fiscales y que, tal y como hemos señalado en el epígrafe 2 de este trabajo, causa una trifurcación en el sistema de financiación de los cultos.

El Tribunal Europeo de Derechos Humanos, en la sentencia de 14 de junio de 2001, asunto *Alujer Fernández y Caballero García contra España*, ha afirmado que “la conclusión de acuerdos entre un Estado y una Iglesia concreta previendo un estatus fiscal específico a su favor no se opone, en principio, a las exigencias que se derivan de los artículos 9 y 14 del Convenio desde el momento en que la diferencia de trato se apoya en una justificación objetiva y ra-

<sup>48</sup> En este sentido se pronuncia MARAÑA SÁNCHEZ, José Q., “El IBI y las confesiones religiosas...”, op. cit.

<sup>49</sup> Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña núm. 687/2011, de 31 de enero; sentencia del Tribunal Supremo de 20 octubre 1997, citada *supra*.

<sup>50</sup> Sentencia del Tribunal Supremo de 20 octubre 1997, citada *supra*.

<sup>51</sup> Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña núm. 687/2011, citada *supra*.

zonable y que es posible concluir acuerdos similares con otras Iglesias que expresarían su deseo de hacerlo”. El Tribunal Supremo (en su sentencia 20 de octubre de 1997, recurso de apelación núm. 6947/1990, relativo a los mismos hechos que la sentencia del TEDH) afirmó que “la posibilidad legal de acceso [a un acuerdo que prevea la asignación tributaria] coloca a todas las Iglesias en una posición sustancialmente igual, satisfactoria de la exigencia constitucional del artículo 14”.

La centralidad del acuerdo Estado-confesión religiosa en el régimen de financiación de los cultos es más que evidente, y la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos señala que la situación de confesiones que han suscrito acuerdo no es comparable al de aquellas que no lo han hecho. Ahora bien, sobre esta base queremos desarrollar varias reflexiones sobre aspectos que entendemos fundamentales.

En primer lugar, la diferencia de trato entre uno y otro tipo de confesiones es aceptable si es posible que las confesiones que no han firmado aún un acuerdo accedan al mismo sin tener que afrontar obstáculos injustificados. Sin embargo, esta doctrina se aplica de manera excesivamente formalista, algo que entendemos criticable porque no tiene en cuenta que el artículo 9.2 CE exige que los poderes públicos promuevan condiciones una libertad e igualdad reales y efectivas. El artículo hace referencia al individuo y también a “los grupos en que se integra” dicho individuo: tiene por tanto una dimensión colectiva.

La jurisprudencia, sin embargo, no parece exigir una actitud proactiva del Estado: por ejemplo, ante la ausencia de un acuerdo con las confesiones evangélicas antes de 1992, el Tribunal de Justicia de Cataluña afirmó en su sentencia núm. 5660/2007, de 26 de julio (recurso de suplicación núm. 3203/2006) que la falta del acuerdo “no se debió a la inacción o culpa del Estado, sino a la ausencia de legislación al no haberse alcanzado un Acuerdo entre el Estado y las diferentes cultos Evangélicos”. La práctica nos muestra, por el contrario, que es el Estado el que tiene la capacidad de impulsar un acuerdo e incluso dotarlo de un determinado contenido: sólo así se explica la identidad sustancial entre los tres acuerdos firmados en 1992. Pese a ello, y pese a que las consecuencias son más que relevantes, se suele considerar que dicha iniciativa es una decisión política no sujeta a ningún tipo de control jurisdiccional<sup>52</sup>.

El PSOE afirmó en 1992 en sede parlamentaria, cuando se estaban tramitando los Acuerdos de dicho año, que se había usado como base el acuerdo con la Santa Sede. Si comparamos el AAE con las leyes de 1992, la conclusión es

---

<sup>52</sup> RODRÍGUEZ BLANCO, Miguel, “Documento para el debate: Qué cambiar de la Ley Orgánica de Libertad Religiosa”. *Jornadas sobre la posible reforma de la Ley Orgánica de Libertad Religiosa*, Fundación Ciudadanía y Valores, 27 de noviembre de 2008, p. 11.

que hay una coincidencia en lo fundamental en el ámbito de la financiación indirecta; pero no es así en el caso de la financiación directa.

Pueden apuntarse dos motivos. Por una parte, no había acuerdo entre las tres confesiones religiosas que suscribieron los acuerdos de 1992 sobre el método de financiación directa que debería adoptarse, si es que debía adoptarse alguno<sup>53</sup>. Al mismo tiempo, el PSOE –partido que entonces estaba en el Gobierno– consideró que el régimen de asignación constituía un “régimen transitorio residual”<sup>54</sup>, justificando así que no se extendiese a otras confesiones. Sin embargo, han pasado veintidós años desde entonces y el sistema de asignación no sólo no ha desaparecido sino que está evidentemente fortalecido: su carácter transitorio se va difuminando poco a poco.

La disposición adicional 18ª de la Ley 42/2006, de presupuestos para 2007, introdujo el nuevo sistema de asignación “con vigencia desde el 1 de enero de 2007 y con carácter indefinido”. Las diferencias son evidentes si se comparan con la disposición adicional quinta de la Ley 33/1987, de presupuestos para 1988, que decía en su apartado sexto que el régimen de asignación se aplicaría “en tanto operan las previsiones del apartado cinco del artículo II del Acuerdo con la Santa Sede”, que se refiere al compromiso de autofinanciación contraído por la Iglesia católica. Además, en el Canje de Notas de 22 de diciembre de 2006 entre la Nunciatura Apostólica en España y el Ministerio de Asuntos Exteriores y de Cooperación se afirma, por dos veces, que el nuevo sistema tendrá carácter “estable”.

Otro dato relevante en este sentido es que el incremento del porcentaje de la aportación hasta el 0,7 por 100 de la cuota íntegra está vinculado con la renuncia, por parte de la Iglesia católica, a la no sujeción en el IVA de los objetos de culto. En principio se trataría de elementos no comparables, porque la aportación se introdujo en el AAE con carácter marcadamente transitorio, mientras que el beneficio fiscal en el IVA estaba llamado permanecer en el tiempo. ¿Debe considerarse que el acuerdo contenido en el Canje de Notas es otro indicio que implica que la asignación tributaria pasa en realidad a tener un carácter estable? En puridad, todo el sistema de financiación directa está afectado por esta duda, puesto que las subvenciones de la Fundación Pluralismo y Convivencia están vinculadas también a esta idea de transitoriedad de la asignación tributaria a la Iglesia católica a través del IRPF.

Dotar de carácter estable o permanente al sistema de asignación tributaria a la Iglesia católica, tal y como está configurado en la actualidad –como un privilegio de dicha confesión del que no disfrutan el resto– implica, en primer lugar, una violación del espíritu del propio Acuerdo sobre Asuntos Económicos,

<sup>53</sup> COMBALÍA, Zoila, “Financiación de las confesiones no católicas en el derecho español”, *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, vol. X (1994), p. 434.

<sup>54</sup> Diario de Sesiones del Congreso, núm. 210, 17 de septiembre de 1992, pág. 10280.

según el cual se tenderá a la autofinanciación de la Iglesia católica. Según TORRES GUTIÉRREZ, podría implicar una violación también del artículo 16 de la Constitución y el principio de aconfesionalidad que recoge<sup>55</sup>, aunque hemos observado que la jurisprudencia tiende a interpretar de manera muy flexible (quizás demasiado) las exigencias de igualdad de trato entre confesiones que se derivan de dicho precepto.

Hay un segundo aspecto muy relevante que se deriva del régimen de financiación de los cultos en su conjunto. Si el acuerdo es el elemento que hace que dos religiones no sean comparables, si la ley estableciera el régimen de un determinado tributo separándose de lo marcado en dichos acuerdos no debería restringir la aplicación a otras confesiones, porque ante dicha ley común todas las confesiones religiosas estarían en pie de igualdad<sup>56</sup>. Desde este punto de vista, hemos señalado a lo largo de este trabajo que hay una serie de beneficios que la Ley ha reconocido en un grado superior a lo previsto en los acuerdos suscritos. Sin embargo, se han dictado al amparo de la cláusula que establece que el tratamiento de las confesiones religiosas será, como mínimo, el previsto en la ley para las entidades sin ánimo de lucro (artículo V AAE, extendido a las “entidades mayores” a través de una interpretación finalista del tratado, y artículo 11.4 de los Acuerdos con las otras tres confesiones).

La Ley 49/2002 sirve como mínimo común de los beneficios fiscales para las confesiones con acuerdo y, en varias ocasiones (ITPAJD o Impuesto sobre Sociedades son dos ejemplos) supera a lo previsto en dichos acuerdos. En la medida en que la Ley 49/2002 establece el trato fiscal mínimo que deberá reconocerse a todas las confesiones con acuerdo, cuando supera lo acordado convencionalmente con las diferentes confesiones (con la Iglesia católica, por una parte, y con evangélicos, judíos y musulmanes por otra, ya que las tres leyes de 1992 tienen un contenido equivalente) produce una convergencia al alza. Pero, al mismo tiempo, el hecho de que se exija haber suscrito un acuerdo con el Estado para acceder a dichos beneficios crea evidentes diferencias de trato. En suma, los que hemos identificado como ejes del sistema de financiación de las confesiones en España (Ley 49/2002, por una parte, y Acuerdos de 1979 y 1992, por otra) implican, respectivamente, una fuerza unificadora y una fuerza centrífuga, que han hecho que la trifurcación del sistema (en el ámbito de la financiación indirecta) tienda a una bifurcación entre las cuatro confesiones con acuerdo y las demás (aunque aún imperfecta).

---

<sup>55</sup> TORRES GUTIÉRREZ, Antonio, “Contradicciones del modelo laico español de relaciones Estado-confesiones religiosas”, *op. cit.*, p. 112.

<sup>56</sup> En este sentido, MORÓN PÉREZ, María del Carmen, “Los beneficios fiscales de las confesiones religiosas a la luz del ordenamiento constitucional y comunitario”, *op. cit.*

*De lege ferenda*, consideramos que la opción más adecuada sería una reforma que incluyera en las normas de cada tributo o en la Ley 49/2002 los beneficios fiscales reconocidos convencionalmente<sup>57</sup> y, por tanto, determinara su extensión a todos los cultos o, como mínimo, a todos los reconocidos por el Estado como de “notorio arraigo”. Un ejemplo que camina en la dirección que proponemos, aunque no afecta a materia tributaria, es la reforma del Código Civil propuesta en el Proyecto de Ley de la Jurisdicción Voluntaria<sup>58</sup>. Esta reforma reconoce efectos civiles al matrimonio celebrado en la forma religiosa prevista por cualquier confesión de notorio arraigo, aunque no haya suscrito un acuerdo<sup>59</sup>. Consideramos que es la equiparación a través de la legislación común la medida que mejor garantizaría un tratamiento equitativo a las diversas confesiones. La jurisprudencia constitucional y la del Tribunal Europeo de Derechos Humanos consideran perfectamente admisible el sistema actual, basado en los acuerdos entre el Estado y las confesiones; pero hemos podido comprobar que los supuestos donde existe un tratamiento más equitativo entre las confesiones son aquellos, como el IVA, donde es la normativa del tributo la que determina el régimen aplicable. El sistema de acuerdos entre el Estado y las confesiones en materia tributaria se configuró en el artículo 7 LOLR pero no se deriva necesariamente del artículo 16.3 CE, que se limita a hacer referencia al establecimiento de “relaciones de cooperación”.

## 6. CONCLUSIONES

El sistema de financiación de las confesiones religiosas en España se articula en torno a una serie de elementos. Entre ellos, hay dos que tienen un carácter central. Por una parte, la Ley 49/2002 sirve, en gran medida, como engarce entre la normativa tributaria y las normas que desarrollan el derecho de libertad religiosa (como la propia Ley Orgánica de Libertad Religiosa o los

<sup>57</sup> En este sentido, TORRES GUTIÉRREZ, Antonio, “Contradicciones del modelo laico español de relaciones Estado-confesiones religiosas”, op. cit., p. 120. CEBRIÁ GARCÍA, María Dolores, “La exención de las confesiones religiosas en el Impuesto sobre bienes inmuebles”, *Quincena Fiscal*, núm. 8 (2013), considera que se produce una “situación de discriminación hacia [determinadas confesiones] por el hecho objetivo de que el grupo no haya firmado un acuerdo que [...] carece de sentido”.

<sup>58</sup> Proyecto de Ley de la Jurisdicción Voluntaria (121/000112). Boletín Oficial de las Cortes Generales. Congreso de los Diputados. Serie A: Proyectos de Ley. X Legislatura, 5 de septiembre de 2014.

<sup>59</sup> Según el artículo 59 vigente, “El consentimiento matrimonial podrá prestarse en la forma prevista por una confesión religiosa inscrita, en los términos acordados con el Estado o, en su defecto, autorizados por la legislación de éste”. El proyecto de Ley de la Jurisdicción Voluntaria modifica numerosos artículos que afectan a la materia. El nuevo artículo 60 afirmaría que “se reconocen efectos civiles al matrimonio celebrado en la forma religiosa prevista por las iglesias, confesiones, comunidades religiosas o federaciones de las mismas que, inscritas en el Registro de Entidades Religiosas, hayan obtenido el reconocimiento de notorio arraigo en España”.

acuerdos suscritos con diversas confesiones, previstas en dicha Ley Orgánica y también en el artículo 16.3 de la Constitución). La Ley 49/2002, que regula el régimen fiscal aplicable a las entidades sin ánimo de lucro, determina también el “sistema mínimo” de beneficios fiscales del que disfrutarán las confesiones religiosas que hayan suscrito un acuerdo con el Estado y, por tanto, ejerce una fuerza unificadora sobre el ordenamiento.

Al mismo tiempo, el acuerdo entre el Estado y una confesión religiosa es el eje fundamental del sistema de financiación de los cultos en España y, al constituir el requisito para acceder a los diversos mecanismos de financiación, genera una trifurcación del sistema. Hemos señalado que los tres grupos de confesiones están formados por la Iglesia católica, en solitario; las tres confesiones que firmaron los Acuerdos de 1992 y el resto de confesiones que no han suscrito acuerdo de ningún tipo. En el ámbito de la financiación indirecta, las cuatro confesiones con acuerdo tienen un régimen parecido, aunque persisten determinados privilegios en favor de la Iglesia católica, mientras que las confesiones sin acuerdo sólo tienen derecho a aplicar algunos beneficios fiscales limitados, en el ámbito del IVA. En relación a la financiación directa, el sistema de asignación tributaria sólo se aplica a la Iglesia católica; las confesiones con acuerdo pueden acceder a las subvenciones de las líneas 1 y 2 de la Fundación Pluralismo y Convivencia y el resto de confesiones sólo pueden acceder a las de la línea 2, y siempre previa aprobación de alguna de las tres confesiones no católicas con acuerdo.

El hecho de que una confesión haya suscrito un acuerdo con el Estado la coloca en una situación distinta y por tanto es admisible una diferencia de trato, según el Tribunal Constitucional y el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, siempre que todas las confesiones puedan acceder a acuerdos similares. En este sentido, entendemos que no basta con un reconocimiento formal de esta posibilidad, sino que la misma debe analizarse a la luz del artículo 9.2 CE, que exige –en lo que ahora nos interesa– que los poderes públicos actúen para promover la efectividad de los derechos y la igualdad en su ejercicio. Debe tenderse a una equiparación del sistema de financiación de todas las confesiones, en la medida en que estas así lo deseen.

En último término, debería revisarse el papel del acuerdo como eje del sistema de regulación de las relaciones entre el Estado y las confesiones religiosas. Más allá de particularidades específicas de cada culto, y sin dejar de lado la conveniencia de fomentar la participación de las confesiones en la definición del marco regulatorio que les afecta (participación que, en todo caso, debería auspiciarse en todos los ámbitos del ordenamiento y en relación a todos los grupos sociales relevantes), el régimen tributario aplicable debería estar regulado en la normativa de cada tributo o en la propia Ley 49/2002 a través de una cláusula que determine bajo qué condiciones se aplicarán dichos beneficios a las

confesiones. El horizonte debería ser lo que se ha venido a llamar un modelo de derecho común, donde los mecanismos de financiación sean completamente homogéneos en el caso de la financiación indirecta. La financiación directa, por su parte, debe revisarse sin más dilación, porque un mecanismo de asignación reconocido solo a la Iglesia católica y con carácter permanente en la práctica es contrario al Acuerdo sobre Asuntos Económicos de 1979 y al espíritu, si no a la literalidad, del principio de aconfesionalidad del Estado español.

## 7. BIBLIOGRAFÍA

AJA FERNÁNDEZ, Eliseo, “El art. 149.1.1 de la Constitución como cláusula de cierre del principio de igualdad social”, *La Función del artículo 149.1.1 de la CE en el sistema de distribución de competencias*. Seminario celebrado en Barcelona el 7 de junio de 1991, Barcelona: Institut d’Estudis Autònoms, 1992, pp. 27-46.

CABELLOS ESPIÉRREZ, Miguel Ángel, “La relación derechos-Estado autonómico en la Sentencia sobre el Estatuto valenciano”, *Revista d’estudis autonòmics i federals*, núm. 7 (2008), pp. 106-144.

CALVO SALES, Teresa, *El impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras. La mayoría de edad del ICIO*, 1ª edición, El Consultor, Madrid, 2007.

CEBRIÁ GARCÍA, María Dolores, “La exención de las confesiones religiosas en el Impuesto sobre bienes inmuebles”, *Quincena Fiscal*, núm. 8 (2013), pp. 95-130.

COMBALÍA, Zoila, “Financiación de las confesiones no católicas en el derecho español”, *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, vol. X (1994), pp. 431-446.

CUBERO TRUYO, Antonio, y SANZ GÓMEZ, Rafael, “La asignación tributaria a la Iglesia Católica a través de la declaración del IRPF”, *La libertad religiosa en el Estado social*, 1ª edición, Tirant lo Blanch, Valencia, 2008.

MANZANO SILVA, ELENA, Y VALENCIA CANDALIJA, RAFAEL, “Régimen de exenciones de las confesiones religiosas en el Impuesto sobre Sociedades”, *Anuario de la Facultad de Derecho*, vol. XXIII (2005), pp. 33-67.

MARAÑA SÁNCHEZ, José Q., “El IBI y las confesiones religiosas. STC 207/2013, de 5 de diciembre”. *El consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, núm. 6 (2014), pp. 714-720.

MORÓN PÉREZ, María del Carmen, “Los beneficios fiscales de las confesiones religiosas a la luz del ordenamiento constitucional y comunitario”, *Impuestos*, núm. 5 (2009), pp. 15-44.

MOTILLA DE LA CALLE, Agustín, “Algunas reflexiones en torno a los proyectos de acuerdo entre el Estado y las confesiones religiosas evangélica y

judía”. *Diario La Ley*, núm. 1 (1991), pp. 935-947.

PÉREZ CALVO, Alberto, “El Tramo del IRPF destinado a ¿otros Fines de Interés Social?: a propósito de una reciente proposición no de ley”. *Revista española del tercer sector*, núm. 2 (2006), pp. 13-50.

RODRÍGUEZ BLANCO, Miguel, “Documento para el debate: Qué cambiar de la Ley Orgánica de Libertad Religiosa”. *Jornadas sobre la posible reforma de la Ley Orgánica de Libertad Religiosa*, Fundación Ciudadanía y Valores, 27 de noviembre de 2008, pp. 1-22.

RUIZ HIDALGO, Carmen, “Asignación tributaria de la iglesia católica en el ámbito tributario y presupuestario”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 1 (2000), pp. 21-49.

TORRES GUTIÉRREZ, Alejandro, “Contradicciones del modelo laico español de relaciones Estado-confesiones religiosas”, *La Laicidad*, 1ª edición, Dykinson, Madrid, 2014, pp. 91-122.

VEGA GUTIÉRREZ, Ana María, “El registro de Entidades Religiosas y la promoción de la libertad religiosa colectiva”, *Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional*, núm. 19 (2002), pp. 25-72.

VILLAVARDE MENÉNDEZ, Ignacio, “La función de los derechos fundamentales en el marco del Estado de las Autonomías”, *Revista d’estudis autonòmics i federals*, núm. 5 (2007), pp. 203-239.

