

***Régimen Fiscal de las Confesiones Religiosas en España, de
Alejandro Torres Gutiérrez, editorial COLEX, 2001, 312 págs.***

Jose Antonio RODRÍGUEZ GARCÍA
Profesor Titular de Derecho Eclesiástico del Estado
Universidad Rey Juan Carlos.

Esta obra objeto de recensión analiza una de las cuestiones centrales del Derecho Eclesiástico del Estado en nuestro país y qué sin duda sirve para determinar el grado de cumplimiento de los principios de libertad e igualdad religiosas y el principio de laicidad del Estado. Así como para concretar, con claridad, como se articula el principio de cooperación con las confesiones religiosas. Creo que es un banco de pruebas fundamental en dicha disciplina académica.

Esta obra se divide en dos partes. La primera parte dedicada al estudio del régimen fiscal de las confesiones religiosas en el Derecho Comparado (pp. 27-85). Dividida a su vez en cuatro capítulos dedicados, respectivamente, a Alemania, Italia, Francia y Estados Unidos. La segunda parte se denomina “régimen fiscal de las confesiones religiosas vigente en España” (pp. 87-248), estructurado en ocho capítulos¹⁰²⁶. La obra termina recopilando una serie de conclusiones y realizando, el autor, una propuesta de lege ferenda en esta materia fiscal.

La obra está prologada por el catedrático de Derecho Eclesiástico del Estado Dionisio LLAMAZARES FERNÁNDEZ. Dicho prologo recoge, magistralmente, los problemas básicos y esenciales sobre esta materia y, en gran parte, hace innecesaria esta recensión. El profesor LLAMAZARES anticipa dos conclusiones:

¹⁰²⁶ .- En esta obra no se recoge la historia del régimen fiscal de las confesiones religiosas en España estudiado amplia y brillantemente en la obra del mismo autor: *Iglesia y Fisco en la Historia de España*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, 2000, 622 págs.. No obstante, en la obra que se recensiona se realizan las convenientes referencias, generalmente, al Concordato de 1953 para comprender el mantenimiento de algunos privilegios que encuentra su fundamento exclusivamente en el devenir histórico.

primera: “la plena justificación de las exenciones fiscales y de las desgravaciones por donaciones hechas a las confesiones religiosas” (...) y,

segunda: “equiparación del régimen fiscal de confesiones religiosas y filosóficas, de un lado y, de otro, de ambas con el de las entidades sin ánimo de lucro y de interés general” (p. 24).

De la Primera Parte dedicada al Derecho Comparado se estudia el modelo alemán (pp. 29-36) basado por una parte en el impuesto religioso (Kirchensteuer) y, por otra, en los incentivos fiscales a las donaciones realizadas a favor de las confesiones religiosas que se pueden deducir de los respectivos impuestos sobre la renta de las personas físicas y de sociedades. El modelo italiano (pp. 37-61) es más similar al modelo español en cuanto a la financiación de las confesiones religiosas, fundamentado en la asignación tributaria. Por determinación del artículo 7 (Iglesia católica) y artículo 8 (demás confesiones no católicas) de la Constitución italiana las relaciones del Estado con las confesiones quedan sometidas al principio de bilateralidad. Este principio provoca que el régimen fiscal beneficioso sólo lo disfrutaran las confesiones con acuerdos de cooperación; llegándose incluso a legitimar tal tratamiento diferenciado por parte de la Corte constitucional italiana, a pesar de la existencia de una manifiesta vulneración del principio de igualdad. El modelo francés (pp. 63-73) se basa en el otorgamiento de beneficios fiscales a las donaciones realizadas a favor de las confesiones religiosas e, incluso, algún autor ha puesto en cuestión dichos beneficios por vulneración del principio de laicidad. El modelo estadounidense (pp. 75-85) responde, en palabras de autor, a un generosísimo régimen de beneficios fiscales a las donaciones realizadas a favor de las confesiones; no obstante, se recalca la implicación económica del creyente en la solución del problema (p. 76)¹⁰²⁷. En la doctrina y jurisprudencia estadounidense se ha suscitado la cuestión sobre si las

¹⁰²⁷ .- Sin sensibilización y estímulo de los creyentes no se puede conseguir la autofinanciación de las confesiones religiosas más en un país como el nuestro donde no existe la convicción de que los creyentes católicos deben sufragar con los gastos de su Iglesia a pesar de la obligación contenida en el canon 222. 1.: “Los *fieles* tienen el deber de ayudar a la Iglesia en sus necesidades, de modo que disponga de lo necesario para el culto divino, las obras de apostolado y de caridad y el conveniente sustento de los ministros” y el canon 1260: “La Iglesia tiene el derecho nativo de exigir de los *fieles* los bienes que necesita para sus propios fines”.

exenciones fiscales que disfrutaban las confesiones religiosas son contrarias a la no establishment clause pues “constituirían una forma de subsidio administrado a través del sistema fiscal” (p. 84).

En este punto, creo necesario realizar alguna diferenciación entre el modelo estadounidense y el modelo francés respecto del sistema de deducciones e incentivos fiscales que se otorgan a las entidades sin ánimo de lucro y, en particular, a las confesiones religiosas.

El modelo estadounidense prioriza claramente a la sociedad civil otorgando un generosísimo régimen de beneficios fiscales a las entidades sin ánimo de lucro. Responde, en definitiva, a la consolidación del “Estado mínimo” reflejo de los principios de individualismo y neoliberalismo. Dicho modelo no puede por menos que ser insuficiente e incompleto.

En el modelo francés “la cooperación económica del Estado con las confesiones, se limita en la práctica a una vertiente indirecta, consistente en permitir una reducida deducibilidad de las donaciones realizadas a las mismas, por parte de las personas físicas o jurídicas, en su declaración del Impuesto sobre la Renta y de Sociedades, respectivamente” (p. 64). Esta “reducida deducibilidad” permite al Estado francés contar con más recursos al contrario de lo que ocurre en el modelo estadounidense. El Estado francés pretende garantizar el interés general llegando, en cumplimiento de los principios del Estado del Bienestar y en aplicación del principio de igualdad, a todos los ciudadanos.

Por ende, no conviene olvidar que la primera definición que realiza nuestra Constitución de España es que se constituye en un Estado social (artículo 1.1. CE). La conclusión es obvia, a mi juicio, si el modelo español tiene que elegir entre ambos sistemas, estadounidense o francés, sin duda, debe recepcionar este último.

Estas aportaciones resumidas y puestas en común se recogen en las conclusiones de esta obra (pp. 251-256) y sirven para comprobar dos cuestiones, entre otras muchas, de sumo interés:

La diferenciación entre ingresos de las confesiones religiosas, procedentes del ejercicio de actividades típicamente económicas (con ánimo de lucro), de aquellos ingresos que se originan de actividades

exclusivamente religiosas y que no tengan ánimo de lucro. Los primeros estarán sometidos a gravamen y no los segundos (p. 252). Amplio régimen de incentivos fiscales a las donaciones realizadas a las confesiones religiosas mediante deducciones en los impuestos sobre la renta de las personas físicas y de sociedades (pp. 253-254).

La Segunda Parte dedicada, como hemos anticipado, al régimen fiscal de las confesiones religiosas vigente en España se inicia con la descripción del modelo constitucional de relaciones Estado-confesiones religiosas y la configuración general del régimen fiscal de las confesiones religiosas en España. En este capítulo se hace una descripción de los principios constitucionales (principio de libertad religiosa, principio de igualdad y principio de laicidad). En torno a estos dos últimos principios es donde surgen más problemas. Uno, vendría determinado por la asignación tributaria que se establece con carácter exclusivo para la Iglesia católica. Otro, por el reconocimiento de un régimen fiscal específico para las cuatro confesiones religiosas, con acuerdos de cooperación, que implica una clara vulneración del principio de igualdad y de libertad religiosas, al hacerse depender la existencia de acuerdo para el disfrute de beneficios fiscales. En consecuencia, solo los creyentes de estas confesiones están disfrutando de mejores condiciones para el ejercicio de su libertad religiosa. Lo que no se puede entender es que si lo que se declara exentas de tributación son las actividades exclusivamente religiosas sin ánimo de lucro y se equipara el régimen fiscal de las confesiones religiosas con acuerdos de cooperación al régimen de las entidades de interés público y sin ánimo de lucro; para un Estado laico o neutral es idéntica que dicha actividad religiosa o de culto venga desarrollada por una confesión con acuerdos o sin ellos; lo único que el Estado, en principio, puede determinar es si dicho grupo es o no religioso y, si es un grupo religioso, proceder a su inscripción en el Registro del Ministerio de Justicia. De esta inscripción se deriva que el Estado considera que todos los grupos religiosos inscritos realizan actividades religiosas susceptibles de aplicación del régimen fiscal del que disfrutaban las entidades sin ánimo de lucro. Esta manifiesta vulneración del principio de igualdad será constantemente denunciada por el autor tanto en este primer momento como en el estudio pormenorizado de cada impuesto proponiendo “la configuración de un régimen fiscal de derecho común puro para todas las confesiones” (p. 99). Este Capítulo continua con la descripción de las soluciones doctrinales propuestas como fundamento del régimen de beneficios fiscales a las confesiones

religiosas, señalando el autor que la única justificación de los beneficios fiscales se encuentra “en contribuir a la facilitación de la realización de todos y cada uno de los derechos fundamentales, entre ellos, la libertad religiosa” (pp. 106-107). A lo que habrá que añadir un segundo criterio, que dicha actividad se realice sin ánimo de lucro. Este Capítulo termina con una serie de consideraciones sociológicas que recogen el estudio realizado por GONZÁLEZ BLASCO y GONZALO-ANLEO en 1992. Este estudio aporta una serie de conclusiones realmente llamativas sobre la realidad sociológica en cuestiones directamente relacionadas con este ámbito fiscal. Este estudio sociológico se recoge por parte del autor en unos magníficos cuadros y gráficos que facilitan enormemente la comprensión de los datos facilitados.

Los siguientes capítulos se dedican al análisis riguroso y pormenorizado tanto de la legislación y jurisprudencia como de la doctrina de todo el régimen tributario español. El primer impuesto estudiado es el IRPF donde se constata la sujeción y no exención en el IRPF de las remuneraciones de los ministros de culto, circunstancia perfectamente congruente con el modelo laico español y que le servirá al autor para poner en cuestión la constitucionalidad de otras exenciones referidas a los ministros de culto (por ejemplo, las viviendas de los ministros de culto y el I.B.I.). En este capítulo se analiza la asignación tributaria de la Iglesia católica, que aunque no sea propiamente una materia fiscal sino de financiación de las confesiones, el autor no deja pasar la oportunidad para hacer unas precisiones que compartimos:

No se puede configurar el servicio religioso como servicio público así lo ha entendido porque no podía ser de otra manera el Tribunal Constitucional.

Partiendo esta premisa “los contribuyentes que ponen la cruz a favor de la Iglesia católica están contribuyendo en menor medida al sostenimiento de los gastos públicos que el resto de los ciudadanos, pues pueden detraer el 0,5239% de su cuota tributaria del sostenimiento de los gastos públicos, algo que está vedado al resto de los contribuyentes” (p. 125).

En esta materia, considera el autor que sólo la configuración *temporal* de este sistema de asignación tributaria permite su compatibilidad con el principio de laicidad. Discrepo en este punto porque, por una parte, no se puede entender que la Iglesia católica no consiga su

autofinanciación mañana mismo¹⁰²⁸ y, por otra, que la Iglesia católica no ha hecho nada para conseguir la autofinanciación desde 1979. En la Constitución, no lo olvidemos, no aparece que el principio de laicidad tenga un carácter transitorio y si la ley no discrimina no lo debemos hacer nosotros. Además no se puede olvidar la manifiesta vulneración del principio de igualdad y de libertad de conciencia de creyentes no católicos y de no creyentes. Por todo ello, el Estado no puede seguir perpetuando la vulneración de estos derechos. Recomiendo en este punto el análisis de los anexos de esta obra sobre la asignación tributaria que son absolutamente clarificadores (pp. 277-299).

En el análisis del IRFP se incide en los beneficios fiscales (deducciones en la cuota) por las donaciones realizadas a favor de las confesiones religiosas, exclusivamente las confesiones que tienen acuerdos de cooperación. El sistema instaurado por la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la participación privada en actividades de interés general que ha sido recepcionado por la Ley 40/1998, del IRPF, es según el autor el sistema de financiación que solucionaría los problemas del modelo español al hacer recaer en las donaciones de los particulares la financiación de las confesiones religiosas, pero volvemos a insistir con el autor que dicho sistema se debería extender a todas las confesiones religiosas.

El Capítulo VII lo dedica al Impuesto de Sociedades. En relación a este impuesto lo realmente importante es diferenciar correctamente entre las actividades de naturaleza económica y las que tiene un carácter estrictamente religioso. Las primeras actividades merecerán el calificativo de rentas sujetas y no exentas; es decir, estarán sometidas a tributación. La calificación religiosa del sujeto pasivo no impide el nacimiento del hecho imponible (p. 146). Y “las rentas que acceden a las arcas de una confesión religiosas como

¹⁰²⁸ .- Cfr. AMÉRIGO CUERVO-ARANGO, F.: “para alcanzar la cantidad necesaria para la autofinanciación, 20.000 millones de pesetas, bastaría que el 50 % de los declarantes de la Iglesia católica donasen 10.000 pesetas; dicho más claramente, bastaría que dos millones de contribuyentes se comprometiesen a entregar a la Iglesia 835 pesetas mensuales”. Vid. diario EL PAIS, de 24 de mayo de 1998, suplemento Domingo, p. 16. Actualizando las cantidades son 11.109.169,88 € de anticipo mensual destinado a la Iglesia católica con lo que la cantidad a aportar mensualmente por sólo 2 millones de creyentes católicos sería de 5,56 €.

consecuencia del desarrollo de una actividad religiosa, y que a ella vayan destinadas, merecerán la equiparación de trato al régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro” (p. 147). Es decir, se equiparán a las entidades sin ánimo de lucro y deben, por tanto, las actividades estrictamente religiosas responden a esa falta de lucro. Queda, por último, sin resolver “la inexistencia de un suficiente control, por medio de retenciones en la base, de aquellas actividades que las confesiones religiosas recaudan de sus fieles y que se destinen de facto a la retribución de sus pastores” (p. 146).

En el Capítulo VIII se analiza el Impuesto sobre sucesiones y donaciones. Este impuesto debería de ser el instrumento para lograr la autofinanciación de las confesiones, pero no sólo reservado a las confesiones con acuerdos de cooperación.

El autor destaca, en el Capítulo IX, que la regulación del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados que se hace en el Acuerdo con la Iglesia católica de 1979 sobre Asuntos Económicos ha venido a ampliar los supuestos reconocidos a esta confesión en el Concordato de 1953 estableciéndose en consecuencia un trato privilegiado para la misma.

En el Capítulo X dedicado al I.V.A. estudia uno de los problemas que suscita este impuesto que consiste en lo que sigue. Cuando se firman los Acuerdos con la Iglesia católica de 1979 no existía este impuesto y, en la regulación de este impuesto (VI Directiva Comunitaria del IVA de 17 de mayo de 1977) no se recoge la no sujeción ni la exención de los bienes destinados al culto (católico, en este caso). Este hecho supone una manifiesta contradicción entre el Acuerdo con la Iglesia católica y la Directiva Comunitaria, con lo que habría que estar a lo dispuesto en el artículo 307 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea y, consecuentemente, el Estado español debe tender a hacer posible la armonización fiscal. Lo más sorprendente es que ha sido el propio Estado, de forma unilateral, durante los Gobiernos socialistas, el que ha consolidado este privilegio, y lo ha extendido, interpretando de forma amplia el concepto “objetos destinados al culto”. En todo caso, de ser cierto que “el mantenimiento de la situación actual de no sujeción al IVA de las adquisiciones de objetos destinados al culto católico, es de relativo beneficio para la Iglesia, pues quienes realicen ventas de dichos objetos, al no poder repercutir el I.V.A. que han

soportado, tenderán a aumentar el precio de venta de los mismos, pues de lo contrario disminuiría su beneficio económico” (p.183) no entendemos como la Iglesia católica no se ha puesto de acuerdo con el Estado para modificar en este punto el Acuerdo ¡Quizás porque si se inicia el camino de las reformas o modificaciones de los Acuerdos con la Iglesia católica puede abrir la vía para continuar con otras materias más controvertidas!

El Capítulo XI está dedicado a los impuestos locales (I.B.I., I.A.E., Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica, Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras; Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana). De estos impuestos destacan dos cuestiones, directamente relacionadas con el I.B.I.: la exención de las viviendas de los ministros de culto, que consideramos, al igual que el autor, que no existe suficiente base para otorgarles este privilegio con vulneración de los principios de igualdad y de laicidad del Estado, no existiendo tal exención en el Derecho Comparado. Y, la segunda, la exención de huertos y jardines de titularidad eclesiástica de hasta dos hectáreas de extensión. “Inmuebles que muy difícilmente presentan una conexión directa con el ejercicio del derecho fundamental de libertad religiosa, que supuestamente justifica la concesión del beneficio fiscal” (p. 207).

El último capítulo se destina a las tasas y las contribuciones especiales. Sobre las tasas no se dispone la exención a favor de las confesiones religiosas. La razón se encuentra en que el establecimiento de una tasa obedece al principio de beneficio que la actividad del sector público produce al obligado al pago de las mismas y no al principio de capacidad de pago. A pesar de este principio general de no contemplar exenciones fiscales de las tasas un reciente estudio de la Dirección General de Asuntos Religiosos, así como en algunas reuniones de la Comisión Asesora de Libertad Religiosa han propuesto a las distintas Administraciones la conveniencia de suprimir o de establecer exenciones para las confesiones en algunas tasas existentes, lo que siguiendo al autor parece “augurar el riesgo de retrotraer a formulas privilegiadas de inmunidad fiscales subjetivas ad hoc respecto de las confesiones religiosas” (p. 242). Con otras palabras, lo que se pretende es la equiparación entre Administraciones Públicas y Confesiones Religiosas, hecho vedado por la Constitución.

Respecto a las contribuciones especiales sorprende, por la vulneración manifiesta de la Constitución, que se reconozca el privilegio de la exención a las confesiones religiosas con acuerdos cooperación y no se reconozca ni a las entidades de interés público y sin ánimo de lucro.

Las propuestas de lege ferenda, realizadas por el autor después, de recopilar las conclusiones serían (pp. 271-273):

1.- Por imperativo del principio de igualdad de los ciudadanos y de laicidad del Estado, y legitimado por el ejercicio del derecho fundamental de libertad religiosa, se hace necesario adoptar un modelo fiscal de referencia común a todas las confesiones religiosas, el propio de las entidades sin ánimo de lucro, y por equiparación a ellas.

2.- La sustitución del actual régimen fiscal acordado por otro de Derecho común. Lo que implica la necesidad de revisar la viabilidad del sistema de acuerdos de cooperación entre el Estado y las confesiones religiosas, pues son instrumentos que consolidan o establecen privilegios y limitan la plena soberanía del Estado. En fin, la propuesta del autor si consigue, desde nuestro punto de vista, lo que pretende “una regulación positiva más racional, simplificada, clara, y con una mejor estructura lógica” (p. 273).

No se puede olvidar que toda esta materia se encuentra dentro de la actividad de fomento; es decir, dicha regulación tiene como objetivo fomentar una actividad de utilidad pública o interés general o promover la consecución de fines públicos. Siguiendo la jurisprudencia constitucional los fines religiosos no son fines públicos, ni de utilidad pública ni de interés general y no se pueden confundir unos con otros (vid. artículo 42.1.a) de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre y artículo 32. 1.a) de la Ley orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación). Lo único que justifica esta regulación es el facilitar la consecución del ejercicio real y efectivo de la libertad religiosa en condiciones de igualdad para todos (creyentes y no creyentes; es decir, sin discriminaciones por motivos religiosos) y teniendo presente el principio de neutralidad del Estado en el ámbito religioso. Para respetar estos principios (libertad, igualdad y laicidad) en este ámbito fiscal al Estado se le ofrece una única opción: las ayudas indirectas (exenciones, desgravaciones, deducciones o bonificaciones) dirigidas a hacer real y efectiva el derecho de libertad religiosa; no, por tanto, puede establecer ayudas

directas (subvenciones). La razón se encuentra en que dichas ayudas indirectas no implican que el Estado intervenga directamente en el aumento ni en la disminución del patrimonio de las confesiones religiosas. Pero las confesiones religiosas sólo podrán disfrutar de aquellas ayudas indirectas que se les reconozca a las entidades de interés público y sin ánimo de lucro con lo que quedan salvaguardados los principios constitucionales de igualdad y de laicidad del Estado. Otra cuestión es si los criterios para determinar si nos encontramos ante una entidad sin ánimo de lucro sean adecuados o no (artículo 42.1., principalmente la letra b) de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones).

Esta obra se podría concluir con el lema que la encabeza “Caesaris Caesari, Dei Deo”; es decir, consagra en este ámbito, también, la secularización. “La secularización, siguiendo a Hannah ARENDT, como acontecimiento histórico tangible no significa otra cosa que la separación de Iglesia y Estado, de religión y política, y ello, desde un punto de vista político, implica una vuelta a la primitiva actitud cristiana (“dad al César lo que es del César y a Dios lo que es de Dios”) más que la desaparición de la fe en la trascendencia o un nuevo interés enfático por las cosas de este mundo”¹⁰²⁹.

En palabras (que comparto) del prologuista, el profesor LLAMAZARES, el autor realiza una “rigurosa y minuciosa descripción radiográfica de la legalidad vigente en España, para sobre esta base analizar su congruencia, y no sólo sus posibles contradicciones, con los principios constitucionales y hacer importantes propuestas de modificación de iure condendo” (p.21). Esta obra, es sin duda, una obra de referencia obligada para el estudio de esta materia, en consecuencia, implica un punto de partida para el avance de la ciencia jurídica en este ámbito concreto, sujeta las conclusiones y las propuestas de reforma recogidas en esta obra a la lógica refutación.

El autor es, permítanme el símil, un “orfebre jurídico”, ha labrado minuciosamente las normas jurídicas, ha engarzado perfectamente la jurisprudencia y ha pulido su trabajo con la mejor doctrina.

¹⁰²⁹ - Vid. *The Human Condition*, The University of Chicago Press, Chicago, 1998, p. 253.

