

RÉGIMEN DE EXENCIONES DE LAS CONFESIONES RELIGIOSAS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Por D.^a ELENA MANZANO SILVA

*Becaria del Programa Nacional de Formación del Profesorado Universitario
del Ministerio de Educación, Ciencia y Tecnología*

Por D. RAFAEL VALENCIA CANDALIJA

*Doctorando del Departamento de Derecho Público
de la Universidad de Extremadura*

Resumen

El presente artículo tiene como objeto de estudio el tratamiento legal de las exenciones que en el Impuesto sobre Sociedades les han sido atribuidas a las Confesiones religiosas. Así, se realiza un exhaustivo análisis histórico de tales beneficios para posteriormente centrar nuestra atención en el régimen actualmente en vigor.

Abstract

The present article has as study object the legal treatment of the exemptions that in the Tax on Societies have been attributed them to the religious Confessions. Thus, an exhaustive historical analysis of such benefits is made later to focus our attention on the regime at the moment in vigor.

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DE LA EXENCIÓN
- III. TRATAMIENTO LEGAL DE LAS EXENCIONES
 - A) CONFESIONES RELIGIOSAS CON ACUERDO
 - B) CONFESIONES RELIGIOSAS SIN ACUERDO
- IV. CONSIDERACIONES FINALES

I. INTRODUCCIÓN

El Impuesto sobre Sociedades (I.S.) es un Tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava las rentas de las sociedades y demás entidades jurídicas¹. El precedente más remoto de gravamen de beneficios de las entidades jurídicas se remonta a 1845, año en que tuvo lugar la reforma tributaria Mon Santillán² en la que cobraron especial relevancia los gravámenes de los alquileres de los edificios o locales ocupados por tales entes.

Sin embargo no es hasta la entrada en vigor del Texto Refundido de 1922 cuando se establece un gravamen sobre la renta generada por la personas jurídicas, su vigencia se prolongará hasta 1957, fecha en la que tiene lugar una reforma tributaria a instancias del entonces Ministro Navarro Rubio, «que, por lo que afecta al Impuesto sobre Sociedades, determinó el nacimiento formal del Impuesto»³. Con la intención de dotar de simplicidad el régimen tributario existente se realizó en 1964 una nueva reforma tributaria, que dio lugar al Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades en 1967.

Este Texto no resolvía los problemas en toda su amplitud, con lo que seguía adoleciendo de ciertas carencias. Para paliar las mismas, en 1977 se promulga la ley 50/1977 de 14 de noviembre, con cuatro cometidos básicos⁴:

- La regularización voluntaria de la situación fiscal.
- El levantamiento del secreto bancario.
- La introducción del Impuesto del Patrimonio.
- El establecimiento del Delito Fiscal.

El principal logro de la Ley 50/1977 fue la incorporación al proceso regularizador de la mayoría de las sociedades; se consiguió así el saneamiento de las contabilidades y se facilitó el gravamen de los beneficios declarados. Con la adopción de las mencionadas medidas comienza la instauración de un nuevo ré-

¹ Art. 1 del Real Decreto Legislativo 4/2004 de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. B.O.E. de 11 de marzo de 2004.

² Vázquez García Peñuela, J. M., «Precedentes Históricos», en González del Valle, J. M. e Ibán, I. C. (coords.), *Fiscalidad de las confesiones religiosas en España*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, págs. 63 y 64: «La reforma tributaria implantada por Mon, a partir, según parece, de las doctrinas de Ramón Santillán, llevó a cabo el paso de una ordenación hacendística propia del Antiguo Régimen a una más conforme con una Hacienda moderna».

³ Sanz Gadea, E., «Historia del Impuesto sobre Sociedades. Perspectivas de evolución», en AA.VV., *Manual del Impuesto sobre Sociedades*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2003, pág. 47.

⁴ *Ibidem*, pág. 49.

gimen tributario cuya culminación se da con la Ley 61/1978 de 27 de diciembre (en adelante Ley 61/78⁵).

La entrada en vigor de esta Ley produce un cambio significativo en la sujeción al Impuesto sobre Sociedades, al ser las confesiones religiosas consideradas sujetos pasivos del Tributo. En este sentido se pronuncia la sentencia de la Audiencia Nacional de 7 de marzo de 2002 en su fundamento jurídico tercero, al indicar que *«la ley 61/78 de 27 de diciembre reguladora del Impuesto sobre sociedades... representó una ruptura sobre la tradición legislativa en el orden tributario anterior que de forma generalizada consideraba exentas del impuesto de sociedades las distintas entidades que se integraban dentro del concepto amplio de administración pública, así como a otros entes sin fin lucrativo... a la hora de definir a los sujetos pasivos consideró como tales “todos aquellos sujetos de derechos y obligaciones con personalidad jurídica que no estén sometidos al impuesto sobre la renta de las personas físicas” (art. 4 letra l). De esta forma desapareció toda referencia al ejercicio de una actividad mercantil con presupuesto básico de la tributación por el impuesto sobre sociedades como había ocurrido en la legislación anterior y esta nueva regulación motivó que el número de contribuyentes sujetos a este tributo se ampliara notablemente, incluyendo en la misma, entidades sin fin lucrativo»*⁶.

El Capítulo Tercero de Título Primero de la Ley 61/78, rubricado Sujeto Pasivo, contiene en su art. 5 el Régimen de exenciones, incluyendo en la letra b) del apartado segundo a la Iglesia Católica y a las Asociaciones Confesionales no católicas legalmente reconocidas. El alcance de la exención es detallado hasta conllevar su prácticamente anulación al indicar en el párrafo segundo de este apartado que *«la exención no alcanzará a los rendimientos que estas entidades pudieran obtener por el ejercicio de explotación económica ni a los derivados de su patrimonio cuando su uso se halle cedido, ni tampoco a los incrementos de patrimonio»*. A continuación define qué va a ser entendido por rendimiento de una explotación económica abarcando a *«todos aquellos que procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno sólo de estos factores supongan por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios»*.

El 28 de julio de 1976⁷ se firma un Acuerdo entre la Santa Sede y el Estado Español en el que se pone de manifiesto la necesidad de establecer un nuevo régimen de relaciones Iglesia Católica-Estado. La consagración de este sistema de relaciones se logra con la promulgación de la Constitución española en 1978, en la que se hace efectivo el reconocimiento del derecho a la libertad religiosa y del principio de cooperación del Estado, no sólo con la Confesión mayoritaria, la católica, sino con el resto de confesiones religiosas, al declararse la aconfesionalidad en el Estado español.

⁵ B.O.E. de 30 de diciembre de 1978.

⁶ Sentencia de la Audiencia Nacional de 7 de marzo de 2002 (J.T. 2002/693).

⁷ B.O.E. de 24 de septiembre de 1976.

La consolidación de este nuevo sistema de relaciones entre la Iglesia Católica y el Estado español se logra mediante la firma de los siguientes Acuerdos el 3 de enero de 1979⁸:

- Acuerdo sobre Enseñanza y los Asuntos Culturales.
- Acuerdo sobre Asuntos Jurídicos.
- Acuerdo sobre Asuntos Económicos (en adelante A.A.E.).
- Acuerdo sobre la Asistencia Religiosa a las Fuerzas Armadas y Servicio Militar de Clérigos y Religiosos.

La Ley Orgánica de Libertad Religiosa 7/1980 de 5 de julio⁹ (L.O.L.R.) contiene en su art. 7 la posibilidad de que el Estado haga efectivo el principio de cooperación con las confesiones religiosas a través de la adopción de Acuerdos, limitándose esta posibilidad a aquellas confesiones que se encuentren debidamente inscritas en el Registro de Entidades Religiosas (en adelante R.E.R.) y que hayan alcanzado un notorio arraigo en la sociedad española, debido al número de creyentes y a la extensión de su credo.

El 10 de noviembre de 1992 se formalizan por medio de tales instrumentos las relaciones¹⁰ con las confesiones religiosas no católicas que cumplían las exigencias requeridas y deseaban regular sus relaciones con el Estado español. Éstas eran la Comunidad evangélica, la judía y la musulmana, que con la finalidad de facilitar el trámite de negociaciones deciden agruparse, formando así la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España (F.E.R.E.D.E.), para los protestantes, la Federación de Comunidades Israelitas (F.C.I.) para los judíos y la Comisión Islámica de España (C.I.E.), para los musulmanes.

En lo que a la Iglesia Católica se refiere es el A.A.E. el encargado de regular el régimen fiscal que le va a ser aplicado. Los supuestos de no sujeción, aquellos en los que la conducta del sujeto pasivo no implica la realización del hecho imponible que originaría el nacimiento de la obligación tributaria, se encuentran en el art. 3 del mencionado acuerdo¹¹. El art. IV establece las

⁸ B.O.E de 15 de diciembre de 1979.

⁹ B.O.E. de 24 de julio de 1980.

¹⁰ Ley 24/1992 de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la F.E.R.E.D.E. Ley 25/1992 de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado español con la F.C.I. Ley 26/1992 de 10 de noviembre por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado español con la C.I.E. Publicadas en el B.O.E. de 12 de noviembre de 1992.

¹¹ Art. 3 del A.A.E. de 3 de enero de 1979. *No estarán sujetas a los impuestos sobre la renta o sobre el gasto o consumo, según proceda:*

- a) *además de los conceptos mencionados en el artículo primero de este acuerdo, 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.*
- b) *La actividad de enseñanza, el Seminario diocesanos y religiosos, así como de las disciplinas eclesiásticas en universidades de la Iglesia.*
- c) *La adquisición de objetos destinados al culto.*

exenciones a favor de determinados entes de la Iglesia Católica, siendo éstos los siguientes:

- La Santa Sede.
- La Conferencia Episcopal.
- Las Diócesis.
- Las Parroquias.
- Otras Circunscripciones territoriales.
- Las Órdenes y Congregaciones Religiosas, los Institutos de Vida Consagrada y sus Provincias y sus Casas.

El texto del artículo en su apartado b) determina que el carácter de la exención «sea total y permanente» de los Impuestos reales sobre productos, sobre la renta y sobre el patrimonio; se introduce así una «aparente» exención absoluta sobre todo tipo de rentas, incluida por lo tanto la generada por los sujetos mencionados.

Esta exención total y permanente es atenuada de forma considerable con la redacción que se da a este artículo a continuación, al indicar lo siguiente:

«está exención no alcanzará a los rendimientos que pudieran obtener por el ejercicio de explotaciones económicas ni a las ganancias de capital, ni tampoco a los rendimientos sometidos a retención en la fuente por impuesto sobre la renta¹²».

De este modo, una exención que era calificada como total y permanente pasa a ser totalmente inoperante en la práctica, ya que las excepciones planteadas a la misma por la redacción del párrafo indicado la vacían totalmente de contenido. Se logra así una perfecta consonancia entre lo dispuesto en la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades y el texto de los Acuerdos, siendo éstos una copia del tenor literal de la Ley.

Para las entidades religiosas que no habían sido enunciadas en el artículo analizado se dispone en el art. V del Acuerdo que siempre y cuando se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social disfrutarán de las exenciones o beneficios fiscales que el ordenamiento jurídico tributario preveía para las entidades sin fin de lucro, así como para las entidades benéficas privadas.

Las entidades religiosas que habían sido enunciadas en el art. IV del A.A.E. iban a ser titulares de las exenciones contempladas por el texto del Acuerdo, sin que se hiciese referencia alguna a la aplicación de las exenciones que el

¹² Como pone de manifiesto la profesora Cebriá García, M., «en realidad estas excepciones venía a vaciar de todo su contenido a la declaración de exención», «Los Beneficios fiscales de la Iglesia Católica en el Impuesto sobre Sociedades», en *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, vol. XV, Madrid, 1999, pág. 237.

ordenamiento jurídico tributario adoptase para las entidades sin fines lucrativos y para las benéficas privadas.

De este modo la redacción de los arts. IV y V del A.A.E. presentaba la problemática de la existencia de grandes diferencias en los regímenes de exención de unas y otras entidades, de tal forma que las que en principio habían sido concebidas como «entidades menores» podrían llegar a gozar de mayores beneficios que las «entidades mayores», aquellas que constituían el llamado *núcleo básico* de la Iglesia Católica.

Para intentar solucionar la controversia suscitada el Ministerio de Economía y Hacienda dicta el 29 de julio de 1983 una Orden en la que se dispone que «las asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el art. 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 art. V del Acuerdo».

Para llevar a cabo lo dispuesto en el art. IV.I.B del A.A.E. entre la Santa Sede y el Estado español, así como desarrollar las relaciones de cooperación con la Iglesia Católica previstas en el art. 16.3 de la Constitución Española, ambas partes disponen concretar la aplicación a las entidades eclesíásticas del Impuesto sobre Sociedades mediante el Acuerdo de 10 de octubre de 1980¹³. A efectos de tramitación del Impuesto y por razones prácticas¹⁴, se entiende que el nivel más idóneo para determinar el sujeto pasivo de las entidades eclesíásticas sea el de diócesis y el de provincia religiosa¹⁵.

En lo que respecta a las confesiones religiosas distintas a las Iglesia Católica Española era necesario establecer un instrumento encargado de regular las relaciones entre el Estado Español y tales entidades. Como se indicó con anterioridad fueron la F.E.R.E.D.E., la F.C.I. y la C.I.E. las que suscribieron los respectivos acuerdos. Efectuando un análisis sistemático de cada uno de los Acuerdos, podemos concluir que su estructura es prácticamente idéntica a la del A.A.E., corrigiendo los errores en que incurría dicho texto, al aclarar que

¹³ Véase la Exposición de motivos del Acuerdo de 10 de octubre de 1980 sobre aplicación a las entidades eclesíásticas del impuesto sobre Sociedades B.O.E. de 9 de mayo de 1981, n.º 111/1981.

¹⁴ Como indica González del Valle, J. M., «la sujeción de estas entidades a los impuestos que gravan la renta obtenida por las personas jurídicas, lo que afecta en particular al impuesto sobre sociedades, como se recogía en el art. 5 de la ley 61/1978 de 27 de diciembre... hizo surgir una serie de dudas en el ámbito eclesial por las dificultades que podían surgir en la aplicación del impuesto a determinados entes teniendo en cuenta la peculiar estructura organizativa de la Iglesia. Para solucionar tales problemas se llegó al acuerdo de 10-X-1980 relativo al impuesto sobre sociedades, firmado, con carácter de acuerdo administrativo de ejecución apenas pasados unos meses desde la ratificación del Acuerdo Sobre Asuntos Económicos por el Parlamento». González del Valle, J. M.^a, *Derecho Eclesiástico Español*, Civitas, Madrid, 2002, pág. 210.

¹⁵ En este sentido Combalá Solís, Z., «Régimen Fiscal de las Confesiones Religiosas; Aspectos hacendísticos y tributarios», en *Manual de Derecho Eclesiástico del Estado*, Colex, Madrid, 1997, págs. 231-232.

sus entidades mayores tendrán los beneficios fiscales que prevea el ordenamiento jurídico a favor de las entidades sin fines lucrativos y las benéficas privadas¹⁶.

La única diferencia apreciable entre el A.A.E. con la Iglesia Católica y los acuerdos con las demás confesiones, es que en los últimos no se contemplan la no sujeción de los objetos destinados al culto. Como indica Puchades Navarro, «la causa de esta contradicción hay que buscarla en la circunstancia de que el A.A.E. se firmó antes de la profunda reforma de toda la imposición indirecta en España; en una situación en que una pieza clave de la imposición indirecta era el Impuesto de Lujo, que pretendía gravar el consumo suntuario, sí que tenía cabida la no sujeción de los objetos destinados al culto, ya que la adquisición de tales bienes no se producían efectivamente un consumo suntuario. Sin embargo, con la desaparición del Impuesto sobre el Lujo y sobre el Tráfico de Empresas, y su sustitución por el nuevo Impuesto Sobre el Valor Añadido, tal supuesto de no sujeción no puede mantenerse técnicamente¹⁷».

La causa por la que se mantiene la no sujeción de los objetos destinados al culto para la Iglesia Católica, es porque así se contempla en el Acuerdo sobre Asuntos Económicos, Acuerdo celebrado entre Sujetos con personalidad jurídica internacional y que no es susceptible de modificación unilateral, teniendo sus disposiciones la primacía propia de un Tratado Internacional con respecto a las de producción interna estatal.

La normativa recogida por la Ley 61/1978, en lo que al tratamiento legal de las exenciones se refiere, va a resultar de aplicación subsidiaria al régimen contenido en los Acuerdos (Iglesia Católica y resto de confesiones), sin embargo veíamos como el Texto de los acuerdos reflejaba la literalidad de la mencionada Ley, por lo que carece de especial relevancia la aplicación de este régimen subsidiario.

Con la finalidad de clarificar el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y para incentivar la participación privada en actividades de interés general se dictó la Ley 30/1994 de 24 de noviembre¹⁸, que en virtud de lo expuesto en su disposición adicional quinta, resultaría de aplicación lo establecido en los arts. 48 a 58, haciendo referencia al Impuesto sobre Sociedades el contenido de los arts. 48 a 57.

La importancia alcanzada en los últimos años por el denominado «tercer sector», las entidades sin fines lucrativos y el mecenazgo, hizo necesaria la promulgación de una Ley que diese respuesta a las necesidades del momento.

¹⁶ Art. 11, apartados 4 y 5, de los Acuerdos de 10 de noviembre de 1992 con la F.E.R.E.D.E. y la F.C.I. y art. 11, apartado 4 del Acuerdo de la misma fecha con la C.I.E.

¹⁷ Puchades Navarro, M. A., «El Régimen Económico Fiscal», en AA.VV., *Acuerdos del Estado Español con los judíos, musulmanes y protestantes*, Universidad Pontificia de Salamanca, Salamanca, 1994, págs. 239-240.

¹⁸ B.O.E. de 25 de noviembre de 1994.

Así surgió la Ley 49/2002 de 23 de diciembre¹⁹ con la finalidad de *encauzar los esfuerzos privados en actividades de interés general de un modo más eficaz, manteniendo y ampliando algunos de los incentivos previstos en la normativa anterior y estableciendo otros nuevos, más acordes con las nuevas formas de participación de la sociedad en la protección, el desarrollo y el estímulo del interés general*²⁰.

En virtud de lo establecido en la Disposición Adicional novena de la mencionada Ley resultará de aplicación, tanto a la Iglesia Católica como al resto de confesiones religiosas que tengan suscritos Acuerdos de cooperación con el Estado Español, el régimen previsto en los arts. 5 a 15 de esta Ley, estando regulado en los arts. del 5 al 14 que régimen relativo al Impuesto sobre Sociedades.

II. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DE LA EXENCIÓN

Como se indicó en líneas anteriores, la Constitución Española de 1978, fundamentalmente debido a la inclusión entre su articulado del art. 16²¹, supone el paso de un Estado confesional a un Estado laico o aconfesional²², en el que ninguna confesión tendrá carácter estatal²³. Se establece por tanto un nuevo sistema de relaciones entre las confesiones religiosas y el Estado²⁴ en las que priman los principios básicos de «libertad e igualdad religiosa, laicidad del Estado y cooperación con las confesiones»²⁵. Con respecto a la cooperación, se ha de decir que es en la L.O.L.R. donde se establece la posibilidad de que el Estado pueda hacer efectivo el principio de cooperación con las confesiones religiosas a través de la adopción de acuerdos²⁶.

Hoy en España, la cooperación económica estatal respecto de las confesiones tiene lugar fundamentalmente a través de dos vías, la llamada financiación

¹⁹ B.O.E. de 24 de diciembre de 2002.

²⁰ Exposición de Motivos de la Ley 49/2002 de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo.

²¹ Art. 16.1. *Se garantiza la libertad ideológica, religiosa y de culto de los individuos y las comunidades sin más limitación, en sus manifestaciones, que la necesaria para el mantenimiento del orden público protegido por la ley.* Art. 16.2. *Nadie podrá ser obligado a declarar sobre su ideología, religión o creencias.* Art. 16.3. *Ninguna confesión tendrá carácter estatal. Los poderes públicos tendrán en cuenta las creencias religiosas de la sociedad española y mantendrán las consiguientes relaciones de cooperación con la Iglesia Católica y las demás confesiones.*

²² Ibán, I. C., Prieto Sanchís, L., y Motilla, A., *Derecho Eclesiástico*, Mc Graw Hill, Madrid, 1997, pág. 28.

²³ Torres Gutiérrez, A., «La tributación de las Confesiones Religiosas en el Impuesto Sobre Sociedades», en *Estudios en Homenaje al Profesor Martínez Valls*, vol. II, Alicante, 2000, pág. 706.

²⁴ Como indica Rossell, J., «La Constitución sienta la Bases de un Estado social y de derecho y establece una nuevo sistema de relaciones Estado-Iglesia, creándose las condiciones necesarias para la existencia de una auténtica libertad religiosa», «Breves Reflexiones acerca de la situación de las Minorías Religiosas en España» en *Anuario de la Facultad de Derecho*, Universidad de Extremadura, vol. 19-20, 2001-2002, Cáceres, 2002, pág. 120.

²⁵ Combalía Solís, Z., «Financiación de las Confesiones no católicas en el Derecho Español», en *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, vol. X, Madrid, 1994, pág. 432.

²⁶ Art. 7, apartados uno y dos, de la L.O.L.R.

directa por una parte, régimen, del que sólo la Iglesia Católica disfruta, a través de un método de asignación tributaria, según el cual «la cantidad recaudada por asignación tributaria, se complementa por el sistema de dotación presupuestaria»²⁷. Por otra parte, un sistema de financiación indirecta o de beneficios fiscales, aplicados tanto a la Iglesia Católica como a las confesiones acatólicas con Acuerdo de cooperación. Trataremos de dar a continuación una breve descripción de ambos sin necesidad de llevar a cabo un análisis exhaustivo, pues se pretende que esta breve exposición, pueda servirnos como hilo conductor a la hora de fundamentar constitucionalmente los citados beneficios fiscales.

La política económica que un Estado puede llevar a cabo en cuanto a la cooperación con las confesiones religiosas se traduce en varias fórmulas. Así, como decíamos en líneas anteriores, la financiación directa es una de ellas. Siguiendo la clasificación de Puchades Navarro²⁸, afirmaremos que entre los distintos modos de financiación directa podemos señalar:

- a) El sistema de impuesto eclesiástico, más propio de países de nuestro entorno como Alemania o Austria²⁹.
- b) La asignación tributaria o la participación en impuesto del Estado³⁰. Éste es el sistema que actualmente está en vigor en España para la Iglesia Católica³¹.
- c) La Dotación presupuestaria, que consiste en la consignación en los Presupuestos Generales del Estado de una determinada cantidad destinada a la financiación de la Confesión religiosa³².
- d) Otras subvenciones, «ya sean generales o finalistas, del Estado y de otras Administraciones públicas»³³.

²⁷ Cebriá García, M., *La autofinanciación de la Iglesia Católica en España. Límites y posibilidades*, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 1998, pág. 99.

²⁸ Puchades Navarro, M. A., *El Régimen Económico Fiscal...*, op. cit., págs. 231-233.

²⁹ En este sentido y como afirma Cebriá García en Alemania, la principal fuente de ingresos la constituye el impuesto eclesiástico que las confesiones religiosas tienen derecho a exigir a sus fieles. En líneas posteriores, la autora pone de manifiesto el precepto constitucional que sirve de base y fundamentación jurídica a esta forma de financiación y así, la Ley Fundamental de Bonn de 23 de enero de 1949 reconoce en su art. 140, remitiéndose al art. 137 de la Constitución de Weimar de 11 de agosto de 1919, que «*las Confesiones religiosas que son corporaciones de Derecho Público, tienen el derecho a extraer de sus miembros impuestos basado en las listas impositivas civiles, conforme a las prescripciones del Derecho de los Estados*». Cebriá García, M., *La autofinanciación de la Iglesia Católica...*, op. cit., págs. 30 y 37.

³⁰ En palabras de Puchades Navarro, no supone un tributo adicional o un incremento de la carga tributaria, sino simplemente que el Estado entrega a la Confesión religiosa un determinado porcentaje de la recaudación obtenida en uno o varios impuestos. Puchades Navarro, M. A., *El Régimen Económico Fiscal...*, op. cit., pág. 232.

³¹ Mottilla, A., *Financiación*, en Ibán, I. C., Prieto Sanchís, L. y Mottilla, A., *Manual de Derecho Eclesiástico*, Trotta, Madrid, 2004, págs. 222-230.

³² Puchades Navarro, M. A., *El Régimen Económico Fiscal...*, op. cit., pág. 232.

³³ *Ibidem*.

Entre las modalidades de financiación indirecta citaremos las siguientes:

- a) No sujeción a determinados tributos³⁴. Como afirma Combalía Solís, en ocasiones, los supuestos de no sujeción pretenden evitar dudas sobre hechos imponible que pudieran plantearlas o para delimitar los límites del propio hecho imponible del impuesto³⁵.
- b) Exenciones, supuestos en los que sí se realiza el hecho imponible pero «se exime al sujeto pasivo del pago del tributo»³⁶.
- c) Bonificaciones y deducciones en la cuota. Destinadas a reducir la carga tributaria del sujeto pasivo, lo cual no significa que las demás obligaciones tributarias, formales y materiales puedan ser incumplidas³⁷.

En cuanto a la fijación del fundamento constitucional de los beneficios fiscales, siguiendo a Motilla³⁸ afirmamos nuestro total convencimiento de que el fundamento de la cooperación con las confesiones y por tanto de los beneficios fiscales previstos para estas entidades radica en el derecho de libertad religiosa que consagra el art. 16 de nuestra Carta Magna. Con la promulgación de la Constitución Española y con ella, el nacimiento del Estado Social, Democrático y de Derecho³⁹, el Estado se convierte en garante de derechos fundamentales y por ende del derecho fundamental de libertad religiosa, que como el resto de los derechos fundamentales es inherente a la persona. Ello va a significar, no sólo que el Estado debe establecer los mecanismos propicios para lograr una efectiva protección de tal derecho, ya que «los derechos y libertades reconocidos ...vinculan a todos los poderes públicos»⁴⁰, «sino también que debe promover las condiciones necesarias para que el ejercicio del derecho de libertad religioso sea real y efectivo⁴¹, utilizando para ello los medios de promoción que existan en el ordenamiento, entre los cuales la Constitución menciona de modo específico la Cooperación con las confesiones»⁴², pues es éste, el mandato que el art. 9.2 de la Constitución realiza a tal efecto⁴³.

³⁴ A tal efecto nos remitimos a lo expuesto con anterioridad sobre los art. 11, apartados 4 y 5, de los Acuerdos de 10 de noviembre de 1992 con la F.E.R.E.D.E. y la F.C.I. y art. 11, apartado 4 del Acuerdo de la misma fecha con la C.I.E. y el art. 3 del A.A.E. de 3 de enero de 1979.

³⁵ Combalía Solís, Z., *Régimen Fiscal de las Confesiones Religiosas; Aspectos hacendísticos y tributarios...*, op. cit., pág. 229.

³⁶ Puchades Navarro, M. A., *El Régimen Económico Fiscal...*, op. cit., pág. 233.

³⁷ *Ibidem*.

³⁸ Motilla, A., *Financiación...*, op. cit., pág. 218.

³⁹ Art. 1.1 de la Constitución Española.

⁴⁰ Art. 53.1 de la Constitución Española.

⁴¹ Motilla, A., *Financiación...*, op. cit., pág. 218.

⁴² *Ibidem*.

⁴³ «Corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social».

En palabras de Blanco⁴⁴, la actitud estatal de cooperación económica con las entidades religiosas es «consecuencia del compromiso constitucional del art. 9.2 de la Constitución», añadiendo además la autora en párrafos posteriores que la cooperación económica y social propia del estado «promocional (ya que las confesiones religiosas cumplen una función social, el ordenamiento jurídico tributario las toma en consideración) debe acompañarse de una efectiva cobertura jurídica a las actividades desarrolladas por las confesiones, pues afirma que no tendría sentido el reconocimiento de un derecho fundamental si no se instrumentan los cauces jurídicos, sociales y económicos apropiados para su ejercicio».

Por otra parte, debe recordarse que esta función promocional del Estado en el ejercicio de la cooperación con las entidades religiosas no puede ser ilimitada, debe tener unas trabas que se traducen en el respeto a la laicidad del Estado, «la igualdad y la no discriminación entre las confesiones». Señala Motilla, que en «el principio de igualdad no prohíbe un trato jurídico diferenciado, pero éste ha de estar justificado en causas razonables y objetivas (debe considerarse discriminatoria la actitud del Estado que consista en financiar o favorecer sin causa motivada a una confesión si dicho trato jurídico no es otorgado a las restantes confesiones; es éste un supuesto de hecho evidente de desigualdad jurídica)»⁴⁵.

Para finalizar diremos que es de especial interés traer a colación lo manifestado por González del Valle que a la hora de abordar la problemática de la colaboración con la confesiones expone que, «del mismo modo que la subvención a la prensa o a los partidos políticos... no presupone la existencia de una prensa o de un partido político oficiales, la subvención a las confesiones religiosas es compatible con la aconfesionalidad del Estado si se lleva a cabo con un criterio análogo»⁴⁶. Así pues, el fundamento último de la cooperación económica con las confesiones se encuentra en el derecho a la libertad religiosa y a los deberes del Estado promocional que propugnan los arts. 16 y 9.2 de la Constitución respectivamente.

III. TRATAMIENTO LEGAL DE LAS EXENCIONES

A) CONFESIONES RELIGIOSAS CON ACUERDO

Tras la promulgación de la Ley 61/1978 se inicia un nuevo período en el gravamen de las rentas obtenidas por las Confesiones Religiosas, al pasar a ser consideradas sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, y por lo tanto obligadas a hacer frente al cumplimiento de la correspondiente deuda tributaria.

⁴⁴ Blanco, M., «La financiación de las entidades religiosas en España, Estudio Legislativo y Jurisprudencial», en *La Financiación de la Libertad Religiosa*, Secretaría General Técnica, Ministerio de Justicia, Madrid, 2002, págs. 14-20.

⁴⁵ Motilla, A., *Financiación... op. cit.*, pág. 219.

⁴⁶ González del Valle, J. M., «Régimen económico de las confesiones religiosas», en AA.VV., *Derecho Eclesiástico del Estado Español*, Pamplona, 1983, pág. 367.

Esta nueva posición trató de ser paliada con la inclusión de tales entes en un régimen de exenciones que tras afirmar la generalidad de su alcance, eran considerablemente recortadas.

Antes de analizar las distintas exenciones que en materia de Impuesto sobre Sociedades se aplican a las Confesiones Religiosas, vamos a enunciar la definición que de las mismas se da en el art. 22 de la Ley General Tributaria⁴⁷, al indicar que «*Son supuestos de exención, aquellos en que a pesar de realizarse el hecho imponible, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal.*».

La práctica anulación de las exenciones en el gravamen del Impuesto sobre Sociedades introducido por la mencionada Ley, era plasmado casi de forma idéntica en el Acuerdo sobre Asuntos Económicos de 1979, produciendo una verdadera confusión acerca de una exención aparentemente muy amplia y realmente inexistente.

El régimen de exenciones de las confesiones religiosas, la Iglesia Católica y el resto de entidades que tengan suscritos acuerdos con el Estado español, va a verse concretado con la entrada en vigor de la Ley 30/1994 de 24 de noviembre, de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General (en adelante Ley 30/94).

Hasta ese momento, para la Iglesia Católica, lo dispuesto en los arts. IV y V del A.A.E. marcaba el régimen de exenciones que iba a ser aplicado a los entes en estos preceptos enunciados, siendo subsidiario el contenido de la normativa específica. De este modo, en el Impuesto sobre Sociedades, únicamente en ausencia de regulación expresa en los Acuerdos resultaría de aplicación lo dispuesto en la Ley 61/1978. Ley que como hemos indicado había sido copiada, para la redacción de los textos acordados, por lo que no aclaraba en absoluto la imprecisión jurídica en la que incurrieran los mismos, imprecisión que trata de ser paliada con la Ley 30/94.

En lo referente al resto de confesiones que suscriben Acuerdos con el Estado español en 1992, la redacción del articulado de los textos es casi idéntica al adoptado para la Iglesia Católica, adoleciendo pues del mismo defecto puesto de manifiesto.

La Disposición Adicional Quinta de la Ley 30/94 concretaba el régimen tributario que iba a ser aplicado a la Iglesia Católica y al resto de confesiones que tuviesen suscritos Acuerdos con el Estado español, siéndoles de aplicación el contenido de los arts. 48 a 58, en los que se regulaba (hasta el 57 inclusive), el tratamiento fiscal de tales entidades en el Impuesto sobre Sociedades.

Esta Ley fue desarrollada por un Reglamento aprobado mediante Real Decreto 765/1995, de 5 de mayo⁴⁸, por el que se regulaban determinadas cuestiones

⁴⁷ Ley 58/2003 de 17 de diciembre, B.O.E. de 18 de diciembre de 2003.

⁴⁸ B.O.E. de 24 de mayo de 1995.

del Régimen de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General (en adelante R.I.F.), concretando las disposiciones aplicables a las confesiones religiosas.

La promulgación de la Ley 30/1994, va a suponer un cambio sustancial en el régimen de beneficios fiscales conferidos a las confesiones religiosas que habían suscritos Acuerdos con el Estado español. El tratamiento que de tales beneficios se hace en esta Ley, va a ser continuado por la Ley 49/2002 de 23 de diciembre, encargada de regular el Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo. Esta Ley se limita a detallar y a desarrollar las disposiciones de su antecesora, y por esta razón vamos a realizar un tratamiento exhaustivo del contenido de la Ley 30/1994, ya que verdaderamente supone una innovación con respecto a la regulación que se hacía de los beneficios fiscales, para pasar posteriormente a indicar aquellos aspectos de la Ley 49/2002 en los que se difiere de la normativa anterior.

Con la Ley 30/1994 y su Reglamento de desarrollo se incorpora un régimen especial que, dentro del régimen general, va a ser aplicado a las Confesiones Religiosas así como a otro tipo de asociaciones, tal es el caso de la Cruz Roja española, la Organización nacional de Ciegos y ciertas entidades de naturaleza pública.

El régimen previsto en la mencionada Ley era de carácter voluntario, siendo necesario para el disfrute de los beneficios fiscales establecidos que las entidades interesadas acreditasen su condición ante la Delegación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en cuya circunscripción estaba situado su domicilio fiscal⁴⁹.

Junto a esta obligación formal de comunicación de la solicitud a la Delegación correspondiente, las entidades interesadas debían cumplir varios requisitos específicamente indicados en los arts. 42 y 43 de la Ley 30/94, cuya ausencia determinaría la pérdida de los beneficios fiscales debidos.

Los requisitos que debían ser cumplidos, para disfrutar del régimen fiscal previsto en la mencionada Ley eran los siguientes:

- a) *Perseguir fines de asistencia social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, de cooperación para el desarrollo, de defensa del medio ambiente, de fomento de la economía social o de la investigación, de promoción del voluntariado social, o cualesquiera otros fines de interés general de naturaleza análoga.*
- b) *Destinar a la realización de dichos fines, al menos el 70% de las rentas netas y otros ingresos que obtengan por cualquier concepto, deducidos, en su caso, los impuestos correspondientes a las mismas, en el plazo de tres años a partir del momento de su obtención.*

⁴⁹ Art. 46 de la Ley 30/1994 de 24 de noviembre, de incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General.

Las aportaciones efectuadas en concepto de dotación patrimonial, bien en el momento de su constitución, bien en un momento posterior, quedan excluidas del cumplimiento de este requisito.

- c) *En el caso de ser titulares, directa o indirectamente, de participaciones mayoritarias en sociedades mercantiles, acreditar, ante el Ministerio de Economía y Hacienda a través del órgano de Protectorado correspondiente cuando se trate de fundaciones o del Ministerio de Justicia e Interior cuando se trate de asociaciones de utilidad pública, la existencia de dichas participaciones así como que la titularidad de las mismas coadyuva al mejor cumplimiento de los fines recogidos en la letra a) de este apartado 1 y no supone una vulneración de los principios fundamentales de actuación de las entidades mencionadas en este Título.*

El Ministerio de Economía y Hacienda podrá denegar, de forma motivada, el disfrute del régimen fiscal regulado en este Título en aquellos casos en que no se justifique que tales participaciones cumplen los requisitos antes mencionados.

- d) *Rendir cuentas, anualmente, al órgano de Protectorado correspondiente, cuando se trate de fundaciones. En el caso de asociaciones declaradas de utilidad pública dicha rendición se efectuará, antes del 1 de julio de cada año, ante el Ministerio de Justicia e Interior o la entidad u órgano público que hubiesen verificado su constitución y autorizado su inscripción en el Registro correspondiente.*
- e) *Aplicar su patrimonio, en caso de disolución, a la realización de fines de interés general análogos a los realizados por las mismas.*

Junto a lo dispuesto en el art. 42, el art. 43 establecía que «para disfrutar del régimen previsto en este Título, los cargos de patrono de las fundaciones y representante estatutario de las asociaciones deberán ser gratuitos, sin perjuicio del derecho a ser reembolsados de los gastos debidamente justificados que el desempeño de su función les ocasione. Así mismo, tales personas deberán carecer de interés económico en los resultados de la actividad por sí mismos o a través de persona interpuesta.

A efectos de lo previsto en el presente Título, lo dispuesto en el párrafo anterior respetará el régimen específico establecido para aquellas entidades que, por Ley, hayan sido declaradas de utilidad pública».

En este punto, se planteaba la problemática de si este régimen resultaba de aplicación directa a la Iglesia Católica y al resto de Confesiones que tuviesen suscritos acuerdos con el Estado Español, o si era necesario que las entidades de estas confesiones cumpliesen estos requisitos.

La cuestión trató de ser resuelta mediante la Disposición Adicional Segunda del R.D. 765/1995, dedicada a la «adaptación a las entidades eclesásticas del régimen previsto en el Título II de la Ley 30/1994 de 24 de noviembre».

El apartado primero de la mencionada Disposición, establecía que las entidades que pasamos a enumerar a continuación tenían como único requisito para poder disfrutar de los beneficios fiscales previstos en el Título II de la Ley 30/1994 que persiguiesen los fines enumerados en el art. 42.1.a) de la misma, sin que

le resultasen de aplicación el resto de requisitos exigidos para las entidades sin fines lucrativos⁵⁰.

Estas entidades eran las siguientes:

- Para la Iglesia Católica, las entidades enumeradas en el art. IV del Acuerdo sobre Asuntos Económicos.
- Para la Comunidad Islámica, La Comisión Islámica de España y las Comunidades que la integran en función de lo dispuesto en el art. 11.1 del Acuerdo de Cooperación del Estado español con la Comisión Islámica.
- Para la Iglesia Judía, la Federación de Comunidades Israelitas, en función de lo dispuesto en el art. 11.1 del Acuerdo de Cooperación del Estado español con la Federación de Comunidades Israelitas de España.
- Para la Iglesia Evangélica, las Iglesias pertenecientes a la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España, en virtud de lo dispuesto en el art. 11.1 del Acuerdo de Cooperación del Estado español y la F.E.R.E.D.E.

Por otro lado para las asociaciones y entidades que se dediquen a actividades benéfico docentes, médicas, hospitalarias o de asistencia social⁵¹ de la Iglesia Católica y demás confesiones que tuviesen suscritos Acuerdos con el Estado español, el texto del Real Decreto no aportaba claridad alguna en aras a la determinación de las condiciones que habían de cumplir para la aplicación de los beneficios fiscales. Tan sólo se refería a aquéllas que «posean participaciones mayoritarias en sociedades mercantiles», sin que se hiciese ninguna mención al resto de entidades a las que se refieren los textos de los Acuerdos.

En este sentido, la mayoría de la doctrina entendió que la omisión del texto del Real Decreto se debió a la indicación que de los beneficios fiscales a favor de las entidades mencionadas se hizo en los Acuerdos firmados tanto con la Iglesia Católica como con el resto de confesiones, al indicar que *«las entidades que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social tendrán derecho a los beneficios fiscales que el ordenamiento jurídico-tributario del Estado español prevé para las entidades sin fin de lucro y, en todo caso, los que se conceden a las entidades benéficas privadas.»* De este modo, no era necesaria su reiteración

⁵⁰ La Dirección General de Tributos se pronunció en este sentido ante la cuestión que le fue planteada sobre «el régimen fiscal aplicable a la Universidad de Navarra conforme a lo previsto en la normativa estatal en la materia» de fecha 14 de abril de 1994. Al respecto señala: «...A las entidades del art. IV les resulta de aplicación el régimen fiscal de la Ley 30/1994, de forma directa, por disposición de Ley, sin que sea preciso el cumplimiento de ningún requisito adicional...». Limitándose por lo tanto, al cumplimiento de los fines indicados.

⁵¹ Para la Iglesia Católica, las entidades a las que se refiere el art. V del Acuerdo sobre Asuntos económicos. Para la Comunidad Islámica, las asociaciones y entidades a que se refiere el art. 11.4 del Acuerdo de Cooperación con el Estado español. Para la Comunidad Judía las asociaciones y entidades a que se refiere el art. 11.5 del Acuerdo de Cooperación con el Estado español. Para la Comunidad Evangélica, las asociaciones y entidades a que se refiere el art. 11.5 del Acuerdo de Cooperación con el Estado español.

en la normativa específica al haber sido ya reconocida previamente en normas de rango concordatario⁵².

Una vez aclarada la aplicación de la Ley de Fundaciones y de Mecenazgo a estas entidades vamos a concretar las exigencias que éstas debían llevar a cabo para disfrutar de los beneficios fiscales previstos. Al no haber indicado nada el Reglamento, todo indicaba que debían cumplir los requisitos exigidos para el resto de Entidades sin fines lucrativos, y que se detallaban en el art. 42.1 de la Ley.

La determinación y alcance de las exenciones contenidas en la Ley 30/1994 ha promovido múltiples controversias dilucidadas con mayor o menor claridad por los órganos judiciales competentes.

El art. 48 enumeraba las exenciones que en el marco del Impuesto sobre Sociedades, podían ser acogidas tanto por la Iglesia Católica como por el resto de confesiones que habían suscrito Acuerdos con el Estado. De este modo se ampliaban considerablemente los supuestos de exención con respecto a lo dispuesto tanto en la Ley 67/1978 reguladora del Impuesto sobre Sociedades, como a lo indicado en los Acuerdos firmados entre tales confesiones y el Estado. En el artículo indicado se disponía lo siguiente:

- «1. *Las entidades que cumplan los requisitos previstos en las secciones anteriores, gozarán de exención en el Impuesto sobre Sociedades por los resultados obtenidos en el ejercicio de las actividades que constituyen su objeto social o finalidad específica, así como por los incrementos patrimoniales derivados tanto de adquisiciones como de transmisiones a títulos lucrativos siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica».*

Este apartado contenía las siguientes exenciones:

- A) Los resultados obtenidos en el ejercicio de las actividades que constituyesen su objeto social o finalidad específica.

Era un enunciado muy amplio, en el que tendrían cabida prácticamente todo tipo de rentas, era concretado con el resto de apartados que constituían el artículo.

- B) Los incrementos patrimoniales derivados de adquisiciones y transmisiones a títulos lucrativos, siempre y cuando tales adquisiciones se obtuviesen o realizasen en cumplimiento de su objeto social o finalidad específica.

Los incrementos patrimoniales resultaban gravados en su totalidad antes de la entrada en vigor de esta Ley. En lo referente a los rendimientos derivados del mismo, también se consideraban como no exentos, siempre que proviniesen

⁵² En este sentido, Cebriá García, M., *La autofinanciación de la Iglesia Católica en España. Límites y posibilidades*, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 1999, pág. 61.

de contratos de cesión del mismo, tales como alquileres, usufructos..., por lo que prácticamente era inexistente la exención sobre este elemento de especial trascendencia.

Los incrementos patrimoniales derivados de transmisiones a título oneroso, en virtud de lo dispuesto en el art. 52 de la Ley, podían ser exceptuados del gravamen, siempre que el importe total de la enajenación se reinvirtiese, o bien que se destinase a nuevas inversiones en bienes afectos a actividades exentas.

Para que se hiciese efectiva la exención, era necesario que las nuevas inversiones se mantuviesen en el patrimonio de la entidad durante al menos siete años, salvo que la vida útil del elemento adquirido fuese inferior.

Siguiendo la clasificación efectuada por Camarasa Carrillo⁵³, pasamos a enunciar las rentas que resultaban exentas, éstas se enumeraban en el art. 49 de la Ley, en el que se concretaba la afirmación de su art. 48. En virtud de lo dispuesto en los mencionados preceptos, las Confesiones Religiosas no iban a soportar el gravamen del Impuesto sobre Sociedades en los siguientes ingresos:

- I. Las cuotas satisfechas por sus asociados.
- II. Las subvenciones obtenidas del Estado, Comunidades Autónomas, Corporaciones locales y otros organismos o entes públicos, siempre y cuando se apliquen a la realización de los fines de la entidad y no vayan destinadas a financiar la realización de explotaciones económicas.
- III. Los ingresos procedentes de adquisiciones a título lucrativo para colaborar en los fines de la entidad.
- IV. Los que han sido recabados en virtud de los convenios de colaboración en actividades de interés general.

Se entiende por tal convenio, aquel en que las entidades a las que se refiere la mencionada Ley, a cambio de un ayuda económica destinada a la consecución de los fines indicados, se comprometen por escrito a difundir la participación del colaborador en dicha actividad sin que en ningún caso tal compromiso pueda consistir en la entrega de porcentajes de participación en ventas o en beneficios⁵⁴. Similar a un contrato de lucrativo que rige las relaciones comerciales.

- V. Los rendimientos obtenidos en el ejercicio de las actividades que constituyen su objeto social o finalidad específica en los términos contemplados en el artículo anterior.

⁵³ Camarasa Carrillo, J., *Régimen tributario de Entidades religiosas y de Entidades sin fines lucrativos*, Marcial Pons, Madrid, 1998, pág. 78.

⁵⁴ Así lo dispone el art. 68 de la Ley 30/1994 de 24 de noviembre, de fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general.

La exención de las Actividades Económicas era detallada en el apartado segundo del artículo que estamos analizando al disponer que:

«2. Los resultados obtenidos en el ejercicio de una explotación económica resultarán gravados, si bien el Ministerio de Economía y Hacienda podrá, a solicitud de la entidad interesada, extender la exención mencionada anteriormente a estos rendimientos siempre y cuando las explotaciones económicas en que se hayan obtenido coincidan con el objeto o finalidad específica de la entidad⁵⁵, en los términos que se desarrollen reglamentariamente».

Con anterioridad a la promulgación de esta Ley, todos los rendimientos obtenidos en concepto de explotaciones económicas resultaban gravados sin excepción; así se estipulaba en el art. 5 párrafo segundo de la Ley 61/1978, y en los correspondientes artículos de los textos acordados, para pasar con esta normativa a un sistema de exenciones en el cual únicamente siguiendo el procedimiento indicado por el art. 3 del Reglamento⁵⁶ se lograba la aplicación de la exención.

A diferencia de las exenciones anteriores, de aplicación inmediata, en la que nos ocupa era necesario que se siguiesen una serie de trámites para lograr su disfrute. Podemos articular este procedimiento en las siguientes fases⁵⁷:

- A) Presentación de la Solicitud ante el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria con anterioridad al fin del ejercicio en que deba producir efectos la exención.

⁵⁵ Con fecha de 5 de febrero de 1999 se elabora por la Comisión Permanente de la Conferencia Episcopal española de conformidad con el Ministerio de Justicia una Instrucción en la que se tratan de concretar cuáles son los fines religiosos que tiene la Iglesia Católica, realizando una enumeración de los mismos: «1.º) El culto: su ejercicio e incremento, así como la construcción, conservación y mejora de los lugares sagrados donde se ejerce y de los instrumentos y bienes muebles destinados a él; 2.º) La predicación y difusión de la doctrina católica; 3.º) Las labores directas y específicamente apostólicas y evangelizadoras, incluidas las actividades y obras misioneras; 4.º) La formación “seminarios, centros de espiritualidad y de ciencias eclesíásticas” y su sustentación “alojamiento, alimentos, asistencia” de los ministros de culto y auxiliares de oficios eclesíásticos; 5.º) La formación religiosa y moral de los fieles, por medio de catequesis, escuelas de Teología, institutos y centros de formación religiosa y otros instrumentos aptos para obtener la formación integral de la persona según los principios de la Iglesia Católica; 6.º) La enseñanza confesional, mediante la creación y dirección de centros docentes de cualquier grado y especialidad, conforme a los principios y valores propios de la doctrina de la Iglesia Católica, sin perjuicio de que, en el desarrollo de sus actividades, los centros docentes de la Iglesia hayan de acomodarse a la legislación general». *Boletín Oficial de la Conferencia Episcopal Española*, n.º 60, 31 de marzo de 1999. *Vid.*, Cebriá García, M., *Los nuevos beneficios fiscales... op. cit.*, págs. 12 y 13.

⁵⁶ Aprobado mediante el Real Decreto 765/1995, de 5 de mayo, por el que se regulan determinadas cuestiones del Régimen de Incentivos Fiscales a la participación privada en actividades de interés general.

⁵⁷ Fases constituidas según lo dispuesto en el art. 3 del Reglamento aprobado mediante Real Decreto 765/1995, de 5 de mayo, por el que se regulan determinadas cuestiones del Régimen de Incentivos Fiscales a la participación privada en actividades de interés general.

Esta solicitud debía ir acompañada de los siguientes documentos:

- Una memoria en la que se recogiesen las explotaciones económicas por las que se solicitaba la exención, justificando su coincidencia con el objeto o finalidad de la entidad.
- La relación de las actividades realizadas por la entidad.
- Copia simple de la escritura de constitución y de los Estatutos de la entidad.
- Copia de las solicitudes de exención relativas a los Tributos Locales, en caso que se hubiesen presentado.

La distinción efectuada en los Acuerdos suscritos por el Estado con las Confesiones Religiosas en lo que al tratamiento de entidades eclesiásticas indicado con anterioridad, va a cobrar una especial trascendencia en la acreditación requerida legalmente para el disfrute de esta exención.

Las entidades enumeradas en el art. IV del Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado y la Iglesia Católica, la Comisión Islámica de España y las Comunidades que la integran en función de lo dispuesto en el art. 11.1 del Acuerdo de Cooperación del Estado español con la Comisión Islámica, la Federación de Comunidades Israelitas, en función de lo dispuesto en el art. 11.1 del Acuerdo de Cooperación del Estado español con la Federación de Comunidades Israelitas de España, y las Iglesias pertenecientes a la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España, en virtud de lo dispuesto en el art. 11.1 del Acuerdo de Cooperación del Estado español y la F.E.R.E.D.E., van a disfrutar de todos los beneficios fiscales previstos en el Título II de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, sin necesidad de aportar copia de su escritura de constitución ni de sus estatutos junto con la solicitud de exención. Este hecho ha llevado a autores como Camarasa Carrillo⁵⁸, a afirmar que «de esta regulación reglamentaria se deriva que las Entidades mayores no deben acreditar su personalidad jurídica ante la Administración tributaria, lo que carece de fundamento y debería subsanarse en la incoación del expediente administrativo

Las entidades que se dediquen a actividades benéfico-docentes, médicas, hospitalarias o de asistencia social de la Iglesia Católica y del resto de Confesiones que han suscrito Acuerdos con el Estado español, en lugar de aportar junto a la solicitud la copia simple de la escritura de constitución y de los estatutos, debían aportar lo siguiente:

- a) Certificación literal de su inscripción en el registro a que se refiere el art. 5 de la Ley Orgánica 7/1980, de 5 de julio.
- b) Certificación de la autoridad eclesiástica de la que dependan sobre su naturaleza y fines así como sobre el hecho de que la entidad correspondiente le rinde cuentas.

⁵⁸ Camarasa Carrillo, J., *Régimen Tributario de Entidades Religiosas...* *op. cit.*, pág. 80.

Con la finalidad de detallar el procedimiento, se enuncian los entes que en cada una de las confesiones van a ser entendidas como autoridades competentes:

1. Para la Iglesia Católica, con carácter general, el Obispo de la Diócesis correspondiente al lugar donde se encuentre domiciliada la entidad. Si se trata de la Santa Sede, el Nuncio Apostólico en Madrid, si es para la Conferencia Episcopal, el Presidente de la misma, cuando las interesadas sean Órdenes, Congregaciones e Institutos de vida consagrada de derecho pontificio, el encargado será el Superior o Superiora Provincial de quien dependan.
2. Para la Comunidad Evangélica, la Comisión Permanente de la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España.
3. Para la Comunidad Islámica, La Comisión Islámica de España.
4. Para la Comunidad Judía, La Secretaría General de la Federación de Comunidades Israelitas de España.

Una vez había sido presentada la solicitud junto a los documentos exigidos en cada caso, pasamos a la segunda fase del proceso,

- B) Solicitud de un informe del órgano del Protectorado, del Estado o de la Comunidad Autónoma, dependiendo de la entidad que lo solicite, para ello dicho órgano dispondrá de un plazo de entrega máximo de 3 meses.

Cuando la Administración tributaria había recabado los documentos enunciados con anterioridad, debía emitir su dictamen, concediendo o denegando la exención, lo que se traducía en estar obligado al cumplimiento de la obligación tributaria o no tener que abonar ninguna cantidad por tal concepto.

C) Resolución:

- Concedida por silencio administrativo: si el citado Departamento no había dictado resolución en un plazo de seis meses, silencio administrativo, en este caso positivo.
- Denegada de forma motivada:

La motivación se traducía en la necesidad de adecuación del supuesto de hecho en concreto a algunas de las siguientes circunstancias, eran por lo tanto tasadas las causas de denegación de la exención:

1. Cuando en la explotación económica que se solicitaba exenta, no coincidía con el objeto o finalidad específica de la entidad⁵⁹.

⁵⁹ En este sentido Cruz Amorós, analiza la Sentencia de la Audiencia Nacional de 15 de febrero de 2001 indicando que el legislador contempla dos supuestos en los que la exención del Impuesto sobre Sociedades puede ser aplicada. En el primero la exención se predica de los resultados ob-

Por ello se entendía que no se daba tal coincidencia cuando la actividad realizada en dicha explotación económica no perseguía los fines contemplados en el art. 42.1.a) de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre.

2. Generase competencia desleal

La determinación de qué tipo de beneficios fiscales causaban la obtención de una inadecuada posición ventajosa en el mercado así como provocaban la práctica de distorsiones en la competencia ha sido una cuestión tratada en profundidad por la jurisprudencia debido a que éste ha sido uno de los principales motivos aducidos por la Administración Tributaria para denegar la concesión de la exención. Sirva de muestra de lo expuesto la Sentencia de 23 de abril de 1999 del Tribunal Superior de Justicia de Baleares⁶⁰, concretamente el Fundamento Jurídico Tercero, en el que se hace un tratamiento exhaustivo de qué ha de ser entendido por competencia desleal, razón alegada por el Ayuntamiento de Palma de Mallorca para denegar la exención del Impuesto sobre Actividades Económicas a la Congregación de las Hermanas Escolapias en la explotación de un centro docente.

*«... Toda exención fiscal implica un incentivo a determinada actividad y todo incentivo fiscal supone, naturalmente, una posición ventajosa respecto de aquellos sujetos o actividades que, según la norma, no tienen derecho a gozar de dicho incentivo o ventaja. Así pues, la idea de que la exención implica una posición ventajosa respecto de otros centros, no es motivo de denegación de la misma ya que este argumento conllevaría la desaparición absoluta de toda posible exención o incentivo fiscal para cualquier institución o actividad. Precisamente es la noción de fomento de determinadas actividades, la que justifica las exenciones, por lo que este mismo fomento o incentivo, no puede ser la razón para su denegación... La competencia desleal exige **deslealtad**, es decir comportamientos contrarios a las exigencias de la buena fe... dicha deslealtad supondría prevalerse en el mercado de una posición ventajosa adquirida gracias a la violación de normas que regulan la actividad concurrencial...»⁶¹.*

tenidos por una entidad en el ejercicio de su actividad, y por los rendimientos obtenidos por las adquisiciones y transmisiones, cuando se hayan aplicado al cumplimiento de su fin social. En este caso «actividad desarrollada coincide con finalidad social». En el segundo supuesto, la fuente de los rendimientos obtenidos no deriva de la «actividad social» que sirve para cumplir su «fin social» sino una fuente más de obtención de rendimientos, ajena a la actividad principal y aunque se apliquen al cumplimiento de los fines contemplados en los Estatutos de la entidad. En este caso, para que los «rendimientos obtenidos» por la entidad a través de esas «explotaciones económicas» puedan acogerse a la «exención», es necesario que se de una «coincidencia» de «explotación económica» con el «objeto o finalidad específica» de la entidad que solicite la «exención». Cruz Amorós, M., «Régimen de las Entidades no Lucrativas y del Mecenazgo», en *Manual del Impuesto sobre Sociedades*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2003, pág. 1072.

⁶⁰ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia, n.º 254/1999 Baleares (Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Única) de 23 de abril (J.T. 1999/546). Véase también la Sentencia de la Audiencia Nacional de 24 de octubre de 2002 (J.T. 2003/1675), a este respecto la Sentencia de la Audiencia Nacional de 16 de octubre de 2003 (J.T. 2003/1616).

⁶¹ Véase en este sentido la Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de febrero de 2002 donde está publicada.

3. Sus destinatarios no sean colectividades genéricas de personas⁶².

Para que la exención fuese legítima era fundamental este requisito, siendo necesaria la ausencia de individualización de los beneficiarios de las actividades de tales entidades. Normalmente las entidades sin fines lucrativos destinan sus actividades a colectivos que reclaman determinados servicios de los que carecen debido a su especial situación, cuando en un sujeto se den las circunstancias exigidas por la Entidad será, si lo desea, beneficiario de las actividades que ésta le ofrece.

El 27 de diciembre de 1995 se publicó la Ley del Impuesto sobre Sociedades⁶³, si bien como indicábamos con anterioridad la aplicación del contenido de esta ley a las Confesiones Religiosas, es subsidiaria con respecto a lo dispuesto en los Acuerdos de las mismas con el Estado español y con respecto a lo dispuesto en la Ley 30/1994, por lo que carecen de especial relevancia los cambios producidos al amparo de esta nueva normativa.

Tras la entrada en vigor del régimen que introduce los incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, se desarrolló sobremanera el que ha sido denominado como «Tercer Sector» en España. El auge de entidades con fines no lucrativos demanda una normativa que *ayude a encauzar los esfuerzos privados en actividades de interés general de un modo más eficaz, manteniendo y ampliando algunos de los incentivos previstos en la normativa anterior y estableciendo otros nuevos, más acordes con las nuevas formas de participación de la sociedad en la protección, el desarrollo y el estímulo del interés general*⁶⁴.

Es la Ley 49/2002 de 23 de diciembre la encargada de regular el Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo (en adelante Ley 49/2002), y la que trató con su promulgación de adecuar a las diversas formas jurídicas que en este marco han sido constituidas los beneficios fiscales merecidos.

En desarrollo de esta Ley es dictado el Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre⁶⁵, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

⁶² La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, de 8 de noviembre de 2000, detalla en su Fundamento Jurídico 4.º qué ha de ser entendido por «colectividades genéricas de personas» al indicar que *es lo común a muchas especies según el diccionario de la Lengua española de la Real Academia Española. Genérico es lo contrario de específico. El servicio debe estar abierto a cualquier destinatario, demandante de los servicios que la actora presta... y precisamente por eso es genérico, y cumple con el requisito condicionante de la exención* (J.T. 2001/52).

⁶³ Ley 43/1995 de 27 de diciembre, Reguladora del Impuesto sobre Sociedades. B.O.E. 28 de diciembre de 1995.

⁶⁴ Exposición de Motivos de la Ley 49/2002 de 23 de diciembre, *de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo*.

⁶⁵ B.O.E de 23 de diciembre de 2003.

Esta normativa no supone un cambio extremo ni radical con respecto a la innovadora Ley 30/1994, limitándose a concretar aspectos ya enunciados por la misma, así como a simplificarla y en general a llevar a cabo un desarrollo del contenido de la misma.

Esta Ley tiene por objeto regular el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos así como los incentivos fiscales al mecenazgo. Para facilitar la aplicación de la misma, se contiene en su art. 2 un listado de qué ha de entenderse por entidades sin fines lucrativos, siempre y cuando las enunciadas cumplan los requisitos establecidos en la Ley. Estos requisitos se comprenden en el extenso art. 3, en el que se parte de una exigencia que había cobrado una especial trascendencia en la normativa anterior y su puesta en práctica, la finalidad que ha de ser perseguida por las entidades.

En este punto se produce una cierta modificación con respecto a la Ley 30/1994. A pesar de que los fines no eran concebidos en la normativa anterior como un «númerus clausus», se incluyen mayores supuestos que partiendo de la amplitud de la expresión fines de interés general, son enunciados a modo meramente ejemplificativo los siguientes: *los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, los de asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado, de promoción de la acción social, de defensa del medio ambiente, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, económicas o culturales, de promoción de los valores constitucionales y defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de fomento de la economía social, de desarrollo de la sociedad de la información, o de investigación científica y desarrollo tecnológico*⁶⁶.

En lo relativo al régimen de exenciones, no solamente se producen modificaciones en el Impuesto sobre Sociedades, sino que en Impuestos como el Municipal sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, la comúnmente llamada Plusvalía, y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se establece la práctica conversión a una exención plena, que anula la carga tributaria que por tales conceptos soportaban las Entidades sin fines lucrativos. La regulación que del Impuesto sobre Sociedades se realiza en esta Ley se contiene en el Capítulo II del Título I de la misma, abarcando los arts. del 5 al 14.

La aplicación de esta Ley a las confesiones religiosas deviene, al igual que sucedía en la normativa anterior, mediante la aplicación de una Disposición Adicional, en este caso la Novena, en la que se recoge la posibilidad que tienen de aplicación de esta Ley la Iglesia Católica y las confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español.

⁶⁶ Art. 3.1.º de la ley 49/2002 de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al Mecenazgo.

Al igual que sucedía en la normativa anterior, se efectúa una distinción entre entidades que constituyen el núcleo básico de la Iglesia Católica⁶⁷ y las enunciadas en los Acuerdos para el resto de confesiones⁶⁸ y aquellas que dentro de cada confesión, se dedican a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas, hospitalarias o de asistencia social, en aras a la aplicación de los beneficios fiscales.

En lo referente a las primeras, se entiende que el régimen previsto en los arts. 5 al 15 va a resultar de aplicación directa e inmediata, así lo dispone el apartado 1.º de la Disposición Adicional 9 al indicar que:

«El régimen previsto en los arts. 5 a 15, ambos inclusive, de esta Ley será de aplicación a la Iglesia Católica y a las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español, sin perjuicio de lo establecido en los acuerdos a que se refiere la disposición adicional anterior.»

Aunque no se haga mención expresa y concreta a las entidades indicadas por exclusión con respecto al párrafo siguiente se deduce que este primer apartado les resulta de aplicación, debido a que el apartado segundo, comienza de la siguiente manera:

«El régimen previsto en esta Ley será también de aplicación a las asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el art. V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos suscrito entre el Estado español y la Santa Sede, así como a las entidades contempladas en el apartado 5 del art. 11 de la Ley 24/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España; en el apartado 5 del art. 11 de la Ley 25/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Comunidades Israelitas de España, y en el apartado 4 del art. 11 de la Ley 26/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Comisión Islámica de España.»

Si se inicia el precepto haciendo referencia a que las entidades mencionadas serán consideradas como beneficiarias de los incentivos fiscales mediante el uso de «también», se indica así, que ya se ha tratado a las primeras en el párrafo anterior.

Las entidades dedicadas a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas, hospitalarias o de asistencia social van a disfrutar de tales beneficios «siempre que estas entidades cumplan los requisitos exigidos por esta Ley a las entidades sin

⁶⁷ Para la Iglesia Católica, las entidades enumeradas en el art. IV del Acuerdo sobre Asuntos Económicos.

⁶⁸ Para la Comunidad Islámica, la Comisión Islámica de España y las Comunidades que la integran en función de lo dispuesto en el art. 11.1 del Acuerdo de Cooperación del Estado español con la Comisión Islámica. Para la Iglesia Judía, la Federación de Comunidades Israelitas, en función de lo dispuesto en el art. 11.1 del Acuerdo de Cooperación del Estado español con la Federación de Comunidades Israelitas de España. Para la Iglesia Evangélica, las Iglesias pertenecientes a la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España, en virtud de lo dispuesto en el art. 11.1 del Acuerdo de Cooperación del Estado español y la F.E.R.E.D.E.

finés lucrativos para la aplicación de dicho régimen» por lo que con la actual regulación se solventan los problemas de interpretación que a este respecto provocaba la regulación anterior.

Para que resulte de aplicación dicho régimen ya no va a ser necesario solicitar el reconocimiento a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, debido a que la Ley 49/2002 considera que las Entidades que entiendan que reúnen los requisitos exigidos por la Ley y opten por ello puedan aplicárselo, con la única obligación de comunicar la opción al Ministerio de Hacienda.

El procedimiento de aplicación de los beneficios fiscales se simplifica en gran medida con respecto a la normativa anterior en lo referente a su aplicación a la Iglesia Católica y al resto de confesiones que tienen suscritos Acuerdos con el Estado español.

El Real Decreto 1270/2003 es el encargado de determinar el procedimiento a seguir tanto por la Iglesia Católica como por el resto de confesiones que han suscrito Acuerdos con el Estado español, para la determinación de las rentas no sujetas a retención⁶⁹.

Las entidades eclesiásticas comprendidas en el art. IV del Acuerdo sobre Asuntos Económicos suscrito entre el Estado español y la Santa Sede, así como a las entidades contempladas en el apartado 1 del art. 11 de la Ley 24/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España; en el apartado 1 del art. 11 de la Ley 25/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Comunidades Israelitas de España, y en el apartado 1 del art. 11 de la Ley 26/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Comisión Islámica de España, a efectos de la exclusión de la obligación de retener o ingresar a cuenta a que se refiere el *art. 12 de la Ley 49/2002* deberán cumplimentar un certificado expedido por el Órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria a petición de la interesada y con vigencia indefinida, en el que se acredite que la entidad forma parte de la Iglesia Católica o bien del resto de confesiones que tienen suscritos Acuerdos con el Estado español.

En esta solicitud deberá acreditarse la personalidad y naturaleza de la entidad mediante la certificación de su inscripción emitida por el Registro de Entidades Religiosas del Ministerio de Justicia.

Las entidades eclesiásticas comprendidas en el art. V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos suscrito entre el Estado español y la Santa Sede, así como a las entidades contempladas en el apartado 5 del art. 11 de la Ley 24/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del

⁶⁹ Art. 12 de la Ley 49/2002 de 23 de diciembre de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los incentivos fiscales al Mecenazgo.

Estado con la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España; en el apartado 5 del art. 11 de la Ley 25/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Comunidades Israelitas de España, y en el apartado 4 del art. 11 de la Ley 26/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Comisión Islámica de España, quedan sujetas a lo dispuesto en los arts. 1, 2 y 4 del Reglamento⁷⁰ a efectos del ejercicio de la opción por el régimen fiscal especial y de la acreditación del derecho a la exclusión de la obligación de retener o ingresar a cuenta.

⁷⁰ «Art. 1. Opción por la aplicación del régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos.

1. Para la aplicación del régimen fiscal especial previsto en el título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, la entidad deberá comunicar a la Administración tributaria su opción por dicho régimen a través de la correspondiente declaración censal.
2. El régimen fiscal especial se aplicará al período impositivo que finalice con posterioridad a la fecha de presentación de la declaración censal en que se contenga la opción y a los sucesivos, en tanto que la entidad no renuncie al régimen. La renuncia producirá efectos a partir del período impositivo que se inicie con posterioridad a su presentación, que deberá efectuarse con al menos un mes de antelación al inicio de aquél mediante la correspondiente declaración censal.
3. En relación con los impuestos que no tienen período impositivo, el régimen fiscal especial se aplicará a los hechos imponible producidos durante los períodos impositivos a que se refiere el primer párrafo del apartado anterior y la renuncia surtirá efectos respecto a los hechos imponibles producidos a partir del inicio del período impositivo a que se refiere el segundo párrafo del citado apartado.
4. La aplicación del régimen especial quedará condicionada, para cada período impositivo, al cumplimiento, durante cada uno de ellos, de las condiciones y requisitos previstos en el art. 3 de la Ley 49/2002.

Art. 2. Aplicación del régimen fiscal especial a efectos de los tributos locales.

1. A efectos de lo dispuesto en el apartado 4 del art. 15 de la Ley 49/2002, las entidades sin fines lucrativos deberán comunicar el ejercicio de la opción regulada en el art. 1 de este reglamento.
2. En relación con la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, la comunicación a que se refiere el apartado 1 deberá dirigirse al ayuntamiento competente por razón de la localización del bien inmueble de que se trate.
3. En relación con la exención en el Impuesto sobre Actividades Económicas, la comunicación a que se refiere el apartado 1 se entenderá realizada con la presentación de la declaración censal a que se refiere el art. 1 de este reglamento.
4. En el supuesto de que las entidades sin fines lucrativos renuncien a la aplicación del régimen fiscal especial, deberán comunicar tal circunstancia a la entidad competente a que se refiere el apartado 2.

En el caso del Impuesto sobre Actividades Económicas, la comunicación de la renuncia se entenderá realizada con la presentación de la declaración censal a que se refiere el párrafo segundo del art. 1.2 de este reglamento. Los sujetos pasivos que, teniendo derecho a la aplicación del régimen fiscal especial en relación con los tributos locales, hubieran satisfecho las deudas correspondientes a éstos tendrán derecho a la devolución de las cantidades ingresadas.

Art. 4. Acreditación a efectos de la exclusión de la obligación de retener o ingresar a cuenta respecto de las rentas exentas percibidas por las entidades sin fines lucrativos.

La acreditación de las entidades sin fines de lucro a efectos de la exclusión de la obligación de retener o ingresar a cuenta a que se refiere el art. 12 de la Ley 49/2002 se efectuará mediante certificado expedido por el órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en el que conste que la entidad ha comunicado a la Administración tributaria la opción por la aplicación del régimen fiscal especial regulado en el título II de la mencionada ley y que no ha renunciado a éste.

Este certificado hará constar su período de vigencia, que se extenderá desde la fecha de su emisión hasta la finalización del período impositivo en curso del solicitante».

Una vez ha sido introducido el ámbito de aplicación del régimen analizado así como los requisitos que han de ser cumplidos por las Entidades sin fines lucrativos y el procedimiento que para la obtención de beneficios fiscales debe ser llevado a cabo por tales organismos, vamos a profundizar en el sistema de exenciones que introducido por la Ley 30/1994, ha sido tratado exhaustivamente por la Ley 49/2002.

El art. 6 de la mencionada ley es el que enuncia el catálogo de rentas que van a considerarse exentas del gravamen del Impuesto sobre Sociedades, éstas son las siguientes:

1. *Las derivadas de los siguientes ingresos:*
 - a) *Los donativos y donaciones recibidos para colaborar en los fines de la entidad, incluidas las aportaciones o donaciones en concepto de dotación patrimonial, en el momento de su constitución o en un momento posterior, y las ayudas económicas recibidas en virtud de los convenios de colaboración empresarial regulados en el art. 25 de esta Ley y en virtud de los contratos de patrocinio publicitario a que se refiere la Ley 34/1998, de 11 de noviembre, General de Publicidad.*
 - b) *Las cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores, siempre que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una explotación económica no exenta.*
 - c) *Las subvenciones, salvo las destinadas a financiar la realización de explotaciones económicas no exentas.*
2. *Las procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad, como son los dividendos y participaciones en beneficios de sociedades, intereses, cánones y alquileres.*
3. *Las derivadas de adquisiciones o de transmisiones, por cualquier título, de bienes o derechos, incluidas las obtenidas con ocasión de la disolución y liquidación de la entidad.*
4. *Las obtenidas en el ejercicio de las explotaciones económicas exentas a que se refiere el artículo siguiente.*
5. *Las que, de acuerdo con la normativa tributaria, deban ser atribuidas o imputadas a las entidades sin fines lucrativos y que procedan de rentas exentas incluidas en alguno de los apartados anteriores de este artículo⁷¹.*

Si comparamos el contenido del art. 6 de esta ley con el art. 49 de la Ley 30/1994 llegamos a la conclusión de que la falta de determinación de las rentas que iban a considerarse exentas provocaba múltiples divergencias doctrinales así

⁷¹ Autores como Cruz Amorós indican con respecto a este apartado que «pretende probablemente, incorporar al repertorio de las rentas exentas las últimas novedades de la reforma del I.R.P.F. en materia de atribución o imputación de rentas, pero hay que decir que es totalmente innecesario ya que esa atribución forma parte de las otras rentas relacionadas. Además, el precepto está mal redactado, porque no se puede hablar de rentas procedentes de rentas, sino de orígenes de rentas y, finalmente, resulta incompleto, porque le falta la previsión de que pudieran corresponder a explotaciones económicas no exentas, como ocurre con otros supuestos del propio precepto» (*Régimen de las Entidades*, op. cit., pág. 1092).

como la presentación de litigios que tenían por objeto concretar el alcance de este tipo de rentas. La labor doctrinal y jurisprudencial de estos años ha derivado en la elaboración de un texto mucho más completo y detallado intentando de este modo subsanar las carencias manifestadas en la regulación anterior.

Las exenciones relativas a las explotaciones económicas habían resultado las de más difícil concreción en el sistema anterior, es por ello por lo que el legislador opta por establecer una lista cerrada de explotaciones económicas a las que se les exceptúa del gravamen, estableciendo como una verdadera *condictio sine qua non* la necesidad de adecuación de estas explotaciones a los fines concertados por la Entidad en cuestión.

1. *Las explotaciones económicas de prestación de servicios de promoción y gestión de la acción social, así como los de asistencia social e inclusión social que se indican a continuación, incluyendo las actividades auxiliares o complementarias de aquellos, como son los servicios accesorios de alimentación, alojamiento o transporte:*
 - a) *Protección de la infancia y de la juventud.*
 - b) *Asistencia a la tercera edad.*
 - c) *Asistencia a personas en riesgo de exclusión o dificultad social o víctimas de malos tratos.*
 - d) *Asistencia a personas con discapacidad, incluida la formación ocupacional, la inserción laboral y la explotación de granjas, talleres y centros especiales en los que desarrollen su trabajo.*
 - e) *Asistencia a minorías étnicas.*
 - f) *Asistencia a refugiados y asilados.*
 - g) *Asistencia a emigrantes, inmigrantes y transeúntes.*
 - h) *Asistencia a personas con cargas familiares no compartidas.*
 - i) *Acción social comunitaria y familiar.*
 - j) *Asistencia a ex reclusos.*
 - k) *Reinserción social y prevención de la delincuencia.*
 - l) *Asistencia a alcohólicos y toxicómanos.*
 - m) *Cooperación para el desarrollo.*
 - n) *Inclusión social de las personas a que se refieren los párrafos anteriores.*
2. *Las explotaciones económicas de prestación de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria, incluyendo las actividades auxiliares o complementarias de los mismos, como son la entrega de medicamentos o los servicios accesorios de alimentación, alojamiento y transporte.*
3. *Las explotaciones económicas de investigación científica y desarrollo tecnológico.*
4. *Las explotaciones económicas de los bienes declarados de interés cultural conforme a la normativa del Patrimonio Histórico del Estado y de las Comunidades Autónomas, así como de museos, bibliotecas, archivos y centros de documentación, siempre y cuando se cumplan las exigencias establecidas en dicha normativa, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.*

5. *Las explotaciones económicas consistentes en la organización de representaciones musicales, coreográficas, teatrales, cinematográficas o circenses.*
6. *Las explotaciones económicas de parques y otros espacios naturales protegidos de características similares.*
7. *Las explotaciones económicas de enseñanza y de formación profesional, en todos los niveles y grados del sistema educativo, así como las de educación infantil hasta los tres años, incluida la guarda y custodia de niños hasta esa edad, las de educación especial, las de educación compensatoria y las de educación permanente y de adultos, cuando estén exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como las explotaciones económicas de alimentación, alojamiento o transporte realizadas por centros docentes y colegios mayores pertenecientes a entidades sin fines lucrativos.*
8. *Las explotaciones económicas consistentes en la organización de exposiciones, conferencias, coloquios, cursos o seminarios.*
9. *Las explotaciones económicas de elaboración, edición, publicación y venta de libros, revistas, folletos, material audiovisual y material multimedia.*
10. *Las explotaciones económicas de prestación de servicios de carácter deportivo a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y con excepción de los servicios relacionados con espectáculos deportivos y de los prestados a deportistas profesionales.*
11. *Las explotaciones económicas que tengan un carácter meramente auxiliar o complementario de las explotaciones económicas exentas o de las actividades encaminadas a cumplir los fines estatutarios o el objeto de la entidad sin fines lucrativos.*
No se considerará que las explotaciones económicas tienen un carácter meramente auxiliar o complementario cuando el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de ellas exceda del 20% de los ingresos totales de la entidad.
12. *Las explotaciones económicas de escasa relevancia. Se consideran como tales aquellas cuyo importe neto de la cifra de negocios del ejercicio no supere en conjunto 20.000 euros.*

Podemos de este modo asegurar que el régimen instaurado por la Ley 49/2002 sirve de desarrollo y determinación de lo dispuesto en la normativa anterior, estableciendo un nuevo sistema en el que se acota sobremanera las rentas que van a ser objeto de gravamen.

Siguiendo a Cruz Amorós⁷², podemos resumir la regulación actual del Impuesto sobre Sociedades en función a lo establecido por la Ley 49/2002 en las siguientes afirmaciones:

- Exención de la totalidad de las Rentas procedentes del patrimonio no empresarial de las entidades.
- Exención de la totalidad de las Rentas derivadas de adquisiciones o transmisiones patrimoniales.
- Gravamen de los rendimientos de actividades económicas coincidentes con el objeto o finalidad específica de las entidades, que no figuren expresamente en la relación de explotaciones económicas exentas del art. 7.º.

⁷² Cruz Amorós, M., *Régimen de las Entidades*, op. cit., pág. 1091.

Las rentas procedentes de explotaciones económicas no exentas serán las únicas que efectivamente conlleven el deber de contribuir, siendo en el marco de las Confesiones religiosas prácticamente inexistentes a día de hoy.

Mediante el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en el ámbito que nos ocupa, el análisis del régimen de exenciones de las confesiones religiosas en el mencionado Impuesto, se efectúa en el art. 9 apartado segundo de este Decreto la declaración de exención parcial del mismo para las entidades e instituciones sin ánimo de lucro a las que resulte de aplicación el Título segundo de la Ley 49/2002. De este modo, continuando con la tradición sentada por las normas reguladoras del Impuesto en años anteriores, hay una remisión expresa a la normativa que específicamente ha sido creada para regular el régimen de beneficios fiscales a tales entidades, resultando en su caso lo dispuesto en la normativa del Impuesto de aplicación supletoria.

B) CONFESIONES RELIGIOSAS SIN ACUERDO

Ya ha quedado señalado que es la L.O.L.R. la que contiene en su art. 7 la posibilidad de que el Estado hiciera efectivo el principio de cooperación con las confesiones religiosas a través de la adopción de acuerdos, restringiéndose en el 7.1 a aquellas que se encontrasen debidamente inscritas en el registro de entidades religiosas y hubiesen alcanzado *notorio arraigo* en la sociedad española, debido al número de creyentes y a la extensión de su credo. Disponiéndose además en el apartado segundo del mencionado art. 7 que, una vez firmado el Acuerdo, podrán disfrutar de los beneficios fiscales que el ordenamiento jurídico prevé para las entidades sin ánimo de lucro.

Con anterioridad hemos estudiado el régimen tributario de las confesiones que han suscrito acuerdos de cooperación con el Estado Español. En cuanto al sistema aplicable para aquellas entidades que si bien han logrado su inscripción en el mencionado registro y con base en dicha inscripción son titulares de personalidad jurídica, no han logrado suscribir con el Estado acuerdos de cooperación. Diremos que, estas confesiones, salvo contadas excepciones que serán tratadas a continuación, ni disfrutan de beneficio económico alguno, ni existe para ellas un régimen específico⁷³. Están sometidas al régimen general de todos y cada uno de los impuestos, debido a que para ellas no se dispone la equiparación con las entidades sin fines lucrativos⁷⁴.

⁷³ Martín Dégano, I., *El régimen tributario de las confesiones religiosas y sus entidades en el derecho español*, Mc Graw Hill, Madrid, 1999, págs. 32-33.

⁷⁴ La exigencia del Acuerdo para poder disfrutar de los beneficios fiscales de las entidades sin ánimo de lucro es cuestionada por varios sectores doctrinales. Así Combalía Solís, sobre la mencionada exigencia y sobre la no equiparación a las entidades benéficas y sin ánimo de lucro viene a decir que «puede entenderse que hay discriminación, no tanto entre confesiones con y sin Acuerdo, sino más bien entre confesiones y entidades benéficas y sin fin de lucro. El interrogante que se plantea

También la jurisprudencia del Tribunal Supremo se ha pronunciado en cuanto a la necesidad de contar con convenio de cooperación para ser beneficiario de un régimen tributario específico. A tal efecto, la Sentencia de 21 de junio de 1996⁷⁵, en su fundamento jurídico segundo, declara que «se requiere que... A) Que el Estado establezca acuerdo de cooperación con la entidad religiosa, para lo cual es preciso que haya alcanzado notorio arraigo en España por su ámbito y número de creyentes; B) Que el acuerdo de cooperación sea aprobado por Ley de Cortes Generales y; C) Que, en dicho acuerdo, se extiendan, a la entidad religiosa, los beneficios fiscales previstos en el ordenamiento jurídico general para las entidades sin fin de lucro y de carácter benéfico».

A pesar de lo puesto de manifiesto en este apartado existen algunas excepciones que no pueden considerarse incluidos en la tónica general del sistema previsto para las entidades sin acuerdo. En primer lugar y como pone de manifiesto Combalía Solís, «únicamente, por lo que respecta al I.V.A. se incluyen entre los sujetos exentos a todas las confesiones religiosas reconocidas, con independencia de que hayan suscrito o no Acuerdo de cooperación»⁷⁶. La ley 37/1992, de 28 de diciembre⁷⁷ del Impuesto sobre el Valor Añadido, en su art. 20.Uno.12.º declara exentas «las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a las mismas efectuadas directamente a sus miembros por organismos o entidades legalmente reconocidos que no tengan finalidad lucrativa, cuyos objetivos sean exclusivamente de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica, realizadas para la conservación de sus finalidades específicas». Como afirma Martín Dégano, «el art. 20.Uno.12.º especifica que debe tratarse de entidades legalmente reconocidas, lo que trasladado a las asociaciones religiosas implica necesariamente su inscripción en el R.E.R.»⁷⁸. Y este régimen es aplicable a las confesiones que en este apartado se están tratando porque en ningún momento en el artículo citado se hace referencia a la necesidad de suscribir Acuerdo.

En segundo lugar, y concretamente en lo que al objeto de nuestro estudio afecta, es decir, con relación al Impuesto sobre Sociedades, en función de lo dispuesto en el apartado tercero del art. 9 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, a estas Entidades les resultará de aplicación el Régimen especial contenido en el Capítulo XV del Título VII.

La disposición final 1.ª de la L.I.S. de 1995 da una nueva redacción a la Disposición adicional 9.ª de la Ley de Fundaciones 30/1994, que a su vez había

es por qué exigir a las confesiones la firma de un acuerdo con el Estado, que no se exige a otras entidades, para que se les aplique un régimen de beneficios fiscales». *Régimen fiscal de las confesiones religiosas; Aspectos hacendísticos y tributarios...* op. cit., pág. 240.

⁷⁵ R.J. 1996/4967.

⁷⁶ Combalía Solís, Z., *Régimen fiscal de las confesiones religiosas; Aspectos hacendísticos y tributarios...* op. cit., pág. 238.

⁷⁷ B.O.E. de 29 de diciembre de 1992.

⁷⁸ Martín Dégano, I., *El régimen tributario de las confesiones religiosas y sus entidades...* op. cit., pág. 11.

dado nueva redacción al art. 5 de la L.I.S. de 1978, artículo que contemplaba las entidades exentas del Impuesto sobre Sociedades, mencionando entre ellas las entidades religiosas. Con la modificación de 1994⁷⁹ y lo dispuesto en el Reglamento del Impuesto de Sociedades de 1982 (R.I.S.) sólo reconocía la exención parcial del I.S. a las confesiones que hubieran suscrito acuerdo. Como afirma Camarasa Carrillo⁸⁰, una vez derogada la L.I.S. 1978 queda totalmente vacía de contenido la disposición adicional 9.^a de la 30/94 cuya finalidad principal era dar nueva redacción al 5 de la ley de 1978, por ello y para subsanar la invalidez que sufría lo establecido por el R.I.S. al contradecir lo establecido en una norma de rango superior como era la L.I.S. 1978, la Disposición Final 1.^a de la actual L.I.S. extiende el régimen de entidades parcialmente exentas a las entidades que no habiendo alcanzado lo exigido para gozar de los beneficios previstos para las entidades sin ánimo de lucro (es decir, Acuerdo o Convenio de cooperación). Así, para las entidades religiosas con personalidad jurídica con base en su inscripción en el R.E.R. pero sin Acuerdo, están exentas las siguientes rentas⁸¹:

- a) *La que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto o finalidad específica.*
- b) *Las derivadas de adquisiciones y de transmisiones a título lucrativo, siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica.*
- c) *Las que se pongan de manifiesto en la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización del objeto o finalidad específica cuando el total producto obtenido se destine a nuevas inversiones relacionadas con dicho objeto o finalidad específica.*

Finalmente, es necesario hacer mención a las limitaciones que el propio art. 134, en sus apartados 2 y 3 hace en cuanto al alcance de la exención de las entidades parcialmente exentas:

134.2. *La exención a que se refiere el apartado anterior no alcanzará a los rendimientos derivados del ejercicio de explotaciones económicas, ni a los derivados del patrimonio, ni tampoco a los incrementos de patrimonio distintos de los señalados en el apartado anterior.*

134.3. *Se considerarán rendimientos de una explotación económica todos aquellos que procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno sólo de estos factores, supongan por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.*

Se considerarán incrementos o disminuciones de patrimonio las variaciones en el valor del patrimonio del sujeto pasivo que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél.

⁷⁹ Disposición adicional 9.^a de la Ley de Fundaciones 30/1994

⁸⁰ Camarasa Carrillo J., *Régimen tributario de entidades religiosas...* op. cit. pág. 41.

⁸¹ Art. 134.1 de la L.I.S., modificado por la Disposición Adicional segunda de la Ley 49/2002 de 23 de diciembre, de Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al Mecenazgo.

IV. CONSIDERACIONES FINALES

El régimen de las exenciones en el Impuesto sobre Sociedades a favor de las Confesiones Religiosas gira en torno a lo dispuesto en la Ley 49/2002, mediante la cual se constituye un verdadero sistema especial de beneficios fiscales.

Su aplicación a la Iglesia Católica y al resto de confesiones que tengan suscritos Acuerdos con el Estado Español está expresamente reconocido en las Disposiciones de la norma alegada. Sorprende el hecho de que sea exigido por el legislador para la aplicación de las distintas exenciones contenidas en la ley haber formalizado mediante Acuerdos las relaciones entre el Estado y una determinada entidad religiosa mientras que para la aplicación de este régimen a las entidades benéficas y sin fines lucrativas no se exija ningún tipo de pacto o instrumento en el que se manifiesten las posiciones de ambas partes. Como indica Combalí Solís, «la equiparación al régimen fiscal de las entidades benéficas y sin fin de lucro debería extenderse a todas las confesiones legalmente reconocidas, sin perjuicio de reservar un régimen especial para aquellas que por su notorio arraigo hayan suscrito acuerdos con el Estado». Coincidiendo con la mencionada autora se estaría produciendo ante esta situación una verdadera discriminación, «no tanto entre confesiones con y sin acuerdo, sino más bien entre confesiones y entidades benéficas sin fin de lucro»⁸².

No tiene ningún sentido que entidades que han adquirido la personalidad jurídica tras la inscripción en el R.E.R., siendo por lo tanto susceptibles de ostentar la titularidad de derechos y obligaciones contenidos en el ordenamiento jurídico, deban alcanzar un notorio arraigo como exige la L.O.L.R. para poder así suscribir junto al Estado el correspondiente Acuerdo y de esta forma ser beneficiarias de los incentivos fiscales contenidos en la normativa tributaria correspondiente.

Entendemos que como indica la Exposición de Motivos⁸³ de la Ley 49/2002 una de las principales causas que motivan su promulgación sea la inclusión en

⁸² Combalí Solís, Z., *Régimen fiscal de las confesiones religiosas; Aspectos hacendísticos y tributarios...* op. cit., pág. 240. En este sentido reproducir las palabras de Torres Gutiérrez, A., «entendemos que el paradigma al que debiera tender el sistema tributario español es el de asimilar el régimen fiscal de las confesiones religiosas al de las entidades sin fin de lucro. Esta tesis que ha sido sostenida desde largo tiempo por un importante sector doctrinal, creemos que es la más acorde con el espíritu que inspira las relaciones Estado-Confesiones religiosas en la Constitución. Sin embargo la realidad nos demuestra que este objetivo aún no se ha conseguido plenamente en nuestro ordenamiento jurídico, puesto que la equiparación se da sólo respecto a las entidades con Acuerdos suscritos con el Estado, a las que incluso se otorga un tratamiento más favorable, pero no se da esa equiparación a las confesiones religiosas meramente inscritas en el registro del Ministerio de Justicia». *La tributación de las Confesiones Religiosas en el Impuesto Sobre Sociedades...* op. cit., pág. 708.

⁸³ «Cuando en 1994 se promulgó la citada Ley 30/1994, el legislador ya era consciente de las dimensiones alcanzadas por el fenómeno de la participación privada en actividades de interés general, en sus diversas formas jurídicas, si bien no pudo prever entonces que dicho fenómeno, lejos de atenuar su crecimiento, tendría en España un gran desarrollo en menos de una década. La consecuencia lógica de este desarrollo ha sido que el marco normativo fiscal diseñado en el título segundo de la Ley 30/1994 ha quedado desfasado, siendo necesario un nuevo régimen fiscal para las entidades sin fines lucrativos que, adaptado a la presente realidad, flexible

el régimen establecido de las distintas modalidades en las que las entidades sin fines lucrativo pueden constituirse, motivación que se ve claramente restringida en el ámbito de las confesiones religiosas sin Acuerdo, produciéndose una incoherencia entre el espíritu de la ley y la literalidad de la misma que deberá ser corregida.

los requisitos para acogerse a los incentivos que prevé esta Ley y dote de seguridad Jurídica suficiente a tales entidades, en el desarrollo de las actividades que realicen en cumplimiento de los fines de interés general que persiguen». Exposición de Motivos de la Ley 49/2002 de 23 de diciembre, de Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al Mecenazgo. B.O.E. de 24 de diciembre de 2002.