

ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO Y COOPERACIÓN CON LAS CONFESIONES RELIGIOSAS. FUNDAMENTO Y FISCALIZACIÓN

MARÍA CEBRIÁ GARCÍA
Universidad de Extremadura

Resumen: Nunca antes de la actuación del Tribunal de Cuentas que finalizó con el Informe de 28 de julio de 2020, se había fiscalizado la cooperación económica de la Administración Central del Estado con los grupos religiosos que reciben fondos públicos de forma estable, como son la Iglesia Católica, la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España, la Federación de Comunidades Judías de España y la Comisión Islámica de España. En este trabajo se analizará el principal resultado de dicha fiscalización y se intentará poner de manifiesto las carencias de la misma desde una visión global de lo que la colaboración económica de las administraciones públicas con estas confesiones.

Palabras clave: Tribunal de Cuentas, fiscalización, cooperación económica, Iglesia católica, evangélicos, judíos, islámicos, asignación tributaria, beneficios fiscales, acuerdos entre el Estado y las confesiones.

Abstract: Never before the action of the Court of Accounts, which ended with the Report of July 28, 2020, had the economic cooperation of the General State Administration been audited with religious groups that receive public funds on a stable basis, such as the Catholic Church, the Federation of Evangelical Religious Entities of Spain, the Federation of Jewish Communities of Spain and the Islamic Commission of Spain. In this project, the result of said inspection will be analyzed and an attempt will be made to reveal its deficiencies from a global vision of what the economic collaboration of public administrations with these confessions.

Keywords: Court of Accounts, inspection, economic cooperation, Catholic Church, Evangelical, Jewish, Islamic, assignment from taxation in the Income Tax, tax benefits, agreements between State and religious groups.

SUMARIO: 1. Introducción. 2. Fundamento de la cooperación económica entre el Estado y las confesiones religiosas que se fiscaliza. 3. Formas de cooperación y su fiscalización. 3.1 La asignación tributaria a la Iglesia católica. 3.1.1 Un «menor ingreso» en el presupuesto de ingresos. 3.1.2 Destino de la asignación tributaria: 3.1.2.a) Memoria anual justificativa del destino de lo recibido por asignación tributaria. 3.1.2.b) El destino de la asignación tributaria a una actividad económica. Posible vulneración del Derecho de la Unión Europea. 3.2 Fundación Pluralismo y Convivencia. 3.3 Beneficios fiscales recibidos por las confesiones religiosas. 3.3.1 El Impuesto sobre Sociedades y las «ayudas de Estado». 4. Consideraciones finales.

1. INTRODUCCIÓN

Nunca el Tribunal de Cuentas ha centrado una auditoría en la cooperación económica de la Administración Central del Estado con las instituciones religiosas que reciben fondos públicos de forma estable, en especial la Iglesia católica.

Sin embargo, a finales de 2017 procedió a realizar la primera fiscalización sobre dicha cooperación económica con la Iglesia católica y el resto de confesiones religiosas que firmaron acuerdos con el Estado en 1992, las cuales son las que reciben un apoyo público con estabilidad: la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España¹, la Federación de Comunidades Judías de España², y la Comisión Islámica de España³.

Tanto la asignación tributaria a la Iglesia católica, como las subvenciones a otras confesiones religiosas no católicas a través de la Fundación Pluralismo y Convivencia, se incluyen en los presupuestos del Estado y los configura como parte de la actividad económico-financiera de este, cuya fiscalización, de acuerdo con lo establecido en el artículo 136 de la Constitución Española y el artículo 2 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas 2/1982, de 12 de mayo⁴, corresponde a este Tribunal.

Esta fiscalización se incluyó en el Programa de Fiscalizaciones del Tribunal de Cuentas para el año 2018, aprobado por el Pleno el 21 de diciembre de 2017, en virtud de la iniciativa reconocida al propio Tribunal por el artículo 45 de la LOTCU. Y se realizó para dar cumplimiento al objetivo

¹ FEREDE.

² FCJE.

³ CIE.

⁴ En adelante, LOTCU.

específico 1.2 «Fomentar buenas prácticas de organización, gestión, y control entre las entidades públicas» del Plan Estratégico del Tribunal de Cuentas 2018-2021⁵.

El Acuerdo de inicio de esta fiscalización y sus Directrices técnicas se aprobaron por el Tribunal de Cuentas el 28 de febrero de 2019⁶, y el 28 de julio de 2020, aprobó el Informe de fiscalización sobre las actuaciones desarrolladas por la Administración General del Estado en materia de cooperación económica con las confesiones religiosas a través de los programas de ingresos y gastos contenidos en los Presupuestos Generales del Estado correspondientes al ejercicio 2017. Por tanto, el ámbito temporal es el señalado.

El Informe recoge la fiscalización realizada a los órganos y organismos de la Administración General del Estado⁷ implicados en la cooperación económica con las confesiones religiosas en aquellos momentos. En el periodo en el que se realizaron las actuaciones fiscalizadoras fueron: la Dirección General de Presupuestos (del Ministerio de Hacienda) y la Dirección General del Tesoro y Política Financiera (Ministerio de Economía y Empresa), en la que analizaron las actuaciones para determinar la cuantía de los pagos a cuenta y liquidación final del dinero de la casilla de la Iglesia; la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), para analizar el procedimiento de estimación y certificación de los importes provisional de la asignación por la casilla de la Iglesia, la verificación de las exenciones tributarias y los beneficios fiscales recibidos por las confesiones religiosas; la Dirección General de Cooperación Jurídica Internacional, Relaciones con las Confesiones y Derechos Humanos (del Ministerio de Justicia), para el examen de la memoria anual sobre la asignación tributaria que tiene que presentar la Conferencia Episcopal; y la Fundación Pluralismo y Convivencia, para la fiscalización de las convocatorias de ayudas, la tesorería, la justificación y liquidación de las ayudas, los sistemas de reintegro de ayudas y recuperación de deudas.

Como se ha señalado, se va a fiscalizar la actuación de los órganos de la Administración General del Estado que intervinieron en la cooperación económica con las confesiones religiosas, pero de las que reciben apoyo económico de manera estable. Por tanto, no solo Iglesia católica, también FEREDE, FCJE y CIE. No obstante, la Iglesia católica es la que más colaboración recibe en este sentido, por tanto, es en la que mayormente se centra la fiscalización.

⁵ Informe de Fiscalización, p. 9.

⁶ *Ibidem*.

⁷ <https://www.tcu.es/tribunal-de-cuentas/es/sala-de-prensa/noticias/El-Tribunal-de-cuentas-aprueba-el-informe-de-fiscalizacion-de-las-actuaciones-desarrolladas-por-la-Administracion-General-del-Estado-en-materia-de-cooperacion-economica-con-las-confesiones-religiosas-a-traves-de-los-programas-de-ingresos-y-gastos-con/>

En concreto, la fiscalización analiza la asignación tributaria a la Iglesia Católica y los beneficios fiscales, así como las subvenciones y los beneficios fiscales recibidos por las demás confesiones religiosas.

Tiene como objetivos, conforme a las Directrices técnicas, los siguientes⁸:

- Comprobar que el cálculo, pago y contabilización de la asignación tributaria a la Iglesia Católica se ajusta a la normativa de aplicación.
- Verificar las exenciones tributarias y los beneficios fiscales recibidos por las confesiones religiosas.
- Comprobar las actividades de seguimiento y control llevadas a cabo por la Administración General del Estado respecto de la memoria justificativa de las cantidades recibidas del Estado a través de la asignación tributaria que la Iglesia Católica presenta.
- La comprobación de que la concesión, gestión y justificación de las subvenciones concedidas a las confesiones minoritarias se ajustan a la normativa que le resulta de aplicación.
- La verificación del cumplimiento de las prescripciones de transparencia e igualdad de género establecidas por la normativa, en todo aquello en que pudiera tener relación con el objeto de las actuaciones fiscalizadoras.

El informe consta de siete apartados. Tras una introducción, explica la iniciativa de la fiscalización; el ámbito subjetivo, el objetivo y el temporal de la misma; el régimen jurídico aplicable; los objetivos y limitaciones de la fiscalización; la rendición de cuentas y los trámites de alegaciones.

El segundo apartado, está dedicado al cálculo, pago y contabilización de la asignación tributaria a la Iglesia Católica; su régimen jurídico; la previsión presupuestaria; el cálculo de las entregas a cuenta y pago de las liquidaciones de saldo y el registro contable.

El tercero, comprueba las actividades de seguimiento y control llevadas a cabo por la Administración General del Estado respecto de la memoria justificativa de la asignación tributaria a la Iglesia Católica; analiza los instrumentos de coordinación en relación con la memoria y su seguimiento; el contenido de la memoria presentada por la Iglesia; los importes justificados en la memoria 2017 y su destino; la colaboración al adecuado sostenimiento de la iglesia, y la naturaleza jurídica y destinos de la asignación tributaria a la iglesia católica.

⁸ *Ibidem.*

En el cuarto apartado, se analizan las exenciones tributarias y beneficios fiscales recibidos por las confesiones religiosas; el régimen jurídico de las exenciones tributarias y los beneficios fiscales recibidos por las confesiones religiosas; y los resultados del análisis de las exenciones tributarias y los beneficios fiscales recibidos por las confesiones religiosas.

El quinto, se dedica a las subvenciones concedidas a las confesiones minoritarias por la fundación pluralismo y convivencia, en concreto a la naturaleza y el régimen jurídico de la fundación pluralismo y convivencia, y a los resultados del análisis de las subvenciones.

Termina el Informe con unas conclusiones a cerca de todo lo analizado anteriormente y la formulación de varias recomendaciones. Y a todo ello se unen las alegaciones que se hicieron.

2. FUNDAMENTO DE LA COOPERACIÓN ECONÓMICA ENTRE EL ESTADO Y LAS CONFESIONES RELIGIOSAS QUE SE FISCALIZA

Antes de adentrarnos en la fiscalización de esos fondos que algunas confesiones religiosas reciben del Estado, conviene aclarar el porqué de esa aportación de fondos, de manera directa o indirecta, que se lleva a cabo en España. Sin dicho fundamento se podrá tener una visión errónea de todas las actuaciones, tanto de las del Estado, como de las del Tribunal de Cuentas.

El Estado, en su búsqueda del bien común y el desarrollo integral de las personas fomenta o debe fomentar la cultura, el deporte, el cine, las artes escénicas⁹, y también en el caso español, el fenómeno religioso, que además está amparado por un derecho fundamental, el derecho a la libertad religiosa, reconocido y garantizado por nuestra Constitución, en el artículo 16.1.

Las relaciones Estado-confesiones religiosas derivan¹⁰ de nuestra Constitución¹¹, y tiene como punto de partida esencial ese reconocimiento del derecho fundamental a la libertad religiosa¹², en relación con el de igualdad¹³ religiosa¹⁴,

⁹ Cfr., GIMÉNEZ BARRIOCANAL, Fernando, «Una exposición de la financiación del 0,7% desde la perspectiva de la Iglesia», en GARCIMARTÍN, Carmen (Ed.). *La financiación de la libertad religiosa*. Comares, 2017, p.33.

¹⁰ Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 207/2013, de 5 de diciembre (BOE, núm. 7, de 8 de enero de 2014).

¹¹ En adelante, CE.

¹² Artículo 16.1 CE.

¹³ Artículo 14 CE.

¹⁴ FJ 5.º a).

cuya regulación está reservada a la ley orgánica en lo que a su desarrollo básico¹⁵ se refiere¹⁶, la Ley Orgánica 7/1980, de 5 de julio, de Libertad Religiosa¹⁷.

Nos encontramos, conforme a nuestro texto constitucional, ante un Estado aconfesional, pero cooperacionista¹⁸ con las confesiones religiosas, para la promoción y garantía del derecho a la libertad religiosa en un marco de igualdad.

Esta cooperación se lleva a cabo también en materia económica, y a través de una doble vía: una indirecta, consistente en el reconocimiento de ventajas fiscales a las confesiones, y otras a través de las cuales reciben de una manera más directa dinero estatal.

Actualmente, las confesiones religiosas receptoras de esa colaboración son la Iglesia católica y las confesiones religiosas que firmaron acuerdos de cooperación con el Estado español el 10 de noviembre de 1992: la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas¹⁹ de Española²⁰, con la Federación de Comunidades Judías²¹ de España²² y con la Comisión Islámica²³ de España²⁴.

En el caso de la Iglesia Católica las técnicas de cooperación, tanto directa como indirecta, se concretaron principalmente en el Acuerdo sobre Asuntos Económicos firmado entre el Estado Español y la Santa Sede el 3 de enero de 1979²⁵, en el que «el Estado se compromete a colaborar con la Iglesia Católica en la consecución de su adecuado sostenimiento económico, con respeto absoluto del principio de libertad religiosa» (art. II.1).

En el caso de la FEREDE, la FCJE y la CIE, los acuerdos se refieren exclusivamente a las ventajas fiscales en el artículo 11 de cada uno de ellos, aclarando las Exposiciones de Motivos de los mismos que se abordan asuntos de gran importancia para los ciudadanos de estas religiones, entre ellos, los beneficios fiscales aplicables a determinados bienes y actividades de estos grupos religiosos. La colaboración económica directa se lleva a cabo a través de la Fundación Pluralismo y Convivencia, de la que más tarde hablaremos, consti-

¹⁵ Artículo 53.1 en relación con el artículo 81.1 CE [(FJ 5.º a)].

¹⁶ FJ 5.º a).

¹⁷ En adelante, LOLR.

¹⁸ Artículo 16.3 CE

¹⁹ En adelante, FEREDE.

²⁰ Acuerdo de cooperación del Estado con la FEREDE aprobado por Ley 24/1992, de 10 de noviembre.

²¹ En adelante, FCJE.

²² Acuerdo de cooperación del Estado con la FCJE aprobado por Ley 25/1992, de 10 de noviembre.

²³ En adelante, CIE.

²⁴ Acuerdo de cooperación del Estado con la CIE aprobado por Ley 26/1992, de 10 de noviembre.

²⁵ En adelante, AAE.

tuida por el Ministro de Justicia el 25 de enero de 2005, adscrita²⁶ hoy al Ministerio de la Presidencia, Relaciones con las Cortes y Memoria Democrática. Con esta Fundación se prevé por primera vez en España una dotación presupuestaria directa del Estado para colaborar con las confesiones minoritarias, y facilitar a todos el ejercicio efectivo de la libertad religiosa en plena congruencia con los valores constitucionales que sustentan la democracia²⁷.

En relación con el fundamento jurídico de la cooperación económica, en concreto, los beneficios fiscales reconocidos a las confesiones religiosas señaló el TC, en la ya mencionada sentencia núm. 207/2013, que estos beneficios fiscales se configuran como una medida adoptada por el Estado al amparo de su competencia exclusiva prevista en el artículo 149.1.1 CE, que se justifica en la relevancia constitucional que tienen las mencionadas confesiones religiosas para la consecución de los fines que la Constitución proclama, en concreto, para la garantía del derecho a la libertad religiosa, tanto en su vertiente individual como colectiva. En este sentido encuentro destacable el símil que realiza la sentencia entre la finalidad perseguida con la concesión de subvenciones y la finalidad que se persigue con el reconocimiento de estos beneficios fiscales.

Finalmente advierte el TC que estas medidas no pueden ser únicamente de la responsabilidad del Estado, sino que tienen que ser asumidas por todos los poderes públicos en cumplimiento del artículo 16.3 CE en relación con el artículo 7.2 LOLR y el artículo 9.2 CE²⁸.

Entiendo que por primera vez se fija muy claramente por el TC que el fundamento jurídico de las medidas que integran la colaboración económica del Estado español con las confesiones religiosas se encuentra en la garantía y promoción, dentro de un marco de igualdad, del derecho fundamental a la libertad religiosa²⁹.

De hecho, en el Preámbulo del Acuerdo sobre Asuntos Económicos firmado entre el Estado español y la Santa el 3 de enero de 1979 se señala que «La revisión del sistema de aportación económica del Estado español a la Iglesia Católica resulta de especial importancia al tratar de sustituir por nuevos Acuer-

²⁶ El Real Decreto 2/2020, de 12 de enero, por el que se reestructuran los departamentos ministeriales, atribuyó en su artículo 12 al Ministerio de la Presidencia, Relaciones con las Cortes y Memoria Democrática la propuesta y ejecución de la política del Gobierno en relación con el ejercicio del derecho a la libertad religiosa. Consecuentemente, el artículo 1.6 del Real Decreto 373/2020, de 18 de febrero, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de la Presidencia, Relaciones con las Cortes y Memoria Democrática, adscribe a dicho Ministerio la Fundación Pluralismo y Convivencia, FSP, a través de la Subsecretaría.

²⁷ *Ibidem*.

²⁸ FJ 5.º a).

²⁹ Cfr., MOTILLA, Agustín, «Financiación», en IBÁN, Iván; PRIETO, Luis, y MOTILLA, Agustín, *Manual de Derecho Eclesiástico*, Trotta, Madrid, 2017, p. 206.

dos el Concordato de 1953». Que «por una parte, el Estado no puede ni desconocer ni prolongar indefinidamente obligaciones jurídicas contraídas en el pasado. Por otra parte, dado el espíritu que informa las relaciones entre Iglesia y Estado, en España resulta necesario dar nuevo sentido tanto a los títulos de la aportación económica como al sistema según el cual dicha aportación se lleve a cabo».

3. FORMAS DE COOPERACIÓN Y SU FISCALIZACIÓN

3.1 La asignación tributaria a la Iglesia católica

La técnica asignación tributaria³⁰, prescribe el AAE en su artículo II.2, consiste en entregar el Estado a la Iglesia un porcentaje del rendimiento de un impuesto estatal de carácter personal, previa declaración de voluntad del contribuyente que quiera colaborar en el sostenimiento económico de la Iglesia, destinándose la cantidad correspondiente, en ausencia de declaración, a otros fines.

Esta modalidad no es un impuesto, sea eclesiástico o religioso, pues en él faltan los dos elementos esenciales de todo impuesto: el hecho imponible y la cuota³¹. Tampoco se trata de un recargo de la cuota tributaria para los sujetos pasivos que manifiesten su voluntad de ayudar a la Iglesia, figuras ambas que llevarían a aumentar la aportación económica del contribuyente.

Se trata de una facultad que los individuos pueden ejercitar voluntaria y libremente, que les permite destinar a un fin concreto un porcentaje del rendimiento de un impuesto estatal ordinario a cuyo gravamen ya estaban sometidos. Son los contribuyentes los que deciden sobre el destino de parte del rendimiento de su impuesto. Quien ejercite la facultad mencionada no verá aumentada la presión fiscal, es decir, no pagará más impuestos, y quien no la ejercite no por ello pagará menos impuestos.

³⁰ Sobre esta materia, CEBRIÁ, María, «Sistemas de financiación de las entidades religiosas en el ordenamiento español», en MARTÍN, María del Mar (coord.). *Entidades eclesiásticas y derecho de los Estados. Actas del II Simposio Internacional de Derecho Concordatario*. Almería 9-11 de noviembre de 2005/2006, pp. 223-256; *Idem*, «Sistemas de financiación de las entidades religiosas en el ordenamiento español», en *Entidades eclesiásticas y derecho de los Estados. Actas del II Simposio Internacional de Derecho Concordatario*. Almería. 2006, pp. 306-338.

³¹ Cfr., PANIZO, Alberto, «Régimen Financiero y Tributario de la Iglesia Católica en el Acuerdo sobre Asuntos Económicos de 3 de enero de 1979», en *Revista General de Legislación y Jurisprudencia*, agosto, 1984, núm. 2, p. 183.

Tiene por tanto este sistema un carácter personal que le viene dado no sólo por el tipo de impuesto sobre el que se debe aplicar según el AAE, un impuesto de carácter personal, sino sobre todo por la necesaria declaración de voluntad expresa de los sujetos pasivos del impuesto para que se aplique.

Este carácter personal y voluntario hace que esta técnica no implique una cooperación económica forzosa de los ciudadanos en la financiación de la Iglesia, como ocurre con el sistema de dotación presupuestaria³². A la Iglesia no se le entrega un porcentaje del rendimiento global del impuesto de todos los contribuyentes, sino tan sólo el porcentaje de las cuotas correspondientes a los sujetos pasivos que expresamente hayan declarado su deseo de que la parte afectada sea destinada a ese fin, respetándose por tanto la libertad religiosa del contribuyente. La cuantía de la aportación no queda sujeta a negociación entre la Iglesia y el Estado, ni tampoco a la discusión política en la tramitación de los Presupuestos anuales del Estado.

Va a ser la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1988 la que regule por primera vez la aplicación del sistema de asignación tributaria en España en ejecución del artículo II del AAE. Concreta para ello los puntos necesarios a los que dicho Acuerdo hace referencia de forma genérica, tales como el impuesto de carácter persona que se iba a afectar, el concepto tributario al que se afectaría (base imponible cuota, etc.), o el porcentaje a aplicar sobre dicho concepto. Su disposición adicional quinta va a establecer que a partir de 1988 se destinaría un porcentaje del rendimiento del Impuesto sobre la Renta de las personas físicas a fines religiosos o a otros fines³³ de interés social³⁴. Dicho porcentaje se fijaría en la Ley de Presupuestos de cada año y se aplicaría sobre la cuota íntegra del impuesto resultante de las declaraciones anuales presentadas por los sujetos pasivos, debiendo entenderse por cuota íntegra de dicho impuesto la resultante de aplicar sobre la base im-

³² El Acuerdo sobre Asuntos Económicos firmado entre el Estado español y la Santa Sede el 3 de enero de 1979 preveía dos modalidades de financiación, la de dotación o de consignación presupuestaria, transitoria, y la de asignación tributaria que es la que se aplica actualmente. La técnica de consignación presupuestaria fue herencia del modelo de financiación de los últimos siglos, que estuvieron marcados por la dependencia económica casi absoluta de la Iglesia Católica respecto del Estado, consecuencia del período desamortizador, dependencia a la que el poder público hace frente a través de entregas a la institución eclesiásticas de partidas de los Presupuestos Generales del Estado, sin que los contribuyentes intervinieran en su concreción.

³³ Apartado 1.º

³⁴ Esto llevó al malestar de los Obispos españoles en el sentido que se estaba contraponiendo a la Iglesia con los fines de interés social, como si la Iglesia no cumpliera este tipo de fines y, en consecuencia, quienes colaboraban con ella no lo hacían con los fines de interés social. Cfr., AZNAR, Federico, «Los obispos ante la asignación tributaria (1988-1993)», en *Revista Española de Derecho Canónico*, vol. 51, núm. 136 (enero-junio), 1994, p. 86, nota al pie núm. 12.

nible del tributo, definida conforme al artículo 13 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, entonces reguladora del IRPF, la tarifa establecida en el artículo 28 de la misma Ley³⁵.

El porcentaje aplicable en las declaraciones correspondientes al período impositivo de 1988, que recaería sobre los ingresos obtenidos en 1987, sería del 0,5239 por 100³⁶; y se le da la alternativa al contribuyente de poder destinar el porcentaje correspondiente a su cuota íntegra, indicando su voluntad al respecto, bien a colaborar al sostenimiento económico de la Iglesia católica, bien a otros fines de interés social. En caso de ausencia de expresa indicación se destinará a otros³⁷ fines de interés social³⁸.

Desde este momento y durante muchos años, la Iglesia católica ha estado recibiendo fondos directamente de los Presupuestos Generales del Estado –sistema de dotación presupuestaria–, como de lo recaudado por asignación tributaria, y han sido varias las modificaciones que se han introducido en este último sistema en el intento de mejorarlo y de que se aplicara de manera exclusiva, sin necesidad de completar lo recibido por la Iglesia con dotaciones presupuestarias.

La Ley 54/1999, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado³⁹ para 2000, modifica, entre otras cuestiones⁴⁰, el destino al que el contribuyente podrá dar al 0,5239% de la cuota íntegra de su IRPF.

Así, a partir del año 2000 el contribuyente tendrá distintas opciones para destinar el 0,5239 por 100 de su cuota íntegra, sin estar encorsetado en lo que se concretó en un principio⁴¹. De este modo podrá:

a) Colaborar con el sostenimiento económico de la Iglesia Católica y también con otros fines de interés social. En este caso de deberán marcar en la declaración de la renta ambas opciones y se destinará el 0,5239 por 100 de la cuota íntegra a la Iglesia católica y, además, otro tanto igual a otros fines de interés social.

³⁵ Apartado 2.º

³⁶ Apartado 3.º

³⁷ Apartado 3.º

³⁸ Apartado 4.º

³⁹ BOE de 30 de diciembre de 1999.

⁴⁰ Disposición adicional vigésima, bajo el título «Revisión del sistema de asignación tributaria a la Iglesia Católica».

⁴¹ Bien al sostenimiento económico de la Iglesia católica bien a otros fines de interés social, y si se dejan las dos opciones en blanco se entenderá que el porcentaje recae sobre esta segunda finalidad.

b) Colaborar exclusivamente con la Iglesia Católica, en cuyo caso se deberá marcar en la declaración esa opción, destinándose el 0,5239 por 100 de la cuota íntegra del contribuyente a la financiación de dicha confesión religiosa.

c) Colaborar exclusivamente con otros fines de interés social. En este caso se deberá marcar en la declaración dicha opción y el 0,5239 por 100 se destinará a la financiación de los meritados fines.

d) No manifestar su voluntad a favor de ninguna de las opciones, en cuyo caso el 0,5239 por 100 de la cuota íntegra del IRPF se imputará a los Presupuestos Generales del Estado con destino a fines generales.

La última modificación, en la que las partes buscan establecer un sistema estable de colaboración del Estado en el sostenimiento económico de la Iglesia basado exclusivamente en la asignación tributaria⁴², se reguló en la disposición adicional decimoctava de la Ley 42/2006, de 28 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para el año 2007⁴³. Esta revisión conllevó la renuncia

⁴² Se puede consultar al respecto RODRÍGUEZ BLANCO, Miguel, «El nuevo sistema de financiación de la Iglesia católica en España», en *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, 15, 2007, pp. 333-352. *Idem*, «La asignación tributaria a favor de la Iglesia católica», en ÁLVAREZ CORTINA, Andrés Corsino; RODRÍGUEZ BLANCO, Miguel (coord.), *Aspectos del régimen económico y patrimonial de las confesiones religiosas*, Comares, Granada, 2008, pp. 123-140.

⁴³ Disposición adicional decimoctava. «Revisión del sistema de asignación tributaria a la Iglesia Católica».

Uno.

Con vigencia desde 1 de enero de 2007 y con carácter indefinido, en desarrollo de lo previsto en el artículo II del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979, el Estado destinará al sostenimiento de la Iglesia Católica el 0,7 por 100 de la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a los contribuyentes que manifiesten expresamente su voluntad en tal sentido.

Dos.

A estos efectos, se entenderá por cuota íntegra del impuesto la formada por la suma de la cuota íntegra estatal y de la cuota íntegra autonómica o complementaria en los términos previstos en la ley reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Tres.

Durante el año 2007 el Estado entregará, mensualmente, a la Iglesia Católica 12.501.051,76 euros, a cuenta de la cantidad que deba asignar a la iglesia por aplicación de lo dispuesto en el apartado Uno anterior.

Antes del 30 de noviembre de 2008, se efectuará una liquidación provisional de la asignación correspondiente a 2007, practicándose la liquidación definitiva antes del 30 de abril de 2009. En ambas liquidaciones, una vez efectuadas, se procederá por las dos partes a regularizar, en un sentido o en otro, el saldo existente.

Cuatro.

Se elevan a definitivas las cantidades entregadas a cuenta en 2006.

expresa por parte de la Iglesia Católica a determinados beneficios fiscales en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) reconocidos en base a lo establecido en el AAE, por ser contrarios al Derecho de la UE, al no reconocerlos éste expresamente. En concreto, estos beneficios fiscales son «la no sujeción al IVA en la adquisición de objetos destinados al culto» y «la exención del IVA de la adquisición de bienes inmuebles» reconocidos a partir de la interpretación del artículo III, c) y del artículo IV.1. C) del AAE, respectivamente, por la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 29 de febrero de 1988. Además, supuso el fin de la dotación presupuestaria a la Iglesia. A partir de este momento solamente recibiría lo recaudado por asignación tributaria. Para intentar estos propósitos, se eleva el porcentaje que los contribuyentes pueden destinar de su cuota íntegra del IRPF a la asignación tributaria, que pasa del 0,5239 al 0,7%. Y todo ello se concretó en el marco del mecanismo de consultas y concertación previsto⁴⁴ en el artículo VI del AAE y el apartado 2 de su Protocolo Adicional, en el Canje de Notas de 22 de diciembre de 2006 entre el Estado Español y la Santa Sede⁴⁵.

Concretando, actualmente, y también en el momento de la fiscalización, el IRPF es el impuesto de carácter personal sobre el que se sigue aplicando la asignación tributaria, la cuota íntegra sigue siendo el concepto sobre el que se aplica el porcentaje y, respecto a las alternativas, el contribuyente podría seguir eligiendo entre Iglesia católica u otros fines de interés social, o podría optar por los dos marcando las dos casillas correspondientes en la declaración de la renta, y también destinar el porcentaje a fines generales del Estado dejando ambas casillas en blanco.

⁴⁴ A la hora de adoptar estas medidas se ha tenido en cuenta las deficiencias del sistema desde que se empezó a aplicar en España. (el bajo porcentaje que se fijó en un primer momento, el número de contribuyentes colaboradores con la Iglesia, el tipo de contribuyentes, la condonación del exceso de lo entregado a cuenta, la garantía por el Estado de aportaciones mínimas, etc.), pero sobre todo, y de cara a aumentar el porcentaje de 0,5239% a 0,7%, se ha negociado el que la Iglesia renuncie a los anteriormente mencionados beneficios fiscales en el IVA, de tal manera que en el cálculo de este nuevo porcentaje se ha pretendido compensar la pérdida de esos beneficios. En esta ocasión, a mi modo de ver, se ha utilizado el sistema como una importante arma de negociación para solucionar más de un problema.

⁴⁵ El Canje de Notas diplomáticas o Intercambio de Notas es el cauce al que suele acudir la Santa Sede para aclarar o interpretar cláusulas concordadas en un convenio o acuerdo (o concordato *sensu stricto*) anterior. Al tratarse al presente de interpretar y actualizar un acuerdo, cual es el Acuerdo sobre Asuntos económicos de 3 de enero de 1979 conforme a lo previsto en sus cláusulas de estilo, se ha escogido la forma de *Intercambio de Notas verbales*. Tal es el porqué diplomático del mismo. *Vid.*, CORRAL, Carlos., «La asignación tributaria a la Iglesia en España ante el Derecho comparado»..., *op. cit.*, p. 1.

3.1.1 *Un «menor ingreso» en el presupuesto de ingresos*

En el Informe se indica en muchas ocasiones que debe recordarse que la asignación tributaria se recoge en el presupuesto de ingresos del Estado como menor ingreso, mientras que las subvenciones se registran como mayor gasto en el presupuesto de gastos.

En concreto en el apartado I.2 «Ámbitos subjetivo, objetivo y temporal de la fiscalización», en el punto 1.5. señala que «... Debe recordarse que la asignación tributaria se recoge en el presupuesto de ingresos del Estado como menor ingreso, mientras que las subvenciones se registran como mayor gasto en el presupuesto de gastos...». Y en el apartado II.2 «Previsión presupuestaria», en el punto 2.9, se indica que la asignación tributaria a la Iglesia Católica para el ejercicio 2017 se recoge, dentro de los PGE, en el subconcepto 10099⁴⁶ «asignación tributaria a la Iglesia Católica», como menor ingreso⁴⁷ por importe de -264.000.000 euros.

Entiendo que no es adecuado calificar lo destinado a la asignación tributaria como un «menor ingreso». Lo destinado a asignación tributaria se trata de un ingreso, no olvidemos que se recauda como el total del IRPP⁴⁸ y cualquier

⁴⁶ De acuerdo con el principio de anualidad presupuestaria y conforme establece el artículo 34 de la LGP, el subconcepto 10099 comprende: las previsiones de los pagos a cuenta de la asignación tributaria del ejercicio «n», más las previsiones de las liquidaciones provisional del año 2016 y definitiva del año 2015.

⁴⁷ En el mismo sentido en el punto 2.10 del apartado II.2 «Previsión presupuestaria», se indica que el «Cuadro 2 recoge la evolución de la dotación y liquidación presupuestaria en los cinco últimos ejercicios. Como puede observarse, en el conjunto de los últimos cinco ejercicios no se han producido desviaciones presupuestarias significativas de signo negativo que comprometieran el menor ingreso previsto, si bien, respecto a la desviación producida en el año 2016, la estimación presupuestaria se ajustó al alza en 2017 en 20 millones de euros».

En el apartado II.4 «Registro contable», en el punto 2.31 «De acuerdo a lo expuesto en el punto 2.9 de este Informe, la sustitución del sistema de dotación presupuestaria por el de asignación tributaria fue acompañada por un cambio en la forma de registro contable, registrándose, a partir de ese momento, como un menor ingreso dentro de la clasificación de los PGE y de la contabilidad de la CAGE, de conformidad con el carácter de asignación a favor de la Iglesia Católica de dichos ingresos derivado del Acuerdo Internacional antes citado. Así se recoge también por la DGP en la elaboración de la clasificación económica de los PGE como menor ingreso; esta clasificación figura dentro de la Sección 98» «Ingresos del Estado», subconcepto 10099 «asignación tributaria a la Iglesia Católica», siendo registrado, de esta forma, en concepto presupuestario independiente, cumpliéndose así con el principio de presupuesto bruto.

Entre otros también el apartado III.5. «Naturaleza jurídica y destinos de la asignación tributaria a la iglesia católica» se indica que la asignación tributaria es un menor ingreso en distintas ocasiones: punto 3.29; 3.30; 3.32; 3.35.

⁴⁸ En este sentido, en el punto 3.36 del apartado III.5. se señala que «Realizada la recaudación y obtenido este ingreso...»

impuesto. Pero es un ingreso cuyo fin, cuyo destino, está afectado, está prede-terminado el gasto al que va dirigido.

En este sentido afirma la doctrina que la asignación tributaria constituye un supuesto de afectación parcial de rendimientos impositivos concretos⁴⁹.

La diferencia con otro tipo de ingresos del Estado, o el resto de lo recaudado por el IRPF, es que van a ser los contribuyentes los que determinan su fin: Iglesia católica y/o otros fines sociales. Por ello entiendo que es impropio hablar de un «menor ingreso».

En la medida en la que lo que se dispone por asignación tributaria se ha recaudado por el Estado vía impuesto, el IRPF, es un ingreso al igual que el resto de lo recaudado. Cuestión distinta es que en el año correspondiente a la recaudación el Estado no pueda disponer de esa cantidad para otros fines estatales, porque en su momento determinó que serían los contribuyentes los que decidirían el fin de esas cantidades.

El porcentaje destinado a la asignación tributaria no es disponible por el propio Estado, ya que son los ciudadanos los que lo deciden, porque así lo decidió el Estado⁵⁰.

El artículo 27 de la Ley General Tributaria establece: «El rendimiento de los tributos del Estado se destinará a cubrir sus gastos generales, a menos que a título excepcional y mediante una ley, se establezca una afectación concreta». Pues bien, la asignación tributaria va a constituir uno de esos casos excepcionales en que se afecta por ley a un gasto concreto –la partida de gasto de los Presupuestos que se destina a contribuir al adecuado sostenimiento de la Iglesia Católica–.

El artículo 27.3 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, regula una regla general de no afectación de los ingresos, al disponer que «Los recursos del Estado, los de cada uno de sus Organismos autónomos y los de las entidades integrantes del sector público estatal, con presupuesto limitativo se destinarán a satisfacer el conjunto de sus respectivas obligaciones, salvo que por Ley se establezca su afectación a fines determinados.

⁴⁹ Cfr., CAZORLA, Luis María, «La asignación tributaria en favor de la Iglesia Católica en el marco de las relaciones económicas entre el Estado y la Santa Sede», en AA. VV., *La asignación tributaria para fines religiosos*. Universidad Pontificia de Comillas. Madrid. 1989, pp. 37-38; cfr., LEJEUNE, Ernesto, «Los problemas financieros y tributarios de la Iglesia a la luz de la Constitución española de 1978», en AA. VV., *El hecho religioso en la nueva Constitución española*. Trabajos de la XVI Semana Española de Derecho Canónico. Consejo Superior de Investigaciones Científicas. Salamanca, 1979, p. 351; cfr., MARTÍN DE AGAR, José Tomás, «Notas sobre la cooperación económica del Estado con la Iglesia Católica en España», en *lus Canonicum*, núm. 42, 1981, p. 790.

⁵⁰ Apartado III.3, punto 3. 35.

Esto es lo que ocurre con la asignación tributaria a la Iglesia católica y a otros fines de interés social. En su momento la norma estableció su afectación a los fines mencionados, en concreto, y principalmente, el Acuerdo sobre Asuntos Económicos firmado entre el Estado Español y la Santa Sede el 3 de enero de 1979, que concreta su aplicación en España en el tiempo, marcando las líneas generales; la Ley 33/1987, de 23 de diciembre⁵¹, de Presupuestos Generales del Estado que regula por primera vez la aplicación del sistema de asignación tributaria en España en ejecución del artículo II del AAE, concretando para ello los puntos necesarios a los que dicho Acuerdo hace referencia de forma genérica, para poder aplicar el sistema, y el Canje de Notas de 22 de diciembre de 2006 entre el Estado Español y la Santa Sede, en el que se lleva a cabo la última modificación para la aplicación del sistema y se concreta su ejecución en la Ley 42/2006, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2007.

3.1.2 *Destino de la asignación tributaria*

3.1.2.a) MEMORIA ANUAL JUSTIFICATIVA DEL DESTINO DE LO RECIBIDO POR ASIGNACIÓN TRIBUTARIA

El apartado primero del Protocolo del AAE señala que «La aplicación de los fondos, proyectada y realizada por la Iglesia, dentro del conjunto de sus necesidades, de las cantidades a incluir en el Presupuesto o recibidas del Estado en el año anterior, se describirá en la Memoria que, a efectos de la aportación mencionada, se presentará anualmente».

En esta Memoria, en principio, se debería describir la aplicación de los fondos, proyectada y realizada por la Iglesia, dentro del conjunto de sus necesidades, de las cantidades a incluir en el Presupuesto o recibidas del Estado en el año anterior.

Pero en ningún momento se concretó entre las partes el contenido de la memoria, ni la forma y manera de justificar exactamente los fondos recibidos.

Por otro lado, en la práctica, no se ha conocido nunca control alguno sobre los gastos de las partidas entregadas consignados en la Memoria mencionada⁵².

En el Canje de Notas de 22 de diciembre de 2006 entre el Estado Español y la Santa Sede, la Iglesia adquirió un compromiso de mejora de la Memoria

⁵¹ BOE de 30 de diciembre de 1999.

⁵² Cfr., MOTILLA, Agustín, «Financiación»..., *op. cit.*, p. 209.

justificativa a que hace referencia el Protocolo Adicional del AAE y que la Iglesia viene entregando anualmente, en el sentido de entregar una información más sencilla y útil sobre el destino de los fondos obtenidos por asignación tributaria, y con avance en transparencia y accesibilidad de los datos⁵³.

La pregunta que habría que plantear ahora sería en qué habría que mejorar la Memoria justificativa, si pareciera que a las anteriores no se las ha atendido por el Estado, ni se concretó en qué debían basarse y, por tanto, en qué mejorarlas.

La Iglesia viene destinando lo que recibe por asignación tributaria, y así aparece en sus memorias anuales: a las diócesis para su sostenimiento; a la seguridad social del clero; a Cáritas diocesanas; a centros de formación (facultades eclesiásticas, UPSA, centros de Roma y Jerusalén); a campaña de comunicación y planes de transparencia; a ayuda a proyectos de rehabilitación y construcción de templo; al funcionamiento Conferencia Episcopal Española; a retribuciones de obispos; a actividades pastorales nacionales; a actividades pastorales en el extranjero; a conferencia de religiosos; a Instituciones de la Santa Sede; a fondo para proyectos monasterios o a iglesias orientales⁵⁴.

No obstante, en ningún momento, ni tras la firma del AAE de 1979, ni antes ni después del Canje de Notas de 2006, se ha llegado a concretar qué debe figurar en la memoria, qué se debe justificar y cómo se debe hacer el modelo de memoria que necesita el Estado que se le presente.

Esta cuestión se debe tratar de común acuerdo entre el Estado y la Iglesia, en la medida que supone una aclaración en la aplicación del AAE, y no se ha hecho. En este sentido el artículo VI del mismo deja claro que «la Santa Sede y el Gobierno español procederán de común acuerdo en la resolución de las dudas o dificultades que pudieran surgir en la interpretación o aplicación de cualquier cláusula del presente Acuerdo, inspirándose para ello en los principios que lo informan».

⁵³ Señala Meseguer que es significativa la mención al compromiso por parte de la Iglesia de presentar anualmente una Memoria justificativa de las cantidades percibidas a través de la asignación tributaria. Y nos parece significativo porque el compromiso ya existía en el Acuerdo Económico y, de hecho, se ha presentado durante estos años; parece que el cambio que se requiere es un avance, por parte de la Iglesia, en transparencia y accesibilidad de los datos, y así se ha realizado —como después analizaremos— en la Memoria correspondiente al ejercicio fiscal 2007, en la que se presentan los datos económicos relativos a las cantidades obtenidas a través de la asignación tributaria y, además, se declaran los datos relativos a la actividad pastoral, litúrgica y evangelizadora durante este ejercicio. MESEGUER, Silvia, «A propósito de la reforma del sistema de asignación tributaria: hacia el sostenimiento económico de las confesiones religiosas»..., *op. cit.*, p. 10

⁵⁴ En Italia, donde también se aplica la asignación tributaria, con algunas diferencias respecto al modelo español, el destino que se le ha dado en Italia desde 1990 a 2018 se puede consultar en «Otto per mille Destinazione ed impieghi 1990-2018» en <https://www.8xmille.it/sites/default/files/rendiconto.pdf>.

De no concretarse de mutuo acuerdo, Iglesia-Estado, lo necesario para una adecuada y conveniente elaboración y presentación de la memoria, todo lo que establezca o exija el Estado unilateralmente podría ser nulo.

Conviene recordar aquí la declaración de nulidad de la Orden EHA/2814/2009, de 15 de octubre, que vino a interpretar⁵⁵ el artículo IV, 1. B) del AAE respecto a la posible exención de las entidades católicas en el ICIO. Dicha Orden fue declarada nula por la Audiencia Nacional en sentencia de 9 de diciembre de 2013⁵⁶, al considerarla contraria al artículo IV, 1. B) y al artículo VI del AAE, y el TS, en sentencia de 4901/2014, de 19 de noviembre⁵⁷, coincidió con la argumentación de la Audiencia Nacional, y señala respecto al motivo del incumplimiento del artículo VI del Acuerdo más arriba transcrito, que en la elaboración de la Orden «no consta negociación ni contacto alguno, ni menos acuerdo, entre el Estado Español y la Santa Sede a los efectos en debate»⁵⁸. Por tanto, vulnera el mecanismo de resolución de dudas y dificultades que surjan en la interpretación y aplicación del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede de 3 de enero de 1979, prevista en su artículo VI.

Actualmente, las memorias y su documentación complementaria se elaboran de acuerdo con los criterios de la Conferencia Episcopal Española⁵⁹, sin que a lo largo del periodo de vigencia del Acuerdo ambas partes hayan estimado necesario establecer una regulación sobre este particular. Aún así, la CEE estimó oportuno que una empresa auditora interviniera, realizando el «informe de aseguramiento razonable», lo cual incorpora a las memorias, aunque los autores

⁵⁵ Ver al respecto respecto CEBRIÁ, María, «La exención en el ICIO de la Iglesia Católica en el estado español y la prohibición de ayudas de estado del derecho de la Unión Europea», *Revista General de Derecho Canónico y Derecho Eclesiástico del Estado*, núm. 45, 2017, p. 6, en www.iustel.com; TORRES, Alejandro, «¿Límites? en la financiación de las confesiones religiosas en España: una asimetría de difícil encaje en los principios de laicidad y no discriminación», en *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, vol. XXXV, 2019, p. 112; AZNAR, Salvador, «La exención del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras de la Iglesia Católica: comentario a la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2014», en *Revista General de Derecho Canónico y Derecho Eclesiástico del Estado*, 37, 2015, pp. 3-5, en www.iustel.com; *Idem*, «La compatibilidad de la exención del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras de la Iglesia Católica con el derecho comunitario: comentario a la Sentencia», en *Revista General de Derecho Canónico y Derecho Eclesiástico del Estado*, 45, 2017, en www.iustel.com; LÓPEZ PÉREZ, A. María, «Principales aspectos jurídico-tributarios de las entidades religiosas en España e Italia. Un estudio comparado», en INGROSSO, Manlio, y FIORENTINO, Stefano (eds.), *I tributi nella giurisprudenza delle Corti. Profili applicativi degli istituti tributari tra Giudice nazionale e Giudice comunitario*. Edizioni Scientifiche Italiane. Napoli, 2015, pp. 206-207.

⁵⁶ Roj: SAN 5382/2013.

⁵⁷ Roj.: STS 4901/2014.

⁵⁸ FJ. 6.º

⁵⁹ En adelante, CEE.

de dicho informe no asumen responsabilidad alguna del contenido del mismo frente a terceros⁶⁰.

Así, se ha comprobado en la fiscalización que, más allá de las escuetas referencias existentes en el Acuerdo y en el Canje de Notas, no existe acuerdo documentado alguno entre el Estado y la Iglesia relativo a la memoria y su contenido. Tampoco existe norma alguna de la Administración General del Estado, que sea consecuencia del Acuerdo con la Santa Sede, que establezca plazos de presentación, el formato, o el contenido mínimo que ha de tener la memoria⁶¹.

Por esta razón, y para un adecuado control, convendría, tal y como se señala en las recomendaciones del Informe de Fiscalización que el Gobierno impulsase «la aplicación del mecanismo para resolución de dudas o conflictos con el fin de regular, de acuerdo con la Santa Sede, las diversas materias relacionadas con la memoria, como son sus plazos y forma de presentación; el nivel de detalle de la información que debe proporcionar; la delimitación de los tipos de necesidades de la Iglesia cuya cobertura se puede financiar con la asignación; el tratamiento que debe darse a los eventuales superávits o déficits que resulten de la correspondiente liquidación de la asignación; y la información que le permita al Estado comprobar si el destino último de los recursos procedentes de la asignación tributaria es compatible con el cumplimiento de las exigencias del Derecho de la Unión Europea»⁶².

De esta manera, se sugiere al Gobierno que articule los mecanismos interinos necesarios para asegurar un seguimiento eficaz de la memoria justificativa y del cumplimiento de las obligaciones de las partes derivados del Acuerdo de 1979 y del resto de la normativa que le es de aplicación⁶³.

Se entiende que en la medida que no se establezca un acuerdo sobre el contenido de la Memoria, nada en concreto se puede exigir a la Iglesia en la misma. Y todo lo que se determine sobre la Memoria debe llevarse a cabo de mutuo acuerdo entre las partes.

3.1.2.b) EL DESTINO DE LA ASIGNACIÓN TRIBUTARIA A UNA ACTIVIDAD ECONÓMICA. POSIBLE VULNERACIÓN DEL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA

Desde que se empezó a aplicar la asignación tributaria, nunca de ha concretado nada entre el Estado y la Iglesia respecto al fin que se le tiene que dar a los fondos recibidos por esta última por dicha asignación.

⁶⁰ Cfr., Informe de Fiscalización. Apartado III.2, punto 3.8.

⁶¹ Cfr., Informe de Fiscalización. Apartado III.2, punto 3.7.

⁶² Cfr., Informe de Fiscalización. Apartado VII, puntos 7.1, 7.2.

⁶³ Cfr., Informe de Fiscalización. Apartado VII, puntos 7.3.

A este respecto, se señala en el Informe que las memorias presentadas por la CEE referidas a 2016 y a 2017, elaboradas atendiendo a sus propios criterios, incluyen rúbricas de «superávit» que se destinan a la dotación de un fondo de reserva y a la aportación a fondos propios de una sociedad mercantil⁶⁴.

Según los datos que aparecen en el Informe⁶⁵, estas aportaciones en todo o en gran parte proceden de la asignación tributaria, en la medida que supera en gran cantidad lo que la Iglesia recauda por los otros conceptos distintos a la asignación (ingresos financieros y donativos).

Indica el Tribunal de Cuentas que esto podría plantear una posible divergencia entre el compromiso de colaboración adquirido por el Estado y las efectivas necesidades de financiación de la Iglesia Católica⁶⁶.

Pero no solo esto, sino que podría estar vulnerándose el Derecho de la Unión Europea⁶⁷. Los Estados miembros de la Unión⁶⁸ tienen un compromiso de cooperación leal para el cumplimiento del Derecho de la UE, estando implícita la primacía de este último derecho sobre el de los Estados. Por tanto, éstos deben tácitamente adaptar su derecho interno al de la UE. Este compromiso está aceptado por todos los Estados miembros, y por él quedan obligados a abstenerse de toda medida susceptible de poner en peligro la realización de los objetivos de los Tratados (art. 4 TFUE), lo que supone la prohibición de adoptar medidas posteriores incompatibles con una norma de la UE. En caso contrario estaríamos ante la vulneración del principio *pacta sunt servanda*.

Ya en 1964 el Tribunal de Justicia de la Unión Europea⁶⁹ consagró el principio de primacía⁷⁰. El Tribunal declaró que el Derecho procedente de las instituciones europeas se integra en los sistemas jurídicos de los Estados miembros que están obligados a respetarlo. Por lo tanto, el Derecho europeo tiene primacía⁷¹ sobre los Derechos nacionales. En consecuencia, si una norma na-

⁶⁴ Cfr., Informe de Fiscalización. Apartado III.4, punto 3.22, y Apartado VI.2, punto 6.13.

⁶⁵ Se puede ver claramente en el Cuadro relativo a la liquidación de la asignación tributaria recibida por la Iglesia Católica en 2016 y 2017 (p. 28). Cuadro de elaboración propia del Tribunal de Cuentas a partir de las Memorias de actividades anuales presentadas por la CCE.

⁶⁶ Cfr., Informe de Fiscalización. Apartado III.4, punto 3.22, p. 31.

⁶⁷ Cfr., Informe de Fiscalización. Apartado III.5, punto 3.39, p. 34.

⁶⁸ En adelante, UE.

⁶⁹ En adelante, TJUE.

⁷⁰ Sentencia de 15 de julio de 1964 (caso 6/64 Costa-ENEL). Se señaló en la Sentencia que los Estados miembros han aceptado que el ordenamiento de la UE se aplique sin discriminación, que se produce cuando se aplique de forma diferente en cada Estado.

⁷¹ La Sentencia del TJCE de 9 de marzo de 1978 (asunto Simmenthal 106/77) viene a establecer los efectos del principio de primacía: 1.º Cuando una norma interna de fecha anterior a una norma de la UE resulta incompatible, la primera resulta absolutamente inaplicable, entendiéndose tácitamente derogada (*lex posterior derogat lex anterior*); 2.º Cuando una norma interna de fecha posterior a una norma de la UE resulta incompatible, la norma interna resultará inaplicable debido

cional es contraria a una disposición europea, las autoridades de los Estados miembros deben aplicar la disposición europea, y, deben adaptar su derecho interno al Derecho de la Unión.

Así, «Los Estados miembros deben recurrir a todos los medios apropiados a fin de lograr que las obligaciones que para ellos se deriven de un convenio internacional celebrado antes de en vigor del Tratado CE se ajusten al Derecho comunitario, lo que supone, incluso, la denuncia del convenio considerado si esa denuncia es posible con arreglo al Derecho internacional»⁷².

No obstante, en este caso, aunque el Acuerdo sobre Asuntos Económicos con la Santa Sede es de 1979, y el Tratado CE no entró en vigor en España hasta el 1 de enero de 1986, la asignación tributaria se empezó a aplicar en España con posterioridad, en concreto en 1988 para los ingresos obtenidos en 1987. Por tanto, se podría haber adaptado la aplicación de este sistema al Derecho de la UE.

No fue así, y parece que la Iglesia ha tenido superávit gracias a la asignación tributaria, el cual se ha podido destinar, junto con otros fondos propios, a un fondo de reserva y a una actividad mercantil, de la que es accionista mayoritaria la Conferencia Episcopal.

El artículo 107.1⁷³ del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea⁷⁴ establece que «Salvo que los Tratados dispongan otra cosa serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones».

En 2017 se pronunció el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en concreto en Sentencia de 27 de junio –a la que se refiere el Informe señalando que habría que tenerla en cuenta⁷⁵–, sobre si las exenciones en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras que se podía reconocer a la Iglesia Católica al amparo del artículo IV.1, B) del AAE⁷⁶ –lo cual supone una ayuda

a dicha contradicción dado que el derecho de la UE impide la existencia de normas legales internas que lo contradigan, y el órgano jurisdiccional no debe esperar a la derogación expresa de la norma interna, de fecha anterior o posterior a la norma de la UE; 3.º Por tanto, se debe excluir la norma interna incompatible y aplicar la norma comunitaria.

⁷² Dictamen motivado 2004/4034 C (205)5322, punto 42.

⁷³ Antiguo artículo 87 TUE.

⁷⁴ En adelante, TFUE.

⁷⁵ Cfr., Informe de Fiscalización. Apartado III.5, punto 3.39, p. 34.

⁷⁶ El artículo IV.1 B) del Acuerdo sobre Asuntos Económicos, firmado entre el Estado español y la Santa Sede el 3 de enero de 1979, reconoce «Exención total y permanente de los impuestos reales o de producto, sobre la renta y sobre el patrimonio...» a la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las Diócesis, las Parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Órdenes y Congrega-

económica indirecta para la misma, o un beneficio indirecto—, podían vulnerar dicho artículo 107.1 del TFUE cuando el local al que se reconoce la exención por realizar una construcción, una instalación o una obra, está destinado a actividad económica que no tenga una finalidad estrictamente⁷⁷ o exclusivamente religiosa⁷⁸.

La asignación tributaria supone una colaboración económica y, en concreto, una ayuda económica a quien la recibe, que son entes determinados, y entre ellos la Iglesia católica. Esta colaboración la deciden los contribuyentes, así se determinó de mutuo acuerdo entre Iglesia y Estado, pero procede de los ingresos estatales para la promoción y garantía de la libertad religiosa.

Si parte de esta aportación económica estatal no se destina a una finalidad estrictamente o exclusivamente religiosa, para la promoción y garantía de la libertad religiosa, sino a una actividad económica, podría tratarse de una «ayuda de estado»⁷⁹ y se podría estar vulnerando el artículo 107.1 del TFUE conforme a la mencionada sentencia.

Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la calificación de «ayuda estatal» en el sentido del artículo 107.1 del TFUE, exige que concurren todos los requisitos previstos en dicha disposición. Así, en primer lugar, debe tratarse de una intervención del Estado o mediante fondos estatales; en segundo lugar, tal intervención debe poder afectar a los intercambios comerciales entre

ciones Religiosas y los Institutos de Vida Consagrada, sus provincias y sus casas, que son los que se vienen considerando entes mayores de la Iglesia católica. En la medida que hace mención expresa a exención total en los impuestos reales, la consideración del Impuesto sobre Construcciones Instalaciones y Obras, como tal, y la obligación de respeto a lo establecido en los Tratados Internacionales y de los beneficios fiscales derivados de la aplicación de los mismos (artículo 9.1 TRLRHL), se ha venido reconociendo dicha exención por muchos Ayuntamientos para esos entes mayores católicos.

⁷⁷ Ver al respecto CEBRIÁ, María, «La exención en el ICIO de la Iglesia Católica en el estado español y la prohibición de ayudas de estado del derecho de la Unión Europea»..., *op. cit.*

⁷⁸ El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Gran Sala) se pronunció en Sentencia 2 de 27 de junio de 2017 al respecto de una cuestión prejudicial que planteó el Juzgado Contencioso-Administrativo núm. 4 de Madrid mediante Auto de 26 de enero de 2016, al amparo del artículo 276 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. Esta petición se presentó en relación con la desestimación por el Ayuntamiento de Getafe de la solicitud de la Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania para que se le devolviera una cantidad que había abonado en concepto de Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras por la reforma y ampliación del salón de actos del Colegio La Inmaculada que la misma gestiona y que está destinado a la celebración de reuniones, cursos y conferencias. Al respecto, la decisión plantea si es contraria al artículo 107.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea la exención a la Iglesia Católica del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, en relación con las realizadas en inmuebles destinados al desarrollo de actividades económicas que no tengan una finalidad estrictamente religiosa.

⁷⁹ Ver al respecto Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. C/2016/2946 [*Diario Oficial de la Unión Europea* (DOUE) 19/7/16].

los Estados miembros; en tercer lugar, debe conferir una ventaja selectiva a la empresa o producción beneficiaria; y en cuarto lugar, debe falsear o amenazar con falsear la competencia⁸⁰.

Conforme a la jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia⁸¹, una «empresa» en el contexto del Derecho de la competencia es «cualquier entidad que ejerce una actividad económica, con independencia del estatuto jurídico de dicha entidad y de su modo de financiación»⁸². Por tanto, con independencia de su carácter público o privado, y de su carácter religioso, como puede ser una comunidad religiosa⁸³. Y debe entenderse, que constituye una actividad económica⁸⁴ «toda actividad consistente en ofrecer bienes o servicios en un mercado determinado», y ello, aunque la oferta se haga sin ánimo de lucro y se compita frente a entidades con ánimo de lucro⁸⁵.

Por otro lado, para que se trate de «intervención concedida por el Estado miembro⁸⁶ y ayuda concedida mediante fondos de dicho Estado miembro», la aportación debe ser aprobada y aplicada por el Estado, supone un incremento del presupuesto de quien lo recibe, y conlleva una disminución de los ingresos del Estado en la cuantía correspondiente⁸⁷.

En cuarto lugar, para que una ayuda estatal afecte a los intercambios comerciales⁸⁸ entre los Estados no es necesario que las empresas beneficiarias participen en estos intercambios, pues cuando un Estado miembro concede una ayuda a empresas, la actividad de la misma puede mantenerse o aumentar, y a su vez disminuir las posibilidades de las empresas establecidas en otros Estados miembros de penetrar en el mercado del Estado miembro en cuestión. Por su parte, las ayudas que tienen por objeto liberar a una empresa de los costes propios de su gestión, con los que normalmente debería haber cargado, falsean y distorsionan, en principio, las condiciones de competencia⁸⁹.

⁸⁰ Apartado 38 STJUE de 27 de junio de 2017.

⁸¹ Sentencia de 10 de enero de 2006, Cassa di Risparmio di Firenze y otros, C222/04, EU: C:2006:8, apartado 107. Apartado 41 de la Sentencia del TJUE de 27 de junio de 2017.

⁸² Ver al respecto Apartado 41 de la Sentencia del TJUE de 27 de junio de 2017.

⁸³ *Vid.*, CEBRIÁ, María, «La exención en el ICIO de la Iglesia Católica en el Estado español y la prohibición de ayudas de estado del derecho de la Unión Europea»..., *op. cit.*, p. 9.

⁸⁴ Ver al respecto Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107..., apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. C/2016/2946, pp. 3-9.

⁸⁵ Ver al respecto apartados 43-47 de la Sentencia del TJUE de 27 de junio de 2017.

⁸⁶ Ver al respecto Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107..., *op. cit.*, pp. 9-15.

⁸⁷ *Cfr.*, apartados 74-77 STJUE de 27 de junio de 2017.

⁸⁸ Ver al respecto Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107..., *op. cit.*, pp. 40-44.

⁸⁹ *Cfr.*, apartados 78-85 STJUE de 27 de junio de 2017.

Finalmente, respecto a que se requiera que se trate de una «ventaja económica selectiva»⁹⁰, la aportación, directa o indirecta debe conferir una ventaja económica al ente que la recibe; no se puede aplicar sin distinción a todos los operadores económicos; y a ello hay que añadir que no es una medida que derive de los principios fundamentales o rectores del sistema tributario español y necesaria para el funcionamiento y la eficacia de dicho sistema⁹¹.

Todos estos requisitos se deberían analizar en orden a determinar si los fondos que proceden de la asignación tributaria y se destinan por la Conferencia Episcopal a una sociedad mercantil, constituyen esa «ayuda de estado» prohibida por el Derecho de la UE.

Nunca se ha acordado entre Iglesia y Estado a qué se puede o no se puede destinar lo recaudado por asignación tributaria, como tampoco cómo debe ser el contenido de la memoria, lo cual ya se indicó. Y tal vez ha llegado el momento de analizar y concretar todas estas cuestiones.

3.2 Fundación Pluralismo y Convivencia

En los Acuerdos de Cooperación que en 1992 firmó el Estado con la Federación de Entidades Evangélicas, con la Federación de Comunidades Judías y con la Comisión Islámica de España no se hace mención alguna a sistemas de financiación directa, pero no por ello han cesado los intentos de negociar medios de cooperación económica directa.

Para el año 2005 se puso en marcha un sistema para una cierta cooperación económica directa con estas confesiones religiosas, así como con las que tienen reconocido simplemente notorio arraigo, sin acuerdo firmado, como son hasta ahora los mormones, testigos de Jehová, budistas y ortodoxos.

Se constituyó una organización estatal de naturaleza fundacional y sin ánimo de lucro, la Fundación «Pluralismo y Convivencia»⁹², cuyo patrimonio está afectado a la promoción de la libertad religiosa en España, incentivar el

⁹⁰ Ver al respecto Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107..., *op. cit.*, pp. 15-40.

⁹¹ Ver al respecto apartados 65-77, de la Sentencia del TJUE de 27 de junio de 2017.

⁹² Ver al respecto los estudios de CONTRERAS, José M.^a, «La financiación directa de las minorías religiosas en España», en *Revista General de Derecho Canónico y Derecho Eclesiástico del Estado*, 20, mayo 2009, Iustel, pp. 1-41; CIÁURRIZ, M.^a José, «La Fundación Pluralismo y Convivencia», en ÁLVAREZ CORTINA, Andrés Corsino; RODRÍGUEZ BLANCO, Miguel. (coord.), *Aspectos del régimen económico y patrimonial de las confesiones religiosas*, Comares, Granada, 2008, pp. 105-121.

reconocimiento y el acomodo de la diversidad religiosa como elementos básicos para la garantía del ejercicio efectivo de dicha libertad y la construcción de un adecuado marco de convivencia⁹³, a través de la contribución a la ejecución de programas y proyectos de carácter cultural, educativo y de integración social presentados por las confesiones religiosas antes mencionadas, incluso otras entidades de carácter no confesional, el estudio de las religiones, labores de apoyo a las familias, mujeres y jóvenes, colaboración con ONGs vinculadas a las confesiones y otras análogas

Según el Consejo de Ministros, se cumple lo dispuesto en la Constitución que, tras declarar la aconfesionalidad del Estado, en su artículo 16.3 ordena cooperar con las confesiones religiosas⁹⁴.

Con esta Fundación se prevé por primera vez en España una dotación presupuestaria directa del Estado para colaborar con las confesiones minoritarias, y facilitar a todos el ejercicio efectivo de la libertad religiosa en plena congruencia con los valores constitucionales que sustentan la democracia⁹⁵. Se trata de un sistema sin precedente en nuestro ordenamiento jurídico y que encuentra cierta similitud con las instituciones públicas que en países del extinto bloque soviético, como Estonia, Lituania o Eslovenia, gestionan las ayudas públicas a las confesiones.

En la disposición adicional tercera de la Ley 2/2004, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2005, se contempla la figura de esta Fundación en los siguientes términos⁹⁶:

«Para el año 2005 y con carácter temporal en tanto no se alcance la autofinanciación completa de todas las confesiones religiosas en España, se dispone la dotación de hasta 3.000.000 de euros para la financiación de proyectos que contribuyan a una mejor integración social y cultural de las minorías religiosas en España, presentados por las confesiones no católicas con Acuerdo de cooperación con el Estado o con “notorio arraigo”.

La gestión de la dotación a la que se refiere el párrafo anterior se llevará a cabo por una Fundación del sector público estatal creada para tal finalidad...»

⁹³ <https://www.pluralismoyconvivencia.es>

⁹⁴ <https://www.lamoncloa.gob.es/consejodeministros/referencias/paginas/2004/c1510040.aspx#Fundaci%C3%B3n>

⁹⁵ *Ibidem*.

⁹⁶ Ver al respecto MESEGUER, Silvia, «Financiación de la religión en Europa». Madrid, 2019, pp. 111 ss.

Esta Fundación, del sector público estatal, en un principio estaba adscrita al Ministerio de Justicia, y actualmente al Ministerio de la Presidencia⁹⁷, Relaciones con las Cortes y Memoria Democrática⁹⁸.

La fórmula fundacional permite, además de la colaboración del Estado, involucrar a la sociedad misma, cuyos agentes podrán aportar donaciones, legados y herencias, y afectarlos incluso a la financiación de proyectos concretos⁹⁹.

Será el Protectorado el que determine las actividades de la Fundación¹⁰⁰ para la ejecución de los programas y proyectos que presenten las confesiones religiosas, debiendo desarrollarse estas actividades con objetividad e independencia y con arreglo a los principios de imparcialidad, no discriminación y proporcionalidad¹⁰¹.

Con la creación de este organismo podemos decir que nos encontramos ante una reacción correctora unilateral del Estado en aras a un mayor fomento de la libertad religiosa, que intenta paliar en primer lugar una posible deficiencia de los Acuerdos con las confesiones religiosas minoritarias y, en segundo lugar, evitar una vulneración de principio de igualdad por la hasta ahora exclusiva promoción económica de la Iglesia Católica¹⁰².

La Fundación tiene tres líneas de ayudas¹⁰³:

La primera Línea son ayudas para programas relacionados con el fortalecimiento institucional y de coordinación de los órganos federativos de las confesiones religiosas minoritarias con Acuerdo de cooperación con el Estado español. Podrán ser objeto de estas ayudas los planes orientados al fortalecimiento de las estructuras organizativas de las Federaciones en los ámbitos estatal y autonómico y los programas destinados a las federaciones y/o denominaciones que formen parte de las distintas estructuras federativas nacionales.

La Línea 2 es de apoyo a las entidades religiosas locales, y consiste en convocatorias de ayudas para proyectos culturales, educativos y sociales desarrollados por entidades, comunidades religiosas y lugares de culto pertenecientes a confesiones religiosas minoritarias con Acuerdo de cooperación con el Estado español.

Finalmente, la Línea 3 prevista recientemente, y que no afecta a entes religiosos, son ayudas que pretende la promoción del conocimiento y acomodo

⁹⁷ Estatutos actuales aprobados por Real Decreto 45/2021, de 26 de enero (*BOE* de 28 de enero).

⁹⁸ <https://www.pluralismoyconvivencia.es>

⁹⁹ Artículo 23.1.c) de los Estatutos.

¹⁰⁰ Artículo 7.2 de los Estatutos.

¹⁰¹ Artículo 8.2 de los Estatutos.

¹⁰² Ver al respecto CEBRIÁ, María, «Sistemas de financiación de las entidades religiosas en el ordenamiento español»..., *op. cit.*, pp. 334-337.

¹⁰³ <https://www.pluralismoyconvivencia.es/ayudas/>

de la diversidad religiosa en un marco de diálogo, fomento de la convivencia y lucha contra la intolerancia y el discurso de odio, y podrán solicitarlas los Ayuntamientos, Universidades y Entidades sin ánimo de lucro, y se dirigirán a la realización de las siguientes actividades: a) Estudios y proyectos de investigación; b) Publicaciones inéditas o traducciones de obras; c) Acciones formativas; d) Actividades de comunicación y/o de sensibilización; e) Organización de congresos, seminarios, jornadas, ciclos de conferencias u otras actividades afines.

No es cuestión de reproducir el Informe, pues está publicado, pero sí de resaltar brevemente lo que considero más importante.

De la consulta de los datos objetivos que recoge el Informe, se aprecia, principalmente, que la Administración General del Estado ha tenido una falta de control al respecto de cómo debe funcionar esta Fundación, atendiendo a los fines para los que se creó, y que ha estado permitiendo a las confesiones incumplir las normas establecidas para justificar las subvenciones. En otros ámbitos esto no ocurre, y tampoco ha debido ocurrir en este.

Cuando terminó el período que se fiscalizaba, 2017, no se había cumplido el artículo 8.1 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones¹⁰⁴, según el cual «Los órganos de las Administraciones públicas o cualesquiera entes que propongan el establecimiento de subvenciones, con carácter previo, deberán concretar en un plan estratégico de subvenciones los objetivos y efectos que se pretenden con su aplicación, el plazo necesario para su consecución, los costes previsibles y sus fuentes de financiación, supeditándose en todo caso al cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria», pues no se había aprobado el plan estratégico de las subvenciones que concede esta Fundación.

Por otro lado, se ha permitido que no quede constancia de la persona que verifica el cumplimiento de los requisitos exigidos, ni del momento en que se efectúan dichas comprobaciones. Tampoco constan las razones del juicio técnico realizado, acto administrativo necesario, para evitar la arbitrariedad prohibida por el artículo 9.3¹⁰⁵ de la Constitución.

La Fundación no dispone de instrumentos de control de carácter externo que le permitan evitar incumplimientos de lo dispuesto en el artículo 19.3 de la Ley General de Subvenciones según el cual «el importe de las subvenciones en

¹⁰⁴ En adelante, LGS.

¹⁰⁵ «La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.»

ningún caso podrá ser de tal cuantía que, aisladamente o en concurrencia con otras subvenciones, ayudas, ingresos o recursos, supere el coste de la actividad subvencionada». Por otro lado, respecto a las ayudas de la línea 1, cuya finalidad era favorecer, promocionar y fomentar planes globales destinados al fortalecimiento institucional y de coordinación con sus comunidades, y la mejora y el mantenimiento de infraestructuras y equipamientos, beneficiarias exclusivamente la FEREDE, la FCJE y la CIE, siempre que cumplieran los requisitos del artículo 13 de la LGS, en su justificación se han observado deficiencias que impiden, por lo general, vincular los gastos justificados con las actividades o proyectos ejecutados¹⁰⁶.

En la documentación justificativa presentada por FEREDE, no se facilitaba información que vinculase los gastos presentados con la actividad desarrollada a la que se aplicaron, no pudiéndose determinar a cuál de los diversos proyectos corresponde cada gasto justificado¹⁰⁷. A ello hay que unir que, conforme al artículo 14.1 d), de la LGS, hay que comunicar al órgano concedente o la entidad colaboradora la obtención de otras subvenciones, ayudas, ingresos o recursos que financien las actividades subvencionadas; comunicación que deberá efectuarse tan pronto como se conozca y, en todo caso, con anterioridad a la justificación de la aplicación dada a los fondos percibidos. Sin embargo, no consta que ello se haya llevado a cabo por tres de los órganos que participaron en la ejecución de los programas de FEREDE, a saber¹⁰⁸: el Consejo general de enseñanza religiosa evangélica; el Consejo de asistencia religiosa evangélica; y el Consejo autonómico evangélico de Extremadura.

Con respecto a la FCJE, la memoria justificativa de cada uno de los proyectos no contenía la información mínima imprescindible sobre las actividades realizadas en la ejecución de los programas financiados y la documentación relativa a las mismas, ni se especificaban las actividades realizadas y su relación directa con los justificantes de los gastos aportados, en contra de lo establecido en el manual de justificación de las ayudas¹⁰⁹.

Por lo que se refiere a la CIE la fiscalización ha puesto de manifiesto una falta de correlación entre las ayudas concedidas y los programas concretos en los que se debían materializar, así como la falta de adaptación de los presupuestos a las actividades realmente desarrolladas, lo que se traduce en una justificación de la subvención desordenada, en la que la memoria justificativa no permite especificar con precisión las actividades realizadas y su relación directa

¹⁰⁶ Cfr., Puntos 5.43 a 5.60, y 6.25.

¹⁰⁷ Punto 5.46 del Informe.

¹⁰⁸ Cfr., Punto 5.47 del Informe.

¹⁰⁹ *Vid.*, Punto 5.61 del Informe.

con los justificantes de los gastos aportados, requisito exigido en el manual de justificación de subvenciones de esta línea 1¹¹⁰.

Todo esto conlleva, se vuelve a reiterar, una falta de control de la Administración al respecto del funcionamiento de la Fundación para la consecución de sus fines, y también un incumplimiento de la adecuada justificación de las subvenciones por parte de las confesiones a las que se les conceden.

3.3 Beneficios fiscales recibidos por las confesiones religiosas

La fiscalización se centra en la cooperación económica de la Administración General del Estado con las confesiones religiosas, por tanto, en materia de beneficios fiscales, se fija principalmente en la tributación en el Impuesto estatal sobre Sociedades.

En primer lugar, el Informe expone de una manera muy concisa el régimen jurídico de las exenciones tributarias y los beneficios fiscales recibidos por las confesiones religiosas.

Conviene aclarar que la Iglesia católica y las confesiones religiosas no católicas que han firmado acuerdos de cooperación con el Estado español gozan de un régimen fiscal especial que se traduce en el reconocimiento de una serie de beneficios fiscales, y que no ocurre lo mismo con las confesiones religiosas legalmente reconocidas y con personalidad jurídica –al estar inscritas en el Registro de Entidades Religiosas–, pero que carecen de un régimen pacticio específico, pues por una parte son dichos textos legales acordados los que reconocen determinados beneficios fiscales en determinados tributos, y, por otra, va a ser en estos acuerdo o convenios en los que se podrá extender a las iglesias o confesiones los beneficios fiscales previstos en el ordenamiento jurídico general para las entidades sin ánimo de lucro y demás de carácter benéfico, según establece el artículo 7.2 de la Ley Orgánica de Libertad Religiosa de 5 de julio de 1980. Por tanto, estas confesiones, en términos generales, carecen de un régimen propio de beneficios fiscales, estando sometidas al ordenamiento jurídico general.

Respecto a las confesiones religiosas con acuerdo, los que se han firmado hasta el momento les reconocen expresamente determinados beneficios fiscales. Pero a su vez, los cuatro acuerdos, han equiparado, a efectos de beneficios fiscales, a las confesiones religiosas firmantes con las entidades sin ánimo de lucro y las benéfico privadas.

¹¹⁰ Cfr., Apartado 5.57 del Informe.

Para la Iglesia católica, el AAE prevé en el artículo III, como beneficios fiscales, unos supuestos de no sujeción a los impuestos sobre la renta o sobre el gasto o el consumo, y en el artículo IV unos supuestos de exención a determinados tributos que en él se mencionan, aplicables únicamente a las entidades enumeradas en el apartado primero de ese artículo, a saber: la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Órdenes y Congregaciones religiosas, los Institutos de vida consagrada, sus Provincias y sus Casas.

Por lo que se refiere a las Asociaciones y Entidades religiosas distintas de las anteriores que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social, es decir, entidades menores de la Iglesia católica, el artículo V establece que 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.

La Orden de 29 de julio de 1983¹¹¹, vino a aclarar que las entidades del artículo IV del AAE disfrutarían, en todo caso, de los mismos¹¹² beneficios fiscales que las entidades a que se refiere el artículo V del Acuerdo, es decir, de 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, especificando que «los beneficios se aplicarán directamente por el sujeto pasivo al presentar sus declaraciones o autoliquidaciones o por la Administración en los demás casos»

Concretando, a las Entidades de la Iglesia Católica a que hace referencia el artículo IV del AAE son aplicables: los supuestos de exención previstos en ese artículo, así como los demás beneficios fiscales previstos por el Ordenamiento español para las entidades sin fines de lucro y las entidades benéficas privadas (Orden de 29 de julio de 1983). Por su parte, a las Entidades enumeradas en el artículo V del AAE, no les son aplicables los supuestos de exención previstos en el artículo IV del AAE, sino solamente los beneficios fiscales previstos por el ordenamiento tributario para las entidades benéficas privadas y las entidades sin fines de lucro (art. V, AAE).

Por lo que se refiere al resto de las confesiones religiosas no católicas con un régimen jurídico pacticio, los respectivos Acuerdos prevén, como beneficios fiscales, en el artículo 11.2 unos supuestos de no sujeción a determinados tri-

¹¹¹ BOE de 8 de agosto.

¹¹² El TS señaló en varias ocasiones –sentencias de 26 de noviembre de 1991(RJ 1991, 8772) y de 9 de abril de 1992 (RJ 1992, 3288)–, que carecía de sentido que las Entidades enumeradas en el artículo IV del AAE gozaran de menos beneficios que las del artículo V del mismo.

butos, y en el número 3 del mismo artículo unos supuestos de exención, aplicables a las Iglesias o Comunidades pertenecientes a la FEREDE, la FCIE y a la CIE. Además, todas estas Iglesias o Comunidades, sin perjuicio de los beneficios específicamente recogidos por los respectivos Acuerdos, tendrán derecho a los beneficios fiscales que el ordenamiento jurídico-tributario del Estado prevea en cada momento para las entidades sin fines de lucro y, en todo caso, a los que se concedan a las entidades benéficas privadas (art. 11.4 de los respectivos Acuerdos).

También las asociaciones y entidades creadas y gestionadas por esas Iglesias y Comunidades que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas y hospitalarias o de asistencia social, tendrán derecho a los beneficios fiscales que el ordenamiento jurídico-tributario del Estado prevea en cada momento para las entidades sin fin de lucro y, en todo caso, a los que se concedan a las entidades benéficas privadas (art. 11. 5 de los Acuerdos y artículo 11.4 del Acuerdo con la CIE).

Actualmente es 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 que principalmente regula el régimen fiscal especial para las entidades sin ánimo de lucro, en concreto en el Impuesto sobre Sociedades en los artículos 5 a 15.

Dada la equiparación legal antes aludida, en cuanto a los beneficios fiscales se refiere, los previstos en la Ley 49/2002 serán de aplicación a las entidades religiosas mencionadas, aplicación a la que además se refiere expresamente la Disposición adicional novena de dicha Ley al señalar: «1. El régimen previsto en los artículos 5 a 15, ambos inclusive¹¹³, de esta Ley será de aplicación a la

¹¹³ Se les aplica por tanto el artículo 6 que regula las rentas que están exentas del IS: los donativos y donaciones para colaborar en los fines de la entidad, las cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores, siempre que no reciban una contraprestación derivada de explotaciones económicas no exentas, las subvenciones, salvo las destinadas a financiar explotaciones económicas no exentas, las procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad, como son los dividendos y participaciones en beneficios de sociedades, intereses, cánones y alquileres; 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; las obtenidas en el ejercicio de las explotaciones económicas exentas a que se refiere el artículo 7; 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 artículo. Y el artículo 7 que regula las explotaciones económicas exentas: -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 aquéllos, 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

Iglesia Católica y a las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español, sin perjuicio de

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; –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; –Las explotaciones económicas de investigación científica y desarrollo tecnológico; –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; –Las explotaciones económicas consistentes en la organización de representaciones musicales, coreo gráficas, teatrales, cinematográficas o circenses; –Las explotaciones económicas de parques y otros espacios naturales protegidos de características similares; –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; –Las explotaciones económicas consistentes en la organización de exposiciones, conferencias, coloquios, cursos o seminarios; –Las explotaciones económicas de elaboración, edición, publicación y venta de libros, revistas, folletos, material audiovisual y material multimedia; –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; –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 considerándose 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 por 100 de los ingresos totales de la entidad; –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.

Aunque en este artículo 7 no se enumeren las explotaciones económicas religiosas (destinadas a la actividad de culto, sustentación del clero, sagrado apostolado o ejercicio de la caridad), se entiende que estas actividades estarían exentas, dada la expresa remisión que las disposiciones adicionales 8.^a y 9.^a hacen a la normativa sobre el IS.

A la hora de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, solo se incluirán en la misma las rentas derivadas de las explotaciones económicas no exentas (art. 8.1 Ley 49/2002). No tendrán la consideración de gastos deducibles, además de los establecidos por la normativa general del Impuesto sobre Sociedades, los siguientes (art. 8.2 Ley 49/2002):

a) Los gastos imputables exclusivamente a las rentas exentas.

Los gastos parcialmente imputables a las rentas no exentas serán deducibles en el porcentaje que representen los ingresos obtenidos en el ejercicio de explotaciones económicas no exentas respecto de los ingresos totales de la entidad.

lo establecido en los acuerdos a que se refiere la disposición adicional anterior. 2. El régimen previsto en esta Ley será también de aplicación a las asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el artículo 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 artículo 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 artículo 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 artículo 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, siempre que estas entidades cumplan los requisitos exigidos por esta Ley a las entidades sin fines lucrativos para la aplicación de dicho régimen...».

Por lo que se refiere a las fundaciones de entidades religiosas la disposición adicional octava de la Ley establece que sin perjuicio de lo establecido en los Acuerdos firmados entre el Estado y las Confesiones, así como en las normas propias para su aplicación, podrán optar por el régimen establecido en los artículos 5 a 25 de la Ley siempre que presenten certificación de su inscripción en el Registro de Entidades Religiosas y demuestren la gratuidad de los cargos de patrón, representantes y miembros de los órganos de gobierno (art. 3.5 Ley).

b) Las cantidades destinadas a la amortización de elementos patrimoniales no afectos a las explotaciones económicas sometidas a gravamen.

En el caso de elementos patrimoniales afectos parcialmente a la realización de actividades exentas, no resultarán deducibles las cantidades destinadas a la amortización en el porcentaje en el elemento patrimonial se encuentre afecto a la realización de dicha actividad.

c) Las cantidades que constituyan aplicación de resultados y, en particular, de los excedentes de explotaciones económicas no exentas.

Además, las rentas no exentas quedarán sometidas a un tipo de gravamen reducido del 10 por 100, en este caso igual que en la regulación anterior (art. 10 Ley 49/2002). Cfr., MOTILLA, Agustín, «Financiación»..., *op. cit.*, p. 224.

Por su parte, los entes del artículo IV del AAE poseen un régimen propio que debe ser aplicado en la determinación de la base imponible y del sujeto pasivo del IS, el cual está regulado en el Acuerdo de 10 de octubre de 1980 de la Comisión Técnica Iglesia-Estado Español. Respecto a la base imponible, y respecto a las órdenes religiosas, se computará como gasto deducible una cantidad igual al resultado de multiplicar la cuantía del salario según la actividad y horario por el número de miembros de la comunidad que colaboren en el desarrollo de la explotación económica (art. 9.2 del Acuerdo de 10 de octubre de 1980). En cuanto al sujeto pasivo del IS, se permite que el que vendría determinado por ley –cada persona jurídica eclesiástica– pueda agruparse en entidades más amplias, aconsejando el Acuerdo de 1980 como más idóneo el de la diócesis, en el caso de la Iglesia oficial, y provincias eclesiásticas, para las órdenes y congregaciones religiosas. Estas entidades declararán las actividades y rendimientos de las personas jurídicas inferiores que de ellas dependan (art. 1.1 del Acuerdo de 1980).

Por su parte, el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos al mecenazgo, aprobado por Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre¹¹⁴, dedica su disposición adicional única a regular los requisitos para la aplicación de dicho régimen fiscal a la Iglesia católica y las demás confesiones religiosas. Señala que el régimen fiscal especial que regula la Ley 49/2002 en sus artículos 5 a 15 es voluntario. En el caso de que las entidades religiosas a que se refiere el apartado primero de la disposición adicional novena de la Ley, dichas entidades no tendrán que realizar ninguna comunicación previa, sino que el régimen fiscal se aplicará directamente por el sujeto pasivo cuando se trate de tributos objeto de declaración o autoliquidación, y por la Administración tributaria en los demás casos, conforme al apartado primero de la disposición adicional única del Reglamento de 2003.

La acreditación de estas entidades a efectos de la exclusión de la obligación de retener o ingresar a cuenta a que se refiere el artículo 12 de la Ley 49/2002 se efectuará mediante certificado expedido, a petición de la entidad interesada y con vigencia indefinida, por el órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en el que acredite que la entidad está incluida en el apartado 1 de la citada disposición adicional. En la solicitud deberá acreditarse la personalidad y naturaleza de la entidad mediante certificación de su inscripción emitida por el Registro de Entidades Religiosas del Ministerio de Justicia.

Sin embargo, si se trata de las entidades a que hace referencia el apartado segundo de la disposición adicional novena de la Ley, para que puedan gozar de este régimen deberán cumplir en primer lugar, según dicha disposición, los requisitos exigidos en la Ley a las entidades sin fines lucrativos; estos requisitos están regulados en el artículo 3 de la Ley y son los necesarios para que una entidad pueda ser considerada sin fines lucrativos a efectos de la Ley. Y, en segundo lugar, según establece el apartado segundo de la disposición adicional única del Reglamento, deberán cumplir lo dispuesto en los artículos 1, 2 y 4 del Reglamento relativos a las comunicaciones que deberán realizar en caso de optar por dicho régimen y a las acreditaciones necesarias en determinados supuestos. En este sentido, habrán de optar por la aplicación de este régimen mediante declaración censal. Asimismo, será necesario, una vez opten por este régimen, que en cada período impositivo –anualmente–, soliciten del órgano competente de la Agencia Estatal de la Administración tributaria, un certificado en el que se haga constar la vigencia de tal opción y su no renuncia a él (art. 4 del Reglamento).

¹¹⁴ BOE de 23 de diciembre.

Tras la fiscalización, se ha detectado, entre otras cuestiones, que la relación de confesiones religiosas, como obligados tributarios, que tiene la Agencia Estatal de Administración Tributaria¹¹⁵, difiere de la del Registro de Entidades Religiosas¹¹⁶, sin que haya llevado a cabo una puesta al día¹¹⁷.

Parece que no se tiene claro que los beneficios fiscales en cuanto persona jurídica religiosa, solo les pueden aplicar a aquellas que tienen acuerdos de cooperación firmado con el Estado español¹¹⁸. Es decir, entidades de la Iglesia católica, de la FEREDE, de la FCJE y de la CIE. Sería conveniente que la Agencia Tributaria identificara las entidades que forman parte de las confesiones religiosas con acuerdos de cooperación con el Estado.

De hecho, en el apartado 7.4 del Informe, correspondiente a las Recomendaciones, se indica que «Sería conveniente que la Agencia Tributaria identificara las entidades que forman parte de las confesiones religiosas con acuerdos de cooperación con el Estado. Asimismo, convendría que actualizara los datos de las entidades calificadas como confesiones religiosas, para conseguir una depuración similar a la de otros censos de obligados tributarios».

Por otro lado, en la medida que las comunidades religiosas no tienen que notificar previamente si se acogen o no al régimen fiscal previsto por la Ley 49/2002, sino que lo harán en el momento de presentar la declaración¹¹⁹, todo ello conlleva una indeterminación y en el fondo una inseguridad¹²⁰ para la AEAT, cuando el resto de entidades deberán comunicar a la Administración tributaria su opción por dicho régimen, al principio de su actividad, a través de la correspondiente declaración censal¹²¹.

¹¹⁵ En adelante, AEAT.

¹¹⁶ En adelante, RER.

¹¹⁷ Cfr., Punto 6.15 del Informe.

¹¹⁸ Ello pese a que los beneficios fiscales se deberían otorgar a todas las confesiones religiosas legalmente reconocidas por igual, es decir, a las inscritas en el Registro de Entidades Religiosas, y no sólo a las que hayan firmado acuerdo de cooperación, para encontrar una coherencia con el fundamento de los reconocidos a las confesiones con acuerdo. Este fundamento es, como ya se ha señalado, la promoción y garantía de la libertad religiosa, y a ello tiende la actividad religiosa de toda confesión legalmente reconocida con sus actividades religiosas, no solo las que han firmado acuerdos. En este sentido TORRES, Alejandro, «¿Límites? en la financiación de las confesiones religiosas en España: una asimetría de difícil encaje en los principios de laicidad y no discriminación»..., *op. cit.*, p. 104; MARTÍNEZ-TORRÓN, Javier, «Concordato, cooperación e igualdad. La cooperación del Estado español con las confesiones religiosas a la luz del vigente sistema de Acuerdos con la Iglesia Católica», en *Revista General de Derecho Canónico y Derecho Eclesiástico del Estado*, 4, Iustel, Madrid, 2004, p. 22.

¹¹⁹ Disposición adicional única del Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre.

¹²⁰ Cfr., Punto 6.16 del Informe.

¹²¹ Artículo 1, Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre.

Además, la AEAT no ha tenido constancia ni de los reconocimientos efectuados por el Ministerio de Hacienda, ni de las entidades menores incluidas en las declaraciones de las entidades eclesíásticas de ámbito superior. Y no ha sido posible comprobar la presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades de cerca de la mitad de las diócesis españolas.

Las entidades acogidas al régimen especial de la Ley 49/2002, también están obligadas a presentar una memoria económica¹²², y apenas se presentaron¹²³.

Tampoco fue posible llegar a una estimación exacta de los beneficios fiscales obtenidos por las confesiones religiosas en 2017 porque no todas las que estaban obligadas a presentar declaración lo hicieron¹²⁴.

De todo lo señalado se deduce que en determinados casos hay un incumplimiento por parte de las confesiones religiosas y una falta de control de la Administración tributaria al respecto.

3.3.1 *El Impuesto sobre Sociedades y las «ayudas de Estado»*

Yendo más allá de los mutuos incumplimientos, sorprende que el Tribunal de Cuentas recomiende, respecto a la asignación tributaria, que se revise si el destino último de los recursos procedentes de esta asignación es compatible con el cumplimiento de las exigencias del Derecho de la Unión Europea¹²⁵, y no plantee lo mismo respecto a algunas exenciones en el IS. Si algunas de las exenciones que la Iglesia Católica puede gozar en el ICIO y que afectan a inmuebles en que se desarrollan actividades económicas, pueden constituir «ayudas de Estado», tal y como ha señalado el TJUE en la mencionada sentencia de 2017, puede ocurrir lo mismo con determinados beneficios en el IS.

El artículo 6 de la Ley 49/2002¹²⁶, reconoce como rentas exentas en el IS, entre otras, las procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario, como son los dividendos, y participaciones en beneficios de sociedades, intereses, cánones y alquileres, por tanto, alcanza a los de actividades de naturaleza especulativa, o a inmuebles cedidos en alquiler¹²⁷.

¹²² Artículo 3, Ley 49/2002, artículo 3, Real Decreto 1270/2003.

¹²³ Cfr., Punto 6.18 del Informe.

¹²⁴ Cfr., Punto 6.21 del Informe.

¹²⁵ Cfr., Punto 7.2 del Informe.

¹²⁶ Referenciado en nota al pie núm. 92.

¹²⁷ Cfr., TORRES, Alejandro, «¿Límites? en la financiación de las confesiones religiosas en España: una asimetría de difícil encaje en los principios de laicidad y no discriminación»..., *op. cit.*, pp. 82-83, p. 118, p. 121.

En estos casos, entre otros, convendría analizar si concurren los requisitos previstos en el artículo 107.1 del TFUE para poder ser considerados como dichas ayudas. Es decir, ver si puede tratarse de una intervención del Estado o mediante fondos estatales; si dicha intervención puede afectar a los intercambios comerciales entre los Estados miembros; si confiere una ventaja selectiva a la empresa o producción beneficiaria, y, finalmente, si puede falsear la competencia¹²⁸.

Simplemente atendiendo a las confesiones religiosas sin acuerdo firmado, que no pueden acceder a dichos beneficios como personas jurídicas religiosas, a parte de vulnerarse el principio de igualdad, es difícil no considerar que en algunos casos las confesiones con acuerdo reciben una ayuda de estado frente a las que no lo tienen.

La fiscalización del Tribunal de Cuentas se ha limitado a la colaboración de la Administración General del Estado con las confesiones religiosas, por ello se limita al IS, tributo estatal. No obstante, no se puede dejar de llamar la atención sobre el posible surgimiento de esta problemática en otros tributos:

Ya se analizó el TJUE, en la meritada sentencia de 2017, respecto a la posible exención de la Iglesia católica en el ICIO, tributo local, al amparo del artículo IV.1, B) del AAE, como se ha indicado al tratar de la asignación tributaria. Y tales argumentos no sólo se deben trasladar al IS, sino también a las exenciones en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, tributo local como el ICIO.

No es ahora el momento de analizar, una por una, las exenciones de que disfrutaban estas confesiones en el IBI¹²⁹, pero sí, al menos, aclarar que todos los grupos religiosos con acuerdo gozan de exenciones en este impuesto, tanto por aplicación de dichos acuerdos, como de la Ley 49/2002 que declara la exención de prácticamente todo tipo de inmuebles de dichas entidades religiosas que han suscrito un acuerdo, siempre que en los mismo no se realicen actividades económicas, o las que se realicen figuren dentro del catálogo de actividades exentas citadas en su artículo 6 y artículo 7. El artículo 6, por ejemplo, incluye las

¹²⁸ Ver al respecto el Apartado 3.1.2, b) de este trabajo.

¹²⁹ Ver al respecto, principalmente, artículo IV.1. A) del AAE; Orden de Ministerio de Economía y Hacienda de 24 de septiembre de 1985 por la que se aclara el alcance de las exenciones por Contribución Territorial Urbana establecidas en el artículo IV del AAE y de una Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 2 de febrero de 1994 aclaratoria para las confesiones religiosas no católicas con acuerdo, en uso de la facultad que el artículo 18 de la Ley General Tributaria concede a ese Ministerio; artículo 62.1, e) del TRLRHL, y que deriva de la exención prevista en el artículo 23 de la Convención de Viena sobre relaciones diplomáticas, de 18 de abril de 1961; artículo 11.3. A) de los Acuerdos de 1992; y artículo 15.1 Ley 42/2002.

rentas procedentes de inmuebles arrendados¹³⁰ a terceros¹³¹, y es uno de los casos que podrían constituir una «ayuda de Estado» para quien la disfruta. Pensemos, por otro lado, y también a modo de ejemplo, en edificios que pudieran estar exentos en aplicación de los acuerdos, por ejemplo, un convento católico, y que este actualmente se destine a hotel –con independencia de la cifra de negocio–, este supuesto también podría constituir una «ayuda de Estado».

Todo ello debe llevar, no solamente, a detectar quién presenta declaración, y quién no; si se notifica previamente si se acogen o no al régimen fiscal previsto por la Ley 49/2002; o quién presenta memoria económica o no; si no a algo más importante: a replantearse si el régimen fiscal de las confesiones religiosas se acomoda o no al Derecho de la UE, lo cual es muy cuestionable, y a plantearse en serio su reforma en condiciones de igualdad. Y no solo la reforma de los Acuerdos de cooperación con las confesiones religiosas, si no también de la Ley 49/2002. Entiendo que no solo el régimen fiscal de las confesiones religiosas puede incumplir el Derecho de la UE, sino también el de las entidades sin ánimo de lucro.

A esto hay que unir que, siendo el fundamento cual es el que lleva a reconocer beneficios fiscales a las confesiones religiosas, dicha modificación o revisión debería llevar a su reconocimiento a todas las entidades religiosas legalmente reconocidas.

En suma, en una adecuada fiscalización de exenciones fiscales, el Tribunal de Cuentas debería comprobar si los beneficios fiscales cumplen con la legalidad vigente y responden a los fundamentos en los que se basó su reconocimiento.

4. CONSIDERACIONES FINALES

Nunca antes se había llevado a cabo una fiscalización de la gestión económica financiera de los fondos que se entregan de manera estable por la Administración General del Estado a determinadas confesiones religiosas y sus federaciones, como son la Iglesia católica, la FEREDE, la FCJE y la CIE. Y ello, en el caso de la Iglesia Católica, tras cuatro décadas de aplicación del AAE.

Pareciera que, para algunos, la fiscalización se realiza a las Iglesias, cuando realmente se dirige a la actuación de los órganos de la Administración Ge-

¹³⁰ En este sentido STSJ de Cataluña de 19 de marzo de 2009 (JT 982/2009).

¹³¹ Cfr., TORRES, Alejandro, «¿Límites? en la financiación de las confesiones religiosas en España: una asimetría de difícil encaje en los principios de laicidad y no discriminación»..., *op. cit.*, pp. 99-100.

neral del Estado que intervinieron en la cooperación económica con las confesiones religiosas que reciben apoyo económico de manera estable.

Esto se debe considerar como una actuación adecuada, en la medida que son fondos públicos los que reciben estas confesiones, además, el resultado de la misma puede servir para mejorar en el futuro dicha gestión y dicha colaboración económica.

Sintetizando el resultado del Informe, en general se desprende una falta de control y seguimiento por parte de la Administración sobre el uso de los fondos públicos que se entregan a las confesiones religiosas, y de las exenciones fiscales, y un incumplimiento, en ocasiones, por parte de algunas confesiones religiosas, pero para lo que no han recibido requerimiento alguno.

Respecto a esto último, únicamente hay que fijarse en cómo han funcionado algunas de las subvenciones otorgadas a través de la Fundación Pluralismo y Convivencia.

Por lo que se refiere a la Iglesia católica y la asignación tributaria que recibe desde finales de los años 80, en el informe se ha constatado que desde un primer momento la Iglesia ha presentado, todos los años, ante el Ministerio de Justicia, una memoria anual de sus actividades, tal vez no justificativa, memoria a la que hace referencia el Protocolo Adicional del AAE. Pero esta memoria ha sido elaborada de acuerdo con los criterios de la Conferencia Episcopal Española, atendiendo a la información que han facilitado los ecónomos o las personas responsables de la administración de las diócesis, pues nada se ha acordado al respecto en todos estos años entre Iglesia y Estado, que es como se debía haber procedido conforme al artículo VI del AAE. Y a ello se debería proceder en un futuro próximo. Todo aquello que se exija a la Iglesia actualmente respecto al contenido de la memoria, sin dicha concreción de mutuo acuerdo, es improcedente. Además, atendiendo al AAE, debe ser de mutuo acuerdo; la unilateralidad del Estado debería llevar a la nulidad de dichas actuaciones y exigencias.

Por otro lado, se pone de manifiesto que la Administración no está comprobando si el destino de los fondos que aporta a las confesiones religiosas vulnera o no el Derecho de la Unión. En ocasiones esas aportaciones directas o indirectas –a través de ventajas fiscales– pueden llegar a constituir «ayudas de estado», prohibidas por el artículo 107.1 del TFUE. Contamos ya con la STJUE de 27 de junio de 2017 que aclara este tema, a raíz de una cuestión prejudicial planteada por un tribunal español. La duda surgió respecto a si, en determinados supuestos, la exención en el ICIO que se puede derivar del artículo IV.1, B) del AAE, supone una «ayuda de estado». Igualmente puede ocurrir con otras exenciones reconocidas a las confesiones en distintos impuestos, como en el IBI, aunque el

no se refiere al sistema de beneficios fiscales contemplados en los acuerdos en su conjunto. A ello no ha hecho alusión el Tribunal de Cuentas, lógicamente porque su análisis se limitaba a la Administración General del Estado, pero tampoco ha tratado este problema en el IS, pues a las exenciones en el mismo también puede afectar. Sí se alerta de ello en el Informe respecto a determinados fondos a los que se puede destinar lo que la Iglesia católica recibe por asignación tributaria.

Se recuerda en el Informe la STC 207/2013, que señala que las posibles colisiones entre el Acuerdo y la normativa comunitaria (FJ. 4.º) deben ser analizadas caso a caso y por los órganos correspondientes. Desde la entrada de España en la UE, el ordenamiento jurídico español se ha tenido que adaptar en numerosas ocasiones a la normativa europea. En su momento se tuvo que adaptar el AAE a las consecuencias de la aplicación del IVA en España, un impuesto establecido mediante directiva europea, que constituyó una situación sobrevenida en el sistema tributario y modificó las condiciones de cumplimiento del AAE. La Iglesia tuvo que renunciar al régimen de no sujeción, a las exenciones en el IVA y al Impuesto General Indirecto Canario que se derivaban del Acuerdo.

Bien, pues lo mismo ocurre con los casos señalados, el Estado tendrá que analizar caso por caso si los fondos a los que destina la Iglesia lo recibido por asignación tributaria, y si las exenciones de las confesiones religiosas en determinados impuestos, cumplen o no la normativa europea.

El Estado debe hacer cumplir el ordenamiento jurídico interno y de él forma parte tanto el derecho concordado con la Santa Sede como el derecho de la UE.

Finalmente, entiendo que la fiscalización que se llevó a cabo debería haber sido más amplia y completa, aunque se tuviera que haber recurrido también a otros órganos. La fiscalización se ha limitado al ámbito estatal, a la actuación de la Administración General del Estado al respecto. Y las confesiones religiosas no solo reciben fondos, directa o indirectamente del Estado, también de las comunidades autónomas y del ámbito local. Por tanto, para una fiscalización completa hubiera sido necesario abarcar también dichos ámbitos. De la manera como se ha procedido, se han quedado al margen todos los fondos que puedan llegar a las confesiones de las comunidades autónomas, las diputaciones y los ayuntamientos. Por ejemplo, las exenciones en impuestos locales, como el IBI o el ICIO, respecto a las que hay que empezar a analizar si son acordes con el Derecho de la UE.

En resumidas cuentas, se tiene que conseguir una eficiente gestión de los fondos público que la Administración, sea central, autonómica o local, destina

a las confesiones religiosas, directa o indirectamente. Y una eficiente gestión de los recursos públicos y respetuosa con la integridad de las obligaciones asumidas por el Estado exige que todas las Administraciones cumplan con todos los compromisos derivados de los Acuerdos, tanto el AAE como los firmados con el resto de las confesiones religiosas, así como con el resto de la normativa aplicable, ya sea nacional o europea. Y, desde luego, para poder mantener una colaboración económica de las Administraciones con estos grupos religiosos sería necesario una adecuación de los Acuerdos en determinados aspectos. En el aspecto fiscal, además, entiendo que sería necesario una adecuación de la Ley de Mecenazgo, y no sólo para los entes religiosos, sino para todo el ámbito subjetivo al que es aplicable.