

## **I.5. DERECHO ECLESIAÍSTICO DEL ESTADO**

### **FORMAS DE FINANCIACIÓN ESTATAL DE LAS CONFESIONES RELIGIOSAS. UN ESTUDIO DE DERECHO COMPARADO**

Por la Dra. MARÍA CEBRIÁ GARCÍA  
*Área de Derecho Eclesiástico del Estado*  
*Departamento de Derecho Público*

## SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. MODALIDAD DE DOTACIÓN O CONSIGNACIÓN PRESUPUESTARIA
- III. SISTEMA DE ASIGNACIÓN TRIBUTARIA
- IV. MODALIDAD DE SUBVENCIONES ESTATALES
- V. RECONOCIMIENTO DE BENEFICIOS FISCALES
- VI. SISTEMA DEL IMPUESTO ECLESIASTICO
- VII. BREVES CONSIDERACIONES FINALES

## I. INTRODUCCIÓN

Son distintas las posturas que un Estado puede adoptar ante las necesidades económicas de las confesiones religiosas, dando lugar a los que se han denominado *sistemas de financiación estatal de las iglesias o confesiones religiosas*.

Los actuales sistemas encuentran sus orígenes más cercanos en las legislaciones desamortizadoras de los siglos XVIII y XIX que desembocaron en la nacionalización y venta, en la mayoría de los casos, de los bienes pertenecientes a las iglesias. Esto inmediatamente planteó el problema de la sustentación del clero, lo cual se resolvió mayormente pasando los Estados a hacerse cargo de la misma a través de sus presupuestos, mediante la dotación presupuestaria o consignación presupuestaria, es decir, la entrega periódica de un dinero estatal a las confesiones religiosas<sup>1</sup>.

A lo largo de los últimos siglos, como señala Silvio Ferrari<sup>2</sup>, algunos países han modificado su legislación, introduciendo mecanismos más modernos de financiación de las confesiones, llegando incluso a suprimir cualquier tipo de dotación eclesiástica.

M.<sup>a</sup> José Roca<sup>3</sup>, después de concretar el *sistema de financiación estatal de las confesiones* en «aquel criterio seguido por el Derecho del Estado con respecto al sostenimiento económico de las confesiones religiosas», clasifica los sistemas en los siguientes: sistema de autofinanciación, cuando el Estado omite cualquier tipo de cooperación económica; sistema exclusivamente estatal, cuando los poderes públicos asumen en su totalidad las necesidades económicas de las confesiones; y sistema de cooperación, cuando el Estado atiende parcialmente al sostenimiento de los entes eclesiásticos<sup>4</sup>.

En este estudio pretendemos hacer una exposición de los mecanismos que los Estados<sup>5</sup> vienen utilizando, dentro de los sistemas anteriores, para atender al mantenimiento económico de las iglesias.

<sup>1</sup> Cfr. Ferrari, S., «Religión y dinero», en Ibán, I. C., y Ferrari, S., *Estado y Religión en Europa Occidental*, Madrid, 1998, pág. 93.

<sup>2</sup> *Ibidem*.

<sup>3</sup> Roca, M.<sup>a</sup> J., «Sistemas de financiación de la Iglesia Católica en España», en AA.VV., *La financiación de la Iglesia Católica en España*, Fundación Alfredo Brañas, Santiago de Compostela, 1994, pág. 17.

<sup>4</sup> En el sentido similar, Fornés, J., «Régimen jurídico patrimonial y financiación desde la perspectiva de la libertad religiosa», en *Ius Canonicum*, vol. XXXVI, n.º 71, 1996, págs. 45-46.

<sup>5</sup> Principalmente me voy a centrar en los de la Unión Europea.

Entre las diferentes modalidades encontramos las siguientes: el reconocimiento de la capacidad jurídica, económica y fiscal de la Iglesia; dotación presupuestaria; asignación tributaria; impuesto estatal para fines religiosos; impuesto eclesiástico; subvenciones a instituciones o actividades eclesiásticas; financiación de actividades sociales de la Iglesia o sus entes bajo un régimen de derecho común; financiación indirecta a través de exenciones fiscales o pago como servicios públicos de actividades de asistencia o docencia religiosa a centros públicos<sup>6</sup>.

## II. MODALIDAD DE DOTACIÓN O CONSIGNACIÓN PRESUPUESTARIA

La modalidad de consignación o de dotación presupuestaria está dentro de las que se han venido a denominar formas de colaboración económica o de financiación directa y consiste en entregar el Estado a la Iglesia una determinada cantidad procedente de los ingresos del Estado consignados en sus Presupuestos.

Hay distintas formas de realizar esta aportación según la fuente de donde el Estado se surte para hacerla o el modo que utilice para repartirla<sup>7</sup>.

Así, atendiendo a la fuente, el Estado puede aportar a la Iglesia con cargo al Presupuesto general sin indicación de fuentes especiales de ingresos destinados a esa aportación; o puede que se dedique para ello unas fuentes determinadas de ingresos que forman parte de los Presupuestos, como pueden ser unos fondos o valores determinados; o que la realice con cargo a un tributo especial recaudado para fines religiosos<sup>8</sup>.

La aportación directa con cargo al Presupuesto del Estado en general es la que vino a aplicarse en España para la Iglesia católica con el Concordato de 1953 y la forma que se adoptó como provisionalísima en el Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado español y la Santa Sede de 3 de enero de 1979 (A.A.E.).

La aportación directa con cargo a fuentes de ingresos específicas es el sistema que se adoptó también en España a raíz de la política desamortizadora llevada a cabo por Álvarez Mendizábal, que dio origen a la dotación económica

<sup>6</sup> Vid. Martínez Blanco, A., «La financiación de la Iglesia por el Estado. El título de la aportación de la Iglesia al bien común», en AA.VV., *Las relaciones entre la Iglesia y el Estado*, Madrid, 1989, pág. 776.

<sup>7</sup> En este sentido Piñero, J. M., «Consecuencias internas, en la Iglesia, del nuevo sistema económico» en AA.VV., *El hecho religioso en la nueva Constitución española*, Trabajos de la XVI Semana Española de Derecho Canónico, Ilustre Colegio de Abogados de Murcia, Salamanca, 1979, pág. 365.

<sup>8</sup> Esto último se podría considerar también como una modalidad independiente de la de consignación presupuestaria, la denominada modalidad del «impuesto religioso». No obstante, en este estudio la situamos en este lugar pues en realidad se trata de ingresos que integran los presupuestos de un Estado, los cuales se van a entregar a una confesión religiosa, dando lugar, al fin y al cabo, a una dotación presupuestaria o consignación presupuestaria.

del Estado a la Iglesia católica. El Decreto de 29 de julio de 1837<sup>9</sup>, dando cumplimiento a la obligación de la Nación española de mantener el culto y los ministros de la Religión católica consagrada en el art. 11 de la Constitución de 1837, estableció en su art. 6 que el producto total de los bienes eclesiásticos que habían sido nacionalizados, —rendimientos y recursos que se obtuvieran con su enajenación—, se destinarían en parte a la dotación del clero.

En cuanto a la aportación realizada por el Estado, con cargo a un tributo recaudado para fines religiosos, un ejemplo lo podemos encontrar en la «contribución del culto» que previó también el Decreto de 29 de julio de 1837 y que se llevaría a la práctica. El art. 7 de esta norma establecía «el déficit hasta el completo de la dotación del clero y los gastos del culto, se suplirán por un repartimiento que se hará en la nación con el nombre de contribución del culto, al cual estarán sujetos en proporción á sus haberes todos los contribuyentes á las demas cargas del Estado».

Según el modo de repartir la aportación o, mejor dicho, por el destinatario inmediato de la misma, el Estado puede aportar a cada oficio personal o concepto concreto de culto; o aportar a cada diócesis un tanto determinado previamente; o aportar a la representación de las Iglesias a sus niveles nacionales.

La aportación a cada oficio personal o concepto de culto concreto es lo que se ha venido denominando sistema de «dotación presupuestaria por piezas eclesiásticas». Éste es el que estuvo vigente en España hasta 1978.

Actualmente en el Derecho Comparado también se viene utilizando. En los países hispanoamericanos, en Venezuela en concreto, el gobierno, en virtud del Convenio entre la Santa Sede y Venezuela de 6 de marzo de 1964, se obliga dentro de sus posibilidades «a continuar destinando un capítulo del Presupuesto, que seguirá llamándose Asignaciones Eclesiásticas, para el decoroso sostenimiento de los Obispos, Vicarios generales y Cabildos eclesiásticos». También incluye «una partida adecuada para ejecutar y contribuir a la ejecución de obras de edificación y conservación de templos, seminarios y lugares destinados a la celebración del culto» (art. 11). Igualmente se compromete, en el art. 12, «a prestar especial apoyo y protección a las Misiones católicas, establecidas en algunos lugares de la República»<sup>10</sup>.

En Alsacia y Lorena, únicas regiones francesas donde sigue vigente el Concordato napoleónico de 1801, de acuerdo con el mismo, el Estado subvenciona a los ministros de los tres cultos reconocidos (católicos, protestantes e israelitas),

<sup>9</sup> Colección de las Leyes, Decretos y Declaraciones de las Cortes, y de los Reales Decretos, Órdenes, Resoluciones y Reglamentos Generales, expedidos por la Secretaría del Despacho, desde 1.º de julio hasta fin de diciembre de 1837, tomo XXIII, 2.ª ed., Imprenta Nacional, Madrid, 1846, págs. 99-102.

<sup>10</sup> Ver Mostaza, A., «Sistemas estatales vigentes de dotación a la Iglesia Católica», en AA.VV., *Problemas entre Iglesia y Estado. Vías de solución en el Derecho Comparado*, Universidad Pontificia Comillas, Madrid, 1978, págs. 179-180.

y los municipios proporcionan los lugares de culto y ayudan a su construcción, reparación y mantenimiento<sup>11</sup>.

Igualmente en Bélgica y Luxemburgo la dotación del clero se hace con cargo a los Presupuestos del Estado. En Bélgica<sup>12</sup>, el art. 181 de la Constitución de 1831 establece que «la dotación y las pensiones de los ministros de culto<sup>13</sup> correrán a cargo del Estado: las cantidades necesarias para ello serán incluidas anualmente en el Presupuesto»<sup>14</sup>; de este modo el Estado belga paga el salario y las pensiones de los ministros de culto de las seis religiones reconocidas que son la católica, la anglicana, la protestante, la ortodoxa, la judía y la musulmana<sup>15</sup>. En Luxemburgo, el Estado aporta la dotación del clero<sup>16</sup> a los tres cultos reconocidos (católicos, protestantes y judíos), teniendo como fundamento legal la Constitución (art. 106)<sup>17</sup> y la ley respectiva de aplicación que fija el montante de la misma<sup>18</sup>.

En Dinamarca, el Estado destina una cantidad a salarios, pensiones y para el fondo común de la Iglesia Nacional Danesa; sin embargo, las demás confesiones reconocidas<sup>19</sup> u otras comunidades religiosas no tienen derecho a ayuda económica del Estado<sup>20</sup>.

<sup>11</sup> Ver Pérez Mier, L., *Sistemas de dotación de la Iglesia Católica*, Consejo Superior de Investigaciones Científicas, Salamanca, 1949, págs. 202-205; Corral, C., *La libertad religiosa en la Comunidad Económica Europea*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1973, págs. 123-125.

<sup>12</sup> Ver Mostaza, A., «Sistemas estatales vigentes de dotación a la Iglesia Católica...», *op. cit.*, págs. 183-184.

<sup>13</sup> Desde 1982 los diáconos pueden ser remunerados como ministros de culto. Vid. Torfs, R., «Estado e Iglesia en Bélgica», en AA.VV. (Ed. G. Robbers), *Estado e Iglesia en la Unión Europea*, Alemania, 1996, pág. 31.

<sup>14</sup> En 1993 se introdujo una nueva cláusula en el art. 181 de la Constitución, a saber: «Los salarios y pensiones de los representantes de las organizaciones reconocidas por la ley que presten servicios morales, sobre la base de una filosofía de la vida no confesional, serán pagados por el Estado; las sumas requeridas para esta finalidad se obtendrán del presupuesto nacional sobre una base anual». Señala Torfs que tal ampliación no era necesaria pues el presupuesto estatal ya disponía de una suma anual de ayuda en favor de la organización que oficialmente representa el secularismo. No obstante, la nueva cláusula, como pone de manifiesto el autor citado, garantiza un cierto reconocimiento constitucional al secularismo. *Ibidem.* págs. 30-31.

<sup>15</sup> Cfr. Ferrari, S., «Religión y dinero...», *op. cit.*, pág. 95.

<sup>16</sup> Obispos, sacerdotes y, en parte, algunos laicos son retribuidos a través de los presupuestos generales del Estado. Pauly, A., «Estado e Iglesia en Luxemburgo», en AA.VV. (Ed. G. Robbers), *Estado e Iglesia en la Unión Europea*, Alemania, 1996, pág. 208.

<sup>17</sup> Art. 106: «La dotación y pensiones de los ministros de culto corren a cargo del Estado.»

<sup>18</sup> Ver Corral, C., «La libertad religiosa en la Comunidad...», *op. cit.*, págs. 342-345.

<sup>19</sup> En 1992 estaban reconocidas las siguientes confesiones religiosas: la Iglesia apostólica en Dinamarca, *Bahai*, el Centro Budista, Los Pentecostales daneses, la Iglesia finlandesa en Dinamarca, la Nueva Iglesia Apostólica en Dinamarca, la Danesa Reformada, la Bautista, el Movimiento Evangélico Danés, la Francesa Reformada, la Alemana Reformada, la confesión Judía, la Iglesia Rusa ortodoxa, la Iglesia católica, el Ejército de Salvación, la Iglesia Islandesa en Copenhague, los Testigos de Jehová, los Santos del Último Día, la Iglesia noruega del Rey Haakon, los Metodistas, la Iglesia Inglesa de S. Albán, la Iglesia Sueca de Gustavo, los Adventistas del Séptimo Día y la Iglesia Internacional. Sobre la Iglesia en Dinamarca, Dübeck, I., «Estado e Iglesia en Dinamarca», en AA.VV. (Ed. G. Robbers), *Estado e Iglesia en la Unión Europea*, Alemania, 1996, págs. 42-43.

<sup>20</sup> *Ibidem.* págs. 52-53.

En Grecia, la retribución de los obispos, sacerdotes que ocupan un puesto parroquial, diáconos, predicadores y laicos empleados en la Iglesia ortodoxa corre de cuenta del Estado, del que también reciben una pensión<sup>21</sup>.

En Finlandia, el Estado se hace cargo de los salarios y pensiones de los obispos luteranos y ortodoxos<sup>22</sup>.

En cuanto a la modalidad consistente en aportar el Estado una cantidad global a la representación de la Iglesia en el ámbito nacional, dejando a ella el reparto entre las distintas diócesis y necesidades, es lo que se ha venido denominando «sistema de dotación o de consignación presupuestaria global». Se aplicó en España a partir de 1978 a petición de la XXVII Asamblea Plenaria de la Conferencia Episcopal Española, y constituye, además, la primera fase provisional prevista en el A.A.E. Así, el Estado aporta una cantidad global y única anualmente a la Conferencia Episcopal Española y ésta se encarga de distribuirla entre las distintas diócesis y otras necesidades.

Similar es el caso de Austria con la Iglesia católica, donde la colaboración económica con ésta se basa en dos Convenios, uno de 23 de junio de 1960 y otro de 9 de enero de 1976, en virtud de los cuales el Estado se compromete a dar una cantidad global anual a la Iglesia que será distribuida y administrada por ésta<sup>23</sup>.

### III. SISTEMA DE ASIGNACIÓN TRIBUTARIA

Otra forma de colaborar el Estado en la financiación de las confesiones religiosas es a través del sistema de asignación tributaria; en este caso, lo que el Estado aporta a las confesiones religiosas es un porcentaje del rendimiento de un impuesto de carácter personal.

También este sistema está dentro de los que se han venido denominando de aportación económica directa del Estado a la Iglesia.

Quien decide sobre el destino de ese porcentaje del rendimiento de la imposición es el ciudadano, sujeto pasivo de la misma, mediante una declaración voluntaria y libre.

Será por tanto el individuo quien decida si quiere o no que una parte del rendimiento de un impuesto que le grava vaya a una confesión religiosa determinada.

<sup>21</sup> Vid. Papastathis, Ch., «Estado e Iglesia en Grecia», en AA.VV. (Ed. G. Robbers), *Estado e Iglesia en la Unión Europea*, Alemania, 1996, pág. 86.

<sup>22</sup> Vid. Heikkilä, M.; Knuutila, J.; Scheinin, M., «Estado e Iglesia en Finlandia», en *Ibidem.* pág. 295.

<sup>23</sup> Fernández Coronado, A., «La colaboración económica del Estado con las confesiones Religiosas», en *R.A.P.*, sept.-dic., 1985, n.º 108, pág. 368.

Con este sistema se busca una orientación personalista, de la que el anterior carece, al hacer intervenir al contribuyente en el destino de parte de lo que él tributa. De ahí la necesidad de que se deba aplicar sobre un impuesto de carácter personal, permitiendo que en última instancia sea el contribuyente el que decida la cantidad que el Estado debe aportar a la Iglesia de que se trate.

Este sistema está previsto para la Iglesia católica en el A.A.E., al establecer su art. II.2 que «...el Estado podrá asignar a la Iglesia católica un porcentaje del rendimiento de la imposición sobre la renta o el patrimonio neto u otra de carácter personal, por el procedimiento más adecuado. Para ello será preciso que cada contribuyente manifieste expresamente en la declaración respectiva, su voluntad acerca del destino de la parte afectada. En ausencia de tal declaración la cantidad correspondiente se destinará a otros fines».

Su puesta en marcha se llevó a cabo con la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1988, en cuya Disposición Adicional 5.<sup>a</sup>, y en ejecución del art. II del A.A.E., se fijan los puntos necesarios para su aplicación en el año 1988, los cuales son<sup>24</sup>:

- a) El impuesto de carácter personal sobre el que se aplicará el sistema será el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- b) El porcentaje se deberá fijar cada año en la Ley de Presupuestos Generales del Estado y se aplicará sobre la cuota íntegra del Impuesto resultante de las declaraciones anuales presentadas por los sujetos pasivos.
- c) Para el año 1988 se fijó en la Disposición Adicional 5.<sup>a</sup> de la mencionada Ley un porcentaje de 0,5239% para las declaraciones que se entregaran ese año y que correspondían a los ingresos obtenidos en 1987<sup>25</sup>.
- d) En cuanto al destino del porcentaje, el sujeto pasivo podrá indicar en su declaración su voluntad de que el porcentaje correspondiente a su cuota íntegra se destine bien a colaborar al sostenimiento económico de la Iglesia católica o bien a otros fines de interés social marcando la casilla correspondiente a uno u otro fin. En caso de que no se manifieste expresamente la voluntad del sujeto pasivo en uno u otro sentido, el porcentaje se destinará a fines de interés social.

Respecto a este último aspecto, el Ministerio de Economía y Hacienda va a introducir una pequeña reforma según la cual en las próximas declaraciones de renta, las que se realicen en el año 2000 correspondientes a los ingresos de 1999, los contribuyentes podrán destinar su asignación tanto a la Iglesia católica como a otros fines sociales marcando en sus declaraciones las dos casillas correspon-

<sup>24</sup> Para un estudio más detallado de esta materia ver Cebriá, M.<sup>a</sup> D., *La autofinanciación de la Iglesia católica en España. Límites y posibilidades*, Salamanca, 1999, págs. 94-121.

<sup>25</sup> Este porcentaje se ha mantenido en las Leyes de Presupuestos de los años posteriores, sin que hasta el momento se haya aumentado o disminuido.



dientes a uno y otro fin. Esto no significará que en caso de que el contribuyente señale las dos opciones se vaya a reducir la cantidad a aportar a la Iglesia, sino que el Estado duplicará la aportación destinando a ambos fines recursos, sin que el contribuyente tenga que pagar más impuestos. Por otra parte, en caso de que el contribuyente no manifieste su voluntad el porcentaje correspondiente se destinará a los fines generales del Estado<sup>26</sup>.

En el Derecho Comparado, la aplicación de este sistema la encontramos en Italia. A partir de su regulación para la Iglesia católica<sup>27</sup> en el Acuerdo firmado entre la Santa Sede y el Estado Italiano el 15 de noviembre de 1984 —denominado de Villa Madama—, se ha convertido en el sistema común a diversas confesiones que han firmado Acuerdos (*Intese*) con el Estado en los últimos años a partir de 1984<sup>28</sup>. Así, se ha recogido en los Acuerdos (*Intese*) firmados por el Gobierno italiano con la Asamblea de Dios en Italia, con la Unión Italiana de las Iglesias Adventistas del Séptimo Día, con los Valdenses Adventistas y con los Pentecostales.

De este modo, los contribuyentes italianos podrán destinar, marcando una casilla en sus declaraciones, el 0,8% del rendimiento de su Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a una de las siguientes opciones:

- a) Al Estado italiano para intervenciones extraordinarias contra el hambre en el mundo, calamidades naturales, asistencia a los refugiados o conservación de bienes naturales.
- b) A la Iglesia católica para las exigencias del culto, sostenimiento del clero, intervenciones caritativas a favor de la colectividad nacional o de países del tercer mundo<sup>29</sup>.
- c) A algunas de las confesiones religiosas mencionadas anteriormente que han acordado con el Estado italiano la aplicación de este sistema.

En el modelo italiano, a diferencia del español, en el caso de que los contribuyentes que no marquen ninguna opción en sus declaraciones anuales de la renta, el tanto por ciento de las mismas se repartirá entre las distintas opciones en proporción al número de declaraciones con elección expresa.

Respecto a esto último hay una particularidad que conviene señalar, cual es que los Valdenses Adventistas y los Pentecostales han renunciado a la repartición del porcentaje del 0,8% del I.R.P.F. correspondiente a las declaraciones anuales sin elección expresa. Por otra parte, estas confesiones minoristas han optado por

<sup>26</sup> Diario *ABC* de 16 de septiembre de 1999, pág. 40.

<sup>27</sup> Ver Santos, J. L., «La asignación tributaria para fines religiosos en Italia según el Acuerdo de 1984» en AA.VV., *Las relaciones entre la Iglesia y el Estado*, Estudio en memoria del Profesor Pedro Lombardía, Madrid, 1989, pág. 816.

<sup>28</sup> Ver, *ibidem*, págs. 809-827.

<sup>29</sup> Vid. Ferrari, S., «Estado e Iglesia en Italia», en AA.VV. (Ed. G. Robbers), *Estado e Iglesia en la Unión Europea*, Alemania, 1996, pág. 186.

destinar la suma obtenida, –por el sistema de asignación tributaria–, exclusivamente a actividades de carácter social y humanitario, al considerar que la financiación de la iglesia y el sostenimiento de sus ministros de culto debe ser asegurado exclusivamente a través de las ofrendas de los fieles<sup>30</sup>.

#### IV. MODALIDAD DE SUBVENCIONES ESTATALES

El otorgamiento de subvenciones por parte del Estado a determinadas actividades realizadas por las confesiones religiosas constituye otra manera de cooperar en la financiación de éstas.

Tales serán los supuestos de subvención a la enseñanza, –tanto la enseñanza de la Religión en centros públicos, como la enseñanza obligatoria en centros docentes privados religiosos–, a la asistencia social, a la asistencia religiosa en centros de beneficencia, prisiones, castrenses, etcétera.

Cabe, incluso, añadir la concesión de los beneficios del Derecho común a personas, bienes o actividades religiosas. Por ejemplo, los supuestos de protección del patrimonio inmueble eclesiástico; la integración de los clérigos en la previsión social; la declaración como de interés público de actividades benéficas realizadas por las confesiones, con los consiguientes beneficios económicos, sobre todo fiscales, que ello conlleva; la concesión de franquicias postales, etcétera.

Estos supuestos, como señala Fernández Coronado<sup>31</sup>, si bien no se corresponden estrictamente con la categoría de subvención particular, pueden considerarse en sentido amplio como tales y son, además, perfectamente compatibles con otras formas de cooperación económica.

Entendemos que esta modalidad también se incluye dentro de las formas de cooperación directa<sup>32</sup>, en cuanto estas subvenciones son cantidades que salen de los Presupuestos del Estado para entrar en los presupuestos de las confesiones.

Aún así, atendiendo a que la mayoría no van directamente dirigidas a financiar los fines propiamente eclesiásticos, sino actividades con una gran significación social, en plano de igualdad con las prestadas por otros entes públicos o privados, en cuanto colaboran a los fines públicos que hoy son responsabilidad de la Administración, hay autores que la consideran como una forma de financiación indirecta<sup>33</sup>.

Esta modalidad suele darse en el Derecho Comparado, sobre todo en países donde rige la separación Iglesia-Estado, tal es el caso de Francia. En este país,

<sup>30</sup> *Ibidem.* pág. 187.

<sup>31</sup> Fernández Coronado, A., «La colaboración económica del Estado con las confesiones religiosas...», *op. cit.*, pág. 372.

<sup>32</sup> En este sentido, Fernández Coronado, A., *Ibidem.*, pág. 371.

<sup>33</sup> En este sentido Martínez Blanco, A., «Régimen económico y fiscal de las confesiones religiosas», en *Derecho Eclesiástico del Estado II*, Tecnos, Madrid, 1993, pág. 204.

el Estado sigue soportando a través de sus presupuestos los gastos relativos a servicios de capellanías en establecimientos públicos como liceos, colegios, escuelas, hospitales, asilos y prisiones, así como los servicios religiosos que se prestan en el Ejército y la Marina, o en las iglesias francesas de las capitales extranjeras<sup>34</sup>.

En Polonia, se prevén formas de subvención al personal eclesiástico que organiza y dirige los centros de catecismo o que desarrolla un ministerio pastoral en los centros de asistencia sanitaria o en las cárceles. También se incluye, en la mayoría de estos países, al clero en el sistema de previsión social, bien aplicando el Derecho común o bien mediante acuerdos particulares al respecto, como en Yugoslavia<sup>35</sup>.

Se puede incluir dentro de esta modalidad la creación de Fondos para la atención de determinadas necesidades.

Polonia y Hungría han optado por la creación de un «Fondo Eclesiástico» con la finalidad de asegurar los medios precisos para los gastos de asuntos religiosos y de personal eclesiástico<sup>36</sup>.

En Italia se ha creado el «Fondo para edificios de culto» que constituye un patrimonio único integrado por los patrimonios de todos los fondos existentes (Fondo para el Culto, Fondo de beneficencia y religión en la ciudad de Roma, etc.) con anterioridad al Acuerdo de 1984 que vino a modificar al Concordato Lateranense. La finalidad de este Fondo es asegurar una más eficaz conservación y restauración de los edificios de culto, de su permanencia abiertos al público, como también su conservación y valoración cultural<sup>37</sup>.

También en Italia las leyes regionales destinan a la construcción de edificios de culto terrenos y fondos provenientes de los costes de la urbanización<sup>38</sup>.

En los Países Bajos, los monumentos históricos eclesiásticos, al igual que otros monumentos históricos, gozan de subvenciones públicas para su restauración y mantenimiento. Aparte de los fondos gubernamentales centrales, hay subvenciones locales y provinciales<sup>39</sup>.

En Portugal, el Estado ocasionalmente financia la construcción de templos importantes como la catedral de Bragança<sup>40</sup>.

<sup>34</sup> Ver Mostaza, A., «Sistemas estatales vigentes de dotación a la Iglesia Católica...», *op. cit.*, págs. 181-182.

<sup>35</sup> *Ibidem.*, pág. 199.

<sup>36</sup> *Ibidem.*, págs. 196-198.

<sup>37</sup> Cfr. Santos, J. L., «La asignación tributaria para fines religiosos en Italia según el Acuerdo de 1984...», *op. cit.*, pág. 823.

<sup>38</sup> Vid. Ferrari, S., «Estado e Iglesia en Italia...», *op. cit.*, pág. 187.

<sup>39</sup> Vid. Van Bijsterveld, S., «Estado e Iglesia en los Países Bajos», en AA.VV. (Ed. G. Robbers), *Estado e Iglesia en la Unión Europea*, Alemania, 1996, pág. 226.

<sup>40</sup> Cfr. Canas, V., «Estado e Iglesia en Portugal», en *ibidem.* pág. 276.

En el Reino Unido, el Estado coopera en el sostenimiento de los templos, aunque, como manifiesta Irene Briones, no por su finalidad cultural sino por su interés histórico<sup>41</sup>. En el caso de los templos que no están en uso, señala David McClean<sup>42</sup>, las subvenciones deben hacerse por el Estado al *Churches Conservation Trust* según la *Redundant Churches and Other Religious Buildings Act* de 1969. Desde 1978 el Estado ha colaborado, a través de una agencia llamada *English Heritage*, en la reparación de iglesias, y recientemente catedrales, en uso.

En Grecia, el Estado aporta anualmente una cantidad al «Servicio apostólico» y a la Iglesia metropolitana de Atenas, así como asignaciones a las iglesias y monasterios que son repartidas con distintos motivos por los titulares estatales. Por otra parte, el Estado ha asumido plenamente los costes de la formación del clero de la Iglesia ortodoxa<sup>43</sup>.

Atendiendo a actividades con un mayor signo social, en el sentido de ser más similares a las que pueda prestar un Estado social y cultural del tipo de los actuales, en Alemania, por ejemplo, se subvenciona a las Iglesias en numerosos campos de acción, como en el ámbito de la formación y educación (jardines de infancia, colegios privados), en el mantenimiento de hospitales, en la conservación de monumentos, en las ayudas para el desarrollo, etcétera<sup>44</sup>.

En Portugal, el Estado en ocasiones aprueba y financia algunas iniciativas específicas con impacto social, principalmente de la Iglesia católica<sup>45</sup>.

Subvenciones similares a todas las estudiadas las encontramos hoy en España, como las destinadas al mantenimiento del patrimonio histórico-artístico eclesiástico, a actividades de beneficencia, a los colegios religiosos de enseñanza primaria, a la enseñanza de la religión en centros públicos, la inclusión del clero en el régimen de la Seguridad Social, el pago de los sueldos de los capellanes de las Fuerzas Armadas, de prisiones, etcétera.

## V. RECONOCIMIENTO DE BENEFICIOS FISCALES

El reconocimiento de beneficios fiscales a las confesiones religiosas dentro del ordenamiento tributario estatal, a través de exenciones en determinados tributos que gravan la propiedad eclesiástica y las actividades realizadas por la Iglesia de carácter cultural, pastoral o social, a través de tipos de gravamen reduci-

<sup>41</sup> Briones, I., «Beneficios fiscales de los bienes inmuebles destinados al culto», en *Crónica Tributaria*, n.º 85, 1998, pág. 44.

<sup>42</sup> McClean, D., «Estado e Iglesia en el Reino Unido», en AA.VV. (Ed. G. Robbers), *Estado e Iglesia en la Unión Europea*, Alemania, 1996, pág. 324.

<sup>43</sup> Vid. Papastathis, Ch., «Estado e Iglesia en Grecia...», *op. cit.*, 1996, pág. 85.

<sup>44</sup> Cfr. Isensee, J., «La financiación de la misión de las Iglesias en la República Federal de Alemania», en AA.VV., *Constitución y Relaciones Iglesia-Estado en la actualidad*. Actas del Simposio hispano-alemán organizado por las Universidades Pontificas de Comillas y Salamanca, Universidad Pontificia Salamanca, Salamanca, 1978, pág. 92.

<sup>45</sup> Vid. Canas, V., «Estado e Iglesia en Portugal...», *op. cit.*, pág. 277.

dos o de deducciones en impuestos, entre otros, constituyen otra forma de cooperación económica.

Como señala Silvio Ferrari, «desde el Imperio romano los bienes de la Iglesia estaban exentos del pago de tributos. Tras profundas transformaciones del modelo, consecuencia de las vicisitudes acaecidas a largo de los siglos XVIII y XIX, ello se sigue produciendo en la actualidad»<sup>46</sup> como veremos.

Se integra esta modalidad dentro de las denominadas formas de cooperación económica indirecta o financiación indirecta, porque no se trata de cantidades que salgan de las arcas del Estado a favor de la Iglesia, pero el Estado deja de percibir las cantidades que la Iglesia se ahorra<sup>47</sup>.

Se está utilizando tanto en España como en otros países, entre ellos Alemania, Austria, Finlandia, Grecia, Países Bajos, Francia, Portugal e Italia.

En España son numerosos los beneficios fiscales de que pueden gozar las confesiones religiosas que han firmado Acuerdos<sup>48</sup>, pudiéndose encontrar tanto en dichos textos normativos como en la legislación fiscal estatal, ya que estas confesiones tienen derecho a los mismos beneficios fiscales que el ordenamiento jurídico-tributario español prevé para las entidades sin fines de lucro y para las entidades benéficas privadas<sup>49</sup>. La amplitud y complejidad de esta materia nos hacen renunciar a un estudio detallado en estas páginas<sup>50</sup>, por lo que sólo haremos referencia a algún supuesto concreto. Por ejemplo, no estarán sujetos a tributo alguno las colectas y limosnas, las publicaciones de carácter religioso dirigidas por las confesiones a sus miembros sin carácter comercial, la enseñanza en Seminarios destinados a la formación de los ministros de culto y que impartan exclusivamente enseñanzas propias de las disciplinas eclesiásticas, así como la adquisición de objetos destinados al culto para el caso de la Iglesia católica<sup>51</sup>. Estarán exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles los lugares destinados al culto y los locales anejos destinados a la actividad pastoral, las residencias de los ministros de culto, los locales destinados a oficinas de las confesiones, los seminarios destinados a la formación de los ministros de culto, y, para la Iglesia católica, los edificios destinados a casas o conventos de las Órdenes, Congregaciones

<sup>46</sup> Ferrari, S., «Religión y dinero...», *op. cit.*, pág. 97.

<sup>47</sup> Cfr. Martínez Blanco, A., «Régimen económico y fiscal de las Confesiones religiosas...», *op. cit.*, pág. 205; *Ídem*, «La financiación de la Iglesia por el Estado. El título de aportación de la Iglesia al bien común...», *op. cit.*, pág. 780.

<sup>48</sup> La Iglesia católica, la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España (FEREDE), la Comisión Islámica de España (CIE) y la Federación de Comunidades Israelitas de España (FCIE).

<sup>49</sup> Art. V del A.A.E., Orden de 29 de julio de 1983 por la que se aclaran dudas surgidas en la aplicación de ciertos conceptos tributarios a las entidades comprendidas en los arts. IV y V del A.A.E.; art. 11.4 y 5 de los Acuerdos firmados con la FEREDE y con la FCIE; art. 11.4 del Acuerdo firmado con la CIE.

<sup>50</sup> Para profundizar sobre estos temas véase Cebriá, M.<sup>a</sup> D., *La autofinanciación de la Iglesia católica en España...*, *op. cit.*, págs. 57-88.

<sup>51</sup> Art. III del A.A.E.; art. 11.2 de los Acuerdos con la FEREDE, con la FCIE y con la CIE.

e Institutos de vida consagrada<sup>52</sup>. Las confesiones con Acuerdo también podrán estar exentas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales si los bienes y derechos adquiridos se destinan al culto, a la sustentación del clero, al apostolado o a la caridad<sup>53</sup>.

En Italia se establece la equiparación, a efectos tributarios, de los entes eclesiásticos que tengan finalidad religiosa o de culto, así como las actividades dirigidas a tales finalidades, a aquellos entes que tengan fines de beneficencia o de educación<sup>54</sup>. Tal equiparación está prevista en el art. 7.3 del Acuerdo de Villa Madama con la Iglesia católica, y para las otras confesiones en el art. 12 del Real Decreto de 28 de febrero de 1930 y en los Acuerdos firmados entre el Estado y algunas confesiones religiosas.

De este modo, los entes eclesiásticos gozan de un descuento del 50% del Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas, de exenciones de los Impuestos de Sucesiones y Donaciones, del Impuesto sobre el Valor Añadido, del Impuesto municipal sobre Incremento de Valor de los Bienes Inmuebles y de otros impuestos indirectos<sup>55</sup>. Señala Vitale que como la beneficencia y la educación son fines que legitiman la reconducción de un organismo a la categoría de organizaciones no lucrativas de utilidad social, se debe entender que todos los entes confesionales son, por lo tanto, reconducibles a las organizaciones no lucrativas de utilidad social<sup>56</sup> a efectos de ayudas tributarias.

Para la Iglesia católica se reconocen determinados beneficios fiscales concretados en exenciones en tasas, cuotas y tributos para los edificios abiertos al culto, publicaciones, fijación de carteles en los edificios de culto o eclesiásticos y colectas efectuadas en los mismos, previstos en el art. 7.4 del Acuerdo de 1984<sup>57</sup>. También hay que destacar que los inmuebles propiedad de la Santa Sede situados en el territorio italiano están exentos de cualquier tributo al Estado o a otros entes públicos<sup>58</sup>.

<sup>52</sup> Art. IV.1.A) del A.A.E.; art. 11.3.A) de los otros tres Acuerdos.

<sup>53</sup> Art. IV.1.C) del A.A.E.; art. 11.3.C) de los otros tres Acuerdos.

<sup>54</sup> Cfr. Vitale, A., *Corso di Diritto Ecclesiastico. Ordinamento giuridico e interessi religiosi*, Milano, 1998, pág. 353.

<sup>55</sup> Cfr. Ferrari, S., «Estado e Iglesia en Italia...», *op. cit.*, pág. 188; Briones, I., «Beneficios fiscales de los bienes inmuebles...», *op. cit.*, pág. 46. Los edificios de culto, se entiende que no producen renta a los efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre la renta de las Personas Jurídicas. Los destinados exclusivamente al ejercicio del culto están exentos del Impuesto local sobre Inmuebles. En cuanto al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, la exención se produce sólo si el edificio de culto ha sido adquirido a título gratuito. Vitale, A., *Corso di Diritto Ecclesiastico...*, *op. cit.*, págs. 350-351.

<sup>56</sup> *Ibidem*, pág. 353.

<sup>57</sup> Ver Santos, J. L., «La asignación tributaria para fines religiosos en Italia según el Acuerdo de 1984...», *op. cit.*, pág. 820; Mauro, T., «Riflessioni sui principi del regime tributario degli enti ecclesiastici» en *Il Diritto Ecclesiastico*, 2, 1987. págs. 803-857.

<sup>58</sup> Ver Vitale, A., *Corso di Diritto Ecclesiastico. Ordinamento Giuridico e Interessi Religiosi*. Milano, 1996, págs. 325-326.

En Austria<sup>59</sup>, las corporaciones que promocionan el bien común o sirven a fines caritativos o eclesiásticos gozan de exenciones de los Impuestos de Sociedades, entendiéndose por fines eclesiásticos los que promueven las iglesias y confesiones religiosas. En el caso de que la finalidad sea plena y exclusivamente religiosa, también están exentos del Impuesto sobre el Patrimonio. La actividad pastoral es considerada, a efectos tributarios, como una actividad realizada por un ente estatal, por ello las actividades eclesiásticas pastorales no están obligadas al Impuesto sobre Actividades Empresariales ni al Impuesto sobre el Valor Añadido. También están previstas exenciones del Impuesto sobre Bienes Inmuebles para aquellos inmuebles pertenecientes a las iglesias que estén destinados a fines religiosos, sociales o asistenciales, así como a fines educativos y de enseñanza.

En Grecia, tanto la Iglesia ortodoxa como las otras religiones están en muchos casos libres de impuestos, por ejemplo del Impuesto de Patrimonio Inmobiliario, de los rendimientos inmobiliarios, de las transmisiones patrimoniales, donaciones y herencias<sup>60</sup>.

En Portugal, la Iglesia católica está ampliamente exenta de la mayoría y más importantes impuestos<sup>61</sup>.

En Finlandia, la Iglesia luterana, la Iglesia ortodoxa y otras confesiones religiosas están exentas del Impuesto estatal sobre la Renta; por otra parte, los cementerios están exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles<sup>62</sup>.

Dentro de los beneficios fiscales que los Estados pueden reconocer a las confesiones religiosas se encuentran, como señalé en su momento, las deducciones en tributos. Consiste en que los Estados permiten desgravaciones en determinados impuestos, sobre todo en los que gravan la renta de las personas físicas y jurídicas, para las donaciones realizadas por estos sujetos a las confesiones religiosas.

Con esta modalidad se está colaborando indirectamente con las confesiones religiosas, ya que se estimula la generosidad y el sentido de la corresponsabilidad de los fieles en el mantenimiento de su Iglesia y sus actividades sociales<sup>63</sup>.

Se suele dar, sobre todo, en países donde las confesiones se financian casi exclusivamente con las aportaciones de los fieles, como es el caso de Francia o de Estados Unidos<sup>64</sup>, aunque también se viene utilizando en países donde el Esta-

<sup>59</sup> Vid. Potz, R., «Estado e Iglesia en Austria», en AA.VV. (Ed. G. Robbers), *Estado e Iglesia en la Unión Europea*, Alemania, 1996 pág. 254.

<sup>60</sup> Vid. Papastathis, Ch., «Estado e Iglesia en Grecia...», *op. cit.*, pág. 86.

<sup>61</sup> Cfr. Briones, I., «Beneficios fiscales de los bienes inmuebles...», *op. cit.*, pág. 46.

<sup>62</sup> Vid. Heikkilä, M.; Knuutila, J.; Scheinin, M., «Estado e Iglesia en Finlandia», *op. cit.*, pág. 294

<sup>63</sup> En este sentido, Martínez Blanco, A., «Régimen económico y fiscal de las Confesiones religiosas...», *op. cit.*, pág. 205.

<sup>64</sup> Fernández Coronado, A., «La colaboración económica del Estado con las Confesiones religiosas...», *op. cit.*, pág. 372.

do coopera económicamente con las confesiones religiosas a través de otros sistemas, como es el caso de España, Italia y Alemania.

En Francia<sup>65</sup>, el art. 238 del Código general de impuestos autoriza, dentro de ciertos límites, que los particulares deduzcan de sus impuestos las donaciones a obras u organismos de interés general. El Consejo de Estado en 1962 estimó que este artículo era de aplicación a las asociaciones culturales para las fuentes destinadas a la construcción o al sostenimiento de edificios de culto o a ciertas obras de carácter filantrópico, educativo, social o familiar. Esta materia está regulada actualmente por la Ley del Mecenazgo de 23 de julio de 1987, habiendo aumentado considerablemente la posibilidad de deducciones fiscales en favor de las asociaciones culturales. Por una parte, el montante de deducciones admitidas ha aumentado en cuantía; por otra, estas deducciones son también aplicables a las donaciones encaminadas al sostenimiento de los ministros de culto, algo que en 1962 no era posible.

En Estados Unidos, el contribuyente que realice una donación a favor de confesiones religiosas, convenciones o asociaciones de confesiones o de organizaciones religiosas que reciben la mayor parte de sus ingresos mediante donaciones benéficas, podrá deducirse la donación realizada hasta el límite del 50% de sus ingresos brutos. Las personas jurídicas que realicen donaciones benéficas también podrán deducirse el 10% de sus ingresos sometidos a tributación<sup>66</sup>.

También en España tanto las personas físicas como las personas jurídicas que realicen donativos a favor de las confesiones religiosas que tengan suscritos Acuerdos con el Estado español, pueden disfrutar del derecho a deducciones fiscales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (I.R.P.F.) y en el Impuesto de Sociedades respectivamente. Esta materia está regulada actualmente por la Ley de Fundaciones y Mecenazgo, Ley 30/1994 de 24 de noviembre, a la cual se remite la reciente Ley del I.R.P.F., Ley 40/1998 de 9 de diciembre, en su art. 55.3.a).

En el caso de las personas jurídicas tendrán derecho a deducir lo siguiente<sup>67</sup>:

- a) Si la donación consiste en bienes del Patrimonio Histórico Español, o en obras de arte de calidad garantizada que se destinen por el donatario a exposiciones públicas, la cantidad que se deduzca por las mismas no podrá exceder del 30% de la base imponible previa a la deducción o del 3% del volumen de ventas, sin que la aplicación de este último porcentaje pueda dar lugar a una base imponible negativa.

<sup>65</sup> Cfr. Basdevant-Gaudemet, B., «Estado e Iglesia en Francia», en AA.VV. (Ed. G. Robbers), *Estado e Iglesia en la Unión Europea*, Alemania, 1996, págs. 139-140.

<sup>66</sup> Sobre esta materia en Estados Unidos ver Celador, O., *Estatuto jurídico de las confesiones religiosas en el ordenamiento jurídico estadounidense*, Madrid, 1998, págs. 228-235.

<sup>67</sup> Disposición adicional sexta y art. 63 de la Ley de Fundaciones y Mecenazgo.



- b) Si la donación consiste en bienes que formen parte del activo material de la entidad donataria y que contribuyan a la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento de sus fines, o de cantidades destinadas a la consecución de los fines propios de estas entidades, o de cantidades destinadas a la conservación, reparación y restauración de los bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, la deducción que se realice no podrá exceder del 10% de la base imponible de la entidad previa a la deducción, o del 1‰ del volumen de ventas, sin que en este último caso pueda resultar una base imponible negativa.

Si las donaciones previstas en las letras a) y b) las realizan personas físicas, la Ley de Fundaciones y Mecenazgo<sup>68</sup> permite la desgravación en la cuota del I.R.P.F. del 20% del valor de la donación.

Por último, el art. 68 de mismo texto legal regula los convenios de colaboración en actividades de interés general, siendo aquéllos en los que una entidad que realiza actividades destinadas a fines de interés general recibe una ayuda económica para contribuir en su realización, a cambio de difundir por escrito la participación del colaborador en esa actividad. En esos casos se prevé la posibilidad de que el colaborador pueda deducir la cantidad aportada siempre que no exceda del 5% de la base imponible o del 0,5‰ del volumen de ventas, sin que la aplicación de este último porcentaje pueda dar lugar a una base imponible negativa.

## VI. SISTEMA DEL IMPUESTO ECLESIASTICO

El «impuesto eclesiástico» se ha venido conociendo comunmente como aquel impuesto exigido por una confesión religiosa a sus fieles para el sostenimiento de sus necesidades, a diferencia del llamado «impuesto religioso» que es el que el Estado impone a los ciudadanos por motivos estrictamente religiosos, gestionándolo y entregando su rendimiento a las confesiones religiosas<sup>69</sup>.

Por otra parte, se diferencia del sistema de asignación tributaria en que en éste si el contribuyente manifiesta su voluntad de destinar el porcentaje correspondiente a una iglesia no por ello va a aumentar su presión fiscal, es decir, no va a pagar más dinero; por el contrario el contribuyente que se encuentre gravado por el impuesto eclesiástico verá aumentada su presión fiscal, pagando más dinero que si sobre él no recayese dicho impuesto.

Este sistema se viene aplicando en diversos países como en Alemania, Dinamarca<sup>70</sup>, Austria, Finlandia y en algunos cantones suizos<sup>71</sup>. El sistema se organi-

<sup>68</sup> Disposición adicional sexta y art. 59.

<sup>69</sup> Arza, A., «El sistema de aportación estatal», en AA.VV., *Los Acuerdos entre la Iglesia y España*, B.A.C., Madrid, 1980, pág. 618.

<sup>70</sup> Dúbeck, I., «Estado e Iglesia en Dinamarca...», *op. cit.*, pág. 52.

<sup>71</sup> Ver Mostaza, A., «Sistemas estatales vigentes de dotación a la Iglesia Católica...», *op. cit.*, págs. 186-194.

za de distinto modo en cada país y sólo algunas confesiones pueden exigir el impuesto a sus fieles: en Alemania, de las confesiones que tienen el carácter de corporaciones de derecho público, que son las que gozan del derecho a exigir el impuesto como veremos, actualmente hacen uso del mismo la Iglesia católica, la Evangélica<sup>72</sup> y las Comunidades Israelitas<sup>73</sup>; en Suecia, Finlandia y Dinamarca, las respectivas Iglesias nacionales; y en Austria, la Iglesia católica, las dos Iglesias evangélicas y la veterocatólica<sup>74</sup>.

En Alemania, la Ley Fundamental de Bonn de 23 de enero de 1949 reconoce en su art. 140, remitiéndose al art. 137 de la Constitución de Weimar de 11 de agosto de 1919, que «las Confesiones religiosas que son corporaciones de Derecho público, tienen el derecho a extraer de sus miembros impuestos basados en las listas impositivas civiles, conforme a las prescripciones del Derecho de los Estados».

En virtud de este precepto constitucional, están obligados todos los Estados a promulgar, como leyes estatales, las leyes del impuesto eclesiástico y facilitar a las Iglesias la exacción del impuesto a sus miembros<sup>75</sup>. Con ello el Estado está colaborando de forma indirecta con las confesiones religiosas.

Éstas pueden recaudar los impuestos a través de sus propias instancias, pero las leyes estatales sobre los impuestos eclesiásticos les ofrecen la posibilidad de que los organismos de la Hacienda se encarguen de la administración de los mismos, lo que las iglesias generalmente han aceptado. De este modo se ahorran un trabajo grande y complicado de administración<sup>76</sup>, a lo que hay que añadir la carencia de las Iglesias de poder de mando y coacción con el que cuenta el Estado.

De una forma más clara se puede ver el carácter indirecto de esta forma de cooperación económica en el hecho de que sea el Estado el encargado de toda la gestión del impuesto, recaudándolo y entregándolo a las Iglesias<sup>77</sup>.

Así, el Estado proporciona a las Iglesias el poder coactivo y la ayuda administrativa necesaria para recaudar el impuesto eclesiástico, hasta el punto que el derecho fiscal configura a este impuesto como cualquier otro impuesto estatal, con la consecuencia de que le son aplicables los principios generales de la Hacienda Pública, el derecho fiscal estatal, las distintas leyes tributarias, y, por supuesto, las leyes sobre la administración de la Hacienda<sup>78</sup>.

<sup>72</sup> Ver Listl, J., «Sistema de impuesto religioso en la República Federal de Alemania», en AA.VV., *La financiación de la Iglesia Católica en España*, Santiago de Compostela, 1994, págs. 137-138.

<sup>73</sup> Ver Robbers, G., «Estado e Iglesia en la República Federal de Alemania», en AA.VV. (Ed. G. Robbers), *Estado e Iglesia en la Unión Europea*, Alemania, 1996, pág. 68.

<sup>74</sup> Ferrari, S., «Religión y dinero...», *op. cit.*, pág. 97.

<sup>75</sup> Cfr. Listl, J. «Sistema de impuesto religioso en la República Federal de Alemania...», *op. cit.*, pág. 137.

<sup>76</sup> Cfr. Isensse, J., «La financiación de la misión de las Iglesias en la República Federal de Alemania...», *op. cit.*, págs. 99-100.

<sup>77</sup> Esto no sólo ocurre en Alemania, sino en la mayoría de los países que tienen establecido este sistema.

<sup>78</sup> El Estado, por su ayuda administrativa, se queda con una gratificación que viene represen-

Aún así se trata, de hecho y de derecho, de un impuesto de las confesiones religiosas, no de un tributo estatal para fines religiosos<sup>79</sup> o impuesto religioso.

Esta posibilidad de delegación por las Iglesias de la soberanía fiscal en manos del Estado está reconocida en la propia Constitución y también se recoge en el Concordato del Reich y en los suscritos con los distintos *Länder*<sup>80</sup>. Con ello tiene también el carácter de un derecho acordado mediante pacto y adquiere, por lo mismo, una fuerza y seguridad añadidas<sup>81</sup>.

No obstante, toda esta colaboración estatal y la participación del impuesto eclesiástico en el derecho del Estado llevó al Tribunal Federal Constitucional, en Sentencia de 14 de diciembre de 1965, a considerar al impuesto eclesiástico como un asunto común del Estado y las iglesias, pues reconoce que las iglesias tienen un derecho propio a pedir las contribuciones a través del impuesto eclesiástico. Sin embargo, por los medios que proporciona el Estado se trata también de un derecho originariamente estatal, aunque sea un asunto común entre las iglesias y éste<sup>82</sup>.

Al pago de los impuestos eclesiásticos están obligados exclusivamente los miembros de las iglesias que hacen uso del derecho a exigirlos. Quien pretenda liberarse del deber de pagar impuesto eclesiástico puede darse de baja en la iglesia con efectos jurídicos civiles. Esta salida o baja se declara ante las autoridades estatales y significa, exclusivamente, el término de la pertenencia según categorías jurídicas estatales. Sin embargo, la mayoría de las Iglesias Evangélicas ven, al mismo tiempo, en esta declaración el término de la pertenencia a las mismas según el derecho interno de cada iglesia particular. La Iglesia católica entiende normalmente la salida como una contravención grave de los deberes eclesiásticos, sin excluir por ello la pertenencia a la Iglesia en cuanto tal<sup>83</sup>.

El impuesto eclesiástico puede recaer sobre la renta (para los sujetos independientes económica y profesionalmente), sobre el salario (para los trabajadores por cuenta ajena), sobre el patrimonio, sobre fincas y también está la modalidad del impuesto eclesiástico *per capita*. Las modalidades más utilizadas son las que recaen sobre la renta y el salario, no obstante, las Comunidades Israelitas<sup>84</sup> han vinculado el impuesto eclesiástico al impuesto sobre el patrimonio. La cuota impositiva se aplica a modo de recargo sobre el impuesto estatal sobre la renta, el salario<sup>85</sup> o el patrimonio.

---

tando entre el 2 y el 5% de los impuestos eclesiásticos. Vid. Listl, J., «Sistema de impuesto religioso en la República Federal de Alemania...», *op. cit.*, pág. 100.

<sup>79</sup> Vid. Roggendorf, J., *El sistema del Impuesto eclesiástico en la República Federal de Alemania*. Pamplona, 1983, págs. 151-152.

<sup>80</sup> Fernández Coronado, A., «La colaboración económica del Estado con las Confesiones religiosas...», *op. cit.*, pág. 373.

<sup>81</sup> Vid. Listl, J., «Sistema de impuesto religioso en la República Federal de Alemania...», *op. cit.*, pág. 138.

<sup>82</sup> Cfr. Roggendorf, J., *El sistema del Impuesto eclesiástico...*, *op. cit.*, pág. 112.

<sup>83</sup> *Ibidem.*

<sup>84</sup> *Ibidem.*

<sup>85</sup> Ver *Ibidem.*, págs. 158 y ss.

Debido a la vinculación del impuesto eclesiástico al impuesto estatal las causas de exención de éste llevan consigo la exención de aquél. Se calcula aproximadamente que un tercio de los miembros de las iglesias no pagan impuestos eclesiásticos por esta razón, porque están exentos del impuesto estatal<sup>86</sup>.

En el ámbito de la Iglesia católica, las diócesis promulgan reglamentos sobre este impuesto en los cuales se fija la cuantía del mismo que se extraerá a sus miembros, según un determinado principio porcentual de los impuestos sobre la renta o el salario. La llamada cuota impositiva se determina por las Iglesias a través de decretos eclesiásticos y se calcula según el año impositivo y las necesidades financieras previstas en el plan presupuestario<sup>87</sup>. En la práctica ésta se encuentra entre el 7 y el 9% de la deuda fiscal del impuesto sobre la renta o el salario<sup>88</sup>.

La administración del impuesto se lleva a cabo, como antes señalamos, por el ministro correspondiente y debe remitirse a través de la delegación de Hacienda estatal. Esto significa que el impuesto eclesiástico sobre la renta es extraído por las oficinas de la Hacienda estatal. El impuesto eclesiástico sobre el salario es deducido inmediatamente por el empresario, para transferirlo posteriormente a las delegaciones de Hacienda estatales<sup>89</sup>.

El impuesto eclesiástico *per capita*, previsto en todas las leyes del impuesto de los Länder, pero practicado sólo en algunas diócesis, se trata de un impuesto típicamente local, recaudado por las parroquias, con una cuota fija para todos los miembros de una confesión religiosa con domicilio dentro del distrito fiscal, con más de 18 años y con unos ingresos mínimos; por tanto, aquí no se aplica el sistema de recargo<sup>90</sup>.

Por último hay que decir que este sistema, además de aportar un gran montante de ingresos a las confesiones, constituyendo su principal fuente de ingresos<sup>91</sup>, posibilita un presupuesto realista así como un plan de financiación sistemático y a largo plazo, como pone de manifiesto Listl<sup>92</sup>.

En Austria, señala Richard Potz<sup>93</sup>, la exacción de aportaciones eclesiásticas y cuotas para el culto en orden a cubrir las necesidades materiales y de personal,

<sup>86</sup> Vid. Robbers, G., «Estado e Iglesia en la República Federal de Alemania...», *op. cit.*, págs. 68-69.

<sup>87</sup> Ver Listl, J., «Sistema de impuesto religioso en la República Federal de Alemania...», *op. cit.*, págs. 137-138.

<sup>88</sup> Vid. Isensee, J., «La financiación de la misión de las Iglesias en la República Federal de Alemania...», *op. cit.*, pág. 99.

<sup>89</sup> Vid. Listl, J., «Sistema de impuesto religioso en la República Federal de Alemania...», *op. cit.*, págs. 138-139.

<sup>90</sup> Ver Roggendorf, J., *El sistema del Impuesto eclesiástico...*, *op. cit.*, págs. 172-174.

<sup>91</sup> En la Archidiócesis de Munich-Freising, en 1977, el 94% de su presupuesto procedía del impuesto eclesiástico. Walf, K., «Los impuestos eclesiásticos como medios de subsistencia» en *Concilium*, 137, 1978, pág. 495; Actualmente, en términos promedios, en el área de la Iglesia católica son cubiertas el 75% de las necesidades financieras mediante el impuesto eclesiástico. Listl, J., «Sistema de impuesto religioso en la República Federal de Alemania...», *op. cit.*, pág. 141.

<sup>92</sup> *Ibidem.*, pág. 139.

<sup>93</sup> Potz, R., «Estado e Iglesia en Austria...», *op. cit.*, 1996, págs. 253-254.

forma parte de los asuntos internos de una iglesia o confesión religiosa legalmente reconocida, pero si se hace uso de la ayuda estatal se convierte en asunto externo, en la medida que se requiera la colaboración del Estado.

Las iglesias y confesiones reconocidas, a tenor del art. 118 del Reglamento de impuestos federales, son informadas de las listas impositivas para que puedan exigir impuestos de aquellos de sus miembros que están obligados al pago, encargándose las propias iglesias directamente de la recaudación, a diferencia de lo que ocurre en Alemania. Entregadas las listas impositivas, la colaboración del Estado se reduce exclusivamente a informar de la declaración de pertenencia religiosa que consta en las listas del censo<sup>94</sup>.

Están obligados al pago del impuesto eclesiástico todos los miembros de las confesiones religiosas que sean mayores de edad, con independencia de que hagan uso o no de las prestaciones que ofrece su iglesia. El montante y la exacción del impuesto se fija en un reglamento de la propia iglesia. La obligatoriedad de los reglamentos eclesiásticos sobre la aportación con respecto a sus miembros rige en virtud de la pertenencia del fiel a la respectiva iglesia y debe juzgarse a tenor de las normas jurídicas que regulan las relaciones jurídicas de los miembros con su iglesia. Quienes deseen darse de baja de la aportación eclesiástica pueden hacerlo por vía civil. El pago del impuesto puede requerirse mediante un proceso y la sentencia puede obtener ejecutoriedad coactiva a instancia de la Iglesia<sup>95</sup>.

Desde hace tiempo se está discutiendo en Austria sobre la modificación del sistema de impuesto eclesiástico actual, discusión que se ha intensificado con ocasión de la modificación de la Ley de empadronamiento, llegándose a proponer la introducción de un sistema comparable al italiano y al español<sup>96</sup>.

## VII. BREVES CONSIDERACIONES FINALES

Las distintas modalidades expuestas, mediante las cuales los Estados pueden colaborar en la financiación de las confesiones religiosas, son compatibles entre sí, pudiéndose adoptar varias al mismo tiempo, como está ocurriendo en la mayoría de los países.

Podemos observar que aunque en unos países las confesiones religiosas reciban más dinero público que en otros, en todos a los que se ha hecho referencia las iglesias son ayudadas económicamente por los Estados. No obstante, dentro de un mismo país no todas las confesiones reciben un mismo tratamiento en materia económica, dependiendo éste, como señala Silvio Ferrari<sup>97</sup>, de la estabilidad temporal y organizativa de la comunidad, perjudicando a las comunida-

<sup>94</sup> *Ibidem.* (Nota al pie 45).

<sup>95</sup> *Ibidem.*

<sup>96</sup> *Ibidem.* (Nota al pie 45).

<sup>97</sup> *Vid.* Ferrari, S., «Religión y dinero...», *op. cit.*, pág. 102.

des más recientes o menos institucionalizadas ya que tienen limitado el acceso a la financiación pública. Esto se puede ver muy claramente en España en materia de beneficios fiscales, por ejemplo: sólo las confesiones religiosas que han firmado Acuerdos de cooperación con el Estado español gozan de un régimen jurídico tributario específico, y esto por dos razones; en primer lugar, porque han sido los Acuerdos los instrumentos utilizados para reconocer la mayoría de los beneficios fiscales a las confesiones que los han firmado; en segundo lugar, porque, conforme al art. 7.2 de la L.O. 7/1980, de 5 de julio, será también en esos Acuerdos o Convenios donde se podrá extender a dichas iglesias, confesiones o comunidades los beneficios fiscales previstos en el Ordenamiento jurídico general para las entidades sin ánimo de lucro y demás de carácter benéfico, habiendo sido interpretada, hasta el momento, muy restrictivamente la expresión *se podrá* que emplea el mencionado artículo.

También llama la atención que aún se siga manteniendo el sistema de dotación o de consignación presupuestaria cuando hoy por hoy, como señala Silvio Ferrari, «no se puede justificar la idea de que el ciudadano venga obligado a financiar a una comunidad en contra de su voluntad»<sup>98</sup>. En España este sistema se sigue aplicando provisionalmente para la Iglesia católica, como un complemento a lo que recibe por el sistema de asignación tributaria, no obstante, urge su eliminación y el Episcopado español ha puesto como fecha límite para ello el año 2002, de forma que se pueda aplicar de forma exclusiva la asignación tributaria<sup>99</sup>.

Por otra parte, después de un estudio como el realizado, vemos oportuno hacer unas breves matizaciones a la clasificación doctrinal de los sistemas de financiación estatal de las confesiones religiosas, a la que nos referimos al principio de la exposición y que recordamos: sistema de autofinanciación, sistema exclusivamente estatal y sistema de cooperación.

En cuanto al sistema exclusivamente estatal en la financiación de las confesiones, la realidad demuestra que aunque sea el Estado el que financie prácticamente la totalidad de las necesidades de las Iglesias, también éstas pueden obtener algunos recursos propios aunque sean mínimos. Esto es lo que vino a ocurrir en España con la Iglesia católica tras las desamortizaciones: aunque era el Estado el que aportaba a la Iglesia sus mayores ingresos a través de las dotaciones, ésta seguía recibiendo las llamadas tasas eclesiásticas, por ejemplo.

Igualmente, entendemos demasiado tajante la consideración del sistema de autofinanciación como aquél en que el Estado se abstiene de cualquier tipo de colaboración económica, pues aunque las confesiones religiosas consigan la gran mayoría de sus recursos económicos por medios propios, el Estado en estos casos también puede colaborar económicamente en determinados aspectos.

<sup>98</sup> *Ibidem.* págs. 102-103.

<sup>99</sup> Diario *ABC* de 22 de septiembre de 1999, pág. 44.

Al conseguir las confesiones la mayoría de sus recursos por medios propios, no se puede negar a esta situación el calificativo de autofinanciación; y aunque el Estado colabore en algún sentido, no por ello se desvirtúa lo anterior.

Esto es lo que ocurre en la mayoría de los países en los que es comunmente aceptado que las Iglesias se encuentran en una situación de autofinanciación, como Francia y Alemania, o Estados Unidos.

En Francia, con la Ley de Separación de 9 de diciembre de 1905, que dejó sin vigor el Concordato napoleónico de 1801, se prohíbe que los poderes públicos presten ayuda económica a ninguna religión<sup>100</sup>. Por ello, las aportaciones de los fieles, a través de contribuciones voluntarias, se convierten en la principal fuente de ingresos de la Iglesia francesa. Aún así el Estado sigue soportando, como hemos visto, algunos gastos de carácter religioso.

En Alemania, la principal fuente de ingresos la constituye, como señalamos, el impuesto eclesiástico que las confesiones religiosas tienen derecho a exigir a sus fieles, a lo que hay que añadir las contribuciones voluntarias de los mismos, los derechos pagados por ciertos actos eclesiásticos, o las colectas extraordinarias<sup>101</sup>, el dinero que para la conservación de la iglesia piden a los fieles la mayoría de las diócesis alemanas<sup>102</sup>, etcétera. Todos estos recursos hacen que las iglesias alemanas se encuentren en una situación de autofinanciación. Aún así el Estado colabora económicamente con ellas mediante la recaudación del impuesto, concesión de beneficios fiscales, subvenciones para la realización de actividades docentes, hospitalarias y asistenciales, ayudas financieras para los centros de formación de los ministros de culto, etcétera.<sup>103</sup>

A situaciones similares se pretende llegar también en España, es decir, que las iglesias consigan financiarse con recursos propios, sin que por ello se elimine una cierta cooperación económica cuya concreción se llevará a cabo cuando aquéllas consigan autofinanciarse. Esto se aprecia muy claramente en lo establecido en el art. II.5 del Acuerdo sobre Asuntos Económicos firmado entre el Estado Español y la Santa Sede el 3 de enero de 1979, según el cual «La Iglesia Católica declara su propósito de lograr por sí misma los recursos suficientes para la atención de sus necesidades. Cuando fuera conseguido este propósito, ambas partes se pondrán de acuerdo para sustituir los sistemas de colaboración financiera expresados en los párrafos anteriores de este artículo (dotación presupuestaria y asignación tributaria), por otros campos o formas de colaboración económica entre la Iglesia católica y el Estado.»

<sup>100</sup> Art. 2.

<sup>101</sup> Piñero, J. M., «Consecuencias internas, en la Iglesia, del nuevo sistema económico...», *op. cit.*, pág. 370.

<sup>102</sup> Walf, K., «Los impuestos eclesiásticos...», *op. cit.*, pág. 489.

<sup>103</sup> Ver Isensse, J., «La financiación de la misión de las Iglesias en la República Federal de Alemania...», *op. cit.*, págs. 89-102; Mostaza, A., «Sistemas estatales vigentes de dotación a la Iglesia Católica...», *op. cit.*, págs. 186-188.

De todo lo expuesto se deduce que a la clasificación de los sistemas de financiación de las iglesias que ha mantenido la doctrina habría que añadir dos intermedios para no alejarnos de la realidad: el sistema mayoritariamente estatal en la financiación de la Iglesia y el sistema de autofinanciación eclesial con cooperación económica estatal. Estos se podrían considerar como dos sistemas más, —autónomos—, junto a los anteriores, o bien se podrían encuadrar como subsistemas dentro del sistema exclusivamente estatal en la financiación de la Iglesia y el de autofinanciación en sentido estricto, respectivamente.