

BOLETIN

EL ACUERDO SOBRE ASUNTOS ECONOMICOS DE 1979 EN LA DOCTRINA ESPAÑOLA

MARIA JOSE VILLA
Universidad de Oviedo

SUMARIO

- I. Introducción.
- II. El mandato constitucional.
- III. Régimen financiero.
 - A) Títulos que fundamentan la aportación.
 - a) Antiguos fundamentos.
 - b) Nuevos fundamentos.
 - B) Los nuevos sistemas de colaboración económica.
 - a) Introducción.
 - b) Primera fase.
 - c) Segunda fase.
 - d) Tercera fase.
 - e) Conclusión.
 - C) Meta: la autofinanciación.
 - D) El sistema del llamado «impuesto religioso». Su valoración.
 - a) Introducción.
 - b) No estamos ante un nuevo impuesto.
 - c) Su adecuación a la Constitución.
 - d) Sus características.
 - e) Ventajas del sistema.
 - f) Inconvenientes del sistema.
 - g) Otras opiniones.
 - h) Conclusión.
 - E) Consideraciones en torno a la ejecución del sistema.
- IV. Régimen tributario.
- V. Referencia a otras confesiones.
 - A) Régimen financiero.
 - B) Régimen tributario.

I. INTRODUCCIÓN

El propio preámbulo del Acuerdo sobre Asuntos Económicos (A.A.E.) de 1979, entre el Estado español y la Santa Sede, pone de relieve la enorme importancia del texto firmado y, sobre todo, las consecuencias que del mismo van a derivarse. Porque el Estado no puede prolongar indefinidamente unas obligaciones jurídicas contraídas en un momento histórico diferente. Porque es necesario dar un nuevo sentido a los títulos de la aportación estatal a la Iglesia Católica. Y porque se hace necesario encontrar un sistema según el cual dicha aportación se lleve a cabo.

De toda esta problemática se ha ocupado a lo largo de estos últimos años la doctrina española y la finalidad del presente «BOLETIN» no es otra que la de dar cuenta de lo que al respecto se ha dicho. Para ello he seleccionado lo hasta ahora publicado, diferenciando:

- A) Libros.
- B) Artículos.

Dentro del apartado «Libro» he tomado en consideración los siguientes:

- FORNES, J., *El nuevo sistema concordatario español. (Los Acuerdos de 1976 y 1979)*, Pamplona, 1980.
- COLMENAR, S., y STAMPA, L., *Tributación eclesiástica. (Congregaciones, Fundaciones, Fieles)*, Madrid, 1980.
- GONZÁLEZ DEL VALLE, J. M., «Régimen económico de las confesiones religiosas», en *Derecho eclesiástico del Estado español*, 2.^a ed., Pamplona, 1983, págs. 365-389.
- REINA, V. y A., *Lecciones de Derecho eclesiástico español*, Barcelona, 1983.
- ECHVERRÍA, L., «Derecho concordatario», en *Nuevo Derecho canónico. Manual Universitario*, Madrid, 1983.
- IBÁN, I. C., *Factor religioso y sociedad civil en España. (El camino hacia la libertad religiosa)*, Jerez, 1985.
- *Lecciones de Derecho eclesiástico*, 2.^a ed., Madrid, 1987.
- VV.AA., *El régimen tributario de la Iglesia católica en España*, Conferencia Episcopal española, Vicesecretaría para Asuntos económicos, Madrid, 1986.
- RUBIO RODRÍGUEZ, J. J., *Derecho eclesiástico del Estado (Ad usum privatum)*, Córdoba, 1987.
- GONZÁLEZ DEL VALLE, J. M., *Derecho eclesiástico español*, Madrid, 1989.
- BUENO, G., *Cuestiones cuodlibetales sobre Dios y la religión*, Madrid, 1989.

De artículos he tenido presentes los siguientes:

- LEJEUNE, E., «Los problemas financieros y tributarios de la Iglesia a la luz de la Constitución española de 1978», en *El hecho religioso en la nueva Constitución española*. Trabajos de la XVI Semana Española de Derecho Canónico, Salamanca, 1979, págs. 343-354.
- «Aspectos fiscales de los nuevos acuerdos de la Iglesia católica con el Estado español», en *I.C.*, vol. XIX (1979), núm. 37, págs. 329-338.
- PIÑERO, J. M., «La dotación de la Iglesia por el Estado en los nuevos Acuerdos entre la Santa Sede y el Estado español», en *I.C.*, vol. XIX, núm. 37, págs. 303-328.
- MOSTAZA, A., «Sistema español de dotación estatal a la Iglesia», en *Iglesia y Estado en España. Régimen jurídico de sus relaciones*, Madrid, 1980, págs. 165-194.
- ARZA, A., «El sistema de aportación estatal», en *Los Acuerdos entre la Iglesia y España*, Madrid, 1980, págs. 607-623.
- «Principios y sentido del Acuerdo sobre Asuntos económicos», en *Ibidem*, páginas 589-606.
- «El nuevo sistema de dotación económica del Estado a la Iglesia», en *R.E.D.C.*, vol. 45 (1988), págs. 33-95.
- DE LUIS DÍAZ-MONASTERIO, F., «Régimen tributario de la Iglesia y de los entes eclesiásticos», en *Los Acuerdos entre la Iglesia y España*, Madrid, 1980, páginas 625-641.
- «El régimen tributario de la Iglesia católica en España», en *El Derecho patrimonial canónico en España. XIX Semana española de Derecho canónico*, Salamanca, 1985, págs. 321-347.
- «El régimen fiscal de las entidades eclesiásticas», en *El régimen tributario de la Iglesia católica en España*, Madrid, 1985, págs. 13-47.
- ALBIÑANA, C., «Régimen tributario», en *Iglesia y Estado en España. Régimen jurídico de sus relaciones*, Madrid, 1980, págs. 195-211.
- MUÑOZ BAÑOS, C., «El nuevo régimen tributario de la Iglesia católica», en *La Ley*, año II, núm. 297, martes 24 de noviembre de 1981.
- MARTÍN DE AGAR, J. T., «Notas sobre la cooperación económica del Estado con la Iglesia católica en España», en *I.C.*, vol. XXI, núm. 42 (1981), págs. 783-808.
- IBÁN, I. C., «El impuesto religioso», en *Tapia*, febrero 1984.
- «Sobre el impuesto católico en España. (Disposición adicional quinta de la Ley 33/1987, de 23 de diciembre)». Ponencia presentada al Convegno su: *Il nuovo regime giuridico degli enti e dei beni ecclesiastici*, Sassari, 5-7 ottobre 1989.
- ECHEVERRÍA, L., «Régimen fiscal de la Iglesia católica en España», en *La Ley*, año V, núm. 964, 21 de junio de 1984.
- PANIZO ROMO DE ARCE, A., «Régimen financiero y tributario de la Iglesia católica en el Acuerdo sobre Asuntos Económicos de 3 de enero de 1979», en *R.G.L.J.*, 89 (1984), págs. 171-203.
- GONZÁLEZ DEL VALLE, J. M., «Il finanziamento statale delle Chiese in Europa: la Spagna», en *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica* (1984), págs. 145-147.
- FERNÁNDEZ CORONADO, A., «La colaboración económica del Estado con las confesiones religiosas», en *R.A.P.*, septiembre-diciembre 1985, págs. 365-401.
- CORRAL, C., «La dotación estatal española», en *El Derecho patrimonial canónico en España. XIX Semana Española de Derecho canónico*, Salamanca, 1985, páginas 281-320.
- MIER MENES, M., «El impuesto de Sociedades: su aplicación a la Iglesia católica», en *Ibidem*, págs. 349-381.

- HERRÁEZ RUBIO, B., «Normas de la Conferencia episcopal en relación con los bienes temporales de la Iglesia», en *El Derecho patrimonial canónico en España. XIX Semana Española de Derecho canónico*, Salamanca, 1985, págs. 127-161.
- LOVELLE ROLANDO, R., «Catálogo de beneficios fiscales aplicable a la Iglesia católica», en *El régimen tributario de la Iglesia católica en España*, Madrid, 1985, páginas 49-60.
- GONZÁLEZ, E., «Régimen fiscal y subvenciones a las instituciones de la Iglesia católica», en *Constitución y Acuerdos Iglesia-Estado*. Actas del II Simposio hispano-alemán, Madrid, 1988, págs. 285-303.
- GOTI, J., «Los acuerdos con las confesiones religiosas», en *Aspectos jurídicos de lo religioso en una sociedad plural. (Estudios en honor del Dr. D. Lamberto de Echeverría)*, Salamanca, 1987, págs. 237-257.
- «Del sistema de dotación al de colaboración económica con las confesiones religiosas», en *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, vol. IV (1988), páginas 151-173.
- GONZÁLEZ ARMENDIA, J. R., «Colaboración económica del Estado español con las confesiones religiosas: contenido "mínimo" de la vertiente "indirecta"», en *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, vol. IV (1988), págs. 511-521.
- «El artículo 16.2 de la Constitución española y el sistema de "asignación tributaria"». Comunicación presentada al IV Congreso internacional de Derecho Eclesiástico Español (Valladolid, 8-12 de noviembre de 1988).
- CALVO ALVAREZ, J., «Asignación tributaria correspondiente a la Iglesia católica y Constitución española». Comunicación presentada al IV Congreso internacional de Derecho Eclesiástico Español (Valladolid, 8-12 de noviembre de 1988).
- ALVAREZ CORTINA, A. C., «El llamado "impuesto religioso"; problemática constitucional». Comunicación presentada al IV Congreso internacional de Derecho Eclesiástico Español (Valladolid, 8-12 de noviembre de 1988).
- MARTÍNEZ BLANCO, A., «La financiación de la Iglesia por el Estado. El título de la aportación de la Iglesia al bien común», en *Las relaciones entre la Iglesia y el Estado. Estudios en memoria del profesor Pedro Lombardía*, Madrid, 1989, páginas 771-787.

¿Por qué el Estado presta una ayuda económica a las confesiones religiosas? O, más concretamente, ¿por qué razón el Estado ha venido ayudando económicamente a la Iglesia Católica?

En tema de cooperación económica la doctrina suele distinguir el régimen financiero del régimen tributario que en el ordenamiento jurídico tienen las confesiones religiosas. En cualquier caso, el mandato constitucional en el que se apoyan estos dos aspectos es el mismo. Por eso creo que, ante todo, es necesario dejar constancia de ese mandato constitucional. Una vez analizada esta cuestión me referiré por separado al régimen financiero y tributario de la Iglesia Católica y al régimen financiero y tributario de las confesiones religiosas acatólicas.

II. EL MANDATO CONSTITUCIONAL

Escribe FERNÁNDEZ CORONADO que la Constitución española, en cuanto diseñadora del nuevo sistema jurídico español, contiene una serie de pre-

ceptos importantes que deberán ser tenidos en cuenta a la hora de fijar el nuevo régimen de cooperación económica del Estado con las Iglesias. De estos preceptos, unos son genéricos y otros específicos. Entre los primeros están el artículo 1, 1, que señala como valores superiores del Ordenamiento jurídico la libertad y la igualdad; y el artículo 9, 2, que atribuye a los poderes públicos la obligación de promover las condiciones para que estos derechos, tanto a nivel individual como colectivo, sean reales y efectivos, removiendo los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud.

En un plano más concreto —dice la autora—, los preceptos fundamentales son tres: artículo 14, artículo 16, 1, y artículo 16, 3. Junto a ellos, será necesario tener en cuenta lo preceptuado por el artículo 16, 2, sobre todo para los supuestos de subvención económica indirecta.

Ahora bien, como ponen de manifiesto autores como LEJEUNE, MARTÍN DE AGAR o GONZÁLEZ ARMENDÍA, el nuevo enfoque constitucional del tratamiento del factor religioso no conlleva la obligación por parte del Estado de cooperar económicamente, en concreto, con las confesiones religiosas operantes en territorio de soberanía española. La Constitución lo único que constitucionaliza es la obligación de los poderes públicos de mantener relaciones de cooperación, pero sin explicitar cuáles pueden ser los contenidos de esas genéricas relaciones de cooperación. Si la ayuda económica se produce podrá ser entendida —dice GONZÁLEZ ARMENDÍA— como una de las posibles manifestaciones «específicas» de las «genéricas» relaciones de cooperación ordenadas por el 16, 3. Así, pues, el Estado no podría negarse constitucionalmente al mantenimiento de relaciones de cooperación en sentido genérico, pero no sería anticonstitucional —entiende LEJEUNE— la actitud del Estado de favorecer formas diversas de colaboración excepto la económica¹.

Es decir, que exista un fundamento constitucional —escribe MARTÍN DE AGAR— para la colaboración Iglesia-Estado en materia económica no quiere decir que venga exigida. El mandato de cooperación es genérico y no se refiere a ninguna materia específica; por tanto, a nivel constitucional sólo encontramos la legitimación de una posible obligación jurídica posterior sobre cualquier materia que sea susceptible de colaboración —entonces también la económica—, pero no la obligación misma, que podrá contraerse a nivel legislativo inferior, bien a través de normas unilaterales, bien a través de acuerdos.

¹ CALVO ALVEREZ, citando a MOLANO, escribe al comentar el citado artículo 16.3 de la Constitución que las creencias religiosas que se manifiestan en la sociedad «no quedan regadas exclusivamente al ámbito de la esfera privada de las personas, sino que se les atribuye relevancia pública: los poderes públicos han de tenerlas en cuenta. Por tanto, una actitud estatal de ignorancia o indiferencia sería anticonstitucional. La materia económica no es una excepción; por tanto, la atención económica de la Iglesia —fruto de la cooperación constitucional— y las respectivas confesiones —por presión del principio de igualdad— entra dentro de las finalidades del Estado. *Asignación tributaria correspondiente a la Iglesia católica y Constitución española*, cit.

Y si la colaboración económica del Estado, aun con apoyo constitucional —LEJEUNE— no está exigida por la Constitución, mucho menos exige ésta que una eventual cooperación financiera asuma formas determinadas. Por tanto, desde una perspectiva constitucional nada puede decirse sobre si una eventual colaboración económica debe articularse a través del tradicional sistema de dotación presupuestaria o a través de una afectación de ingresos tributarios o sobre si, además, deben reconocerse determinadas exenciones a los bienes y rentas eclesiásticas.

El profesor LLAMAZARES considera que la cooperación en nuestro texto constitucional no es un principio básico del sistema; no pasa de ser una consecuencia del mismo. Podría parecer —dice— que implica una limitación del principio de no confesionalidad o de no estatalidad. Pero tal limitación de donde se deriva en realidad es del principio de valoración positiva, no de lo religioso en cuanto tal, sino del principio de libertad religiosa en el que se expresa el derecho fundamental de los ciudadanos en tanto que derecho individual. Parece que sólo el tipo de actividad de las iglesias o de las confesiones religiosas necesaria para la realización de esos derechos fundamentales de los ciudadanos merecen ayuda por parte del Estado y de su derecho un tratamiento especial, dadas las características peculiares de la libertad religiosa, diferente al derecho al que se someten otros derechos fundamentales. El derecho especial favorable no sólo es un privilegio, sino una necesidad obligada por los presupuestos de la propia Constitución.

Lo religioso y las actividades religiosas —LLAMAZARES— no son objetivos ni fines estatales ni pueden serlo. Para el Estado es lo mismo que sus ciudadanos sean creyentes o no creyentes, que pertenezcan a una confesión religiosa u otra. Lo único que el Estado no sólo está legitimado, sino obligado a valorar positivamente es el derecho de libertad religiosa de todos sus ciudadanos como uno de los derechos fundamentales de la persona².

Por lo que se refiere en concreto a la cooperación en el terreno económico, dice LLAMAZARES que en el modelo diseñado por la Constitución de 1978 ni se prohíbe ni se constitucionaliza la aportación financiera del Estado a las confesiones religiosas; tan sólo queda constitucionalizada la obligación de los poderes públicos de cooperar con las confesiones, sin que se haga explicitación de en qué deba consistir la cooperación de la que se habla, que, por tanto, no necesariamente tiene que ser financiera.

² En este sentido señala MOSTAZA —citando a GIMÉNEZ Y MARTÍNEZ DE CARVAJAL— que cabe incluso decir que el derecho de la Iglesia a ser subvencionada hunde sus raíces en uno de los derechos fundamentales de la persona humana cual es el de su libertad religiosa. Si el Estado reconoce como verdadero un derecho de la persona humana, no basta que haga una declaración formal sobre tal derecho, ni siquiera que lo tutele jurídicamente frente a posibles atropellos, sino que debe hacer posible la realización de ese derecho mediante la correspondiente ayuda económica. *Sistema español estatal a la Iglesia*, cit., pág. 171. Vid. también CORRAL, C., *La dotación estatal española*, cit., pág. 303.

El principio de cooperación del Estado con las confesiones religiosas hay que interpretarlo en conexión con el artículo 9, 2, de la Constitución. Porque la cooperación económica existe en razón del mandato que impone la obligación a los poderes públicos de promover las condiciones para hacer real y efectiva la igualdad de todos los ciudadanos en la titularidad y en el ejercicio de la libertad ideológica y religiosa. Tal como aparece formulada en nuestro texto constitucional, el principio de cooperación del Estado con las confesiones religiosas se refiere únicamente al apoyo del Estado a las actividades religiosas de las confesiones que se estiman necesarias para que la «igualdad en la libertad religiosa e ideológica» de los ciudadanos sea real y efectiva y alcance su plenitud.

Quedan fuera de ese concepto de cooperación —para LLAMAZARES— el apoyo y la ayuda que el Estado pueda prestar a las confesiones religiosas por su participación en la consecución de objetivos estatales, que naturalmente no están prohibidos, pero respecto a los cuales las confesiones religiosas quedan sometidas al Derecho común. Es decir, que la posible ayuda del Estado a esas actividades de las confesiones religiosas tiene su fundamento en su consideración como actividades de «interés social», pero nada tiene que ver con el principio de cooperación formulado en el artículo 16, 3, de la Constitución. Lo que valora positivamente el Estado no es lo religioso, sino la directa orientación de esas actividades a realizar fines del Estado.

Al poner en relación el artículo 16, 3, con el 9, 2, lo que se convierte en objeto de especial protección por parte del Estado —LLAMAZARES— es el derecho fundamental de los ciudadanos a la libertad religiosa. Y en función de la realización de ese derecho ayuda a las confesiones e iglesias. La especificidad de ese derecho fundamental es la que explica la especificidad de su tratamiento. Su realización exige algo más que su equiparación a cualquier actividad de utilidad pública. De ahí la expresa formulación del principio de cooperación del Estado con las confesiones. En definitiva, la razón de ser de la cooperación es siempre el derecho fundamental individual.

De lo dicho hasta aquí parece desprenderse que los autores están de acuerdo en afirmar que si bien en nuestro Ordenamiento se constitucionaliza el principio de cooperación entre el Estado y las confesiones religiosas, no existe apoyo constitucional para exigir que esa cooperación sea necesariamente económica. Ni tampoco para que revista una forma determinada.

Estoy de acuerdo con este planteamiento, pero no podemos olvidar que tampoco esa ayuda económica está prohibida por la Constitución. Por tanto, como dice GONZÁLEZ ARMENDÍA, si ese género de ayudas se produce por parte de las instancias públicas podrán ser entendidas como una manifestación concreta del genérico mandato de cooperación del 16, 3.

Y si del terreno de la teoría descendemos a la realidad nos es fácil

constatar como fruto de esa posibilidad que brinda la Constitución es el Acuerdo sobre Asuntos Económicos firmado en 1979 entre el Estado español y la Santa Sede. Así, pues, contamos ya con un precedente en nuestro Ordenamiento. La cooperación ha sido cooperación económica para la Iglesia Católica. Esa cooperación ha revestido la forma de un acuerdo.

III. RÉGIMEN FINANCIERO

Comenzaré por analizar los títulos que fundamentan la aportación económica estatal.

A) *Títulos que fundamentan la aportación*

En este apartado se hace necesario diferenciar lo que la doctrina entendió sirvió como fundamento antes del Acuerdo del 79 y después de su vigencia. Hablaremos, por tanto, de antiguos fundamentos y nuevos fundamentos.

a) *Antiguos fundamentos*

1. *La desamortización*

Es unánime la opinión doctrinal que considera pueda seguir siendo la base de la colaboración económica la indemnización por las pasadas desamortizaciones, título que expresamente mencionaba el Concordato de 1953. Así, FORNES, COLMENAR y STAMPA, VÍCTOR y ANTONIO REINA, ECHEVERRÍA, IBÁN, ALBIÑANA, LEJEUNE, PIÑERO, MOSTAZA, ARZA, PANIZO, FERNÁNDEZ CORONADO, PÉREZ MIER, CORRAL, GONZÁLEZ ARMENDÍA, GOTI, EUSEBIO GONZÁLEZ y MARTÍNEZ BLANCO, entre otros.

Señala CORRAL que, con relación al Estado español, la realidad es que el fundamento primero que dio origen a la dotación estatal a la Iglesia es la desamortización, dando lugar al título de compensación por los bienes desamortizados. El título de compensación otorgó un fundamento tal que, aducido como justificante en un principio y mantenido a lo largo de nuestras Constituciones, hará necesario, para retirar la dotación, el buscar otro fundamento, puesto que la Iglesia quedó para siempre privada de un sustrato económico suficiente, al menos para entonces, y su privación la consintió exigir la dotación³.

³ En realidad para IBÁN eso no era más que una justificación formal. Así, formalmente se trataba de compensar por las pasadas desamortizaciones, pero el objetivo era en buena medida asegurarse ciertos apoyos para el sistema político imperante. Los hechos demostrarían que los dos grandes errores del régimen político del General Franco, en lo que toca a la situación económica de la Iglesia, fueron:

PIÑERO opina que con frecuencia aparecen demasiado ligadas las dotaciones de un Estado a la Iglesia con las desamortizaciones habidas, principalmente, en el siglo pasado. Entiende el citado autor que esa excesiva interdependencia lógica empobrece el concepto de dotación, que es mucho más antiguo y que tiene raíces mucho más originales que el hecho desamortizador. La desamortización ha sido, sin duda, el motivo inmediato o, mejor, la ocasión de que la dotación estatal adoptara tal forma o tal otra según los Estados, pero la dotación ni nace con la desamortización ni tiene por qué relacionarse siempre necesariamente con ella.

Sea como fuere, hoy la mayoría entiende que en la actualidad carece de todo valor argumental la desamortización de bienes eclesiásticos en relación con las aportaciones del Estado a la Iglesia, porque, como dice PANIZO, parece evidente que los bienes inmuebles ocupados por el Estado español en el siglo XIX sin compensación no pueden constituir *ad infinitum* el respaldo financiero de las dotaciones eclesiásticas. De hecho, el Episcopado español, en el documento sobre la *Iglesia y la comunidad política*, sigue esta línea al no establecer ningún tipo de conexión entre las obligaciones del Estado y la denominada «subrogación de bienes ocupados a la Iglesia».

Y, como dice FERNÁNDEZ CORONADO, si bien la conexión entre ambos fenómenos —desamortización/dotación— está clara en el Derecho español por lo que se refiere al origen, ello no legitima el mantenimiento de dicha causa para la cooperación actual.

2. *La confesionalidad del Estado*

Junto a la desamortización, la doctrina se ha referido a la confesionalidad del Estado como fundamento de la dotación económica. Respecto a este fundamento no existe unanimidad entre los autores. Veamos algunas opiniones.

Así, ARZA dice que, en general, la doctrina ha considerado la aportación económica a la Iglesia como una compensación o indemnización del despojo hecho por el Gobierno sin ninguna compensación. Pero como en las diversas Constituciones el Estado se declara confesional y se afirma que la religión católica es la religión del Estado, no se puede negar tampoco el aspecto retributivo de esta dotación, porque la Iglesia presta el servicio religioso de la propia religión del Estado. Hay obligación por parte del Estado de prestar ayuda económica a la Iglesia cuando aquél es confesional. Pero si una confesión religiosa no tiene carácter estatal, el Estado no está obligado, en virtud de esta confesionalidad, a prestarle una

1.º) Pretender anular los efectos de las desamortizaciones, es decir, ir en contra de la Historia.

2.º) Pretender embridar a la Iglesia sobre la base de una ayuda económica; es decir, ir en contra de la realidad y no saber medir las propias fuerzas. *Factor religioso y sociedad civil en España*, cit., pág. 151. *Sobre el «impuesto católico» en España*, cit., pág. 5.

ayuda económica para que se pueda realizar ese aspecto del Estado, el carácter religioso. Si a alguna confesión religiosa le presta ayuda será por otros motivos o razones. Al cambiar la forma de ser del Estado tienen que cambiar también los fundamentos o motivos de esa ayuda económica. Esto no quiere decir que sólo la confesionalidad sea el fundamento de la ayuda económica del Estado a la Iglesia, sino que cuando un Estado es confesional tiene una base distinta a la de los que no lo son para esa ayuda.

LEJEUNE entiende que la confesionalidad se ha utilizado como un argumento que si bien no justificaba la aportación económica del Estado, sí la dotaba de cierta lógica. Y la configuración de un Estado como no confesional debía implicar la suspensión de toda relación de tipo económico. Pero es una falacia histórica y científica —dice— establecer cualquier lazo de conexión entre confesionalidad y colaboración económica del Estado con la Iglesia.

Para MOSTAZA, la subvención no es una consecuencia obligada de la confesionalidad, pues confesional era el Estado español antes de la desamortización y no subvencionaba a la Iglesia. Tampoco su aconfesionalidad implica que tenga que romper toda colaboración económica con la misma.

MARTÍN DE AGAR opina que una interpretación excesivamente separatista del principio de no confesionalidad podría llevar a pensar que ya no se justifica la contribución económica estatal en favor de una confesión determinada. La colaboración económica sería volver a la confesionalidad porque sólo desde una perspectiva confesional encontraría su fundamento. Pero que la confesionalidad haya implicado colaboración en algunos casos no quiere decir que sólo ella pueda ser su origen. Aconfesionalidad y cooperación no se excluyen, sino que más bien se complementan.

Por último, para FERNÁNDEZ CORONADO, si bien es cierto que aplicando un criterio objetivo no se puede admitir desde una perspectiva de rigor científico e histórico la obligada conexión entre confesionalidad y ayuda financiera, siendo perfectamente posible una separación entre ambos conceptos, también lo es que la idea de contribución económica a la Iglesia como consecuencia de la confesionalidad opera con fuerza en el Estado franquista, sobre todo en la primera época.

Pero si no hay unanimidad en torno a si la confesionalidad puede ser el fundamento de la ayuda económica, sí la hay —ARZA, LEJEUNE, MOSTAZA, MARTÍN DE AGAR, FERNÁNDEZ CORONADO, GOTI, MARTÍNEZ BLANCO, entre otros— para afirmar que cuando ese Estado deja de ser confesional y reina el pluralismo ideológico y religioso, el sistema tiene que cambiar. Como dice GOTI, con la Constitución de 1978, además de haberse abandonado la confesionalidad, se han establecido unas relaciones basadas en la promoción de los derechos de libertad e igualdad en un Estado neutral y en una sociedad plural. Este cambio exige la separación y la desaparición del sistema de dotación.

b) *Nuevos fundamentos*

¿Cuál es, entonces, el nuevo fundamento que tras la Constitución de 1978 sirve de soporte a la ayuda económica estatal? Las opiniones al respecto podrían sintetizarse como sigue:

1. El principio de libertad religiosa. El derecho de libertad religiosa.
2. El principio de neutralidad del Estado.
3. El servicio social que presta la Iglesia a la sociedad.
4. El artículo 9, 2, de la Constitución.
5. El artículo 16, 3, de la Constitución.

1. Los profesores Víctor y Antonio REINA indican que los títulos mencionados en el Concordato de 1953 se silencian en el nuevo A.A.E. para dar paso a la fundamentación del sistema en el principio de libertad religiosa.

Por su parte, MARTÍNEZ BLANCO entiende que cuando se analizan los títulos y sistemas de colaboración económica Iglesia-Estado es preciso distinguir cuidadosamente entre lo que es el sostenimiento de la Iglesia y su acción pastoral de lo que es su acción social. Tratándose de actividad puramente eclesial —dice—, el argumento del fomento de la libertad religiosa aparece teóricamente como evidente, aunque depende mucho de la actitud de cada Estado ante el fenómeno religioso. En definitiva, se trataba de la valoración del derecho subjetivo de libertad religiosa en su proyección social.

2. MIER opina que la nueva visión del Estado moderno conduce, en el plano económico, a la aceptación de que el Estado debe ayudar financieramente a las confesiones religiosas como consecuencia de la aplicación del principio de neutralidad al fenómeno religioso. La exclusión de esta ayuda sería contraria al concepto de neutralidad, ya que representaría la identificación estatal con una tendencia laicista rechazable por la mayoría de la sociedad.

3. Constituyen la corriente mayoritaria los que consideran que el fundamento de la ayuda económica hay que buscarlo en la acción social que la Iglesia presta a la sociedad. Así, FORNÉS, LEJEUNE, PIÑERO, MOSTAZA, ARZA, MARTÍN DE AGAR, PANIZO, CORRAL, HERRÁEZ RUBIO, EUSEBIO GONZÁLEZ o MARTÍNEZ BLANCO, entre otros⁴.

⁴ Al analizar la situación económica de la Iglesia en España IBÁN escribe: «... el Estado transfería unos fondos económicos a la Iglesia, pero no renunciaba a intervenir en cuestiones internas de la Iglesia al determinar el destino de tales fondos. Esa idea de control de la Iglesia, propia de todo sistema regalista, a cambio de una determinada aportación económica, me parece absolutamente clave para comprender el sistema establecido y para explicar algunas actitudes...».

«A partir de la década de los sesenta comenzó a generarse en ámbitos eclesiales un

La argumentación en este sentido suele ser coincidente en todos ellos. La religión —dicen— es un bien social y la actividad de la Iglesia un servicio público a la comunidad civil y al bienestar social, lo que la hace acreedora, en justicia, a ser ayudada económicamente por el Estado. La actividad de la Iglesia puede ser considerada como de servicio público y como tal se hace acreedora de una protección estatal; protección que puede concretarse en poner a su disposición los medios económicos que la hagan posible. Lo que justifica plenamente la subvención estatal a la Iglesia es la actividad de ésta en pro del bienestar de la sociedad⁵. Es evidente que las actividades de la Iglesia en pro del bienestar del hombre, de su perfeccionamiento humano, de su cultura, son de interés público o verdaderos servicios públicos que presta a la sociedad y que por ello es acreedora a la ayuda económica del Estado, sea éste confesional o aconfesional. Si la Iglesia, en su trabajo tan sólo desarrollase el aspecto religioso del hombre tendría que buscar la fórmula de bastarse a sí misma y no tendría por qué recibir nada del Estado. Pero dado que la Iglesia desarrolla una función social no parece que sea un despropósito que el Estado colabore con ella.

La Iglesia —continúan argumentando— no ha hecho más que conseguir que el Estado le compense de la aportación positiva y eficaz que ella hace de la promoción del hombre y de la colaboración en la consecución del bien común social que el Estado debe conseguir. Y si la Iglesia colabora en su consecución, el Estado debe compensarle en la proporción de esa consecución. Las aportaciones económicas que en justicia debieran percibir los entes eclesiásticos por su labor de suplencia del Estado no están justificadas en tanto en cuanto esos entes son eclesiásticos, sino en cuanto reúnen los requisitos civiles y prestan una determinada actividad.

El nuevo espíritu de que habla el A.A.E. —dicen— no es sino el que informa los principios del ordenamiento español en materia religiosa; en concreto, la valoración positiva del fenómeno religioso que trae como consecuencia la protección del interés religioso de los ciudadanos a cuya satis-

cierto ambiente de oposición a tal sistema por considerar que la independencia de la Iglesia exigía que no se percibiese ningún género de ayuda económica; así, algunos sacerdotes renunciaron a la percepción de un sueldo con cargo a los Presupuestos del Estado, y ello propició el que se dejase de emplear como argumento justificativo de la existencia de tales ayudas la compensación por los bienes desamortizados y se comenzase a insistir en que tales aportaciones apenas compensaban los servicios —no estrictamente religiosos— que la Iglesia prestaba a la sociedad en el orden de la enseñanza, la beneficencia, la conservación de monumentos, asistencia hospitalaria, etc.; de otro modo dicho: la remuneración de unos servicios sociales que el Estado no era capaz de prestar.» *Factor religioso y sociedad civil en España*, cit., págs. 150-153.

⁵ Pudieran ser ilustrativas las palabras de MARCELINO OREJA, entonces Ministro de Asuntos Exteriores, en el Congreso de los Diputados a propósito de los Acuerdos del 79. «El Estado reconoce el valor social de las religiones y en particular de la Iglesia católica, que constituye un elemento esencial en la historia, en la cultura española y que es factor de paz y de convivencia.» *Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados*, núm. 29, página 1975.

facción tienden las organizaciones confesionales cuya existencia y actividad tienen por ello un inequívoco interés social. La colaboración se fundamenta, pues, en dos razones. Una, la satisfacción del interés religioso personal, que en sí mismo forma parte del bien común. Dos, el bien social general que dicha satisfacción comporta. En definitiva, la constitución del principio de colaboración supone una expresa aceptación del valor social del fenómeno religioso.

Los profesores REINA y PIÑERO consideran al respecto que si bien la acción social de la Iglesia no se menciona expresamente en los Acuerdos, este silencio no impide que, implícitamente, al suscribirlos, el Estado valore positivamente su actividad. En el fondo se entrevé como verdadero único título real que apoya la ayuda estatal, pues resulta evidente el valor social de sus actividades asistenciales y su función como factor de control social de las conductas.

4. El artículo 9, 2.

Representan tal corriente de pensamiento los profesores LLAMAZARES, GOTI, FERNÁNDEZ CORONADO, GONZÁLEZ ARMENDIA y también, en cierto modo, CORRAL.

CORRAL reconoce que la Iglesia, como comunidad, aparece como portadora de bienes sociales y públicos. Contribuye al bien común y en razón de esa contribución recibe una ayuda económica del Estado. Mas hoy en día —dice— sin dejar de ser cierto esto se añade otro acento que recibe mayor intensidad en la concepción política y administrativa del Estado contemporáneo. Es consecuencia del paso del Estado liberal al Estado social de derecho. En él, los derechos fundamentales no son sólo reconocidos, son además posibilitados para su ejercicio. Es la vertiente positiva del derecho de libertad religiosa la que exige un hacer por parte de la Administración.

Los autores citados entienden que no puede servir de fundamento para la cooperación económica la acción social. Si éste fuera el título lo más acorde y lógico parece que hubiera sido inclinarse por un sistema de subvenciones a áreas o actividades concretas y no por la concertación de una aportación estatal genérica y amplia como la pactada en el A.A.E.

La base de la colaboración está en la personalización de las relaciones que ha impuesto la regulación de esta materia. Cuando la Constitución manda la cooperación está haciendo referencia a la garantía y promoción del derecho fundamental de libertad religiosa que ha de ser fomentado adecuadamente. Por ello, esta cooperación se fundamenta en el hecho de que los ciudadanos puedan adquirir la formación conveniente para el desarrollo de su personalidad, y lo religioso recibirá apoyo en tanto en cuanto va a servir a esta finalidad. Partiendo, pues, de la existencia de una total personalización de la relación del Estado con lo religioso, es preciso en-

tender que el mandato constitucional contenido en el artículo 16.3 a los poderes públicos, no es otro que garantizar y fomentar el derecho fundamental de los españoles en materia religiosa por prescripción del artículo 9, 2 del mismo cuerpo legal.

El fundamento de la ayuda se enmarca —en su opinión— en el derecho constitucional, lo que presupone una valoración positiva de lo religioso, pero no en cuanto tal, sino sólo como un derecho fundamental de los ciudadanos a escoger libremente entre una u otra creencia, ninguna o una profesión ideológica. Sólo la actividad de la Iglesia necesaria para la realización de un derecho fundamental merece ayuda por parte del Estado y un tratamiento especial por parte de su derecho. La cooperación tiene, por tanto, un carácter restrictivo en tanto que valoración de lo religioso como derivación del ejercicio de un derecho fundamental del ciudadano. Esto no excluye que pueda darse cooperación en otros sectores, pero no ya por mandato constitucional sino ya por otros títulos. Esto es, por cuanto las asociaciones religiosas realicen actividades sometidas a una especial protección en razón de su función social. Por tanto, el título fundamentador del artículo 9,2 de la cooperación económica estatal debe ser válido, no sólo para las ayudas que recibe la Iglesia católica, sino también para las demás confesiones y grupos.

5. CALVO ALVAREZ, LEJEUNE y ALVAREZ CORTINA representan la corriente de opinión que considera pueda servir de fundamento de la colaboración económica el artículo 16.3 de la Constitución⁶.

ALVAREZ CORTINA tampoco está de acuerdo con el fundamento de la acción social porque, en su opinión, si así fuese, esas actividades sociales de la Iglesia deberían estar sometidas al Derecho común al igual que todas las instituciones que dentro del Estado ejercen funciones de esas características. No se valora «lo social» sino «lo religioso» como algo específico; y precisamente esa valoración específica de lo religioso como distinto de lo social es lo que da origen a un Acuerdo.

En cuanto al argumento del artículo 9.2 de la Constitución no es que lo considere erróneo. Efectivamente éste es un «cajón de sastre» den-

⁶ Dice LEJEUNE que no existe en la Constitución ningún compromiso expreso por parte del Estado en orden a hacer posible el sostenimiento económico de la actividad religiosa. Como consecuencia, cualquier colaboración económica del Estado con la Iglesia no encontrará otro fundamento constitucional que el mandato contenido en el artículo 16.3 de la Constitución según el cual los poderes públicos mantendrán relaciones de cooperación con la Iglesia católica y las demás confesiones. *Los problemas financieros y tributarios de la Iglesia a la luz de la Constitución española de 1978*, cit., pág. 348.

CALVO ALVAREZ entiende que la disposición adicional quinta de la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1988, supone la determinación del nuevo modo de cooperación del Estado con la Iglesia previsto ya con bastantes detalles en el A.A.E. y que queda enmarcado en la previsión constitucional del artículo 16.3. *Asignación tributaria correspondiente a la Iglesia católica y Constitución española*, cit.

tro del cual se podría incluir también lo religioso. Y ésta pudo haber sido la opción del legislador. Pero, de hecho, no lo fue. Para fundamentar la ayuda económica y, en definitiva, la cooperación en el artículo 9, 2 sería necesario revisar la colaboración, denunciar el Acuerdo y empezar de nuevo tratando el factor religioso como un factor social más promocionable por el Estado. El legislador español que tenía una doble elección —vía genérica del 9, 2; vía específica del 16,3— opta por la vía del 16, 3, no porque la Constitución obligue a que la cooperación revista una forma determinada, sino porque de hecho se siguió. Lo que justifica, por tanto, la ayuda económica del Estado a la Iglesia es el mandato del 16, 3. Como consecuencia de este precepto se valora con especificidad «lo religioso» y se firma un Acuerdo en el que se regula lo relacionado con los aspectos económicos de la Iglesia católica.

Entiendo, con el profesor ALVAREZ CORTINA, que si el fundamento de la ayuda económica a la Iglesia católica fuese la acción social que desarrolla en aras del bien común, la solución lógica sería haberla sometido a las normas generales del ordenamiento. No se encontraría justificación para diferenciar la acción social de la Iglesia —concediéndole determinados beneficios— de la acción social realizada por otras instituciones, concediéndoles beneficios diferentes. La actividad es una y la finalidad la misma: la contribución al bien común. El tratamiento, pues, no tiene por qué ser diferenciado. El A.A.E., como norma específica, no tendría razón de ser, pues serían suficientes las normas del Derecho común.

Respecto al argumento del artículo 9, 2 creo que sería importante recordar un principio del Derecho en virtud del cual la norma especial prima sobre la norma general. Y si se me permite, en esta relación podría encontrarse los artículos 16,3 y 9, 2, respectivamente, de nuestra Constitución.

Genéricamente el artículo 9, 2 dispone que a los poderes públicos les corresponde promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, social y cultural. Pues bien, este mandato se concreta en relación con el fenómeno religioso en algo más específico: la norma del 16, 3 en virtud de la cual los poderes públicos tendrán en cuenta las creencias religiosas de la sociedad española y mantendrán las consiguientes relaciones de cooperación. Fruto de esa cooperación es, entre otros, el A.A.E. Fruto de ese Acuerdo el Estado presta una ayuda económica a la Iglesia. Ayuda que tiene su fundamento próximo, específico en el artículo 16,3; y su fundamento genérico en el 9, 2 porque, en definitiva, el 16, 3 es una consecuencia del 9, 2. Es la consecuencia de remover los obstáculos para hacer efectivo el derecho fundamental de libertad religiosa. Si no existiese el artículo 16, 3 el Acuerdo no tendría razón de ser. Con el 9, 2 —genéricamente— sería suficien-

te. Pero puesto que el legislador ha querido especificar más entiendo yo que en este caso habrá que acudir a la norma específica antes que a la genérica.

B) *Los nuevos sistemas de colaboración financiera*

a) *Introducción*

Como dice ARZA el cambio de título o motivo de aportación del Estado no lleva necesariamente consigo un cambio en el sistema de aportación. Pero, si además del título de aportación se cambian las bases en que se funda esta aportación, como son la confesionalidad o no confesionalidad y la libertad religiosa, lógicamente se requiere un cambio de sistema para evitar todas las suspicacias de que esta aportación sea un privilegio⁷.

Pues bien, el artículo 2 del A.A.E. contiene la regulación del cambio de sistema para adaptarlo a los nuevos principios constitucionales, a través de diversas fases. Fases de las que también se ha ocupado la doctrina aunque, bien es cierto, el paso del tiempo y el sucederse de los acontecimientos se han encargado de clarificar determinados aspectos que han inspirado discusiones diversas. Esto no obstante, trataré de exponer las consideraciones que el mencionado artículo ha sugerido a los autores.

No existe opinión unánime en torno a si el A.A.E. prevé, para la implantación del sistema definitivo de ayuda económica del Estado a la Iglesia, tres o cuatro fases. Opiniones favorables a que el Acuerdo instaure tres fases son, por ejemplo, las de VÍCTOR y ANTONIO REINA, ECHEVERRÍA, MOSTAZA, ARZA, PANIZO, CORRAL, HERRÁEZ RUBIO y EUSEBIO GONZÁLEZ. Por el contrario, entienden que, en realidad, están previstas

⁷ En su opinión, la revisión más importante es la del sistema de aportación. A primera vista podría parecer —dice— que lo que tiene importancia es la misma dotación y no tanto el sistema de dotación. Pero puede haber situaciones en las que tiene más importancia el sistema que la dotación misma, y es en el caso de que la Iglesia y el Estado están totalmente de acuerdo en la dotación, pero pueden tener dificultades en el sistema, tanto desde el punto de vista eclesiástico como estatal. Efectivamente, en España, cuando el Estado ha dejado de ser confesional y la aportación estatal es la de un Estado en el que reina el pluralismo religioso e ideológico, el sistema de dotación por una partida del Presupuesto puede tener ciertos visos de coacción para aquellos que no quieren que su dinero vaya a la Iglesia. Y tanto a la Iglesia, que ha proclamado el derecho de libertad religiosa, como al Estado, que ha sancionado este derecho en su ordenamiento, les interesa que esta dotación esté inmune de toda posible coacción en materia religiosa. Por su parte, la Iglesia debería de buscar un sistema de dotación en el que el Estado quedara al margen de la economía de la Iglesia, lo que no es fácil de entender si el Estado aporta una cantidad de su presupuesto a la Iglesia. Porque la Iglesia, si ha de participar en una aportación del Estado, ha de buscar un sistema que garantice de la mejor manera posible su independencia con respecto al Estado. No solamente era importante la revisión del sistema de aportación, sino que, a su juicio, era necesaria cuando la situación —tanto sociológica como religiosa— de la nación había cambiado. Es más, esta revisión era requerida necesariamente por los principios que regulan las relaciones entre la Iglesia y el Estado. *El nuevo sistema de dotación económica del Estado a la Iglesia*, cit., págs. 65-67.

cuatro fases PIÑERO, MARTÍN DE AGAR, GOTI y FERNÁNDEZ CORONADO. Estos autores hablan de cuatro fases dado que consideran que la autofinanciación a la que se refiere el núm. 5 del artículo II constituye el cuarto y definitivo sistema. Los primeros, en cambio, sostienen que tal precepto es tan sólo una declaración de intenciones por parte de la Iglesia católica que no conlleva un verdadero compromiso jurídico.

b) Primera fase: *Sistema de dotación presupuestaria*

Señala PANIZO que este período está recogido en los siguientes preceptos del A.A.E.: artículo II, 2; artículo II, 3; artículo II, 4 y Protocolo Adicional.

En esta primera fase los autores ponen de manifiesto que continúa el sistema vigente a la firma del Acuerdo, constituido por una consignación global en los Presupuestos Generales del Estado. En realidad, estaba vigente desde 1978 a petición de la XXVII Asamblea Plenaria de la Conferencia Episcopal Española, y tiene la ventaja —como señala MARTÍNEZ BLANCO— de haber hecho desaparecer la dotación por piezas, apareciendo ahora la ayuda de un modo global en favor de la Iglesia española. Esto permite ponerla en condiciones de iniciar una comunicación de bienes en el seno de la misma ⁸.

El profesor IBAN nos indica esquemáticamente cómo ha funcionado en la práctica el sistema durante la primera fase. 1.º Fijación de la cantidad. En el primer año correspondió, en líneas generales, a la suma de las distintas partidas destinadas en el ejercicio anterior a la Iglesia; 2.º Actualización de la cantidad: ha crecido anualmente en el porcentaje en el que lo hacía la globalidad de los Presupuestos Generales del Estado; 3.º Ubicación presupuestaria: en los Presupuestos dicha asignación aparecía en la partida correspondiente a la Dirección General de Asuntos Religiosos del Ministerio de Justicia; 4.º Transferencia a la Iglesia: se realizaba en bloque a la Conferencia Episcopal Española; 5.º Destino final de los fondos: en su gran mayoría iban destinados a la fijación de una asignación mensual a todos los obispos y sacerdotes no religiosos y al pago de las

⁸ Indica IBÁN que el primer gran cambio introducido en el sistema viene constituido por la supresión de la multiplicación de partidas presupuestarias (más de doscientas) y la unificación en una sola. «El Estado consignará en sus Presupuestos Generales la adecuada dotación a la Iglesia católica, con carácter global y único, que será actualizada anualmente» —artículo II.4.1—, señalándose que el criterio de actualización sería «la aplicación de los criterios de cuantificación que inspiren los correspondientes Presupuestos Generales del Estado, conjuntamente con los fines a que destine la Iglesia los recursos recibidos del Estado en consideración a la Memoria (que presentará la Iglesia)» —1, § 1, del Protocolo Adicional—; Memoria cuya exigencia viene acordada en los siguientes términos: «La aplicación de los fondos proyectada y acordada por la Iglesia, dentro del conjunto de sus necesidades, de las cantidades a incluir en el Presupuesto o recibidos del Estado en el año anterior, se describirá en la Memoria que, a efectos de la aportación mencionada, se presentará anualmente» —1, § 1, del Protocolo Adicional—. *Sobre el «impuesto católico» en España*, cit., página 6.

correspondientes cuotas de la Seguridad Social; 6.º Elaboración de la Memoria: la Memoria era elaborada anualmente y enviada al Parlamento por vía de la Dirección General de Asuntos Religiosos.

Susceptible de todo tipo de críticas —dice IBAN—, sin embargo todo el mundo debería coincidir en que, al menos, este sistema tenía una gran ventaja: su sencillez.

La crítica más generalizada al régimen de dotación a través de los Presupuestos Generales del Estado —comentan EUSEBIO GONZÁLEZ y MARTÍNEZ BLANCO— se basa en que con semejante sistema creyentes y no creyentes, y al margen de su voluntad, cooperan del mismo modo al sostenimiento de una determinada confesión religiosa. Falta el carácter personal en la aportación de los ciudadanos, algunos de los cuales pueden rechazar que sus aportaciones tributarias vayan a parar a una determinada confesión. Esto no obstante —como dice EUSEBIO GONZÁLEZ—, sin desconocer lo que de cierto hay en esta crítica, debe observarse que, por tratarse de una ayuda a una confesión religiosa, parece más probable el que la contribución se haga al margen de la voluntad de los sujetos pasivos, que la propia equiparación entre creyentes y no creyentes, puesto que, en último término, los efectos benéficos que la acción de la Iglesia despliega sobre la sociedad civil alcanzan también a creyentes y no creyentes.

Respecto a la duración del primer período los autores están de acuerdo a la hora de afirmar que este extremo está oscuro en el texto del Acuerdo. Pero aún dentro de esta coincidencia podrían señalarse dos corrientes de opinión. Unos —así ARZA, MOSTAZA, HERRÁEZ RUBIO y EUSEBIO GONZÁLEZ— consideran que el primer período deberá tener una duración mínima de tres años y podrá prolongarse hasta la autofinanciación tal y como se desprende del artículo II, 2, en el que se dice que «Transcurridos tres ejercicios completos desde la firma de este acuerdo, el Estado *podrá*...». El segundo período es facultativo para el Estado y, por tanto, también el tercero dado el amplio margen de discrecionalidad otorgado al Estado. Otros —así PIÑERO, MARTÍN DE AGAR o FERNÁNDEZ CORONADO— aun coincidiendo con la imprecisión en este punto de Acuerdo, entienden que el término «podrá» fija una opción de comienzo pero no tiene un significado absoluto, pues ello equivaldría a dejar en manos de una de las partes el cumplimiento de un pacto. El Acuerdo quedaría desprovisto de sentido al suprimirse el segundo y tercer período y tan sólo se hubiese conseguido entonces dar nuevo sentido a los títulos de la aportación pero conservando el mismo sistema.

Los hechos han venido a demostrar que la discrecionalidad del Estado estaba relacionada con la fijación del momento inicial del proceso. La primera fase debía durar, como mínimo, tres ejercicios completos pero podría durar más; lo que no significaba que fuese a durar ilimitadamente.

c) *Segunda fase: Sistema mixto de dotación presupuestaria y asignación tributaria*

Indica PANIZO que este período está previsto en los siguientes artículos del Acuerdo: artículo II, 2; artículo II, 3; artículo II, 4, y párrafo segundo del Protocolo Adicional.

Coinciden los autores en afirmar que se trata de un período transitorio hasta que quede instaurado el nuevo sistema. Sólo que para algunos —ARZA, MOSTAZA, CORRAL— puede no ponerse en práctica nunca porque es ésta una decisión que depende de la discrecionalidad del Estado.

La duración de esta segunda fase —según PANIZO y también MARTÍN DE AGAR— permitirá que el Estado prevea el número de contribuyentes que declararán su deseo de que una parte de su cuota impositiva sea destinada al fin tratado, al igual que la cuantía total obtenida, lo que a su vez servirá para el cálculo del porcentaje de afectación que deberá establecerse en la tercera fase, a fin de dar cumplimiento a lo dispuesto en el artículo II, 3, del Acuerdo, en el sentido de que la suma proporcionada a la Iglesia en base a la asignación sea similar a la que viene percibiendo en la actualidad, pese a que no se desprende del A.A.E. —dicen— obligación alguna que vincule expresamente al Estado a tal fin⁹. Persigue, por tanto, una finalidad concreta: dar tiempo a los ajustes necesarios para que los recursos obtenidos sean similares.

Para los profesores VÍCTOR y ANTONIO REINA, en esta segunda fase, al asegurar a la Iglesia católica unos recursos similares a los asignados por vía exclusivamente presupuestaria, se está prorrogando el *statu quo* y descubriendo las finalidades de esta fase provisional: una obligación respetuosa con «obligaciones jurídicas contraídas en el pasado», que «no puede desconocer ni prolongar indefinidamente».

⁹ Comenta MARTÍNEZ BLANCO que alguna doctrina ha entendido que esa garantía sólo dura los tres años de la fase de sustitución del sistema de dotación por el de asignación tributaria. Pero él no está de acuerdo con esta interpretación. Es el proceso de sustitución el que se reduce a tres años, y durante el mismo se garantiza con mayor énfasis un rendimiento igual al obtenido con el sistema de dotación. Pasado el período transitorio de tres años, y establecido como único el sistema de asignación tributaria, éste sustituye totalmente al de dotación y entonces la obtención de un rendimiento similar sería posible elevando la cuantía del porcentaje. Lo que se ve posibilitado por la previsión de que el porcentaje del rendimiento del impuesto se fijará en la Ley de Presupuestos de cada año, según la disposición adicional quinta, dos, de la Ley 33/1987, de Presupuestos Generales del Estado para 1988. Sin embargo, esta misma Ley, en su disposición adicional quinta, cinco, uno y dos, garantiza que los recursos percibidos por la Iglesia católica en virtud del sistema de asignación tributaria coincidente con la dotación presupuestaria, durante tres años (1988, 1989, 1990) no serán inferiores a la dotación presupuestaria percibida en 1987, actualizada anualmente; lo que *a sensu contrario* podría interpretarse en el sentido de que pasados esos tres años —a partir de 1991— no se garantiza la cantidad percibida por el sistema de dotación. Esto no obstante, MARTÍNEZ BLANCO dice que de la interpretación conjunta del artículo II.3 del A.A.E. y de la Ley de Presupuestos para 1988, disposición adicional quinta, cinco, dos, no se deduce con toda claridad tal limitación, sino que es posible interpretar que dicha garantía se prolongará hasta la anunciada autofinanciación. *La financiación de la Iglesia por el Estado. El título de la aportación de la Iglesia al bien común*, cit., págs. 778-779.

IBÁN entiende que si el sistema no se implantó en el tiempo acordado —tres años— es porque las propias confesiones no lo consideran ventajoso. Según las primeras estimaciones —dice— la Iglesia católica recibiría por esa vía una cantidad sustancialmente inferior y aunque se prevé que durante un plazo de tres años se completaría lo recibido por vía del «impuesto» con lo que recibe actualmente, es claro que concluido ese período resultaría posible el suprimir la aportación directa, lo cual implicaría una reducción de lo percibido por la Iglesia por el sistema de dotación.

d) *Tercera fase: Asignación tributaria*

La mayor parte de la doctrina está de acuerdo con que se trata de un período estable; pero para algunos —MARTÍN DE AGAR, PANIZO o FERNÁNDEZ CORONADO, entre otros— no es indefinido, no tiene vocación de permanencia dado que el A.A.E. introduce un cuarto elemento: la autofinanciación. Dice MARTÍN DE AGAR que este período habría que calificarlo como período indefinido de asignación tributaria, que en realidad es de dotación tributaria.

Las discrepancias surgen en relación con el tema de si el Estado está obligado en la tercera etapa a proporcionar a la Iglesia católica recursos de cuantía similar, tal como acontecía en la primera y en la segunda fase. ECHEVERRÍA, MOSTAZA, ARZA y EUSEBIO GONZÁLEZ son de la opinión de que en esta fase la Iglesia deberá presentar también su Memoria Anual pues sólo así podrá el Estado fijar el porcentaje del impuesto de los que declaran su voluntad de entregar dicha cuota a la Iglesia, con el fin de que ésta reciba una cantidad actualizada y similar a la dotación que antes le entregaba el Estado. Y ésto, aunque el Protocolo del A.A.E. no lo señale. Para los citados autores, por tanto, los sistemas previstos tienen como finalidad realizar las adaptaciones necesarias que permitan saber en qué cifra debe fijarse el porcentaje para que la Iglesia reciba lo mismo, dado el compromiso adquirido por el Estado en el número 3 del artículo II del Acuerdo.

PIÑERO y PANIZO, por el contrario, consideran que el Acuerdo deja abierto y generalizado este punto porque ciertamente el artículo II, 3, es una afirmación general de que el nuevo sistema debe adecuar la cantidad del actual. Pero la necesidad de adecuar las cantidades se restringe ciertamente a los dos primeros períodos. Respecto al tercero tan sólo existe una declaración de intenciones que en modo alguno obliga al Estado.

e) *Conclusión.*

Entiendo con GOTI que en las tres primeras fases todavía estamos ante sistemas de dotación por parte del Estado. La primera sin determinación de interesados; la segunda y la tercera con señalamiento de las personas

que quieren colaborar. En la última fase —autofinanciación— libre el Estado de todo compromiso, hay una relación directa de las confesiones con sus miembros. Aunque en la tercera fase se suele empezar a hablar de colaboración —dice—, la terminología no es apropiada, pues se trata de una participación en los impuestos estatales, aunque alcance únicamente a aquellos ciudadanos que decidan voluntariamente ayudar a las confesiones.

Personalmente, a la hora de valorar los subsiguientes sistemas descritos y previstos en el Acuerdo tendría que recurrir a una frase del profesor IBÁN, según él poco original, pero en mi opinión sumamente descriptiva: «Hay que cambiarlo todo, para que todo permanezca igual»¹⁰.

A tal conclusión se puede llegar, creo yo, después de un análisis de las fases delineadas en las páginas anteriores. Tales fases tienen por finalidad adaptar la dotación del Estado a la Iglesia católica —dotación que sin duda interesa a ambas partes, aunque por motivos diferentes— a los nuevos principios constitucionales y «demostrar» cómo el paso de un Estado confesional a otro aconfesional en el que prima el principio de libertad religiosa, supone el cambio del sistema tradicional a otro mucho más democrático y menos discriminatorio. Pero, en realidad, no ha cambiado nada en el fondo. Sólo en la forma. Veamos: Primer período. Dotación en los Presupuestos Generales del Estado en virtud de lo cual la Iglesia recibe una determinada cantidad. Segundo período. Dotación y asignación. La Iglesia tiene asegurada esa misma cantidad. Mientras tanto el Estado podrá calcular, según el número de contribuyentes, cuál es el porcentaje que debe fijar —como está previsto es una decisión unilateral —para que la Iglesia no sufra detrimento económico. Tercer período. No hace falta dotación. El Estado, con aumentar el porcentaje, tiene resuelto el problema. En teoría la Iglesia recibe el dinero que sus creyentes quieran. En la práctica, recibe el dinero que quiere el Estado. Porque, sin duda, es diferente que el porcentaje del impuesto sobre la renta a destinar a esta concreta confesión religiosa sea del 0,5239 por 100 ó del 5 por 100. Y, como decía, eso lo fija unilateralmente el Estado en la Ley de Presupuestos de cada año.

En definitiva, creo que cuando ambas partes elaboran el A.A.E. hay un acuerdo tácito de cambiar las formas —al menos en lo que se refiere al régimen financiero— para que nadie pueda hablarles de privilegios, aunque prorrogando la situación establecida. Porque al Estado no le interesa perder el «control» sobre la Iglesia, y porque a ésta le resulta prácticamente imposible implantar de repente un sistema que le lleve a la autofinanciación. Su independencia, entiendo, queda seriamente comprometida, pues el Estado siempre podrá jugar con el porcentaje para conseguir determinadas actitudes de la Iglesia.

¹⁰ *Sobre «el impuesto católico» en España, cit., pág. 1.*

C) *Meta: la autofinanciación*

Los autores —FORNES, VÍCTOR y ANTONIO REINA, IBÁN, GONZÁLEZ DEL VALLE, LEJEUNE, MOSTAZA, ARZA, MARTÍN DE AGAR, PANIZO, FERNÁNDEZ CORONADO, CORRAL, MIER MENES, HERRÁEZ RUBIO, EUSEBIO GONZÁLEZ, entre otros— se hacen eco del propósito declarado por la Iglesia en el número 5 del artículo II del A.A.E. en virtud del cual declara su intención de lograr por sí misma los recursos suficientes para la atención de sus necesidades. Y están de acuerdo en afirmar lo irreal de tal propósito en este momento. Incluso MOSTAZA entiende —el razonamiento de ARZA es bastante similar— que ese ideal de autofinanciación por el que ha optado la Iglesia española con cierto ingenuo optimismo en el Acuerdo, no va a convertirse en realidad durante muchos años a la manera que sucedió con «la creación de un adecuado patrimonio eclesiástico» propuesto como ideal en el Concordato de 1953¹¹. Tal declaración —dice— es exagerada e inadecuada porque si la Iglesia sólo desarrollase el carácter religioso del hombre, entonces debería bastarse a sí misma; pero dado que contribuye de manera notable al bien común debe recibir una compensación del Estado.

También para LEJEUNE es claro que hoy resulta imposible pensar en una comunidad religiosa en España, y concretamente en la Iglesia católica, capaz de autofinanciarse sin acudir al auxilio del Estado¹².

¹¹ El Concordato de 1953 hablaba de crear un patrimonio rentable. Tal cosa no se llevó a cabo por las dificultades que este proyecto entrañaba. El Gobierno aceptó esto, pero sólo como declaración de principios, porque sabía que técnicamente era casi imposible. Pero si hubiera sido posible —dice MOSTAZA— el Estado hubiera puesto los mayores obstáculos a su creación porque con ello la Iglesia se independizaría demasiado. *El nuevo sistema de dotación económica del Estado a la Iglesia*, cit., pág. 54.

¹² MARTÍN DE AGAR se pregunta cuáles podrían ser los medios por los que la Iglesia puede conseguir la autosuficiencia económica y cuáles serían los nuevos campos y formas de colaboración estatal. Un primer sistema posible sería el de un impuesto eclesiástico, con el que la Iglesia grava directamente a sus fieles y gestionado por el Estado, tal y como existe en la República Federal Alemana. En este caso se daría conjuntamente la autofinanciación de la Iglesia —puesto que el impuesto sería suyo, distinto y añadido a los impuestos estatales— y la colaboración del Estado que prestaría la actividad gestora. Los límites de esta colaboración vendrían señalados por el respeto a la libertad civil en materia religiosa, en virtud del cual el Estado sólo podrá recabar el impuesto eclesiástico de aquellos que voluntariamente deseen pagarlo, sin imponer civilmente el cumplimiento de la ley eclesiástica a todos los obligados por ella. Para el citado autor, sin embargo, mucho más sencillo —en esta misma línea de cooperación, pero con carácter y fundamentación distinta— sería establecer el sistema de afectación de un impuesto estatal a fines religiosos, tal como viene configurado en el artículo II.2 del A.A.E., pero sin el «bloqueo» cuantitativo que actualmente supone el número 3 de dicho artículo.

Otra forma de colaboración estatal a los fines de la Iglesia, en base a su interés social, sería una más amplia deducción, sobre la cuota de un impuesto personal, de las donaciones efectuadas en favor de la Iglesia o de las entidades eclesiásticas consideradas como tales.

La financiación o subvención de actividades llevadas a cabo por la Iglesia cabrían también dentro del número 5 del artículo II, siempre que la base de su otorgamiento fuera el carácter religioso de dichas actividades, que implican en sí mismas un bien social digno de apoyo. *Notas sobre la cooperación económica del Estado con la Iglesia católica en España*, cit., págs. 795-796.

Manifiesta PANIZO que esta declaración de autofinanciación es una de las más ambiguas del Acuerdo, que en la actualidad no deja de ser una mera utopía. En el terreno de las ideas sería el sistema más correcto de financiación, pero hay que reconocer que el mismo no es acorde con una masa patrimonial de bienes cuyo mantenimiento ya de por sí da origen a grandes gastos.

Ahora bien, VÍCTOR y ANTONIO REINA e IBÁN entienden que nos encontramos ante una declaración de intenciones, no ante una norma jurídica, que a nada compromete, pues no es directamente exigible por parte del Estado, con base en lo pactado.

En cambio, MARTÍN DE AGAR, FERNÁNDEZ CORONADO, HERRÁEZ RUBIO o GONZÁLEZ ARMENDIA, por citar a algunos, consideran que sí es un verdadero compromiso que adopta la forma de declaración unilateral, pero que no está determinado en el tiempo. Esto significa que no es exigible en un plazo determinado, pero que es suficiente para evitar la permanencia ilimitada del sistema anterior.

FERNÁNDEZ CORONADO opina que sí parece que sería posible exigir la disposición por parte de la Iglesia de los medios necesarios para alcanzar por sí misma en el futuro «los recursos suficientes para la satisfacción de sus necesidades». Pero aún tratándose de un compromiso intemporal se produce un término, toda vez que se considera seguro —según la interpretación literal del precepto— que la autofinanciación será alcanzada. En consecuencia —dice— el no cumplimiento en un plazo razonable por parte de la Iglesia católica de tal declaración daría derecho al Estado a denunciar el pacto existente o, en todo caso, a sustituir, de acuerdo con la Iglesia aquél por otro en el que se estableciese un auténtico impuesto religioso¹³ como medio de financiación de aquellas confesiones que así lo deseen. Con ello el Estado quedaría liberado de soportar, a su cargo, la subvención económica de las confesiones religiosas y a lo más que llegaría sería a la participación con sus estructuras en la exacción de dicho impuesto, que habrá de tener necesariamente un carácter religioso y voluntario y no general para todos los ciudadanos.

También los autores están de acuerdo al poner de relieve que en el hipotético caso de que la autofinanciación fuera conseguida, no se excluye totalmente la colaboración del Estado, ya que, por medio de nuevos pactos habrán de buscarse «otros campos y formas de colaboración económica». De suerte que lo que cesa —dice EUSEBIO GONZÁLEZ— no es la cooperación económica, que expresamente se dice continuará prestándose,

¹³ MIER MENES entiende que la declaración de la Iglesia católica en el A.A.E. de su propósito de lograr la autofinanciación, dando paso al establecimiento de nuevas formas de colaboración económica entre ambas potestades pudiera ser la vía futura que permita un acercamiento a modelos de verdadero «impuesto eclesiástico», en los que la facultad impositiva actuante fuese la de la propia Iglesia católica, limitándose el Estado a una colaboración en la recaudación que entrañaría, incluso, la utilización de poder coercitivo que le es propio. *El impuesto de sociedades: su aplicación a la Iglesia católica*, cit., pág. 379.

sino «los sistemas de colaboración financiera» expresados en los primeros números del artículo II del A.A.E. Es como si de lo que se pretendiera huir no fuera tanto de la cooperación económica del Estado con la Iglesia, como de unas formas concretas de prestar esa colaboración.

Para FERNÁNDEZ CORONADO del inciso del número 5 del artículo II del A.A.E. parece desprenderse la cooperación orientada a otras áreas de la relación Iglesia-Estado, quedando excluidas las conexiones financieras previstas en fases anteriores, esto es, la consignación presupuestaria y el sistema de porcentaje.

Como dice GOTI cuando la Iglesia tenga su propio sistema de recursos suficientes para la atención de sus servicios y se acuerden formas de colaboración para otros fines, será cuando se pueda hablar con propiedad de la forma de cooperación que la Constitución manda como modo de relacionarse con las confesiones. Por eso en este momento estamos iniciando el camino hacia el sistema de cooperación. En el trayecto se distinguen dos fases: una, de dotación a la Iglesia católica mientras carezca de un sistema financiero suficientemente estructurado; y otra, de cooperación que se dará cuando la Iglesia haya llegado a obtener suficientes recursos.

Para finalizar esta cuestión tan sólo recoger unas reflexiones de MARTÍNEZ BLANCO, para quien el sistema de la autofinanciación de la Iglesia tiene una serie de ventajas pero del que no deben olvidarse sus inconvenientes. Entre las primeras estarían las de favorecer la independencia y la transparencia de su testimonio, ser más acorde con una Iglesia pobre y desprovista de poder terreno y favorecer la concienciación de los fieles y su participación en la organización eclesiástica. Entre los segundos se podrían citar la dificultad de su logro como meta considerada utópica y quizás también el riesgo de una dependencia excesiva respecto de las personas o grupos católicos de mayor generosidad con la Iglesia. Y una dificultad técnica derivada de la escasa capacidad de aportación voluntaria de los fieles ante la que se ha llamado «veracidad fiscal del Estado».

D) *El sistema del llamado «impuesto religioso».*
Su valoración.

a) *Introducción*

La Disposición Adicional Quinta de la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1988¹⁴, dispone: «1. En ejecución 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, a partir de 1988, se destinará un porcentaje del rendimiento del Impues-

¹⁴ B.O.E. de 24 de diciembre de 1987.

to sobre la Renta de las personas físicas a fines religiosos y a otros fines de interés social. 2. Dicho porcentaje se fijará en la Ley de Presupuestos de cada año y se aplicará sobre la cuota íntegra del Impuesto resultante de las declaraciones anuales presentadas por los sujetos pasivos. 3. El porcentaje aplicable a las declaraciones correspondientes al período impositivo de 1987 será el 0,5239 por 100. 4. Los sujetos pasivos podrán indicar en la declaración su voluntad de que el porcentaje correspondiente de su cuota íntegra se destine: *a)* a colaborar al sostenimiento económico de la Iglesia católica; *b)* a los otros fines que establece el apartado uno de esta disposición, es decir, a otros fines de interés social. En el caso de que no manifiesten expresamente su voluntad en uno u otro sentido se entenderá que optan por los fines de interés social. 5. Durante el período de tres años a que se refiere el párrafo segundo del apartado cuarto del artículo II del Acuerdo citado con la Santa Sede, la dotación presupuestaria a la Iglesia católica se minorará en la cuantía de la asignación tributaria que aquélla reciba en virtud de lo previsto en esta disposición. La minoración se efectuará con cargo al rendimiento del Impuesto sobre la renta de las personas físicas en cada ejercicio. Los recursos percibidos por la Iglesia católica durante 1988, 1989 y 1990 no serán inferiores a la dotación presupuestaria recibida en 1987, actualizada anualmente. 6. A partir de 1991 y en tanto operan las previsiones del apartado cinco del artículo II del Acuerdo con la Santa Sede, el sistema de dotación presupuestaria a la Iglesia católica quedará definitivamente sustituido por el de asignación tributaria»¹⁵.

De esta forma, quedaba establecido un nuevo sistema de ayuda económica a la Iglesia católica, de carácter transitorio, pero que en definitiva venía a resolver todas las dudas planteadas en la doctrina en torno a si el segundo período previsto en el A.A.E. era obligatorio o potestativo para el Estado. A partir de este momento el segundo período es un hecho en nuestro ordenamiento.

b) No estamos ante un nuevo impuesto

Nos corresponde ahora reflejar las opiniones de los autores relativas al nuevo sistema instaurado. Ante todo decir que existe unanimidad res-

¹⁵ La Ley 37/1988, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1989 (B.O.E. del 29), en su disposición adicional segunda establece que: «El porcentaje a que se refiere el apartado tercero de la disposición adicional quinta de la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1988, aplicable en las declaraciones correspondientes al período impositivo de 1988, será el 0,5239 por 100.»

A su vez, el Real Decreto-Ley 7/1989, de 29 de diciembre, sobre medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria (B.O.E. del 30), establece en su disposición adicional décima que: «El porcentaje a que se refiere el apartado tres de la disposición adicional quinta de la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1988, aplicable a las declaraciones correspondientes al período impositivo de 1989, será el 0,5239 por 100.»

pecto a la valoración de que no estamos ante un impuesto religioso¹⁶. Así IBÁN, MOSTAZA, ARZA, MARTÍN DE AGAR, PANIZO, CORRAL, HERRÁEZ RUBIO, EUSEBIO GONZÁLEZ, LLAMAZARES y MARTÍNEZ BLANCO, entre otros. No se puede hablar de impuesto religioso —dicen— pues ni se impone sólo por motivos religiosos —también han de pagarlo los ateos— ni tienen que pagarlo todos los católicos sino sólo los que manifiesten su voluntad en tal sentido. Como dice PANIZO no es un impuesto religioso ya que la asignación carece de dos de los elementos sustanciales a todo impuesto: a saber, el hecho imponible y la cuota¹⁷.

MARTÍN DE AGAR opina que la razón fundamental de que no se puede decir que el Acuerdo establece un cambio de la dotación al impuesto religioso estriba en que el porcentaje del tributo afectado es *función* de una cantidad preestablecida a percibir por la Iglesia. La asignación tributaria tiene realmente carácter estatal en cuanto el Estado asigna a la Iglesia un porcentaje de las cuotas recaudadas al único objeto de proporcionar a la Iglesia «recursos de cuantía similar» a la dotación que viene a sustituir. Este amoldamiento cuantitativo —dice— de la asignación tributaria a la anterior dotación es la razón principal de que no pueda calificarse técnicamente la asignación tributaria de «impuesto religioso». Es por

¹⁶ Dice MIER MENES que el A.A.E. prevé la posibilidad de cambiar la actual configuración de la aportación económica estatal a los fines generales de la Iglesia católica (dotación presupuestaria), por la asignación de un porcentaje de la imposición estatal de carácter personal de los contribuyentes que manifiesten en la declaración respectiva su voluntad de que éste sea el destino de la parte afectada del impuesto. Este sistema de carácter alternativo al de asignación presupuestaria, constituye una forma de impuesto estatal con libre destino por parte del contribuyente que quiebra la moderna concepción fiscal al permitir que el contribuyente señale la afectación de ciertos recursos, obtenidos por vía impositiva, a ciertas finalidades. *El impuesto de Sociedades: su aplicación a la Iglesia católica*, cit., página 379.

¹⁷ El hecho imponible viene definido en el artículo 28 de la Ley General Tributaria como el «Presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la Ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria». Trasladado el tema al caso que nos ocupa, en la asignación el hecho imponible no es la práctica o pertenencia a la religión católica, sino la adquisición de una renta o la tenencia de un patrimonio u otra circunstancia de las que se fijen como base en el supuesto de que la asignación se refiriese a una figura impositiva de carácter personal que no fuera la renta o el patrimonio, de tal forma que al no haber hecho imponible no se generará obligación tributaria alguna que lleve implícita una cuota impositiva.

El impuesto religioso consiste en la obligación a cargo de los miembros de una confesión religiosa de satisfacer una cuota obligatoria que generalmente es gestionada por la Administración fiscal y cuya cuantía va destinada a la financiación de las iglesias de que se trate. El impuesto religioso se articula en función de los siguientes elementos: *el hecho imponible* está integrado por la circunstancia de la adscripción a una de las confesiones que según la legislación tributaria llevan implícita la afectación al pago de la deuda fiscal; *la base* del tributo coincide con alguna de las bases propias de tributos estatales, normalmente de naturaleza personal; son *sujetos pasivos* aquellos que pertenezcan a la religión o religiones financiadas en base al impuesto eclesiástico; *el tipo* de gravamen se aplicará a la cuota resultante de alguna categoría impositiva del Estado; *la cuota* resultante será la suma que ha de satisfacer el sujeto pasivo para que la Administración destine su importe a la Iglesia respectiva. PANIZO ROMO DE AARCE, A., *Régimen financiero y tributario de la Iglesia católica*, cit., págs. 183-184.

tanto el número tres del artículo II del A.A.E. y no el número 2 como se ha dicho el que impide la aparición del impuesto religioso¹⁸.

¿Es un impuesto eclesiástico? Escribe ARZA que es, en cierto sentido, un impuesto eclesiástico porque el Estado establece unos impuestos a sus súbditos, y de esos determinados impuestos señala un determinado porcentaje que se destina a la Iglesia, siempre que los contribuyentes hayan declarado que quieren que ese porcentaje sea destinado a ella¹⁹.

MOSTAZA, CORRAL y EUSEBIO GONZÁLEZ creen que no estamos ante un impuesto eclesiástico puesto que no ha sido establecido por la Iglesia. Tal como viene concebida la asignación tributaria —dicen— es la facultad de poder afectar por los sujetos pasivos de un tributo personal, integrado en el sistema tributario estatal, parte de las cantidades entregadas a título de impuesto a una finalidad específica.

¿Es un impuesto estatal? MOSTAZA y CORRAL opinan que tampoco es un impuesto estatal dado que no supone recargo en el pago de impuestos por parte de los contribuyentes, como sucede, por ejemplo, en la República Federal alemana en donde sí existe un verdadero impuesto.

MIER, LLAMAZARES y MARTÍNEZ BLANCO entienden, por el contrario,

¹⁸ Dice este autor que el número tres limita de tal modo la eficacia del número dos que lo convierte en algo distinto: una dotación extraída de un impuesto. Lo que varía no es el sistema en sí mismo, que sigue siendo una dotación global, sino el fondo del que se extrae y el modo de determinar ese fondo: por declaración voluntaria y expresa de los contribuyentes. En definitiva, el cambio va de una dotación presupuestaria a una dotación tributaria personalizada. Pero esa misma personalización se minimiza porque la necesidad de proporcionar a la Iglesia «recursos de cuantía similar» a la dotación presupuestaria, hace prácticamente inoperante el requisito de la declaración de voluntad de los contribuyentes. Puesto que hay que aportar una cantidad determinada es irrelevante que sean muchos o pocos los contribuyentes, toda vez que el compromiso del Estado se refiere a la cantidad total y no al porcentaje, de forma que ni la Iglesia percibirá más porque los declarantes sean muchos, ni menos si son pocos. MARTÍN DE AGAR, J. T., *Notas sobre la cooperación económica del Estado con la Iglesia católica en España*, cit., págs. 793-794.

FERNÁNDEZ CORONADO entiende que es precisamente el compromiso establecido en la frase final del artículo II.2 del A.A.E. lo que impide al Estado desarrollar un sistema de porcentaje —o en este caso de verdadero impuesto— cuyo sujeto impositivo fuera el ciudadano católico y sustituir así de una manera lineal la tradicional subvención por las aportaciones de los miembros de la Iglesia católica. Es evidente —dice— que con la adopción de este esquema por parte de la Iglesia católica quiso evitarse una carga fiscal, suplementaria o no, que recayera únicamente sobre los ciudadanos adscritos a la misma. *La colaboración económica del Estado con las confesiones religiosas*, cit., págs. 399-400.

¹⁹ En realidad no está muy clara la postura de ARZA porque más adelante añade: b) El impuesto religioso es el impuesto que el Estado impone a sus súbditos por motivo estrictamente religioso y el mismo Estado lo gestiona; es decir, lo recauda y lo entrega a la Iglesia. En contraposición a éste existe un impuesto eclesiástico, que es el impuesto establecido por la Iglesia a sus súbditos y gestionado por el Estado; es decir, recaudado por el Estado y entregado a la Iglesia.

El impuesto de que habla el A.A.E. no es un impuesto religioso ni un impuesto eclesiástico. Es un impuesto estatal ordinario que todos los súbditos han de pagar. El Estado, sin embargo, destina un porcentaje determinado de este impuesto a la Iglesia. Se diría más bien que es un impuesto del que el Estado destina un tanto por ciento a fines religiosos siempre que los contribuyentes declaren su voluntad de que destine a los fines de una confesión religiosa determinada. *El sistema de aportación estatal*, cit., pág. 618. Del mismo autor, vid. también *Dotación económica del Estado a la Iglesia*, cit., págs. 71-80.

aunque con matizaciones, que nos encontramos ante un impuesto estatal porque deben pagarlo obligatoriamente todos los ciudadanos, creyentes y no creyentes, y cuya eficacia vinculante viene garantizada por la coactividad estatal. Es libre la decisión sobre el destino que deba darse al porcentaje —dice LLAMAZARES— de la cantidad que el ciudadano paga en concepto de impuesto; pero no es libre de hacer la contribución o no. Es —indica MIER— una forma de impuesto estatal con libre destino por parte del contribuyente, que quiebra la moderna concepción fiscal al permitir que el contribuyente señale la afectación de ciertos recursos, obtenidos por vía impositiva, a la Iglesia católica o a otros fines de interés social²⁰.

El nuevo sistema español está inspirado en el sistema de impuesto religioso vigente en la República Federal Alemana²¹. Pero tal sistema no podía establecerse de forma idéntica en España —así lo ponen de relieve PANIZO y GONZÁLEZ ARMENDIA— porque lo veta el artículo 16, 2, de la Constitución, ya que ello implicaría obligación de declarar sobre la propia religión. Y aunque tampoco en Alemania, nadie está obligado a manifestar su creencia religiosa, se reconoce —como excepción— que las Autoridades tienen derecho a preguntar sobre la pertenencia a una comunidad religiosa cuando de ello dependan derechos y obligaciones o cuando lo exija una comprobación estadística dispuesta por la ley. Tal excepción no se recoge en nuestro ordenamiento²².

Para GONZÁLEZ DEL VALLE, y sin entrar en la veracidad de tales afirmación, la introducción en España de un sistema análogo al alemán no sería popular. Y no lo es porque aquél sí supone un aumento del desembolso económico de los particulares. Los que con su declaración afirmativa quieren contribuir al sostenimiento de una confesión religiosa, pagan más y esta medida, realmente, no parece que fuera a tener favorable acogida entre los contribuyentes españoles. Esta es —dice— la auténtica razón de fondo.

²⁰ Dice MARTÍNEZ BLANCO que la doctrina eclesiástica pone énfasis en que no se trata de un impuesto nuevo: ni impuesto del Estado a sus ciudadanos por motivos religiosos, ni impuesto de la Iglesia a sus fieles y recaudado por el Estado. Y ello es cierto —entiende— siempre que el Estado no aumente las tarifas generales de este impuesto o acudiera a nuevos impuestos o al aumento de los existentes por razón de la disminución sufrida por esta dotación para fines religiosos o de otra índole.

De todos modos, la asignación tributaria tiene cierta concomitancia con el impuesto religioso estatal, pues, en definitiva, se trata de cantidades recaudadas por el Estado para fines religiosos, aunque se utilice la fórmula de detraer una cantidad de un impuesto ya establecido por el Estado. *La financiación de la Iglesia por el Estado*, cit., pág. 779.

²¹ Así lo reconoce el Ministro de Asuntos Exteriores, MARCELINO OREJA, en el Congreso de los Diputados, el 13 de septiembre de 1979. «Aunque el nuevo sistema español no coincide con el impuesto religioso de Alemania Federal, es indudable que éste es el modelo que han tenido ante los ojos los negociadores.» *Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados*, núm. 29, pág. 1975.

²² Así lo reconoce también MARCELINO OREJA. *Ibidem*, l. c.

c) *Su adecuación a la Constitución*

PANIZO pone de manifiesto cómo ha suscitado reticencias el hecho de que la única confesión financiada por este sistema sea la Iglesia católica, lo que vulneraría el principio de igualdad sancionado en el artículo 14 de la Constitución. Ante tal objeción el citado autor entiende que no parece fundada si se piensa que la asignación tributaria se encuadra constitucionalmente dentro del principio de cooperación del artículo 16, 3. La igualdad sería conculcada si en el A.A.E. se hubiera excluido la posibilidad de que el Estado concertase en un futuro acuerdos de carácter económico con confesiones diversas de la católica. Pero al quedar abierta esa posibilidad, para nada se conculca el principio de igualdad²³.

Respecto a las críticas de que el sistema implantado supone discriminación por motivos religiosos, CALVO ALVAREZ sostiene que nos encontramos, no con una discriminación por motivos religiosos, sino con un tratamiento legal específico, que no deja de ser justificado. Tanto por motivos de aplicación de un Acuerdo en el que rigen las normas propias del Derecho internacional, como por su carácter de manifestación constitucional de las exigencias de cooperación del Estado con la Iglesia católica. Este tratamiento legal específico no deja tampoco de ser razonable si tenemos en cuenta la positiva concepción presente en la Constitución Española que se manifiesta, respecto de las confesiones religiosas, en el artículo 16, del que no debe desconectarse la exigencia general del 9, 2.

ALVAREZ CORTINA mantiene también, con la mayor parte de la doctrina, que no parece de recibo el argumento según el cual se produce una violación del principio de igualdad y no discriminación en materia religiosa argumentando que tal sistema no ha sido puesto en práctica para el resto de las confesiones religiosas porque la vía del artículo 7 de la Ley Orgánica de Libertad Religiosa sigue abierta para ellas²⁴.

²³ LLAMAZARES dice que nada se opone y, por el contrario, ésa parece la consecuencia obligada del principio de igualdad que este sistema aplicable sólo a la Iglesia católica pueda aplicarse, a través de acuerdos, a otras confesiones. Mientras esto no ocurra se estará violando el principio de igualdad y, por lo dicho, el de laicidad. Dado que en este caso la aportación estatal consiste en prestar sus mecanismos recaudatorios, parece razonable que se exija un acuerdo en el que figuren las condiciones de esa prestación y las obligaciones y derechos de ambas partes. *Derecho eclesiástico del Estado*, cit., pág. 777.

²⁴ El profesor ALVAREZ CORTINA se hace eco de las críticas que el sistema de asignación tributaria suscitó ya en la fase de discusión parlamentaria previa a la aprobación del Acuerdo. Se aludió en el debate parlamentario a la posible conculcación del principio de igualdad y no discriminación contemplado en el artículo 14 de la Constitución, así como al incumplimiento del principio de igualdad en materia tributaria contenido en el artículo 31 del texto constitucional (Diputados, señores SOLÉ TURA y BARRERA). A tal efecto se argumentó que se violaba el principio de igualdad en materia religiosa al no verse los mismos beneficios, en cuanto a la asignación al resto de las confesiones religiosas, al tiempo que, en relación al principio de igualdad tributaria, el Diputado Sr. SOLÉ TURA argumentaba del siguiente tenor: «Presuponiendo la norma del artículo 31 de nuestra Constitución que establece la obligación para todos los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de todos los gastos públicos... Mediante un sistema tributario inspirado en el principio de igualdad, tal igualdad no existiría en el caso de aumentarse determinados gastos a los que deberían de

Por otro lado, LLAMAZARES opina que nada parece oponerse a que el Estado actúe como mero intermediario entre las confesiones y sus miembros siempre que se limite a eso. Si su contribución consiste en prestar su aparato recaudatorio a las confesiones, sin prestarles también su coactividad, no sólo no se viola, ni el principio de libertad religiosa ni el principio de laicidad del Estado, sino que se está en algunos casos cumpliendo con la obligación impuesta a los poderes públicos en el artículo 9, 2, de la Constitución; esto es, removiendo los obstáculos para que la libertad y la igualdad sean reales y efectivas. Y es que disponer de un mecanismo propio de recaudación —dice— es poco menos que imposible para las confesiones religiosas porque su costo se traduciría, en definitiva, en un verdadero obstáculo para las actividades religiosas y, por ende, para la libertad religiosa misma.

La objeción más generalizada ha sido, sin duda, la de que el nuevo sistema vulnera el principio constitucional recogido en el artículo 16, 2, en virtud del cual «nadie podrá ser obligado a declarar sobre su ideología, religión o creencias». La respuesta doctrinal a tal objeción es prácticamente unánime: el sistema de asignación tributaria no supone violación del artículo 16, 2. Así, VÍCTOR y ANTONIO REINA, LEJEUNE, MOSTAZA, ARZA, LLAMAZARES, PANIZO, FERNÁNDEZ CORONADO, HERRÁEZ RUBIO, GONZÁLEZ ARMENDIA, CALVO ALVAREZ, ALVAREZ CORTINA y MARTÍNEZ BLANCO. Tan sólo el profesor IBÁN mantiene una postura contraria.

En realidad —argumentan— a nadie se le obliga, ni siquiera a los católicos, a declarar sobre cuestiones religiosas personales, ya que esta declaración es absolutamente voluntaria para todos. Pueden hacerla o no hacerla. Además, dicha declaración no implica siquiera pertenencia a la religión católica del que la hace, puesto que pueden hacerla también los no católicos y omitirla los que lo son. Así, teóricamente podría suceder que un no creyente destinase su parte alícuota a la Iglesia católica, porque estuviese, por ejemplo, muy de acuerdo con sus obras sociales, y un católico destinarla a otros fines. El sistema, en definitiva, nada tiene que ver con la pertenencia confesional de los ciudadanos españoles.

Es cierto —dice FERNÁNDEZ CORONADO— que la exigencia de manifestación acerca del destino de los bienes da paso a una asignación confesional del respectivo porcentaje, pero nada más. Es decir, no implica de suyo la identificación del ciudadano con una determinada confesión, como el silencio no implica declaración de no confesionalidad. Lo prioritario es el destino de los bienes y éstos pueden ser dirigidos hacia una confesión distinta de la profesada por el contribuyente²⁵.

contribuir los que no hubieran hecho la “referida declaración de pertenecer a una religión”.» *El llamado «impuesto religioso»: problemática constitucional*, cit.

²⁵ MARTÍNEZ BLANCO opina que, en cierto modo, hay una presunción social de catolicismo a favor de quien destina su impuesto a la Iglesia católica. De hecho, las listas del Impuesto sobre la Renta servirán de guía sobre el número de católicos. Aunque cree que tales presunciones no parecen bastantes para entender que esta declaración supone un ata-

Como indica CALVO ALVAREZ cada ciudadano es libre de declarar sobre su ideología, religión o creencia. Lo único que la Constitución prohíbe es que alguien pueda obligar a otro a hacer una declaración de este tipo. Los poderes públicos quedan vinculados a poner los medios oportunos que eviten esa posible declaración forzada y, principalmente, quedan ellos mismos obligados a no exigir este tipo de declaración en ningún caso²⁶.

Por otra parte, hay que tener en cuenta la consideración de GONZÁLEZ ARMENDIA de que la manifestación expresa y voluntaria acerca del destino del porcentaje a favor de la Iglesia católica incluso podría considerarse, desde otra perspectiva, como una manifestación libre de las propias creencias. Ello lejos de ser anticonstitucional se encuentra garantizado en el artículo 2, 1, a), de la Ley Orgánica de libertad religiosa que proclama que la libertad religiosa y de culto garantizada por la Constitución comprende el derecho de toda persona a manifestar libremente sus creencias religiosas. Por tanto, si aún alguien entendiese —dice— que la manifestación voluntaria del destino del porcentaje correspondiente es representativa de adscripción confesional, hay que poner de relieve que ello no sería sino ejercicio de uno de los aspectos del derecho fundamental de libertad religiosa amparado por la Constitución. En definitiva, la actuación sería contraria al 16, 2, si de la contestación o del silencio pudieran derivarse consecuencias discriminatorias. La pregunta puede ser factible y conforme a derecho, pero la respuesta obligada será siempre contraria a la Constitución.

Señalaba en líneas anteriores que tan sólo IBÁN mantiene una postura que no coincide con la mayoritaria. Entiende que, cuando menos, cabe plantearse la discutible constitucionalidad —por ser contrario al artículo 16, 2— de que el «contribuyente manifieste expresamente en la declaración respectiva, su voluntad acerca del destino de la parte afectada» (artículo II, 2, A.A.E.), lo cual es un modo indirecto de declarar la creencia religiosa que se profesa. Y a pesar de haber transcurrido más de cinco años entre su primer escrito y el último en relación a esta cuestión, no ha cambiado de opinión al respecto²⁷.

que al derecho a no declarar sobre las propias creencias. *La financiación de la Iglesia por Estado*, cit., págs. 779-780.

²⁶ Entiende el citado autor que el ciudadano sólo está obligado a hacer la declaración de la renta, pero no a declarar sobre sus creencias. No es propiamente en ningún caso una declaración de la propia creencia o ideología, sino simplemente una manifestación de preferencia en el destino de una cantidad imperativamente detraída por el impuesto.

Por otra parte, estas declaraciones, aun siendo públicas, son reservadas, ya que los poderes públicos están obligados a custodiar el contenido de cada declaración individual. En este sentido, es urgente desarrollar el artículo 18 de la Constitución. CALVO ALVAREZ, J., *Asignación tributaria correspondiente a la Iglesia católica y Constitución española*, cit.

²⁷ *El impuesto religioso*. TAPIA, febrero 1984. *Sobre «el impuesto católico» en España*, cit., Sassari, 1989.

d) *Sus características*

Las características del nuevo sistema son para la profesora FERNÁNDEZ CORONADO las siguientes²⁸.

1. Surge a la vez que un régimen democrático y pluralista que supone, desde el punto de vista de la legalidad, una ruptura con la historia anterior, lo que explica el rechazo de la confesionalidad.

2. La relación entre la Iglesia y el Estado aparece totalmente personalizada. Es la relación del Estado con el ciudadano en tanto que sujeto de un derecho fundamental, lo que predetermina su actitud frente a la organización religiosa o ideológica a la que éste pertenece.

3. Existe una valoración positiva, pero no de lo religioso en cuanto tal, sino del derecho fundamental de los ciudadanos a creer, a elegir entre varias creencias o a optar por una profesión ideológica concreta.

4. En la relación jerárquica entre el principio de libertad religiosa y el de laicidad prima siempre el primero sobre el segundo y ello como consecuencia de la exclusividad del principio de la personalización de la relación.

5. La relación entre los principios de igualdad y libertad no es jerárquica.

6. Hay elementos de la relación que no quedan constitucionalizados. Para la Constitución la única cooperación obligada para el Estado es la que reclame y exija la promoción de las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas, removiendo los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud.

e) *Ventajas del sistema*

Por lo pronto, IBÁN considera acertado que de los dos impuestos personales existentes en nuestro ordenamiento se haya elegido el más adecuado: el impuesto sobre la renta. Esa es la mejor solución, dice, ya que el número de contribuyentes de dicho impuesto es muy superior al de los que lo son del impuesto sobre el patrimonio, y la idea final —el que la Iglesia sea financiada por aquellos que lo deseen— se alcanza mejor por esa vía²⁹.

²⁸ Vid. *La colaboración económica del Estado con las confesiones religiosas*, cit., páginas 391-392.

²⁹ Menos acertada parece para IBÁN la fijación de la cantidad sobre la que se debe aplicar el porcentaje: la cuota íntegra del impuesto. El Acuerdo se refería a «rendimiento de la imposición»; para IBÁN debe entenderse por tal el rendimiento neto, lo cual obligaría a deducir los gastos de gestión. Ahora bien, por razones de sencillez podría comprenderse que no se entrase a calcular dichos costes, pero lo que no resulta comprensible es que, por lo menos, no se calcule el porcentaje sobre lo que realmente recibe el Estado del contribuyente, que ciertamente no es la cuota íntegra, ya que para llegar a la cantidad a ingresar

Además, el «impuesto religioso» aparece como una solución teórica que remedia buena parte de los males de la asignación presupuestaria directa por el Estado. Por una parte se respetaría, al menos formalmente, el principio de igualdad, ya que todas las confesiones serían beneficiarias de este impuesto; y de otra se garantizaría la libertad individual, ya que sería necesario contar con el acuerdo del sujeto pasivo del referido impuesto para que el producto del mismo fuera destinado a una concreta confesión; por último, el Estado no se inhibiría totalmente del tema en la medida que prestaría su aparato recaudatorio para esa finalidad.

Para la doctrina en general el nuevo sistema presenta algunas ventajas. Abundando en la libertad individual, MARTÍN DE AGAR y GONZÁLEZ ARMENDIA ponen de manifiesto que el nuevo sistema, tal como aparece en el A.A.E., supone un avance notorio respecto al anterior de consignación presupuestaria al personalizar la ayuda a la Iglesia. Con el viejo sistema todos los ciudadanos cooperaban al sostenimiento de la Iglesia con independencia de su credo y de su voluntad de realizar personalmente semejante ayuda, puesto que el Presupuesto estatal está formado por las contribuciones de todos los ciudadanos, católicos o no. Por esa razón, la partida destinada a la Iglesia venía a ser como una imposición contraria a la libertad religiosa. Con el nuevo sistema sólo realizarán la aportación quienes voluntariamente lo deseen³⁰.

Por su parte, PANIZO pone también de relieve la mayor potenciación del derecho de libertad religiosa que comporta la asignación, en el sentido de su propia cuota impositiva en lo que concierne a la financiación de su Iglesia, lo que, sin embargo, en su opinión, aparece un tanto des-

hay que deducir de ella las bonificaciones y deducciones de la misma. *Sobre «el impuesto católico» en España*, cit., pág. 9.

³⁰ Dice en este sentido MARTÍNEZ BLANCO que el nuevo sistema tiene la ventaja de la orientación personalista del mismo al hacer intervenir al contribuyente en cuanto al destino de un tanto por ciento del impuesto de carácter personal. Pero no es personalista en el sentido de la voluntariedad, o no, en su pago, pues se abona en todo caso, sólo que en defecto de declaración el Estado lo destina a otros fines. Ni es personalista en cuanto a la determinación de la cantidad que ha de percibir la Iglesia, pues si no basta con el rendimiento obtenido, el Estado garantiza a la Iglesia recursos de cuantía similar a los obtenidos por el sistema de dotación. *Financiación de la Iglesia por el Estado...*, cit., pág. 778.

GONZÁLEZ DEL VALLE considera que cada ciudadano puede determinar que su contribución impositiva de carácter personal sea destinada, en una cierta cuantía, bien a una confesión religiosa, bien a otras finalidades. Esta facultad direccional del ciudadano en relación con el destino de sus impuestos es lo máximo que permite una concepción democrática del sistema impositivo. Si fuese voluntario, no ya el destino del impuesto, sino su propia existencia, no podría propiamente hablarse de impuesto, sino de donación voluntaria. Y, ciertamente, la subvención por parte del Estado a instituciones y actividades de interés público no puede hacerse depender de donaciones voluntarias. Cabe, tan sólo, que cada uno indique cuáles son de interés preferente. Cabe igualmente, como sucede en Estados Unidos, que las donaciones voluntarias a determinadas actividades e instituciones —entre las que se cuentan las religiosas— acarreen una reducción de la base impositiva. La realidad sustancial continúa siendo la misma, si bien se acentúa aún más el carácter discrecional de la contribución ciudadana que puede elegir no sólo un destino genérico, sino un destino muy concreto y preciso. *Régimen económico de las confesiones religiosas*, cit., págs. 367-368.

dibujado ante la inexistencia de confesiones distintas de la católica que, de *iure condito* puedan ser beneficiarias de la asignación³¹.

Igualmente es una ventaja —para el citado autor— la progresividad de los tributos sobre los que previsiblemente ha de recaer la asignación, lo que hará que la afectación del porcentaje de la cuota sea también progresiva, aunque sin aumentar la cuantía de la misma.

Ventajas son, para MARTÍNEZ BLANCO, las de contribuir a despertar la conciencia de los fieles católicos respecto de sus obligaciones económicas para con la Iglesia y, si se quiere, la de propiciar a todos los ciudadanos una ocasión de reflexión sobre su situación religiosa.

Además de las mencionadas, ARZA también considera como tales:

1. Que con este sistema la Iglesia adquiere cierta independencia, aunque limitada, del Estado; porque la aportación depende también de los contribuyentes, y una vez manifestada la voluntad de éstos, el Estado no puede dejar de cumplirla. Es también cierto —dice— que, sin embargo, tanto la constitución de este impuesto como del sistema dependen del Estado, lo mismo que su gestión, por lo que no se puede decir que sea la Iglesia independiente en la recepción de esta dotación, aunque sí es algo más independiente que en el sistema de aportación presupuestaria.

2. Aunque no se pueda evitar que haya personas que por sus convicciones personales no quieran aceptar ninguna aportación del Estado a la Iglesia, se puede llegar a hacer comprender a la gente de buena voluntad que esta aportación del Estado, en último término, no es más que una ayuda indirecta a los ciudadanos y que no supone ninguna extorsión a nadie en orden a pagar cierta cantidad a la Iglesia.

3. Aun cuando algunos han puesto reparos a este sistema desde la Constitución, no parece que los argumentos que aducen tengan mayor fuerza. Por eso parece que es una ventaja del sistema que sea plenamente acorde con la Constitución.

En definitiva, podemos afirmar que para un sector doctrinal el paso al nuevo sistema puede considerarse positivo. Así lo pone de manifiesto la profesora FERNÁNDEZ CORONADO, que entiende que si la alternativa es la permanencia del sistema de consignación presupuestaria o el nuevo sistema, resulta positivo dar paso a un sistema transitorio que tiene un modelo de autofinanciación como meta final. Por ello considera conveniente poner en marcha el proceso de sustitución. Puede objetarse —dice— que, en definitiva, es el Estado el que sigue pagando, ya que tanto si existe dotación presupuestaria como si se dedica un porcentaje del impuesto ya

³¹ También MARTÍNEZ BLANCO considera como ventaja el mejoramiento de imagen desde los principios de libertad religiosa y desde la perspectiva eclesiástica, al hacer intervenir al contribuyente en este proceso. *Op. cit.*, pág. 778.

establecido a la subvención, el dinero sale en todo caso de las arcas estatales. No obstante, el sistema es positivo porque:

1.º Crea conciencia en los ciudadanos pertenecientes a las distintas confesiones y los educa en el sentido de comprometerse y obligarse en razón de sus creencias.

2.º Hace correr los plazos previstos en el A.A.E. y, por tanto, en virtud de la transitoriedad del sistema establecido en el mismo, llegará el momento que la Iglesia católica habrá de plantearse necesariamente la autofinanciación. Piénsese —nos recuerda— que hay un compromiso pactado de llegar a ella y que, además, el artículo 16.3 de la Constitución se apoya en el artículo 9.2 del mismo cuerpo legal, que exige únicamente un mandato promocional del Estado a los individuos y comunidades, lo cual no implica la financiación *sine die*.

3.º Una colaboración indirecta pasiva, que es, por otro lado, la que piden las confesiones no católicas, sería suficiente para cumplir el mandato constitucional.

En consecuencia —dice—, excluida la conexión de las aportaciones económicas estatales con la confesionalidad del Estado y constante la técnica de cooperación, no parece que el nuevo modelo pueda ser desfavorablemente juzgado³².

f) *Inconvenientes del sistema*

Esto no obstante, la doctrina ha puesto de relieve también ciertos inconvenientes. Así, por ejemplo, para IBÁN es extraordinariamente discutible que en un moderno sistema fiscal quepa la posibilidad de que el contribuyente, de modo individual, designe el destino del producto de un impuesto concreto; pero, en cualquier caso, ello no tiene cabida en nuestro sistema constitucional, ya que la aprobación de los Presupuestos Generales del Estado corresponde a las Cortes Generales en virtud del artículo 134 de la Constitución, y por la vía del «impuesto religioso» parte de la asignación de los gastos es hurtada a la competencia de las

³² A pesar de lo dicho —opina FERNÁNDEZ CORONADO— existen algunos puntos débiles en el modelo en cuestión. Puntos débiles que se refieren exclusivamente a la cooperación directa e indirecta activa. Existen, en primer lugar, algunas indeterminaciones en el conjunto del esquema. Así, no se sujeta a tiempo cierto el paso a la cuarta fase del proceso de sustitución, que así queda convertida en una fase tendencial. Por otro lado, no queda claro lo que significa «recursos de cuantía similar» a que se refiere el artículo II.3 del A.A.E. Dicha frase podrá ser interpretada en el sentido de fijar un criterio para la determinación del porcentaje por parte del Estado, pero también puede ser entendida desde la perspectiva de los resultados que el nuevo sistema produzca.

En segundo lugar, el sistema diseñado en el Acuerdo es un módulo condicionante de la posición del Estado frente al problema. En efecto, el Derecho concordatorio funciona en este caso como una norma que no sólo tiene consecuencias en el orden de la relación Iglesia-Estado, sino también para la relación del Estado con los ciudadanos no confesionales. *Colaboración económica del Estado con las confesiones religiosas*, cit., pág. 399.

mismas. Además, se pregunta, ¿por qué se concede tal posibilidad en esta materia y no en otras? ³³.

Junto a éste, alude también IBÁN a otros problemas que, en su opinión, plantea el establecimiento del nuevo sistema. A saber:

1.º ¿Se respeta la libertad religiosa si no se generaliza el sistema a todas las confesiones?

2.º Aun en el caso de que se generalice a todas las confesiones, ¿no se trasladaría el problema de la desigualdad al campo de los ateos, agnósticos e indiferentes?

3.º Si la idea de fondo es que la Iglesia sea financiada por sus componentes, ¿qué ocurre con quienes están exentos del pago del concreto impuesto? ³⁴.

4.º ¿Qué hacer en el caso de declaraciones conjuntas, en razón de matrimonio, de aquellos que profesan distintas religiones?, etc.

Desde su punto de vista, los más de diez años transcurridos desde la firma del A.A.E. y la implantación efectiva del sistema no parece que haya sido suficiente tiempo para resolver alguna de estas cuestiones. Incluso a esas objeciones se podrían añadir otras nuevas a la luz de los datos que aporta el primer año de puesta en práctica del sistema. Así, el dinero que va a recibir la Iglesia por esa vía resulta ser una cantidad ridícula con respecto al total de los Presupuestos del Estado; sin duda es un porcen-

³³ Al respecto dice ALVAREZ CORTINA que el hecho de que la ejecución del sistema se haya llevado a cabo mediante la Ley presupuestaria, aprobada por las Cortes Generales, ha corregido, en su opinión, esta reserva apuntada por IBÁN en relación con el artículo 143 de la Constitución. *El llamado «impuesto religioso»; problemática constitucional*, cit.

Para IBÁN, sin embargo, no era el debate de la Ley de Presupuestos la sede más adecuada para un estudio en profundidad de esta temática, porque sin duda sumergida en una Ley de esa importancia pasaba prácticamente desapercibida. Tal vez por ello se limitó a resolver exclusivamente lo absolutamente imprescindible para el funcionamiento del nuevo mecanismo de financiación. *Sobre «el impuesto católico» en España*, cit., pág. 9.

³⁴ Plantea CORRAL respecto a las personas físicas sujetas al impuesto, si quedarían comprendidas todas ellas o, por el contrario, sólo las obligadas a hacer la declaración sobre la Renta. De ser así, ¿quedarían automáticamente excluidas un ingente número de personas por no alcanzar el mínimo exigido para hacer la declaración, bien en forma ordinaria, bien en forma simplificada? Esto llevaría consigo que tan sólo las personas físicamente capaces podrían ejercitar la facultad que por derecho les vendría concedida de aplicar el porcentaje afectado a la Iglesia de su elección. Esto, que desde el punto de vista de sujeción a hacer la declaración es cierto, no lo es bajo el punto de vista de la sujeción al impuesto de las personas físicas, pues todas ellas pagan, de una u otra forma, el impuesto. Esto significa que respecto a esa cantidad de impuesto pagado les correspondería el ejercitar la facultad de destinar o no un porcentaje del mismo a la Iglesia de su elección. Es decir, sólo quedarían excluidos del ejercicio de dicha facultad quienes, por condiciones establecidas por el Derecho, no estuvieran sujetas al impuesto personal.

¿Cómo ejercer dicha facultad por parte de los no sujetos a la declaración? ¿Habría que arbitrar algo semejante a lo propuesto por jefes de los sindicatos mayoritarios respecto a los trabajadores? Según ellos, se descontaría a cada trabajador una cuota a favor de uno de los sindicatos a no ser que el trabajador afectado lo rehusara expresamente. *La dotación estatal española*, cit., pág. 315.

taje muy reducido del total de las necesidades financieras de la Iglesia española; con toda probabilidad es una parte mínima de lo que el Estado financia a la Iglesia. Además, el mecanismo ideado resulta ser muy complejo para el Estado, pues no resulta sencillo verificar en millones de declaraciones cuál ha sido la opción del contribuyente. Sin olvidar tampoco que buena parte de los contribuyentes no han entendido el sistema.

ARZA pone también de manifiesto la existencia de una serie de objeciones, que sintetiza así:

1.^a La objeción fundamental que se suele plantear —dice— no es contra el sistema en concreto, sino contra la aportación económica del Estado a la Iglesia.

2.^a No se consigue una independencia absoluta de la Iglesia en relación con el Estado, porque el sistema está impuesto por el Estado y el impuesto del que se nutre la dotación es un impuesto estatal. Hay algo más de personalización y algo más de voluntariedad que en el sistema de aportación presupuestaria, pero no hay una independencia total del Estado.

3.^a Tal vez se podría objetar que en este sistema, aun cuando directamente no aportan nada a la Iglesia, sin embargo, por razón de este impuesto los ciudadanos están obligados a pagar un porcentaje mayor de impuesto. Si el Estado no tuviera que pagar nada a la Iglesia, ese porcentaje no tendrían que pagarlo los que no quieren que su tanto por ciento vaya a la Iglesia; pero tampoco pagarían lo equivalente los demás contribuyentes que lo destinan a fines sociales. Así sería, efectivamente, si el Estado estuviera decidido a suprimir este impuesto de carácter social. Pero no consta que esté dispuesto a hacerlo.

Al respecto convendría recordar que aunque no existiese la afectación de un porcentaje a la Iglesia católica o a otros fines de interés social, el ciudadano seguiría pagando lo mismo, porque, insisto, no estamos ante un impuesto que aumente la presión fiscal del ciudadano español.

4.^a Algunos dicen que los que eligen que su porcentaje vaya a la Iglesia contribuyen en mayor grado al sostenimiento de los fines sociales del Estado. Pero esto no es verdad, porque el fenómeno religioso es también un fenómeno social.

5.^a Por último, hay también una dificultad de carácter técnico y es que no está determinada la forma en que pueden pagar los que deseen hacerlo cuando no están obligados a pagar el impuesto o están exentos del mismo. La única solución —dice— es que la Iglesia eduque a todas estas personas para que voluntariamente den a la Iglesia lo que quieran dar.

Además, LLAMAZARES entiende que la obligatoriedad del impuesto —el ciudadano sólo es libre en el destino del porcentaje—, que se proyecta por igual sobre creyentes y no creyentes, vulnera el derecho de libertad religiosa, el derecho de libertad ideológica y, naturalmente, el principio

de laicidad del Estado; en todo caso implica, sobre la base de la manifestación voluntaria del contribuyente, una dotación económica directa del Estado a la Iglesia. Es decir, implica subvencionar actividades religiosas con cargo a los Presupuestos Generales del Estado y, por tanto, con cargo a los impuestos estatales obligatorios y coactivamente pagados por los ciudadanos.

g) *Otras opiniones*

No quisiera finalizar esta cuestión sin dejar constancia del interés que el tema del «impuesto religioso» ha suscitado, incluso fuera del ámbito del Derecho. Sirva de reflejo de mis palabras las opiniones de un filósofo, GUSTAVO BUENO, que al respecto ha escrito lo que aquí sintetizo.

Trata de justificar su análisis del «impuesto religioso» indicando que esta cuestión no debe ser sólo discutida en sede jurídica por juristas. Para que la voluntad de los contribuyentes sea tal es imprescindible que formen su juicio sobre el impuesto, por lo que el debate público extrajurídico podrá considerarse dirigido a ese fin. ¿Qué ocurriría —se pregunta— si todos los contribuyentes expresasen su voluntad de dirigir su contribución a otros fines? En este caso —dice— la cooperación económica, o la dotación a la Iglesia, no podrá justificarse como contribución ciudadana. Y entonces el A.A.E. quedaría comprometido como un Acuerdo en cuya ejecución los «valores» habrían alcanzado su punto crítico o límite.

La discusión extrajurídica es siempre legítima —dice— en un Estado de derecho, no sólo porque brota del interior mismo del marco de cada subsistema normativo, sino también porque tiene que ver con el sistema normativo en su conjunto. Porque las normas que forman el esqueleto del sistema, incluso las constitucionales, brotan del Parlamento. Y el Parlamento es expresión de la voluntad general, al menos teóricamente. Pero esta voluntad general no es constante, sino que puede cambiar, y por ello la discusión extrajurídica no es siempre marginal. Pretender reducir cualquier análisis del impuesto religioso a los términos de la técnica jurídica es una pretensión de la falsa conciencia.

Ya desde la perspectiva del Derecho eclesiástico —opina BUENO— y en lo relativo al impuesto religioso, parece obvio que los límites de la inmanencia jurídica pueden ser advertidos ya en el artículo 16.3 de la Constitución cuando se refiere a «cooperación con la Iglesia católica y con las demás confesiones». Esta fórmula «cooperación» excluye las posibilidades de un uso autosuficiente, puesto que las operaciones del Estado han de ponerse en confluencia con operaciones reconocidas como exteriores al Estado, dado que son «operaciones de la Iglesia católica o de otras confesiones».

Esto lleva a presuponer —entiende el citado autor— que las resultantes de esas cooperaciones habrán de poder ser asumidas en el sistema

de los fines propios e immanentes del Estado. O lo que es lo mismo, hay que suponer que se admite el postulado de una inserción parcial entre los fines del Estado y los fines de la Iglesia católica y las demás confesiones.

Esto lleva a plantear la siguiente cuestión: si los fines del Estado están definidos por las Constituciones y la Constitución de 1978 es aconfesional, ¿de qué modo puede garantizarse que los resultados de una cooperación, que desde el punto de vista de la parte confesional tiene una finalidad sobrenatural, puedan ser también fines naturales del Estado? En su opinión, y centrándonos en la Constitución de 1978, la respuesta habría que buscarla en la calificación de aquella como Constitución «namuniana» agnóstica-agónica, o si se quiere, escéptica (en la acepción del escéptico, el que busca); dado que no reconoce carácter estatal a ninguna confesión, no hace profesión de anticonfesionalidad atea, y manifiesta el mandato de cooperar con las diversas confesiones arraigadas.

La normativa del impuesto religioso —dice— se deduce con facilidad interpretando este mandato desde esta perspectiva. Aunque sería conveniente en este caso denunciar el A.A.E. de 1979, puesto que al opción del contribuyente debería consistir no tanto en dirigir su aportación a la Iglesia católica o a otras obras culturales y benéficas, cuanto en dirigir la aportación a la Iglesia católica o a otras confesiones.

Entiende BUENO que es una confusión de ideas justificar la cooperación del Estado con las confesiones religiosas desde la razón formal de que ellas representan creencias de un número más o menos grande de ciudadanos y que, por tanto, hay que subvencionar aunque no sean compartidas. La cuestión es si esas creencias pueden traducirse en fines prácticos capaces de *intersectar* con los fines del Estado.

En cualquier caso, la situación es diferente para la Iglesia católica —ligada a la propia historia de España— y para las confesiones nuevas o minoritarias que no tienen ese ligazón. El Estado no puede considerar ajena a la Iglesia católica y cuando coopera con ella está en gran medida simplemente operando por sí mismo sobre algo suyo.

Acaso a largo plazo la resolución de la cuestión —dice— no consista tanto en pedir que se suprima el impuesto (o dotación religiosa) o que se incremente, como en pedir que se ajusten las cuentas en función de las razones que puedan aducirse puntualmente en cada caso para justificar la mutua voluntad de cooperación.

Así, pues, aun en sede jurídica, he querido que quede constancia de las reflexiones que en torno al «impuesto religioso» se han suscitado en todos los ámbitos y no sólo para el estudioso del Derecho.

h) *Conclusión*

El planteamiento en virtud del cual el sistema de asignación tributaria se opone al principio de libertad religiosa no me parece acertado. No se

vulnera la libertad religiosa si se ayuda económicamente a las confesiones religiosas. Creo que es todo lo contrario. Para que los individuos puedan gozar de libertad religiosa es absolutamente necesario que en determinadas circunstancias y cuando la ocasión lo requiera el Estado colabore, si es preciso también con una ayuda económica, porque si no lo más probable es que esa libertad se quede en una mera declaración formal. Ahora bien, tampoco hay que ayudarla tanto que la convierta en una situación de privilegio, de tal manera que no se favorezca la libertad religiosa, sino que se incida en una actitud confesional.

Efectivamente, como ha sido puesto de relieve por algún autor, esa ayuda a todas las confesiones, si es exagerada, lleva a una pluriconfesionalidad. Esto no tiene por qué ser valorado necesariamente de forma negativa, máxime si conduce a la consecución de un derecho de tanta trascendencia. Es claro que el concepto de confesionalidad, tal como ha sido entendido hasta época reciente, está hoy superado; por tanto, las valoraciones en torno al mismo han de hacerse en consonancia con los nuevos planteamientos constitucionales.

En cuanto al principio de igualdad, éste sólo se vulnera si se ayuda a una confesión religiosa con olvido de las demás; pero no si se ayuda a todas respetando sus particularidades propias. Entiendo que en este caso tampoco ateos y agnósticos quedarían discriminados si el Estado las proporciona las condiciones adecuadas para que puedan gozar de todos sus derechos como ciudadanos. Como dice la doctrina, no es necesario dar a todos lo mismo para respetar el principio de igualdad, sino a cada uno lo más apropiado para que pueda ser realmente libre en consonancia con sus ideas personales.

En definitiva, entiendo que la solución tiene que venir de una correcta armonización de los principios de libertad religiosa, igualdad y no confesionalidad; puesto que están relacionados, y en cierta medida tienen exigencias contradictorias, se requiere un equilibrio entre ellos que permita el efectivo disfrute de todos los derechos que la Constitución reconoce.

La libertad, la igualdad y la no confesionalidad no deben ser entendidos desde la radicalidad, sino desde una valoración conjunta que conduzca al equilibrio. En tal sentido, el sistema de asignación tributaria con una posibilidad de atribuir a la Iglesia católica un 0,5239 por 100 no puede decirse que incida en confesionalidad. Sólo hace efectiva la libertad religiosa del católico. No se opone a la igualdad, pues, ofrecida esa posibilidad a otras confesiones, la han rechazado, prefiriendo el principio de desgravación fiscal por donaciones. Ateos y agnósticos no necesitan especiales aportaciones —entendiendo— para promover actividades específicas.

E) Consideraciones en torno a la ejecución del sistema

Además de todos estos planteamientos doctrinales quisiera poner de relieve las reflexiones que han hecho algunos autores no ya sobre la consideración teórica del «impuesto» delineado en el Acuerdo, sino sobre los problemas que se han derivado, en concreto, de una incorrecta ejecución del sistema.

Así, para IBÁN, en esa ejecución, ante todo, no se ha respetado el espíritu del Acuerdo. La idea subyacente en el artículo II del A.A.E. era que la Iglesia siguiese percibiendo, conforme a los nuevos procedimientos, cantidades similares de dinero a las que recibía por el sistema antiguo, sólo que como consecuencia de la libre opción de los ciudadanos. Más adelante, la cantidad aumentará o disminuirá como consecuencia de la evolución de la actitud de los contribuyentes. Dado que en un primer momento resulta imposible prever con exactitud cuál será la opción de aquéllos, se establece un período de adaptación³⁵.

Ese período de adaptación —tres años— debería ser aprovechado para ir retocando el porcentaje de asignación³⁶, de tal manera que el transcurrir esos tres años la Iglesia recibiría una cantidad similar a la que venía recibiendo, debidamente actualizada. En caso contrario, ese período de adaptación carecería de sentido.

No parece, sin embargo, que el Gobierno considere —dice— que ese es el espíritu de la norma, como lo prueba el hecho de que el porcentaje

³⁵ Comenta ARZA que una de las tareas más difíciles para el Estado es la determinación del porcentaje fijado para 1988 en el 0,5239 por 100 del impuesto sobre la cuota total que el contribuyente haya de pagar previa declaración de su voluntad de que vaya a la Iglesia. Para este cálculo hay que tener en cuenta:

1.º) La cantidad a entregar a la Iglesia, que ha de ser equivalente a la del año anterior, actualizada según las normas de actualización de aportaciones a instituciones.

2.º) Un cálculo aproximado del número de contribuyentes y de la clase de contribuyentes que sean, que pagan mucha contribución o poca en el Impuesto sobre Renta, porque si pagan poco el número ha de ser grande, pero si pagan mucho el número tiene que ser menor. En su opinión, la cuota señalada por la Ley de Presupuestos para 1988 está calculada sin excesivos tecnicismos, casi intuitivamente, con la posibilidad de introducir modificaciones según los resultados de la declaraciones.

3.º) La determinación de la cuota. Esta es la variable más difícil de calcular cuando por primera vez se va a implantar el sistema. Puede suceder que si la cuota es muy alta y los que declaran muchos y grandes contribuyentes, la cantidad global puede sobrepasar el porcentaje señalado para la Iglesia; o, por el contrario, si los contribuyentes que declaran a favor de la Iglesia son pocos o su aportación corta, la cantidad no quedaría cubierta. Es comprensible —dice— que en la primera aplicación se haga la determinación de la cuota casi intuitivamente, sin excesiva precisión, en espera de que en años posteriores se haga con mayor precisión. *Dotación económica del Estado a la Iglesia*, cit., pág. 80.

³⁶ El porcentaje, explica IBÁN, se fija en el 0,5239 por 100 porque tal es el porcentaje que en caso de que todos los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta decidieran financiar a la Iglesia católica por esa vía, permitiría que ésta recibiese la misma cantidad que recibió en los últimos Presupuestos Generales del Estado en los que se le asignó una cantidad global. Es decir, la suma de la totalidad de las cuotas íntegras del Impuesto sobre la Renta del año 1986 multiplicadas por ese porcentaje, darían la cifra que la Iglesia católica recibió en ese mismo año de 1986. *Sobre «el impuesto católico» en España*, cit., pág. 10.

se mantenga inalterado en la sucesiva Ley de Presupuestos³⁷. De mantenerse para cuando concluya el período de adaptación —1990— es claro que la Iglesia percibirá una cantidad mucho menor, salvo en el improbable caso de que la totalidad de los contribuyentes decidan destinar su porcentaje a la Iglesia.

Analizando los datos de los que se dispone —opina IBÁN³⁸— se puede decir que el contribuyente medio español carece de la «cultura fiscal» suficiente para comprender el sistema. Por ello, teniendo en cuenta que la cifra que recibiría la Iglesia católica por esa vía es mínima; teniendo en cuenta que las restantes confesiones no recibirán nada, y, principalmente, teniendo en cuenta que el individuo, cuya libertad e igualdad intentan protegerse, no ha entendido nada, parece que nada se ha avanzado. Si para que el ciudadano tenga la posibilidad de orientar una mínima parte del dinero que la Iglesia recibe se ha establecido un sistema que sólo entienden los expertos, podría decirse —concluye IBÁN— que el sistema ha fracasado.

Por su parte, ALVAREZ CORTINA mantiene que, en abstracto, la fórmula adoptada de asignación tributaria no ofrece ninguna duda si se desarrolla conforme a los principios en que se inspira. Y los principios en que se inspira provienen de la posibilidad de una financiación directa a las confesiones religiosas. Y sólo de esta posibilidad, con independencia del fundamento que queramos dar a la efectiva colaboración que se lleve a efecto. Son precisamente las justificaciones del título de dicha aportación las que pueden desvirtuar el desarrollo de la fórmula.

Entiende el citado autor que los títulos de justificación serían idénticos e igualmente válidos en el supuesto de que, tanto en el Acuerdo como en las normas posteriores que lo desarrollan, se hubiera hecho referencia a la asignación tributaria a la Iglesia católica sin mencionar «otros fines». Ha sido precisamente la equiparación «fines religiosos», «fines de interés social» la que dudosamente se ajusta al principio de igualdad, sin que la citada fórmula tenga explicación en base a los fundamentos utilizados por la doctrina para justificar la aportación económica.

El factor religioso, como ya he puesto de relieve, ha recibido en nuestro ordenamiento un tratamiento específico. Por eso la regulación eco-

³⁷ Vid. nota núm. 15.

³⁸ Dice IBÁN: «al redactar estas líneas únicamente dispongo de los datos publicados en la prensa. De ellos se deduce —se refiere a los datos de la declaración hecha en 1988— que el 35,11 por 100 de los contribuyentes se inclinan por la opción de la Iglesia católica; el 11,85 por 100 por la de «otros fines»; y el 53,02 por 100 no realiza opción expresa alguna. Como es natural, las lecturas que cabe realizar de los datos estadísticos son variadísimas; las dos lecturas límites podrían ser las siguientes: únicamente una tercera parte de los españoles desea que la Iglesia católica sea financiada con fondos públicos o, por el contrario, uno de cada diez españoles se oponen a que la Iglesia católica sea financiada con fondos públicos. Probablemente ninguna de las dos interpretaciones sea la correcta, como tampoco lo será la que personalmente realizo: más de la mitad de los contribuyentes no entienden el sistema». *Sobre «el impuesto católico» en España*, cit., pág. 12.

nómica de los fines religiosos ha de ser también específica. Por esta razón no pueden quedar equiparados a los fines de interés social». Si esta equiparación existiese se requeriría una cooperación «indirecta»; y la asignación tributaria se realiza precisamente porque se trata de algo distinto a los fines de interés social. Se produce entonces la paradoja de que el Estado, después de valorar específicamente lo religioso, le asigna un tratamiento genérico.

En el A.A.E. el Gobierno no negocia respecto a una de las funciones —concretamente la función social— que cumplen las confesiones religiosas. Se negocia la financiación de una confesión religiosa conforme a los nuevos principios constitucionales. Lo religioso es mucho más amplio que la labor social que pueda hacer la confesión. Al equipararlo a los fines de interés social se están desvirtuando y olvidando otros muchos aspectos de aquel fenómeno. En definitiva, la referencia a la función social de la Iglesia no parece que legitime este sistema de aportación directa. Cuando se trata de materias en las que la Iglesia y demás confesiones religiosas contribuyen al bien común deben adoptarse los criterios que se determinan en el artículo 7 de la Ley Orgánica de Libertad Religiosa, esto es, beneficios fiscales de las entidades sin fin de lucro.

La actual instrumentalización jurídica —ALVAREZ CORTINA— se contradice en sí misma al equiparar «fines religiosos» y «fines de interés social». Y más aún, sostenimiento económico de la Iglesia católica y «fines de interés social». Además, la restricción de las entidades sin fin de lucro a las que se pueden extender los beneficios de la asignación tributaria —las señaladas en el artículo 2 del Real Decreto 825/1988, de 15 de julio— asimilables al sostenimiento de la Iglesia católica, añade un punto más de discriminación, llevando de este modo a una incorrecta interpretación del apoyo constitucional de las relaciones de cooperación sustentado en el artículo 16.3³⁹.

Por todo ello, ALVAREZ CORTINA concluye: Primero. El sistema de asignación tributaria debe considerarse con independencia de otras actividades que, incluso realizadas por la Iglesia, sean calificadas de interés social. Segundo. El sistema se ha desvirtuado al instrumentarlo jurídicamente y equiparar la vertiente social de los fines religiosos con los fines de interés social genéricamente considerados. Incide, además, en dudosa constitucionalidad con relación al principio de igualdad. Tercero. Sólo corrigiendo esa equiparación, la asignación tributaria puede considerarse conforme tanto al texto constitucional como al derecho acordado.

³⁹ En este sentido puede resultar significativo el hecho conocido por los medios de comunicación, de la campaña prevista por el Ministerio de Asuntos Sociales para que los contribuyentes, en la declaración de 1989, pusieran la cruz en el casillero correspondiente a «otros fines de interés social». Ante las protestas de la jerarquía católica —creo que fundadas— la Ministra se vio forzada a retirar tal campaña publicitaria.

IV. RÉGIMEN TRIBUTARIO

El tratamiento del régimen tributario previsto para la Iglesia católica en los artículos III, IV y V del A.A.E. resulta un poco más vidrioso en la doctrina española. En primer lugar, creo yo, porque son necesarios conocimientos de Derecho financiero para poder realizar ciertas consideraciones. Y en segundo lugar, porque, aun teniéndolos, nos encontramos frente a categorías muy abstractas.

Entiendo que carece de interés en este momento enumerar uno por uno los impuestos de los que se ve exenta la Iglesia católica o los beneficios fiscales de los que goza. Por esa razón, creo que tan sólo me resta hacer estas breves consideraciones.

Como señala EUSEBIO GONZÁLEZ al plantear el régimen tributario que regula las distintas situaciones en que de hecho puede encontrarse la Iglesia católica, es imprescindible tomar en consideración la diversa naturaleza de estas situaciones y, por ende, el diverso tratamiento tributario a que debe dar lugar cada una de ellas. Así, uno será el trato dispensado a la Iglesia en cuanto a su actividad religiosa específica; otro, en cuanto puede ser asimilada a entidades benéfico-docentes, que realicen actividades análogas a las desarrolladas por la Iglesia, y, por último, el trato otorgado a la Iglesia en nada se diferenciará del que corresponde a cualquier entidad mercantil cuando la misma actúa en el tráfico jurídico como un sujeto económico más. Sólo en el primer supuesto —entiende GONZÁLEZ— puede reclamar la Iglesia y otorgar el Estado un régimen tributario específico, dado que en el segundo y en el tercer caso la Iglesia sigue el régimen común aplicable a los sujetos que están en sus mismas circunstancias.

Partiendo de esta consideración general y centrándonos ya más en el Acuerdo, MARTÍN DE AGAR pone de manifiesto cómo la doctrina ha manifestado repetidamente la debilidad técnica de la redacción del A.A.E. en este tema que contiene imprecisiones y ambigüedades que pueden dar lugar a problemas de aplicación. El Acuerdo distingue entre supuestos de «no sujeción» y supuestos de «exención»⁴⁰. La doctrina cree —en opinión de COLMENAR y STAMPA— que la indiscriminada utilización de estos dos términos es criticable, estimando que, por lo general, todos ellos son supuestos de exención. Esto presupone que en la Iglesia existe capacidad

⁴⁰ Nos dice EUSEBIO GONZÁLEZ que la diferencia entre exención y no sujeción reside en que en la primera se ha producido el hecho imponible naciendo, por tanto, el deber de realizar la prestación tributaria correspondiente. El supuesto de exención libera precisamente del cumplimiento de esos deberes, y si libera o exime de ellos, es obvio que previamente han debido nacer. Así, pues, la realización del supuesto de exención implica la realización del hecho imponible, pero, en este caso, no surgen los efectos propios de tal subsunción, esto es, el nacimiento de situaciones subjetivas tributarias activas y pasivas. Esos efectos quedan enervados por la convergencia, junto al hecho susceptible de ser encajado dentro del hecho imponible, del supuesto de exención, supuesto que puede responder, bien a razones internas a la propia estructura del hecho imponible, bien a razones externas a la definición del hecho imponible. *Régimen fiscal y subvención a las instituciones de la Iglesia católica*, cit., página 297.

económica gravable y que, por tanto, se realiza el hecho imponible, pero que, por ciertas razones, se ha considerado oportuno excepcionar su tributación.

LEJEUNE y ALBIÑANA, por el contrario, son de la opinión de que esta distinción no está justificada, porque entienden que la capacidad económica es algo que no puede ser analizado aisladamente, sino que ha de apreciarse si la renta y demás disponibilidades económicas se aplican a fines de carácter social o público, sean generales o sectoriales, y, en su virtud, declarar que están exoneradas del pago de tributos.

COLMENAR y STAMPA tratan de demostrar que la Iglesia católica no posee capacidad de pago, por lo que la respuesta técnica al tema suscitado debe ser la de que constituyen supuestos de «no sujeción».

La modalidad de la «no sujeción» tributaria —dice ALBIÑANA— sirve para reconocer implícitamente que la respectiva entidad es portadora de bienes sociales y/o públicos y que, por tanto, no ofrece capacidad económica susceptible de gravamen fiscal. Cuando una entidad presta servicios o facilita bienes de utilidad pública o de interés social es forzoso reconocer que la respectiva actividad no debe ser objeto de gravamen por la Hacienda pública. El propio destino o asignación de los recursos económicos de que sean titulares estas entidades es causa suficiente para fundamentar exoneraciones o inmunidades por los tributos que en otro caso serían exigibles⁴¹.

Así, pues, parece opinión mayoritaria la de los que consideran que, ante la evidente falta de capacidad contributiva que se aprecia en los bienes y rentas eclesiales, su tratamiento fiscal cabe ser el de la «no sujeción». En otros casos, COLMENAR y STAMPA, LEJEUNE, ALBIÑANA, EUSEBIO GONZÁLEZ o MARTÍN DE AGAR.

Dicho esto, quisiera poner de relieve cómo se estructura para la doctrina el régimen tributario de la Iglesia católica en el A.A.E.

⁴¹ Entiende PANIZO que el hecho de que una institución como la Iglesia detente los medios precisos para la consecución de un fin no justifica en términos absolutos su tratamiento específico dentro del actual sistema tributario, sino más bien la naturaleza del fin que el sujeto persiga con su actuación. El tributo se configura en la actualidad en función del hipotético servicio que el ente exento puede prestar al colectivo social. Pues bien, en los que las funciones reguladoras de tipo económico prevalecen sobre los puros criterios de justicia distributiva puede acontecer que se exima de gravamen lo que siendo justo que satisfaga el impuesto se reputa útil que no lo haga por entender que la fracción de riqueza que no se entrega al fisco puede prestar a la comunidad un servicio más alto. Dicho esto, resulta patente que la actividad de la Iglesia se proyecta en la realidad con toda la significación propia de un servicio social redundante en beneficio de la comunidad. *Régimen financiero y tributario de la Iglesia católica*, cit., págs. 188-189.

Para EUSEBIO GONZÁLEZ la razón motivadora de la concesión de una exención, a la Iglesia como a cualquier otra entidad, se encuentra en la existencia de una capacidad contributiva insuficiente o en razones de política social. De manera que cuando no concurren ni una ni otra circunstancia, la Iglesia debe quedar sometida al régimen tributario común. Circunstancia que, desde luego, se produce cuando la Iglesia actúa en el tráfico jurídico como un sujeto económico más y, en general, siempre que el gravamen no responda al principio de la capacidad de pago, sino al del beneficio, lo que normalmente sucede en materia de tasas. *Régimen fiscal y subvenciones a la Iglesia católica*, cit., pág. 298.

Para un sector —ECHEVARRÍA, LLAMAZARES, PANIZO, GOZÁLEZ DEL VALLE, FORNÉS— se estructura en torno a:

1. Supuestos de no sujeción.
2. Supuestos de exención.

En el primer caso, al delimitar estos supuestos el Acuerdo alude al objeto (bien o actividad no sujeto a tributación) sin hacer ninguna referencia al sujeto titular de esos bienes o de esas actividades.

En el segundo, para delimitar su ámbito se utilizan dos puntos de referencia: la calidad de los titulares de los bienes o actividades sujetas a tributación y el destino de esos bienes y de esas actividades.

Para otro sector doctrinal —COLMENAR y STAMPA, FERNÁNDEZ CORONADO—, en torno a tres grandes apartados. A saber:

1. Supuestos en los cuales no se origina obligación de contribuir con carácter absoluto.
2. Supuestos calificados de exenciones en los que, pese a haber sido realizado el hecho imponible, se declara en qué ocasiones no existe obligación tributaria.
3. Ciertos beneficios fiscales para los entes eclesiásticos que no tienen naturaleza eclesial: otras asociaciones y las entidades eclesiásticas.

Y, por último, los que consideran —DE LUIS— que el Acuerdo distingue cuatro situaciones diferentes. Esto es:

1. Supuestos de no sujeción.
2. Supuestos de exención.
3. Supuestos de tributación conforme al régimen general.
4. Asimilación a las entidades sin fin de lucro y a las entidades benéficas privadas.

También se han ocupado los autores de la contradicción observada entre los artículos IV y V del A.A.E., en los que se regulan las exenciones fiscales para los diversos entes que forman parte de la composición de la Iglesia católica. Todos han puesto de manifiesto esta contradicción —COLMENAR y STAMPA, GONZÁLEZ DEL VALLE, DE LUIS, ECHEVARRÍA, IBÁN, LLAMAZARES, EUSEBIO GONZÁLEZ, entre otros— y es de hacer notar que la solución a la que había llegado la doctrina ha sido la que ha adoptado el legislador.

En efecto, una lectura por separado de los artículos citados —decían— lleva a ciertas situaciones un tanto incomprensibles que podría hacer pensar que las entidades mencionadas en el artículo IV —de mayor rango— gozarían de menos beneficios y exenciones que las descritas en el artículo V. Dada la superioridad jerárquica de las entidades eclesiásticas del artículo IV, no es lógico que reciban un trato fiscal menos favorable que

las de menor rango y, por consiguiente, podrían acogerse cuando les conviniera a los beneficios previstos para las entidades benéficas si éstos fueran superiores a los concedidos en el artículo IV ⁴².

Para GONZÁLEZ DEL VALLE la diferencia entre uno y otro régimen reside principalmente en que las exenciones correspondientes a las personas jurídicas de la primera categoría viene establecido bilateralmente y el Estado no puede modificarlo de forma unilateral. Por el contrario, el régimen al que están sometidas las personas del artículo V puede ser modificado unilateralmente por el Estado. Este se compromete únicamente a proporcionar los mismos beneficios fiscales que a las entidades sin fin de lucro o de carácter benéfico; pero puede establecer para todas ellas el régimen que estime más conveniente.

También IBÁN trata de justificar la diferencia de tratamiento. Dice que el esquema de ventajas previstas para la Iglesia católica parece apoyarse en dos pilares. Uno, la titularidad claramente eclesiástica de los bienes o actividades que disfrutan de la exención. Y dos, el destino claramente «religioso» de dichos bienes y actividades.

Por eso tal vez —considera el citado autor— se justifique que las entidades y asociaciones no mencionadas en el artículo IV reciban un tratamiento fiscal distinto. El no dar el mismo trato a las entidades del artículo IV entiende IBÁN que, o bien se justifica sobre la base del temor al fraude de ley, o bien supone una cierta quiebra de los principios inspiradores del sistema. Lo coherente sería —dice— que una fundación eclesiástica que se dedique a la realización de actividades religiosas recibiese el mismo trato fiscal que los entes mencionados en el artículo IV.

Sea como fuere, lo cierto es que la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 29 de julio de 1983 ⁴³ viene a decir expresamente que las Asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el artículo IV disfrutarán, en todo caso, de los mismos beneficios fiscales que las entidades a que se refiere el artículo V. Con tan disposición el legislador ha resuelto las dudas planteadas, aceptando, como decía, el criterio doctrinal mayoritario.

Finalmente podríamos decir con GONZÁLEZ ARMENDIA que quizás, con una valoración de futuro más que de presente, la colaboración económi-

⁴² COLMENAR y STAMPA están de acuerdo en el planteamiento del problema, pero no en la clasificación de las entidades de los artículos IV y V por su mayor o menor jerarquía. Las del artículo IV —dicen— no es que tenga una superior jerarquía, es que «son», es que «forman», es que «constituyen» la realidad visible de la Iglesia. Las entidades a que se refiere el artículo V son entidades eclesiásticas, pero no forman parte de la persona misma de la Iglesia. Sin embargo, esta argumentación implicaría una contradicción sin explicación lógica. Ello obliga a reconsiderar la interpretación que una primera lectura poco meditada ha podido suscitar el artículo IV. Y la solución viene dada por la aplicación de una sencilla interpretación sistemática del Acuerdo: los artículos del mismo no son departamentos estancos e incommunicados entre sí. Por el contrario, responden a una única finalidad. *Tributación eclesiástica*, cit., pág. 21.

⁴³ B.O.E. de 8 de agosto.

ca «indirecta»⁴⁴ del Estado para con las confesiones religiosas llegue a convertirse en el núcleo principal de la cooperación estatal en el campo económico. Si se tiene en cuenta —dice el citado autor— el texto y la estructura del Acuerdo y el interés de las confesiones acatólicas más representativas, parece que la colaboración «directa» está ideada como transitoria, de forma que desaparezca en el tiempo. En cambio, la «indirecta» demuestra un carácter de permanencia y su justificación dentro de un Estado concebido como neutral ante lo religioso es mucho más sencilla.

V. REFERENCIA A OTRAS CONFESIONES RELIGIOSAS

A) Régimen financiero

Poco se ha podido decir respecto al tema que nos ocupa en relación con las confesiones religiosas no católicas. Sin embargo, el 21 de febrero de 1990 puede suponer un hito importante en nuestra historia al firmar el Gobierno español sendos acuerdos con protestantes y judíos a tenor de lo previsto en el artículo 7 de la Ley Orgánica de Libertad religiosa, y con el fundamento constitucional del artículo 16, 3. Hasta ese momento la doctrina había dicho lo que trataré de exponer a continuación.

Los autores —REINA, IBÁN, GONZÁLEZ DEL VALLE, GOTI, FERNÁNDEZ CORONADO, LLAMAZARES, GONZÁLEZ ARMENDIA, entre otros— se hacen eco de la gran diferencia de trato que de hecho ha existido entre la confesión católica y las restantes confesiones religiosas. Pero de los nuevos principios constitucionales e incluso del A.A.E., se derivarán consecuencias para otras confesiones si se quiere que el nuevo sistema sea coherente con los principios de libertad e igualdad religiosas.

Estos nuevos principios constitucionales exigen que el sistema se ha-

⁴⁴ Los autores suelen referirse a «financiación indirecta» para indicar la cooperación del Estado en materia económica representada por beneficios tributarios. Dice IBÁN al respecto que si cuando la doctrina analiza la ayuda económica que el Estado presta a las confesiones religiosas resulta infrecuente el que ésta incluya en la misma la no percepción por el Tesoro Público de determinados tributos como consecuencia de exenciones fiscales a las confesiones, lo que resulta absolutamente insólito es que incluya dentro de tal ayuda lo que probablemente constituye la mayor parte de la misma y que el citado autor denomina «financiación indirecta». El capítulo fundamental es el integrado por remuneraciones, a cargo de los Presupuestos Generales del Estado, de aquellos que realizan una actividad claramente conducente a la consecución del fin propio o de una confesión religiosa. Cita, entre otros, los siguientes ejemplos. Funcionarios públicos que integran los Cuerpos de capellanes de los tres Ejércitos, o el de Capellanes de Prisiones o de Beneficencia. Tampoco es escaso el número de aquellos que están ligados con una relación funcional y cuya actividad exclusiva es la impartición de la enseñanza de la religión en centros docentes públicos. Igualmente, aquellos que realizan esas mismas labores asistenciales o docentes no vinculados funcionalmente, pero sí contractualmente. Ayudas a los Seminarios de la Iglesia católica; profesores que destinan únicamente una parte de su tiempo a la docencia de la enseñanza de la religión, etc. *Lecciones de Derecho eclesiástico*, cit., págs. 225-226.

ga extensivo a los no católicos, o dicho con mayor precisión, exigen que la posibilidad de su utilización sea la misma para todas las confesiones. En definitiva, se hace necesario que también los acatólicos tengan la oportunidad, en tanto que iguales titulares de un mismo derecho de libertad religiosa de acogerse al nuevo sistema, con independencia de que luego decidan no hacer uso del mismo por considerarlo contrario a su configuración. Como dice FERNÁNDEZ CORONADO lo que no tendría sentido es que el Estado cercenara *a priori* esa posibilidad, supliendo la voluntad de individuos y confesiones, una vez que se asume un compromiso derivado del Acuerdo ⁴⁵.

Pero lo cierto es —indica la citada autora— que estas otras iglesias no plantean el problema financiero porque no desean un sistema directo de aportación económica por parte del Estado. Parten de la base de la autofinanciación y, en consecuencia, no admiten financiación estatal ni mediante dotación general consignada en los Presupuestos Generales del Estado ni mediante subvención a áreas concretas y particularizadas.

Tampoco quieren —dice— una cooperación indirecta activa, cual sería la exacción fiscal con participación de las estructuras estatales, y ello, fundamentalmente por las consecuencias que en la historia ha tenido para algunas confesiones la participación del Estado en la recaudación del impuesto religioso. Por tanto, las confesiones no católicas entienden la cooperación económica como una colaboración indirecta de carácter pasivo —no sujeción tributaria, exenciones fiscales, beneficios fiscales— tratando de mantener, dentro de los límites legales, la mayor independencia posible respecto al Estado.

También IBÁN pone de relieve cómo las confesiones religiosas acatólicas manifiestan su descontento con el sistema del impuesto sobre la base de que tal sería un modo de confeccionar una lista de los miembros de las mismas que luego podría ser utilizada con fines persecutorios. Sin poner en duda la sinceridad de estas afirmaciones —dice IBÁN— cree que no se puede dejar de lado otro aspecto de suma importancia. Es este. La percepción de una ayuda por parte del Estado, o al menos utilizando los medios facilitados por aquél, supone, cuando menos, una apariencia de pérdida de independencia. Puede ser ventajoso asumir tal riesgo si la ayuda es significativa, pero parece claro que una ayuda proporcional al número de miembros de la confesión no católica en España será mínima y por tanto no compensará perder independencia.

⁴⁵ Señala GOTI que la Ley Orgánica de libertad religiosa no determina hasta dónde puede llegar la amplitud de los acuerdos con las confesiones acatólicas. Falta historia al respecto y además, el que se trate de asociaciones que tienen plenamente estructuradas las formas de ingresos y la voluntad de éstas de colocarse con la mayor independencia posible respecto del Estado, ha hecho decir que estas confesiones no son partidarias de una cooperación directa, aunque sí admitirían las exenciones fiscales que el ordenamiento jurídico prevé para las entidades sin fin de lucro y demás de carácter benéfico. *Los acuerdos con las confesiones religiosas*, cit., pág. 253.

Pues bien, estas consideraciones deben estimarse acertadas a la vista de las noticias de prensa que han dado a conocer la firma de acuerdos con confesiones no católicas⁴⁶. En ellas se pone de manifiesto que, efectivamente, en concreto protestantes y judíos no han querido participar en la signación tributaria y han pedido otra fórmula de colaboración económica distinta. Concretamente la desgravación de los donativos que puedan recibir tanto de sus fieles como de instituciones financieras; esto quedará reflejado en la próxima Ley tributaria según el acuerdo alcanzado. Protestantes y judíos —que cuentan con 60.000 y 15.000 miembros activos según «El País»—, han optado por el sistema de desgravaciones por entender que un Estado aconfesional debe valorar el aspecto religioso, pero no subvencionarlo. No se puede admitir —en palabras del protestante CARDONA— que un Estado destine dinero de todos los ciudadanos a financiar confesiones por encima de las creencias de las personas. Además, toda iglesia que recibe dinero del Estado está comprometida con el Estado.

B) Régimen tributario

Pone de relieve la doctrina las escasas previsiones normativas en materia fiscal para las confesiones religiosas acatólicas. Tras la Constitución de 1979 —dice GONZÁLEZ DEL VALLE— y en aplicación de los artículos 14 y 16, comenzó en algunas leyes tributarias a equipararse la Iglesia católica a las restantes confesiones legalmente reconocidas, a efectos fiscales. Pero en muchas ocasiones el legislador se olvida de efectuar expresamente esta equiparación, especialmente cuando se limita a señalar con carácter genérico que se respetarán los pactos internacionales suscritos por España en materia impositiva, pues tal declaración no beneficia a los no católicos.

El artículo 7, 2, de la Ley Orgánica de libertad religiosa prevé la posibilidad de que, en un acuerdo entre el Estado y la confesión, se puedan extender a la misma «los beneficios fiscales previstos en el ordenamiento jurídico general para las entidades sin fin de lucro y demás de carácter benéfico». Constituye, por tanto —FERNÁNDEZ CORONADO— un punto básico que habrán de recoger obligatoriamente los futuros acuerdos. Esos beneficios fiscales —dice GONZÁLEZ ARMENDIA— tendrán que formar parte del «contenido mínimo» de la colaboración estatal indirecta.

⁴⁶ Estas noticias de prensa son los únicos datos de los que disponemos hasta el momento: diario *El País*, 22 de febrero de 1990; diario *Ya*, de 22 de febrero de 1990; diario *ABC*, de 22 de febrero de 1990.

Los Acuerdos fueron suscritos por el Ministerio de Justicia, a cuya cabeza estaba el Ministro ENRIQUE MÚGICA, y las federaciones de entidades religiosas evangélicas, representadas por JOSÉ CARDONA, Secretario ejecutivo, y de las comunidades israelíes, representadas por SAMUEL TOLEDANO, Secretario General. Tales acuerdos, todavía no definitivos, deberán ser aprobados por el Consejo de Ministros y por el Parlamento.

ta, aunque si las confesiones acatólicas desean concertar una colaboración con la amplitud de la pactada por el Estado con la Iglesia católica en el A.A.E. habrá de reconocérsela por imperativo del principio de igualdad⁴⁷.

No estoy de acuerdo con esta opinión de GONZÁLEZ ARMENDIA, pues una correcta interpretación del principio de igualdad, tal como ha puesto ya de manifiesto la mayor parte de la doctrina, conduce a una igualdad de proporcionalidad. Por eso, la amplitud de la colaboración dependerá de las características de cada confesión. Entiendo que el principio de igualdad se respeta cuando a todas las confesiones se les da la posibilidad de obtener colaboración del Estado de acuerdo con sus peculiaridades, pero esa colaboración no tiene por qué ser cuantificada de forma idéntica para todas ellas.

En concreto se pregunta GONZÁLEZ DEL VALLE si esos beneficios son inferiores a los que disfruta la confesión católica como consecuencia de los acuerdos que median entre el Estado y la Santa Sede. Entiende que no, por lo siguiente. Efectivamente el Acuerdo divide a las personas jurídicas eclesiásticas en dos categorías: las del artículo IV y las del artículo V. Respecto a estas últimas el texto se limita a equipararlas a los beneficios fiscales previstos para las entidades sin fin de lucro y demás de carácter benéfico privado. Por tanto, por lo que se refiere a las personas del artículo V la equiparación católica-no católica es completa, con la única diferencia de que para las católicas hay una remisión general y para las no católicas se enumera caso por caso. Incluso esa equiparación se extiende también a las personas mencionadas en el artículo IV en virtud de la Orden de 29 de julio de 1983.

Los problemas surgen —tal como pone de relieve IBÁN— a la hora de regular en las concretas leyes esos beneficios caso por caso. Así por ejemplo, la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades de 1978 con-

⁴⁷ También GONZÁLEZ ARMENDIA dice que el contenido mínimo de la colaboración estatal indirecta con las confesiones acatólicas aparece formulado en el artículo 7.2 de la Ley Orgánica de Libertad Religiosa. Pero, además, siguiendo la pauta que el A.A.E. ofrece en el artículo V, los beneficios de que gocen esas confesiones serán los que el ordenamiento tributario del Estado reconoce a las entidades sin fin de lucro y demás de carácter benéfico-privadas. Menciona los previstos en:

- artículo 5.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades;
- artículo 19 del Texto Refundido del Impuesto de Sucesiones;
- artículo 48, I, A), b), del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados;
- artículo 8.4 del Texto Refundido de la Contribución Territorial Urbana;
- artículos 8.1.8.º; 8.1.9.º; 8.1.12.º de la Ley reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido;
- artículo 5 de la Ordenanza General del Impuesto sobre el Incremento del valor de los terrenos;
- artículos 9 y 12.1 de la Ordenanza Fiscal reguladora del Impuesto Municipal sobre Solares.

Colaboración económica del Estado español con las confesiones religiosas: contenido «mínimo» de la vertiente «indirecta», cit., págs. 517-519.

cedía, en plano de igualdad con la Iglesia católica la exención de tal tributo para «las asociaciones confesionales legalmente reconocidas» (artículo 5, 2, b). Sin embargo, el Reglamento del Impuesto aprobado por Real Decreto de 15 de octubre de 1982 establece que esa exención queda reservada a «las asociaciones confesionales no católicas legalmente reconocidas con las que se establezcan acuerdos de cooperación a que se refiere el artículo 16 de la Constitución Española» (art. 30, 1). Ante tal situación IBÁN denuncia dos aspectos importantes. Primero: el desconocimiento de la más elemental legislación por la Administración porque la alusión a unos hipotéticos acuerdos de cooperación a que se refiere el artículo 16 de la Constitución es falsa, pues en ese precepto no hay ninguna referencia a esos acuerdos. Segundo: la falta de respeto de la Administración a la ley dado que el Reglamento del impuesto supone evidente restricción a la exención, y un Real Decreto —que es el rango del Reglamento— no puede modificar una ley.

Del régimen fiscal de las confesiones religiosas en nuestro ordenamiento, LLAMAZARES pone de relieve dos cosas. Por un lado el fundamento de la equiparación y procedimiento de extensión del beneficio a todas las confesiones. De otro, la exigencia de la firma de acuerdos para beneficiarse de las exenciones tributarias.

Respecto al primer aspecto mencionado dice el citado autor que las entidades benéficas y sin ánimo de lucro realizan actividades que tienen por finalidad la consecución de objetivos estatales y, por tanto, colaboran con el Estado, lo que justifica su equiparación fiscal con éste y con las entidades públicas. Pero la equiparación a las entidades benéficas y sin ánimo de lucro de las confesiones religiosas que realizan actividades de carácter estrictamente religioso —no plantea problemas su aplicación a otro tipo de actividades caritativas, asistenciales o educativas— vulneraría principios constitucionales. Esa equiparación implicaría necesariamente un juicio de valor del Estado sobre lo religioso con violación del principio de neutralidad e incluso del principio de separación entre la Iglesia y Estado, por considerar éste a las actividades religiosas en cuanto tales como parte de las tareas propias. Exención fiscal sí —dice—; equiparación desde ese punto de vista, también. Pero por razones diferentes. La exención viene exigida por los principios de igualdad y libertad y por el principio de cooperación que en ellos tiene su fundamento. Pero la equiparación de razones y de fundamento de tal excepción está impedida por el principio de laicidad.

Por lo que se refiere al segundo aspecto —el de la exigencia de que se hayan firmado acuerdos con el Estado— LLAMAZARES dice que no se trata de una exigencia sin mayores consecuencias. Para poder ser sujetos de acuerdos deberán haber alcanzado «notorio arraigo» en España, determinable según el ámbito de implantación y el número de miembros. Por

tanto, quedarán excluidos de los beneficios fiscales todos los que no cumplan estos requisitos.

LLAMAZARES entiende que todo es consecuencia de una errónea interpretación de la relación entre el principio de cooperación del artículo 16, 3, y los posibles acuerdos entre el Estado y las confesiones religiosas a que se refiere el artículo 7 de la Ley Orgánica de libertad religiosa. Esos acuerdos son uno de los posibles mecanismos de cooperación, pero no el único. Del artículo 16, 3, no puede deducirse que esa cooperación tenga que instrumentalizarse necesariamente por vías de acuerdos. Ni los acuerdos son la única forma de encauzar e institucionalizar la cooperación, ni el Estado está obligado, siempre que se cumplan las condiciones requeridas por las confesiones, a firmar el acuerdo. La cooperación puede tener lugar por decisión unilateral del Estado cuando así lo demanda la defensa y promoción de los derechos de igualdad y de libertad religiosa de los ciudadanos. No parece compatible con el principio de igualdad que a las confesiones se les exija cumplir condiciones que no se les exigen a otras entidades benéficas o sin ánimo de lucro para hacerlas beneficiarias del mismo trato fiscal⁴⁸.

Al margen de estas consideraciones creo que es interesante dejar constancia de que los acuerdos alcanzados entre el Estado y protestantes y judíos recogen la aplicación de todos los beneficios económicos de que gozan los católicos. Por tanto, y de momento, la extensión de los beneficios fiscales se sigue haciendo depender de la existencia de acuerdos con el Estado.

En cualquier caso, estos acuerdos ponen fin a una situación de discriminación a la que estaban sometidas las confesiones no católicas, extendiéndoles la ayuda que reclama el principio de igualdad y valorando específicamente las peculiaridades de estas iglesias para darles el trato apropiado. Parece que pronto estos acuerdos se firmarán también con los musulmanes.

⁴⁸ En este sentido, también GONZÁLEZ DEL VALLE dice que para una más efectiva aplicación del principio de no discriminación entre las confesiones, debería establecerse como principio general que todas ellas gozan de los mismos beneficios fiscales que las entidades sin fin de lucro y demás de carácter benéfico, sin necesidad de acuerdo. En tal caso, todas las confesiones tendrían de hecho un trato igual en tema de exenciones. *Derecho eclesiástico*, cit., pág. 192.