

EUSEBIO GONZALEZ

## REGIMEN FISCAL Y SUBVENCIONES A LAS INSTITUCIONES DE LA IGLESIA CATOLICA \*

### 1. INTRODUCCION

Han pasado cien años largos desde que Piernas Hurtado señalara que unos de los aspectos fundamentales a destacar en las relaciones económicas entre la Iglesia y el Estado era la consideración de las ayudas que éste presta a aquélla como un auxilio, en razón de que «cumplen las religiones un fin social tan atendible para el poder público, como los otros en que se desenvuelve la vida humana, y tienen, por consiguiente, un derecho incuestionable a la subvención»<sup>1</sup>. La afirmación no por vieja es menos cierta, y el paso de los años se ha limitado a alterar algunos elementos de su redacción gramatical, poniendo especial énfasis en el carácter público del fenómeno religioso y, por tanto, en la obligación que pesa sobre el Estado moderno de potenciar el desarrollo de todos los bienes culturales de los ciudadanos, incluido, desde luego, entre ellos el bien o virtud de la religión.

Esta obligación del Estado con relación a las diversas confesiones religiosas no menoscaba la posición preminente del derecho del Estado

---

\* Con éste y el siguiente artículo terminamos la publicación de las ponencias del II Simposio Hispano-Alemán sobre *Constitución y Acuerdos Iglesia-Estado*. Cf. EE 63 (1988) 63 y 313 y EE 62 (1987) 257-258 y 498.

<sup>1</sup> Cf. *Tratado de Hacienda Pública*, II, Madrid 1885, p. 189. Con posterioridad, E. GONZÁLEZ, *El Patrimonio eclesiástico ante el ordenamiento tributario español*, y E. LEJEUNE, *Los problemas financieros y tributarios de la Iglesia a la luz de la Constitución española*, ambos en XVI Sem. Esp. Der. Can.; A. ARZA, *Principios y sentido del Acuerdo sobre asuntos económicos*, en *Los acuerdos entre la Iglesia y España*, Madrid 1980, p. 590-591; y J. M. BENEYTO, *Comentario al art. 16 de la Constitución*, en *Comentarios a las leyes políticas*, II, Madrid, p. 336.

respecto a las distintas Iglesias. En efecto, como con precisión advierte Scheuner, sea cual fuere la postura de la Iglesia acerca de su situación frente al Estado, éste tiene asegurado a través del derecho positivo la última palabra acerca de su limitación<sup>2</sup>. De aquí que si se desea que el Estado respete la autonomía de las distintas Iglesias y este deseo debe ser dotado de las correspondientes garantías formales, es absolutamente imprescindible su recepción, al menos a nivel de principios generales, en el texto constitucional. Se trata del tema de la garantía constitucional, ampliamente desarrollado por las doctrinas alemana (Heckel, Listl, Scheuner) y española (Alzaga, Beneyto, Serrano), con ocasión de los respectivos comentarios a los arts. 4 GG y 16 CE, y que algún autor ha tratado deresolver de forma más modesta, pero quizá también más expeditiva, mediante la simple posibilidad de acceso de la Iglesia católica a la vía contencioso-administrativa<sup>3</sup>.

El art. 16 CE es, como tendremos ocasión de ver, con más detenimiento seguidamente, el precepto que nuestra norma fundamental consagra a garantizar la libertad religiosa y de culto. Libertad religiosa que, como acertadamente ha puesto de relieve Beneyto, no debe ser entendida como una libertad «frente al Estado», sino «en el Estado»<sup>4</sup>. Es decir, el principio de neutralidad ideológica de los poderes públicos, que sin duda constituye uno de los fundamentos del Estado moderno, no es sinónimo de irreligiosidad y ni siquiera exige una separación —en el sentido de exclusión— de la Iglesia y el Estado; es más, nada se opone a la coexistencia armónica del principio de neutralidad y ciertas formas de cooperación entre la Iglesia y el Estado. Un entendimiento moderno del principio de neutralidad ideológica se apoya en dos consideraciones básicas: primera, que el Estado no puede vincularse a ninguna religión determinada; segunda, que el Estado debe cumplir en este terreno con esmero exquisito las exigencias derivadas del principio de igualdad.

De lo anterior deriva la conexión esencial entre los principios constitucionales de libertad religiosa e igualdad y, en ese contexto, la consideración no beligerante, sino positiva de dicha libertad, mediante el desarrollo por parte del Estado de las condiciones que hagan posible el

---

<sup>2</sup> Cf. *Las Iglesias y la Ley Fundamental de Bonn*, en *Constitución y relaciones Iglesia-Estado en la actualidad*, Salamanca 1978, p. 32.

<sup>3</sup> Cf. M. BAENA DEL ALCÁZAR, *Problemática y contenido de una auténtica garantía de la libertad religiosa individual y de la independencia de la Iglesia ante la Constitución Española*, en *Constitución y relaciones Iglesia-Estado*, cit.

<sup>4</sup> Cf. J. M. BENEYTO, o.c., p. 335ss., con especial referencia al principio de neutralidad ideológica como fundamento del Estado moderno; y J. A. ALONSO, *El derecho a la libertad religiosa en la Constitución Española de 1978*, art. 16: *Rev. Fac. Der. Univ. Comp.* 2 (1979) 243 y 250-251.

ejercicio efectivo de los derechos y libertades individuales (art. 9.2 CE). Lo cual, en el ámbito que ahora nos movemos, se traduce en la expresa aceptación por el art. 16.3 CE del principio de cooperación entre los poderes públicos y las distintas confesiones religiosas<sup>5</sup>.

Los Acuerdos de 1979 y la LO de Libertad Religiosa de 1980 no han podido alterar, como es obvio, el armazón constitucional descrito. Los principios de neutralidad estatal, carácter público del fenómeno religioso y colaboración entre la Iglesia y el Estado, que dentro de nuestro ordenamiento han de ser interpretados a la luz del principio fundamental de libertad religiosa, han sido recogidos en los Acuerdos sobre Asuntos Jurídicos y Asuntos Económicos<sup>6</sup>.

Por lo que se refiere al principio de colaboración en particular, también expresamente recogido en la LO de Libertad Religiosa de 1980 (art. 7.º), de un lado su constitucionalización supone una expresa aceptación del valor social del fenómeno religioso, de otro exige cierto tipo de ayudas para todas aquellas confesiones religiosas que cumplan determinados requisitos<sup>7</sup>. Estas ayudas suelen clasificarse en dos grandes grupos: a) directas, consistentes fundamentalmente en subvenciones; y b) indirectas, constituidas básicamente por exenciones. Unas y otras pueden ser generales o especiales, en razón de que se otorguen a la confesión religiosa de que se trate como a cualquier otra asociación que cumpla análogos fines o actividades; o de que su atribución venga presidida por las especiales características del sujeto beneficiario<sup>8</sup>.

La posición de la Iglesia católica sobre estas cuestiones se centra, como no podía ser menos, en la defensa a ultranza de su autonomía frente al Estado, dentro del pleno respeto a los principios de libertad religiosa y de igualdad «ante» y «en» la ley<sup>9</sup>. Pero esa autonomía sólo puede ser plena en el ámbito que es propio de la religión (creencias, culto, apostolado y organización interna), estando sometida en todo lo concier-

---

<sup>5</sup> Sobre este punto, además de las obras previamente citadas de J. A. ALONSO, J. M. BENEYTO y GARRIDO FALLA, cf. la excelente monografía de A. VIANA, *Los acuerdos con las confesiones religiosas y el principio de igualdad*, Pamplona 1985, p. 106ss.

<sup>6</sup> Cf. J. M. BENEYTO, o.c., p. 336ss., y A. VIANA, o.c., p. 116ss., 127ss. y 185ss.

<sup>7</sup> Además de los estudios de carácter general de SCHEUNER Y LISTL, previamente citados, cf. A. ARZA, o.c., p. 593ss.; J. M. BENEYTO, o.c., p. 350ss. y 367ss.; y A. VIANA, o.c., p. 119-138.

<sup>8</sup> Cf. el Preámbulo del Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado español y la Santa Sede y los arts. II.4 y IV.2 del propio Acuerdo.

<sup>9</sup> Cf. P. J. VILADRICH, *Los principios informadores del derecho eclesiástico español*, en *Derecho eclesiástico del Estado español*, Pamplona 1983, p. 169ss.; y A. VIANA, o.c., p. 105ss.

te al orden temporal —como cualquier otra asociación— al ordenamiento estatal <sup>10</sup>.

## 2. LA APORTACION ECONOMICA DEL ESTADO ESPAÑOL A LA IGLESIA CATOLICA

Puede muy bien decirse que la historia de las aportaciones económicas del Estado español a la Iglesia católica es la historia de las relaciones entre la Iglesia y el Estado en nuestra patria <sup>11</sup>. En el pasado esas aportaciones se basaron fundamentalmente en tres títulos o motivos: 1.º, como subvención o auxilio del Estado a la esfera religiosa, entendida ésta como un fin social tan atendible por el poder público como los restantes en que se desenvuelve la vida humana; 2.º, como compensación por el diezmo suprimido; y 3.º, como indemnización por los bienes desamortizados. Pero en la actualidad, «dado el espíritu que informa las relaciones entre la Iglesia y el Estado, en España resulta necesario dar nuevo sentido tanto a los títulos de la aportación económica como al sistema según el cual dicha aportación se lleve a cabo <sup>12</sup>.

Del régimen de dotación del Estado español a la Iglesia católica, idealdo en sustitución del sistema anterior, trataremos en el epígrafe siguiente, pero por lo que se refiere al «espíritu» que informa las relaciones Iglesia-Estado, que es lo que obliga a dar un «nuevo sentido» tanto a los títulos de la aportación económica como al sistema, el «Preámbulo» del Acuerdo Económico ofrece un excelente principio orientador al intérprete: «el Estado no puede ni desconocer ni prolongar indefinidamente obligaciones jurídicas contraídas en el pasado». Es decir, el espíritu informador de las relaciones Iglesia-Estado, al menos hasta 1982, fue no sentirse vinculados por la situación inmediatamente anterior, pero sin tratar de hacer tabla rasa respecto a ese pasado inmediato, pues es evidente que entre los títulos o motivos habitualmente utilizados para justificar las aportaciones económicas del Estado a la

<sup>10</sup> Cf. U. SCHEUNER, o.c., p.34; y M. MIER, *El impuesto de sociedades: su aplicación a la Iglesia católica*, XIX Sem. Esp. Der. Can., p. 351ss.

<sup>11</sup> El interesado en profundizar en los aspectos de Derecho comparado y antecedentes de este tema, puede consultar L. PÉREZ MIER, *Sistemas de dotación de la Iglesia católica*, Salamanca 1949; J. M. PIÑERO, *La sustentación del clero*, Sevilla 1963; y A. MOSTAZA, *Sistemas estatales vigentes de dotación a la Iglesia católica: Estudios Eclesiásticos* 52 (1977).

<sup>12</sup> Preámbulo del Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado español y la Santa Sede de 1979.

Iglesia, ni todos tienen la misma entidad ni todos pueden ser mantenidos en la actualidad con análogo fundamento<sup>13</sup>.

En efecto, de los tres títulos o motivos mencionados, sólo el señalado en primer lugar, esto es, el servicio a los ciudadanos para desarrollar su dimensión religiosa, puede ser considerado en la actualidad causa suficiente para justificar una aportación extraordinaria del Estado a la Iglesia. Respecto a las restantes contribuciones de la Iglesia a la sociedad civil (docentes, benéficas, asistenciales, etc.), nadie puede dudar que en este terreno la Iglesia ha de presentarse como un sujeto capaz de derechos y obligaciones que exige, al menos, un tratamiento jurídico análogo al dispensado a cualquier otra entidad o asociación que opere en ese ámbito sin ánimo de lucro.

En cualquier caso, no debe perderse de vista que incluso al desarrollar lo que hemos denominado dimensión religiosa del hombre, se está también favoreciendo el desarrollo de virtudes fundamentales para la convivencia cívica, tales como la justicia, la laboriosidad, la lealtad, la comprensión, etc. Virtudes frente a las que ni siquiera un Estado laico puede permanecer indiferente.

El marco en el que se desenvuelven las razones de la oportunidad o conveniencia de una aportación económica del Estado a la Iglesia ha quedado básicamente delineado. La aconfesionalidad del Estado no significa, en nuestros días ceguera, y mucho menos beligerancia, frente a la dimensión religiosa del hombre; y un entendimiento positivo del principio de libertad religiosa aconseja, de un lado, favorecer lo que contribuya a su desarrollo y, de otro, por exigencia del principio de igualdad, aplicar a todas las confesiones religiosas existentes dentro del Estado análogos criterios de protección o favor. Idea que en los ordenamientos contemporáneos más evolucionados se recoge dentro del denominado principio de colaboración<sup>14</sup>.

Este principio también parece haber sido tomado en consideración por la Constitución española, cuando en su art. 16.3 establece: «Los poderes públicos tendrán en cuenta las creencias religiosas de la sociedad

---

<sup>13</sup> Cf. T. G. BARBERENA, *Las subvenciones económicas a la Iglesia*, Salamanca 1974; A. MOSTAZA, o.c. (nota 11), p. 246ss.; C. ALBIÑANA, *La financiación de las Iglesias*: Rev. Esp. Der. Fin. (1977) 336-337; M. BAENA DEL ALCÁZAR, o.c. (nota 3), p. 61; A. ARZA, (o.c. nota 1); y C. CORRAL, *La dotación estatal española*, en XIX Sem. Est. Der. Can., Salamanca 1985, p. 306ss.

<sup>14</sup> Cf. J. LISTL, *La garantía constitucional y la aplicación práctica del derecho individual de libertad religiosa, así como la libertad de las Iglesias al amparo de la Ley Fundamental en la R. F. de Alemania*; y J. ISENSEE, *La financiación de la misión de las Iglesias en la República Federal de Alemania*, en *Constitución y relaciones Iglesia-Estado en la actualidad*, o.c. (nota 2).

española y mantendrán las consiguientes relaciones de cooperación con la Iglesia católica y demás confesiones»<sup>15</sup>. Cooperación que el art. II, 1) del Acuerdo sobre Asuntos Económicos desarrolla de un modo más explícito en los siguientes términos: «El Estado se compromete a colaborar con la Iglesia católica en la consecución de su adecuado sostenimiento económico, con respeto absoluto del principio de libertad religiosa.» Dicho de otro modo, como consecuencia de un entendimiento positivo del principio de libertad religiosa, el Estado considera conveniente o necesario allanar a sus ciudadanos las dificultades que puedan encontrar en el libre ejercicio de sus creencias religiosas. En el desarrollo de esta labor de cooperación o auxilio, que no debe entenderse como sustitutiva y mucho menos excluyente del propio esfuerzo, los poderes públicos deben moverse dentro del campo acotado por los principios de noconfesionalidad del Estado e igualdad de trato.

Una vez fijados los argumentos en favor del «porqué» de una aportación económica del Estado a la Iglesia, procede examinar el «cuánto» y el «cómo» de esa aportación. Del cómo nos ocuparemos en el epígrafe inmediato. Baste aquí decir, a título de avance, que habrá de ser un sistema que contemple una cantidad global, pues lo que se pretende favorecer es el fenómeno religioso en su conjunto y no una actividad religiosa determinada; y que a esa cantidad ha de llegarse a través de un sistema que tenga en cuenta la voluntad y capacidad económica de los llamados a colaborar<sup>16</sup>.

Precisar la cuantía de esa aportación es una operación mucho más delicada y compleja, porque al igual que sucede con cualquier actividad dirigida a cuantificar bienes inmateriales, el problema está, de un lado, en cómo valorar los obstáculos que entorpecen el ejercicio de la libertad religiosa a determinado grupo de creyentes (vista la dificultad desde los fieles) y, de otro, en cómo medir lo que de positivo se deriva para la comunidad civil de la labor desarrollada por la Iglesia (vista la contribución desde el Estado). De suerte que resulta en extremo comprometido reducir a cifras el volumen de una actividad que la Iglesia no puede medir y que incluso estaría dispuesta a realizar sin compensación alguna.

En estas circunstancias, la tesis de partir de una cifra próxima a la que actualmente consta en la Ley del Presupuesto es tan arbitraria como cualquier otra, pero tiene la ventaja de ser conocida y practicable,

---

<sup>15</sup> Cf. los comentarios previamente citados de este precepto a cargo de ALONSO DE ANTONIO, BENEYTO y GARRIDO FALLA.

<sup>16</sup> Cf. apartado 1 del *Protocolo Adicional* al Acuerdo sobre Asuntos Económicos y el comentario de A. ARZA, en *El sistema de aportación estatal*, cit., p. 616-617.

y cuenta además a su favor con la presunción de que de algún modo se ajusta a las necesidades reales.

### 3. SISTEMAS DE DOTACION DEL ESTADO A LA IGLESIA

Hasta el momento presente el hilo discursivo de este trabajo ha girado sobre dos ideas fundamentales, a saber: 1.ª, que el fenómeno religioso es un aspecto de la vida social, presidido por el principio de libertad de creencias, digno de protección por parte de los poderes públicos; y 2.ª, que en desarrollo de esa protección el Estado ha de moverse con tacto exquisito dentro de los límites marcados por los principios de no confesionalidad e igualdad de trato, circunstancias que la doctrina moderna resume en el principio de colaboración<sup>17</sup>.

El texto del art. II, 5) del Acuerdo sobre Asuntos Económicos pone sobre la mesa una nueva cuestión. Como se recordará, dicho precepto establece: «La Iglesia católica declara su propósito de lograr por sí misma los recursos suficientes para la atención de sus necesidades.» Y la pregunta surge de forma espontánea: ¿Debe la Iglesia tratar de cubrir por sí misma todas sus necesidades? No nos preocupa ahora el tema de si en realidad puede la Iglesia católica hacer efectivo ese propósito, porque el análisis va a desenvolverse en un plano puramente conceptual<sup>18</sup>.

Obsérvese, en primer lugar, que el precepto transcrito, después de recoger el propósito de autofinanciación de la Iglesia católica, establece la hipótesis de que ese propósito ha sido conseguido. Pero entonces, lejos de cesar la cooperación económica que el Estado presta a la Iglesia, ésta continuará prestándose de común acuerdo a través de «otros campos y formas de colaboración económica». De suerte que lo que cesa no es la cooperación económica, que expresamente se dice que continuará prestándose por otros caminos, sino «los sistemas de colaboración financiera expresada en los párrafos anteriores». Es decir, los sistemas de dotación presupuestaria global y de asignación de un porcentaje de la imposición sobre la renta o sobre el patrimonio neto. Es como si de lo que se pretendiera huir no fuera tanto de la cooperación económica del Estado a la Iglesia, cuanto de unas formas concretas (la actual y la inmediatamente prevista) de prestar esa cooperación.

<sup>17</sup> Cf. las obras previamente citadas de LISTL (p. 42ss.) y ARZA (p. 593ss.).

<sup>18</sup> Cf. L. DE ECHEVARRÍA, *Estructura del patrimonio eclesiástico*: Rev. Esp. Der. Can. (1950) 83; y A. MOSTAZA, o.c. (nota 11), p. 251ss.

En segundo término, si se acepta que la Iglesia al desarrollar la dimensión religiosa del hombre cumple también una labor de promoción humana de amplia trascendencia social, que indudablemente repercute en un incremento del bienestar común, no debe descartarse que el Estado, primer responsable de ese bienestar, compense de alguna forma el esfuerzo, derivado pero cierto, desplegado por la Iglesia en el ancho campo del desarrollo humano<sup>19</sup>.

Sin embargo, tanto el argumento de derecho positivo como el doctrinal, al relativizar la exigencia de que la Iglesia deba cubrir por sí misma todas sus necesidades, no deben apartarnos de lo que, a nuestro juicio, constituye la línea inspiradora del art. II, 5) del Acuerdo sobre Asuntos Económicos, esto es, que la Iglesia se esfuerce en depender cada vez menos en lo económico del Estado. Para cumplir este objetivo dispone la Iglesia de dos caminos: a) mejorar la administración de sus rentas actuales; b) fomentar el espíritu de colaboración y generosidad de sus fieles, mediante el desarrollo de las amplias facultades que el efecto le otorgan tanto el Código de Derecho Canónico (C. 1496) como el Acuerdo sobre Asuntos Económicos (art. I)<sup>20</sup>. Y aunque de estas dos vías la segunda, tanto cualitativa como cuantitativamente, ofrece muchas más posibilidades de futuro, no debe perderse de vista el valor de estímulo y ejemplo que presenta la primera.

Sentado el principio de que la Iglesia debe esforzarse por depender cada vez menos económicamente del Estado y que el Estado debe cooperar económicamente con la Iglesia, se trata ahora de valorar las ventajas e inconvenientes que ofrecen los sistemas de aportación previstos en el Acuerdo sobre Asuntos Económicos (dotación presupuestaria y asignación de un porcentaje de un impuesto personal), toda vez que la idea del Concordato de 1953 de crear un adecuado patrimonio eclesiástico (art. XIX, 1) parece definitivamente descartado<sup>21</sup>.

El sistema de dotación a través del presupuesto del Estado, que teóricamente debería haber concluido en el ejercicio de 1982, ha visto prorrogada su vigencia hasta el presente en parte por inercia, en parte

<sup>19</sup> Cf. C. ALBIÑANA, o.c. (nota 13), p. 338; y A. ARZA, *El sistema de aportación estatal, en Acuerdos entre la Iglesia y España*, o.c. (nota 1), p. 622-623.

<sup>20</sup> Cf. L. DE ECHEVARRÍA, *Estructura ideal...*, cit., p. 76-77 y 87; A. MOSTAZA, *Sistemas estatales vigentes...*, cit., p. 253-255; y A. ARZA, *El sistema de aportación estatal*, cit., 608ss.

<sup>21</sup> Cf. M. SEBASTIÁN, *El Concordato y la Hacienda estatal*, en *El Concordato de 1953*, Madrid 1956, p. 271ss.; A. MOSTAZA, *Sistemas estatales vigentes*, cit., p. 252; C. ALBIÑANA, *La financiación...*, cit., p. 337; A. ARZA, *Principios y sentido...*, cit., p. 603ss., y *El sistema de aportación estatal*, cit.; y C. CORRAL, *La dotación estatal española*, en *XIX Sem. Esp. Der. Can.*, Salamanca 1985.



por comodidad y, sobre todo, por el temor a encararse con lo desconocido. La crítica más generalizada al régimen de dotación a través del Presupuesto del Estado, 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. Pero sin desconocer lo que de cierto hay en la crítica, debe inmediatamente observarse que, por tratarse de una ayuda a una confesión religiosa, nos 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, pues en último término los efectos benéficos que la acción de la Iglesia despliega sobre la sociedad civil alcanzan también a creyentes y no creyentes.

El nuevo sistema de asignación de un porcentaje de un impuesto personal en cuantía similar a la actual dotación presupuestaria<sup>22</sup>, cuya entrada en vigor parece que tropieza con dificultades superiores a las inicialmente previstas, se caracteriza por las siguientes notas: 1.º, parte de una declaración expresa del contribuyente sobre el destino que deba darse a la cantidad correspondiente; 2.º, la cantidad exigida al contribuyente estará en relación a su capacidad contributiva; 3.º, la cantidad global que se pretende obtener mediante este sistema será de cuantía similar a la obtenida a través del sistema de dotación presupuestaria; 4.º, la introducción de este nuevo sistema tiene carácter potestativo para el Estado.

La naturaleza del gravamen delineado por las notas antedichas, que no deja de ser un *nasciturus* revestido de peculiaridades singulares, ha sido bastante discutida por la doctrina, dada su dificultad de encaje en los moldes conocidos<sup>23</sup>, llegándose generalmente a la conclusión de que no se trata de un impuesto eclesiástico, toda vez que no ha sido establecido por la Iglesia, ni de un impuesto religioso, pues ni se impone sólo por motivos religiosos (también han de pagarlo los ateos) ni tienen que pagarlo todos los católicos (sólo aquellos que expresamente manifiestan su voluntad en tal sentido). En realidad, estamos ante la posibilidad de afectar por los sujetos pasivos de un tributo personal, integrado dentro del sistema tributaria estatal, parte de las cantidades en-

<sup>22</sup> Cf. art. II.2) y 3) del Acuerdo sobre Asuntos Económicos.

<sup>23</sup> Cf. A. ARZA, *El sistema de aportación estatal*, cit., p. 617ss.; C. CORRAL, *La dotación estatal española*, cit., p. 313ss. En el Derecho comparado, cf. J. ISENSEE, *La financiación de la misión*, cit., p. 453ss.; W. SCHICK, *Aspectos de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional alemán en materia fiscal*: Cuad. Iber. Est. Fis. (1986) 173-174; y sobre todo J. ROGGENDORF, *El sistema del Impuesto eclesiástico en la República Federal de Alemania*, Pamplona 1983.

tregadas a título de impuesto a una finalidad específica, que puede ser contribuir al sostenimiento de la Iglesia católica o atender a otra finalidad social.

Entre el viejo y el nuevo sistema, el art. II, 4) del Acuerdo sobre Asuntos económicos establece un régimen transitorio, que constituye con ligeros matices una prolongación del sistema de dotación presupuestaria clásico. Los matices derivan de las siguientes notas: 1), la dotación tendrá carácter global y único y será anualmente actualizada; 2), su aplicación temporal se limita al plazo de tres años, susceptible de ampliación (como de hecho ha sucedido); 3), durante la aplicación del régimen transitorio se procederá a la paulatina minoración de la dotación presupuestaria en la cuantía que aumente la asignación tributaria (circunstancia que no se ha producido, al no entrar en vigor el nuevo régimen)<sup>24</sup>.

En resumen, transcurridos siete ejercicios completos desde que se firmara el Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre la Santa Sede y el Estado español, al menos una conclusión parece desprenderse con bastante nitidez en la materia que nos ocupa: la aportación económica del Estado español a la Iglesia católica parece por el momento insustituible. Esa aportación, que como tal sólo pretende cubrir una parte de las cargas financieras de la Iglesia y únicamente contempla la finalidad religiosa, suele tradicionalmente dividirse en directa e indirecta. La indirecta, de la que nos ocupamos en el epígrafe siguiente, consiste esencialmente en la configuración dentro del sistema tributario de supuestos de no sujeción, exenciones y otros beneficios fiscales (deducciones, bonificaciones y desgravaciones). En tanto que las aportaciones directas, que se conceden a través de los correspondientes créditos presupuestarios, constituyen lo que habitualmente se denomina sistema de dotación estatal. Dentro de este sistema conviene distinguir, aunque a veces por acomodarse al uso corriente de los términos técnicos empleados no se haga, las cantidades destinadas a cubrir remuneraciones del personal y gastos de funcionamiento de la Iglesia (dotaciones y asignaciones), que se caracterizan por su fijeza y renovada periodicidad, de las transferencias corrientes y por cuenta de capital (subvenciones), que normalmente se satisfacen cuando se cumplen los requisitos exigidos en cada caso, y suponen siempre una carga para el subvencionado y una exigencia de control por parte del ente público que otorga la subvención<sup>25</sup>.

<sup>24</sup> Cf. A. ARZA, *El sistema de aportación estatal*, cit., p. 613ss.; y C. CORRAL, *La dotación estatal española*, cit., 310ss.

<sup>25</sup> Respecto al uso de estos términos en su acepción técnica propia, cf. J. ISENSEE,

No deja, pues, de tener el Acuerdo sobre Asuntos Económicos, incluso en algunas de sus ambigüedades e imprecisiones, notas de realismo dignas de elogio: mantener el sistema de dotación estatal ligeramente mejorado, prever entre el viejo sistema y la entrada en vigor del nuevo un período transitorio temporalmente impreciso, tender a una progresiva autofinanciación de la Iglesia, son muestras de pragmatismo que han evitado tensiones. Con todo, queda bastante camino por recorrer, si de lo que se trata es de llegar a una situación no simplemente aceptable, sino deseable. Por parte de la Iglesia debe realizarse un notable esfuerzo de educación o sensibilización de sus fieles, para hacerles ver que el sostenimiento económico del culto y sus ministros es obra de todos, facilitando esa labor una mejor estructura y sistematización de las finanzas eclesiásticas. Por parte del Estado debe irse afianzando, también en este ámbito, la idea de que lo que pueda hacer una persona o un conjunto de personas no debe hacerlo una entidad pública, de suerte que tendrán que irse arbitrando las medidas legales oportunas, sobre todo de índole fiscal, para estimular la práctica de legados, donaciones y todo tipo de ayudas dirigidas a favorecer la autofinanciación de las entidades eclesiásticas y, consiguientemente, una más plena realización del principio de libertad religiosa.

#### 4. REGIMEN TRIBUTARIO DE LA IGLESIA (APORTACIONES INDIRECTAS)

Al abordar el régimen tributario que regula las distintas situaciones de hecho en que puede encontrarse la Iglesia, es imprescindible tomar en consideración la diversa naturaleza de esas situaciones y, consi-

---

*La financiación de la misión*, cit., p. 451-452; C. ALBIÑANA, *La financiación de las Iglesias*, cit., p. 338; A. ARZA, *El sistema de aportación estatal*, cit., p. 613; y C. CORRAL, *La dotación estatal española*, cit., p. 302ss. Utilizan el término «subvención» en un sentido genérico impropio: T. G. BARBERENA, *Las subvenciones económicas*, cit.; y A. MOSTAZA, *Sistemas estatales*, cit., p. 246ss. (cf. art. XIX del Concordato de 1953). La mejor fundamentación técnica de esta corriente de opinión se encuentra en S. LA ROSA, *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Milano 1968, p. 202ss. La terminología acogida en el texto es conforme con R. ACOSTA, *Exenciones, subvenciones y otros estímulos fiscales*, y J. NIEVES, *Estudio sistemático y consideración jurídica de la subvención*, ambos en *XI Sem. Est. Der. Fin.*, Madrid 1964; W. J. VAN BRABAND, *Una perspectiva general sobre las subvenciones a las instituciones sin fines de lucro*: *Rev. Der. Fin. Hda. Púb.* (1979); J. PASCUAL, *Las subvenciones del Estado y Organismos autónomos en el ordenamiento presupuestario*, Pres. Gasto Púb. 1980; y sobre todo G. FERNÁNDEZ, *La subvención: concepto y régimen jurídico*, Madrid 1983.

guientemente, 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 la medida que resulte asimilada a entidades benéfico-docentes, que realicen actividades análogas a las desarrolladas por la Iglesia; y, finalmente, en nada se diferenciará el trato otorgado a la Iglesia del que corresponde a cualquier entidad mercantil, cuando la misma actúa en el tráfico como un sujeto económico más<sup>26</sup>. Sólo en el primer supuesto puede reclamar la Iglesia y otorgar el Estado un régimen tributario específico, pues en los casos señalados en segundo y tercer lugar la Iglesia sigue el régimen común aplicable a los sujetos que se encuentren en sus mismas circunstancias. De ese régimen tributario específico, también conocido como de aportación indirecta del Estado<sup>27</sup>, es del que vamos a ocuparnos de modo preferente en las líneas que siguen.

A nivel concordatario<sup>28</sup>, la normativa fundamental sobre esta materia se encuentra comprendida en los arts. III, IV y V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos de 1979 firmado entre la Santa Sede y el Estado español. De estos preceptos, el art. III contempla los supuestos de no sujeción, es decir, de aquellos supuestos que aun encontrándose por fuera del hecho imponible, dado su carácter fronterizo, el legislador ha preferido su mención expresa a efectos de delimitar mejor el hecho imponible<sup>29</sup>; el art. IV es la pieza central del sistema, tanto por referirse a las entidades que constituyen la Iglesia en su sentido más estricto, como por ir dirigido a regular el beneficio fiscal más generalizado en esta materia, es decir, la exención; y el art. V tiene un carácter residual y remisivo, cuyos beneficios alcanzan también a las entidades del artículo IV<sup>30</sup>.

<sup>26</sup> Cf. C. ALBIÑANA, *La financiación de las Iglesias*, cit., p. 330ss.; y M. MIER, *El impuesto de sociedades*, cit., p. 352ss.

<sup>27</sup> Específico sólo hasta cierto punto, pues, como en seguida veremos, tiene la nota común característica de todos los regímenes de beneficio fiscal, esto es, la ausencia o minoración de capacidad contributiva.

<sup>28</sup> No es este el momento ni el lugar de adentrarse en la polémica sobre la naturaleza jurídica de tales Acuerdos. El interesado en el tema puede consultar J. CALVO, *Concordato y Acuerdos parciales: Política y Derecho*, Pamplona 1977; J. FORNÉS, *El nuevo sistema concordatario español (Los Acuerdos de 1976 y 1979)*, Pamplona 1980; y A. VIANA, *Los Acuerdos con las confesiones religiosas*, cit., p. 167ss.

<sup>29</sup> Cf. E. GONZÁLEZ, *Comentario al art. 29 LGT*, en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, vol. I, Madrid 1982.

<sup>30</sup> Cf. E. GONZÁLEZ, *El patrimonio eclesiástico*, cit.; F. DE LUIS, *Régimen tributario de la Iglesia y de los entes eclesiásticos*, en *Los Acuerdos entre la Iglesia y España*, cit.; del mismo autor, *El régimen tributario de la Iglesia católica en España*, en *XIX Sem. Esp. Der. Can.*; y R. LOVELLE, *Catálogo de beneficios fiscales aplicable a la Iglesia católica*, en *El régimen tributario de la Iglesia católica en España*, Madrid 1985.

Los principios que presiden esa regulación no son fácilmente sistematizables, por dos razones fundamentales. La primera obedece a que muchos de los beneficios fiscales ahora alojados en los arts. III, IV y V del Acuerdo Económico proceden de textos legales heterogéneos y de distinta antigüedad, por supuesto anteriores al Concordato de 1953<sup>31</sup>. La segunda hace referencia a la propia naturaleza jurídica de los beneficios concedidos, fundamentalmente exenciones. Pero esta segunda razón exige una explicación complementaria.

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, aun verificándose la subsunción de un hecho por el hecho imponible, no surgen los efectos propios de tal subsunción, esto es, el nacimiento de las situaciones subjetivas tributarias activas y pasivas correspondientes, sino que 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 (ausencia o atenuación de la capacidad contributiva gravada), bien a razones externas a la definición del hecho imponible (consideraciones de política económica o social). En unan palabra, la realización del presupuesto de hecho del tributo y del supuesto de exención es normalmente simultánea, pero la realización del segundo tiene como efecto principal paralizar los efectos que se derivan de la realización del primero.

Naturalmente, la producción del supuesto de exención redundan *prima facie* en ventaja del contribuyente. Pero si bien se mira, y partiendo de la base de que la exención esté bien configurada, la exención no hace más que restablecer la situación de equilibrio existente con anterioridad a la realización del hecho imponible, situación que, por las razones que fuere (incluidas las extrafiscales), el legislador considera preferible; siendo precisamente este supuesto el contemplado por el art. IV del Acuerdo Económico. Con la particularidad de que en la amplia relación de dicho precepto se funden y entremezclan supuestos de exención motivados por la ausencia de capacidad contributiva (los relativos a la titularidad de bienes destinados al culto) con otros beneficios que

<sup>31</sup> Cf. G. DEL VALLE, *La legislación fiscal del Estado en relación con la Iglesia*: Rev. Esp. Der. Can. (1950); y M. SEBASTIÁN, *El Concordato...*, cit.

obedecen a razones de política social (las deducciones por cantidades donadas a los entes eclesiásticos)<sup>32</sup>.

Es decir, 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 suerte 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 (operaciones de las que se deriva la obtención de un ingreso) 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<sup>33</sup>.

Una vez hechas las consideraciones generales que anteceden, estamos en condiciones de adentrarnos en el análisis de los artículos III a V del Acuerdo Económico.

A) *Supuestos de no sujeción*.—De los cuatro supuestos de no sujeción regulados por el art. III (colectas, publicación de documentos oficiales eclesiásticos, actividades de enseñanza eclesiástica y adquisiciones de objetos destinados al culto), los dos primeros en nada han visto modificado su *status* con el correr de los años —y de las reformas— por nuestro sistema tributario. Sin embargo, la introducción del IVA ha afectado, al menos formalmente, el régimen de las actividades de la enseñanza eclesiástica, que ahora parecen gozar de exención (arts. 8.9.9.º y 11 de la Ley)<sup>34</sup>, aunque es bastante discutible que pueda considerarse realizado el hecho imponible (en cuanto al desarrollo de una actividad empresarial) en estos casos; y de un modo sustantivo a la adquisición de objetos destinados al culto, que quedan sometidos al régimen general del impuesto.

La nueva situación es una consecuencia directa de la introducción del IVA, y más concretamente de la influencia de la sexta directriz

---

<sup>32</sup> Téngase presente lo dispuesto por el art. 7 de la Ley Orgánica de Libertad Religiosa en cuanto al respeto al principio de igualdad, tanto en su visión negativa (ausencia de discriminación a otras confesiones religiosas) como positiva (posibilidad de extender los beneficios conseguidos a otras confesiones).

<sup>33</sup> Cf. E. GONZÁLEZ, *Comentario al art. 26 LGT*, en *Comentarios...*, Madrid 1982, cit. Una excelente muestra de cuanto decimos es la Circular de la Secretaría de Estado de Hacienda de 4 de octubre de 1985 sobre la aplicación a la Iglesia Católica y entidades que la integran de las tasas de alcantarillado y prevención de incendios. F. DE LUIS recoge una interesante y muy reciente jurisprudencia sobre este punto en *El régimen tributario*, cit., p. 341.

<sup>34</sup> Cf. art. 13.1.9.º y 11 del Reglamento.

comunitaria en nuestra legislación<sup>35</sup>. Ciertamente que el art. 2.4 de la Ley previene que «en la aplicación del impuesto se tendrá en cuenta lo dispuesto en los tratados internacionales que formen parte del ordenamiento interno español», que es el caso del Acuerdo sobre Asuntos Económicos que nos ocupa. Pero no es menos cierto que las exenciones son un elemento perturbador en la mecánica del IVA, y que en este impuesto el sujeto exento lo es respecto de sus actividades (entrega de bienes, prestación de servicios, importación), pero no respecto de sus adquisiciones. Por lo que no hubiera estado de más que en cumplimiento de lo previsto en el Protocolo Adicional al Acuerdo sobre Asuntos Económicos y del mismo modo que se hizo respecto al Impuesto de sociedades, la Comisión Técnica Iglesia-Estado hubiera elaborado un acuerdo acerca de la aplicación del IVA, toda vez que el mismo supone una modificación sustancial del régimen de imposición indirecta configurado por los Impuestos sobre el Tráfico de las Empresas y Lujos vigente al momento de firmarse el Acuerdo sobre Asuntos Económicos.

B) *Supuestos de exención.*—Con parecidas palabras, distinta estructura y espíritu más restringido, el art. IV del Acuerdo sobre Asuntos Económicos rememora el art. XX del Concordato de 1953; y bajo el principio inspirador de gravar los rendimientos obtenidos por las entidades eclesíásticas pero exonerar la titularidad de sus bienes, el texto del Acuerdo contempla, con variada fortuna, los impuestos reales o de producto sobre la renta y sobre el patrimonio (apartados A, B y D), los impuestos sobre transmisiones patrimoniales *inter vivos* y *mortis causa* (apartado C) y las contribuciones especiales (apartado D).

a) La concesión de exenciones a la Iglesia y entidades eclesíásticas en los impuestos reales o de producto sobre la renta o sobre el patrimonio, supondría, de no establecerse las limitaciones a que alude el segundo párrafo del apartado B), la práctica exoneración tributaria de la Iglesia católica. Sin embargo, la existencia de esas limitaciones deja reducida la exención que nos ocupa a unos contornos más estrechos que los disfrutados por la Iglesia católica con anterioridad<sup>36</sup>.

Entre los impuestos reales o de producto afectados por la exención, a la amplia relación del apartado A), donde deben entenderse incluidos

<sup>35</sup> Cf. DE JUAN - LÓPEZ IRANZO - ZURDO, *El IVA en España*, Madrid 1985, p. 43 y 71; J. M. GARCÍA MARGALLO, *El IVA: Reglamento, consultas y contabilización*, Madrid 1986, p. 72-73; y J. F. PONT, *La exención tributaria*, Madrid 1986, p. 156ss.

<sup>36</sup> Además de las obras más arriba citadas de E. GONZÁLEZ, F. DE LUIS y R. LOVELLE, cf. M. MIER, *El Impuesto de sociedades*, cit.

los huertos y jardines urbanos<sup>37</sup>, todavía hay que añadir los supuestos contemplados por el art. 5.2 del Texto Refundido de la Contribución Territorial Rústica (art. 235.2, Texto Refundido Régimen Local)<sup>38</sup>.

Entre los impuestos sobre la renta, y dejando a un lado la modalidad del Impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos que grava los pertenecientes a personas jurídicas (antigua Tasa de equivalencia a que alude el apartado D) del art. IV)<sup>39</sup>, merece una atención especial el Impuesto de Sociedades<sup>40</sup>. Debiendo quedar muy claro, sobre todo a raíz del Acuerdo de 10 de octubre de 1980 elaborado por la Comisión Iglesia Estado<sup>41</sup>, que están por fuera de la exención concedida en este impuesto: a) los rendimientos obtenidos en el ejercicio de explotaciones económicas; b) los rendimientos derivados de la cesión de su patrimonio; c) los rendimientos sometidos a retención en la fuente; y d) los incrementos de patrimonio derivados de la enajenación de sus elementos patrimoniales. De estas exclusiones, la que ha merecido mayores críticas es la referida a los rendimientos sometidos a retención en la fuente, cuya razón de ser sólo puede encontrarse en la voluntad de hacer imposible la devolución de las cantidades retenidas, pues ciertamente no resulta creíble que el legislador tributario haya podido confundir la articulación propia de los impuestos de producto, a cuenta de un impuesto general sobre la renta (sistema de la reforma tributaria de 1964), donde podría tener justificación ese cobro en todo caso de las cantidades a cuenta retenidas, en concepto de cuota mínima, con el sistema establecido en 1978, donde se grava la renta global y, adicionalmente, la retención se produce cuando todavía no ha nacido la obligación tributaria, sino con ocasión de determinados pagos efectuados a terceras personas<sup>42</sup>.

Finalmente, respecto a los impuestos sobre el patrimonio, las entidades eclesíásticas están exentas del Impuesto sobre los Bienes de las Personas Jurídicas (art. 49 T. R. Impuesto sobre Sucesiones y Transmi-

<sup>37</sup> La omisión de los huertos y jardines urbanos en el art. IV del Acuerdo, rompiendo una larga tradición en sentido contrario, ha sido salvada por la OM de 24 de septiembre de 1985 (art. 258.1 del Texto Refundido del Régimen Local).

<sup>38</sup> Cf. el comentario a este precepto de E. GONZÁLEZ, o.c., p. 333-334.

<sup>39</sup> Cf. arts. 351.2 y 353.1 del Texto Refundido del Régimen Local.

<sup>40</sup> Sobre esta materia es fundamental consultar el estudio de M. MIER, previamente citado.

<sup>41</sup> Claridad legislativa que, obviamente, no excluye la legítima discrepancia doctrinal. Cf. al respecto la crítica y bien fundada exposición de F. DE LUIS, *El régimen tributario*, cit., p. 333ss.; y M. MIER, o.c., p. 368ss.

<sup>42</sup> Cf. art. 10 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (muy claro) y 32 del Impuesto sobre Sociedades (menos claro).



siones Patrimoniales)<sup>43</sup> y del Impuesto municipal sobre Solares (artículo 339 T. R. Régimen Local)<sup>44</sup>.

b) La generosa redacción del apartado 1.C) del art. IV, incluye dentro de la exención por los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y sobre Transmisiones Patrimoniales las adquisiciones lucrativas u onerosas, que respectivamente realicen las entidades mencionadas en el apartado 1) del propio precepto<sup>45</sup>, siempre que el destino de los bienes o derechos adquiridos sea el culto, la sustentación del clero, el sagrado apostolado o el ejercicio de la caridad. Con lo que, respecto a la situación contemplada por el Concordato de 1953, la exención amplía el ámbito de los fines previstos (antes sólo referida a la construcción de edificios destinados al culto o casas religiosas) y extiende sus efectos a las adquisiciones onerosas (antes sólo comprendía las lucrativas)<sup>46</sup>. Con todo, la exención no es tan amplia como a primera vista cabría suponer, porque quedan fuera de su radio de acción las transmisiones de terrenos realizadas por sociedades mercantiles o por personas físicas en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y las primeras transmisiones de edificios; operaciones ambas sujetas al IVA<sup>47</sup>.

La recepción de las exenciones previstas por el art. IV, 1C) del Acuerdo sobre Asuntos Económicos en la legislación tributaria, en parte se produce en textos anteriores a 1979, lógicamente inspirados en el art. XX, 5 del Concordato de 1953 (art. 19.1, 4.º y 5.º T. R. Impuesto Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de 1967), y en parte en textos posteriores a esa fecha (art. 48.I, B)-1 T. R. Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados)<sup>48</sup>.

<sup>43</sup> Cf. Circular del Ministerio de Hacienda de 29 de diciembre de 1983. En la doctrina anterior, E. GONZÁLEZ, o.c., p. 338.

<sup>44</sup> Cf. art. 4 de la Orden del Ministerio de Hacienda de 29 de julio de 1983.

<sup>45</sup> Es absolutamente concorde con el precepto la doctrina del TEAC que exige para gozar la exención que la institución eclesiástica beneficiaria tenga personalidad jurídica (TEAC, 27 de junio de 1984).

<sup>46</sup> Cf. Res. TEAC de 2 de octubre de 1969 y 10 de octubre de 1984. En la doctrina, E. GONZÁLEZ, o.c., p. 337ss.; y A. MARTÍNEZ, *Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales*, Madrid 1980, p. 263ss.

<sup>47</sup> Hasta la introducción del IVA, la situación había sido resuelta por la OM de 25 de junio de 1984; pero no se ha dictado una norma semejante a partir de agosto de 1985. Cf. A. BATALLA, *El sector inmobiliario y la aplicación del IVA*, Madrid 1985; V. PICH, *El IVA y el sector de la vivienda*, Barcelona 1985; y los estudios de A. MARTÍNEZ y J. A. PUEYO, *Rev. Esp. Der. Fin.* (1986).

<sup>48</sup> Cf. E. GONZÁLEZ, o.c., p. 339-340; A. MARTÍNEZ, *Manual...*, cit., p. 265ss.; F. J. FLORÁN, *Comentarios al T.R. del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y AJD*, Madrid 1983, p. 278-279; y J. F. PONT, o.c., p. 108 y 112.

Los problemas planteados por la legislación anterior a 1979, han sido, definitivamente, resueltos por el texto del Acuerdo sobre Asuntos Económicos en lo relativo a la inclusión dentro del ámbito de la exención que nos ocupa de toda clase de donaciones (*inter vivos y mortis causa*). Permanecen, sin embargo, los derivados del destino que preceptivamente ha de darse a los bienes y derechos beneficiados por la exención, al no contar en nuestro Derecho con un precepto análogo al art. 19 de la StAnG, donde se establece con carácter general lo que debe entenderse por «fines eclesiásticos». Esa laguna había sido salvada hasta épocas recientes por nuestra jurisprudencia con un criterio amplio, consistente en integrar el art. 19.1.4.º del T. R. de Sucesiones con el art. 747 Cc. y aplicando, en todo caso, con carácter subsidiario el apartado 5.º del propio precepto (T. S. de 24 de noviembre 1972)<sup>49</sup>.

Pero ese criterio se encuentra en fase de revisión, habiéndose llegado incluso a postular la práctica de una liquidación cautelar para el supuesto de que la referida afectación a los fines indicados llegara a desaparecer<sup>50</sup>.

c) Tampoco parece cuestionable la exención otorgada a la Iglesia católica por el art. IV.1, D) del Acuerdo sobre Asuntos Económicos en materia de contribuciones especiales, por cuanto estos tributos —como no podía ser menos<sup>51</sup>— sólo pueden imponerse en presencia de una capacidad contributiva apta para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos, y ya hemos visto que la titularidad de los bienes de naturaleza urbana que se citan en el apartado A) de este precepto, no gozan de tal cualidad. De donde se desprende que los gravámenes que incidan sobre esa titularidad, como es el caso de las contribuciones especiales, no deben afectar a la Iglesia y demás entidades clesísticas mencionadas en dicho precepto.

En aplicación de esta doctrina, el art. 220.3 T. R. Régimen Local, como antes hicieran los arts. 468 y 472 de la Ley de Régimen Local respecto al art. XX del Concordato de 1963, se limita a reproducir el texto del artículo IV.1, D) del Acuerdo sobre Asuntos Económicos<sup>52</sup>.

C) Supuestos de asimilación a las entidades sin ánimo de lucro y benéficas. El art. V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos recoge el

<sup>49</sup> Adviértase la trascendencia práctica del referido criterio jurisprudencial, en función de lo dispuesto por el art. 39 TR Sucesiones, en relación con el art. 31.21 Reg. Impuesto Derechos Reales de 1959.

<sup>50</sup> Cf. F. J. FLORÁN, o.c., p. 279.

<sup>51</sup> Cf. E. GONZÁLEZ, *Comentario al art. 26 LGT*, cit.

<sup>52</sup> Respecto a la legislación anterior, cf. M. VEGA, *Las contribuciones especiales en España*, Madrid 1975, p. 115ss.

principio, de larga tradición en nuestro Derecho<sup>53</sup>, de eximir de tributos a las entidades sin ánimo de lucro que se dediquen a actividades benéfico docentes o asistenciales. En una primera lectura del precepto se advierte que su propósito inspirador era reconducir hacia estos beneficios a aquellas entidades religiosas, no mencionadas en el art. IV por su menor importancia o entidad, pero que por dedicarse a actividades tradicionalmente dotadas de un trato fiscal de favor, no iban a resultar peor tratadas que las instituciones civiles que realizaran las mismas labores.

Hasta aquí la razón de ser del precepto, reflejada con bastante exactitud en su tenor literal. Sin embargo, pronto se advirtió de los resultados absurdos a que podía conducir<sup>54</sup>, pues siendo en muchas ocasiones, sobre todo en la esfera local, más amplios los beneficios fiscales concedidos a las entidades benéfico docentes y asistenciales que los contemplados por el art. IV del Acuerdo sobre Asuntos Económicos, resultaba que esas entidades religiosas, aparentemente menos relevantes, disfrutaban de un trato fiscal más favorable que el dispensado al núcleo central constitutivo del ente Iglesia. Lo cual, evidentemente, no podía haber sido el deseo de las partes firmantes del Acuerdo Económico.

Para poner término al estado de contradicción descrito, la OM de 29 julio 1983 dispone en su apartado 1.º que « las asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el art. IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede, disfrutarán, en todo caso, de los mismos beneficios fiscales que las entidades a que se refiere el art. V del Acuerdo».

Esta misma Orden ministerial, en su apartado 5.º, establece los requisitos y trámites procedimentales para hacer efectivos en cada caso los beneficios fiscales concedidos<sup>55</sup>.

---

<sup>53</sup> Cf. E. GONZÁLEZ, o.c., p. 338-339.

<sup>54</sup> Cf. F. DE LUIS, *El régimen tributario*, cit., p. 332.

<sup>55</sup> Cf. Circular del Ministerio de Economía y Hacienda de 29 de diciembre de 1983 y el breve pero preciso comentario que a ambas disposiciones consagró L. DE ECHEVARRÍA, *Régimen fiscal de la Iglesia Católica en España*, en *La Ley* de 21 de junio de 1984.

## BIBLIOTECA TEOLOGICA GRANADINA

1. P. M. ABELLÁN, *El fin y la significación sacramental del matrimonio desde San Anselmo hasta Guillermo de Auxerre*, Granada 1939, XXIV+210 p. (Agotado.)
2. C. SÁNCHEZ ALISEDA, *La doctrina de la Iglesia sobre Seminarios, desde Trento hasta nuestros días (desarrollo y sistematización)*, Granada 1942, 274 p., ISBN 84-600-6585-5.
3. J. JIMÉNEZ FAJARDO, *La esencia del pecado venial en la segunda edad de oro de la teología escolástica*, Granada 1944, 168 p., ISBN 84-600-6586-3.
4. M. NICOLÁU, *Pláticas espirituales del P. Jerónimo Nadal, S.J., en Coimbra (1561)*, Granada 1945, XX+220 p. (Agotado.)
5. M. SOTOMAYOR, *San Pedro en la iconografía paleocristiana. Testimonio de la tradición cristiana sobre San Pedro en los monumentos iconográficos anteriores al siglo sexto*, Granada 1962, XXII+266 p. y 50 ilustraciones, ISBN 84-600-6587-1.
6. C. POZO, *Fuentes para la historia del método teológico en la Escuela de Salamanca*. Tomo I: *Francisco de Vitoria, Domingo de Soto, Melchor Cano y Ambrosio de Salazar*, Granada 1962, VIII+336 p., ISBN 84-600-6588-X. (Agotd.)
7. J. A. DE ALDAMA, *Virgo Mater. Estudios de teología patristica*, Granada 1963, XXXII-316 p., ISBN 84-600-6589-8.
8. M. RAMOS, *Oratio admonitionis. Contribución al estudio de la antigua Misa española*, Granada 1964, XXX+222 p., ISBN 84-600-6590-1.
9. J. NAVARRO SANTOS, *La reforma de la Iglesia en los escritos del Maestro Avila. Su enfoque teológico*, Granada 1964, XV+370 p., ISBN 84-600-6591-X.
10. E. LÓPEZ AZPITARTE, *La oración contemplativa. Evolución y sentido en Alvarez de Paz, S.J.*, Granada 1966, XVI+202 p., ISBN 84-600-6592-8.
11. FRANCISCO SUÁREZ, *Lectiones de Fide*, edición crítica del Dr. KARL DEURINGER, Granada 1967, 320 p., ISBN 84-600-6593-6.
12. A. VARGAS-MACHUCA, *Escritura, Tradición e Iglesia como reglas de fe, según F. Suárez*, Granada 1967, XL+388 p., ISBN 84-600-6594-4.
13. *Diakonia Pisteos. Volumen homenaje al R. P. José Antonio de Aldama, S.J.*, Granada 1969, XXIV+307 p., ISBN 84-600-6595-2.
14. J. M. DÍAZ MORENO, *La regulación jurídica de la cura de almas en los canonistas hispanos de los siglos XVI-XVII*, Granada 1972, 517 p., ISBN 84-600-6596-0.
15. LUIS MARTÍNEZ FERNÁNDEZ, *Fuentes para la historia del método teológico en la Escuela de Salamanca*, tomo II, Granada 1973, XXIV+500 p., ISBN 84-300-6008-1.
16. M. SOTOMAYOR, *Sacrófagos romano-cristianos de España*, Granada 1975, 246 p., 57 láminas, ISBN 84-400-8582-6.
17. JERÓNIMO NADAL, *Scholía in Constitutiones S.I.*, edición crítica, prólogo y notas de Manuel Ruiz Jurado, Granada 1976, XXXII+516 p., ISBN 84-600-0642-5.
18. A. RODRÍGUEZ CARMONA, *Targum y Resurrección*, Granada 1978, XIV+224 p., ISBN 84-600-1342-1.
19. M. CUESTA LEYVA, *Salvación y cruz*, Granada 1980, XII+108 p., ISBN 84-85653-41-6.
20. PEDRO HERRERA, *Grandeza y miseria de Andalucía*, Granada 1981, LXVIII+700 p., ISBN 84-85653-44-0.

---

### PEDIDOS:

FACULTAD DE TEOLOGÍA  
Apartado 2002  
18080 GRANADA