

PETER WEIDES

EXENCIONES DE IMPUESTOS Y TASAS A FAVOR DE LAS IGLESIAS EN LA REPUBLICA FEDERAL DE ALEMANIA

1. OBSERVACIONES PRELIMINARES

1.1. S. MATEO (22,21): LA CUESTIÓN FISCAL EN LAS RELACIONES ESTADO-IGLESIA

Las rentas y los valores patrimoniales de la Iglesia están sometidos por principio a la obligación de pagar tributos al Estado, según San Mateo (22,21): *Reddite ergo quae sunt caesaris, caesari*. Conforme a este pasaje, el canon 1.259 del Código de Derecho canónico de 1983 determina que la Iglesia puede adquirir valores patrimoniales de cualquier modo justo, según el derecho natural o positivo en las mismas condiciones en que ello es lícito a otros. Consecuentemente, el referido código reconoce que, para la adquisición de rentas y valores patrimoniales por la Iglesia, son aplicables las bases jurídico-civiles del derecho estatal al igual que el derecho público, especialmente el relativo a los impuestos y demás tributos del Estado en la medida en que no sean discriminatorios para las instituciones de la Iglesia¹.

El derecho constitucional de la República Federal de Alemania (RFA) garantiza a todas las confesiones y sociedades religiosas «dentro de los límites de la ley vigente para todos» el derecho a la autodeterminación también en el ámbito jurídico-patrimonial². Ello implica, como cuestión de principio, que las Iglesias están sujetas al derecho fiscal del Estado.

¹ Cf. sobre esto J. LISTL, *Die Aussagen des Codex Iuris Canonici vom 25. Januar 1983 zum Verhältnis von Kirche und Staat*, en *Essener Gespräche zum Thema Staat und Kirche*, vol. 19, Münster 1985; p. 9ss., 25-27 y 36.

² Cf. el art. 140 de la Ley Fundamental (Constitución) de la RFA en relación con el art. 137, párr. 3.º, 1.ª frase, de la CW de 11 de agosto de 1919.

1.2. EL EMPLEO DESINTERESADO DE LAS RENTAS Y DE LOS VALORES PATRIMONIALES DE LAS IGLESIAS PARA FINES RELIGIOSOS, CARITATIVOS Y OTRAS FINALIDADES ECLESIALES COMO BASE JUSTIFICATIVA GENERAL DE PRIVILEGIOS FISCALES

Cuando una asociación o sociedad religiosa emplean sus rentas y valores patrimoniales desinteresadamente para fines religiosos, caritativos u otras finalidades eclesiales, ello constituye una modalidad del ejercicio de la libertad religiosa colectiva conforme al art. 4.º, párrafos 1.º y 2.º de la Ley fundamental (=Constitución de la RFA), ejercicio que tiene su base en la libertad de religión individual de sus miembros³ garantizando la organización asociativa de los mismos y sus actividades de acuerdo con el modo cómo las propias sociedades confesionales interpretan su misión religiosa⁴. Semejantes actividades, el Estado, de suyo neutral en materia de religión e ideologías, no debe valorarlas como manifestación del potencial económico de una sociedad religiosa ni, por ende, someter las rentas y el patrimonio de la misma sin restricción alguna a tributación. Proceder de esta manera constituiría una injerencia del Estado fiscal en el modo cómo una colectividad religiosa se interpreta a sí misma y en la libertad de actuación que de semejante interpretación se deriva para la desinteresada promoción de fines religiosos. Por lo demás, no cabe deducir del art. 4.º, párrafos 1.º y 2.º de la Constitución una generalizada exención tributaria de las Iglesias y demás sociedades religiosas.

1.3. COMPLEJIDAD DEL DERECHO FISCAL ALEMÁN

El derecho fiscal vigente en la República Federal de Alemania se compone de una cincuenta de impuestos diferentes con distintas bases de cálculo. Unas noventa leyes aprobadas por el parlamento y aproximadamente un centenar de reglamentos y ordenanzas contienen el con-

³ Cf. sobre esto J. LISTL, *Das Grundrecht der Religionsfreiheit in der Rechtsprechung der Gerichte der Bundesrepublik Deutschland*, Berlín 1971, p. 368ss., con numerosas referencias.

⁴ Cf. sobre esto A. RINKEN, *Die karitative Betätigung der Kirchen und Religionsgemeinschaften. Staatskirchenrechtliche Grundfragen*, en *Handbuch*, vol. 2, Berlín 1975, p. 361ss.

⁵ K. TIPKE, *Steuerrecht*, Köln 101985, p. 58.

junto de las normas legales del derecho fiscal alemán vigentes en la actualidad⁵. Este, en su mayor parte, es derecho federal⁶.

La exposición que sigue se limita a las desgravaciones fiscales más importantes concedidas a las Iglesias y a otras sociedades religiosas⁷. Las normativas pertinentes del derecho fiscal alemán enlazan en su mayor parte con la forma jurídica en que están constituidas aquéllas distinguiendo entre sociedades religiosas de derecho público y privado. Siguiendo este criterio, se articulan también las consideraciones que se exponen a continuación, en las que se distingue entre impuestos sobre la renta y los tributos que gravan el empleo de la misma (es decir, el gasto), prescindiendo de mencionar aquellos privilegios fiscales que sólo tienen una importancia marginal⁸.

⁶ Según el art. 105 de la Constitución de la RFA, la Federación tiene el derecho de legiferar y promulgar las normas jurídicas pertinentes en lo que respecta a casi todos los impuestos importantes con el fin de garantizar la unidad jurídica en materia fiscal en todos los *Länder* constitutivos de la RFA. Sólo para los impuestos locales sobre el consumo y gasto, como, por ejemplo, el impuesto sobre espectáculos, los *Länder* tienen un limitado derecho de legislar. Vid. sobre la repartición de las competencias de legislación, percepción y administrativas entre la Federación y sus *Länder* según los arts. 104.a), 105, 106, 107 y 108 de la Constitución, TIPKE, o.c., p. 78-82, con referencias adicionales.

⁷ En el derecho fiscal alemán, los conceptos «comunidad religiosa», «sociedad religiosa» e «Iglesia» se emplean virtualmente como sinónimos. El referido derecho adopta con ello la terminología de la Constitución que, en parte, emplea el concepto más reciente de «comunidad religiosa» y también menciona los actos y solemnidades eclesiales. Sin embargo, según la acepción general que se le da en el lenguaje corriente, el concepto de «Iglesia» se refiere a «una comunidad de fe de confesión cristiana ordenada según normas constitucionales propias».

⁸ Relación de las leyes fiscales citadas en el texto:

Abgabenordnung (Reglamento de Exacciones) de 16 de marzo de 1976; *Bundesgesetzblatt* (Boletín Oficial de la RFA), 1977, parte 1, p. 269, últimamente modificado por la Ley de 19 de diciembre de 1985; BO de la RFA, 1985, parte 1, p. 2355 y 2436.

Einkommensteuergesetz (Impuesto sobre la Renta, equivalente al IRTPF en España), en la versión de 15 de abril de 1986; BO de la RFA, 1986, parte 1, p. 441, últimamente modificada por la Ley sobre Seguridad Social y Desgravación de Cuotas de 21 de julio de 1986; BO de la RFA, 1986, parte 1, p. 1070.

Einkommensteuer — Durchführungsverordnung (Reglamento ejecutivo de la Ley del Impuesto sobre la Renta), en la versión de 24 de julio de 1986; BO de la RFA, 1986, parte 1, p. 1239.

Erbchaftsteuer- und Schenkungssteuergesetz (Ley sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones) de 17 de abril de 1974; BO de la RFA, 1974, parte 1, p. 933. Última modificación por la Ley aclaratoria del referido impuesto (*Steuerbereinigungsgesetz*), 1986, de 19 de diciembre de 1985; BO de la RFA, 1985, parte 1, p. 2436.

Gewerbesteuergesetz (Ley sobre la Contribución Industrial), en la versión de 14 de mayo de 1984; BO de la RFA, 1984, parte 1, p. 657, modificada por la ley modificadora

2. SOCIEDADES RELIGIOSAS DE DERECHO PÚBLICO

2.1. EL CARÁCTER JURÍDICO-PÚBLICO COMO CRITERIO BÁSICO DEL DERECHO FISCAL

El derecho fiscal alemán recoge la distinción —reconocida en la Constitución de la RFA— entre las sociedades religiosas que poseen el *status* de corporaciones derecho público y aquellas otras constituidas según las reglas del derecho privado, con o sin capacidad jurídica civil. Las grandes Iglesias territoriales —la católica romana y las Iglesias

de la normativa reguladora del Banco para la Perecuación de Cargas (*Lastenausgleichsbank*) de 20 de febrero de 1986; BO de la RFA, 1986, parte 1, p. 297.

Gewerbesteuer — Durchführungsverordnung (Reglamento ejecutivo de la Contribución Industrial), en la versión de 26 de enero de 1979; BO de la RFA, 1979, parte 1, p. 114, modificado por Decreto de 25 de abril de 1980; BO de la RFA, 1980, parte 1, p. 487.

Grunderwerbssteuergesetz (Ley reguladora del Impuesto sobre la Adquisición de Bienes Inmuebles) de 17 de diciembre de 1982; BO de la RFA, 1982, parte 1, p. 1777.

Grundsteuergesetz (Ley reguladora de la Contribución Territorial) de 7 de agosto de 1975; BO de la RFA, 1975, parte 1, p. 965, modificada por la Ley introductoria del Reglamento de Exacciones (*Einführungsgesetz zur Abgabenordnung*) de 14 de diciembre de 1976; BO de la RFA, 1976, parte 1, p. 3341.

Körperschaftsteuergesetz (Ley reguladora del Impuesto de Sociedades), en la versión de 10 de febrero de 1984; BO de la RFA, 1984, parte 1, p. 217. Última modificación por la Ley modificadora de la normativa legal reguladora del Banco para la Perecuación de Cargas (*Lastenausgleichsbank*) de 20 de febrero de 1986; BO de la RFA, 1986, parte 1, p. 297.

Gesetz über den Lastenausgleich (Ley sobre la Perecuación de Cargas), en la versión de 1 de octubre de 1969; BO de la RFA, parte 1, p. 909; última modificación por el *Haushaltsbegleitgesetz* (Ley de Acompañamiento del Presupuesto), 1983, de 20 de diciembre de 1982; BO de la RFA, 1982, parte 1, p. 1875.

Rennwett- und Lotteriegesetz (Ley reguladora del Impuesto sobre Apuestas y Loterías) de 8 de abril de 1922; BO del Reich, parte 1, p. 393. Última modificación por la Ley de refundición, 1985, de 14 de diciembre de 1984; BO de la RFA, 1984, parte 1, p. 1493.

Umsatzsteuergesetz (Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido) de 26 de noviembre de 1979; BO de la RFA, 1979, parte 1, p. 1953. Modificada por la Ley de 19 de diciembre de 1985; BO de la RFA, 1985, parte 1, p. 2436.

Vermögenssteuergesetz (Ley reguladora del Impuesto sobre el Capital), en la versión de 14 de marzo de 1985; BO de la RFA, parte 1, p. 558. Modificada por la ley que modifica la Ley sobre el Banco de Perecuación de Cargas (*Lastenausgleichsbank*) de 20 de febrero de 1986; BO de la RFA, parte 1, p. 297.

Sechstes Gesetz zur Änderung des Vergnügungssteuergesetzes (6.ª Ley modificadora

regionales evangélicas— conservan su tradicional *status publicus*⁹. Otras sociedades y asociaciones religiosas menores han solicitado y obtenido la condición de corporaciones de derecho público¹⁰. Las sociedades y comunidades religiosas organizadas según el derecho privado pueden adquirir, si así lo solicitan, el *status* jurídico-público siempre que, por su constitución y número de miembros, ofrezcan garantías de durabilidad¹¹.

Las sociedades religiosas de derecho público no tienen ninguna relación institucional con el Estado; particularmente, no están sometidas a ningún tipo de dominio soberano de aquél sobre las Iglesias o a una especial supervisión técnica por parte del Estado. Son instituciones independientes que derivan su estatuto jurídico-público y sus actividades públicas de su particular misión diferenciándose por este hecho básicamente tanto del Estado como de otros grupos sociales¹². Este particular *status* público es lo que justifica también las especiales ventajas fiscales de las que no se benefician las sociedades religiosas de derecho privado. Por esta razón, este trato desigual que, por lo demás, no constituye ningún agravio comparativo, no conculca el mandato constitucional de la paridad de todas las sociedades y asociaciones religiosas dentro del ordenamiento jurídico estatal¹³.

de la que regula el Impuesto de Espectáculos) de 28 de marzo de 1972; BO del *Land* de Baja Sajonia, 1972, p. 172.

Gesetz über die Vergnügungssteuer (Ley reguladora del Impuesto de Espectáculos) de 14 de diciembre de 1965; BO del *Land* de Renania del Norte-Westfalia, p. 361.

Landesgesetz über die Vergnügungssteuer (Ley regional sobre el Impuesto de Espectáculos) de 29 de noviembre de 1965; BO del *Land* de Renania-Palatinado, p. 251.

Vergnügungssteuergesetz (Ley reguladora del Impuesto de Espectáculos) de 19 de junio de 1984; BO del *Land* de El Sarre, 1984, p. 649.

⁹ Cf. el art. 140 de la Constitución de la RFA en relación con el art. 137, párr. 5.º, 1.ª frase, de la Constitución de Weimar de 11 de agosto de 1919, así como P. MIKAT, *Kirchen- und Religionsgemeinschaften*, en J. LISTL (ed.), *Religionsrechtliche Schriften*, vol. 1, primera mitad, Berlín 1974, p. 69.

¹⁰ Cf. sobre esto J. LEHMANN, *Die kleinen Religionsgesellschaften des öffentlichen Rechts im heutigen Staatskirchenrecht*, Oldenstadt 1959.

¹¹ Art. 137, párr. 5.º, 2.ª frase, de la Constitución de Weimar de 11 de agosto de 1919 y, en relación con el mismo, E. FRIESENHAHN, *Die Kirchen und Religionsgemeinschaften als Körperschaften des öffentlichen Rechts*, en *Handbuch*, vol. 1, p. 555ss. y 571 ss.

¹² Tribunal Constitucional de la RFA, sentencia de 17 de febrero de 1965. *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, vol. 18, p. 55 y 230ss. Cf. también FRIESENHAHN, o.c., p. 545ss.; A. HOLLERBACH, *Die Kirchen als Körperschaften des öffentlichen Rechts*, en *Essener Gespräche zum Thema Staat und Kirche*, vol. 1, Münster 1969, p. 46ss.

¹³ Cf. M. HECKEL, *Die religionsrechtliche Parität*, en *Handbuch*, vol. 1, p. 445ss.,

2.2. IMPUESTOS SOBRE LA RENTA (TRIBUTOS SOBRE LA RENTA Y LAS RENTAS DEL CAPITAL)

2.2.1. *Impuesto de sociedades*

En el derecho fiscal alemán, el impuesto sobre la renta * grava las rentas de las personas físicas y el impuesto de sociedades, las de las personas jurídicas. El art. 1.º, párrafo 1.º de la Ley del Impuesto de Sociedades (*Köperschaftssteuergesetz*) de 1984 enumera exhaustivamente las corporaciones, asociaciones de personas y masas patrimoniales sujetas sin restricciones a la obligación de tributar por este concepto. Entre los sujetos pasivos *no* figuran las personas jurídicas de derecho público. Si una persona jurídica de derecho público, conforme al artículo 1.º, párrafo 1.º, apartado 6.º, y al art. 4.º de la referida ley, explota una empresa de tipo industrial, está obligada a tributar sin restricciones por estas actividades¹⁴. Esto es aplicable, incluso, en el supuesto de que no exista la intención de obtener beneficios y de que la empresa no participe en transacciones de carácter económico general. Esta impondibilidad responde al principio de la neutralidad del derecho fiscal en el ámbito de la competencia, ya que las empresas industriales explotadas por personas jurídicas de derecho público pueden competir con las empresas industriales privadas¹⁵.

Por lo demás, las personas jurídicas de derecho público están sujetas, según el art. 2.º, apartado 2.º de la Ley del Impuesto de Sociedades, al pago de este tributo sólo por el importe de aquellas rentas «de las cuales haya que efectuar una deducción de impuestos». Esta obligación restringida de tributar recae sobre aquellas rentas de capital obtenidas

especialmente p. 523-526; H. MAYER-SCHEU, *Grundgesetz und Parität von Kirchen und Religionsgemeinschaften*, en *Mainzer Dissertationen*, 1968, p. 314.

* *N. del T.*: Equivalente al I.R.T.P.F. en España.

¹⁴ Si bien —según la sentencia del Tribunal de Hacienda de la RFA de 13 de marzo de 1974 (*Bundessteuerblatt*, parte 2, p. 393)— la persona jurídica de derecho público es el sujeto pasivo, en lo que respecta a su empresa industrial o comercial del impuesto de sociedades esta empresa se considera en cierto modo como un ente autónomo a los efectos de la determinación de los ingresos sujetos al referido impuesto, es decir, en el aspecto jurídico-material es tratada como si fuese el sujeto pasivo y tuviese capacidad jurídico-fiscal. Cf. también *Bundestags-Drucksache 7/4292*, p. 20, columna izquierda en cuanto al art. 51, «Generalidades». Cf. también TIPKE, o.c. (nota 5), p. 318-319.

¹⁵ K.-H. FRIAUF, *Zur Rechtfertigung der Steuerprivilegien öffentlicher Unternehmen*, en P. FRIEDRICH-P. KUPSCH (ed.), *Die Besteuerung öffentlicher Unternehmen*, Baden-Baden 1981, p. 60ss. También TIPKE, o.c. (nota 5), p. 318.

en la RFA en las que, según el art. 43 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, este tributo se recauda por deducción de las rentas de capital (impuesto sobre las rentas de capital). Según esto, sólo está sujeta a tributación la «actividad capitalista de las personas jurídicas de derecho público»¹⁶.

Estos principios de derecho son aplicables de modo pertinente a las sociedades religiosas constituidas según el derecho público. En cambio, no están sujetas al impuesto de sociedades todas aquellas rentas de una sociedad o asociación religiosa que guardan relación con las actividades eclesiales y religiosas. Esta desgravación fiscal subjetiva (personal) comprende el ámbito de actividades relacionadas con la sociedad eclesial (*societas ecclesialis*) como una comunidad de fe y salvífica en la medida en que aquéllas estén asociadas a la percepción de rentas.

Así, por ejemplo, no están sujetos al impuesto de sociedades las cantidades con que los fieles, según los cánones 1.260, 1.261, párrafo 2.º y 222, párrafo 1.º, contribuyen a las necesidades de la Iglesia para que ésta disponga de los recursos que le son precisos para el culto, las obras de apostolado y caritativas, así como para una adecuada remuneración de las personas que están al servicio de la Iglesia.

Para concretar las actividades eclesiales a las que es aplicable la desgravación prevista en el art. 1.º de la Ley del Impuesto de Sociedades, se puede recurrir también de modo pertinente al art. 54, párrafo 2.º del Reglamento de Exacciones (*Abgabenordnung*) que, con carácter general, define las finalidades eclesiales como fines que gozan de privilegios fiscales, citando a modo de ejemplo casos típicos a los que es aplicable lo anterior.

En la medida en que las sociedades religiosas constituidas como corporaciones de derecho público explotan empresas que, asimismo, sirven predominantemente para fines eclesiales, las rentas obtenidas por este concepto no están sujetas al impuesto de sociedades, según lo dispuesto en el art. 4.º, párrafo 5.º de la Ley reguladora de aquél. Como ejemplos citaremos los colegios mayores de la Iglesia y otras residencias para alumnos, internados, residencias de estudiantes, instituciones públicas de enseñanza y las organizaciones caritativas gestionadas y financiadas directamente por una sociedad religiosa de derecho público.

¹⁶ Tribunal Federal de Hacienda de la RFA. Sentencia de 24 de mayo de 1966. Sentencias en materia eclesiástica (*Entscheidungen in Kirchensachen*), vol. 3, p. 89. También TIPKE, o.c. (nota 5), p. 319.

Las empresas y explotaciones de tipo comercial definidas en la Ley del Impuesto de Sociedades¹⁷ y pertenecientes a una sociedad religiosa de derecho público quedan plenamente sujetas al pago del impuesto de sociedades estatal aun cuando no persigan la obtención de beneficios ni participen en transacciones económicas de tipo general. Como ejemplos cabe citar el permiso para subir a la torre de una Iglesia previo pago de una cantidad¹⁸, la visita del tesoro de un templo¹⁹ o de un museo eclesiástico²⁰ previo el pago de la entrada correspondiente.

2.2.2. *El impuesto sobre el capital (bienes muebles e inmuebles)*

La Ley del Impuesto sobre el Capital de 1985, determina en su artículo 1.º exhaustivamente —de modo similar al art. 1.º de la Ley del Impuesto de Sociedades— los sujetos pasivos que están obligados sin ninguna restricción al pago del impuesto sobre el capital. Las personas jurídicas de derecho público están sujetas al pago del referido impuesto en relación con sus explotaciones y/o empresas comerciales. Esto mismo es aplicable a las sociedades religiosas de derecho público. Estas, por principio, están eximidas del impuesto sobre el capital debido a su forma jurídica en la medida en que sus bienes están al servicio de fines eclesiales. Esta ventaja fiscal representa una exención subjetiva (personal) de las sociedades y asociaciones religiosas de derecho público.

Según el art. 3.º, párrafo 1.º, apartado 4.º, letra a) de la Ley del Impuesto sobre el Capital (*Vermögenssteuergesetz*), las sociedades religiosas de derecho público gozan de exención del referido impuesto en lo que concierne a las instituciones de su propiedad que sirvan directamente para fines de enseñanza, educación general, formación, educación física, asistencia a enfermos, servicios sanitarios, beneficencia y asistencia a los jóvenes, cualquiera que sea la forma jurídica de la institución respectiva. El legislador parte de la base de que tales instituciones están al servicio de fines de utilidad pública.

2.2.3. *La contribución industrial*

En lo que concierne a la contribución industrial, las sociedades religiosas constituidas como corporaciones de derecho público, sólo es-

¹⁷ Cf. art. 4.º, párrs. 1 a 4, de la Ley reguladora del Impuesto de Sociedades.

¹⁸ Tribunal de Hacienda del «Reich». Resolución de 6 de septiembre de 1938, en *Reichssteuerblatt*, 1938, p. 1189ss.

¹⁹ Tribunal de Hacienda del «Reich». Resolución de 27 de junio de 1939, en *Reichssteuerblatt*, 1939, p. 910ss.

²⁰ Tribunal Superior de Hacienda. Sentencia de 12 de febrero de 1946. Sentencias en materia eclesiástica, l.c., vol. 1, p. 7.

tán sujetas al pago de este tributo si explotan una empresa que deba considerarse como razón social de carácter permanente. Este supuesto se da —conforme al art. 1.º del reglamento ejecutivo de la contribución industrial (*Gewerbsteuer-Durchführungsverordnung*)— cuando, con ánimo de lucro, se ejerce una actividad independiente continuada, que se presenta como participación en la vida económica general. La actividad industrial en cuestión no debe ser susceptible de ser conceptuada como inscrita en el ámbito de la economía agraria o forestal, como ejercicio de una profesión liberal ni como otro trabajo autónomo, tal como lo define el derecho regulador del impuesto sobre la renta. A este respecto, los supuestos de hecho generadores de la obligación de pago de la contribución industrial por parte de las personas jurídicas de derecho público no son coincidentes con aquellos otros constitutivos de la base que genera la obligación de abonar el impuesto de sociedades.

Como ejemplos de empresas industriales explotadas por sociedades religiosas de derecho público y sujetas a la contribución industrial cabe mencionar: fábricas de cerveza y de bebidas alcohólicas, molinos, aserraderos, editoriales, distribuidoras de revistas, comercios de artículos religiosos o de *souvenirs*, hoteles, restaurantes, casas de huéspedes, pensiones, jardinerías, empresas de cantería, carpinterías y otros talleres artesanales domésticos que trabajan comercialmente para terceros²¹.

Cuando las sociedades religiosas de derecho público gestionan como empresas comerciales hospitales, residencias para la tercera edad, asilos de ancianos y hogares asistenciales, quedan exentas de la contribución industrial a tenor del art. 3.º, párrafo 2.º, letra a) de la ley reguladora de este impuesto. El legislador valora las actividades de este tipo como actuaciones de utilidad pública.

2.2.4. *El impuesto sobre sucesiones y donaciones*

A tenor de lo dispuesto en el art. 13, párrafo 1.º, apartado 16, letra a) de la Ley del impuesto sobre sucesiones y donaciones, las sociedades religiosas de derecho público están, con carácter general, exentas del referido impuesto cuando a título gratuito les son cedidos valores patrimoniales, ya sea *mortis causa* o *inter vivos*. También en este supuesto se trata de una exención tributaria subjetiva (personal) que el legislador concede a las sociedades religiosas de derecho público.

²¹ H.-E. MAIER, *Grundlagen und Probleme der Klosterbesteuerung*, Berlín 1959, p. 114.

2.2.5. *La contribución territorial*

Según el art. 3.º, párrafo 1.º, apartado 4.º de la Ley de Reforma del Derecho regulador de la Contribución territorial, de 7 de agosto de 1973, quedan exentos del referido tributo los bienes raíces de las sociedades religiosas que sean corporaciones de derecho público, siempre que dichos bienes se utilicen «para fines de formación religiosa, científicos, de enseñanza, educación o para fines de administración propia». Según la sistemática de la Ley sobre la Contribución territorial, aquellos bienes inmuebles que se utilicen para fines fiscalmente privilegiados —quedando, por tanto, eximidos del pago de la contribución territorial según los artículos 3.º y 4.º de la ley reguladora del referido impuesto— son gravados, no obstante, con esta contribución a tenor de lo dispuesto en los artículos 5.º y 6.º de la ley reguladora si aquéllos se emplean como viviendas o para explotaciones agrícolas y forestales. Esta excepción a la regla de la desgravación fiscal *no* es aplicable —según el art. 3.º, párrafo 1.º, apartado 5.º de la Ley sobre la contribución territorial— a los inmuebles y viviendas destinados al servicio de los ministros y servidores de aquellas sociedades religiosas que sean corporaciones de derecho público. En esto radica una ventaja fiscal adicional reservada exclusivamente a las sociedades religiosas que tengan este carácter y no, en cambio, a las demás personas jurídicas de derecho público.

Siempre que no exista ya una desgravación a tenor del art. 3.º de la Ley sobre la Contribución territorial, quedan exentos de la misma —según al art. 4.º, apartado 1.º de esta norma legal— aquellos bienes inmuebles «dedicados al culto de una sociedad religiosa que fuere una corporación de derecho público».

Todas estas ventajas fiscales, según lo preceptuado en la Ley sobre la Contribución territorial industrial, representan exenciones fiscales objetivas (reales) a favor de las sociedades religiosas de derecho público.

2.2.6. *La contribución especial sobre el patrimonio*

La ley sobre la «perecuación de cargas» pretende una compensación («perecuación») siquiera parcial de los estragos y pérdidas experimentados durante la guerra y posguerra por parte de la población alemana a causa de expulsiones y destrucciones, así como de la devaluación de la moneda. Esta perecuación se financia mediante pagos compensatorios, particularmente imponiendo una contribución especial sobre el capital (*Vermögensabgabe*).

Según la Ley sobre la Perecuación de Cargas, de 14 de agosto de 1952 en su versión de 1 de octubre de 1969, las sociedades religiosas de de-

recho público —a tenor de lo dispuesto en el art. 18, párrafo 1.º, apartado 14, la frase— están exentas del pago de esta contribución. Representa ello una desgravación subjetiva (personal) de las sociedades religiosas de derecho público.

2.3. IMPUESTOS SOBRE EL EMPLEO DE LA RENTA (GASTO)

Las leyes tributarias pueden recurrir al empleo del patrimonio como objeto imponible. En tal caso determinan la capacidad para el pago de impuestos por el empleo que el sujeto pasivo da a sus rentas o por los derechos de propiedad sobre elementos patrimoniales, basándose en transacciones jurídicas (como la transmisión de bienes) y en actos materiales relativos al consumo y gasto. Entre los impuestos sobre el empleo de las rentas figuran el impuesto sobre el valor añadido (IVA) como impuesto general sobre el consumo, los impuestos de derechos reales y transmisión de bienes y algunos impuestos especiales sobre el consumo (impuestos sobre actos materiales)²².

2.3.1. *El impuesto sobre el valor añadido (IVA) sobre el consumo y gasto*

En la medida en que las sociedades religiosas de derecho público emplean parte de sus ingresos y patrimonios para operar en el mercado como compradores y adquirir a título oneroso objetos u otras prestaciones, pagan los impuestos pertinentes sobre el empleo de sus rentas (gasto) como elementos integrantes de los precios adeudados sin obtener ninguna ventaja fiscal. Esto es aplicable particularmente al impuesto general sobre el consumo en la forma del IVA.

Sólo rigen reglas diferentes cuando las sociedades religiosas de derecho público reclaman prestaciones exentas del IVA. A este respecto hay que mencionar el caso de que una comunidad religiosa ponga sus miembros a disposición de una sociedad religiosa de derecho público o de una organización vinculada a la misma para la realización de fines de utilidad pública (art. 4.º, apartado 27 de la Ley del Impuesto sobre el valor añadido). En este supuesto, la comunidad queda exenta del IVA y la sociedad religiosa, como consumidor tampoco es gravada con el referido impuesto.

Sirva de ejemplo ilustrativo al respecto el siguiente caso sobre el que hubo de pronunciarse el Tribunal federal de Hacienda cuando to-

²² ТИРКЕ, o.c. (nota 5), p. 68-69 y 413-415.

davía estaba vigente la anterior normativa relativa al impuesto sobre el tráfico de las empresas²³ *. Una congregación de religiosas perteneciente a la orden dominica puso sus miembros a disposición para las siguientes actividades:

- a) clases en escuelas de grado elemental;
- b) dirección de un colegio mayor y de una residencia escolar rural, ambos pertenecientes a una sede episcopal;
- c) trabajos de oficina en la sede episcopal;
- d) servicios en la sacristía catedralicia y de organistas.

La Delegación de Hacienda juzgó la cesión de este personal como una prestación común (consistente en la realización de trabajos) y la consideró para el período de tributación considerado —a excepción del punto d)— sujeta al pago del IVA.

Mientras el Tribunal federal de Hacienda, basándose en la anterior normativa del impuesto sobre el tráfico de las empresas, hubo de cerciorarse de la condición de corporación de derecho público de la congregación, distinguir entre actividades de soberanía delegada y económicas (a), subsumir (b) bajo el concepto de beneficencia (art. 4.º, apartado 16 de la primitiva versión de la Ley sobre el ITE) y delimitar los supuestos de ayuda y de la asistencia administrativa (c), el caso hoy día se resuelve fácilmente según el art. 4.º, apartado 27 de la Ley del Impuesto sobre el Valor añadido²⁴. El caso demuestra, sin embargo, en lo referente a los puntos (c) y (d), la importancia que los convenios de cesión de personal e, implícitamente, su exención del IVA, tienen en el ámbito eclesial, interpretado éste en la acepción más alta del término.

2.3.2. *Impuesto sobre adquisición de bienes inmuebles*

La Ley del Impuesto sobre Adquisición de Bienes inmuebles, de 1982, no prevé ninguna exención tributaria ni otras ventajas fiscales para la adquisición de inmuebles por una persona jurídica de derecho públi-

²³ Tribunal Federal de Hacienda. Sentencia de 8 de julio de 1971. Sentencias en materia eclesiástica, o.c., vol. 12, p. 221ss.

* *N. del T.*: Este impuesto (equivalente al ITE en España) fue sustituido en la República Federal de Alemania en 1967 por el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), pero conservando, al menos en la prosa oficial, su antigua denominación de *Umsatzsteuer*.

²⁴ Según el art. 4.º, ap. 27, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, quedan exentos de este tributo los ingresos y rentas siguientes: la cesión de miembros de congregaciones religiosas y de las casas matrices de órdenes religiosas para fines de utilidad pública, caritativos, eclesiales o escolares.

co. Significa esto que tampoco las sociedades religiosas de derecho público gozan de privilegios fiscales en lo que a este tributo se refiere cuando adquieren para sus fines bienes raíces.

2.3.3. Exención del IVA por suministros y prestaciones

Cuando las sociedades religiosas de derecho público ofrecen suministros y prestaciones, la situación dentro del marco de la Ley del Impuesto sobre el Valor añadido es como sigue:

Según la ley reguladora del referido impuesto (1984), los suministros y prestaciones que a título oneroso efectúen las personas jurídicas de derecho público dentro de su esfera de actuación no están sujetos al IVA siempre que las citadas personas jurídicas no desempeñen actividades industriales o profesionales según la definición que de las mismas da el art. 2.º, párrafos 1.º y 2.º de la ley en cuestión. En este sentido existe una desgravación subjetiva (personal) para las sociedades religiosas jurídico-públicas.

La exención comprende, por ejemplo, las retribuciones por actos eclesiales, colectas, donativos, contribuciones para cubrir los gastos de organización de conciertos de música sacra o para las actuaciones del coro de una iglesia. También están comprendidos los pagos por la expendición de comidas y bebidas y la oferta de alojamientos directamente relacionados con la organización de las actividades eclesiales realizadas sin intermediarios por las propias sociedades religiosas de derecho público. También la percepción de pagos o cuotas por la asistencia a conferencias organizadas por las Iglesias forma parte de las prestaciones que una sociedad religiosa de derecho público puede efectuar sin estar sujeta al IVA.

Cuando una sociedad religiosa de derecho público organiza conferencias, cursillos y otras actuaciones de carácter científico y formativo, los ingresos percibidos —según el art. 4.º, apartado 22, letra a) de la ley reguladora del IVA— quedan exentos del pago de este tributo si lo recaudado se emplea mayoritariamente para cubrir gastos.

Según fallo del Tribunal constitucional²⁵, de 4 de octubre de 1965, es compatible con la Constitución limitar la exención del IVA fundada en el art. 2.º, párrafo 3.º de la ley reguladora del mismo a aquellas sociedades religiosas que sean corporaciones de derecho público.

²⁵ Tribunal Constitucional de la RFA. Sentencia de 4 de octubre de 1965, en *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, o.c., vol. 19, p. 129ss. Cf. también Tribunal Constitucional de la RFA, sentencia de 12 de septiembre de 1978. Sentencias en materia eclesiástica, o.c., vol. 17, p. 128ss.

No cabe ver en ello un agravio comparativo para las sociedades religiosas de derecho privado. La constitución no exige que en la legislación fiscal estatal todas las sociedades religiosas sean tratadas, según un esquema uniforme. Según la diferenciación admitida por el art. 140 de la Constitución de la RFA en relación con el art. 137, párrafo 5.º de la Constitución de Weimar, de 11 de agosto de 1919, el Estado puede dar un trato de favor a las sociedades religiosas de derecho público en lo que al régimen jurídico del IVA se refiere. El Tribunal constitucional juzga este trato preferencial «correcto», ya que el otorgamiento del *status* de corporación de derecho público expresa que semejante sociedad religiosa «tiene especial importancia en la vida pública y, por ende, también para el ordenamiento jurídico del Estado».

2.3.4. *El impuesto sobre el valor añadido en el ámbito de las empresas industriales*

a) *La gravación básica por el IVA*

Según el art. 2.º, párrafo 3.º, frase 1.ª de la ley reguladora del IVA, las personas jurídicas de derecho público —y, por ende, también las sociedades religiosas que tengan este *status*— sólo tributan por el IVA en la medida en que explotan empresas industriales tal como éstas se definen en la ley reguladora del impuesto de sociedades (art. 1.º, párrafo 1.º, apartado 6.º y art. 4.º), además de sus explotaciones agrícolas y forestales también sujetas al referido tributo. Se supone que hay una actividad empresarial de este tipo sujeta al IVA cuando, por ejemplo, una sede episcopal participa mediante suministros y/o, prestaciones en la vida económica general realizando en forma continuada y a título oneroso servicios que lo mismo podrían ser objeto de actividades empresariales privadas, por ejemplo, cuando se trata del ejercicio de un derecho de edición. Una sede episcopal había conferido contractualmente a una librería editorial la condición de editora diocesana de una biblia escolar. Por otro contrato, le había cedido, además, por un período de cuatro años la distribución dentro de área diocesana de un catecismo católico refundido. Por último, la sede episcopal había encargado a la referida librería la edición, confección y distribución de un nuevo devocionario y libro de cánticos de la diócesis. En cada uno de los referidos contratos se había estipulado que, por cada ejemplar vendido, la sede episcopal percibiría una determinada cantidad²⁶.

²⁶ Estado de cosas según apreciación del Tribunal de Hacienda de Münster. Sentencia de 23 de febrero de 1954. Sentencias en materia eclesiástica, o.c., vol. 3, p. 195ss.

También existe una actividad empresarial cuando una sociedad religiosa ofrece conforme a las reglas del mercado y efectúa a título oneroso determinadas prestaciones y servicios (seminarios, cursillos, consultorio espiritual). En estos supuestos, la gravación fiscal no conculca el derecho fundamental a la libertad religiosa que establece el art. 4.º, párrafo 2.º de la Constitución.

b) *Tipos impositivos reducidos sobre la cifra de negocios de las empresas de las Iglesias creadas para fines específicos*

Muchas de las actividades de una sociedad religiosa de derecho público pueden reunir las condiciones necesarias para ser consideradas como empresas de tipo industrial o comercial. En su calidad de tales, ya no estarían eximidas del IVA como proveedores de prestaciones típicamente religiosas o eclesiales. Mas, por otra parte, las actividades en cuestión pueden servir directa y exclusivamente para fines de utilidad pública y eclesiales de modo que —según la terminología del derecho regulador de esta materia— se trataría de «empresas para fines específicos» (de reconocido interés público = *Zweckbetriebe*)²⁷. Según la sistemática del derecho regulador del IVA, tales empresas, si bien están sujetas a tributación, sus cifras de negocios sólo se gravan con un tipo de impuesto reducido a la mitad del normal (art. 12, párrafo 2.º, apartado 8.º de la ley reguladora del IVA).

c) *Exenciones tributarias para las rentas obtenidas en el ámbito de la beneficencia*

Según el art. 4.º, apartado 16, letra a) de la ley reguladora del IVA, las sociedades religiosas de derecho público gozan, por ser personas de derecho público, de la exención del IVA para aquellas rentas que estén relacionadas con la gestión de sus hospitales y otras instituciones de tratamiento médico, así como asilos de ancianos, residencias para la tercera edad y hogares asistenciales. El legislador presume a este respecto que se trata de actividades de utilidad pública y caritativas, según la definición contenida en los arts. 52 y 53 del Reglamento de Exenciones.

²⁷ Cf. arts. 65 a 68 del Reglamento de Exenciones.

2.3.5. *Exenciones tributarias, según la Ley federal sobre Apuestas y Loterías y la Ley del Impuesto sobre Espectáculos de algunos Länder **

Los actos organizados por las Iglesias que, por su índole, estarían sujetos a la Ley sobre Apuestas y Loterías de la Federación o a la ley reguladora del impuesto sobre espectáculos de alguno de los *Länder*, quedan eximidos de estos tributos. Si las Iglesias tuvieran que tributar por actos tales como, por ejemplo, la organización de una rifa o de representaciones cinematográficas y teatrales, tendrían que aumentar proporcionalmente los precios de las papeletas o de las entradas. Estas exenciones fiscales reales benefician a aquellos que, mediante la adquisición de papeletas, billetes de lotería y entradas, desean apoyar con su contribución económica un fin eclesial, de utilidad pública o caritativo. De modo indirecto, se financia con ello también a los organizadores eclesiales.

2.4. VENTAJAS FISCALES PARA LAS ORGANIZACIONES VINCULADAS A LAS IGLESIAS

Para el cumplimiento de sus cometidos en el seno de la colectividad, las sociedades religiosas de derecho público se sirven también de determinadas organizaciones de derecho privado que actúan en diversos ámbitos por mandato y bajo la influencia de aquéllas.

Cuando las organizaciones de carácter eclesial de derecho privado trabajan exclusiva y directamente para fines eclesiales, de utilidad pública y caritativos, las leyes reguladoras de la tributación de corporaciones, asociaciones de personas y masas patrimoniales les conceden exenciones tributarias²⁸. A este respecto hay que mencionar especialmente la Ley del Impuesto de Sociedades, así como las leyes reguladoras del impuesto sobre el capital, de la contribución industrial, del impuesto sobre sucesiones y donaciones, de la contribución territorial y la ley reguladora del IVA. Para los supuestos de exención regulados en las citadas leyes²⁹ se exige una serie de requisitos legales especiales

²⁸ Cf. art. 51 del Reglamento de Exacciones.

²⁹ Véase el art. 51, 1.ª frase, del Reglamento de Exacciones en relación con:

— el art. 5.º, párr. 1.º, ap. 9.º, de la Ley del Impuesto de Sociedades;

— el art. 3.º, párr. 1.º, ap. 12, de la Ley del Impuesto sobre el Capital;

— el art. 13, párr. 1.º, ap. 16, letra a), de la Ley sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones;

para que se den los fines de utilidad pública, caritativos y eclesiales especificados en los artículos 51 a 68 del Reglamento de Exacciones.

Este derecho regulador de los fines que fiscalmente gozan de un trato de favor se funda en la idea del legislador de que las organizaciones que dedican sus rentas y valores patrimoniales voluntaria y altruistamente a promover determinadas tareas relacionadas con el bien común, mermando con ello su potencial económico, no deben ser gravadas adicionalmente con impuestos sobre esos ingresos y valores³⁰.

Las normas relativas a los aspectos jurídico-fiscales del bien común favorecen por igual a las organizaciones vinculadas a las Iglesias y a otras entidades sin vinculaciones ni objetivos eclesiales o religiosos.

2.4.1. *Privilegios fiscales para fines eclesiales*

El art. 54 del Reglamento de Exacciones define las condiciones que los fines eclesiales deben reunir para ser considerados jurídicamente como tales; estas definiciones son aplicables a todas las normas del derecho fiscal eclesial por las cuales se conceden ventajas tributarias a organizaciones de derecho privado para el cumplimiento de fines eclesiales. Según estipula el art. 54, párrafo 1.º del Reglamento de Exacciones, la actividad de las corporaciones en cuestión debe tener por fin «promover desinteresadamente una sociedad religiosa que sea una corporación de derecho público».

A modo de ejemplos se mencionan en el referido art. 54, párrafo 2.º del Reglamento de Exacciones algunas de las actividades que sirven a fines eclesiales: tales la construcción, exornación y conservación de templos y casas de comunidades eclesiales, la celebración de cultos, la formación de ministros de las confesiones, la impartición de clases de religión, los sepelios y el cultivo de la memoria de los difuntos, así como la administración del patrimonio eclesial, la remuneración de los ministros, funcionarios y servidores de las Iglesias, la asistencia a la tercera edad y a los disminuidos y la protección de sus viudas y huérfanos.

El Estado promueve los fines eclesiales mediante el otorgamiento de ventajas fiscales sin reparar en si éstos sirven al mismo tiempo a intereses estatales como, por ejemplo, sucede con las actividades de las

-
- el art. 3.º, párr. 1.º, ap. 3.º, letra b), y párr. 4.º, de la Ley sobre la Contribución Territorial;
 - el art. 3.º, párr. 6.º, de la Ley sobre la Contribución Industrial;
 - el art. 18, párr. 1.º, ap. 14, de la Ley sobre la Pecuación de Cargas;
 - el art. 18, párr. 2.º, de la Ley sobre el Impuesto de Apuestas y Loterías;
 - el art. 12, párr. 2.º, ap. 8, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

³⁰ TIPKE, o.c. (nota 5), p. 545.

Iglesias en el campo de la enseñanza, la asistencia a enfermos, la protección de monumentos o con la ayuda de las Iglesias al desarrollo. Como lo documentan especialmente los ejemplos citados en el art. 54, párrafo 2.º del Reglamento de Exacciones, el Estado se propone fomentar los fines eclesiales tanto en atención a la libertad religiosa de sus ciudadanos como en el propio interés de las sociedades religiosas.

A título de ejemplos se citan a continuación algunas corporaciones que persiguen fines eclesiales a efectos del art. 54 del Reglamento de Exacciones: las asociaciones para la construcción de Iglesias y catedrales, las asociaciones para la adquisición de paramentos sacerdotales, los seminarios conciliares³¹, los montepíos de las Iglesias³², las asociaciones para la organización de congresos eclesiales³³ y las órdenes y congregaciones religiosas³⁴.

2.4.2. *Ventajas fiscales para fines de utilidad pública*

El art. 52, párrafo 1.º, frase 1.ª del Reglamento de Exacciones considera «de utilidad pública» a aquellas actividades cuyo fin consista en promover desinteresadamente la comunidad en los ámbitos material, espiritual y moral. Esta labor de fomento no deberá estar limitada a un círculo cerrado de personas. Además, el círculo de los beneficiarios no deberá ser permanentemente muy reducido.

El art. 52, párrafo 2.º del Reglamento de Exacciones cita a título de ejemplos varias actividades de utilidad pública. Seguidamente nos limitamos a mencionar sólo aquellas que sean típicas para las actividades de utilidad pública de organizaciones vinculadas a las Iglesias.

- 1) Fomento de las ciencias y la investigación, formación y educación, arte y cultura, ídem de la religión, del entendimiento entre los pueblos, la ayuda al desarrollo y de la protección de monumentos histórico-artísticos.
- 2) Fomento de la ayuda a los jóvenes y ancianos, de la sanidad pública y de la beneficencia.

³¹ K. TIPKE, en K. TIPKE-H. W. KRUSE, *Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung*, 12.ª ed., Köln, art. 54. Los comentarios se refieren a la situación jurídica de noviembre de 1986, número marginal 2.

³² R.-D. SCHOLTZ, en K. KOCH, *Abgabenordnung*, Köln-Berlin-Bonn-München 31986, art. 54, número marginal 2.

³³ Dirección Superior de Hacienda (*Oberfinanzdirektion*) de Düsseldorf: *Der Betrieb*, 1982, p. 1596ss.

³⁴ M. TROLL, *Besteuerung von Verein, Stiftung und Körperschaft des öffentlichen Rechts*, München 31983, p. 489.

2.4.3. *Ventajas fiscales para fines caritativos*

El art. 53 del Reglamento de Exacciones define actividades encaminadas a fines caritativos. Una organización cumple con fines caritativos cuando desinteresadamente presta ayuda a personas minusválidas o de escasos medios de vida.

A diferencia de los requisitos con que deben cumplir las actividades de utilidad pública, es admisible que las ayudas caritativas sólo se concedan a grupos limitados de personas.

Sirven especialmente a fines caritativos las instituciones benéficas ligadas a las Iglesias que reúnan las condiciones establecidas en el artículo 66 del Reglamento de Exacciones³⁵.

2.4.4. *Las asociaciones benéficas de las Iglesias como beneficiarios de las ventajas fiscales para fines de utilidad pública y caritativos*

Entre los beneficiarios de las ventajas fiscales concedidas para fines de utilidad pública y caritativos figuran, sobre todo, las grandes asociaciones caritativas de las Iglesias católicas³⁶ y evangélica³⁷, a saber: la Cáritas alemana (*Deutscher Caritas-Verband*) y la Obra de Diaconía (*Diakonisches Werk*) de la Iglesia evangélica en Alemania, que agrupan, ambas, una gran variedad de obras e instituciones de beneficencia, educación de niños y jóvenes, asistencia a la tercera edad y a enfermos, así como de previsión sanitaria.

La particular entrega a tareas sociales que caracteriza a estas asociaciones y a sus numerosos colaboradores cumple con las condiciones legales de utilidad pública y altruismo exigidas por los artículos 52 y 53 del Reglamento de Exacciones. Están exentos del pago de los impuestos de sociedades y sobre la renta, del impuesto sobre el capital, la contribución industrial, del impuesto sobre sucesiones y donaciones, así como de la contribución territorial³⁸.

³⁵ «Beneficencia es la asistencia sistemática al prójimo necesitado o en situación de riesgo, ejercida con miras al bien común y sin fines de lucro. Esta asistencia puede tener por objeto la salud o el bienestar moral, educativo o económico y tener por fin poner remedio o prevenir semejantes situaciones de necesidad» (art. 66, párr. 2.º, del Reglamento de Exacciones).

³⁶ Cf. sobre esto A. HINKEN, *Die karitative Betätigung der Kirchen und Religionsgemeinschaften. Die karitativen Werke und Einrichtungen im Bereich der katholischen Kirche*, en *Handbuch*, vol. 2, p. 383ss.

³⁷ P. VON TILING, o.c., ib., p. 401ss.

³⁸ Cf. art. 5.º, párr. 1.º, ap. 9.º, de la Ley reguladora del Impuesto de Sociedades; art. 3.º, párr. 1.º, ap. 4.º, letra b), de la Ley del Impuesto sobre el Capital; art. 3.º, párr. 6.º, de la Ley sobre la Contribución Industrial; art. 13, párr. 1.º, ap. 16, de la

Ambas asociaciones también están exentas del pago del IVA en lo que se refiere a sus prestaciones de carácter benéfico y también a sus usuales prestaciones en especie, tales como los alojamientos y la manutención que proporcionan a sus trabajadores y empleados como remuneración por los servicios prestados³⁹.

También gozan de exenciones tributarias las cajas auxiliares de socorros con capacidad jurídica⁴⁰ de las organizaciones benéficas ligadas a las Iglesias⁴¹.

Todas estas ventajas fiscales favorecen, asimismo, a las instituciones de beneficencia no ligadas a las Iglesias que —de conformidad con los arts. 52, 53 y 55 a 68 del Reglamento de Exacciones— realizan prestaciones de carácter benéfico.

2.4.5. Otras premisas

El derecho a exacciones tributarias por actividades eclesiales al servicio de fines de utilidad pública y caritativos presupone que, con arreglo a los arts. 55 a 68 del Reglamento de Exacciones, se cumplan además otras premisas legales.

Así, según los arts. 52 a 54 del referido reglamento, la promoción o asistencia deben realizarse *desinteresadamente*. Para garantizar este carácter altruista, deben cumplirse varias premisas que se establecen en el art. 55 del referido reglamento.

La corporación debe perseguir *exclusivamente* fines de utilidad pública, caritativos o eclesiales. Esta condición queda cumplida, según el artículo 56 del Reglamento de Exacciones, cuando la entidad en cuestión, según sus estatutos, *sólo* se dedica a fines fiscalmente privilegiados o bien si, con arreglo a los arts. 64 a 68 del referido texto legal, mantiene una empresa o explotación adscritas específicamente al fin que goza de desgravación fiscal.

Por último, la corporación, según el art. 57 del precitado Reglamento, *debe* realizar *directamente* y por sí misma los fines por los que goza

Ley reguladora del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, y el art. 3.º, párr. 1.º, ap. 3.º, letra c), de la Ley de la Contribución Territorial.

³⁹ Art. 4.º, párr. 18, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

⁴⁰ Las llamadas Cajas o Montepíos auxiliares con capacidad jurídica son, por una parte, cajas de pensiones, decesos y de enfermedad que conceden a sus beneficiarios una pretensión jurídica, y, además, las cajas asistenciales cuyos beneficiarios carecen de semejante pretensión; cf. art. 5.º, párr. 1.º, ap. 3.º, de la Ley reguladora del Impuesto de Sociedades.

⁴¹ Esto es aplicable al Impuesto de Sociedades según el art. 5.º, párr. 1.º, ap. 3.º, de la Ley reguladora del referido impuesto, y al Impuesto sobre el Capital según el art. 3.º, ap. 5.º, de la normativo legal reguladora de este tributo.

de un trato fiscal de favor, fines que deben estar exactamente definidos en sus estatutos. Para ello puede emplear también a terceros en concepto de auxiliares.

El art. 58 del Reglamento de Exacciones define aquellas actividades que, por considerarse «innocuas», desde el punto de vista fiscal, no implican la pérdida de la ventaja fiscal. Se trata de excepciones admisibles a los requisitos de altruismo, exclusividad e inmediatez. Los artículos 59 a 63 del Reglamento de Exacciones precisan las condiciones legales formales de la «utilidad pública». Según el art. 59 del citado Reglamento, las premisas legales para la desgravación fiscal deben especificarse *formalmente* en los estatutos de la corporación. La gestión efectiva de ésta debe responder —según los arts. 59 y 63 del Reglamento— materialmente a lo que los estatutos establecen en relación con la actuación de utilidad pública, caritativa o eclesial de la entidad en cuestión.

El carácter desinteresado se define, según el art. 55, párrafo 1.º, apartado 4.º del Reglamento de Exacciones por el principio de la vinculación o afectación del capital. En caso de disolución o cierre de la corporación o al suprimirse su finalidad originaria, el capital —en la medida en que esté constituido por las participaciones aportadas por los socios— se podrá emplear *únicamente* para fines que gocen de desgravación fiscal. Esta afectación del capital tiene que precisarse expresamente en los estatutos, según el art. 61 del Reglamento de Exacciones. El art. 62 del mismo prevé excepciones a la afectación estatutaria del capital que favorecen especialmente a las sociedades religiosas de derecho público y a las congregaciones (órdenes religiosas, etc.). El legislador supone que en estos casos el empleo del capital para fines de utilidad pública está y quedará garantizado.

2.5. VENTAJAS FISCALES PARA LAS PRESTACIONES DE TERCEROS EN BENEFICIO DE LAS SOCIEDADES RELIGIOSAS DE DERECHO PÚBLICO Y DE LAS ORGANIZACIONES DE DERECHO PRIVADO VINCULADAS A LAS MISMAS

Las consideraciones siguientes se refieren a prestaciones de personas físicas y corporaciones tal como las define la ley reguladora del impuesto de sociedades.

2.5.1. *Deducibilidad del impuesto eclesiástico pagado*⁴²

Toda persona que, en su calidad de miembro de una sociedad religiosa de derecho público, paga el impuesto eclesiástico, puede deducir de

⁴² El sistema del impuesto eclesiástico de la RFA tiene sus bases jurídicas en el

sus ingresos imponibles el pago realizado por este concepto, considerado como gasto extraordinario a tenor de lo dispuesto en el art. 10, párrafo 1.º, apartado 4.º de la ley reguladora del impuesto sobre la renta⁴³, con lo que se reduce la base de cálculo de la cuota del impuesto sobre la renta adeudada a Hacienda.

Esta deducción se justifica porque el importe mínimo necesario para subsistir, exento de tributación, no tiene en cuenta este gasto ineludible para quienes sean miembros de una sociedad religiosa de derecho público.

La ventaja fiscal de la deducibilidad del impuesto eclesiástico pagado beneficia indirectamente a las sociedades religiosas de derecho público que gravan a sus miembros con el impuesto eclesiástico.

Las rentas de las diócesis en la República Federal de Alemania proceden mayoritariamente —en un 70 a 85 por 100— del producto del impuesto eclesiástico. Cabe suponer que, en lo que concierne a las Iglesias regionales evangélicas la relación entre la parte de sus ingresos procedente del impuesto eclesiástico y la que proviene de otras fuentes sea aproximadamente la misma.

En el año 1985, las diócesis de la Iglesia católica en Alemania recibieron de sus fieles pagos por concepto del impuesto eclesiástico que ascendieron a un importe total de 5.695 millones DM *. Las Iglesias regionales evangélicas ingresaron en aquel mismo año como producto de la recaudación del impuesto eclesiástico 5.567 millones DM⁴⁴.

art. 140 de la Ley Fundamental de la RFA en relación con el art. 137 de la Constitución de Weimar, de 11 de agosto de 1919. En base a esta normativa, las sociedades religiosas de derecho público están facultadas para exigir el pago de impuestos según la legislación de los *Länder* y basándose para la exacción de aquéllos en las listas o censos de contribuyentes. La singularidad jurídica de estas contribuciones para la financiación de la actuación eclesial, adeudadas exclusivamente por los miembros de las respectivas Iglesias, radica en el hecho de que el Estado —«como Estado democrático social y cultural»—, con el fin de asegurar el cumplimiento de las tareas públicas que realizan las Iglesias, pone a disposición de las mismas su Administración de Hacienda para —a cambio de una adecuada remuneración por este servicio— recaudar el impuesto eclesiástico y entregar su producto a las Iglesias. Todo lo cual se hace con la expresa intención del Estado de garantizar la independencia y autogestión financieras de las Iglesias. Cf. sobre esto también H. MARRÉ, *Die Kirchenfinanzierung in Kirche und Staat der Gegenwart*, Essen 1982. Del mismo autor, *Das kirchliche Besteuerungsrecht*, en *Handbuch*, vol. 2, p. 5ss.

* N. del T.: Aproximadamente 420 mil millones de pesetas.

⁴³ Según la jurisprudencia en la materia, sólo son deducibles los impuestos eclesiásticos alemanes. Tribunal Federal de Hacienda, sentencia de 4 de junio de 1975. *Entscheidungen in Kirchensachen*, vol. 14, p. 293ss.

⁴⁴ *Statistisches Jahrbuch für die Bundesrepublik Deutschland*, publicado por Statistisches Bundesamt, Stuttgart-Mainz 1986, p. 94-95.

Estas cifras muestran bien a las claras la función central del sistema alemán del impuesto eclesiástico para las finanzas de las dos grandes Iglesias. Pero al mismo tiempo evidencian también la importancia que la deducibilidad del referido impuesto, una vez pagado, tiene para los miembros de las Iglesias individualmente considerados.

2.5.2. *Deducibilidad de cotizaciones y cuotas*

Las cotizaciones y cuotas satisfechas por los miembros de sociedades religiosas que, por lo menos, en un *Land* de la RFA estén reconocidas como corporaciones de derecho público, pero que no se benefician del impuesto eclesiástico, pueden deducirse al igual que éste. El sujeto pasivo tiene que presentar, para acreditar el pago de las cotizaciones, un recibo extendido por las sociedades religiosas. Ahora bien, la deducción sólo se admite hasta el importe del impuesto eclesiástico que en el *Land* respectivo perciben las sociedades religiosas de derecho público teniendo en cuenta la reducción por hijos menores⁴⁵.

2.5.3. *Deducibilidad de los donativos de las personas físicas*

Los gastos efectuados en favor de sociedades religiosas de derecho público o bien de organizaciones de derecho privado vinculadas a aquéllas para promover fines caritativos, eclesiales, religiosos o científicos pueden deducirse en concepto de «gastos extraordinarios» hasta un importe equivalente al 5 por 100 de los ingresos totales, según establece el art. 10.b), párrafo 1.º, frase 1.ª de la ley reguladora del impuesto sobre la renta. Otro límite máximo admisible sería el 2 por 1000 de la cifra total de ventas y de los salarios y sueldos pagados en un año natural cuando es un empresario quien desea hacer valer tales gastos extraordinarios.

El concepto de «donativo deducible» comprende las transferencias de dinero y, según el art. 10.b), párrafo 1.º, frase 4.ª de la ley reguladora del impuesto sobre la renta, también la cesión de activos materiales excepto usufructos y servicios.

Para la interpretación de los conceptos «fines de utilidad pública, caritativos, eclesiales, religiosos o científicos» a los efectos del art. 10.b), párrafo 1.º de la ley reguladora del impuesto sobre la renta se estará a lo dispuesto en los arts. 51 a 68 del Reglamento de Exacciones conforme establece el art. 48, párrafo 1.º del Reglamento ejecutivo (1986) de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

⁴⁵ Impuesto sobre la Renta. Directrices 1984, de 15 de abril de 1985, núm. 101, párr. 2.º, en *Bundessteuerblatt*, 1985, parte 1, fascículo especial, p. 137-138.

Los fines religiosos y científicos —al igual que los eclesiales y caritativos— no necesitan el expreso reconocimiento como tales por el Gobierno federal u otras autoridades para que los gastos relativos a aquéllos puedan merecer la conceptualización de «extraordinarios».

La situación es diferente en lo que se refiere a los fines de utilidad pública. En lo que a éstos concierne, los gastos son deducibles fiscalmente únicamente en el supuesto de que se efectúen para fines de utilidad pública reconocidos como particularmente merecedores de ser promovidos.

Según el art. 48, párrafo 2.º del Reglamento ejecutivo del Impuesto sobre la Renta, el Gobierno federal especifica en una normativa administrativa general cuáles son los fines de utilidad pública que merecen ser fomentados de manera especial. En la referida normativa se reconocen a los citados efectos las siguientes organizaciones de las Iglesias: La Cáritas alemana (*Deutscher Caritas-Verband*) y la Obra de Diaconía (*Diakonisches Werk*) de la Iglesia evangélica⁴⁶.

Adicionalmente, conforme al párrafo 4.º del art. 48 del referido reglamento ejecutivo, el Gobierno federal ha reconocido un trato fiscal privilegiado a los donativos y demás valores cedidos a la Federación de las Familias Católicas Alemanas (*Familienbund Deutscher Katholiken*), una asociación registrada con personalidad jurídica⁴⁷ *.

2.5.4. *Deducibilidad de los donativos de corporaciones, asociaciones de personas y masas patrimoniales*

Las corporaciones, asociaciones de personas y masas patrimoniales sujetas sin restricción al pago del impuesto de sociedades pueden —según el art. 9.º, apartado 3.º, frase 1.ª de la ley reguladora del impuesto de sociedades— deducir de sus ingresos los donativos entregados para fines religiosos, eclesiales, caritativos y científicos; para ello, se estará a las disposiciones pertinentes vigentes para las personas físicas de la normativa reguladora del impuesto sobre la renta.

⁴⁶ La relación de estos fines de utilidad pública en sentido estricto figura como anexo al núm. 111, párr. 1.º, de las Directrices relativas al Impuesto sobre la Renta 1984, de 15 de abril de 1985, l.c., parte 1.ª, p. 334.

⁴⁷ Directrices relativas al Impuesto sobre la Renta, l.c., p. 141.

* *N. del T.*: Según los arts. 21, 55s. del Código civil de la RFA, las asociaciones llamadas «ideales», es decir, las que persiguen especialmente fines espirituales, religiosos, morales, políticos, etc., tienen que estar inscritas en un registro público que se lleva en los Juzgados de Primera Instancia correspondientes a su sede para que les sea reconocida la capacidad jurídica.

2.5.5. *Actividades honoríficas que gozan de ventajas fiscales, ejercidas al servicio de sociedades religiosas de derecho público*

Las actividades ejercidas con carácter de profesión secundaria o extraprofesionales —y, por tanto, honoríficas— como directores de prácticas, instructores, educadores, y otras actividades comparables, al servicio o bien por encargo de una persona jurídica de derecho público con sede en la RFA que promueva fines de utilidad pública, caritativos y eclesiales según éstos se especifican en los arts. 52 a 54 del Reglamento de Exacciones, gozan de un trato fiscal privilegiado en un doble aspecto. Según el art. 5.º, apartado 26 de la ley reguladora del impuesto sobre la renta, los gastos reembolsados a las referidas personas están exentos de tributación hasta un importe de 2.400 DM (=170.000 pesetas) anuales. Los ingresos derivados de una actividad honorífica ejercida por una persona jurídica de derecho público están exentos del IVA, según el art. 4.º, apartado 26 de la ley reguladora de este impuesto.

3. SOCIEDADES RELIGIOSAS DE DERECHO PRIVADO

Según datos que figuran en el *Anuario Estadístico de la RFA* (edición de 1986), aproximadamente 659.000 personas militan en otras Iglesias y comunidades cristianas, 31.000 forman parte de la comunidad confesional hebrea y unas 818.000 personas, de otras sociedades religiosas⁴⁸. Estos datos están basados todavía en los resultados del censo de población de 1970. Se carece de informaciones precisas en cuanto a las formas organizativas de derecho privado en las cuales se presentan estos grupos. Por regla general están organizados en la forma jurídica de asociaciones con o sin capacidad jurídica. También cabe la asociación en forma de sociedad de derecho civil, según los arts. 705 a 740 del Código civil, en forma de cooperativa, según la ley reguladora del régimen de las cooperativas con fines lucrativos y de carácter económico, pero también en la forma de sociedad de responsabilidad limitada o incluso como sociedades anónimas.

⁴⁸ *Statistisches Jahrbuch*, 1.c., p. 64.

3.1. IMPUESTOS SOBRE LA RENTA

El legislador ha prescindido de privilegiar con carácter general a las sociedades religiosas de derecho privado dentro del marco del derecho fiscal, toda vez que pueden presentarse en diferentes formas jurídicas como sujetos de derecho privado. La regla básica es que tengan la consideración de sujetos pasivos en las diferentes leyes fiscales. Sin embargo, ello no implica ningún agravio comparativo general de carácter jurídico-fiscal en relación a las sociedades religiosas de derecho público.

Es cierto que las sociedades religiosas de derecho privado no se benefician del art. 54 del Reglamento de Exacciones que reconoce los fines eclesiales como razón para la concesión de ventajas fiscales únicamente cuando se trata de la financiación desinteresada realizada por una sociedad religiosa de derecho público. Sí, en cambio, tienen la posibilidad de obrar conformemente a los requisitos establecidos en el Reglamento de Exacciones en su art. 52 para fines de utilidad pública y en el 54 para los que sean caritativos y obtener para los mismos desgravaciones de los impuestos de sociedades y sobre el capital, del impuesto sobre sucesiones y donaciones, de las contribuciones industrial y territorial, así como de los tributos establecidos por la Ley de Perecuación de Cargas.

El art. 52, párrafo 2.º, apartado 1.º del Reglamento de Exacciones, reconoce expresamente el fomento de fines religiosos como promoción de la colectividad considerándola como actividad de utilidad pública a efectos fiscales. Para ello, es condición que esta actuación no se limite al círculo de los miembros de la sociedad religiosa de derecho privado y que no sea contraria al ideario cultural de Occidente⁴⁹.

3.2. IMPUESTOS QUE GRAVAN EL EMPLEO DE LAS RENTAS (GASTO)

El derecho fiscal aplicable no diferencia, en cuanto a la cuestión de si a las sociedades religiosas se les concede o no un trato de favor, según la forma jurídica de las mismas, a excepción de las particularidades más arriba mencionadas de la normativa reguladora del IVA. Por eso, podemos remitirnos a lo allí expuesto en lo que se refiere al trato fiscal de las sociedades religiosas de derecho público en materia de impuestos que gravan el gasto.

⁴⁹ TIPKE, l.c.; nota marginal 1 invocando la sentencia de 8 de febrero de 1960 del Tribunal Constitucional de la RFA, en *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, vol. 12, p. 4.

3.3. VENTAJAS FISCALES PARA LAS PRESTACIONES DE TERCEROS EN FAVOR DE UNA SOCIEDAD RELIGIOSA DE DERECHO PRIVADO

Son de aplicación las normas jurídicas expuestas en II.5 también a los donativos que las personas físicas y entidades sujetas al impuesto de sociedades hagan a sociedades religiosas constituidas con carácter jurídico-privado.

4. LA EXENCION DE COSTAS JUDICIALES Y TASAS ADMINISTRATIVAS

Las Iglesias y restantes sociedades religiosas gozan, además, de ventajas financieras en el derecho regulador de las costas judiciales y tasas administrativas. Las normas pertinentes son, en parte, de derecho federal y, parcialmente, son de la competencia de los *Länder*. En lo que sigue nos limitamos a algunas indicaciones de carácter general.

4.1. COSTAS JUDICIALES (TASAS Y GASTOS)

La Ley federal sobre Costas judiciales (*Gerichtskosten*) en la versión del edicto de 15 de diciembre de 1975 no establece para las Iglesias y demás sociedades religiosas con carácter general la exención de las costas. Sin embargo, respeta una eventual exención de costas que, según el derecho constitucional de la Federación, pudiera existir a favor de las sociedades religiosas de derecho público⁵⁰.

Concordantemente con la Ley federal sobre Costas judiciales, los *Länder*⁵¹ han concedido en leyes regionales⁵¹ la exención de tasas judiciales a las Iglesias y demás sociedades religiosas e ideológicas que tengan el *status* de corporaciones de derecho público, siempre que se trate de tasas exigidas por los tribunales ordinarios en causas civiles, así como por las autoridades de la administración de justicia.

Para las causas que se ventilen ante las jurisdicciones administrativa y laboral no existe en el derecho federal ni en el de los *Länder* —se-

⁵⁰ H. MARKL, *Gerichtskostengesetz*, Berlín-New York 21983, art. 2.º, número marginal 7.

⁵¹ MARKL, l.c., número marginal 16, anexo al art. 2.º.

gún el art. 2.º, párrafo 3.º, frase 1.ª de la Ley sobre Costas judiciales— una exención personal del pago de las costas⁵² a favor de las Iglesias⁵³.

4.2. TASAS Y DERECHOS ADMINISTRATIVOS

Comoquiera que las autoridades federales apenas tienen competencias administrativas en lo que a las sociedades religiosas respecta, las normativas legales de la Federación (=Gobierno central) en materia de tasas no prevén ninguna exención de carácter especial.

El derecho regional (=de los *Länder*) regulador de las tasas administrativas favorece a las sociedades religiosas de derecho público. Así, por ejemplo, la normativa legal del Estado de Renania del Norte-Westfalia concede a las Iglesias y sociedades religiosas de derecho público una exención personal de las tasas establecidas por las autoridades de aquel *Land*⁵⁴ y por los municipios y asociaciones de municipios⁵⁵, siempre que la prestación administrativa sujeta al pago de tasas o derechos sirva directamente a la realización de fines y objetivos eclesiales según la definición del art. 54 del Reglamento de Exacciones. Así, por ejemplo, se establece la exención de las tasas por la expedición de licencias de obras para edificaciones de las Iglesias.

4.3. CÁNONES

La cuestión de si las construcciones viales para inmuebles de las Iglesias representan una mejora equivalente a una ventaja económica, por lo que servirían de base para exigir a los residentes de carácter eclesial el pago del «canon de residentes», suele resolverse afirmativamente en la práctica de las autoridades y de los tribunales administrativos. Incluso para los solares en que esté edificada una Iglesia y que, como *res sacrae* virtualmente no son enajenables, el residente eclesial

⁵² Tribunal Superior Administrativo de Münter. Sentencia de 15 de julio de 1969, en *Verwaltungsrechtsprechung*, vol. 21, München 1970, p. 127-128.

⁵³ MARKL, l.c., número marginal 6-a.

⁵⁴ Art. 8.º, párr. 1.º, ap. 5.º, de la Ley de Tasas del *Land* Renania del Norte-Westfalia de 23 de noviembre de 1971. Boletín Oficial del referido *Land* 1971, p. 354.

⁵⁵ Art. 5.º, párr. 6.º, ap. 3.º, de la Ley reguladora de las tasas municipales de Renania del Norte-Westfalia, de 21 de octubre de 1969, en la versión de la Ley de 21 de diciembre de 1976. BO del referido *Land* (*Gesetz- und Verordnungsblatt*), 1976, p. 473.

debe pagar los cánones para la construcción y ampliación de vías y accesos⁵⁶.

El Tribunal Administrativo Federal declara en una Sentencia de 5 de mayo de 1979 lo siguiente: la naturaleza jurídico-pública de las sacramentales como *res sacrae* es irrelevante para la cuestión de su eventual exención de los cánones establecidos. Puesto que la Ley federal sobre Obras y Construcciones (*Bundesbaugesetz*) no conoce una exención general de los cánones y contribuciones para las *res publicae* (escuelas, edificios administrativos), también los terrenos de las sacramentales y los cementerios seculares quedan sujetos al pago de aquéllos⁵⁷.

Sin embargo, el referido alto tribunal sostiene el criterio de que pretender exigir a una comunidad eclesial el pago de cánones de acondicionamiento para un cementerio de grandes dimensiones constituye una medida de rigor contraria a la equidad, por lo que justifica la condonación de esta deuda, basándose en el art. 135, párrafo 5.º de la Ley federal sobre Obras y Construcciones (el actual art. 135, párrafo 5.º del Código federal de O y C = *Bundesbaugesetzbuch*).

Porque, tratándose de cementerios, la ventaja de su construcción y condicionamiento no implica *eo ipso* una plusvalía de los terrenos sobre los cuales aquél se asienta. Un rigor no equitativo lo representaría eventualmente también el hecho de que una comunidad eclesial se viera confrontada con dificultades financieras insalvables si se la obligase al pago de los cánones de acondicionamiento. La condonación de los mismos coincide, además, con el interés público. La Iglesia descarga al municipio si gestiona una sacramental propia⁵⁸.

⁵⁶ Tribunal Superior Administrativo de Münter. Sentencia de 31 de agosto de 1978, publ. en *Die öffentliche Verwaltung*, 1979, p. 182 (sólo la parte dispositiva). *Entscheidungen in Kirchensachen*, vol. 15, p. 55.

⁵⁷ Tribunal Constitucional de la RFA, sentencia de 4 de mayo de 1979, publ. en *Verwaltungsrechtsprechung*, vol. 31, München 1980; p. 686-692. Cf. también Tribunal Federal Administrativo, sentencia de 3 de junio de 1971, ib., vol. 23, München 1972, p. 460-461. En el mismo sentido, H. VON MANGOLDT-F. KLEIN-CH. STARCK, *Das Bonner Grundgesetz*, vol. 1, München 1985, art. 4.º, número marginal 63.

⁵⁸ Tribunal Federal Administrativo, l.c., p. 690-692.

5. LAS EXENCIONES TRIBUTARIAS, ¿PARTE DE LAS PRESTACIONES ESTATALES NEGATIVAS?

Según el art. 140 de la Constitución en relación con el 138, párrafo 1.º de la Constitución alemana de 11 de agosto de 1919 (Constitución de Weimar) se garantiza la continuidad de aquellas prestaciones del Estado a las Iglesias, bien en dinero o en especie, que constituyan una compensación de anteriores secularizaciones realizadas en perjuicio de las Iglesias, por lo que aquéllas, desde hace mucho tiempo, vienen destinándose a las necesidades del culto⁵⁹.

Con base en una jurisprudencia pertinente del Tribunal Supremo del *Reich*, la exención de diversos tributos a favor de las Iglesias formaba parte de las prestaciones «negativas» del Estado cuando aquéllas constituían una parte esencial de las subvenciones que el Estado concedía a las Iglesias para que éstas pudieran atender a las necesidades del culto y cuando, de no existir tales desgravaciones, el Estado habría tenido que efectuar a las Iglesias prestaciones equivalentes⁶⁰. En este sentido, la exención de la contribución territorial sigue siendo ciertamente una «prestación negativa»⁶¹.

En cuanto a las demás exenciones tributarias, no hay jurisprudencia que permita resolver la cuestión de si aquéllas están garantizadas jurídicamente por la Constitución.

Es materia controvertida si las exenciones de las costas judiciales y tasas administrativas, concedidas a las Iglesias *de facto*, pueden ser consideradas como prestaciones negativas del Estado.

El Tribunal Constitucional de la RFA ha negado que la exención del pago de las costas judiciales pueda incluirse entre las prestaciones estatales negativas⁶².

⁵⁹ Cf. J. ISENSEE, *Staatsleistungen an die Kirchen und Religionsgemeinschaften*, en *Handbuch*, vol. 2, Berlín 1975, p. 51ss.

⁶⁰ Fallo del *Reichsgericht* (Tribunal Supremo del *Reich*) de 20 de junio de 1925. Causas civiles, vol. 111, p. 134ss.

⁶¹ Cf. MIKAT, o.c. (nota 9), p. 140ss.

⁶² Tribunal Constitucional de la RFA. Sentencia de 28 de abril de 1965, en *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, vol. 19, p. 1ss.

6. ¿HAY UNA PRIVILEGIACION DE LAS IGLESIAS Y DEMAS SOCIEDADES RELIGIOSAS EN EL SISTEMA JURIDICO DE LOS TRIBUTOS ESTATALES?

Las ventajas de que gozan las Iglesias y otras sociedades religiosas dentro del sistema jurídico de los tributos estatales están al servicio de diferentes tareas públicas, por lo que no deben valorarse como meros privilegios fiscales que serían incompatibles con la neutralidad religiosa del Estado.

6.1. MANUTENCIÓN

En la medida en que las Iglesias —con base en el título jurídico de las prestaciones negativas del Estado— obtienen ventajas fiscales, éstas están destinadas primariamente a la manutención de los servidores de las Iglesias y la conservación de los edificios eclesiales.

6.2. FINES DE UTILIDAD PÚBLICA Y CARITATIVO

La gran mayoría de las ventajas financieras concedidas a las Iglesias y sociedades religiosas sirven para tareas y cometidos públicos. El legislador fiscal promueve de esta manera una gran variedad de actividades sociales de las Iglesias y sociedades religiosas que de este modo descargan al Estado parcialmente de su responsabilidad social.

6.3. ASPECTOS DE POLÍTICA FISCAL

Por lo demás, tampoco las premisas de política fiscal subyacentes a los impuestos sobre la renta (impuesto sobre la renta propiamente dicho, ídem sobre el capital, contribución industrial, impuesto sobre sucesiones y donaciones y contribución territorial) contradicen a una tributación sin restricciones. El legislador fiscal se propone gravar a aquellos sujetos pasivos cuyas actividades estén orientadas hacia la obtención de ingresos, beneficios o rendimientos mediante su participación en la vida económica general. En la medida en que las Iglesias no

intervienen en la producción de bienes económicos ni en la prestación de servicios de carácter lucrativo, no son sujetos pasivos idóneos, con lo que se justifica su exención de los impuestos sobre la renta. Por lo demás, hace mucho que ha quedado demostrado fehacientemente que las Iglesias y sociedades religiosas —con los recursos que el Estado les cede por la concesión de ventajas fiscales y otros privilegios financieros— pueden efectuar prestaciones y servicios de utilidad pública y caritativos a un coste más reducido y mejor de lo que el Estado está en condiciones de hacerlo con sus lentas y costosas burocracias.

(Tradujo Francisco de A. Caballero.)