

MIGUEL CAMPO IBÁÑEZ *

LA EXENCIÓN DEL IBI A LA IGLESIA CATÓLICA. ENCUADRE CONSTITUCIONAL Y MARCO REGULADOR

Fecha de recepción: junio 2013.

Fecha de aceptación y versión final: septiembre 2013.

RESUMEN: En el marco de la Jornada académica anual de la Facultad de Derecho de la Universidad Pontificia Comillas, y al hilo de la polémica recurrente en los medios de comunicación españoles acerca de la exención del IBI a la Iglesia católica española, el autor se plantea una doble pregunta: si dicha exención es conforme a la Constitución española, y si dentro de la constitucionalidad es coherente con el actual marco regulador de la libertad religiosa en España, conforme a los principios de igualdad, laicidad, aconfesionalidad o neutralidad religiosa y cooperación; y, en segundo lugar, si dicha exención se ajusta a los principios que presiden la normativa española de apoyo al sector no lucrativo. Para responder a estas preguntas el autor realiza un análisis de la normativa constitucional relativa al derecho de libertad religiosa, y de la normativa complementaria reguladora de la exención del IBI a la Iglesia Católica española (Acuerdos Iglesia-Estado de 1979, Ley Orgánica 7, de 5 de julio de 1980, de Libertad Religiosa, y la Ley 49/2002, de Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo).

PALABRAS CLAVE: exención del IBI, libertad religiosa, laicidad, aconfesionalidad, neutralidad religiosa, cooperación con las entidades religiosas, Acuerdos Iglesia Católica-Estado español de 1979, sector no lucrativo, entidades religiosas.

* Universidad Pontificia Comillas; miguelcampib@yahoo.es

The Exemption of the IBI (local tax) for the Catholic Church. Constitutional Approach and Legal Realm

ABSTRACT: During the annual academic conference of the Canon Law School of the Comillas Pontifical University, and in view of recurring polemic discussion in the Spanish media concerning the IBI (local tax) exemption of the Catholic Church, the author poses a double question: if the exemption of the IBI is in accordance with the Spanish Constitution, and if within the realm of constitutionality, it is coherent with the current Spanish regulatory framework of religious freedom, according to the principles of equality, laicity, non-confessionalism or religious neutrality and cooperation; and, in the second place, if the aforesaid exemption comes to terms with the principles that regulate the Spanish non-profit sector framework. In order to answer these questions, the author analyzes the constitutional regulations regarding religious freedom and the complementary regulations on the exemption for the Catholic Church (Catholic Church-Spanish State Agreements, Organic Law 7, 5 July 1980, and the Law 49/2002, containing the Non-Profit Fiscal Regulations).

KEY WORDS: IBI's exemption, religious freedom, laicity, non-confessionalism, religious neutrality, cooperation with the religious entities, agreements Catholic Church-Spanish state, non profit sector, religious entities.

0. INTRODUCCIÓN

Durante los últimos años, y hasta nuestros días, se viene oyendo de forma intermitente, en nuestros medios de comunicación, la reclamación de determinados grupos políticos y sociales, y aun de instituciones —algunos ayuntamientos—, de una revisión de la actual normativa del Impuesto de Bienes Inmuebles (IBI) en lo que toca, exclusivamente, a la Iglesia Católica, por constituir dicha regulación un privilegio inasumible a favor de la misma, ya por ser contrario a las más elementales demandas de la justicia, ya por ser una situación de privilegio no conciliable en el contexto de prolongada crisis económica en el que vivimos, ya por ser algo contrario a nuestro marco constitucional, ya por todos —y aun otros— argumentos juntos.

Por ejemplo, el día 22 de febrero pasado aparecía un artículo en el periódico *El País* en el que, con el título «El IBI perdido de la mezquita», se daba noticia de la presentación, por el Grupo Socialista, de una pregunta dirigida al ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, don Cristóbal Montoro: «¿Con la nueva regulación del IBI, la Mezquita-Catedral de Córdoba, propiedad de la Iglesia Católica, donde hay explotación económica ligada al turismo de Córdoba, mediante visitas, deberá pagar el IBI, popularmente conocida como contribución urbana?»¹.

¹ M. J. ALBERT, *El IBI perdido de la mezquita*: El País, 9 de febrero de 2013, edición digital: http://ccaa.elpais.com/ccaa/2013/02/08/andalucia/1360347647_651052.html, 13 de abril de 2013.

El 25 de febrero pasado, en el mismo medio, *El País*, aparecía la noticia de la interposición de un recurso de casación ante el Tribunal Supremo por parte de cuatro municipios de Orense, a saber, los de Amoeiro y Coles, gobernados por el Partido Socialista, y los de A Peroxa y Vilamarín, por el Partido Popular². El que aparece como promotor de la iniciativa, el alcalde de Amoeiro, había declarado ya el 12 de julio de 2012 en el mismo periódico que: «No tiene nada que ver con una cuestión política, sino de justicia. Necesitamos dinero y todos tenemos que arrimar el hombro. Y con más razón la Iglesia, que no lo ha hecho nunca», y también que: «Los Ayuntamientos tenemos que atender labores sociales y necesitamos financiación. El IBI es una forma fantástica de encontrarla»³.

También en el diario *El País*, a fecha 9 de junio de 2012, se informa de la negativa del alcalde de la ciudad de Vigo, el exministro socialista Abel Caballero, a seguir las directrices del Partido Socialista a todos sus alcaldes en España para que reclamen el pago del IBI a la Iglesia Católica⁴.

Por cambiar de medio, el 2 de marzo, en el diario *El Mundo* se ofrecía la noticia de que Unión Progreso y Democracia había registrado una iniciativa en el Parlamento Vasco para abrir un debate sobre la revisión de las leyes vigentes que permiten a la Iglesia Católica no pagar el Impuesto de Bienes Inmuebles (IBI)⁵.

En el portal LibertadDigital, el 7 de abril pasado, se daba noticia de la presentación de una campaña de las Juventudes Socialistas de España (JSE) reclamando un nuevo marco de relaciones entre el Estado y el Vaticano (*sic*) y que los 6.500 millones que, según sus datos, percibe cada año la Iglesia Católica en España, se destinen a «evitar los recortes». Entre sus demandas se encuentra el que se acaben las exenciones fiscales para la Iglesia Católica, especialmente en el Impuesto de Bienes Inmuebles (IBI)⁶.

Es evidente, pues, la existencia de un debate sobre la exención del pago del IBI por la Iglesia Católica, un debate que tiende a reaparecer cada cierto tiempo,

² *Cuatro municipios gallegos reclaman en el Supremo que la Iglesia pague el IBI*: El País, 25 de febrero de 2013, edición digital: http://ccaa.elpais.com/ccaa/2013/02/25/galicia/1361794851_563001.html, 13 de abril de 2013.

³ P. TABOADA, *La Iglesia nunca arrimó el hombro*: El País, 17 de julio de 2012, edición digital: http://sociedad.elpais.com/sociedad/2012/07/17/actualidad/1342546228_918016.html, 13 de abril de 2013.

⁴ P. CARBAJO - M. PAMPÍN, *Caballero planta cara a Rubalcaba y descarta cobrar el IBI a la Iglesia*: El País, 9 de junio de 2012, edición digital, http://ccaa.elpais.com/ccaa/2012/06/08/galicia/1339186289_663154.html, 13 de abril de 2013.

⁵ EFE, UPyD vuelve a llevar al Parlamento el pago del IBI por parte de la Iglesia: El Mundo, 2 de marzo de 2013, edición digital, <http://www.elmundo.es/elmundo/2013/03/02/paisvasco/1362245101.html>, 13 de abril de 2013.

⁶ Agencias. Las Juventudes Socialistas inician una campaña contra la Iglesia Católica: LibertadDigital.com, 7 de abril de 2013, <http://www.libertaddigital.com/espana/2013-04-07/las-juventudes-socialistas-inician-una-campana-contra-la-iglesia-catolica-1276486824/>, 13 de abril de 2013.

marcado por la presencia de posiciones encontradas, y —en mi opinión y la de muchos otros— de buenas dosis de demagogia. En estas discusiones se tiende a calificar como privilegio de la Iglesia Católica la existencia de una exención a su favor en la regulación del Impuesto de Bienes Inmuebles. No faltan las ocasiones en las que se alega la inconstitucionalidad de fondo de este tipo de medidas a favor de la Iglesia Católica.

Afferentur Codicis. Este adagio ha servido durante generaciones como punto de encauce de una discusión en el mundo canónico: veamos lo que dice el Código, lo que dice la ley. Y precisamente esto es lo que me propongo hacer en esta intervención, hacer una exposición de la normativa positiva aplicable a este supuesto, primeramente el encuadre constitucional y después el marco regulador a aplicar, con la pregunta de fondo acerca de la constitucionalidad, la razonabilidad, la justicia y la conveniencia de esta exención a la Iglesia Católica.

1. LA REGULACIÓN DEL FACTOR RELIGIOSO EN LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA DE 1978⁷

Dentro de la Sección primera, *De los derechos fundamentales y de las libertades públicas*, del Capítulo II, con el título *De los Derechos y libertades* del Título I *De los derechos y deberes fundamentales*, se recoge en nuestro texto constitucional la consagración del derecho a la libertad religiosa:

«Artículo 16:

1. Se garantiza la libertad ideológica, religiosa y de culto de los individuos y las comunidades sin más limitación, en sus manifestaciones, que la necesaria para el mantenimiento del orden público protegido por la ley.

2. Nadie podrá ser obligado a declarar sobre su ideología, religión o creencias.

3. Ninguna confesión tendrá carácter estatal. Los poderes públicos tendrán en cuenta las creencias religiosas de la sociedad española y mantendrán las consiguientes relaciones de cooperación con la Iglesia Católica y las demás confesiones».

En el párrafo primero, junto a la libertad ideológica y de culto, se consagra el derecho a la libertad religiosa de toda persona, derecho cuya titularidad ostentan también las entidades a través de las cuales los individuos y los grupos que constituyen ejercen dicho derecho. Con esta afirmación se recoge lo establecido

⁷ *Constitución Española*, de 27 de diciembre de 1978, BOE 311, de 29 de diciembre de 1978. RCL 1978/2836.

en la Declaración Universal de Derechos Humanos (art.18), en el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (art.18), en la Declaración de la Asamblea General de las Naciones Unidas, de 25 de noviembre de 1981, y en el artículo 9.1 del Convenio sobre Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales que establece que:

«Toda persona tiene derecho a la libertad de pensamiento, de conciencia y de religión; este derecho implica la libertad de cambiar de religión o de convicciones, así como la libertad de manifestar su religión o sus convicciones individual o colectivamente, en público o en privado, por medio del culto, la enseñanza, las prácticas y la observación de ritos»⁸.

Estas y otras disposiciones de rango internacional habrán de ser tenidos en cuenta a la hora de interpretar el sentido y alcance del derecho a la libertad religiosa en nuestro Ordenamiento jurídico, tal y como señala el artículo 10.2 de nuestra Constitución: «Las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce se interpretarán de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España».

La libertad religiosa se nos presenta, en primer lugar, con un derecho fundamental consistente, tal y como ha señalado nuestro Tribunal Constitucional, en una «inmunidad de coacción del Estado y de cualesquiera grupos sociales, de manera que el Estado se prohíbe a sí mismo cualquier concurrencia, junto a los ciudadanos, en calidad de sujeto de actos o de actitudes de signo religioso»⁹. A su vez, la libertad religiosa se configura como un principio informador de nuestro ordenamiento jurídico¹⁰ que expresa, en sede religiosa, la elemental igualdad de todos los individuos y los grupos a la hora de dar cauce a su libertad religiosa, tal y como consagra el artículo 14 de la CE al señalar que: «Los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social», y que el Tribunal Constitucional sintetiza señalando que «las actitudes religiosas de los sujetos de derecho no pueden justificar diferencias de trato jurídico»¹¹.

⁸ Cfr. artículo 9.1 del Convenio sobre Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, de 4 de noviembre de 1950, ratificado por instrumento de 26 de septiembre de 1979: *BOE* 243, de 10 de octubre de 1979.

⁹ STC 24/1982, FJ primero.

¹⁰ Existen autores, como Javier Martínez Torrón, que rechazan esta distinción entre el derecho y el principio de libertad religiosa. Todo derecho fundamental es necesariamente un principio básico del ordenamiento jurídico. Cfr. J. MARTÍNEZ TORRÓN, *Religión, Derecho y Sociedad*, Granada 1999, 182.

¹¹ STC 24/1982, FJ primero.

Junto al principio de libertad religiosa, en estructuración jerárquica¹² y orgánica, se aíslan también los principios de no discriminación, exartículos 9, 14 y 16.1 de la CE, los principios de aconfesionalidad o neutralidad y el principio de cooperación. Por ser más relevantes al objeto de nuestro estudio, prestaremos una mayor atención al análisis de estos dos últimos principios fundamentales de nuestro ordenamiento jurídico.

En primer lugar, respecto al principio de aconfesionalidad, señala el artículo 16 que «ninguna confesión tendrá carácter estatal». Ya en la segunda parte del siglo pasado, el concilio Vaticano II, en la constitución pastoral *Gaudium et spes*, había señalado: «La Iglesia [...] por razón de su misión y competencia, no se confunde en modo alguno con la comunidad política ni está ligada a sistema político alguno [pues] es a la vez signo y salvaguardia del carácter trascendental de la persona humana. La comunidad política y la Iglesia son independientes y autónomas cada una en su propio terreno»¹³.

Con la afirmación constitucional de que «ninguna confesión tendrá carácter estatal», el legislador constituyente quiso, en primer lugar, levantar acta del final de una prolongada situación de confesionalismo católico. Se manifiesta la voluntad de renunciar a un sistema donde los valores o creencias religiosas, y especialmente los correspondientes a un solo credo, se conviertan en los inspiradores y moderadores del sistema político¹⁴.

La aconfesionalidad, neutralidad o laicidad del Estado, consagrada en la Carta Magna, supone la afirmación de la necesaria separación de ámbitos, es decir, separación entre el ámbito propio de actuación del Estado, por un lado, y el de las confesiones religiosas, por otras, o, en palabras del Tribunal Constitucional, la prohibición de una identificación del Estado con una determinada confesión religiosa, «de ahí que no quepa, en ningún caso, confundir las funciones civiles

¹² Como señala el profesor José María Ramírez Porras: «Tales principios no pueden coexistir en un mismo plano, en el marco de un Estado democrático de derecho, habiéndosele de reconocer a alguno de ellos la función rectora imprescindible. Como tal cometido le corresponde, de acuerdo con la Constitución, al de libertad religiosa, los restantes, habitualmente alegados, que concurren con el mismo, o bien están llamados a desaparecer, como sucede con el de confesionalidad, expresamente rechazado por la Norma Fundamental; o bien a supeditarse a aquel, una vez redefinidos positivamente, como ocurre con el de laicidad, resignándose a ocupar una posición vicaria y, en todo caso, complementaria al mismo». J. M. PORRAS RAMÍREZ, *La libertad religiosa como principio supremo informador de la actuación de los poderes públicos en materia religiosa*, en J. M. PORRAS RAMÍREZ (coord.), *Derecho y factor religioso*, Madrid 2011, 63.

¹³ GS 76.

¹⁴ «Por tanto, la aconfesionalidad impide que los valores o intereses religiosos se erijan en parámetros para medir la legitimidad o justicia de las normas y actos de los poderes públicos». A. GONZÁLEZ-VARAS IBÁÑEZ, *Principios y fines del Derecho eclesiástico*, en M. A. JUSDADO RUIZ-CAPILLAS, *Derecho Eclesiástico del Estado*, Majadahonda (Madrid) 2011, 54.

y las religiosas»¹⁵. Pero debemos señalar claramente que laicidad no es una vuelta a laicismos de viejo cuño; es verdad que la idea de neutralidad actúa como parámetro de control de la actuación de los poderes públicos, de modo que no se incurra en una confesionalidad encubierta a la hora de facilitar el ejercicio del derecho fundamental a la libertad religiosa, pero también implica, desde el marco de un Estado social y democrático de Derecho, una valoración positiva del hecho religioso presente en la sociedad, de un modo tal que la aconfesionalidad, neutralidad o laicidad del Estado se presenta no como un fin en sí mismo, sino como un medio necesario, orientado directamente a la defensa y promoción de la libertad religiosa de todos.

Neutralidad religiosa, en nuestra Constitución, implica el establecimiento de un marco tal que posibilite un desenvolvimiento, en libertad e igualdad, sin interferencias y sin obstáculos insalvables, del derecho a la libertad religiosa de todos los individuos y de los grupos en los que estos se organizan.

El artículo 16.3 consagra también el deber de los poderes públicos de tener en cuenta las creencias religiosas de la sociedad española. Este mandato está fundamentando una línea de actuación de los poderes públicos que matiza la aconfesionalidad, neutralidad o laicidad del Estado, al afirmar que las creencias religiosas de la sociedad española constituyen un bien jurídico, de relevancia constitucional, digno de la más alta protección. Se puede afirmar, pues, la exclusión, por parte de nuestra Constitución, de un laicismo beligerante que suponga valoración negativa del hecho religioso presente en la sociedad española y una postergación o reducción del mismo al ámbito estricto de la conciencia de las personas. Antes bien, la aconfesionalidad, neutralidad o laicidad consagradas en nuestra Carta Magna, implican una neutralidad abierta y flexible, que defiende a un tiempo la actuación soberana de los poderes públicos, como salvaguardia de su necesaria imparcialidad, y que proscribiera cualquier tipo de marginación civil de las manifestaciones, individuales o colectivas, del derecho fundamental a la libertad religiosa de los individuos y de los grupos en los cuales se integran¹⁶.

De igual modo, el mandato constitucional de tener en cuenta las creencias religiosas de la sociedad española no solo no veta sino que abre la puerta a una legítima permeabilidad de las opciones legislativas y políticas públicas a los valores y principios promovidos por las organizaciones de cuño religioso, en tanto

¹⁵ STC 24/1982.

¹⁶ «De ahí que se postule una neutralidad abierta o flexible, que, al tiempo que presupone la actuación 'soberana' de los poderes del Estado, cuyos fines propios contribuye a subrayar; evite toda tentativa de marginación civil de las manifestaciones consustanciales al derecho fundamental que asiste a los individuos y comunidades religiosas». J. M. PORRAS RAMÍREZ, *La libertad religiosa como principio supremo informador de la actuación de los poderes públicos en materia religiosa*, en J. M. PORRAS RAMÍREZ (coord.), *Derecho y factor religioso*, Madrid 2011, 72-73.

que expresión de convicciones e intereses presentes en la sociedad española, y que, junto con las convicciones de otros grupos o colectivos, concurren a la formación la conciencia del legislador a la hora de emprender acciones normativas concretas. Como señala el profesor José María Porrás: «Afirmar esto último [que la apreciación de los intereses o convicciones de los distintos grupos o colectivos sociales supone una abdicación o renuncia por parte del Estado a sus responsabilidades] sólo revela una palmaria incomprensión de la compleja realidad que caracteriza a las modernas democracias pluralistas, que, al fundarse en sociedades abiertas, requieren que sus agentes aprecien y ponderen la multiplicidad de intereses públicos y privados concurrentes, entre los cuales se encuentran, también, los índole religiosa, previamente a la ordenación normativa que aquéllos, en cada momento, tengan a bien acometer»¹⁷.

Así, pues, los poderes públicos, desde su fontal vocación de servicio a la sociedad española, deberán tener en cuenta las convicciones, también religiosas —y más aún, en este caso, por mandato explícito del Texto Constitucional— de la sociedad española¹⁸.

Junto a la afirmación de la neutralidad del Estado, y en íntima unidad con esta afirmación, el legislador constituyente legó al legislador ordinario, y a todos los poderes públicos, un claro mandato. En efecto, el artículo 16.3 de la CE establece que: «Los poderes públicos tendrán en cuenta las creencias religiosas de la sociedad española y mantendrán las consiguientes relaciones de cooperación con la Iglesia Católica y las demás confesiones».

El mandato del artículo 16.3 de la Constitución supone una reafirmación, y aun acentuación, de lo establecido en el artículo 10.1 de la CE al afirmar que: «La dignidad de la persona, los derechos inviolables que le son inherentes, el libre desarrollo de la personalidad, el respeto a la ley y a los derechos de los demás son fundamento del orden político y de la paz social». En efecto, solo desde un pleno respeto y promoción de la dignidad de la persona, de toda persona, y la promoción del desarrollo íntegro de las múltiples facetas de la personalidad, entre las cuales, sin lugar a dudas, se encuentra la dimensión religiosa, se podrá hablar de Estado social y democrático de Derecho tal y como se delinea en los modernos textos constituciones, y específicamente en nuestra Carta Magna ex artículo 1.1: «España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político».

La proclamación del deseo de la nación de la nación española de constituirse como Estado social y democrático de Derecho implica el compromiso de no

¹⁷ J. M. PORRAS RAMÍREZ, *op. cit.*, 75.

¹⁸ A. GONZÁLEZ-VARAS IBÁÑEZ, *op. cit.*, 55; M. J. ROCA, *Teoría y práctica de la libertad de creencias*, Madrid 22003, 251; R. NAVARRO VALLS, *Los Estados frente a la Iglesia: ADEE 9* (1993) 33ss.

solo reconocer y garantizar el ejercicio de los derechos y libertades fundamentales, sino también de asumir el doble compromiso constitucional de remover todos los obstáculos que impidan un libre ejercicio de los mismos, y de promover las condiciones más idóneas para que la vivencia de los mismos sea real y efectiva. En este sentido cobra fuerza la afirmación, fundamental en la configuración de la actuación del legislador ordinario y de los poderes públicos, del artículo 9.2 de la CE: «Corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social».

Así, en sede religiosa, desde la fundamental afirmación del principio y del derecho a la libertad religiosa, desde una concepción de laicidad que incorpora una valoración positiva del hecho religioso presente en la sociedad española, debiéndose tener en cuenta las creencias religiosas presentes en nuestro país, se comprende e integra lógicamente el deber de cooperación con las confesiones religiosas, es decir, con los grupos en los que los individuos, de forma concertada, se agrupan para dar expresión colectiva a sus creencias religiosas.

No se trata de una simple orientación ofrecida por el legislador constitucional, sino de un verdadero mandato que vincula a los poderes públicos en su actuación, de modo que sean removidos todos los obstáculos que puedan dificultar un real ejercicio de la libertad religiosa de los individuos y de los grupos, en condiciones de igualdad, y, a su vez, una activa política de promoción de las condiciones en las que el ejercicio de la libertad religiosa pueda ser real y efectivo (art.9.2 CE).

La promoción de la dignidad humana, en sus múltiples facetas, demanda, en sede religiosa, la necesaria cooperación con los sujetos colectivos, las confesiones religiosas —comunidades, asociaciones, iglesias—, a través de las cuales se da expresión comunitaria al derecho fundamental a la libertad religiosa¹⁹, quedando ambos, la persona individual y los sujetos colectivos, configurados como titulares del derecho fundamental.

Nuestra Constitución consagra, pues, el deber de cooperación del Estado, de los poderes públicos, con las confesiones religiosas, pero no lleva a cabo una determinación del modo concreto en que dicha cooperación deba llevarse a cabo. Se introduce aquí, dentro del respeto a la letra y al espíritu del precepto constitucional, la legítima libertad del legislador ordinario, y de los diversos poderes públicos, a la hora de implementar las concretas medidas de cooperación.

La cooperación de los poderes públicos con las confesiones religiosas, ex artículo 16.3 de la CE, deberá llevarse a cabo en el marco de la necesaria igualdad de todos ante la ley (art.14 CE), sin que esta igualdad implique que el sistema de

¹⁹ A. GONZÁLEZ-VARAS IBÁÑEZ, *op. cit.*, 61-62.

cooperación tenga que ser el mismo para todas las confesiones²⁰. Como viene señalando nuestro Tribunal Constitucional, no se produce lesión del principio de fundamental igualdad cuando se introducen diferencias de trato que tienen un fundamento real y objetivo. Así, el Estado puede condicionar el arbitrio de determinados mecanismos de cooperación a la concurrencia de unas características concretas, como ha sucedido con la Ley Orgánica de Libertad Religiosa 7/1980, de 5 de julio, que en su artículo 7 ha supeditado la celebración de acuerdos, el sistema de cooperación de mayor relevancia, a la inscripción previa en el Registro de Entidades Religiosas del Ministerio de Justicia y al goce de la condición de notorio arraigo concedido por el Gobierno de la nación.

Por otra parte, la mención explícita de la Iglesia Católica en el artículo 16.3 no supone el establecimiento de un estatus privilegiado a favor de la misma, sino un reconocimiento de su multiseccular presencia en España y de su actual implantación sociológica en el país. El deber de cooperación de los poderes públicos alcanza a todas y cada una de las confesiones religiosas, pues todas y cada una de ellas tienen el derecho a exigir el mantenimiento de unas relaciones de cooperación. La mención expresa de la Iglesia Católica se ha venido demostrando, con el tiempo, como un elemento beneficioso para el resto de las confesiones religiosas, en cuanto que establecimiento de un estándar al que todas las demás confesiones pueden legítimamente aspirar, a pesar de tener un arraigo histórico y una implantación sociológica menores. La expresa mención de la Iglesia Católica no significa tampoco la inclusión de un programa uniformizador que lleve a considerar a esta como paradigma y modelo de la cooperación del Estado con las demás confesiones religiosas. Lo que se recoge en el texto constitucional es el deber de cooperación de los poderes públicos con las confesiones religiosas, sin que pueda darse un distinto grado o intensidad en dicha política de cooperación.

Así, podemos afirmar la existencia de un triple régimen jurídico de cooperación, del que se benefician las comunidades religiosas reconocidas, es decir, aquellas inscritas en el Registro de Entidades Religiosas²¹. En primer lugar encontramos el régimen de cooperación con la Iglesia Católica, cooperación que viene imperada directamente por el legislador constituyente, mandato directo e incondicionado (art.16.3 CE). En segundo lugar, aquellas confesiones en quienes concurren los requisitos establecidos por el legislador ordinario, que las hacen merecedoras de un régimen especial de cooperación (art.7.1 de la Ley Orgánica 7/1980, de 5 de julio, de Libertad Religiosa)²², es decir, aquellas confesiones que, tras la obtención de la declaración de notorio arraigo, han firmado acuerdos de coope-

²⁰ A. GONZÁLEZ-VARAS IBÁÑEZ, *ibídem*; A. VIANA TOMÉ, *La igualdad constitucional en el régimen jurídico español sobre confesiones religiosas*: ADEE 3 (1987) 389-391.

²¹ Cfr. J. M. PORRAS RAMÍREZ, *op. cit.*, 101.

²² BOE 177, de 24 de julio de 1980, 16804. RCL 1980/1680.

ración con el Estado español. Finalmente, aquellas confesiones inscritas, que pueden albergar la expectativa, por el solo hecho de ser confesiones religiosas, de recibir un régimen especial de protección estatal.

Se puede también distinguir, de cara al margen de discreción dejado al legislador ordinario, aquellos ámbitos en los que la cooperación resulta obligatoria²³, de aquellos otros en los que se revela como una cooperación posible o conveniente, quedando a la libre valoración de los poderes públicos. Al primer ámbito corresponde claramente la obligación de remover todos aquellos obstáculos que pueden impedir o menguar notablemente las posibilidades de ejercicio del derecho a la libertad religiosa. Podemos citar, a modo de ejemplo, los supuestos de cooperación asistencial. Al segundo ámbito, es decir, a aquel de valoración discrecional de los poderes públicos, atendidos los límites de la igualdad, la laicidad y el orden público, corresponden, por poner dos ejemplos, la decisión de atribuir eficacia civil a ciertas normas de los ordenamientos confesionales, fundamentalmente a través de la técnica del presupuesto, o —lo cual reviste un mayor interés para nosotros— el otorgamiento a las confesiones inscritas de un régimen fiscal más favorable, semejante al que se prevé para las entidades sin ánimo de lucro.

Así, pues, directamente desde el Texto constitucional, ex artículo 16.3, o indirectamente desde la legislación de desarrollo, se esboza un cuadro de cooperación que, siguiendo a Porras Ramírez se puede sintetizar del siguiente modo:

«Así, considerando las dimensiones personal y social, que presenta el derecho, el Estado lleva a cabo dicho cometido en una triple dirección. Por una parte, orienta la cooperación en favor directo de los individuos, e indirecto de las confesiones a las que pertenecen, cuando regula, por ejemplo, las festividades, el descanso semanal, la tutela penal del derecho, o le atribuye efectos civiles al matrimonio que los mismos celebran, según la forma que dispone la confesión a la que pertenecen. Por otra, favorece directamente a las confesiones, y, de modo indirecto a los individuos, cuando les reconoce a aquellas personalidad jurídica, autonomía organizativa y funcional, o un régimen fiscal más favorable. En tercer lugar, el Estado puede, además, actuar simplemente, como intermediario entre los individuos y las confesiones, cuando facilita la asistencia religiosa en los centros públicos o recauda el porcentaje convenido del impuesto sobre la renta, para proveer su sostenimiento financiero».

Recapitulando, nos encontramos con que nuestra Constitución, desde el reconocimiento del derecho fundamental a la libertad religiosa, y sobre la base del mismo, traza un equilibrado cuadro de aconfesionalidad o neutralidad religiosa del Estado acompañado de una valoración positiva del hecho religioso, que impone unas relaciones de cooperación con la Iglesia Católica y con el resto de las confesiones religiosas.

²³ Cfr. J. M. PORRAS RAMÍREZ, *op. cit.*, 102-103.

2. EL ACUERDO IGLESIA-ESTADO SOBRE ASUNTOS ECONÓMICOS (AE) DE 3 DE ENERO DE 1979 Y LA LEY ORGÁNICA 7/1980, DE 5 DE JULIO, DE LIBERTAD RELIGIOSA

Nuestra Constitución guarda silencio en cuanto a los concretos modos de articular la cooperación del Estado con las confesiones religiosas. La Ley Orgánica 7/1980, de Libertad Religiosa, ha delineado dos tipos de instrumentos básicos, de un lado un instrumento de carácter institucional y orgánico, que tiene su expresión más alta en la Comisión Asesora de Libertad Religiosa, residenciada en la Dirección General para las Relaciones con las Confesiones Religiosas, del Ministerio de Justicia, y de otro lado la producción normativa, bien de carácter bilateral, bien de carácter unilateral.

Como ya hemos señalado, dentro del mandato de cooperación, como una posibilidad abierta por la Norma fundamental, se encuentra la de dotar a las confesiones religiosas de un régimen fiscal favorable, de cara a garantizar que las condiciones de ejercicio del derecho sean reales y efectivas. Es una posibilidad, por tanto, conforme a la Constitución, el que el Estado, a la hora de ordenar jurídicamente sus relaciones con las confesiones religiosas, disponga un régimen especial, privilegiado, a favor de las mismas, bien por la vía de los acuerdos bilaterales, bien por la vía de las normas legislativas unilaterales. Los poderes públicos, a la hora de instrumentalizar sus relaciones de cooperación con la Iglesia Católica y con el resto de las confesiones religiosas, podrá acudir o no a esta vía, pero si lo hacen, se estará caminando dentro los márgenes delineados por nuestra Carta Magna.

Centrándonos en la Iglesia Católica, vamos a analizar el marco regulador de las relaciones de cooperación del Estado con la misma en materia fiscal, y más concretamente en lo relativo al establecimiento de una exención del Impuesto de Bienes Inmuebles (IBI).

El Concordato entre España y Santa Sede²⁴ de 1953 fue sustituido tras el advenimiento de la democracia a nuestro país, con el deseo de acomodar las relaciones entre el Reino de España y la Santa Sede a los principios emanados en el concilio Vaticano II, fundamentalmente en lo relativo a la libertad religiosa, y los nuevos valores democráticos que el pueblo español se dio a sí mismo con la Constitución española de 1978.

Con la salvedad del Acuerdo Básico de 1976²⁵, previo a la Constitución, por el que se inauguró una nueva etapa en las relaciones entre las autoridades eclesíásticas y civiles, y por el que el Rey de España renunció al privilegio de pre-

²⁴ *Concordato con la Santa Sede*, de 27 de agosto de 1953, *BOE* 292, de 19 de octubre de 1953. Rectificaciones en *BOE*.

²⁵ *Acuerdo Básico*, de 28 de julio de 1976, ratificado por instrumento de 19 de agosto de 1976, *BOE* 230, de 24 de septiembre de 1976.

sentación en el nombramiento de Arzobispos, Obispos y el Vicario General Castrense, será después de la aprobación de la Constitución cuando se firme el nuevo marco bilateral regulador de las relaciones entre la Santa Sede y España. Esto se llevó a cabo a través de la aprobación de cuatro acuerdos Iglesia-Estado:

*«Acuerdo de 3 de enero de 1979, entre la Santa Sede y el Estado español, sobre asistencia religiosa a las fuerzas armadas y servicio militar de clérigos y religiosos, ratificado por instrumento de 4 de diciembre de 1979, BOE 300, de 15 de diciembre de 1979, 28785»*²⁶.

*«Acuerdo de 3 de enero de 1979, entre la Santa Sede y el Estado español, sobre enseñanza y asuntos culturales, ratificado por instrumento de 4 de diciembre de 1979, BOE 300, de 15 de diciembre de 1979, 28874»*²⁷.

*«Acuerdo de 3 de enero de 1979, entre la Santa Sede y el Estado español, sobre asuntos jurídicos, ratificado por instrumento de 4 de diciembre de 1979, BOE 300, de 15 de diciembre de 1979, 28781»*²⁸.

*«Acuerdo de 3 de enero de 1979, entre la Santa Sede y el Estado español, sobre asuntos económicos, ratificado por instrumento de 4 de diciembre de 1979, BOE 300, de 15 de diciembre de 1979, 28782»*²⁹.

Estos Acuerdos entre la Iglesia Católica y Estado español, hay que recordarlo, no son meros convenios, sino que, dada la personalidad jurídica internacional de las dos partes contratantes, gozan del estatus de tratado internacional, como han venido señalando, de modo reiterado, tanto el Tribunal Supremo como el Tribunal Constitucional³⁰.

Aunque no constituye directamente el objeto de nuestro estudio (la exención del IBI a la Iglesia Católica,) es conveniente dejar constancia de la celebración de acuerdos, estos carentes del rango de tratados internacionales, entre el Estado español y las federaciones de entidades religiosas evangélicas, judías y musul-

²⁶ RCL 1979/2966.

²⁷ RCL 1979/2965.

²⁸ RCL 1979/2963.

²⁹ RCL 1979/2964.

³⁰ «No podemos menos de constatar que este Acuerdo del Estado español y la Santa Sede tiene rango de tratado internacional y, por tanto, como aprecia el Fiscal, se inserta en la clasificación del artículo 94 de la Constitución española, sin que respecto a él se hayan, institucionalmente, denunciado estipulaciones contrarias a la propia Constitución ni procedido conforme al artículo 95 de la misma, y, una vez aplicado oficialmente el tratado, forma parte del ordenamiento interno». STC 66/1982, de 12 de noviembre de 1982; RTC 1982/66. «A tal fin debe tenerse en cuenta que el Acuerdo de 3 de enero de 1979, antes referido, que, como verdadero Tratado Internacional, forma parte, a tenor de los artículos 96.1 de la Constitución de 1978 y 1.5 del Código Civil [...], del ordenamiento jurídico español, prevaleciendo sobre sus normas en virtud de los principios de especialidad y competencia». STS de 23 de enero de 1997, RJ 1997/234.

manas presentes en España, en los que se viene a establecer para ellos un régimen equivalente al pactado con la Iglesia Católica. En efecto, en el numeral 11 de los Acuerdos del Estado español con la Federación de Entidades Evangélicas de España (FEREDE)³¹, con la Federación de Comunidades Israelitas de España (FCIE)³² y con la Comisión Islámica de España (CIE)³³, se establece —con las variaciones terminológicas propias de cada una de las confesiones— la exención del IBI de los lugares de culto y sus dependencias o edificios y locales anejos, destinados al culto o a la asistencia religiosa y a la residencia de sus ministros (salvo en el caso del Acuerdo con la CIE donde no se recoge esta exención para las viviendas de los rabinos), los locales destinados a oficinas pertenecientes a dichas federaciones, y los seminarios destinados a la formación de ministros de culto, cuando se impartan únicamente enseñanzas propias de las disciplinas eclesiológicas.

El AE contiene la normativa más relevante al objeto de nuestro estudio. El Acuerdo consta de ocho artículos, precedidos por el instrumento de ratificación, y concluye con un protocolo adicional.

En el artículo I se establece el derecho de la Iglesia Católica a recabar de sus fieles prestaciones, organizar colectas públicas y recibir limosnas y oblaiones.

En el artículo II.1: «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». En los numerales siguientes del artículo II se articula el sistema de dotación presupuestaria y de asignación tributaria.

En el artículo III se recogen supuestos de no sujeción a los impuestos sobre la renta, o sobre el gasto, o sobre el consumo, según proceda.

En el artículo VI se establece un procedimiento para la resolución, de común acuerdo, de las dudas o dificultades que puedan surgir en la interpretación o aplicación de cualquier cláusula del Acuerdo, inspirándose en los principios que lo informan.

Intencionadamente he realizado un salto sobre los artículos IV y V, pues, por ser los más pertinentes para nuestro estudio merecen un análisis más detallado:

«Artículo IV:

1. La Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Ordenes y Congregaciones religiosas y los Institutos de vida consagrada y sus provincias y sus casas tendrán derecho a las siguientes exenciones:

³¹ Ley 24/1992, de 10 de noviembre, *Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Entidades Evangélicas de España*, BOE 272, de 12 de noviembre de 1992, 38209.

³² Ley 25/1992, de 10 de noviembre, *Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Comunidades Israelitas de España*, BOE 272, de 12 de noviembre de 1992, 38211.

³³ Ley 26/1992, de 10 de noviembre, *Acuerdo de Cooperación del Estado con la Comisión Islámica de España*, BOE 272, de 12 de noviembre de 1992, 38214.

A) Exención total y permanente de la Contribución Territorial Urbana de los siguientes inmuebles:

1) Los templos y capillas destinados al culto, y asimismo, sus dependencias o edificios y locales anejos destinados a la actividad pastoral.

2) La residencia de los Obispos, de los Canónigos y de los Sacerdotes con cura de almas.

3) Los locales destinados a oficinas, la Curia diocesana y a oficinas parroquiales.

4) Los Seminarios destinados a la formación del clero diocesano y religioso y las Universidades eclesiásticas en tanto en cuanto impartan enseñanzas propias de disciplinas eclesiásticas.

5) Los edificios destinados primordialmente a casas o conventos de las Órdenes, Congregaciones religiosas e Institutos de vida consagrada.

B) Exención total y permanente de los impuestos reales o de producto, sobre la renta y sobre el patrimonio.

Esta exención no alcanzará a los rendimientos que pudieran obtener por el ejercicio de explotaciones económicas ni a los derivados de su patrimonio, cuando su uso se halle cedido, ni a las ganancias de capital, ni tampoco a los rendimientos sometidos a retención en la fuente por impuestos sobre la renta.

C) Exención total de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y Transmisiones Patrimoniales, siempre que los bienes o derechos adquiridos se destinen al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado y al ejercicio de la caridad.

D) Exención de las contribuciones especiales y de la tasa de equivalencia, en tanto recaigan estos tributos sobre los bienes enumerados en la letra A) de este artículo.

2. Las cantidades donadas a los entes eclesiásticos enumerados en este artículo y destinados a los fines expresados en el apartado C) darán derecho a las mismas deducciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que las cantidades entregadas a entidades clasificadas o declaradas benéficas o de utilidad pública».

«Artículo V:

Las asociaciones y entidades religiosas no comprendidas entre las enumeradas en el artículo IV de este Acuerdo y que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social tendrán derecho a los beneficios fiscales que el ordenamiento jurídico-tributario del Estado español prevé para las entidades sin fin de lucro y, en todo caso, los que se conceden a las entidades benéficas privadas».

El régimen fiscal de la Iglesia Católica, derivado del AE, se estructura, pues, conforme a cuatro principios:

- 1) el de no sujeción, aplicable a las entidades y supuestos del artículo III;
- 2) el de exención, aplicable a las entidades y supuestos del artículo IV;
- 3) el de asimilación, aplicable a las entidades de los artículos IV y V, y
- 4) el de tributación con arreglo al ordenamiento general en todo cuanto no resulte modificado por los alguno de los tres principios anteriores.

El propio AE estableció dos mecanismos destinados a facilitar la aplicación de las disposiciones pactadas, mediante la colaboración de las dos partes:

- en primer lugar, en el apartado 2 del Protocolo adicional se establece que:

«Ambas Partes, de común acuerdo, señalarán los conceptos tributarios vigentes en los que se concretan las exenciones y los supuestos de no sujeción enumerados en los artículos III a V del presente Acuerdo.

Siempre que se modifique sustancialmente el ordenamiento jurídico-tributario español, ambas Partes concretarán los beneficios fiscales y los supuestos de no sujeción que resulten aplicables de conformidad con los principios de este Acuerdo».
- en segundo lugar, y con carácter más general, en el artículo VI se establece el mandato de acudir al acuerdo para la «resolución de las dudas o dificultades que pudieran surgir en la interpretación o aplicación de cualquier cláusula del presente Acuerdo, inspirándose para ello en los principios que lo informan».

Centrándonos en nuestro objeto: la exención del IBI, conviene señalar, en primer lugar, el carácter excepcional de la exención, en cuanto que supone excepción, valga la redundancia, respecto a la regla general, que es la sujeción de la Iglesia Católica y sus entidades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social, al sistema tributario español. Los supuestos de exención se caracterizan como la exoneración en el cumplimiento de una obligación tributaria, a pesar de la realización del hecho imponible previsto en la norma impositiva³⁴.

Para que la exención del IBI, artículo IV.A, sea de aplicación se requiere la concurrencia conjunta de dos requisitos, uno subjetivo, que el sujeto titular de los bienes sea alguno de los enumerados, a saber, la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales (por ejemplo una provincia eclesiástica, un arciprestazgo, etc.), y los Institutos de Vida Consagrada y Sociedades de Vida Apostólica (conviene notar que la terminología, anterior al Código de Derecho Canónico de 1983, debe ser adaptada a las prescripciones de éste), y uno objetivo, que los bienes estén afectos al cumplimiento de los fines determinados.

³⁴ S. MESSEGUER VELASCO, *La financiación de las profesiones religiosas*, en M. A. JUSDAO RUIZ-CAPILLAS, *Derecho Eclesiástico del Estado*, Majadahonda (Madrid) 2011, 226-227.

La Ley de Haciendas Locales 39/1988³⁵ dispuso la supresión de la Contribución Urbana y su integración en el Impuesto de Bienes inmuebles. Esto debería haber sido ocasión para la aplicación del apartado 2 del Protocolo Adicional del AE, que establece la vía del acuerdo entre las partes para el señalamiento de los conceptos tributarios vigentes en cada momento a los que resulten de aplicación las exenciones y supuestos de no sujeción recogidos en los artículos III a V del AE. No se hizo, y esto fue origen de algunas discrepancias de interpretación.

La exención del IBI se configura con carácter total (es decir, que alcanza a la totalidad de la deuda tributaria) y permanente (el período de vigencia de la exención no se fija de antemano).

La exención del IBI es aplicable tanto a los bienes de naturaleza urbana como rústica, y alcanza también a los huertos, jardines y dependencias de los inmuebles afectados, siempre que no estén destinados a actividades industriales o se les de un uso lucrativo³⁶.

El Acuerdo sobre Asuntos Económicos (AE) distingue claramente, pues, dos grupos de sujetos para cada uno de los cuales va a establecer un estatuto fiscal diferenciado:

1. Artículo IV: La Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, y los Institutos de Vida Consagrada y Sociedades de Vida Apostólica, sus provincias y sus casas.
2. Artículo V: Las asociaciones y entidades religiosas, no comprendidas en el número anterior, orientadas a la realización de actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social.

Para las entidades del primer grupo, concurriendo el requisito objetivo de la aplicación de los bienes a los fines señalados, se estableció la exención total y permanente del impuesto denominado Contribución Territorial Urbana, hoy Impuesto de Bienes Inmuebles. Se trata de una exención autónoma, aplicable con absoluta independencia de las que estén concedidas en el ordenamiento fiscal interno para cualquier clase de entes³⁷, y que debe ser apreciada de oficio por la Administración, tal y como señala la Resolución del TEAC, de 5 de julio de 1995³⁸.

³⁵ Ley 39/1988, *Reguladora de las Haciendas Locales*, BOE 313, de 30 de diciembre de 1988, RCL 1988/2607.

³⁶ Cfr. artículo 62 del RD 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el *Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, BOE 59, de 9 de marzo de 2009, 10284. RCL 1988/2607 y RCL 1989/1851.

³⁷ F. DE LUIS DÍAZ DE MONASTERIO-GUREN - I. DE LUIS VILLOTA, *Régimen Fiscal de la Iglesia Católica*, Elcano (Navarra) 1999, 21.

³⁸ «En el IBI la Administración Competente ha de actuar de oficio, sin necesidad de instancia por parte de los sujetos pasivos y que en el supuesto de que se conceda una exen-

Para las entidades del segundo grupo, concurriendo también el requisito objetivo de la realización de las actividades recogidas en el AE, se reconoce el derecho a los beneficios fiscales que el ordenamiento jurídico-tributario español establece en cada momento para las entidades sin ánimo de lucro, y, en todo caso, los que se conceden a las entidades benéficas privadas.

Siendo la voluntad de las partes establecer un régimen más privilegiado para las entidades del artículo IV, se entiende que les será también de aplicación la asimilación a las entidades sin ánimo de lucro, y en todo caso las que se concedan, en cada momento, a las entidades benéficas privadas³⁹. Así lo recogió la Orden de 29 de julio de 1983⁴⁰ al señalar en su artículo 1 que:

«Las Asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el artículo IV del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede, de 3 de enero de 1979 (RCL 1979, 2964), disfrutarán, en todo caso, de los mismos beneficios fiscales que las entidades a que se refiere el artículo V del Acuerdo. Los beneficios se aplicarán directamente por el sujeto pasivo al presentar sus declaraciones o autoliquidaciones o por la Administración en los demás casos».

Esta Orden del Ministerio de Economía y Hacienda fue previamente examinada por la Comisión Mixta Iglesia-Estado, y goza, por tanto, de la fuerza normativa que el artículo VI del AE atribuye a los acuerdos adoptados por ambas partes para solventar dudas de interpretación.

Esta interpretación, no obstante, no fue pacíficamente aceptada por los poderes públicos, imponiéndose el recurso a los tribunales. La jurisprudencia del Tribunal Supremo ha venido reafirmando la interpretación acordada en la Comisión mixta y plasmada en la Orden de 29 de julio de 1983. Así, por ejemplo, la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de noviembre de 1991⁴¹, o la sentencia del mismo tribunal de 23 de enero de 1997⁴²:

«En el Acuerdo de 1979 se distingue entre la Iglesia Católica y demás entidades enumeradas en el artículo IV.1 (entre ellas, las Diócesis y las Parroquias), para las que establece unas exenciones calificables de directas o autónomas, que se aplican con independencia de las concedidas por el ordenamiento fiscal interno para cualquier clase de organismos, y las

ción permanente, deberá surtir efectos desde la fecha en que debería haberse concedido de oficio por la Gerencia Territorial». Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 5 de julio de 1995. JT 1995/1282.

³⁹ F. J. GONZÁLEZ DÍAZ, *El nuevo régimen económico y fiscal de la Iglesia Católica en España*, en M. M. MARTÍN - M. SALIDO - J. M. VÁZQUEZ GARCÍA-PENUELA, *Iglesia Católica y Relaciones Internacionales. Actas del III Simposio Internacional de Derecho Concordatario*, Almería 7-9 de noviembre de 2007, Granada 2008, 412-413.

⁴⁰ Ministerio de Economía y Hacienda, Orden de 29 de julio de 1983, RCL 1983/1731.

⁴¹ STS de 26 de noviembre de 1991, RJ 1991/8772.

⁴² STS de 23 de enero de 1997, RJ 1997/234.

Asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el artículo V, a las que se aplican, por remisión, las exenciones previstas en la legislación fiscal española para otras entidades que desarrollan actividades afines a algunas de las que aquéllas llevan a cabo. Como no es lógico, en el marco de una interpretación separada y excesivamente literalista de los artículos IV y V de dicho Acuerdo, que las entidades incluidas en el último tengan, por remisión, un régimen fiscal más favorable que las reseñadas en el primero (constitutivas del núcleo esencial de la Iglesia Católica), la Orden 29 julio 1983 ha armonizado la interpretación sistemática de los mismos, cerrando el círculo hermenéutico y evitando resultados contrarios a los fines perseguidos por el propio Acuerdo».

En lo tocante al IBI de las entidades del artículo del V del AE no se establece, pues, una exención con las notas que hemos señalado para las del artículo IV (que, no obstante, se beneficiarán de cuanto alcance a las del art.V), sino que se realiza una remisión a la normativa existente en cada momento para las entidades sin fin de lucro y, en todo caso, los que se conceden a las entidades benéficas privadas.

3. LA LEY 49/2002, DE RÉGIMEN FISCAL DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS Y DE LOS INCENTIVOS FISCALES AL MECENAZGO

Con la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo⁴³, se reguló con amplitud y profundidad el sector no lucrativo, el *non profit*, en España.

El apartado primero de la Disposición adicional novena de la Ley 49/2002 extiende expresamente el régimen especial de tributación de las entidades sin ánimo de lucro a las entidades del artículo IV del AE. Este régimen les será aplicado de forma automática, sin necesidad de cumplir los requisitos propios de las entidades no lucrativas ni de ejercitar ninguna opción demandándolo. El régimen básico regulador de la tributación de estas entidades del artículo IV del AE seguirá siendo, no obstante, el AE, y la normativa interna podrá solo completar o mejorar ese régimen pactado en un tratado internacional. Este régimen de la Ley 49/2002 será aplicable, en igualdad de condiciones, a las entidades religiosas que hayan firmado acuerdos de cooperación con el Estado español: hasta la fecha las destinatarias de las Leyes 24, 25 y 26/1992, de 10 de noviembre, es decir, la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España, la Federación de Comunidades Israelitas de España, y la Comisión Islámica de España.

⁴³ BOE 307, de 24 de diciembre, RCL 2002/3014.

En cuanto a las entidades del artículo V, es decir, aquellas entidades distintas de las anteriores, que se dedican a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social, la Disposición adicional novena de la Ley 49/2002 establece que podrán acogerse al régimen especial fiscal de las entidades sin ánimo de lucro, siempre que cumplan las mismas condiciones que cualquier otra institución sin fines lucrativos, tal y como se ha venido entendiendo por la Administración española en la normativa previa a la presente ley⁴⁴.

La Disposición adicional octava de la Ley 49/2002 señala que las fundaciones religiosas dependientes de la Iglesia Católica, o de otras confesiones religiosas que tengan suscritos acuerdos con el Estado español, podrán acogerse al régimen fiscal especial de esta ley, para ello deberán acreditar la inscripción en el Registro de Entidades Religiosas y que los administradores nombrados por ellas en sociedades mercantiles ejercen sus cargos gratuitamente.

El artículo 15.1 de la Ley 49/2002, dentro del Capítulo III, *De los tributos locales*, establece que:

«Estarán exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles los bienes de los que sean titulares, en los términos previstos en la normativa reguladora de las Haciendas Locales, las entidades sin fines lucrativos, excepto los afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades».

Así, tanto las entidades del artículo IV como las del V del AE quedan amparadas por esta exención del IBI recogida en el artículo 15.1 de la Ley 49/2002.

4. CONCLUSIONES

Llegados a este punto, se impone retomar las preguntas que nos hacíamos al comienzo de este trabajo.

Nos preguntábamos, en primer lugar, por la constitucionalidad de la exención del IBI a la Iglesia Católica. Creo que, en nuestra exposición, ha quedado claramente demostrado el encaje constitucional de una medida de este tipo, desde el mandato de la Constitución de colaboración con las confesiones religiosas, sin especificar la Carta Magna las modalidades concretas a través de las cuales se instrumentalice dicha cooperación, y salvadas siempre las exigencias de la neutralidad religiosa del Estado y del principio de igualdad.

El Estado español a través del AE, en primer término, y a través de la equiparación a las entidades sin ánimo de lucro, en segundo lugar, ha establecido la exen-

⁴⁴ Cfr. El número 5 de la Orden de 29 de julio de 1983, o la Disposición adicional segunda del Real Decreto 765/1995, la contestación de la DGT de 8 de junio de 1998 (0980-98), o las Consultas de la DGT de 6 de octubre de 2000 (1737-00 y 1740-00).

ción del IBI a las entidades de las confesiones religiosas con acuerdo de colaboración con el Estado, entre ellas —y de forma destacada— la Iglesia Católica.

Cabe preguntarnos, en este punto conclusivo, si tiene sentido, en un Estado social y democrático de Derecho, la atribución del régimen fiscal especial, privilegiado, de las entidades sin ánimo de lucro a las confesiones religiosas.

El creciente protagonismo del denominado «tercer sector» justifica, por razón de su participación, desde el ámbito privado, en iniciativas de interés general, la decisión del legislador de elaborar una normativa «eminentemente incentivadora de la colaboración particular en la consecución de fines de interés general, en atención y reconocimiento a la cada vez mayor presencia del sector privado en la tarea de proteger y promover actuaciones caracterizadas por la ausencia de ánimo de lucro, cuya única finalidad es de naturaleza general y pública»⁴⁵.

Enlazando este régimen especial privilegiado, con el deber del Estado, ex artículo 9.2 de la CE de «promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social», con la valoración positiva del hecho religioso que se deriva de la interpretación integrada del conjunto del artículo 16 de la CE, y, más específicamente, del mandato constitucional de colaboración con las confesiones religiosas, cobra sentido y justificación la asimilación del régimen fiscal de las entidades religiosas al entramado de asociaciones y fundaciones beneficiarias del régimen fiscal especial de la Ley 49/2002.

Nuestra Constitución ha recogido, en los artículos 39 a 52, dentro del Capítulo III, del Título I, los llamados *principios rectores de la política social y económica*, es decir, toda una serie de bienes jurídicos que se consideran dignos de especial protección y promoción. A nadie se le escapa, desde la amplitud de estos principios, la conveniencia, la licitud y aun la necesidad, desde una sana comprensión del Estado democrático y social de Derecho, de participación, junto a los poderes públicos, de la iniciativa social particular para la consecución de estos bienes.

Como señala J. Pedreira Menéndez, la amplitud de los compromisos adquiridos hace que la construcción del Estado Social no sea ya una tarea exclusiva de los poderes públicos:

«La administración prestadora de servicios sociales puede ser una manifestación del Estado Social, pero no tiene por qué agotar el concepto. Tiene que procurar el desarrollo del Estado Social, pero puede servirse para ello de los ciudadanos y de las organizaciones creadas por los mismos. Consideramos que ésta es la interpretación que cabe extraer del contenido del artículo 9.2 de la Constitución cuando establece como obligación de los

⁴⁵ Ley 49/2002, Exposición de Motivos I.

poderes públicos “el facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social”⁴⁶.

Sirva la siguiente enumeración para poder captar la estrecha relación existente entre las actividades de las entidades sin fines lucrativos y los principios rectores de la política social y económica de la Constitución, artículos 39 a 51 de la CE: la protección de la familia y de la infancia (art.39), el fomento del empleo y la economía social (art.40), la atención a los emigrantes (art.42), la protección de la salud, el fomento de la educación sanitaria, la educación física y el deporte (art.43), la tutela del acceso a la cultura y la promoción de la ciencia y la investigación (art.44), la defensa del medio ambiente (art.45), la conservación y promoción del patrimonio histórico-artístico (art.46), el fomento de la vivienda (art.47), el desarrollo de la juventud (art.48), la atención a los disminuidos físicos (art.49) y el bienestar de la tercera edad (art.50).

Podemos, pues, concluir con J. Pedreira Menéndez diciendo que:

«Si se relaciona la afectación legal de las rentas e ingresos de las entidades no lucrativas a fines de interés general con el ahorro del gasto público que ello conlleva, pensamos que se puede hallar un fundamento sólido para solicitar la concesión de exenciones y desgravaciones tributarias para estas entidades dentro de nuestro sistema fiscal. Y lo mismo puede decirse para las actuaciones llevadas a cabo por los mecenas»⁴⁷.

«Las entidades sin fines lucrativos son merecedoras de un tratamiento tributario especialmente favorable con su constitución y posterior desarrollo. Y debe ser así porque sus rentas se encuentran afectas, por imperativo legal, a la realización de actividades de interés general. De tal manera que las actuaciones que llevan a cabo sirven para cubrir demandas sociales que ya no va a ser necesario que sean asumidas por el Estado, o, por lo menos, no va a ser necesario que lo haga con la misma intensidad. Por todo ello, su actividad, según nuestro parecer, implica una efectiva disminución del gasto público que debería tener su reconocimiento desde el punto de vista de la vertiente de los ingresos públicos. Con una comprensión integral del fenómeno financiero quien ya está contribuyendo al sostenimiento de las necesidades estatales no debería hacerlo de manera indirecta a través de los tributos, o, por lo menos, debería hacerlo en menor medida»⁴⁸.

Así, pues, si está plenamente justificado, es razonable y ajustado a lógica del sistema trazado por nuestra Constitución, la atribución un régimen fiscal especial para las entidades sin ánimo de lucro, por las razones más arriba expuestas,

⁴⁶ J. PEDREIRA MENÉNDEZ, *El régimen fiscal del sector no lucrativo y del mecenazgo. Comentarios a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo*, Madrid 2003, 27.

⁴⁷ Ídem, 32.

⁴⁸ Ídem, 45.

creo que de igual modo es razonable y ajustado a la lógica del sistema constitucional la extensión de dicho régimen a las confesiones religiosas y sus entidades, máxime si se tiene en cuenta la especial y cualificada ponderación que de sus fines hace la propia Constitución.

Si se puede considerar que, ex artículo 9.2 de la CE, corresponde a los poderes públicos la promoción de las circunstancias para que el ejercicio de los derechos sean reales y efectivos, y la remoción de los obstáculos al ejercicio de los mismos, y si esto vale para el establecimiento de un régimen fiscal especial a aquellas entidades sin ánimo de lucro que coadyuvan al logro de la implantación de los principios rectores de la política social y económica, con más razón se podrá predicar la extensión de ese mismo régimen a aquellas entidades que ayudan a la consecución de esos mismos fines, desde su específica identidad religiosa, en el caso de algunas de las entidades del artículo V del AE. Y más aún se podrá predicar de aquellas entidades que son necesarias para el ejercicio, no ya de uno de los derechos agrupados entre los principios rectores de la política social y económica, sino de uno de los derechos fundamentales a los que la Constitución ha querido otorgar la máxima protección (los de la Sección primera del capítulo II del título I), a saber, el derecho a libertad religiosa (art.16 CE), un derecho para cuyo ejercicio el legislador constitucional ha legado a los poderes públicos un expreso y cualificado mandato de cooperación (art.16.3 CE).

Termino como comenzaba, con el recurso al debate existente en los medios de comunicación. En dicho debate han surgido voces, apasionadas y no siempre bien documentadas en sus afirmaciones, atacando la exención del IBI a la Iglesia Católica. Otras voces han contestado poniendo de manifiesto que de dicha exención se benefician otras muchas entidades en la sociedad española, como los sindicatos, los partidos políticos, las asociaciones de utilidad pública, las federaciones deportivas, la Cruz Roja Española, el Hotel Palace de Madrid, el palacio de la Duquesa de Alba, el palacio de la SGAE o las embajadas. Del monto total correspondiente a las exenciones del IBI en Madrid, el importe correspondiente a la exención de la Iglesia Católica no llega al 5 por 100.

Seguro que la exención a todos ellos está justificada por razones de interés social. Termino con unas palabras, aparecidas en los medios, del responsable de prensa de la Conferencia Episcopal Española, don Isidro Catela:

«La Iglesia ni tiene ni quiere tener privilegios, pero tampoco ser discriminada. Desgastar la imagen pública de una de las instituciones que más está haciendo por la gente que peor lo está pasando en la crisis, solo puede responder a intereses que nada tienen que ver con el bien común»⁴⁹.

⁴⁹ <http://www.libertaddigital.com/sociedad/2012-05-29/la-iglesia-y-el-ibi-que-paga-y-que-esta-exenta-1276459805/>, 13 de abril de 2013.

