

FÉLIX DE LUIS DÍAZ DE MONASTERIO-GUREN *

LA ASIGNACIÓN TRIBUTARIA A FAVOR DE LA IGLESIA CATÓLICA: NATURALEZA, JUSTIFICACIÓN Y ETAPAS DE SU REGULACIÓN **

Fecha de recepción: marzo 2007.

Fecha de aceptación y versión final: mayo 2007.

RESUMEN: Establecido el concepto exacto de asignación tributaria, se exponen las razones que fundamentan y justifican esta aportación económica del Estado a la Iglesia Católica, con especial referencia al derecho fundamental a la Libertad Religiosa y a la contribución social de la Iglesia a la sociedad española. Se describen las diversas etapas de la regulación jurídica de esta aportación y se describen las últimas modificaciones vigentes.

PALABRAS CLAVE: Iglesia-Estado, confesionalidad, neutralidad, libertad religiosa, obras sociales, aportación económica, asignación tributaria.

Tax assignment in favour of the Catholic Church: Nature, justification and stages of its regulation

ABSTRACT: The exact concept of tax assignment is first established. Then the reasons are exposed that support and justify this economic contribution to the Catholic

* Presidente del Consejo Asesor de la Conferencia Episcopal Española en materia fiscal; torcade@terra.es

** El artículo recoge, básicamente, el texto de la conferencia pronunciada por el autor en la Universidad Comillas de Madrid, el 6 de marzo de 2007.

Church from the State especially referring to the fundamental right to Religious Freedom and to the social contribution from the Church to the Spanish Society. The different stages of the legal regulation of this contribution are described; and also the last changes currently in force.

KEY WORDS: Church-State, denomination, neutrality, religious freedom, social work, economic contribution, tax assignament.

La denominación de «asignación tributaria» se aplica normalmente, al mecanismo en virtud del cual el Estado entrega a la Iglesia Católica un porcentaje de la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los sujetos pasivos que manifiesten su voluntad de que así se haga.

Este mecanismo se deriva del Acuerdo para Asuntos Económicos firmado el 3 de enero de 1979 entre el Estado español y la Santa Sede.

A continuación, vamos a realizar un examen de sus principales características desde tres ángulos distintos: su naturaleza, su justificación o fundamento y las principales etapas por las que ha pasado su regulación.

I. NATURALEZA

Quizás el procedimiento más indicado para tratar de definir la naturaleza de este mecanismo sea el de compararlo con una serie de figuras de cuya naturaleza no participa.

Cuando se firmó el Acuerdo para Asuntos Económicos, en algunos ambientes, empezó a hablarse del «impuesto religioso», pero es evidente que se trataba de una denominación claramente inapropiada.

Ni la Iglesia tiene reconocida en nuestro ordenamiento fiscal potestad tributaria que le permita exigir coactivamente el pago de cantidad alguna, ni los fieles, ni muchos menos, todos los sujetos pasivos del IRPF, están obligados a efectuar pago alguno a la Iglesia de carácter tributario. No se produce entre ellos relación jurídico tributaria alguna ni cabe, por tanto, señalar la concurrencia de ninguno de los elementos propios de ésta. En algún país, como es el caso de Alemania, se ha establecido un verdadero «impuesto religioso», pero éste no es el caso de España.

No se trata tampoco de un recargo sobre la cuota del IRPF. Los recargos, que pueden liquidarse sobre las cuotas o también sobre otra magnitud, como la base imponible, suponen, en definitiva, que se incremente la tributación por el impuesto de que se trate, de forma que la recaudación ordinaria que origina antes de aplicar el recargo se incrementa en la derivada de éste.

También cuando comenzó a hablarse de la asignación tributaria basada en la cuota del IRPF, algunos sectores, mal informados, entendieron que los que manifestaran su voluntad señalando la casilla correspondiente, iban a tener que pagar una cantidad adicional para destinarla a este fin. Esta mala información pudo, incluso, dar lugar a que algunas personas que, por sus sentimientos, estaban dispuestos a financiar a la Iglesia, se retrajeran a la hora de manifestar su voluntad en la declaración del IRPF. Parece que el malentendido ya ha sido suficientemente aclarado, pero no se debe dejar de insistirse en ello.

Una tercera figura tributaria con la que, aparentemente, el mecanismo de asignación tributaria pueda tener alguna aparente semejanza es la de los llamados «impuestos afectados» que son impuestos cuya recaudación se destina a un fin concreto y que para garantizar el cumplimiento de este fin, los recursos que produce no se ingresan en la caja general del Tesoro sino en una caja especial.

Evidentemente, tampoco éste es el caso de la «asignación tributaria», que no da lugar, en modo alguno, a que la parte correspondiente de la recaudación del IRPF se ingrese en la caja de la Iglesia Católica, sino que se ingresa directamente en el Tesoro, sin perjuicio de que luego éste abone a la Iglesia una cantidad concreta.

En realidad, la «asignación tributaria» constituye un mecanismo especial que tiene cierta relación con las dos vertientes del presupuesto estatal. Con la vertiente del gasto público porque, en definitiva, lo que se produce es que una pequeñísima parte de la recaudación presupuestaria se transfiere por el Estado a la Iglesia para que ésta la destine a la financiación de sus necesidades. Pero guarda también relación con la vertiente de los ingresos, en un doble sentido: por un lado, la cantidad que se va a transferir a la Iglesia se fija en función del importe de un determinado elemento de un impuesto estatal, la cuota íntegra del IRPF y, por otro lado, la asignación de esta cantidad está condicionada a que el sujeto pasivo manifieste expresamente su voluntad de que se haga así, y esta manifestación de voluntad debe realizarse necesariamente en el impreso de declaración del IRPF.

Se trata de una figura singular que se rige por normas especiales y, como tal, plantea el tema de la necesidad de examinar si existen razones suficientes que justifiquen su existencia.

Este será el contenido del apartado siguiente.

II. JUSTIFICACIÓN

El mecanismo de asignación tributaria tiene una justificación clara, tanto desde el punto de vista legal como político y social.

1. FUNDAMENTO LEGAL

Tiene, en primer lugar, un apoyo constitucional innegable en el artículo 16 de la Constitución de 1978, cuyo apartado 3, dispone:

«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».

El precepto contiene, por tanto, el mandato al Estado de que mantenga relaciones de cooperación con la Iglesia Católica.

En desarrollo de este mandato, el Estado español firmó en 1979 diversos acuerdos con la Santa Sede, entre ellos, el 3 de enero de 1979, para Asuntos Económicos. El artículo II del Acuerdo para Asuntos Económicos contiene el marco legal básico en el que está encuadrada la asignación tributaria.

Su apartado 1 recoge el compromiso del Estado de «colaborar con la Iglesia Católica en la consecución de su adecuado mantenimiento económico», condicionando la colaboración a que se haga «con respeto absoluto del principio de libertad religiosa».

A continuación establece la forma en que puede instrumentarse la colaboración económica, distinguiendo diversas fases:

En una primera fase, el Estado debía mantener el sistema de consignar en los Presupuestos Generales una dotación a favor de la Iglesia Católica, basándose en la suma de los importes que con anterioridad se incluían en los Presupuestos, en diversos capítulos, para financiar las actividades de la Iglesia.

Pero el apartado 4 del artículo estableció las características que debía reunir la nueva dotación presupuestaria, que debía tener carácter global y único, refundiendo en una sola las cantidades anteriormente dispersas en distintas partidas presupuestarias. Su importe debería, además, ser actualizado anualmente.

Como duración de esta primera fase se fijó, en el apartado 2, la de tres años y se atribuyó al Estado la facultad de sustituir la dotación presupuestaria por el sistema de asignación tributaria, una vez que se hubiera cumplido el citado plazo:

«El Estado —dice el apartado 2— podrá asignar a la Iglesia Católica un porcentaje del rendimiento de la imposición sobre la renta o el patrimonio neto u otra de carácter personal, por el procedimiento técnicamente más adecuado. Para ello, será preciso que cada contribuyente manifieste expresamente en la declaración respectiva, su voluntad acerca del destino de la parte afectada. En ausencia de tal declaración la cantidad correspondiente se destinará a otros fines».

El Estado quedó, por tanto, en libertad de establecer el sistema de asignación tributaria una vez transcurrido el período de tres años, contados desde la firma del Acuerdo, y de configurar el sistema, pero con tres condicionantes importantes:

- La cantidad a asignar debía ser un porcentaje de la recaudación del IRPF, del Impuesto sobre el Patrimonio o de otro impuesto de carácter personal. Dentro de estas coordenadas el Estado podía elegir el «procedimiento técnicamente más adecuado».
- La cantidad a asignar tenía que estar basada en la manifestación expresa de cada contribuyente que debería hacerse en la declaración del impuesto que se exigiese como base, de que quería que se diese este destino a la parte de la recaudación que le correspondiese.
- El respeto a la libertad religiosa que proclama el apartado 1 del artículo impedía que la manifestación que se exigiese a los contribuyentes fuese sobre sus creencias religiosas; lo que se podía pedir era solamente que expusiesen el destino que querían se diese a la parte correspondiente de su cuota, con lo que es muy posible que, de hecho, estén manifestando el deseo de que se asigne a la Iglesia Católica, personas que no profesan esta religión.
- La parte de la recaudación correspondiente a los contribuyentes que no efectuasen esta declaración se destinaría a otros fines.

A estos condicionantes tenía que añadirse otro de carácter económico, encaminado a evitar que el paso al nuevo sistema pudiese suponer una disminución importante de ingresos para la Iglesia, y que se formula en el apartado 3 del artículo en los siguientes términos:

«3. Este sistema sustituirá a la dotación a que se refiere el apartado siguiente, de modo que proporcione a la Iglesia Católica recursos de cuantía similar».

El párrafo segundo del apartado 4 establecía una segunda fase constituida por «el proceso de sustitución», proceso al que se señaló un plazo de tres años, desde el ejercicio en que empezase a aplicarse el sistema de asignación tributaria.

Durante este período, se seguiría manteniendo la dotación presupuestaria a favor de la Iglesia que, como hemos dicho, debería actualizarse anualmente, pero de su cuantía debería restarse la parte que se recaudase por la asignación tributaria.

Se cierra el artículo II con la declaración de la Iglesia que se incluye en el apartado 5 («la Iglesia Católica declara su propósito de lograr por sí misma los recursos suficientes para la atención de sus necesidades»).

Pero no se trata de una fase más del proceso, sino de una declaración de intenciones sin plazo para llevarla a efecto. Y que tampoco supondrá la terminación de la colaboración económica entre el Estado y la Iglesia Católica, ya que el último párrafo del apartado añade: «Cuando fuera conseguido este propósito, ambas partes se pondrán de acuerdo para sustituir los sistemas de colaboración financiera expresada en los párrafos anteriores de este artículo, por otros campos y formas de colaboración económica entre la Iglesia Católica y el Estado».

2. FUNDAMENTOS SOCIOPOLÍTICOS

Con independencia del fundamento legal, expuesto en el apartado I anterior, son varias y de distinto carácter las razones que justifican plenamente que el Estado contribuya a la financiación de la Iglesia Católica.

A) *Contribución de la Religión Católica al buen funcionamiento de la sociedad*

Sin duda, los principios básicos de la Religión Católica suponen una contribución importante a la formación de buenos ciudadanos y al buen funcionamiento de la sociedad civil.

La sanción moral de las conductas reprobables para la convivencia humana que se derivan de los mandamientos de la Ley de Dios, evita, sin duda, que los que quieren cumplirlos realicen actos que jurídicamente se tipifican como delitos o simplemente como infracciones, con todos los daños que de ellos se derivan para la sociedad en su conjunto y para los posibles perjudicados por ellos. Se atribuye a Napoleón la frase de que donde existe un sacerdote no es necesario un gendarme.

El cristianismo defiende unos principios, como la preocupación por los demás, principalmente por los más débiles, que constituyen una base muy importante para la convivencia social.

Parece poco discutible que la familia es la célula básica de la sociedad y en los dogmas de la religión católica existe un apoyo continuo de esta institución y una enérgica reprobación de las conductas que la atacan de forma más grave.

La máxima evangélica: «Dad a Dios lo que es de Dios y al César lo que es del César», supone en definitiva una invitación al acatamiento de las normas emanadas de los poderes civiles, legítimamente constituidos, siempre que no se opongan a principios morales básicos.

Estas son contribuciones muy importantes para el buen funcionamiento de la sociedad, pero que es imposible cuantificar en términos monetarios.

Y debe tenerse en cuenta que los fondos que recibe la Iglesia de la Asignación Tributaria se destinan, en gran medida, a este fin en cuanto con ellos se trata de garantizar una retribución mínima a los sacerdotes para que puedan desarrollar su labor pastoral.

B) *El respeto al principio de libertad religiosa*

El tema de la contribución económica del Estado hay que encuadrarlo también en el ámbito de los derechos de la persona y, concretamente, en el de libertad religiosa que recoge el citado artículo 16 de la Constitución. Para que este principio sea efectivo tienen que existir los medios materiales que hagan posible las prácticas religiosas; tienen que existir, especialmente, templos donde se puedan reunir los fieles, y sacerdotes que atiendan el culto, lo mismo que el derecho a la educación no significa nada si no existen escuelas bien dotadas y suficiente profesorado. La contribución del Estado a la financiación de la Iglesia hay que considerarla, así, como una consecuencia del respeto al principio de libertad religiosa.

C) *La demanda por los ciudadanos de servicios religiosos*

El Estado, a través de sus Presupuestos Generales y con otros posibles mecanismos de actuación, debe tratar de fomentar el desarrollo de aquellas actividades legítimas que son solicitadas por grupos importantes de ciudadanos.

Sin duda, en los Presupuestos se incluyen subvenciones y otras ayudas para fomentar actividades que son solicitadas por parte de la sociedad y que se consideran dignas de protección, aunque pueda haber un número mayor o menor de ciudadanos que no tengan interés en estas actividades e incluso que estén a favor de que dejen de fomentarse.

Existe, sin duda, una demanda social importante de la actividad espiritual que desarrolla la Iglesia Católica.

Las encuestas muestran que el número de españoles que se declaran católicos es mayoritario —y últimamente hay que sumar a este grupo, el número de emigrantes de Latinoamérica o de otros países católicos, como Polonia—. Las estadísticas muestran, asimismo, el gran número de personas que acuden a misa los días festivos.

Que una parte importante de la población desee recibir asistencia religiosa, justificaría por sí solo que el Estado contribuya a facilitar esta asistencia, como hace con otras que responden a una demanda social mucho menor.

Para llevar a cabo esta importante actividad, la Iglesia mantiene una estructura de 22.735 parroquias donde realizan su actividad pastoral 18.082 sacerdotes y 1.788 religiosos.

Otro dato a tener especialmente en cuenta es el elevado porcentaje de padres que solicitan que sus hijos estudien religión católica en la escuela.

D) *Ahorro de costes para el Estado*

La Iglesia desarrolla una actividad social muy importante, a favor de los sectores menos dotados económicamente, que sin esta actividad tendrían que ser desarrolladas directamente por el Estado, con el consiguiente incremento del gasto público.

Es cierto que una parte importante de la actividad de la Iglesia Católica es desarrollada por las Órdenes y Congregaciones religiosas que no son beneficiarias directas de la Asignación Tributaria, pero otra parte, no menos importante, se lleva a cabo por la estructura diocesana de la Iglesia.

Últimamente, la Iglesia viene realizando también una intensa labor de atención a los emigrantes que supone, asimismo, que la Iglesia está asumiendo el desempeño de funciones que en otro caso tendría que tomar a su cargo el Estado. Son muchas las parroquias en las que se han establecido Centros de atención a los emigrantes, en los que se les proporciona servicios muy importantes, como la búsqueda de empleo o de alojamiento, ayudas económicas, información sobre su situación legal, etc. Es conocido que en algunas de las ciudades con mayor afluencia de emigrantes, la Iglesia ha abierto residencias que ayudan a paliar la insuficiencia de los centros de acogida estatales.

Debe resaltarse la especial importancia que tiene la actividad pastoral de los sacerdotes en algunos lugares rurales, como los pueblos casi abandonados, en los que los habitantes que permanecen en ellos —en gran parte personas de edad y de escasos medios económicos— es ésta la única asistencia que reciben, no sólo espiritual, sino también cultural, de acompañamiento y de apoyo para resolver sus necesidades urgentes, de forma permanente.

E) *Fomento de la actividad económica*

Aunque sea un aspecto muy tangencial de la actividad religiosa, para completar el esquema de los efectos de la existencia de la Iglesia quizás debe recordarse que determinados actos y acontecimientos religiosos están fomentando de manera muy notable la actividad económica en distintos sectores de nuestra economía, en especial el turístico y todo lo que deriva del mismo. No hace falta mencionar el efecto que en este aspecto produce el importantísimo patrimonio artístico y monumental que posee la Iglesia española.

Existen otros mecanismos por los que el Estado contribuye a la conservación y rehabilitación de los monumentos históricos, pero la Iglesia, además de los fondos que emplea en estas obras, tiene que atender a los gastos de funcionamiento de mantener estos edificios abiertos al público, lo que requiere el empleo de personal y medios materiales con un coste nada despreciable. En muchas de las catedrales y monumentos históricos existe un archivo y fondo bibliográfico de gran valor, que constituyen una contribución importante a la cultura occidental y es un polo de atracción de historiadores y otros investigadores que han publicado valiéndose de ellos, libros y monografías de gran valor científico; el man-

tenimiento y puesta al día de estos archivos es otro gasto que tiene que soportar la Iglesia en beneficio de la sociedad española y de la civilización cristiana.

Corresponde a las distintas instituciones de la Iglesia el mantenimiento de ese legado, tanto material (catedrales, museos, templos, monasterios, etc.), como inmaterial (procesiones, fiestas, romerías, etc.), cuyos beneficiarios directos son los que acuden a las mismas e indirectamente, toda la sociedad y en especial, el sector económico nacido alrededor de estos acontecimientos.

F) *Efectos de la desamortización*

Aunque en el Acuerdo de 1979 no se menciona este hecho, como lo hacía el Concordato de 1953, tampoco puede dejar de tenerse en cuenta la disminución de la capacidad financiera de la Iglesia que se derivó de la privación de una parte de su patrimonio como consecuencia de las medidas de desamortización.

III. ETAPAS DE SU REGULACIÓN

1. ESTABLECIMIENTO

El período de sustitución para el que el apartado 4 del artículo II del Acuerdo para Asuntos Económicos había previsto una duración de tres años, se mantuvo durante una década, hasta que el Estado hizo uso, en 1987, de la facultad de establecer el mecanismo de asignación tributaria.

La Ley 33/1987, de 23 de diciembre, que aprobó los Presupuestos Generales del Estado para 1988 lo reguló por primera vez. Acertadamente, no incluyó la regulación en el título dedicado a las modificaciones tributarias, sino en su Disposición Adicional Quinta, que llevó el título de «Asignación Tributaria a fines religiosos y otros».

Su apartado 1 determinó el impuesto que iba a servir de base para el cómputo de la Asignación, disponiendo que «a partir de 1988, se destinaría un porcentaje del rendimiento del IRPF a fines religiosos y a otros fines de interés social».

En el apartado 2 concretó la magnitud exacta sobre la que iba a calcularse la asignación, tomando como tal la cuota íntegra del IRPF, defi-

niendo ésta como el resultado de aplicar a la base imponible de este impuesto la tarifa del mismo. Dispuso también que el porcentaje a aplicar a la cuota íntegra se fijaría en la Ley de Presupuestos de cada año.

El apartado 3 fijó este porcentaje para el período impositivo de 1987, en el 0,5239 por 100. Este porcentaje, que se fijó unilateralmente por el Estado, fue el resultado de dividir el importe actualizado de la dotación presupuestaria a favor de la Iglesia para el ejercicio 1987 por una estimación que se realizó de la cantidad que iba a suponer la cuota íntegra del IRPF de este ejercicio.

Esto supuso, en definitiva, que el porcentaje se calculó bajo la hipótesis de que todos los contribuyentes indicasen su voluntad de que la parte correspondiente de su cuota íntegra se destinase a este fin.

Parece claro que el porcentaje se fijó con carácter experimental y con la intención de ir revisándolo en las leyes de presupuestos posteriores, para tomar en cuenta el número de declarantes del IRPF que efectivamente hiciese uso de la posibilidad de manifestar su opinión de destinar a favor de la Iglesia el porcentaje fijado. Sin embargo, la revisión no se ha producido hasta diecinueve años después, a finales del año 2006.

El apartado 4 configuró ya el mecanismo de asignación tributaria, disponiendo que:

«Cuatro. Los sujetos pasivos podrán indicar en la declaración su voluntad de que el porcentaje correspondiente a su cuota íntegra se destine:

- a) A colaborar al sostenimiento económico de la Iglesia Católica, o
- b) A los otros fines que establece el apartado uno de esta disposición.

En caso de que no manifiesten expresamente su voluntad en uno u otro sentido, se entenderá que optan por los fines de la letra b)».

En desarrollo de este apartado a partir de la correspondiente a 1987, se incluyó en la carátula de la declaración del IRPF un recuadro con el rótulo de asignación tributaria en el que se permitía marcar una de las dos casillas que contenía, una con la denominación de la Iglesia Católica y otra con la denominación de otros fines de carácter social.

Estas dos casillas eran alternativas, de manera que no podían señalarse las dos conjuntamente y, además, si no se marcaba expresamente la casilla de la Iglesia, el importe total correspondiente al porcentaje del 0,5239 por 100 se destinaba a otros fines sociales.

La citada Disposición Adicional no sólo estableció el mecanismo de la Asignación Tributaria en los términos que hemos descrito, sino que definió también el «proceso de sustitución» que estableció el apartado 4 del artículo II del Acuerdo para Asuntos Económicos, disponiendo que:

«Cinco. Durante el período de tres años a que se refiere el párrafo segundo del apartado cuatro del artículo II del Acuerdo citado con la Santa Sede, la dotación presupuestaria a la Iglesia Católica se minorará en la cuantía de la asignación tributaria que aquella reciba en virtud de lo previsto en esta disposición. La minoración se efectuará con cargo al rendimiento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en cada ejercicio.

Los recursos percibidos en virtud de este sistema por la Iglesia Católica durante 1988, 1989 y 1990 no serán inferiores a la dotación presupuestaria recibida en 1987, actualizada anualmente».

El apartado 6 previó el fin del proceso de sustitución una vez transcurridos tres años:

«A partir de 1991, y en tanto operan las previsiones del apartado cinco del artículo II del Acuerdo con la Santa Sede, el sistema de dotación presupuestaria a la Iglesia Católica quedará definitivamente sustituido por el de Asignación Tributaria».

La previsión no se cumplió y, como hemos dicho, el proceso de sustitución duró hasta la Ley de Presupuestos para 2000. El requisito imprescindible para que se hubiera podido superar esta fase era que se hubiese revisado el porcentaje del 0,5239 por 100 por otro que garantizase un importe de la Asignación que permitiese prescindir de la cobertura del complemento por la dotación presupuestaria, teniendo en cuenta el porcentaje de declarantes por el IRPF que efectivamente optasen por el destino a favor de la Iglesia Católica. El 0,5239 por 100 ha permanecido invariable, como he dicho, hasta 2006 y, por ello, no se pudo terminar antes el proceso de sustitución.

La Disposición Adicional Quinta de la Ley 33/1987 incluyó otras dos disposiciones complementarias:

- La obligación del Estado de efectuar, mensualmente, entregas a cuenta por el importe de «la dozava parte de la asignación tributaria correspondiente al penúltimo ejercicio presupuestario anterior»; entregas que debían regularizarse cuando se dispusiese de los datos definitivos del rendimiento del IRPF del ejercicio correspondiente, y

- La declaración de que lo dispuesto en ella era sin perjuicio de lo establecido en el Concierto Económico con el País Vasco y en el Convenio con Navarra.

Salvo algunas modificaciones formales en la fórmula incluida en la declaración del IRPF para hacer uso de la opción, el sistema establecido en 1987 ha seguido aplicándose durante las dos décadas siguientes.

Se han dictado también algunas disposiciones en relación con la aplicación de las cantidades a otros fines en las que no voy a entrar en este artículo.

El mecanismo de asignación tributaria ha tenido, sin duda, aspectos muy positivos, como la posibilidad de sustituir el procedimiento de dotación presupuestaria y superar la excesiva dependencia del Estado que implicaba, y también desde el punto de vista social, ofrecer a los ciudadanos la posibilidad de decidir directamente el destino que debe darse a una parte de la recaudación tributaria, por pequeña que ésta sea.

Pero, en mi opinión, en su regulación han existido hasta muy recientemente algunos aspectos que han impedido que, desde la perspectiva de la Iglesia, pueda considerarse que su funcionamiento ha sido plenamente satisfactorio. Así sucede con los siguientes:

- a) La fijación del porcentaje del 0,5239 por 100, basado en la hipótesis irreal de que todos los contribuyentes elegirían la opción del destino a favor de la Iglesia.
- b) El mantenimiento de este porcentaje hasta el 2007, lo que ha impedido terminar el proceso de sustitución.
- c) La presunción de que todos los contribuyentes que no marquen expresamente la casilla a favor de la Iglesia, optan por el destino para otros fines.
- d) La contraprestación entre el destino a favor de la Iglesia y para otros fines, con el antagonismo ficticio entre los dos fines, que ha dificultado que aquélla se considerase con plena libertad para hacer campaña a favor de su alternativa.

2. LA MODIFICACIÓN INTRODUCIDA POR LA LEY DE PRESUPUESTOS PARA EL 2000

El último de los inconvenientes a que acabo de hacer referencia quedó suprimido a partir de la Ley 54/1999, de 29 de diciembre, de Presupues-

tos Generales del Estado para el año 2000, que introdujo una importante reestructuración en la regulación de la asignación tributaria.

En ella se regularon en dos Disposiciones Adicionales distintas, dos mecanismos de asignación del 0,5239 por 100 de la cuota íntegra, independientes entre sí y que a partir de entonces dejaron de excluirse uno a otro.

A partir de dicho año fue posible que un contribuyente optase porque el 0,5239 por 100 de la cuota íntegra de su IRPF se destinase a favor de la Iglesia Católica y el mismo porcentaje a otros fines sociales. En definitiva, cada sujeto pasivo pudo disponer, desde entonces, del 1,048 por 100 de su cuota íntegra del IRPF.

La Disposición Adicional Vigésima, que es la que se destinó a revisar el sistema de asignación tributaria a favor de la Iglesia Católica, en su apartado uno, enunció así el nuevo sistema:

«Uno. En desarrollo de lo previsto en el artículo II del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979, el Estado destinará al sostenimiento de la Iglesia Católica el 0,5239 por 100 de la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a los contribuyentes que manifiesten expresamente su voluntad en tal sentido...».

El apartado cuatro dispuso que:

«Cuatro. Este sistema se aplicará durante los años 2000, 2001 y 2002, pudiendo revisarse durante este último período, transcurrido el cual se podrá acordar la prórroga del mismo o fijar un nuevo porcentaje y suprimir el carácter de mínimo de los pagos a cuenta».

Y el apartado tres fijó unos límites cuantitativos, máximo y mínimo, a la asignación a la Iglesia Católica:

«Tres. La aplicación de este sistema no podrá dar lugar, en cada uno de los ejercicios en que se aplique, a una cantidad superior a 24.000.000.000 de pesetas ni a una cantidad inferior a la resultante de la actualización de las entregas mensuales que, en concepto de pagos a cuenta de la asignación tributaria, se hayan determinado en la Ley de Presupuestos del ejercicio precedente».

En desarrollo de esta modificación, en la declaración del IRPF correspondiente al año 1999 se incluyó en su carátula el recuadro de «Asignación Tributaria», con dos casillas para que pudiesen ser marcadas por el sujeto pasivo, una con la indicación de «colaborar al sostenimiento eco-

nómico de la Iglesia Católica» y otra de «colaborar en fines sociales» (organizaciones no gubernamentales de Acción Social y de Cooperación al Desarrollo para la realización de programas sociales).

Pero, además, en el recuadro se incluyó la siguiente aclaración: («Si marca las dos opciones, se destinará un 0,5239 por 100 de la cuota íntegra al sostenimiento económico de la Iglesia Católica y, además, otro 0,5239 por 100 a fines sociales. De no marcar ninguna, su asignación tributaria se imputará a los Presupuestos Generales del Estado con destino a fines generales»).

Este sistema se ha mantenido hasta el presente año y regirá todavía para la declaración del IRPF que habrá que presentarse en el año 2007 por el ejercicio 2006.

3. LAS NEGOCIACIONES DE 2006

Durante el año 2006 se celebraron algunas reuniones entre representantes de la Conferencia Episcopal Española, por un lado, y de los Ministerios de Justicia y de Hacienda, por otro, con el objetivo de fijar un porcentaje de la cuota tributaria, aceptado por las dos partes y que permitiese prescindir de la cobertura de la dotación presupuestaria, llegando, por tanto, a la fase final prevista en el Acuerdo para Asuntos Económicos de terminación del «proceso de sustitución».

Pero, en medio se cruzó otro tema que fue parte importante en la negociación. Se trató de la decisión del Gobierno de atender el requerimiento de la Comisión Europea de que suprimiese el régimen de exenciones y supuestos de no sujeción en el Impuesto sobre el Valor Añadido que, en desarrollo de los principios incluidos en los artículos III y IV del Acuerdo para Asuntos Económicos, se aplicó desde 1988.

El 19 de mayo de 2005 la Comisión de las Comunidades Europeas emitió un dictamen motivado que envió al Gobierno español, en el que expuso que las exenciones y supuestos de no sujeción aplicados en España en favor de la Iglesia Católica eran contrarios a los artículos 2 y 13 de la Sexta Directiva, y le recordaba los contactos mantenidos con anterioridad sobre este tema y que había recibido una denuncia de un parlamentario europeo de que los citados beneficios infringían el derecho comunitario.

En el dictamen la Comisión considera que el hecho de que se basen en el Acuerdo firmado con la Santa Sede, no puede prevalecer sobre la

obligación que impone el artículo 307 de la Constitución Española de eliminar las incompatibilidades con el Derecho comunitario derivadas de Acuerdos internacionales firmados con anterioridad.

En el marco de las relaciones mantenidas sobre este tema, la Comisión sugirió la posibilidad de que España adoptase un sistema similar al aplicado en Portugal, consistente en suprimir las exenciones y supuestos de no sujeción y de que el Estado reembolsase a la Iglesia, al margen del sistema del IVA, el impuesto que soportase como consecuencia de la supresión.

A la vista de este Dictamen, el Gobierno indicó a la conferencia Episcopal Española que la revisión del coeficiente de asignación tributaria debía incluir también la supresión de las exenciones y supuestos de no sujeción del IVA.

A finales de 2006 y después de unas negociaciones al nivel político más elevado, en la Comisión negociadora compuesta por los representantes de las dos partes, se llegó al acuerdo de elevar el porcentaje al 0,70 por 100 y como contrapartida, por un lado, suprimir definitivamente la dotación presupuestaria como sistema de cobertura de la insuficiencia del rendimiento de la asignación tributaria y, por otro lado, derogar las exenciones y supuestos de no sujeción que se aplicaban a favor de la Iglesia Católica.

A este acuerdo se le dio validez por medio de los tres instrumentos jurídicos siguientes:

A) *Canje de notas entre el Ministro de Asuntos Exteriores español y la Nunciatura Apostólica en España*

Con fechas 21 y 22 de diciembre de 2006, el Ministro de Asuntos Exteriores español y el Nuncio Apostólico en Madrid intercambiaron notas en las que expusieron los compromisos a que se había llegado entre los representantes del Gobierno y de la Conferencia Episcopal y anunciaron las medidas que se iban a adoptar para llevarlos a cabo.

En su carta, de 22 de diciembre, el Ministro comienza recordando los puntos básicos del citado compromiso:

- a) Sustitución del sistema de dotación presupuestaria por el de asignación tributaria;
- b) Elevación del actual coeficiente de asignación tributaria al 0,7 por 100;

- c) Desaparición de las actuales exenciones y no sujeciones de la Iglesia Católica al IVA.
- d) Compromiso de la Iglesia Católica de presentar una memoria justificativa de las cantidades recibidas del Estado a través de la asignación tributaria.

A continuación expone la posición del Gobierno sobre la interpretación que en el futuro debe darse a los párrafos 2 y 3 del artículo II del Acuerdo para Asuntos Económicos:

1. El Gobierno se ha comprometido a introducir en la Ley de Presupuestos para 2007 una disposición que fija «con carácter estatal» el 0,70 por 100 como porcentaje de la cuota íntegra del IRPF.
2. Por su parte, la Santa Sede:
 - Estimaré suficiente dicho porcentaje para dar por concluido el proceso de sustitución de la dotación estatal, considerando que el porcentaje del 0,70 por 100 tiene carácter estable.
 - Reconoce que la inclusión en la Ley de Presupuestos para 2007 de la disposición que eleve el porcentaje al 0,70 por 100 lleva consigo la asunción por la Iglesia de la supresión de las exenciones y supuestos de no sujeción del IVA. «Y considera que ello no produce ninguna lesión patrimonial a la Iglesia Católica en tanto se mantenga vigente el nuevo sistema de asignación tributaria», si bien la Santa Sede entiende que todas las exenciones concedidas con anterioridad al 1 de enero de 2007 deben mantenerse.
3. El Gobierno español comunica a la Santa Sede que la Orden Ministerial de 29 de febrero de 1988, que regulaba las exenciones del IVA, será derogada.

Considera, asimismo, el Gobierno que el compromiso logrado constituye aplicación del artículo II del Acuerdo para Asuntos Económicos, «insertándose en el mecanismo de consultas y concertación previsto en el artículo VI del Acuerdo para los casos en que surjan dudas o dificultades en la interpretación o aplicación del Acuerdo, así como en el párrafo 2 del Protocolo Adicional para aquellos casos en que se produzca un cambio sustancial en el sistema jurídico-tributario vigente en España».

B) *Disposición decimosexta de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2007*

Esta Disposición, que lleva como título «Revisión del sistema de asignación tributaria a la Iglesia Católica», dispone, en su apartado uno, que con vigencia desde el 1 de enero de 2007, y «con carácter indefinido», «el Estado destinará al sostenimiento de la Iglesia Católica el 0,70 por 100 de la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a los contribuyentes que manifiesten expresamente su voluntad en tal sentido».

El apartado dos especifica que la cuota íntegra sobre la que se aplicará el 0,70 por 100 comprende tanto la cuota estatal como la complementaria, tal como se definen estos conceptos en la Ley del IRPF.

El apartado 3 establece que durante el año 2007 el Estado entregará mensualmente a la Iglesia Católica 12.501.051,76 euros a cuenta de la cantidad que deba asignar como rendimientos de la asignación Tributaria, y que, antes del 30 de noviembre de 2008, se realizará una liquidación provisional de la asignación correspondiente al 2007, practicándose la definitiva antes del 30 de abril de 2009. En ambas liquidaciones, se regularizará, por las dos partes, en un sentido o en otro, el saldo existente.

En el apartado 4 eleva a definitivas las cantidades entregadas a cuenta en 2006.

C) *Orden Ministerial de 28 de diciembre de 2006*

Esta Orden deroga la Orden del Ministerio de Hacienda de 29 de febrero de 1988 que reguló hasta ahora la aplicación de los supuestos de no sujeción y de exención del IVA a favor de las entidades de la Iglesia Católica:

«1. A las operaciones que se entiendan realizadas a partir del 1 de enero de 2007 y que tengan por destinatarias a la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Órdenes y Congregaciones religiosas y los Institutos de vida consagrada y sus provincias y sus casas, no les serán de aplicación los supuestos de exención o de no sujeción que se han venido aplicando a estas operaciones hasta el 31 de diciembre de 2006.

Excepcionalmente, las operaciones cuya exención se haya solicitado y reconocido por la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria antes del 1 de enero de 2007 mantendrán el régimen tributario de exención, en su caso, reconocido, aunque las operaciones se realicen a partir de esta fecha.

Lo dispuesto en este apartado ha de entenderse sin perjuicio de la aplicación de cualesquiera otros beneficios fiscales contenidos en la normativa reguladora del Impuesto».

Esta norma que es de aplicación a todas las entidades de la Iglesia Católica, sin ninguna excepción, suprime a partir del 1 de enero de 2007 la posibilidad de que ninguna de ellas puedan recibir entregas de objetos de culto o de edificios sin que se les repercuta el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente.

Por excepción, el párrafo segundo de este apartado 1 mantiene la exención para las obras respecto a las cuales se hubiera solicitado la exención y les hubiera sido reconocida por la Administración Tributaria, con anterioridad al 1 de enero de 2007, cualquiera que sea la fecha en que reciban los edificios en relación con los cuales se haya concedido.

El apartado 3 del mismo artículo suprime también el procedimiento especial que establecía la Orden de 29 de febrero de 1988 para resarcir a los empresarios o profesionales en régimen especial del recargo de equivalencia de las cuotas del recargo repercutidas por sus proveedores correspondientes a la entrega de objetos de culto, sin perjuicio de que sigan tramitándose los expedientes de devolución de las entregas de objetos de culto efectuadas hasta el 31 de diciembre de 2006.

El artículo 2 de la Orden Ministerial de 28 de diciembre de 2006, extiende la supresión de los supuestos de no sujeción y de exención a favor de las entidades eclesíásticas al Impuesto General Indirecto Canario.

Esta Orden suprime, por tanto, con carácter general para todas las entidades eclesíásticas los supuestos de no sujeción y de exención que estaban regulados por la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 29 de febrero de 1988.

Sin embargo, la Orden no contiene ninguna disposición que modifique otros aspectos del régimen que tiene reconocido la Iglesia Católica en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, ni, por supuesto, con ningún otro impuesto.

En virtud de estas tres disposiciones ha quedado ya definitivamente terminado el proceso de sustitución de la dotación presupuestaria por el de asignación tributaria. La dotación queda, por tanto, suprimida con carácter definitivo y a partir de 2007 se aplicará el sistema de asignación tributaria como mecanismo único de cumplimiento del artículo II del Acuerdo para Asuntos Económicos.

¿Significa esto que el porcentaje del 0,70 por 100 ya no podrá modificarse nunca? En mi opinión, no. En el canje de notas se afirma que se fija con carácter «estable», mientras que la Disposición Adicional Decimosexta de la Ley de Presupuestos para 2007 utiliza la expresión «con carácter indefinido».

Dependerá de la evolución que experimente la regulación del IRPF y del rendimiento que produzca este impuesto. Si se introdujeron modificaciones que disminuyesen de manera muy importante, la cuantía de la Asignación Tributaria tendría que entrar en juego la previsión que contiene el párrafo segundo del apartado 2 del Protocolo Adicional del Acuerdo para Asuntos Económicos («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»).

Lo que sí es indiscutible es que el Estado deberá prestar la máxima colaboración para que en la práctica el sistema funcione adecuadamente, y se eviten disfunciones que puedan dar lugar a que personas que deseen hacerlo, de hecho no manifiesten su decisión sobre el destino del porcentaje de la cuota íntegra.

Queda en lontananza el propósito manifestado por la Iglesia en el apartado 5 del artículo II del Acuerdo para Asuntos Económicos de lograr por sí misma los recursos suficientes para la atención de sus necesidades, lo que obligará, en su momento, a buscar otras fórmulas de canalización de la colaboración financiera del Estado con la Iglesia Católica.