

EL PRINCIPIO DE COOPERACIÓN Y LAS DONACIONES A LAS CONFESIONES RELIGIOSAS¹

RESUMEN

El objeto de este trabajo es ofrecer una visión de conjunto de algunas cuestiones en torno a las donaciones y suscripciones periódicas realizadas por personas físicas o jurídicas a las confesiones religiosas. Al mismo tiempo, se expondrán algunas soluciones de Derecho comparado que permitirán promover la participación privada en actividades de interés general, considerando como tales las realizadas por las confesiones religiosas.

Palabras clave: donaciones y suscripciones periódicas, incentivos fiscales, corresponsabilidad, sistema norteamericano.

ABSTRACT

The aim of the present work is to offer an overall view of some issues surrounding donations and periodical subscriptions carried out by both individuals or companies to the religious confessions. At the same time, various solutions of Compared Law shall be exposed in order to enable the promotion of private participation in general interest activities, such as those carried out by religious confessions.

Keywords: donations and periodical subscriptions; tax incentives, stewardship, American system.

I. INTRODUCCIÓN

Una de las cuestiones que surgen al abordar el sostenimiento económico de las confesiones religiosas es la relacionada con las donaciones y suscripcio-

1 El presente trabajo se enmarca dentro de las actividades del grupo de investigación «Religión, Derecho y Sociedad» de la Universidad Complutense de Madrid (BSCH-UCM GR60/09), canalizadas a través de los Proyectos DER 2011-29385 y S2007/HUM-0403.

nes periódicas. Desde esta perspectiva, cualquiera que sea el criterio elegido por el Derecho del Estado para la financiación de las confesiones religiosas dentro de su territorio², se les reconoce la capacidad para recabar libremente prestaciones de sus fieles como una manifestación concreta del derecho de libertad religiosa en su dimensión colectiva o comunitaria³. Al mismo tiempo, y respetando la neutralidad del Estado en materia religiosa e ideológica⁴, se establece una regulación favorable hacia este tipo de aportaciones a través de incentivos fiscales a favor de los donantes.

En el ordenamiento jurídico español la cuestión relativa a las donaciones a favor de las confesiones religiosas se resuelve de forma similar a otros ordenamientos jurídicos⁵. Por una parte, la Ley Orgánica 7/1980, de 5 de julio, de Libertad Religiosa (en adelante, LOLR) no se refiere de forma expresa a esta cuestión. No obstante, se entiende que la posibilidad que las confesiones religiosas recaben libremente de sus fieles prestaciones y donativos se encuentra comprendida dentro de la autonomía organizativa que se les reconoce en el artículo 6 de citada Ley⁶.

Por otra, el artículo I del Acuerdo Económico de 3 de enero de 1979 hace mención expresa a que la Iglesia católica puede recabar libremente de sus fieles prestaciones, organizar colectas públicas y recibir limosnas y obla-ciones. Lo mismo ocurre en los artículos 11.1 de los Acuerdos de 1992, que reconocen el derecho de las Iglesias pertenecientes a la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España, a las Comunidades pertenecientes a

2 R. NAVARRO-VALLS, *Los Estados frente a la Iglesia*, in: R. NAVARRO-VALLS y R. PALOMINO (coords.), *Estado y Religión*, Barcelona: Ariel, 2003, 401 y ss.

3 P. LOMBARDÍA y J. FORNÉS, *El Derecho Eclesiástico*, in: J. FERRER (coord.), *Derecho Eclesiástico del Estado Español*, 6ª Ed., Pamplona: Eunsa, 2007, 27.

4 J. MARTÍNEZ-TORRÓN, *Religión, Derecho y Sociedad. Antiguos y nuevos planteamientos en el Derecho Eclesiástico del Estado*, Granada: Comares, 1999, 180.

5 La Declaración sobre la eliminación de todas las formas de intolerancia y discriminación fundadas en la religión o las convicciones, aprobada por la Resolución 36/55 de la Asamblea General de las Naciones Unidas, el 25 de noviembre de 1981, sin ser vinculante, reguló minuciosamente el derecho de libertad religiosa y su tutela específica. En el artículo 6 declara que «el derecho a la libertad de pensamiento, de conciencia, de religión o de convicciones comprenderá, en particular, las libertades siguientes: f) la de solicitar y recibir contribuciones voluntarias financieras y de otro tipo de particulares e instituciones».

6 «Las Iglesias, Confesiones y Comunidades religiosas inscritas tendrán plena autonomía y podrán establecer sus propias formas de organización, régimen interno y régimen de su personal. En dichas normas, así como en las que regulen las instituciones creadas por aquellas para la realización de sus fines, podrán incluir cláusulas de salvaguarda de su identidad religiosa y carácter propio, así como del debido respeto a sus creencias, sin perjuicio del respeto de los derechos y libertades reconocidos por la Constitución, y en especial de los de libertad, igualdad y no discriminación. Las Iglesias, Confesiones y Comunidades religiosas podrán crear y fomentar, para la realización de sus fines, Asociaciones, Fundaciones e Instituciones con arreglo a las disposiciones del ordenamiento jurídico general». Por el contrario, la Ley 16/2001, de 22 de junio, de Libertad Religiosa Portuguesa reconoce expresamente en el artículo 30, el derecho de las iglesias y demás comunidades religiosas para recabar donativos de sus fieles para la realización de sus fines religiosos, con carácter regular o eventual.

la Federación de Comunidades Israelitas y a la Comisión Islámica de España y a las Comunidades que la integran a recabar libremente de sus fieles prestaciones, organizar colectas públicas y recibir ofrendas y liberalidades de uso. Además, en el Acuerdo Económico, la Iglesia Católica declara su propósito de lograr recursos económicos por sí misma para la atención de sus necesidades⁷ que implica que, sin prescindir del actual sistema de asignación tributaria establecido con carácter estable y permanente⁸, se debe avanzar en la búsqueda de nuevas formas de colaboración entre el Estado y la Iglesia católica⁹.

Al tiempo, la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo (en adelante, Ley de Mecenazgo) se ocupa de la regulación de los incentivos fiscales de las donaciones a las fundaciones y a las entidades sin ánimo de lucro. La citada Ley es cuestionada con relativa frecuencia ya que se aleja considerablemente de los incentivos fiscales previstos en otros países europeos¹⁰, y más aún de las normas que rigen las fundaciones en Estados Unidos¹¹. Se detectan algunos aspectos concretos que pueden ser objeto de mejora, teniendo en cuenta además que se trata de un tema actual ya que en los últimos tiempos se está discutiendo la reforma de la Ley de Mecenazgo¹². El objeto de la

7 El artículo II, apartado 5 se expresa en los siguientes términos: «La Iglesia Católica declara su propósito de lograr por sí misma los recursos suficientes para la atención de sus necesidades. Cuando fuera conseguido este propósito, ambas partes se pondrán de acuerdo para sustituir los sistemas de colaboración financiera expresados en los párrafos anteriores de este artículo, por otros campos y formas de colaboración económica entre la Iglesia Católica y el Estado».

8 Intercambio de Notas entre la Nunciatura Apostólica en España y el Ministerio de Asuntos Exteriores y Cooperación referidas a los acuerdos sobre asignación tributaria a favor de la Iglesia Católica, de 22 de diciembre de 2006.

9 Un exhaustivo análisis sobre esta cuestión puede consultarse en la obra colectiva J. OTADUY y D. ZALBIDEA (Ed.), *El sostenimiento económico de la Iglesia católica en España. Nuevo modelo*. Instituto Martín de Azpilcueta, Navarra: Eunsa, 2008. S. CAÑAMARES ARRIBAS y R. PALOMINO LOZANO, *Recent developments of financing of religion in Spain*, en *Financing of churches and religious societies in the 21 Century*, Institute for State-Church Relations, 2010, 219-232.

10 Nos referimos, por ejemplo, a la Loi n. 87-571, 23 de julio de 1987, *sur le développement du mécénat*; al *Charities Act* 2006. En Italia no existe una Ley específica que regule el mecenazgo; las deducciones se contemplan en el *Testo Unico delle Imposte sui Redditi delle persone fisiche e giuridiche*, Decreto Legislativo de 12 de diciembre de 2004, n. 344. En Portugal, las actividades de solidaridad social y mecenazgo se regulan en el Decreto Ley 119/1983, de 25 de febrero y el régimen de deducciones fiscales respecto de los donativos en favor de las confesiones religiosas se recoge en la Ley 91/2009, de 31 de agosto.

11 Section 501 (a) *Internal Revenue Code*. Esta Ley, que ha sido objeto de diversas modificaciones, entró en vigor el 17 de diciembre de 1980 a través de la Ley Pública 96-541, 26 USC 170 (h) [en línea] [ref. de 20 septiembre 2011] Disponible en web: <http://www.law.cornell.edu/uscode/26/usc_sec_26_00000170----000-.html>.

12 En este sentido era interesante la proposición de ley del Partido Popular de reforma de la Ley de Mecenazgo con vistas a aumentar los incentivos fiscales hasta un 70% en el supuesto concreto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Sin embargo, con fecha de 21 de marzo de 2011, el pleno del Congreso rechazó por 171 votos negativos frente a 146 positivos y 16 abstenciones iniciar la tramitación argumentando que el rechazo a la toma en consideración se fundamentaba en que «el Gobierno ya está trabajando en una nueva ley de Mecenazgo», y en que la iniciativa del PP olvida

reforma no es emular al sistema norteamericano, pero tratará de aproximarse al modelo europeo, de forma que las fundaciones, las entidades sin ánimo de lucro, las universidades y escuelas de negocio¹³, así como las confesiones o comunidades religiosas puedan obtener recursos económicos a través de diversas fuentes de financiación.

Quizá nos encontremos en el momento oportuno para que las donaciones, sin olvidar otras vías de financiación de las confesiones religiosas, se conviertan en una de las principales fuentes de obtención de recursos económicos. Para ello, será necesario avanzar en dos direcciones convergentes. De un lado, se debe profundizar en el concepto de corresponsabilidad de los fieles, concepto muy desarrollado en otros ordenamientos jurídicos¹⁴, que tiene su reflejo en el Código de Derecho Canónico de 1983 (en adelante, CIC 83). De otro, en la línea ya propuesta, se requiere mejorar los incentivos fiscales de las donaciones previstos en la Ley de Mecenazgo.

Este trabajo se ceñirá a ofrecer una visión de conjunto de algunas cuestiones jurídicas en torno a las donaciones y suscripciones periódicas realizadas por personas físicas y jurídicas a las entidades eclesásticas. En concreto, se abordará la corresponsabilidad de los fieles en el sostenimiento económico de su Iglesia; se expondrán las modalidades de los donativos, limosnas y obla-ciones previstos en el CIC 83, y al mismo tiempo, se analizarán los incentivos fiscales previstos en la Ley. Finalmente, se realizará una valoración sobre el actual sistema de donaciones y suscripciones periódicas en el marco de los principios constitucionales que inspiran las relaciones entre el Estado español y las confesiones religiosas.

II. LA CORRESPONSABILIDAD DE LOS FIELES

Como es sabido, «la misión de la Iglesia católica es de orden espiritual pero para el cumplimiento de sus fines es necesario disponer de recursos económicos (...). Tal colaboración es un deber de todo cristiano. Todos los fieles tienen la obligación de ayudar a la Iglesia en sus necesidades de modo que

el mecenazgo a favor de las actividades de investigación, innovación o cooperación al desarrollo [en línea] [ref. de 20 septiembre 2011] Disponible en web: <http://www.cincodias.com/articulo/empresas/20110322cdscdsemp_23/>. Ante el cambio de Gobierno, se ha anunciado la inminencia de una Ley de Mecenazgo, tal y como está prevista en el programa electoral del Partido Popular [en línea] [ref. de 1 de febrero de 2012] Disponible en web: <<http://www.Escritorio\ley de mecenazgo y la reforma de la Educación a punto.mht>>.

13 Cfr. Expansión, Madrid, 7 de junio de 2010.

14 Nos referimos a Estados Unidos o a Italia. En este último caso, la preocupación por la corresponsabilidad de los fieles en el mantenimiento de su Iglesia se puso de manifiesto en el documento *Souvenire alle necessità della Chiesa. Corresponsabilità e Partecipazione dei fedeli*, con fecha de 14 de noviembre de 1988.

disponga de lo necesario para el culto divino (...).¹⁵ El deber de los fieles de corresponsabilidad¹⁶ en el mantenimiento de las necesidades económicas de la Iglesia aparece configurado en los términos amplios a los que se refiere el CIC 83, c. 222.1: «Los fieles tienen el deber de ayudar a la Iglesia en sus necesidades, de modo que disponga lo necesario para el culto divino, las obras de apostolado y de caridad y el conveniente sustento de los ministros»¹⁷.

Los cc. 1260 a 1267 del CIC 83, determinan el derecho que tiene la Iglesia para exigir de los fieles los bienes temporales que necesita para el cumplimiento de sus fines. El CIC se refiere al derecho nativo que tiene la Iglesia católica, independiente de la potestad civil, para adquirir, retener, administrar y enajenar bienes temporales necesarios para sostener el culto divino, sustentar honestamente al clero y demás ministros y hacer las obras de apostolado o de caridad¹⁸.

El deber de corresponsabilidad de los fieles tiene carácter universal; sin embargo, se encuentra desarrollado de forma desigual en los diversos ordenamientos jurídicos. El CIC 83 reconoce que le corresponde a la Conferencia Episcopal de cada país la competencia para adaptar los modos concretos de prestar esas ayudas económicas que podrán variar en función de las diferentes normativas civiles¹⁹. Y así ocurre en la práctica, si comparamos, por ejemplo, el sistema norteamericano con el sistema español.

2.1. *Sistema norteamericano*

Es bien conocida la generosidad de los norteamericanos con el denominado Tercer Sector. Esta generosidad se extiende a las universidades, a las confesiones religiosas y, en general, a las entidades sin ánimo de lucro. Algunos datos que nos pueden ayudar a comprender la magnitud de los donativos que se realizan a favor de las entidades eclesiásticas se exponen a continuación²⁰.

15 Instrucción Pastoral de la Asamblea Plenaria de la Conferencia Episcopal Española de 22 de abril de 1988 (BOE de la CEE, 14/7/1988, pp. 96-99).

16 D. CENALMOR, Comentario al canon 222, in: AA.VV., Comentario Exegético al Código de Derecho Canónico, Pamplona: Eunsa, 1996, 153.

17 Sobre la corresponsabilidad de los fieles, M. RIVELLA, I fondamenti della corresponsabilità ecclesiale, in: M. RIVELLA, (Ed.), Partecipazione e corresponsabilità nella chiesa, Milano: Ancora, 2000, 11-22.

18 Cfr. CIC 83, c. 1254.

19 Cfr. CIC 83, c. 1262.

20 Estos datos los he obtenido a través de la participación como colaboradora del Grupo de Investigación del Sostenimiento Económico de la Iglesia Católica (GISIC), que se desarrolla en el Instituto Martín de Azpilcueta de la Universidad de Navarra; y en concreto, a través de la ponencia de D. ÁNGEL L. CIAPPI sobre «La experiencia norteamericana del sostenimiento de la Iglesia», que he podido consultar por cortesía del autor.

En el año 2006, se donaron 181.131 billones de dólares a entidades sin ánimo de lucro. Esta cantidad supuso un promedio de 28,785 dólares por individuo y que una media del 15,3% de los ingresos de cada individuo se destinaran a obras de caridad. En el año 2007, las aportaciones alcanzaron los 306.4 billones de dólares y de esta cantidad, un 33,4% se destinó a entidades religiosas.

A estos datos hay que añadir las aportaciones de otro tipo, no sólo económicas; con frecuencia se dona una gran cantidad de tiempo a través de servicios de voluntariado, que por su importancia se ha cuantificado económicamente. De esta forma en el año 2008, 61,8 millones de personas, alrededor del 26% de la población, donaban una media de 52 horas anuales (1 hora semanal) como trabajo voluntario. Estas horas valoradas según el salario mínimo federal supuso unos 340,60 dólares anuales por persona, y un total de 21,05 billones en total.

La clave de estas cifras tan elevadas bascula sobre dos elementos. De un lado, la importancia que se le da a la idea de la corresponsabilidad de los fieles en el sostenimiento de las confesiones religiosas. De otro, sin duda, el elevado porcentaje de deducción de los donativos realizados a favor de las entidades sin ánimo de lucro. Analicemos cada uno de estos aspectos.

En Estados Unidos, la corresponsabilidad de los fieles en el sostenimiento económico de su iglesia tiene una importante tradición protestante que posteriormente se ha extendido al resto de las confesiones. De esta forma, a partir de la Primera Guerra Mundial, la Iglesia católica se propuso obtener los recursos económicos que necesitaba para su sustento a través de los fieles, iniciando una campaña de concienciación para que los católicos contribuyeran al mantenimiento de las necesidades de la Iglesia. En el año 1960, se creó un Comité que estudió la base teológica de estas contribuciones y poco a poco se difundió entre los católicos norteamericanos el término corresponsabilidad (*stewardship*). Un paso adelante, se da en el año 1992, cuando la Conferencia de Obispos Católicos de Estados Unidos publica la Carta Pastoral *Corresponsabilidad: respuesta del discípulo*, en la que se aborda en profundidad el fundamento teológico de la corresponsabilidad²¹.

Esta concienciación dio sus frutos y en la actualidad la mayor parte de los ingresos de la Iglesia católica en Estados Unidos procede de las aportaciones de los fieles a través de las colectas dominicales, de los servicios prestados en concepto de tasas, por donativos más o menos regulares y a través de herencias y legados. Sin embargo, tras un estudio realizado en universidades

21 Cfr. Conferencia de Obispos Católicos de los Estados Unidos, *Corresponsabilidad: respuesta del discípulo*, Carta Pastoral, United Status Conference of Catholic Bishops, Washington, DC, 1992, Introducción.

norteamericanas se puso de manifiesto que el índice de colaboración de los católicos era inferior al de otros miembros pertenecientes a otras confesiones religiosas²². Se ha tratado de analizar las causas y después de un tiempo de reflexión se han elaborado una serie de propuestas, de buenas prácticas²³, que han incidido notablemente en los resultados obtenidos en los últimos años, y que permiten afirmar que la corresponsabilidad de los fieles «como estilo de vida es la clave de la exitosa experiencia de sostenimiento de la Iglesia católica en Norteamérica»²⁴.

En cuanto al segundo aspecto, el sistema de las relaciones Iglesia-Estado en Estados Unidos²⁵, no implica un desentendimiento absoluto del Estado respecto de la religión. La neutralidad del Estado en términos positivos, la denominada «neutralidad benevolente», permite el libre ejercicio de la religión sin respaldo y sin interferencias gubernamentales²⁶. Los incentivos fiscales a las donaciones es una de las vías a través de la cual se plasma la cooperación entre ambas instituciones sin que por ello se produzcan injerencias criticables entre el Estado y las confesiones religiosas, a pesar de que se trata de uno de los campos en los que la implicación del Estado, de una u otra manera, no puede evitarse²⁷. En este sentido, un caso polémico fue *Walz v. Tax Commis-*

22 De esta forma, el primer lugar lo ocupan los mormones y el último los Unitarios-Universalistas; los católicos ocupan el puesto 21 entre los 23 que fueron objeto de estudio. Los datos han sido extraídos del documento al que hemos hecho referencia del Prof. Ciappi. El estudio íntegro se puede consultar en CH. E. ZECH, *Why Catholics don't give... and what can be done about it. Introduction to Catholic Giving*, Our Sunday Visitor Publishing Division, Our Sunday Visitor, Inc., Indiana, 2000, capítulo 1.

23 Estas buenas prácticas de corresponsabilidad están recogidas en el estudio posterior que también realizó el Prof. Zech. Entre ellas, como las más eficaces, se destacan las siguientes: ser una parroquia que acoja a los fieles y se tome en serio la responsabilidad por construir comunidad; contar con un Comité de corresponsabilidad; incluir la corresponsabilidad como un componente vital del plan parroquial y acentuarla en todos los programas de formación y educación, etc. Cfr. ZECH, CH. E., *Best Practices in Parish Stewardship*, Our Sunday Visitor Publishing Division, Our Sunday Visitor, Inc., Indiana, 2008, capítulo 9, Parish Welcoming and Community Building Activities.

24 Cfr. CIAPPI, o.c. 6.

25 Sobre esta cuestión, G. M. MORÁN y R. A. DESTRO, Libertad religiosa, igualdad y no discriminación en los sistemas jurídicos norteamericano y español: consideraciones críticas, en Relaciones entre la Iglesia y el Estado. Estudios en Memoria del Prof. Lombardía, Madrid: Edersa, 1989, 325 y ss. J. MARTÍNEZ-TORRÓN, Separatismo y cooperación. La experiencia norteamericana, en Acuerdos del Estado español con confesiones religiosas minoritarias. Actas del VII Congreso Internacional de Derecho Eclesiástico del Estado, Madrid: Marcial Pons, 1996, 107 y ss. J. MARTÍNEZ-TORRÓN, Concordato, cooperación e igualdad. La cooperación del Estado español con las confesiones religiosas a la luz del vigente sistema de Acuerdos con la Iglesia católica, in: Revista General de Derecho Canónico y Derecho Eclesiástico del Estado (RGDCDEE), 4 (2004), 20-21. J. I. RUBIO LÓPEZ, La primera de las libertades. La libertad religiosa en EE.UU. durante la Corte Rehnquist (1986-2005): una libertad en tensión, Pamplona: Eunsa, 2006. R. NAVARRO-VALLS, Neutralidad activa y laicidad positiva. (Observaciones a «Para una interpretación laica de la Constitución», del profesor A. Ruiz Miguel), in: Revista General de Derecho Canónico y Derecho Eclesiástico del Estado (RGDCDEE), 18 (2008), 14-22.

26 R. NAVARRO-VALLS, Neutralidad activa y laicidad positiva, 14.

27 S. MESEGUER VELASCO, El sistema de financiación de la Iglesia católica a través de las exenciones fiscales, Madrid: Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho - UCM, 2000, 461.

sion en el que un propietario llevó a los tribunales a una organización religiosa por disfrutar de exenciones fiscales que consideraba que redundaban en perjuicio del resto de los contribuyentes que han de sufragarlas. El Tribunal Supremo sentenció que no se vulneraba la Primera Enmienda porque las organizaciones religiosas tienen derecho a las exenciones fiscales por dos razones. De un lado, porque son organizaciones sin ánimo de lucro que contribuyen al beneficio de la comunidad en cuanto que llevan a cabo actividades que de no ejecutar las confesiones religiosas, les correspondería realizarlas al Estado o se quedarían sin hacer en detrimento de la propia comunidad. De otro, porque estas organizaciones contribuyen al pluralismo de la sociedad norteamericana con sus actividades religiosas²⁸.

En la Section 509 del *Internal Revenue Code* están previstas las exenciones fiscales de las donaciones realizadas a favor de las fundaciones privadas, comunitarias, empresariales y de las que llevan a cabo tareas de investigación, bienestar social y actividades caritativas. Se produce, por tanto, la equiparación entre las actividades benéficas de las confesiones religiosas y las actividades que llevan a cabo las entidades sin ánimo de lucro, disfrutando de los mismos beneficios fiscales.

De esta forma, la regla general es que se contempla la deducción de las cantidades donadas —*charitable contribution*— por personas físicas o jurídicas a una iglesia, a una asociación de iglesias, o a una organización eclesiástica que persigan fines caritativos, educativos, de asistencia médica o de beneficencia²⁹. En virtud del artículo 170 del *Internal Revenue Code*, los donativos son deducibles a favor del donante de los impuestos sobre la renta —*individuals*— y sobre sociedades —*corporations*— respectivamente, con el único límite que la suma de tales aportaciones no exceda del 50 por ciento de la base de cotización de los contribuyentes para el año impositivo³⁰. En este último supuesto, las cantidades pendientes serán deducibles en los ejercicios fiscales siguientes. Está prevista una deducción suplementaria del 10% en el caso de pagos en beneficio de iglesias, hospitales y centros educativos. Por otra parte, las donaciones o legados a una entidad religiosa están exonerados respectivamente del Impuesto federal sobre las Donaciones («*gift tax*») y del Impuesto sobre Sucesiones o Transmisiones («*inheritance tax*» y «*estate tax*»), sin límite alguno.

28 Walz v. Tax Commission, *Religious Liberty in the Supreme Court. The Cases that define the debate over Church and State*, Washington, 1993, 195-212.

29 Cfr. *Internal Revenue Code*, Section & 501 (a). C. CELADOR ANGÓN, Estatuto jurídico de las confesiones religiosas en el ordenamiento jurídico estadounidense, Madrid: Dykinson, 1998, 207-233. S. MESEGUER VELASCO, Aspectos del sistema de financiación de la Iglesia Católica en Estados Unidos, in: Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado español, XVI (2000), 709-723.

30 Cfr. *Internal Revenue Code*, Section & 170.

2.2. *El ordenamiento jurídico español*

Por el contrario, en el ordenamiento jurídico español la cuestión de la corresponsabilidad de los fieles no se encuentra tan desarrollada. Lo cierto es que en la última Memoria Económica presentada por la Conferencia Episcopal Española³¹ se observa que, junto a los ingresos obtenidos a través de la asignación tributaria, los donativos son la principal fuente de recursos económicos. A su vez, se considera que se trata de un cauce adecuado para seguir avanzando en la cooperación entre el Estado y las confesiones religiosas³², y en la promoción de las condiciones necesarias que faciliten que la libertad e igualdad del individuo y de los grupos religiosos en que se integran sean reales y efectivas³³.

Por otra parte, en los diversos análisis económicos realizados durante los últimos años sobre la evolución de las aportaciones de los fieles se ha llegado a una conclusión de gran interés. Se ha comprobado que las donaciones no son constantes y periódicas en el tiempo; aumentan o disminuyen en la medida que se comunica la necesidad de sufragar un gasto concreto y determinado que exige de los fieles una mayor implicación económica³⁴. Nos referimos, por ejemplo, a gastos extraordinarios de rehabilitación de una iglesia; la adquisición de objetos destinados al culto en una parroquia de nueva construcción; obras de reparación y mantenimiento, etc.

De esta forma, parece que el primer esfuerzo se debe dirigir a transmitir la importancia de la corresponsabilidad de los fieles en el sostenimiento económico de la Iglesia. Este esfuerzo corresponde a las confesiones religiosas, y a la Iglesia católica, en el caso particular que nos ocupa. Es necesaria la paulatina concienciación de la corresponsabilidad diocesana, de la educación de los fieles en el sentido de hacerles participar y cooperar en los diversos aspectos de la administración de los bienes eclesiásticos. Al mismo tiempo, se debe profundizar en el argumento teológico de la corresponsabilidad; es decir, no se trata tanto que la Iglesia pida recursos económicos para atender sus necesidades cuanto que es la obligación que los fieles tienen de ayudar en

31 Conferencia Episcopal Española [en línea] [ref. de 20 septiembre 2011] Disponible en web: <<http://conferenciaepiscopal.es>>.

32 Son muchos los autores que así lo consideran. Sin ánimo exhaustivo, destacamos: M. BLANCO FERNÁNDEZ, Libertad religiosa, laicidad y cooperación en el Derecho eclesiástico. Perspectiva actual del Derecho pacticio español, Granada: Comares, 2008, 93-94. J. M^a MARTÍ SÁNCHEZ, Las donaciones como vía de financiación de las confesiones en el contexto actual, in: A-C. ÁLVAREZ CORTINA, y M. RODRÍGUEZ BLANCO (coords.), Aspectos del régimen económico y patrimonial de las confesiones religiosas, Granada: Comares, 2008, 98. J. MARTÍNEZ-TORRÓN, Concordato, cooperación e igualdad., 20-21.

33 Cfr. artículo 9.2 de la Constitución española.

34 Cfr. R. NAVARRETE, ¿Qué es autofinanciación? Algunos conceptos de la ciencia de la Economía, in: J. OTADUY, y D. ZALBIDEA (Ed.), El sostenimiento económico de la Iglesia católica en España. Nuevo modelo. Instituto Martín de Azpilcueta, Navarra: Eunsa, 2008, 49.

el mantenimiento de su Iglesia (así lo establece el CIC 83, c. 222.1, en los términos anteriormente analizados). Por otra parte, no es infrecuente que uno de los efectos colaterales de la corresponsabilidad sea el aumento, en la misma proporción, del índice de espiritualidad. Así se ha puesto de manifiesto en las parroquias en las que se han emprendido acciones dirigidas a fomentar la corresponsabilidad de los fieles y en las que el resultado ha sido que, junto al incremento de los donativos, se ha elevado también en la misma proporción el índice de espiritualidad de esa parroquia o diócesis determinada.

En segundo lugar, la corresponsabilidad exige una mayor transparencia en la comunicación de los ingresos y de los gastos, así como de las inversiones realizadas. Se deben establecer controles internos y auditorías; conviene comunicar a los feligreses los resultados y, en general, informarles sobre la gestión de los recursos económicos de la parroquia o diócesis. Es cierto que en los últimos tiempos se ha avanzado en esta dirección, pero se requiere seguir por este camino ya que en la medida que los donantes y las cantidades donadas sean superiores se exigirá un mayor esfuerzo en la comunicación de los datos económicos. Esta exigencia de transparencia, por otra parte, se encuentra incluida en la actualidad en el concepto más amplio de responsabilidad social corporativa y se establece como un elemento estructural de las entidades sin ánimo de lucro.

Por último, la corresponsabilidad, además de recursos económicos, exige lo que en el derecho norteamericano se conoce con la denominación de las tres «T»; esto es, tiempo, tesoro, y talento³⁵. En otras palabras, junto a los recursos económicos se necesita unos fieles involucrados en la gestión, que dediquen tiempo a través de los servicios de voluntariado.

Combinando entre sí los elementos mencionados se consigue avanzar en la corresponsabilidad de los fieles. Así se ha comprobado en algunas Diócesis. Un buen ejemplo es la Diócesis de Bilbao en la que se han realizado algunas experiencias satisfactorias. Por ejemplo, respecto una parroquia concreta y determinada, San Vicente Mártir de Abando, que se financia a partes iguales entre las suscripciones familiares y los donativos y colectas del templo, los resultados obtenidos tras haber emprendido un número de acciones con esta finalidad, permiten afirmar que las claves del éxito residen en la accesibilidad del párroco y conjunto de fieles que le han ayudado, en la comunicación y, en gran medida, en la transparencia³⁶.

35 CIAPPI, o.c. 7.

36 El resultado de este estudio lo he conocido a través de la intervención de José M^o Ziarrusta, Ecónomo Gerente de la Diócesis de Bilbao, sobre las Buenas Prácticas de su Diócesis en la Jornada que se celebró el 27 de abril de 2010 en el marco del Grupo de Investigación GISIC, ya citado. Más datos se pueden consultar [en línea] [ref. de 1 de febrero de 2012] Disponible en web: <<http://sanvicentemartir-deabando.org/templo/parroquia.htm>>.

III. LAS DONACIONES Y SUSCRIPCIONES PERIÓDICAS

3.1. *Modalidades de las donaciones previstas en el ordenamiento canónico*

A grandes rasgos, y teniendo en cuenta la normativa canónica y civil³⁷, las donaciones, donativos o aportaciones realizados a favor de las entidades eclesíásticas, pueden revestir diversas formas³⁸:

La regla general es que las donaciones tienen carácter voluntario, aunque el CIC 83 se reserva el derecho de imponer tributos a los fieles y a las personas jurídicas³⁹. A su vez, las donaciones voluntarias pueden ser solicitadas por la Iglesia o pueden ser espontáneas. A las primeras se refiere el c. 1262⁴⁰, distinguiendo entre las colectas, las cuestaciones y las ofrendas⁴¹.

Las colectas se hacen en las iglesias para el sostenimiento del culto y las obras de caridad y apostolado. Pueden ser colectas comunes —es la forma ordinaria de colaborar económicamente de las personas que asisten a una celebración—, y especiales o extraordinarias —para atender a una situación coyuntural, concreta y determinada como la reparación de un templo o la

37 A pesar de la necesidad de cumplir la normativa canónica, debe tenerse en cuenta igualmente lo dispuesto en la legislación civil; será necesario cumplir los requisitos civiles establecidos en los artículos 618 y siguientes del Código civil. No obstante, ciertos conceptos como los estipendios de misa, las cantidades debidas por servicios prestados, etc., son más difíciles de reconducir al derecho civil. Cfr. J. M^º MARTÍ SÁNCHEZ, o.c. 92.

38 D. CENALMOR y J. MIRAS, *El Derecho de la Iglesia. Curso básico de Derecho Canónico*, 2^a Ed., Pamplona: Eunsa, 2005, 498-501. S. MESEGUER VELASCO, *El sistema de financiación de la Iglesia católica*, 87 y ss. Sobre la enajenación de los bienes eclesíásticos, se puede consultar R. NAVARRO-VALLS, *La licencia en la enajenación canónica y el Derecho español*, in: *Ius Canonicum*, 10 (1970), 303-391. MARTÍN DE AGAR, J.T., *La actuación patrimonial de los entes eclesíásticos ante el Ordenamiento civil*, in: *Ius Canonicum*, 20 (1980), 193-247. D. ZALBIDEA, *El control de las enajenaciones de bienes eclesíásticos. El patrimonio estable*, Pamplona: Eunsa, 2008. M. MORENO ANTÓN, *La licencia canónica para administrar y enajenar: su relevancia en el derecho español*, in: A-C. ÁLVAREZ CORTINA y M. RODRÍGUEZ BLANCO (coords.), *Aspectos del régimen económico y patrimonial de las confesiones religiosas*, Granada: Comares, 2008, 171-207.

39 Cfr. CIC 83, c. 1263.

40 «Presten ayuda a la Iglesia los fieles mediante las subvenciones que se les pidan, y según las normas establecidas por la Conferencia Episcopal».

41 Para algunos autores, merece la pena incidir en la distinción entre limosna y oblación. De esta forma, «la limosna se efectúa para el sustento de la Iglesia visible como organización societaria. Es una donación, y como toda donación es voluntaria, es producto de un acto de mera liberalidad. La oblación es la ofrenda que se hace a Dios para su destino al culto. La oblación no es voluntaria para los fieles, sino obligada. Ningún fiel puede desentenderse moralmente de efectuar prestaciones económicas para que la Iglesia cumpla sus fines. Y la obligación no es sólo moral, sino también legal, para los fieles». Y en este sentido, los mismos autores consideran que «la limosna es voluntaria, la oblación es obligatoria. La limosna es un acto de mera liberalidad. La oblación es el cumplimiento de un deber religioso. La limosna es equiparable a la donación: no hay causa moral ni jurídica que obligue a realizarla. La oblación es el pago de un deber moral: la pertenencia a la Iglesia y la recepción de los bienes espirituales que ello entraña». S. COLMENAR VALDÉS y L. STAMPA SÁNCHEZ, *Tributación Eclesiástica (Congregaciones, fundaciones, fieles)*, Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1980, 16-17.

campana contra el hambre—⁴². Esta forma de colaboración presenta el inconveniente que es difícil cuantificar las aportaciones de los fieles de manera que no se podrá extender el certificado correspondiente que permita la deducción en los términos previstos en la Ley de Mecenazgo. Por otra parte, se contemplan las cuestaciones que requieren la licencia expresa y por escrito del Ordinario del lugar⁴³, así como las ofrendas que se hacen con ocasión de la administración de los sacramentos y sacramentales, que no son consideradas un pago a un servicio prestado sino una donación específica⁴⁴.

Las segundas, las donaciones espontáneas se caracterizan porque el donante las realiza a favor de un donatario concreto y determinado —la diócesis, la parroquia, un convento, etc.— y, sin especificar un fin concreto, por lo que se destinará a los fines generales en los términos del c. 1267.1⁴⁵.

En todos los casos, para aceptar este tipo de donaciones no se exige ningún requisito especial. Por el contrario, para rechazarlas será necesario justa causa y, además, si se trata de «una oblación o cosas de mayor importancia», será necesaria la licencia del Ordinario del lugar.

3.2. Especial referencia a las donaciones modales

En otras ocasiones, las donaciones se afectan a un fin determinado —para obras de caridad, para obras de construcción nueva o de reconstrucción de una parroquia, etc.—, fin que debe ser respetado por el donatario, ya que el principio que se aplica en las donaciones «*inter vivos*» —también en las «*mortis causa*»— es el respeto absoluto a la voluntad del donante, hasta el extremo que «las oblationes hechas por los fieles para un fin determinado sólo pueden destinarse a ese fin»⁴⁶. La aceptación de las donaciones modales requiere la licencia del Ordinario del lugar y una vez aceptadas no se pueden destinar a un fin diferente. Sin embargo, no se establece ningún requisito específico para rechazarlas⁴⁷.

42 El CIC 83, c. 1266 se refiere a las colectas especiales: «En todas las iglesias y oratorios que de hecho estén habitualmente abiertos a los fieles, aunque pertenezcan a institutos religiosos, el Ordinario del lugar puede mandar que se haga una colecta especial a favor de determinadas obras parroquiales, diocesanas, nacionales o universales, y que debe enviarse diligentemente a la curia diocesana».

43 CIC 83, c. 1265: «Sin perjuicio del derecho de los religiosos mendicantes, está prohibido a toda persona privada, tanto física como jurídica, hacer cuestaciones para cualquier institución o finalidad piadosa o eclesial, sin licencia escrita del Ordinario del Lugar».

44 Y que, a tenor del CIC 83, c. 1264, corresponde determinar la cuantía a la reunión de Obispos de cada provincia eclesial.

45 «Si no consta lo contrario, se presumen hechas a la persona jurídica las oblationes entregadas a los superiores o administradores de cualquier persona jurídica eclesial, aunque sea privada».

46 Cfr. CIC 83, c. 1267.3.

47 Cfr. CIC 83, c. 1267.2.

La regulación específica de las donaciones modales requiere acudir a la normativa civil y fiscal sobre la materia. El Código civil, define las donaciones modales u onerosas como aquellas en las que se impone al donatario el cumplimiento de una prestación. La carga o gravamen puede ser real u obligacional, y puede ser impuesta en beneficio del donante mismo, del donatario o de un tercero⁴⁸, pero además el Código civil exige que se imponga al donatario un gravamen inferior al valor de lo donado (artículo 619)⁴⁹.

En cuanto a las reglas específicas que establece la doctrina civil⁵⁰, destacamos los siguientes aspectos. De un lado, la capacidad del donante no varía, pero el donatario no puede ser cualquier persona con capacidad sino que se requiere que tenga capacidad para asumir por sí sólo la carga modal que se le imponga (artículo 626). De otro, para que sea válida la donación modal de inmuebles se han de expresar en la escritura «individualmente» los bienes donados y el valor de las cargas que deba satisfacer el donatario» (artículo 633.1). Por último, la donación modal es revocable por el donante por incumplimiento del gravamen o de la carga impuesta y, además, por el resto de las causas comunes a las donaciones, o reducible, cuando sea inoficiosa.

La normativa fiscal también debe tenerse en cuenta. De un lado, en el caso que se produzca la revocación de la donación en los términos contemplados en el Código civil⁵¹, la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, Ley de Mecenazgo, es clara. El donatario, esto es, la parroquia, diócesis, etc., tiene la obligación de ingresar en el período impositivo en el que dicha revocación se

48 Cfr. artículos 622, 626 y 638 del Código civil.

49 Desde el punto de vista formal, dependerá del bien donado. Así, si trata de bienes muebles, y es manual, es decir, si va acompañada de la entrega simultánea de la cosa donada, puede hacerse verbalmente. En otro caso, no surtirá efecto, si no se hace por escrito (aunque sea privado) y consta de la misma forma la aceptación (artículo 632 CC). Si se trata de donación de un bien inmueble, para que sea válida, ha de hacerse en escritura pública, expresándose en ella individualmente los bienes donados y el valor de las cargas que deba satisfacer el donatario. La aceptación puede hacerse en la misma escritura de donación o en otra separada; pero no surtirá efecto si no se hiciese en vida del donante (cfr. artículos 631 y 633). Sobre el aspecto formal, se puede consultar J. CASTÁN TOBEÑAS, *Derecho civil español, común y foral, Derecho de obligaciones*, Tomo IV, Madrid: Reus, 1985, 240.

50 Cfr. M. ALBALADEJO, *Compendio de Derecho civil*. 13ª Ed. Madrid: Edisofer Libros Jurídicos, 2007, 243-250.

51 El Código civil establece como causas de revocación: el incumplimiento de condiciones, la superveniencia o supervivencia de hijos y la ingratitud del donatario. El supuesto que nos encontramos con mayor frecuencia es la revocación por incumplimiento de cargas que puede tener lugar, a instancia del donante, cuando el donatario haya dejado de cumplir alguna de las condiciones que aquél le impuso (artículo 647.1 CC). Se hace referencia al término de condiciones como si se quisiese designar las obligaciones o cargas que pueden ser impuestas por el donante al donatario. La forma de revocación no está regulada por el Código civil expresamente pero por analogía con las acciones rescisorias y resolutorias es de aplicación el plazo previsto en el artículo 1299 del Código civil, que prevé cuatro años desde que el donante tuvo conocimiento del hecho y pudo ejercitar la acción. En cuanto a los efectos, la revocación tiene carácter *ex tunc*, es decir, destruye la donación con efectos retroactivos, reponiendo las cosas al estado que tenían en el momento de realizar la donación. Cfr. artículo 647 en relación con los artículos 647.2 y 651.2. del Código civil.

produzca las cuotas correspondientes a las deducciones aplicadas, así como los intereses de demora que correspondan⁵².

De otro, en la normativa anterior, Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales, una polémica que se planteó fue que para que se generase el derecho de deducción se exigía que las donaciones fueran puras y simples, quedando por tanto excluidas las donaciones sometidas a condición. No obstante, existió cierta discusión doctrinal al respecto, alegando que cuando «la Ley exigía que fueran puras y simples pretendía evitar que el bien donado fuera destinado a fines ajenos a los de la propia entidad donataria»⁵³. Y se resolvió que, las donaciones modales darían derecho a la deducción siempre que el fin al que se destine el bien esté incluido dentro de los fines propios de la entidad⁵⁴. También la Administración realizó una interpretación amplia del término donación, entendiendo que abarca cualquier transmisión gratuita con ánimo liberatorio. Por ello, y a pesar que el artículo 17.1 de la Ley de Mecenazgo se refiere al carácter que deben tener las donaciones puras, simples e irrevocables para que se les pueda aplicar los incentivos fiscales, en este caso, se ha de aplicar la solución adoptada en la legislación anterior.

Por último, cualquiera que sea la forma que revista la donación, ya sea suscripción periódica domiciliada a través de recibo bancario, aportaciones no domiciliadas o suscripciones parroquiales requerirá el certificado correspondiente de la entidad donataria para que genere el derecho a deducción previsto en la Ley. Incluso cuando se trate de donativos dinerarios o en especie entregados en la parroquia será necesario su justificación documental.

IV. LOS INCENTIVOS FISCALES A LAS DONACIONES PREVISTOS EN LA LEY DEL MECENAZGO

Se debe acudir especialmente a la normativa específica ya mencionada, Ley 49/2002, de 23 de diciembre, Ley de Mecenazgo, así como la Ley 50/2002, de 23 de diciembre, de Fundaciones⁵⁵, ambas Leyes sustituyen a la anterior Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General⁵⁶, que si bien fue

52 Cfr. artículo 17.2 de la Ley de Mecenazgo.

53 E. MESTRE GARCÍA, Obligaciones fiscales de las entidades eclesíásticas, in: I Jornadas de Gestión de Entidades Eclesiásticas, 28, 29 y 30 de mayo de 2002, 99.

54 *Ibíd.*, 99.

55 Un estudio sobre esta Ley puede consultarse en M^a M. MARTÍN GARCÍA, Aproximación a la nueva Ley de Fundaciones, in: Revista General de Derecho Canónico y Derecho Eclesiástico del Estado (RGDCDEE), 2 (2003).

56 Un análisis sobre los incentivos fiscales a las donaciones en la legislación anterior se realiza en J. CAMARASA CARRILLO, Régimen tributario de entidades religiosas y de entidades sin fines lucrativos, Madrid: 1998, 130 y ss.

considerada en su momento una buena Ley, rápidamente resultó obsoleta por el desarrollo inesperado que, en los últimos tiempos, ha tenido el denominado Tercer Sector. De esta forma, y a pesar que tal y como hemos señalado parece estar próxima su modificación, la Exposición de Motivos y el articulado de la Ley de Mecenazgo establecen una regulación de los incentivos fiscales más acorde a la naturaleza jurídica de las entidades beneficiarias.

Sin olvidar la existencia de otras normas⁵⁷, a continuación nos referimos a algunos aspectos relativos a las entidades beneficiarias, a los beneficios fiscales previstos y al procedimiento para su solicitud.

4.1. *Ámbito de aplicación de la Ley de Mecenazgo*

El objeto de la Ley será, de un lado, regular el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos, en consideración a su función social, actividad y características; y de otro, regular los incentivos fiscales al mecenazgo, considerando por tales, a efectos de la Ley: la participación privada en la realización de actividades de interés general. Y, en concreto, se consideran fines de interés general «los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, los de asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado, de promoción de la acción social, de defensa del medio ambiente, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, económicas o culturales, de promoción de los valores constitucionales y defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de fomento de la economía social, de desarrollo de la sociedad de la información, o de investigación científica y desarrollo tecnológico»⁵⁸.

4.2. *Entidades beneficiarias*

El artículo 2 de la Ley de Mecenazgo describe las entidades sin fines lucrativos que considera como tales a efectos de aplicarles los incentivos fiscales previstos en la Ley⁵⁹, y describe minuciosamente los requisitos que deben

⁵⁷ La Ley del Mecenazgo, en su artículo 1.2, remite a las normas tributarias generales en todo lo no previsto en la misma, incluyéndose, la normativa autonómica existente sobre esta materia, así como su desarrollo reglamentario a través del RD 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo.

⁵⁸ Cfr. artículo 3.1 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, Ley de Mecenazgo.

⁵⁹ «a) Las Fundaciones. b) Las asociaciones declaradas de utilidad pública. c) Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo a que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo, siempre que tengan alguna de las formas jurídicas a que se refieren los párrafos

cumplir⁶⁰. Posteriormente, el artículo 16 establece las entidades beneficiarias del mecenazgo⁶¹. Los artículos mencionados no se refieren a las entidades religiosas sino que al igual que ocurría en la anterior Ley de Fundaciones, en las disposiciones adicionales octava⁶² y novena⁶³ se hace extensivo el régimen general para las Fundaciones religiosas, las asociaciones y entidades religiosas, la Iglesia católica y demás iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español⁶⁴.

anteriores. d) Las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones. e) Las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español. f) Las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos a que se refieren los párrafos anteriores».

60 Cfr. artículo 3 de la Ley de Mecenazgo.

61 El artículo 16 enumera las siguientes: «a) Las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen fiscal establecido en el Título II de esta Ley. b) El Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales, así como los organismos autónomos del Estado y las entidades autónomas de carácter análogo de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales. c) Las universidades públicas y los colegios mayores adscritos a las mismas. d) El Instituto Cervantes, el Institut Ramon Llull y las demás instituciones con fines análogos de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia».

62 La Disposición Adicional Octava establece sobre las Fundaciones de entidades religiosas que «lo dispuesto en esta Ley se entiende sin perjuicio de lo establecido en los acuerdos con la Iglesia Católica y en los acuerdos y convenios de cooperación suscritos por el Estado con las iglesias, confesiones y comunidades religiosas, así como en las normas dictadas para su aplicación, para las fundaciones propias de estas entidades, que podrán optar por el régimen fiscal establecido en los artículos 5 a 25 de esta Ley, siempre que en este último caso presenten la certificación de su inscripción en el Registro de Entidades Religiosas, y cumplan el requisito establecido en el número 5 del artículo 3 de esta Ley».

63 La Disposición Adicional Novena sobre el Régimen tributario de la Iglesia Católica y de otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas dispone que: «1. El régimen previsto en los artículos 5 a 15, ambos inclusive, de esta Ley será de aplicación a la Iglesia Católica y a las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español, sin perjuicio de lo establecido en los acuerdos a que se refiere la disposición adicional anterior. 2. El régimen previsto en esta Ley será también de aplicación a las asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el artículo V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos suscrito entre el Estado español y la Santa Sede, así como a las entidades contempladas en el apartado 5 del artículo 11 de la Ley 24/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España, en el apartado 5 del artículo 11 de la Ley 25/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Comunidades Israelitas de España, y en el apartado 4 del artículo 11 de la Ley 26/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Comisión Islámica de España, siempre que estas entidades cumplan los requisitos exigidos por esta Ley a las entidades sin fines lucrativos para la aplicación de dicho régimen. 3. Las entidades de la Iglesia Católica contempladas en los artículos IV y V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado español y la Santa Sede, y las igualmente existentes en los acuerdos de cooperación del Estado español con otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas, serán consideradas entidades beneficiarias del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25, ambos inclusive, de esta Ley».

64 Existe abundante bibliografía que aborda la cuestión del tratamiento que se otorga a las entidades eclesíásticas en la Ley del Mecenazgo. Sin ánimo exhaustivo, destacamos: MARTÍN GARCÍA, M^a. M., Aproximación 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 desde el punto de vista del Derecho Eclesiástico del Estado, in: *Revista General de Derecho Canónico y Derecho Eclesiástico del Estado (RGDCDEE)*, 2 (2003). M. A. RODRÍGUEZ BLANCO, Las confesiones religiosas en el marco del régimen jurídico del Mecenazgo, Madrid: Edisofer, 2005. R. LEÓN BENÍTEZ y M^a M. LEAL ADORNA, Tratamiento económico fiscal al que se someten las entidades religiosas en España, in: M^a M. MARTÍN (coord.), *Entidades*

El artículo IV.2 del Acuerdo Económico dispone que «las cantidades donadas a los entes eclesiásticos enumerados en este artículo y destinados a los fines de culto, sustentación del clero, al sagrado apostolado y al ejercicio de la caridad, 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». Y las asociaciones a que se refiere el artículo V «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 privadas»⁶⁵.

4.3. *Modalidades de los donativos, donaciones y suscripciones periódicas*

En los artículos 17 y siguientes de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, se establece el régimen fiscal de las donaciones y aportaciones. Así, el primero de estos artículos enumera una lista cerrada de donativos, donaciones y aportaciones *irrevocables, puras y simples*, que darán derecho a practicar las deducciones previstas en la Ley.

Entre otros son los siguientes: donativos y donaciones dinerarios, de bienes o de derechos⁶⁶; cuotas de afiliación a asociaciones que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación presente o futura; la constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes, derechos o valores realizada sin contraprestación; donativos o donaciones de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, inscritos en el Registro General de bienes de interés cultural o incluidos en el Inventario General a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, y los donativos o donaciones de bienes culturales de calidad garantizada a favor de entidades

eclesiásticas y Derecho de los Estados. Actas del II Simposio Internacional de Derecho Concordatario. Almería 9-11 de noviembre de 2005. Granada: Comares, 2006, 503-513. J. MANTECÓN SANCHO, Las fundaciones religiosas, in: A. C. ÁLVAREZ CORTINA y M. RODRÍGUEZ BLANCO (coords.), Aspectos del régimen económico y patrimonial de las confesiones religiosas, Granada: Comares, 2008, 51-76. A. MOTILLA, Confesiones religiosas y entidades sin fin de lucro (comparación de su régimen económico), in: A-C. ÁLVAREZ CORTINA y M. RODRÍGUEZ BLANCO (coords.), Aspectos del régimen económico y patrimonial de las confesiones religiosas, Granada: Comares, 2008, 1-49.

⁶⁵ Recordemos que el artículo V del Acuerdo sobre Asuntos Jurídicos dispone: «La Iglesia puede llevar a cabo por sí misma actividades de carácter benéfico o asistencial. Las instituciones o Entidades de carácter benéfico o asistencial de la Iglesia o dependientes de ella se regirán por sus normas estatutarias y gozarán de los mismos derechos y beneficios que los entes clasificados como de beneficencia privada. La Iglesia y el Estado podrán, de común acuerdo, establecer las bases para una adecuada cooperación entre las actividades de beneficencia o de asistencia, realizadas por sus respectivas instituciones».

⁶⁶ Se permite la deducción de los derechos, no prevista en la Ley de Fundaciones de 1994, incluyendo por tanto las donaciones de acciones, valores mobiliarios o activos financieros.

que persigan entre sus fines la realización de actividades museísticas y el fomento y difusión del patrimonio histórico artístico.

Por último, debe tenerse en cuenta que las donaciones de servicios no se consideran aportaciones deducibles, y lo mismo ocurre con los actos de voluntariado. Quizás, es el momento de empezar a valorar en términos económicos el servicio prestado por voluntarios que, si bien es difícil de cuantificar a efectos de satisfacer una retribución económica, al menos estas horas de dedicación pueden tener un reflejo en la deducción de la cuota tributaria del IRPF⁶⁷. No es un sentir aislado, ya que esta necesidad fue detectada en la anterior Ley de Fundaciones. La doctrina ha puesto de manifiesto que se debe contemplar el voluntariado a las entidades sin fines lucrativos, entre ellas, la Iglesia católica⁶⁸, aunque no se configure como una relación laboral ni como prestación de servicios.

En cuanto a la base de las deducciones por donativos, el artículo 18 establece que en el caso que se trate de donativos dinerarios se tendrá en cuenta su importe. En los donativos o donaciones de bienes o derechos se determinará por el valor contable del momento de la transmisión y, en su defecto, por el valor determinado conforme a las normas del Impuesto sobre el Patrimonio⁶⁹.

Además de estas reglas, se establece un límite máximo de la base o valoración de los donativos, donaciones y aportaciones, que será el valor normal de mercado del bien o derecho transmitido en el momento de su transmisión⁷⁰.

67 M. A. RODRÍGUEZ BLANCO, *Financiación y mecenazgos*, 143.

68 Desde este punto de vista es conveniente «avanzar en el estímulo de los donativos en especie consistente en la entrega personal, en cuanto supone expresión de la corresponsabilidad social, instrumento de fortalecimiento del tejido social e iniciativa fundamental de la libertad del individuo como ciudadano solidario, que el ordenamiento tiene que contemplar», GIMÉNEZ-REYNA Y ZURDO, *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales*, Madrid: Marcial Pons, 1995, 503-504.

69 En el caso que se trate de la constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes inmuebles, el 2 por ciento del valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo. Si se trata de valores, el importe de los dividendos o intereses percibidos por el usufructuario en cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo. Si se trata de otros bienes y derechos, distintos de inmuebles o valores, el interés legal del dinero aplicado sobre el valor determinado conforme a las normas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

70 Cfr. artículo 18.2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Mecenazgo.

4.4. *Incentivos fiscales para el donante*⁷¹

Determinados los donativos, donaciones y aportaciones deducibles, y la base de las deducciones, la Ley determina en los artículos 19 y 20, la deducción de la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de la cuota del Impuesto sobre Sociedades, respectivamente.

En el primer caso, los contribuyentes del IRPF tendrán derecho a deducir de la cuota íntegra el 25 por 100 de la base de los donativos o cantidades donadas, calculado según las normas ya expuestas. Y la base de estas deducciones computará a efectos del límite del 10% previsto de la base liquidable del contribuyente.

En el segundo, respecto de la deducción del Impuesto sobre Sociedades, los sujetos pasivos tendrán derecho a deducir de la base imponible, minorada en las deducciones y bonificaciones legalmente previstas, el 35% de la base de la deducción determinada según las reglas explicadas del artículo 18. La base de esta deducción no podrá exceder del 10 % de la base imponible del período impositivo. Las cantidades correspondientes al período impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos⁷².

Es evidente que resultan diferencias de trato fiscal según las donaciones se realicen por persona física o jurídica. Entre las más relevantes⁷³ destacamos que en el IRPF, la deducción se mantiene en la cuota y no en la base imponible; no se fija un mínimo de cuota siempre deducible al 100%, independientemente del porcentaje fijado del 25%; el porcentaje deducible del 25% es inferior en 10 puntos al porcentaje del 35% fijado en el Impuesto de Sociedades. Además no es posible aplicar a períodos sucesivos las cantidades

71 Naturalmente las entidades beneficiarias a las que se refiere la Ley de Mecenazgo estarán exentas de una serie de impuestos. En concreto, del Impuesto sobre Sociedades por las rentas obtenidas por las donaciones o donativos recibidos para colaborar con los fines propios (artículo 6.1), y de algunos tributos locales como el Impuesto sobre Bienes Inmuebles o el Impuesto sobre Actividades Económicas. Pero puesto que la verdadera acción del incentivo fiscal se encuentra en conceder ventajas fiscales a la persona —física o jurídica— que realiza la donación o suscripción periódica, en esta ocasión, nos detendremos en los incentivos fiscales previstos para el donante.

72 Además, la misma deducción de la cuota del Impuesto sobre la Renta de no Residentes podrán aplicarla los contribuyentes de este Impuesto que operen en territorio español sin establecimiento permanente. También en este caso, se aplicará el límite del 10% de la base imponible del conjunto de las declaraciones presentadas en ese plazo. Y los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente, podrán aplicar la deducción establecida en el Impuesto sobre Sociedades. Cfr. artículo 21 de la Ley 49/2002, 23 de diciembre, Ley de Mecenazgo.

73 Seguimos en este punto C. HERRERO MALLOL, Comentarios a la Ley 49/2002, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, Pamplona: Thomson-Aranzadi, 2003, 85-86.

no deducibles en el ejercicio correspondiente, opción que se admite en el Impuesto sobre Sociedades.

Por otra parte, como evidentemente las aportaciones supondrán una alteración en el patrimonio del donante, la Ley también toma en consideración esta cuestión. De esta forma, declara *exentas* del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que grave la renta del donante o aportante, las ganancias patrimoniales y las rentas positivas que se pongan de manifiesto con ocasión de los donativos, donaciones y aportaciones realizados. Como novedad, incluye la exención del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana de los incrementos que se pongan de manifiesto en las transmisiones de terrenos, o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio⁷⁴.

Por último, se establecen incentivos fiscales para las actividades de mecenazgo. En primer lugar, en la Ley de Presupuestos Generales del Estado se podrá determinar una relación de actividades prioritarias de mecenazgo, a las que se podrán elevar en cinco puntos porcentuales, como máximo, los porcentajes y límites de las deducciones establecidas en los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, de Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes⁷⁵. En segundo lugar, se establecen incentivos fiscales específicos previstos para los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general⁷⁶; los gastos en actividades de interés general y los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público⁷⁷.

4.5. Procedimiento para la justificación de los donativos, donaciones y aportaciones deducibles

En cuanto a la justificación de los donativos, siguiendo el artículo 24 de la Ley de Mecenazgo, hay que poner de relieve las siguientes cuestiones. En primer lugar, los donativos, donaciones y aportaciones deducibles se justifica-

74 Cfr. artículo 23 de la Ley de Mecenazgo.

75 Cfr. artículo 22 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Mecenazgo. Cfr. Disposición Adicional Undécima de la Ley 52/2002, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2003.

76 Se entiende por tal —a tenor del artículo 25 de la Ley— «aquel por el cual las entidades a que se refiere el artículo 16, a cambio de una ayuda para la realización de las actividades que se efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad, se comprometen por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades».

77 Cfr. artículos 26 y 27 de la Ley 49/2002. Sobre estas formas específicas de mecenazgo se puede consultar I. ALDANONDO, La participación de la iniciativa privada en la financiación de actividades de interés general. Especial referencia a los convenios de colaboración empresarial con la Iglesia católica en materia de Patrimonio Histórico, in: Revista Española de Derecho Canónico, 57 (2000), 589-623. Como ejemplo, en la Disposición Adicional 42 de la Ley 2/2008, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales para el año 2009, se recogen los incentivos fiscales aplicables al «Año Santo Xacobeo 2010».

rán mediante certificación expedida por la entidad beneficiaria. En segundo lugar, la entidad beneficiaria debe remitir a la Administración tributaria, la información sobre las certificaciones expedidas. Y en fin, la certificación debe contener al menos los siguientes extremos⁷⁸: el número de identificación fiscal y los datos de identificación personal del donante y de la entidad donataria; mención expresa de que la entidad donataria es una de las consideradas como beneficiarias a efectos de la Ley; fecha e importe del dinero cuando éste sea dinerario; documento público u otro documento auténtico que acredite la entrega del bien donado cuando no se trate de donativos en dinero; destino que la entidad donataria dará al objeto donado en el cumplimiento de su finalidad específica, y por último, la mención expresa del carácter irrevocable de la donación, sin perjuicio de lo establecido en las normas imperativas civiles que regulan la revocación de donaciones⁷⁹.

V. CONCLUSIONES

Los donativos representan una interesante fuente de obtención de recursos en el sostenimiento económico de las confesiones religiosas. La función específica de los donativos es generar nuevas formas de cooperación económica con el Estado, para que se pueda promover el desarrollo real y efectivo de la libertad religiosa de sus ciudadanos y de las confesiones religiosas en que se integran y permita contribuir a su ampliación en el futuro.

Como puede observarse, la libertad religiosa, desde la perspectiva colectiva o comunitaria, se convierte en uno de los ejes fundamentales del sistema.

78 Cfr. Capítulo II sobre el «Procedimiento para la aplicación de los incentivos fiscales al mecenazgo» del RD 2170/2003, de 10 de octubre. El artículo 6.2 exige la presentación, en el mes de enero, de la declaración informativa de todos los donativos recibidos en el año inmediato anterior mediante la presentación del modelo 182.

79 La Disposición Adicional Única se refiere a la Iglesia Católica y otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas: aplicación del régimen fiscal especial y acreditación a efectos de la exclusión de la obligación de retener o ingresar a cuenta. «1. Las entidades a las que se refiere el apartado 1 de la disposición adicional novena de la Ley 49/2002 que decidan aplicar el régimen fiscal especial previsto en los artículos 5 a 15 de dicha ley no tendrán que efectuar las comunicaciones reguladas en los artículos 1 y 2 de este reglamento. Dicho régimen fiscal se aplicará directamente por el sujeto pasivo cuando se trate de tributos objeto de declaración o autoliquidación, y por la Administración tributaria en los demás casos. La acreditación de estas entidades a efectos de la exclusión de la obligación de retener o ingresar a cuenta a que se refiere el artículo 12 de la Ley 49/2002 se efectuará mediante certificado expedido, a petición de la entidad interesada y con vigencia indefinida, por el órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en el que se acredite que la entidad está incluida en el apartado 1 de la citada disposición adicional. En la solicitud deberá acreditarse la personalidad y naturaleza de la entidad mediante la certificación de su inscripción emitida por el Registro de Entidades Religiosas del Ministerio de Justicia. 2. A las entidades a las que se refieren la disposición adicional octava y el apartado 2 de la disposición adicional novena de la Ley 49/2002 les será de aplicación lo dispuesto en los artículos 1, 2 y 4 de este reglamento a efectos del ejercicio de la opción por el régimen fiscal especial y de la acreditación del derecho a la exclusión de la obligación de retener o ingresar a cuenta».

El otro, encuentra su razón de ser en la calificación de las confesiones religiosas como entidades sin ánimo de lucro, cuyos fines religiosos son considerados como fines de relevancia pública que deben ser incentivados por los poderes públicos⁸⁰. En este sentido, el Estado a través de las deducciones fiscales de las donaciones realizadas en favor de las entidades sin ánimo de lucro –o en favor de las entidades religiosas– anima a ciertos sujetos a desarrollar actividades de utilidad pública, de las que normalmente le correspondería encargarse directamente.

En todo caso, debe advertirse que en la línea expuesta sobre la necesidad de concienciar a los fieles en su responsabilidad en el mantenimiento de la Iglesia, se ha dicho con acierto que «se precisa un cambio en la mentalidad existente. Los fieles tienen que implicarse, responsabilizarse y concienciarse»⁸¹. Este cambio también debe alcanzar a las confesiones religiosas y a los poderes públicos.

En efecto, la Iglesia Católica debe implicar a los fieles en el sostenimiento económico. Se ha demostrado que aquellas parroquias que toman la iniciativa, que emprenden una serie de acciones destinadas a obtener recursos económicos a través de esta fuente, obtienen mejores resultados. De esta forma, aquellas parroquias que implementan una serie de buenas prácticas mejoran proporcionalmente los ingresos económicos y la espiritualidad de los fieles. Al mismo tiempo, es necesario avanzar en algunos puntos clave para la corresponsabilidad. Nos referimos, entre otros, a la transparencia, a una buena administración del patrimonio, a la profesionalidad en la gestión y a la revitalización de los Consejos Parroquiales de Economía.

Los poderes públicos, por su parte, deben abordar la mejora de los incentivos fiscales de las donaciones realizadas a favor de las entidades sin ánimo de lucro, entre ellas, las confesiones religiosas con el fin de potenciar mediante rebajas fiscales la participación de la sociedad civil en el desarrollo de actividades de mecenazgo. En otras palabras, la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, ha mejorado el sistema de incentivos fiscales de las donaciones, donativos y oblaciones realizados a favor de las confesiones religiosas. Pero se requiere un paso adelante para alcanzar los porcentajes en las deducciones previstos en otros ordenamientos jurídicos europeos. La mejora de la Ley de Mecenazgo se puede abordar en dos direcciones. De un lado, se puede optar por elevar los porcentajes deducibles;

80 M. RODRÍGUEZ BLANCO, Medidas de fomento y promoción en materia de asociaciones de fieles: régimen fiscal y mecenazgo, in: *Ius Canonicum*, 50 (2010), 84.

81 E. OLMOS ORTEGA, La cooperación económica del Estado español a la Iglesia católica a través de la asignación tributaria, in: R. M^a RAMIREZ NAVALÓN (coord.), Régimen económico y patrimonial de las confesiones religiosas, Valencia: Tirant Lo Blanch, 2010, 113.

todavía queda un amplio margen respecto de los porcentajes actuales. De otro, la deducción de los donativos que hasta ahora se realiza en la cuota tributaria puede realizarse en la base imponible, de tal forma que dado el carácter progresivo del impuesto se aumentaría considerablemente la desgravación para el contribuyente. Por último, se debe incrementar el límite de la deducción para que todo donativo pueda acogerse a los beneficios fiscales durante el ejercicio fiscal que se ha generado o durante los próximos ejercicios fiscales más cercanos en el tiempo.

En definitiva, se requiere que se comiencen a dar ciertos pasos encaminados, de un lado, a impulsar la corresponsabilidad de los fieles en el mantenimiento de sus iglesias —cuestión que corresponde fundamentalmente a las confesiones religiosas—. De otro, a promover, a través de incentivos fiscales más sustanciosos —cuestión que corresponde al Estado—, la participación privada en actividades de interés general, considerando como tales las realizadas por las confesiones religiosas.

Silvia Meseguer Velasco

Prof.^a Dra. de Derecho Eclesiástico del Estado
Universidad Complutense de Madrid