

LAS FUNDACIONES CANÓNICAS EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ESPAÑOL: ALGUNAS CONSIDERACIONES

1. INTRODUCCIÓN

La Ley sobre Fundaciones e Incentivos Fiscales a la participación privada en actividades de interés general, promulgada hace algunos años en nuestro país ¹, colmó una clara laguna jurídica que el ordenamiento civil español tenía en esta materia, puesta de manifiesto unánimemente por la civilística española y cuya regulación se veía cada vez más necesaria tanto por el cúmulo de normas existentes sobre el particular, sin una clara armonización entre ellas, como por las diferentes circunstancias sociales y políticas que estaban exigiendo una correcta adecuación del marco jurídico español a estas realidades sociales, cada vez más en auge.

En efecto: la misma Ley lo reconoce en su exposición de motivos al señalar que 'la necesidad ineludible de actualizar la legislación sobre fundaciones viene determinada, de un lado, por el artículo 34 de la Constitución, que reconoce el derecho de Fundación para fines de interés general con arreglo a la Ley, y, de otro lado, por la importancia que en la vida social ha adquirido el ejercicio del indicado derecho de Fundación... A esta necesidad se une otra, también actual pero no estrictamente jurídica, cual es la de estimular la iniciativa privada en la realización de actividades de interés general...'. Se pretende, en suma, dotar al campo de las actuaciones altruistas de una base jurídica fomentadora y ajustada a la actual demanda que la sociedad presenta ². Y además de los argumentos del *mandato constitucional* y de la importancia que tiene la *participación de la sociedad* en estas tareas

1 Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación privada en Actividades de Interés General (BOE, n.º 282 de 25 noviembre 1994). Con anterioridad a la misma, el Gobierno había presentado el Proyecto de Ley (121/000025) de fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, in: *Boletín Oficial de las Cortes Generales. Congreso de los Diputados*, 7 de diciembre de 1993, n.º 39-1.

2 Ley de Fundaciones: exposición de motivos, n.º 1.

altruistas³, se recuerda que la *situación legislativa* actual sobre las fundaciones era el fruto 'de una maraña legislativa constituida por reglas dispersas y dispares, con una vigencia e incluso validez más que dudosas y del más variado tipo': la Ley General de Beneficencia, de 20 de junio de 1849; el Código Civil; el Decreto e Instrucción del 14 de marzo de 1899; el Decreto 2930/1972, de 21 de julio, etc. Se comprende, por tanto, que haya sido acogida favorablemente esta Ley que pretende potenciar el fenómeno fundacional e incentivar la participación privada en actividades de interés general, estableciendo el marco jurídico adecuado a las actuales circunstancias.

Por otra parte, la Ley, como su mismo título indica, ha regulado dos materias claramente diferenciadas, aunque conexas entre sí: en el primer título se aborda el tratamiento de las fundaciones civiles, sean estatales o autonómicas, y en el segundo se detallan los beneficios aplicables a las entidades sin fines lucrativos. Un posterior Real Decreto del 5 de mayo completa la citada Ley, ya que regula algunas cuestiones sobre el régimen de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general⁴.

Ambos textos legales tienen un especial interés para la Iglesia Católica en nuestro país, ya que la denominada acción asistencial (caritativa, benéfica) en favor de los necesitados es algo irrenunciable para ella, es un aspecto fundamental de su misión evangélica y la viene desarrollando desde su inicio con las características propias de cada época histórica: el Código de Derecho Canónico recuerda en varios lugares que uno de los fines propios de la Iglesia, que justifica que ésta tenga y posea bienes temporales, es 'hacer las obras... de caridad, sobre todo con los necesitados' (can. 1254, § 2; 222). Es, igualmente, uno de los fines 'congruente con la misión de la Iglesia que trasciende el fin de los individuos' y que justifica que la Iglesia cree asociaciones y fundaciones (can. 114, §§ 1-2). Como dicen los obispos españoles, la actividad caritativo-social pertenece esen-

3 Participación de la sociedad y de la iniciativa privada que se conciben como subordinadas al Estado y, en suma, como la aceptación de un mal menor: 'También esta necesidad de estímulo es ineludible, vistos la dificultad de los poderes públicos de atender plenamente ese interés general y el protagonismo que la sociedad reclama y entrega a las variadas entidades sin ánimo de lucro... Atendiendo a la realidad social puede advertirse sin esfuerzo que las fundaciones ... tienen hoy innegable peso como coadyuvantes en la satisfacción del interés general', Exposición de motivos, nn. I y II.

4 Real Decreto 765/1995, de 5 de mayo, por el que se regulan determinadas cuestiones del régimen de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general (BOE, n.º 123, de 24 mayo 1995). Con posterioridad a esta ley, se han promulgado otros textos legales que la van desarrollando: v.gr., Real Decreto 316/1996, de 23 de febrero, sobre el Reglamento de las fundaciones de competencia estatal (BOE, n.º 57, 6 marzo 1996); Real Decreto 384/1996, de 1 marzo 1996, sobre el Reglamento del Registro de Fundaciones de competencia estatal (BOE, n.ºs 76 y 77, 28 y 29 marzo 1996), etc. Cf. Confederación Española de Fundaciones, *Código de Fundaciones. Normativa estatal, autonómica y fiscal concordada*, Madrid 1996.

cialmente a la constitución de la Iglesia: 'No se trata, por tanto, de una mera suplencia de aquellas necesidades que no están atendidas por la Administración ni por la sociedad, sino de algo que brota de su mismo ser Iglesia, habitada y movida por el Espíritu Santo para continuar la presencia y la obra de Cristo en el mundo, manifestando así el amor de Dios Padre a los hombres. La acción caritativo social obra de manera cuasi-sacramental en cuanto *parte integrante de la acción pastoral de la Iglesia, que no se reduce solamente a la predicación y los sacramentos, sino que se extiende también al mandamiento de la caridad, en especial a los más pobres y necesitados*'⁵. Y una de las formas más privilegiadas de esta actividad social y caritativa eclesial han sido, y son, las fundaciones pías: a través de ellas se encauza esta acción eclesial, se institucionaliza y trasciende a la persona individual, logrando con ello una mayor permanencia y estabilidad en sus actuaciones y efectos⁶.

La regulación de las fundaciones canónicas y de las restantes instituciones eclesiásticas pertenece, como es obvio, a la propia Iglesia Católica. Sin embargo, por diferentes circunstancias, los Estados civiles han venido interviniendo en las mismas, especialmente en las fundaciones pías desde los siglos XVIII-XIX. El resultado es que, en la actualidad, su régimen jurídico viene establecido por la legislación canónica y, si quieren operar patrimonialmente en la sociedad civil, por la legislación civil o acordada entre la Iglesia y el Estado en cada país. Y ello es lógicamente inevitable si quieren desarrollar sus fines fundacionales. De aquí la importancia que tiene analizar la incidencia que la actual normativa civil española tiene sobre las fundaciones pías, ya que ésta puede favorecerlas o perjudicarlas y ello redundará en beneficio o perjuicio de la propia acción caritativa o social de la Iglesia Católica. Ciertamente que esta normativa civil no afecta directamente a la constitución y funcionamiento de las fundaciones pías: pero tiene una gran importancia porque regula el régimen de las fundaciones civiles, a las que se encuentran vinculadas numerosas instituciones eclesiásticas, y porque el régimen fiscal establecido para las entidades sin ánimo o fin de lucro es aplicable a las entidades eclesiásticas, lo cual ha supuesto una importante reestructuración del régimen fiscal aplicable a las entidades de la Iglesia Católica. Nuestro objeto, por tanto, es analizar la incidencia o repercusión que la normativa civil espa-

5 Comisión Episcopal de Pastoral Social de la Conferencia Episcopal Española, 'La Iglesia y los pobres. Documento de reflexión, 21 febrero 1994', in: *BOCE* 42 (1994) 46-84, n.º 110.

6 Una descripción del número actual de centros de caridad y de acción social de la Iglesia Católica en España, así como del número del total de personas asistidas en dichos centros, en: *Estadísticas de la Iglesia Católica en España 1998*, Madrid 1999, 169-236. Cf. J. M. Vázquez García-Peñuela, *Leyes autonómicas de servicios sociales. Su repercusión sobre las entidades eclesiásticas*, Pamplona 1991.

ñola actual sobre las Fundaciones y actividades de mecenazgo tiene sobre las fundaciones pías de la Iglesia Católica, dejando de lado el análisis de otras cuestiones que no atañen específicamente a esta cuestión.

2. CARACTERÍSTICAS DE LA NORMATIVA CIVIL

La Ley sobre Fundaciones se divide en dos grandes partes o títulos: el título I se refiere a las fundaciones (arts. 1-39), y el II a los incentivos fiscales previstos para promover la participación privada en actividades de interés general (arts. 40-70).

a) *Las fundaciones*

Tal como se dice en la misma Ley, el fin u objeto de las normas referentes a las fundaciones son: '*a*) acomodar la regulación de las fundaciones a la Constitución y a la actual distribución de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas; *b*) ofrecer una regulación sistemática, ordenada y precisa de las fundaciones, acorde con la transcendencia económica, jurídica y social del hecho fundacional; *c*) unificar el régimen aplicable a todas las fundaciones y garantizar el cumplimiento de los fines fundacionales que han de ser, necesariamente, de interés general' ⁷.

El articulado de la Ley se distribuye en siete capítulos. El primero contiene las *disposiciones generales*: define a las fundaciones como 'organizaciones constituidas sin ánimo de lucro que, por voluntad de sus creadores, tienen afectado de modo duradero su patrimonio a la realización de fines de interés general'; determina qué se entiende por fines de interés general: 'asistencia social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, de cooperación para el desarrollo, de defensa del medio ambiente, o de fomento de la economía o de la investigación, de promoción del voluntariado, o cualesquiera otros de naturaleza análoga'; se establece, asimismo, que la inscripción de las fundaciones en el Registro de Fundaciones tiene carácter constitutivo, debiendo estar domiciliadas en España. El capítulo segundo reúne las normas relativas a la *constitución de la fundación*: quién tiene capacidad para fundar, las modalidades y forma de constitución, los estatutos, la dotación fundacional, etc. El tercer capítulo fija el *gobierno de la fundación* a través del patronato y de los patronos. El cuarto habla del

⁷ Ley de Fundaciones: exposición de motivos, n.º II.

patrimonio de la fundación; el quinto, del *funcionamiento y actividad de la fundación*; el sexto, de la *modificación, fusión y extinción de la fundación*; y, finalmente, el séptimo del *protectorado y el registro de fundaciones*, instituyendo el Consejo Superior de Fundaciones.

La normativa aquí recogida afecta íntegramente a las fundaciones denominadas de 'competencia estatal'. Junto a éstas, pueden existir otras que cabe denominarlas de 'competencia autonómica', es decir: aquellas que dependen jurídicamente, al menos de forma parcial, de las distintas Comunidades Autónomas. La coordinación entre las distintas normas jurídicas que afectan a las fundaciones se establece de la siguiente manera ⁸:

- Hay una serie de normas que 'constituyen las condiciones básicas del derecho de fundación' y que son de *directa aplicación* en todo el Estado.
- Otras son de *aplicación general* a todas las fundaciones.
- Otras son de *aplicación general* 'a todas las fundaciones incluso a aquéllas cuya competencia corresponda, de acuerdo con lo previsto en sus respectivos Estatutos de Autonomía, a las Comunidades Autónomas. No obstante, todos estos artículos serán únicamente de *aplicación supletoria* en las Comunidades Autónomas con competencia en materia de derecho civil, foral o especial'.
- Las normas de la *legislación procesal* son, lógicamente, de aplicación general.
- Finalmente, 'los restantes preceptos de la Ley serán de aplicación a las fundaciones de competencia estatal'.

b) *Las actividades de interés general*

La segunda parte de la Ley está dedicada a señalar los incentivos fiscales destinados a promover la participación privada en actividades de interés general. Se parte del hecho de que en la sociedad actual 'constituye una realidad la participación, junto con el sector público, de personas, entidades e instituciones privadas en la protección, el desarrollo y el estímulo de actividades de interés general en las diversas manifestaciones que éstas pueden revestir', así como la necesidad de que la normativa fiscal española se adapte a sus características: las normas promulgadas tienen una finalidad claramente incentivadora, 'tienden a estimular la participación de la iniciativa pri-

8 Ley de Fundaciones, Disposición Adicional Primera: aplicación de la ley.

vada en la realización de actividades de interés general'. Se pretende, en suma, 'dinamizar de manera sustancial la realización de actividades de interés general, lo que redundará decisivamente en beneficio de la colectividad'. Para ello, una vez descritas debidamente quiénes son las entidades destinatarias de las medidas incentivadoras aquí contempladas, se fijan algunas innovaciones en su régimen tributario así como en el de las aportaciones efectuadas a su favor por personas físicas o jurídicas.

La Ley señala que por entidades sin fines lucrativos se entienden las *fundaciones inscritas en el Registro correspondiente* y las *asociaciones declaradas de utilidad pública* que cumplan los requisitos establecidos en este título de la Ley (art. 41)⁹. El art. 42 determina los requisitos que deben poseer estas asociaciones para disfrutar del régimen fiscal previsto: perseguir fines idénticos a los establecidos para las fundaciones; destinar a la realización de dichos fines, al menos, el 70 % de las rentas netas y otros ingresos que obtengan por cualquier concepto, etc. Los beneficios fiscales previstos, una vez cumplidas las condiciones y trámites establecidos en la Ley, hacen referencia a determinadas exenciones del Impuesto sobre Sociedades, una vez cumplidas algunas condiciones (arts. 48-57); exenciones, igualmente, de algunos tributos locales (art. 58), tales como el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (art. 65), y el Impuesto sobre Actividades Económicas (art. 58); régimen especial para las aportaciones o donativos efectuados a entidades sin fines lucrativos (arts. 59-66), para las actividades y programas prioritarios de mecenazgo (art. 67), para la colaboración empresarial con estas entidades (arts. 68-70), etc. Se regulan, además, sus órganos rectores, contabilidad, aplicación y pérdida de los beneficios fiscales que gozan estas asociaciones; finalmente se establecen las condiciones de las actividades y programas prioritarios de mecenazgo: es decir, la participación e intervención directa de las empresas en la consecución de estos fines¹⁰.

La Ley de Fundaciones no menciona ni a las Fundaciones pías ni a las restantes entidades o instituciones eclesiásticas en ninguna de las dos partes de su articulado: ni en el de las fundaciones, ni en el de las entidades sin ánimo de lucro. Ni tan siquiera se menciona explícitamente el fin religioso entre los fines de interés general que deben perseguir las entidades sin ánimo de lucro si quieren gozar de los beneficios fiscales previstos en la Ley. Únicamente se menciona a la Iglesia Católica y a las restantes iglesias,

9 Ley de Fundaciones: exposición de motivos, n.ºs VI-VII.

10 A. Martínez Lafuente, *Fundaciones y Mecenazgo. Análisis jurídico-tributario de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre*, Pamplona 1995. Para una exposición detallada de las Comunidades Autónomas que tienen competencias en esta materia, véase R. de Lorenzo García, *El nuevo Derecho de Fundaciones*, Madrid 1993, 169-98.

Confesiones y Comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado Español y son equiparadas directamente por la Ley a las entidades sin fines lucrativos que persigan fines de interés general, aplicándoseles el régimen tributario y fiscal previsto para estas entidades. Pero esta normativa resultaba sorprendente por varios motivos, puesto que nadie puede ignorar ni que el fin religioso sea de interés general para la sociedad y para el bien común, ni la amplia relación de fundaciones pías y de entidades eclesíásticas sin ánimo de lucro que, tradicionalmente, están dedicadas a actividades de interés general¹¹.

3. LAS FUNDACIONES PÍAS

Antes de examinar la repercusión que la actual legislación española sobre las Fundaciones tiene sobre las fundaciones típicas de la Iglesia Católica, denominadas tradicionalmente 'fundaciones pías', conviene que recordemos algunas nociones básicas sobre las mismas así como sobre la legislación que las regula¹².

Las fundaciones pías se enmarcan en el concepto genérico de las voluntades pías o actos de disposición de bienes temporales en favor de una causa pía, ya se haga por un acto *mortis causa* o por un acto *inter vivos*: son una forma típica de las voluntades pías, quizá la más característica, debiéndose recordar que el calificativo de 'pío' hay que entenderlo no en un sentido restrictivo o incluso peyorativo, sino en el tradicional y típico de la Iglesia. Esto es: bienes temporales afectados permanentemente para fines de piedad, apostolado o caridad, tanto espiritual como temporal, con una intención sobrenatural y realizados por la piedad del disponente. Las *normas canónicas generales* que las regulan se encuentran en los cánones 1303-1307 del CIC, siéndoles igualmente aplicables los cánones 1299-

11 También los diferentes proyectos presentados por el Gobierno y los partidos políticos prevenían este extraño tratamiento: *Boletín Oficial de las Cortes Generales. Congreso de los Diputados*, 30 de diciembre de 1992, n.º 122-1; 26 de febrero de 1993, n.º 88-9; 26 de julio de 1993, n.º 11-1; 30 de julio de 1993, n.º 16-1 y 17-1; y 7 de diciembre de 1993, n.º 39-1.

12 Cf. F. R. Aznar Gil, *La administración de los bienes temporales de la Iglesia*, Salamanca 1993, 217-76; R. Beneyto Berenguer, *Fundaciones sociales de la Iglesia Católica. Conflicto Iglesia-Estado*, Valencia 1996; G. Biffi, *Le pie volontà e le pie fondazioni nel Codice di Diritto canonico e nella legislazione civile*, Roma 1996; L. de Echeverría, 'Fundaciones piadosas', in: *El derecho patrimonial canónico en España*, Salamanca 1985, 99-126; J. J. Rubio Rodríguez, *Las fundaciones benéfico-religiosas en el Derecho común y español. 2. Estudio histórico-jurídico*, Córdoba 1985; A. Sols Lucía, 'La fundación pía no autónoma en el actual CIC', in: *REDC* 50 (1993) 519-52; J. Traserra Cunillera, *Las fundaciones pías autónomas*, Barcelona 1985; L. Trivero, 'Pie volontà e pie fondazioni', in: *I Beni temporal della Chiesa*, Milano 1997, 93-116.

1302, que establecen algunos principios generales sobre todas las voluntades pías tales como la libertad de disponer de los bienes para estos fines, la obligación de cumplir las voluntades o deseos de los fieles una vez aceptadas éstas, la responsabilidad y facultades del Ordinario respecto a las mismas, etc. Hay que tener en cuenta, igualmente, los cánones 1308-1310, que establecen las normas canónicas a tener en cuenta para cualquier modificación (reducción, traslación, moderación o conmutación) de la voluntad de los fieles sobre causas pías ya establecidas. Las fundaciones pías pueden ser *autónomas* (can. 1303, § 1, 1.º) y *no autónomas* (can. 1303, § 1, 2.º). Las primeras son los conjuntos de cosas o bienes destinados a cumplir unos fines y que son erigidas como personas jurídicas, públicas o privadas, por la autoridad eclesiástica competente, debiendo ajustarse en su funcionamiento a las normas establecidas sobre las personas jurídicas (cáns. 113-123). Las no autónomas, por el contrario, son una masa de bienes temporales entregados a una persona jurídica pública con la carga de cumplir unos fines concretos con las rentas que producen su dotación fundacional durante un largo período de tiempo. La Conferencia Episcopal Española y los obispos diocesanos también han dado normas sobre esta materia, especialmente sobre las fundaciones pías no autónomas, que han de tenerse en cuenta. Una normativa semejante se encuentra en el Código de Cánones de las Iglesias Orientales Católicas (cáns. 1043-1054).

Además de las normas canónicas, que son las que las constituyen y las regulan, para su actuación en el ordenamiento jurídico español, las fundaciones pías están sujetas a la legislación acordada entre la Iglesia Católica y el Estado Español. Por lo que interesa al tema que estamos tratando, las disposiciones principales son las siguientes: en *primer lugar*, el Estado Español reconoce que 'la Iglesia puede llevar a cabo por sí misma actividades de carácter benéfico o asistencial', aceptándose civilmente el ordenamiento canónico como norma estatutaria de las fundaciones pías siempre que éste sea asumido en los propios estatutos de la fundación: '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'¹³. Su régimen civil, por otra parte, es el común del ordenamiento jurídico español sobre las fundaciones, salvo lo ya indicado y las particularidades que exponemos a continuación.

En *segundo lugar*, la adquisición o el reconocimiento de la personalidad jurídica civil de las fundaciones pías se rige por las normas acordadas

13 Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, 3 enero 1979, art. V.1.

entre el Estado Español y la Santa Sede en 1979, pudiéndose distinguir la siguiente tipología¹⁴: 1) *Fundaciones erigidas antes del Acuerdo de 1979*. Dos situaciones se contemplan dentro de este apartado: las 'fundaciones religiosas' que ya gozaban de personalidad jurídica civil con anterioridad al Acuerdo de 1979 y las que no gozaban de ella. En el primer supuesto, como es lógico, se les respeta el derecho adquirido: 'El Estado reconoce la personalidad jurídica civil y la plena capacidad de obrar de las ... fundaciones religiosas que gozan de ella en la fecha de entrada en vigor del presente Acuerdo'. Se exige, sin embargo, el trámite de su inscripción en el Registro estatal correspondiente: 'Las ... entidades o fundaciones que tienen reconocida por el Estado la personalidad jurídica y la plena capacidad de obrar, deberán inscribirse en el Registro del Estado en el más breve plazo posible. Transcurridos tres años desde la entrada en vigor en España del presente Acuerdo, sólo podrá justificarse su personalidad jurídica mediante certificación de tal Registro, sin perjuicio de que pueda practicarse la inscripción en cualquier tiempo'. Por el contrario, las fundaciones religiosas que no gozaban de personalidad jurídica civil a la entrada en vigor del Acuerdo, el Estado no se la concedía y se equiparaban a las que se erigieran en el futuro; 2) *Fundaciones erigidas después del Acuerdo de 1979*. El texto acordado es claro: 'Las ... entidades y fundaciones religiosas ... que se erijan canónicamente en el futuro por la competente autoridad eclesiástica, podrán adquirir la personalidad jurídica civil, con sujeción a lo dispuesto en el ordenamiento del Estado, mediante la inscripción en el correspondiente Registro en virtud de documento auténtico en el que consten la erección, fines, datos de identificación, órganos representativos, régimen de funcionamiento y facultades de dichos órganos'. La interpretación de la frase 'con sujeción a lo dispuesto en el ordenamiento del Estado' se suele hacer en el sentido de que existe el principio de respeto a la propia naturaleza canónica de las fundaciones religiosas, quedando regulado su ejercicio en la sociedad civil por la legislación estatal.

En *tercer lugar*, como hemos visto, las fundaciones pías erigidas canónicamente deberán ser inscritas en el correspondiente Registro del Estado para adquirir personalidad jurídica civil. El Real Decreto 589/1984, de 8 de febrero, determinó que el organismo competente para ello es el Registro de Entidades Religiosas, sección especial de fundaciones, existente en la Dirección General de Asuntos Religiosos del Ministerio de Justicia y regulado por el Real Decreto 142/1981, de 9 de enero. Ambos Reales Decretos especifican los diferentes trámites y documentos que se

14 Bien entendido que, por lógica, se trata de fundaciones pías que, previamente, han sido erigidas como tales por la autoridad eclesiástica competente: Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Jurídicos, 3 enero 1979, art. 1.4), y Disposición Transitoria 1).

deben aportar, afirmándose de nuevo en el Real Decreto 589/1984, que en el régimen de estas fundaciones quedará siempre a salvo su identidad religiosa, dentro del respeto a los principios constitucionales' (art. 2.º) y que 'las fundaciones de carácter benéfico o asistencial de la Iglesia Católica 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' (art. 3.º)¹⁵.

El Real Decreto sobre fundaciones religiosas de la Iglesia Católica de 1984 también establecía que, para la inscripción en el Registro de Entidades Religiosas, 'se presentará la escritura de constitución acompañada de la certificación a que se refiere el párrafo segundo del apartado c) del número 2 del artículo tercero del Real Decreto 142/1981, de 9 de enero, sobre organización y funcionamiento del Registro de Entidades Religiosas' (art. 1.º). Norma que especifica que para la inscripción, entre otros datos, se requiere que la entidad persiga *fines religiosos* cuyo cumplimiento, en el caso de 'las entidades asociativas religiosas constituidas como tales en el ordenamiento de las Iglesias y Confesiones', 'deberá acreditarse mediante la oportuna certificación del Órgano Superior en España de las respectivas Iglesias o Confesiones'¹⁶. La Conferencia Episcopal Española ha recordado los requisitos y documentos que deben presentar las fundaciones religiosas para su inscripción en el Registro de Entidades Religiosas, indicando que a la solicitud de inscripción debe acompañar también el certificado de los fines religiosos, que debe ser expedido por el Ordinario de la fundación. Toda la documentación es visada y tramitada por la Secretaría General de la Conferencia Episcopal Española¹⁷.

Hay que señalar que el requisito de los *fines religiosos* ha venido planteando una intensa problemática entre la Iglesia Católica y el Gobierno, ya que la Dirección General de Asuntos Religiosos interpretaba unilateralmente que fines religiosos eran estrictamente los de culto y los puramente religiosos, denegando por ello la inscripción en este Registro a las fundaciones canóni-

15 Real Decreto 589/1984, de 8 de febrero, sobre fundaciones religiosas de la Iglesia Católica (BOE n.º 75, de 28 marzo 1984).

16 Real Decreto 142/1981, de 9 de enero, sobre organización y funcionamiento del Registro de Entidades Religiosas, art. 3.2.c) (BOE n.º 27, de 31 enero 1981).

17 Comisión Permanente de la Conferencia Episcopal Española. 'Normas de procedimiento para la inscripción de asociaciones y fundaciones en el Registro de Entidades Religiosas, 11-13 de julio de 1984', in: BOCE 60 (1999) 39-40. Normas reafirmadas recientemente: 'La documentación requerida para la inscripción, expedida por la autoridad competente, ha de ser en todo caso, antes de su presentación al Registro, visada y tramitada por la Conferencia Episcopal Española': Comisión Permanente de la Conferencia Episcopal Española. 'Instrucción sobre la inscripción de asociaciones y fundaciones de la Iglesia Católica en el Registro de Entidades Religiosas del Ministerio de Justicia, 5 de febrero de 1999', in: BOCE 60 (1999) 36-37.

cas que tenían otros fines (v.gr., carácter benéfico, promoción de la cultura superior, difusión popular de la cultura cristiana, acción solidaria hacia los necesitados, realización de actividades educativas, culturales, benéficas o asistenciales, etc.) por no considerarlas religiosas¹⁸, a pesar de llevar el correspondiente certificado de la autoridad eclesiástica correspondiente.

La Conferencia Episcopal Española, muy recientemente, para intentar evitar los 'problemas y dificultades en relación con la exigencia del carácter religioso de algunos de sus fines' de las asociaciones y fundaciones de la Iglesia Católica para su inscripción en el Registro de Entidades religiosas, ha establecido 'unos criterios uniformes que faciliten y agilicen la inscripción' de estas entidades en el citado Registro del Ministerio de Justicia, señalando que 'se entiende que son fines religiosos —a estos efectos— los que tienen por objeto el cumplimiento de funciones propias de la Iglesia Católica, como son:

1.^a) El culto: su ejercicio e incremento, así como la construcción, conservación y mejora de los lugares sagrados donde se ejerce y de los instrumentos y bienes muebles a él destinados.

2.^a) La predicación y difusión de la doctrina católica.

3.^a) Las labores directa y específicamente apostólicas y evangelizadoras, incluidas las actividades y obras misioneras.

4.^a) La formación en «seminarios, centros de espiritualidad y de ciencias eclesiásticas» y la sustentación «alojamiento, alimentos, asistencia» de los ministros de culto y auxiliares de oficios eclesiásticos.

18 Por ejemplo, la Fundación «Las Edades del Hombre», que es una fundación canónica, se ha visto obligada a transformarse civilmente en «Fundación Cultural» para poder obtener determinados fondos o ayudas económicas (*BOO Osmá-Soria* 140 [1999] 22-27). Cf. sobre esta polémica: J. Camarasa Carrillo, 'La inscripción registral de las entidades religiosas: validez de una actividad administrativa de control', in: *Boletín de Información del Ministerio de Justicia* 46 (1992) 5779-95; J. Capseta Castellá, 'La función calificadoradora en el Registro de Entidades Religiosas a la luz de la doctrina del Tribunal Supremo', in: *Actas del VIII Congreso Internacional de Derecho Eclesiástico del Estado*, Granada 1998, 403-7; M.^a D. Cebría García, 'Las fundaciones de la Iglesia Católica', in: *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Extremadura* 16 (1998) 143-72; D. García Hervás - C. Garcimartín Montero, 'La interpretación del concepto «fines religiosos» en la práctica administrativa y judicial española', in: *Actas del VIII Congreso Internacional de Derecho Eclesiástico del Estado*, Granada 1998, 497-508; M. López Alarcón, *Las fundaciones eclesiásticas bajo el nuevo régimen de la Ley 30/1994, de Fundaciones e Incentivos Fiscales*, Murcia 1997; M. López Alarcón, 'La función calificadoradora en el Registro de Entidades Religiosas', in: *ADEF* 14 (1998) 433-62, y *Estudios Jurídicos en homenaje al Profesor Vidal Guitarte*, Castelló 1999, 503-20; A. López-Sidro López, 'La constitucionalidad de la calificación de los fines religiosos', in: *Actas del VIII Congreso Internacional de Derecho Eclesiástico del Estado*, Granada 1998, 595-600; M.^a del Mar Martín, *Las fundaciones religiosas en el Derecho español. Especial referencia al Derecho autonómico*, Almería 1995; M.^a J. Roca, 'Aproximación al concepto de fines religiosos', in: *Revista de Administración Pública* 192 (1993) 445-67; M.^a J. Roca, 'La interpretación del concepto «fines religiosos» y la discreción administrativa', in: *ADEF* 14 (1998) 463-500; J. M. Vázquez García-Peñuela, 'Fines y actividades de las entidades religiosas. Reflexiones a propósito de una sentencia del Tribunal Constitucional', in: *Actas del VIII Congreso Internacional de Derecho Eclesiástico del Estado*, Granada 1998, 857-63.

5.^a) La formación religiosa y moral de los fieles, por medio de catequesis, escuelas de Teología, institutos y centros de formación religiosa, y otros instrumentos aptos para obtener la formación integral de la persona según los principios de la Iglesia Católica.

6.^a) La enseñanza confesional, mediante la creación y dirección de centros docentes de cualquier grado y especialidad, conforme a los principios y valores propios de la doctrina de la Iglesia Católica, sin perjuicio de que, en el desarrollo de sus actividades, los centros docentes de la Iglesia hayan de acomodarse a la legislación general. Se especifica, en este caso, que los Centros educativos deben reunir una serie de características concretas confesionales que deben constar claramente en sus estatutos.

7.^a) La asistencia religiosa personal e institucionalizada a los fieles en sus diversas situaciones y circunstancias (hospitales, cárceles, centros de acogida y similares).

8.^a) La práctica de la caridad evangélica, tanto espiritual como temporal, en sus diversas formas y manifestaciones, incluidas las actividades benéfico-asistenciales institucionalizadas (como casas de asistencia, hospitales, asilos, orfanatos, centros de acogida) en servicio especialmente de los más necesitados (como pobres, huérfanos, ancianos, emigrantes, discapacitados físicos y mentales, marginados y análogos), siempre que los servicios señalados se ofrezcan sin contraprestaciones económicas obligatorias.

Se recuerdan, además, otras formalidades: que 'en los estatutos deberá establecerse, con nitidez y en lugar destacado, la finalidad religiosa de la entidad, de acuerdo con el espíritu evangélico y la doctrina de la Iglesia Católica, especialmente cuando se trate de la caridad o de la beneficencia en sus diversas manifestaciones, con declaración expresa de no perseguir fines lucrativos y políticos' (n. 3); que 'la autoridad eclesiástica competente, antes de otorgar el correspondiente certificado de los fines religiosos, se asegurará de que ... cumplan lo establecido' (n. 4) y que 'en el caso de que ... la Dirección General de Asuntos Religiosos tuviere todavía duda o dificultad sobre la naturaleza religiosa de dicha entidad, ... establecerá contacto con el Secretario General de la Conferencia Episcopal a fin de completar las posibles lagunas o resolver las dificultades' (n. 6) ¹⁹.

Registrada civilmente la fundación pía, y obtenida por consiguiente su personalidad jurídica civil, se rige por las normas canónicas incorporadas a sus estatutos y la legislación civil española. Por otra parte, el régimen fiscal

19 Comisión Permanente de la Conferencia Episcopal Española, *Instrucción sobre la inscripción de asociaciones y fundaciones*, 5 de febrero de 1999, n.ºs 2-3. Estos criterios han sido elaborados con la expresa conformidad del Ministerio de Justicia, según carta del 28 de enero de 1999 de la Sra. Ministra.

y tributario acordado para las fundaciones pías es el común al de las restantes entidades clasificadas como de 'beneficencia privada' o como 'entidades sin fin de lucro', tal como se afirma en el Acuerdo de 1979: las asociaciones y entidades religiosas 'que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social tendrán derecho a los beneficios fiscales que el ordenamiento jurídico-tributario del Estado Español prevé para las entidades benéficas privadas'²⁰. Una Orden del Ministerio de Economía y Hacienda, del 29 de julio de 1983²¹, concretaba que la aplicación de los citados beneficios estaba condicionada a que en las entidades que los invoquen concurren determinados requisitos y a que en su tramitación se cumplan unas formalidades precisas.

Normas que son recogidas en convenios firmados por la Iglesia Católica con algunas Comunidades Autónomas españolas en materia de servicios sociales: 'Las instituciones y entidades de la Iglesia Católica dedicadas a la gestión de los Servicios Sociales en Andalucía tendrán los mismos derechos y beneficios que la normativa en vigor reconozca a las entidades privadas sin ánimo de lucro de la iniciativa social'²². Y una normativa semejante se ha establecido para las restantes Iglesias y confesiones religiosas: 'Las asociaciones y entidades creadas y gestionadas por las Iglesias pertenecientes a la FEREDE y que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas y hospitalarias o de asistencia social, tendrán derecho a los beneficios fiscales que el ordenamiento jurídico-tributario del Estado prevea en

20 Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, 3 enero 1979, art. V; Real Decreto 589/1984, de 8 de febrero, sobre fundaciones religiosas de la Iglesia Católica, art. 3.º: 'Las fundaciones de carácter benéfico o asistencial de la Iglesia Católica 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'.

21 BOE, de 8 de agosto de 1983.

22 Obispos de Andalucía, 'Convenio de colaboración entre la Consejería de Asuntos Sociales de la Junta de Andalucía y los Obispos de las diócesis que comprenden el territorio de la Comunidad Autónoma Andaluza en materia de servicios sociales, 3 febrero 1994, estipulación cuarta', in: *BOA Sevilla* 135 (1994) 221-27; Obispos de Galicia, 'Convenio de cooperación entre la Consellería de Trabajo e Servicios Sociais y los Obispos de las diócesis que comprenden el territorio de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de servicios sociales, 26 marzo 1996', in: *BOA Santiago de Compostela* 129 (1990) 175-91; Obispos de Extremadura, 'Convenio de colaboración en materia de servicios sociales entre la Junta de Extremadura y los Obispos de las diócesis que comprenden el territorio de la Comunidad Autónoma de Extremadura, 22 mayo 1995', in: *BOO Plasencia* 137 (1995) 74-81; Obispos de la Provincia Eclesiástica de Madrid, 'Convenio de colaboración entre la Consejería de Sanidad y Servicios Sociales de Madrid y los Obispos de las diócesis que comprenden el territorio de la Comunidad Autónoma de Madrid en materia de servicios sociales, 8 abril 1997', in: *Boletín Oficial de las Diócesis de la Provincia Eclesiástica de Madrid* 113 (1997) 314-19; Cáritas Diocesana de Calahorra y La Calzada-Logroño, 'Convenio de colaboración entre el Gobierno de La Rioja y la Asociación Cáritas Diocesana para la realización de programas de servicios sociales durante 1996, 24 abril 1996', in: *BOO Calahorra y La Calzada-Logroño* 137 (1996) 155-59. Cf. M. E. Buqueras, 'Estado social de derecho y actividad de las confesiones en materia de beneficencia', in: *ADEF* 3 (1987) 309-22.

cada momento para las entidades sin fin de lucro y, en todo caso, a los que se concedan a las entidades benéficas privadas²³.

a) *Las fundaciones canónicas*

¿Cuál es el tratamiento que otorga la presente Ley de fundaciones a las fundaciones religiosas de la Iglesia Católica? La misma Ley de Fundaciones lo establece: '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 creadas o fomentadas por las mismas'²⁴. Es decir: quedan al margen de la regulación prevista para las restantes fundaciones, así como de su régimen económico, tributario y fiscal, y se regulan por la normativa específica prevista para las fundaciones religiosas, ya anteriormente expuesta. Se les respeta, en suma, su estatuto específico de entidad religiosa, en cuanto que la normativa promulgada no les afecta, pero parecía que quedaban excluidas de los beneficios tributarios y fiscales previstos en la Ley para las restantes fundaciones²⁵. Ello, en principio, podría presumir que si las fundaciones religiosas querían disfrutar de tales beneficios económicos hubieran tenido que transformarse, jurídicamente, en fundaciones civiles, esto es: perder civilmente su condición de religiosas y someterse a la regulación general estatal. En suma, únicamente se hacían indirectamente algunas referencias aisladas de algunos beneficios fiscales que se les hubieran podido aplicar²⁶.

Pero salvo estas posibles referencias indirectas, las fundaciones pías, como las restantes fundaciones religiosas no católicas, quedaban al margen de la Ley. Ello quería decir que las fundaciones pías, civilmente, conservaban su específico estatuto al margen de las restantes fundaciones civiles. Pero no podían disfrutar de los beneficios fiscales y tributarios previstos por la Ley para las fundaciones no religiosas. Situación paradójica que no deja-

23 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, art. 11.5. Igual para la Federación de Comunidades Israelitas de España y para la Comisión Islámica de España (BOE n.º 272, de 12 de noviembre de 1992). Cf. M.ª del Mar Martín García, 'Las fundaciones religiosas de las confesiones no católicas que han suscrito Acuerdos con el Estado', in: *Acuerdos del Estado Español con confesiones religiosas minoritarias*, Madrid 1996, 595-608.

24 Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones, Disposición Adicional Tercera: fundaciones de entidades religiosas.

25 Cf. art. 41 y Disposición Adicional Tercera.

26 Disposición Adicional Quinta, 2, y Disposición Adicional Novena, 4.

ha de suscitar perplejidades por varios motivos: por la discriminación injustificada que tal planteamiento conllevaba para las fundaciones religiosas en relación con las restantes; por la pérdida de su especificidad religiosa que se podía acarrear para tales fundaciones religiosas ya que, si querían disfrutar de los beneficios previstos para las restantes fundaciones, tenían que 'despojarse' civilmente de su condición religiosa; porque ello supondría, muy probablemente, un atentado contra la libertad religiosa, etc. Añadamos, además, que la exclusión de las fundaciones pías y de las restantes fundaciones religiosas no católicas de los beneficios económicos y fiscales previstos para las restantes fundaciones muy probablemente hubiera supuesto una violación de lo establecido en los Acuerdos Estado Español - Santa Sede de 1979 y en los Acuerdos con los judíos, musulmanes y protestantes de 1992. En efecto: en dichos Acuerdos se afirma, como ya hemos visto, que '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'²⁷. Y asimismo que 'las asociaciones y entidades religiosas no comprendidas entre las enumeradas en el artículo 4 de este Acuerdo y que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias de asistencia social tendrán derecho a los beneficios fiscales que el ordenamiento jurídico-tributario del Estado Español prevé para las entidades sin fin de lucro, y en todo caso los que se concedan a las entidades benéficas privadas'²⁸. Textos suficientemente claros y explícitos que nos evitan cualquier comentario.

Ante esta situación cabían las siguientes alternativas:

1) Mantener el texto de la Ley promulgada, sin ninguna especificación posterior para las fundaciones religiosas: ello hubiera supuesto, tal como hemos indicado anteriormente, que las fundaciones pías hubieran conservado su identidad específica religiosa y quedado bajo el control de la Iglesia Católica. Civilmente, sin embargo, no habrían tenido derecho a los beneficios económicos y fiscales previstos en la Ley de Fundaciones. Se hubieran dado en este caso las contradicciones ya indicadas con anterioridad y las fundaciones pías hubieran quedado claramente discriminadas en relación con las restantes.

2) Incorporar las fundaciones pías, y las restantes religiosas no católicas, al nuevo estatuto civil general de las fundaciones previsto en la Ley. Con ello, ciertamente, hubieran podido obtener los beneficios tributarios y

27 Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, 3 enero 1979, art. V.1.

28 *Ibid.*, art. V.

fiscales previstos en la Ley. Pero esta opción tenía muy serios inconvenientes: *a)* la estructura organizativa y administrativa prevista en la Ley de Fundaciones, y a la que deberían acomodarse las canónicas, supera en gran medida las posibilidades de gran parte de las actuales fundaciones pías por lo que bastantes de éstas no podrían acceder a la normativa civil; *b)* hubieran quedado sometidas al control estatal, principalmente a través del Protectorado; *c)* su propia identidad religiosa, garantizada por la legislación canónica, correría un serio peligro al quedar en la práctica fuera del control de la Iglesia, lo cual hubiera obligado a la Iglesia a establecer complejos mecanismos para la salvaguarda de su especificidad religiosa. Cabe pensar que, ante esta situación, la fundación pía hubiera tenido que optar por ser canónica y civil al mismo tiempo, dependiendo de dos ordenamientos jurídicos distintos: el de la Iglesia y el del Estado. Pero tal situación es desaconsejable, al menos en circunstancias ordinarias, ya que la fundación canónica, por sí misma, parece exigir que se acoja exclusivamente a una única legislación: 'puede dar lugar a contradicciones internas en la configuración y actividad ... al depender de dos estatutos que no podrán ser plenamente idénticos y al estar sujeta a dos autoridades competentes distintas. Todo ello repercute en su identidad propia y las expone a serios peligros'²⁹. Por otra parte, hay que recordar que la propia Conferencia Episcopal Española, por los motivos indicados, se ha opuesto a 'la fórmula de una asociación con doble estatuto y doble reconocimiento independiente (canónico y civil) el uno del otro'³⁰, lo que es perfectamente aplicable al caso de las fundaciones canónicas.

3) Mantener su actual estatuto civil específico de fundaciones religiosas y concederles los beneficios tributarios y fiscales previstos por la Ley para las restantes fundaciones. Esta solución parecía, *a priori*, la más correcta puesto que era la que en la práctica se había adoptado en el texto acordado con el Estado Español para la Iglesia Católica y las restantes Iglesias y confesiones religiosas al equipararlas a las entidades sin ánimo de lucro que buscan fines de interés general: de esta manera, por una parte, se respetaría la especificidad religiosa de las fundaciones pías y, por otra parte, se les concedería el tratamiento tributario y fiscal establecido para las restantes fundaciones. Las mismas razones de fondo que avalaban el tratamiento diferenciado de la Iglesia Católica y de las restantes confesiones religiosas en la Ley justificaban el de las fundaciones religiosas, añadiéndose a ello que no

29 Ll. Martínez Sistach, *Las asociaciones de fieles*, 3.^a ed., Barcelona 1994, 140-41; J. Traserra Funillera, 'Las fundaciones', *o. c.*, 89.

30 XLIV Asamblea Plenaria de la Conferencia Episcopal Española. 'Instrucción sobre asociaciones canónicas de ámbito nacional', 24 abril 1986, n.º 35, in: *BOCE* 10 (1996) 83.

parecía razonable semejante diferencia de trato tributario y fiscal entre los dos tipos de fundaciones. Con ello, en suma, se evitarían los inconvenientes que hemos indicado anteriormente.

b) *Las restantes entidades eclesíásticas*

Igual problemática se planteaba con las restantes entidades eclesíásticas (asociaciones). Ya hemos indicado anteriormente que el fin religioso no estaba comprendido entre los 'fines de interés general' enumerados por la Ley de Fundaciones a efectos de constituir una fundación (art. 2.1) o de que una asociación declarada de utilidad pública sea considerada como una entidad sin fin lucrativo (art. 42.1.a), siendo ello requisito indispensable para que pueda gozar de los incentivos fiscales previstos en la Ley para la participación privada en actividades de interés general.

El texto de la Ley sólo menciona explícitamente a las 'fundaciones de entidades religiosas' para señalar que la Ley no les afecta, y a la 'Iglesia Católica y restantes confesiones religiosas para aplicarles directamente los beneficios tributarios y fiscales previstos en la Ley. Es evidente que las restantes entidades eclesíásticas no son fundaciones. ¿Cabría entender que podían venir comprendidas bajo la expresión de 'la Iglesia Católica'? Parece que no. La doctrina eclesiasticista española suele distinguir los siguientes tipos de entidades católicas, a tenor de los Acuerdos entre la Santa Sede y el Estado Español de 1979 y de otras normas posteriores³¹: *a*) entidades de la organización oficial de la Iglesia Católica que son las que integran la estructura orgánica de la Iglesia Católica, tales como la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias, otras circunscripciones territoriales, etc.; *b*) los Institutos de Vida Consagrada; *c*) las asociaciones y otras entidades religiosas; *d*) las fundaciones. En consecuencia, parece que en el texto de la Ley de Fundaciones por 'Iglesia Católica' se entiende solamente las 'entidades de la organización oficial de la Iglesia Católica que son las que integran la estructura orgánica' de la misma. Ello quería decir que, salvo las entidades descritas anteriormente en el apartado *a*), las restantes, incluidos los Institutos de Vida Consagrada, conservarían el régimen económico y fiscal del que disfrutaban en la actualidad, pero se verían privadas de los incentivos fiscales previstos en la Ley para asociaciones de utilidad pública consideradas como entidades sin fines lucrativos.

31 Cf. M. López Alarcón, 'Entidades religiosas', in: *Derecho Eclesiástico del Estado Español*, 3.ª ed., Pamplona 1993, 265-324; J. M. Vázquez García-Peñuela, 'Posición jurídica de las confesiones religiosas y de sus entidades en el ordenamiento jurídico español', in: *Tratado de Derecho Eclesiástico*, Pamplona 1994, 543-630.

Era evidente que la cuestión no era baladí: pensemos, por ejemplo, que mientras 'las Universidades Públicas y los Colegios Mayores adscritos a las mismas, y los organismos públicos de investigación' gozarán del tratamiento tributario y fiscal previsto en la Ley, con los consiguientes incentivos fiscales para las personas físicas o jurídicas que les hagan donaciones o aportaciones, las entidades eclesíásticas que se dedican a la enseñanza e investigación no tenían este tratamiento privilegiado y quedaban en franca desventaja. O que, v.gr., mientras 'la Cruz Roja Española, el Real Patronato de Prevención y Atención a personas con minusvalía' gozan de estos privilegios fiscales, no sucedía así con Cáritas. La única solución que les quedaba a estas entidades, si querían gozar del tratamiento tributario y fiscal privilegiado contemplado en la Ley, era o constituirse ellas mismas en asociaciones civiles declaradas de utilidad pública (arts. 41-42), o crear entidades externas a ellas que reunieran estos requisitos. Se reproducía de esta manera la misma problemática que hemos descrito en las fundaciones religiosas.

4. TRATAMIENTO TRIBUTARIO Y FISCAL DE LAS ENTIDADES ECLESÍÁSTICAS

La misma Ley de Fundaciones preveía la necesidad de dictar 'las disposiciones necesarias para el desarrollo y ejecución' de la Ley, fijándose el Gobierno el plazo de un año para 'aprobar las normas reglamentarias precisas para su desarrollo', y autorizando al Ministro de Economía y Hacienda para dictar 'cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y aplicación del Título II' de la citada Ley³². A la espera de la promulgación del reglamento general que desarrollase la Ley en sus aspectos sustantivos, y dada la urgencia de poner en funcionamiento las medidas previstas en la Ley, un Real Decreto del 5 de mayo de 1995 reguló algunos aspectos puntuales y necesarios para el desarrollo de la Ley de Fundaciones³³. La importancia de este Real Decreto para la Iglesia Católica y sus entidades, así como para las restantes Iglesias y Confesiones religiosas, es fundamental porque les aplica el régimen económico-fiscal previsto en la Ley de Fundaciones y elimina las contradicciones y aspectos negativos que, como hemos indicado, tenía la citada Ley para las entidades religiosas.

El Real Decreto se divide en tres capítulos: el primero señala el procedimiento a seguir para el disfrute de los beneficios fiscales aplicables a las enti-

³² Disposición Final Quinta.

³³ Real Decreto 765/1995, de 5 de mayo, por el que se regulan determinadas cuestiones del régimen de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general (BOE n.º 123, de 24 de mayo de 1995).

dades sin fines lucrativos (arts. 1-4); el segundo, el procedimiento para la deducción de los gastos realizados en actividades de interés general (arts. 5-7); y el tercero describe las actividades y programas prioritarios de mecenazgo (art. 8). La aplicación a las entidades religiosas del régimen previsto en el Título II de la Ley de Fundaciones, y que describe los incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, se tiene en la Disposición Adicional Segunda del Real Decreto. El criterio seguido es el mismo que se empleó en la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda, de 29 de julio de 1983, sobre reconocimiento a las entidades eclesíásticas de los beneficios establecidos en el art. V del Acuerdo entre la Santa Sede y el Estado Español sobre Asuntos Económicos de 3 de enero de 1979: allí se establecía que dichos beneficios serían aplicables directamente a las entidades del art. IV del citado Acuerdo, mientras que las entidades descritas en el art. V debían cumplimentar un expediente específico de solicitud. Distinción que se efectuaba para que la Administración del Estado tuviera las suficientes cautelas y garantías de que el régimen fiscal privilegiado allí descrito se empleaba para los fines definidos por la Ley. Estas mismas cautelas justifican, acertadamente, el doble tratamiento establecido en esta materia por el Real Decreto.

a) *Las entidades del art. IV*

Son las siguientes: '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'³⁴. Estas entidades, así como 'las Iglesias pertenecientes a la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España, las Comunidades pertenecientes a la Federación de Comunidades Israelitas y la Comisión Islámica de España, así como sus Comunidades miembros, disfrutarán de todos los beneficios fiscales previstos en el Título II de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre'³⁵. Norma que, en líneas generales, ya estaba prevista en la citada Ley³⁶.

Los requisitos establecidos para gozar del tratamiento tributario y fiscal establecido en la Ley de Fundaciones son los siguientes:

1) Estas entidades deben perseguir 'los fines previstos en el artículo 42.1.a)' de la Ley de Fundaciones. Pero, dado que dichos fines no incluían el fin religioso, la misma norma añade que 'se entenderán en todo

³⁴ Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, 3 enero 1979, art. IV.1.

³⁵ Real Decreto 765/1995, de 5 de mayo: Disposición Adicional Segunda, 1.

³⁶ Ley 30/1994, de 24 de noviembre: Disposiciones Adicionales Quinta y Sexta.

caso comprendidos en estos fines, como de naturaleza análoga a los que se mencionan específicamente, los referidos en el artículo IV.1.c del Acuerdo citado'³⁷. Estos fines son: el culto, la sustentación del clero, el sagrado apostolado y el ejercicio de la caridad.

2) Estos beneficios económicos se aplicarán directamente por el sujeto pasivo al presentar sus declaraciones o autoliquidaciones, o bien por la Administración en los demás casos³⁸. Hay dos excepciones en esta norma: *a)* la exención del Impuesto sobre Sociedades prevista en el art. 48.2³⁹ de la Ley de Fundaciones y que se refiere a explotaciones económicas exentas en el citado Impuesto: se debe seguir la norma general prevista en el artículo 3 de este Real Decreto, si bien estas entidades 'no necesitarán aportar copia de su escritura de constitución y estatutos'⁴⁰; *b)* los beneficios fiscales en los Tributos Locales: estas entidades 'deberán cumplir lo previsto en el artículo 4 del presente Real Decreto, acreditando la titularidad de los bienes o explotaciones de que se trate y aportando certificación de la autoridad competente de que dichos bienes o explotaciones están afectos a los fines comprendidos en el artículo 42.1.a) de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, teniendo en cuenta la precisión contenida en el apartado 1 de esta disposición' (es decir: el culto, la sustentación del clero, el sagrado apostolado y el ejercicio de la caridad), y debiendo acreditar estas entidades su personalidad⁴¹.

El conjunto de estas disposiciones supone que la Iglesia Católica y las restantes Confesiones religiosas que tienen suscritos acuerdos de cooperación

37 Real Decreto 765/1995, de 5 de mayo: Disposición Adicional Segunda, 1.

38 *Ibid.*

39 Dice así: 'Los resultados obtenidos en el ejercicio de una explotación económica resultarán gravados, si bien el Ministerio de Economía y Hacienda podrá, a solicitud de la entidad interesada, extender la exención mencionada anteriormente a estos rendimientos siempre y cuando las explotaciones económicas en que se hayan obtenido coincidan con el objeto o finalidad específica de la entidad, en los términos que se desarrollen reglamentariamente. A estos efectos, se entenderá que las explotaciones económicas coinciden con el objeto o finalidad específica de la entidad cuando las actividades que en dichas explotaciones se realicen persigan el cumplimiento de los fines contemplados en el artículo 42.1), a), que no generen competencia desleal y sus destinatarios sean colectividades genéricas de personas'.

40 Real Decreto 765/1995, de 5 de mayo: Disposición Adicional Segunda, 4. El citado artículo 3 indica que la exención debe solicitarse al Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria antes de que finalice el ejercicio en que deba surtir efectos, e indica la documentación que se debe adjuntar (escrito de solicitud, memoria en la que se explique y justifique que las explotaciones para las que se solicita la exención coinciden con el objeto o fin de la entidad, etc.).

41 Real Decreto 765/1995, de 5 de mayo: Disposición Adicional Segunda, 5. El citado artículo 4 señala cómo se debe tramitar la exención del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (ante el Ayuntamiento competente por razón de la localización de los bienes inmuebles) y del Impuesto sobre Actividades Económicas (Ayuntamiento y Agencia Estatal de Administración Tributaria), así como la documentación que se debe adjuntar.

con el Estado Español son directamente consideradas como entidades sin fines de lucro que persiguen finalidades de interés general, incluyendo entre éstas el fin religioso, y aplicándoseles el régimen tributario y fiscal previsto para las fundaciones civiles y las entidades civiles sin fines de lucro. En realidad, esto supone básicamente una adaptación a las circunstancias actuales de algunos aspectos del sistema que hasta ahora disfrutaban para no quedar discriminadas en relación con las restantes entidades sin fines de lucro. El régimen de los restantes tributos y contribuciones (v.gr., Impuesto sobre el Valor Añadido, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, etc.) sigue como hasta ahora, si bien hay que tener en cuenta que en el actual Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la deducción de la cuota íntegra por donativos se reduce a dos conceptos:

1.º) El 20 % de las deducciones establecidas en la Ley 30/1994 de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general.

2.º) El 10 % de las cantidades donadas en metálico a las fundaciones legalmente reconocidas que rindan cuentas al órgano de protectorado correspondiente y a las asociaciones declaradas de utilidad pública ⁴².

El art. 56 de la citada Ley establece que el límite conjunto para esta deducción y la deducción por inversiones en bienes de interés cultural será el 10 % del conjunto de ingresos netos del contribuyente, minorado en las aportaciones a planes de pensión, mutualidades de previsión social y cantidades satisfechas por decisión judicial al cónyuge separado legalmente, la base liquidable del contribuyente. Por otra parte, el art. 64.1.b de la misma Ley permite el establecimiento de deducciones autonómicas, dentro de lo establecido en la Ley 14.1.1996 de Cesión de tributos a las Comunidades Autónomas. Algunas de ellas (Murcia, Castilla y León, Madrid) han establecido deducciones por donativos a fundaciones que se dedican a determinadas actividades.

b) *Entidades del art. V*

Son las asociaciones y entidades religiosas no comprendidas entre las enumeradas en el artículo IV de este Acuerdo y que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia

⁴² Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, art. 55.3.

social'⁴³. Estas entidades, así como sus homólogas de la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España, de la Federación de Comunidades Israelitas de España y de la Comisión Islámica de España, también pueden gozar del régimen económico fiscal previsto en el Título II de la Ley de Fundaciones⁴⁴, cumpliendo las siguientes condiciones:

1) *Acreditación de participaciones mayoritarias en sociedades mercantiles*. Cuando estas entidades religiosas tengan participaciones mayoritarias (es decir: posean más del 50 % del capital social o de los derechos de voto, computándose a estos efectos tanto las participaciones directas como las indirectas) en sociedades mercantiles y deseen disfrutar de los citados beneficios económicos fiscales, 'deberán acreditar ante el Ministerio de Economía y Hacienda su existencia, así como que la titularidad de las mismas coadyuva al mejor cumplimiento de los fines recogidos en el art. 42.1.a) de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, y no supone una vulneración de los principios fundamentales de actuación de las entidades mencionadas'⁴⁵. Los trámites establecidos para poder obtener estos beneficios son los previstos para las restantes entidades⁴⁶, con la única particularidad de que la solicitud se dirigirá directamente a la dependencia de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (y no al órgano del Protectorado o al Ministerio de Justicia e Interior) a través de la autoridad eclesiástica de que dependan las entidades obligadas a efectuar dicha acreditación. Las autoridades eclesiásticas competentes son: el Nuncio Apostólico en Madrid cuando se trate de la Santa Sede; el Presidente de la Conferencia Episcopal cuando se trate de la misma; el Obispo de la diócesis correspondiente al lugar donde se encuentre domiciliada la entidad; y el Superior o Superiora Provincial de quien dependan cuando se trate de Órdenes, Congregaciones e Institutos de Vida Consagrada de derecho pontificio⁴⁷.

2) *Acreditación ante la Administración Tributaria para el disfrute de los beneficios fiscales*. Estas entidades, para disfrutar de los beneficios fiscales establecidos en el Impuesto sobre Sociedades, deberán acreditar su con-

43 Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, 3 enero 1979, art. V.

44 Real Decreto 765/1995, de 5 de mayo: Disposición Adicional Segunda, 2.

45 *Ibid.*

46 *Ibid.*, art. 1, donde se detallan los distintos documentos y condiciones que se deber cumplir.

47 *Ibid.*, Disposición Adicional Segunda, 6. Es una adaptación, en líneas generales, del principio establecido en el CIC sobre la dependencia de las personas jurídicas eclesiásticas: v.gr., cánones 312 y 617-630. El Real Decreto, sin embargo, confiere mayores facultades al Obispo diocesano al determinar sin especificación de la entidad de la persona jurídica eclesiástica que, a estos efectos, es considerado como autoridad competente 'con carácter general, el Obispo de la Diócesis correspondiente al lugar donde se encuentra domiciliada la entidad'.

dición de tales ante la Administración Tributaria ⁴⁸ adjuntando la siguiente documentación: *a)* certificación literal de su inscripción en el Registro de Entidades Religiosas, y *b)* certificación de la autoridad eclesiástica de la que dependan, ya indicada anteriormente, sobre su naturaleza y fines, así como sobre que la entidad correspondiente le rinde cuentas ⁴⁹.

3) *Tributos Locales*. El art. 4 del Real Decreto describe los trámites que se deben seguir para que estas entidades disfruten de los beneficios fiscales referentes al Impuesto sobre Bienes Inmuebles y al Impuesto sobre Actividades Económicas. Las entidades eclesiásticas deberán cumplir con lo allí previsto 'acreditando la titularidad de los bienes o explotaciones de que se trate y aportando certificación de la autoridad competente de que dichos bienes o explotaciones estén afectos a los fines', debiendo adjuntar la documentación enumerada en el párrafo anterior ⁵⁰.

Conviene tener en cuenta, además, que el Real Decreto establecía que todas las entidades ya existentes con anterioridad a la entrada en vigor a la Ley de Fundaciones tenían un plazo de tres meses para acreditarse ante la Administración Tributaria para disfrutar de los beneficios fiscales; que este mismo plazo de tiempo se establecía para pedir la exención de explotaciones económicas en el Impuesto sobre Sociedades referente a 1994; y que se aplicaba retroactivamente al Impuesto sobre Bienes Inmuebles pagado desde el 1 de enero de 1994 fijándose un plazo de cuatro meses para solicitar la devolución de las cantidades pagadas por este Impuesto.

c) Beneficios fiscales y tributarios de las entidades eclesiásticas

La Ley de Fundaciones e Incentivos Fiscales a la participación privada en actividades de interés general y el Real Decreto promulgado para su aplicación asumen la división ya consagrada en los Acuerdos de 1979 entre las entidades de la Iglesia Católica enumeradas en el art. IV y las del art. V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos: a las enumeradas en el art. IV del Acuerdo, es decir 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, les

⁴⁸ *Ibid.*, art. 2.2 y 3.

⁴⁹ *Ibid.*, Disposición Adicional Segunda, 3. Para disfrutar asimismo de la exención sobre los resultados obtenidos en el ejercicio de una explotación económica se deben cumplir los trámites descritos en el art. 3 de este Real Decreto sobre las explotaciones económicas exentas en el Impuesto sobre Sociedades, si bien estas entidades eclesiásticas no necesitarán aportar copia de su escritura de constitución y estatutos sino la documentación descrita anteriormente (Disposición Adicional Segunda, 4).

⁵⁰ Disposición Adicional Segunda, 5.

son aplicables los supuestos de exención previstos en ese artículo y los demás beneficios fiscales previstos para las entidades sin fines de lucro y las entidades benéficas privadas, tal como se contienen en la Ley de Fundaciones y Mecenazgo y en las leyes reguladoras de determinados tributos. Y a las entidades enumeradas en el art. V, es decir a las asociaciones y entidades católicas no comprendidas en el artículo anterior y que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social, solamente les son aplicables los beneficios fiscales previstos por el ordenamiento tributario para las entidades benéficas privadas y las entidades sin fines de lucro. Ello hace que los beneficios fiscales aplicables a las entidades eclesiásticas se puedan resumir en los siguientes, teniendo en cuenta además su equiparación a las entidades sin fin de lucro⁵¹.

- Exención del Impuesto sobre Sociedades, con las limitaciones establecidas en los textos legales, a tenor de la Disposición Adicional 5.ª de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, en relación con los arts. 40 a 58 de dicha Ley⁵². Aplicable tanto a las entidades del art. IV del Acuerdo a las del art. V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos⁵³.

- Exención del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: aplicable sólo a las entidades del art. IV del Acuerdo cuando se trate de adquisición de bienes inmuebles con destino al culto, la sustentación del clero, el sagrado apostolado y el ejercicio de la caridad.

51 Conferencia Episcopal Española, 'Informe sobre la Ley de Fundaciones e Incentivos Fiscales a la participación privada en actividades de interés general y su aplicación a las entidades eclesiásticas, febrero 1995', 47-49; M. Blanco, 'La cooperación del Estado Español con las confesiones religiosas. Especial referencia a la cooperación económica', in: *IC* 76 (1998) 523-70; M. Blanco, 'Cooperación del Estado con las confesiones religiosas en materia económica', in: *Tratado de Derecho Eclesiástico*, Pamplona 1994, 631-736; J. Camarasa Carrillo, *Régimen tributario de entidades religiosas y de entidades sin fin de lucro*, Madrid 1998; M.ª Dolores Cebriá García, *La autofinanciación de la Iglesia Católica en España. Límites y posibilidades*, Salamanca 1999, 57-88; F. de L. Díaz de Monasterio-Guren - I. de Luis Villota, *Régimen fiscal de la Iglesia Católica*, Pamplona 1999; exponen la jurisprudencia reciente de diferentes tribunales (Tribunal Supremo, Audiencia Nacional, Tribunales Superiores de Justicia, Tribunal Económico-Administrativo Central, Tribunales Económico-Administrativos regionales...) sobre los diferentes impuestos en su aplicación a las entidades religiosas; M. A. Puchades Navarre, 'El régimen económico-fiscal', in: *Acuerdos del Estado Español con los judíos, musulmanes y protestantes*, Salamanca 1994, 231-48; J. Rossell, 'La tributación de las confesiones religiosas en el ámbito autonómico y local', in: *ADEE* 14 (1998) 257-322.

52 Cf., además, la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, Disposición Transitoria decimotercera (*BOE* n.º 310, de 28 de diciembre de 1995).

53 M. M.ª Casal Bravo, *Las entidades eclesiásticas, sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades*, Madrid 1985; V. González Ortiz, 'La Iglesia Católica en el Impuesto sobre Sociedades', in: *Estudios Jurídicos en homenaje al Profesor Vidal Guitarte*, Castelló 1999, 411-16; M. Mier Menes, 'El Impuesto de Sociedades: su aplicación a la Iglesia Católica', in: *El Derecho Patrimonial Canónico en España*, Salamanca 1995, 349-81; P. I. Rodríguez, 'La exención del impuesto sobre sociedades en favor de las confesiones religiosas', in: *ADEE* 10 (1994) 203-57.

Exención, igualmente, del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados en las declaraciones de Obra Nueva de los edificios destinados al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado o al ejercicio de la caridad realizadas por las entidades del art. IV, y en las declaraciones de obra nueva de los edificios destinados a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas, hospitalarias y de asistencia social tanto de las entidades del art. IV como de las del art. V⁵⁴.

- Exención del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones con motivo de la adquisición por donación, herencia o legado a favor de los fines del art. IV.1.C del Acuerdo (bienes destinados al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado y al ejercicio de la caridad), o los fines señalados en el art. 42.1 de la Ley 30/1994 cuando coincidan con la finalidad específica u objeto social de la entidad religiosa a tenor del art. 48.1 de la citada Ley y de la Disposición Adicional 2.^a, n.º 1, de su Reglamento. Exención aplicable a las entidades del art. IV y del art. V del Acuerdo⁵⁵.

- Exención del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando se trate de las adquisiciones, construcciones y rehabilitaciones de bienes inmuebles con destino al culto, sustentación del clero, sagrado apostolado y ejercicio de la caridad, y no sujeción al Impuesto cuando se trate de objetos destinados al culto⁵⁶.

- Exención del Impuesto sobre los Bienes Inmuebles: en el caso de las entidades del art. IV del Acuerdo, sus inmuebles destinados al culto, a casa de religiosos o clérigos y a la formación de los mismos, y a curia dio-

54 Orden Ministerial de Economía y Hacienda, de 29 de julio de 1983; Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, sobre el texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, art. 45.1.B.1 (BOE n.º 251, de 20 de octubre de 1993). Los trámites que se tienen que realizar para tramitar la exención vienen señalados en el art. 90 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, sobre el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (BOE n.º 14, de 22 de junio de 1995).

55 Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Disposición Final Cuarta (BOE, 19 de diciembre de 1987).

56 Orden de 29 de febrero de 1988 del Ministerio de Economía y Hacienda. Cf. L. Álvarez Prieto, 'La aplicación del IVA a las entidades benéfico-asistenciales, sin fin de lucro, de carácter eclesiástico', in: *ADEE* 4 (1988) 315-36; R. Flores Mendoza, 'El Impuesto al Valor Añadido y sus consecuencias económicas en el marco del Acuerdo para Asuntos Económicos suscrito por el Estado Español y la Santa Sede', in: *Ars Iuris* 19 (1998) 73-89; P. Isidro, 'Las confesiones religiosas ante la repercusión del IVA', in: *ADEE* 12 (1996) 203-36; M. Mier Menes, 'La aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) a las entidades eclesiásticas', in: *REDC* 44 (1987) 551-63; M. A. Puchades Navarro, 'Aspectos económicos de los beneficios fiscales de la Iglesia Católica en el caso del IVA', in: *REDC* 46 (1989) 203-33; L. Ruano Espino, *La aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido a los entes eclesiásticos*, Salamanca 1998; A. Torres Gutiérrez, 'Aplicación del IVA a la Iglesia Católica: estudio del art. III del Acuerdo sobre Asuntos Económicos de 3 de enero de 1979, entre el Estado Español y la Santa Sede', in: *Estudios Jurídicos en homenaje al Profesor Vidal Guitarte*, Castelló 1999, 875-82.

cesana y oficinas parroquiales. Y en relación con todas las entidades, tanto las anteriores como las del art. V, cuando sus inmuebles estén destinados, primordialmente, a explotaciones económicas directamente relacionadas con su objeto social o finalidad específica o no cedidos mediante contraprestación, a tenor del art. 58.1 de la Ley 30/1994 ⁵⁷.

- Exención del Impuesto sobre Actividades Económicas de las explotaciones económicas de las entidades eclesiásticas de los arts. IV y V destinadas a actividades directamente relacionadas con su objeto social o finalidad específica, a tenor del art. 58.2 de la Ley 30/1994.

- Exención del Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana para las entidades religiosas que lleven a cabo actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas, hospitalarias o de asistencia social. Aplicable a las entidades de los arts. IV y V ⁵⁸.

- Exención del Impuesto Municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras en los edificios destinados al culto o a servicios pastorales, a tenor de una Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 1 de febrero de 1999, recurso número 1.784/96.

- En las Islas Canarias, exención del Impuesto General Indirecto Canario cuando los bienes adquiridos se destinen al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado o al ejercicio de la caridad, y no sujeción al mismo de las entregas o importaciones de objetos destinados al culto. Aplicable a las entidades del art. IV ⁵⁹.

- Deducciones fiscales del 20 y del 10 % para las personas físicas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y del 10 % para las personas jurídicas en el Impuesto sobre Sociedades, por donaciones efectuadas a favor de las entidades de los arts. IV y V y para sus fines específicos ⁶⁰.

57 Véase un ejemplo en *BOA Burgos* 143 (1999) 596-99. Cf. I. Martín Diéguez, 'El régimen tributario de los bienes inmuebles de las confesiones religiosas en el Derecho español', in: *Il Diritto ecclesiastico* 107 (1996/1) 770-803; M. J. Ciáuriz, 'Las entidades religiosas ante el impuesto de bienes inmuebles (Análisis de un caso práctico)', in: *Escritos en honor de Javier Hervada*, Pamplona 1999, 1089-98.

58 J. J. Pérez Calvo, 'Determinación de la existencia de exención del impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos en los supuestos de donaciones de inmuebles a la Iglesia dedicados al culto', in: *IC* 68 (1994) 671-84.

59 Orden del Ministerio de Economía y Hacienda del 14 de noviembre de 1996 (*BOE* n.º 279 y 280, del 19 y 20 de noviembre de 1996).

60 Arts. 59, 61, 63 y 65 de la Ley 30/1994. Cf., además, el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, sobre el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, art. 66.2 (*BOE* n.º 34, del 9 de febrero de 1999), y la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda del 30 de julio de 1999, por la que se aprueba el modelo de declaración informativa de donaciones que den derecho a deducción en el IRPF (*BOE* n.º 186, de 5 de agosto de 1999).

Las fundaciones canónicas de la Iglesia Católica que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social están equiparadas en el art. V del Acuerdo de 1979 sobre Asuntos Económicos, y en la legislación posterior, a las entidades civiles sin ánimo de lucro o declaradas benéficas, y, por tanto, su régimen fiscal es el mismo que el de estas entidades civiles cumplidas una serie de condiciones. Tal como hemos indicado anteriormente están exentas del Impuesto sobre Sociedades (parcialmente), del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, del Impuesto sobre Actividades Económicas, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, del Impuesto sobre el Valor Añadido (parcialmente) y del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Asimismo, las donaciones efectuadas a las mismas por personas físicas o personas jurídicas gozan de deducciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades⁶¹.

5. CONCLUSIONES

La reciente legislación civil española sobre Fundaciones e Incentivos Fiscales a la participación privada en actividades de interés general afecta directamente a las fundaciones pías canónicas y a las restantes entidades eclesíásticas, al aplicarles a éstas los mismos beneficios tributarios y fiscales que están previstos para las entidades civiles sin fines lucrativos (fundaciones y asociaciones declaradas de utilidad pública). La Ley sobre Fundaciones, de 30 de noviembre de 1994, formalmente respetaba la especificidad propia de las entidades religiosas: pero, en la práctica, suponía una discriminación irracional e injusta de las mismas al no incluir el fin religioso entre los de interés general de la sociedad ni aplicarles a éstas los beneficios previstos para las entidades sin fines lucrativos. Ello suponía que, como hemos indicado, si querían disfrutar de los citados beneficios debían despojarse civilmente de su condición de tales y adquirir la de meramente civiles, con los inconvenientes de todo tipo que ello conllevaba.

El Real Decreto de 5 de mayo de 1995 ha corregido estas deficiencias: ha incluido los fines religiosos entre los fines de interés general para la socie-

61 Cf. R. Beneyto Berenguer, *Fundaciones sociales de la Iglesia Católica. Conflicto Iglesia-Estado*, Valencia 1996, 290-328; Confederación Española de Fundaciones, *Código de Fundaciones. Normativa estatal, autonómica y fiscal concordada*, Madrid 1996; A. Martínez Lafuente, *Fundaciones y Mece-nazgo*, o. c., 93-231.

dad y aplica el régimen tributario y fiscal, así como los beneficios económicos previstos, a las entidades religiosas. Se les respeta, además, su especificidad e identidad religiosa y, por tanto, no se les exigen los mismos requisitos constitutivos que a las entidades civiles: es decir, las entidades religiosas, asociaciones y fundaciones, no tienen que realizar ningún otro trámite de los que hasta ahora venían cumplimentando para obtener la personalidad jurídica civil a través de su específica condición canónica. Por contra, es necesario que, como las restantes civiles, cumplan una serie de trámites administrativos para solicitar estos beneficios fiscales y económicos. Trámites que, en definitiva, se exigen como garantía de que las entidades beneficiadas se dedican a sus fines específicos y de que no encubran otras actividades, que son más sencillos que los establecidos para otras entidades, y que se enmarcan en el desarrollo que se viene haciendo del Acuerdo sobre Asuntos Económicos de 3 de enero de 1979. Así, por ejemplo, el reciente Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, al aplicar las exenciones previstas en el mismo para las entidades religiosas, también distingue entre las entidades del art. IV y las del art. V del citado Acuerdo: en el primer caso, 'la exención se aplicará directamente al presentar la autoliquidación correspondiente', acompañando la documentación necesaria para que la exención pueda ser comprobada por la oficina gestora competente. En el segundo caso, entidades del art. V, 'la concesión de la exención requerirá su previo reconocimiento por acuerdo de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, previo expediente tramitado al efecto a instancia del sujeto pasivo obligado al pago del impuesto'. En este caso, además, la entidad solicitante debe acreditar:

- a) Su naturaleza y fines, mediante certificación expedida por la autoridad eclesiástica o religiosa competente.
- b) La inscripción en el Registro a que se refiere el artículo 5 de la Ley Orgánica 7/1980, de 5 de julio, mediante certificación literal del mismo.
- c) El destino, mediante cualquier medio de prueba, de los bienes y derechos adquiridos a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas, hospitalarias y de asistencia social⁶².

La legislación estatal sobre esta materia es positiva y se encuadra en el contexto genérico de considerar el fin religioso como un componente más

62 La autoridad competente, para las entidades católicas, es 'el Obispo de la diócesis correspondiente al *lugar donde se encuentre domiciliada la entidad*': no tiene, por tanto, que coincidir necesariamente con el Ordinario propio. El Registro es el de las entidades religiosas existente en el Ministerio de Justicia.

del bien común de la sociedad, de que la actividad religiosa no tiene ánimo de lucro y, en suma, de favorecer el ejercicio de la libertad religiosa. La aplicación de esta normativa exige a los administradores de las entidades eclesíásticas el cumplimiento de los trámites burocráticos allí previstos: sería de desear que, para facilitar, unificar y simplificar esta actuación administrativa la Conferencia Episcopal Española y las diócesis preparasen un directorio o guía donde se recopilasen estas normas y criterios generales, se describiesen los trámites a seguir en cada caso, y se incluyesen modelos de los distintos formularios que se deben cumplimentar. Es necesario, igualmente, informar adecuadamente a los fieles de estos cauces de cooperación económica con las entidades eclesíásticas que, en el caso de donativos de personas físicas o jurídicas, vienen incentivados por el propio Estado Español a semejanza de lo que ocurre en otros países. Como contrapartida, y además de lo anterior, esto va a exigir a la Iglesia Católica una actualización de sus normas y criterios sobre las entidades eclesíásticas, sean asociaciones o fundaciones, y un control más exhaustivo de su actividad y economía: pensemos, por ejemplo, que la legislación estatal española analizada remite al 'Obispo de la diócesis correspondiente al lugar donde se encuentre domiciliada la entidad' la responsabilidad de certificar sobre la naturaleza y fines de la entidad correspondiente, así como sobre el hecho de que ésta le rinde cuentas, para poder gozar de los beneficios económicos y fiscales previstos. Certificación que se extiende a todo tipo de entidades, que es concorde con lo establecido en la legislación canónica para las personas jurídicas públicas, y que, paradójicamente, viene a reforzar las facultades canónicas de las autoridades eclesíásticas sobre las personas jurídicas privadas. También puede ser una buena ocasión para que las diócesis españolas actualicen adecuadamente toda la materia concerniente a las fundaciones pías: desarrollando las normas del Código de Derecho Canónico e incorporando nuevas fórmulas de forma que las fundaciones pías puedan seguir cumpliendo adecuadamente su función eclesial y social. Es necesario, en suma, explicar convenientemente su naturaleza a la comunidad eclesial, establecer el marco canónico correcto, proceder con sentido práctico y realista, etc. Las escasas, y confusas, normas dadas hasta ahora por los obispos españoles sobre las fundaciones pías son claramente insuficientes: la aplicación de estas normas estatales es un buen momento para ello.

Federico R. Aznar Gil

Universidad Pontificia de Salamanca