

FINANCIACIÓN DE LA IGLESIA

1. INTRODUCCIÓN

En las últimas décadas se ha ido observando una mayor responsabilidad y, consecuentemente, una mayor solvencia en la administración global de los recursos económicos de la Iglesia, destinados a cubrir las necesidades propias de la institución, el sostenimiento y seguridad social de sus ministros, y los bienes destinados a los pobres. Pero queda por resolver el importante problema de las formas de recaudar los medios financieros para llegar a cubrir todas estas necesidades, que aumentan con la ampliación de la función social de la Iglesia.

Esta mejora va unida a la renovación del sistema económico que ha introducido la Iglesia, que, aunque se observa alguna dificultad para abandonar los viejos métodos de financiación, va entrando en una administración más ágil, con mayores exigencias de imaginación y transparencia. Esto presenta, como apremio, la grave exigencia de crear nuevas estructuras administrativas, y renovadas formas de adquirir medios para atender a todas sus necesidades.

En este trabajo, ya que en cada país se adoptan distintas formas imposibles de concretar en un artículo, nos ceñiremos a la experiencia española en la que vivimos. Además la Iglesia española ha tenido y tiene unas características propias, y una problemática que todavía no ha superado, tanto porque el Estado no ha dado los pasos previstos en el Acuerdo sobre Asuntos Económico, como porque estimo que en algunas diócesis no han estructurado los órganos adecuados para la recaudación y distribución de los medios, con el traspaso de responsabilidades a los laicos.

En un principio reflexionaremos sobre el cambio histórico que ha sufrido esta materia para ver la problemática desde la que se ha partido en la renovación, y la urgencia del cambio. Se requería una nueva concepción de la economía en la Iglesia, que oportuno trajo el Código de 1983, por lo que expondremos el nuevo sistema económico a que se va adaptando la organización eclesial. En el momento del cambio, se presentó otro pro-

blema: que parte considerable de los medios que va a disponer la Iglesia española tiene su origen en ayudas del Estado, y que no hay entre los políticos ideas claras sobre la justificación de las asignaciones tributarias. Intentaremos no sólo mostrar la razón de no romper bruscamente con estas ayudas, sino fundamentarlas en razones jurídicas. Por último, nuestro trabajo tiene la preocupación de exponer las fuentes de financiación que tiene la Iglesia española.

2. SISTEMAS HISTÓRICOS

La financiación de la Iglesia está en el fondo de la marcha de la comunidad eclesial. Es la parte que menos se advierte, por el fin espiritual que tiene la Institución, pero condiciona su crecimiento. Cuando la Iglesia llegó a un desarrollo parangonable a la de los Estados en Occidente, aceptó el sistema económico que regía en la sociedad, y fue acomodando a él su organización externa. Por lo que como dice Albiñana: «la historia de la financiación de la Iglesia viene a ser reflejo de la Historia de cualquier Hacienda Pública. Además, en la lección de la Historia siempre hemos de encontrar la explicación de la conciencia social de nuestros días, cuando no de la falta de alternativa a la hora de resolver un problema de raíz sociológica. Por ello es oportuno una breve reseña de la evolución histórica de cualquier Hacienda Pública moderna»¹.

A) *Las formas históricas*

Primeramente la Iglesia aceptó el sistema económico benefical, luego el de dotación por parte del Estado y ahora caminamos hacia una colaboración con la sociedad. El paso de un sistema a otro ha obligado a profundas transformaciones en la organización eclesiástica. Comprender los estadios por los que ha pasado la organización financiera de la Iglesia, es de sumo interés, no sólo como un estudio histórico, sino, sobre todo, como método para enfrentarse con la reforma, que estos tiempos exigen llevar cabo. Las doctrinas financieras del siglo pasado abrieron vías al Estado para organizarse con bases económicas e iniciar la investigación sobre las nuevas leyes, en orden a dirigir y aplicar técnicamente el funcionamiento de la vida social. La Iglesia poderosa económicamente otrora, se vio privada de los medios

¹ Carlos Albiñana García-Quintana, «Configuración al presente y de futuro del sistema de dotación de la Iglesia», en *La asignación tributaria para fines religiosos*, 1989, Madrid, p. 44.

económicos, y se acostumbró a que el Estado realizara la función de prestador de la financiación, con el problema de dependencia que esto suponía. Justificado en su inicio por la desarmotización y el principio de confesionalidad. La primera causa pasado tanto tiempo parece que todos quieren arrinconar; y la segunda, el cambio político la ha dejado sin base jurídica, al establecer como valores fundamentales de la sociedad la libertad y el pluralismo.

Unas notas históricas servirán para reflexionar sobre los sistemas económicos que ha tenido la Iglesia, que condicionaron su organización, y advertir hacia dónde se orienta en la sociedad democrática, donde la economía es el entramado del orden social. Históricamente ha pasado por tres tipos de organización económica.

El primero, que se puede calificar de ambiguo, dejando a un lado la economía primitiva, porque no aparece bien definida y con formas precisas, cuando adquiere interés social e histórico es en el sistema de economía feudal. A este sistema la Iglesia se adaptó perfectamente, y se puede decir que los órganos de la estructura eclesiástica respondieron a los diversos niveles económicos de aquel modelo. Así se creó el sistema benefical. En este marco se organizó doctrinal y jurídicamente, y la fuerza que adquirió, hizo que tardase en romper con él. Las fuentes principales de ingresos fueron: un gran patrimonio y una recaudación de diezmos bien organizada, según niveles de poder. El sistema era objeto de crítica, pues ni se cumplían los principios que debían regirlo, ni los fines de la Iglesia, y muchos no eclesiásticos se apropiaban, por varias vías de percepción, de considerable parte de los beneficios². Se estructuró una Iglesia organizada económicamente, y con ingresos mayores de lo que requería para cumplir sus fines, y aun con desviación de parte de los mismos.

El segundo período que sirvió de intermedio, se puede calificar como sistema de dotación por parte del Estado. Ha supuesto un bache, que comienza en la época liberal y se extiende hasta las orientaciones del Concilio Vaticano II³. Las ideas liberales trajeron la preocupación por el orden económico, y los nuevos planteamiento exigían, como imprescindible, la ruptura violenta con el sistema anterior. El volumen económico de que disponía la Iglesia, fue el primer objetivo de los políticos para desmontar su financiación, y basándose en los medios que esto les proporcionaría montar la organización económica de los Estados. La Iglesia estimó que se trataba de una situación coyuntural y permaneció estática, pero la desamortización

2 José Ramón González Armendia, *El impuesto religioso*, 1990, Bilbao, pp. 267.

3 Cf. Decreto *Presbyterorum Ordinis* nn. 20-21, en *Concilio Vaticano II, Constituciones, Declaraciones, Decretos*, 1966, Madrid, BAC, pp. 448-50.

y la supresión de los diezmos, exigencia de la nueva modos económicos, se consolidó. El hecho fue irreversible, se arruinó todo el armazón que sostenía la economía eclesial. Se siguió en la Iglesia una inestabilidad económica, pero no se propuso una reforma, sino que permaneció anclada en el sistema benefical, como se advierte en el Codex de 1917, pero sin base real.

La solución fue la aceptación del principio de confesionalidad por el que el Estado asumía subvencionar los gastos de subsistencia de la Iglesia, mientras ésta comprometía su independencia. Ha sido un principio que ha durado siglo y medio, con breves excepciones, y ha obrado con eficacia. Con esta actitud se prolongó teóricamente el sistema benefical, mientras en realidad se vivía en un sistema de dotación y dependencia. Este tiempo ha evolucionado, desde la pretensión por el Estado, en un principio, de un cuasifuncionariado para el clero, a la creación de una compensación, como si fueran intereses de las antiguas desamortizaciones, y atribuir a la Iglesia la realización de alguna función social a favor de la nación. De aquí la causa por la que la Iglesia se acomodó a una cierta dependencia de los presupuestos del Estado, a pesar de los constantes vaivenes de las ideologías políticas imperantes, y a abandonar la búsqueda de nuevos sistemas de financiación, más propios con su naturaleza y que respondieran al giro que esta materia iba tomando en Europa.

La tercera fase, que se inaugura con las constituciones democráticas, debe dirigirse a una colaboración con independencia. Todavía se necesita dar pasos, para alcanzar un alto grado de colaboración, y dejar atrás la tradición. Falta, para conseguir este objetivo, algo muy importante: el que la Iglesia lleve a cabo una buena estructuración económica con una organización financiera que responda a su naturaleza. Lo cual es independiente de dónde procedan sus ingresos; de medios propios o de asignación estatal, si ésta es para promover el derecho fundamental de libertad religiosa. Si no se consigue una buena organización financiera es difícil llegar a un sistema de cooperación económica en la sociedad democrática.

B) *Crisis y sistema de dotación*

La crisis económica que ha sufrido la Iglesia ha estado unida con la evolución que han tenido los Estados, desde el momento que se introdujo, como estructura esencial de los mismos, la economía. Se comenzó eliminando la organización financiera de que disponía la Iglesia, y aprovechando la idea de los diezmos que cobraba, se crearon los impuestos, adoptando un sistema normalizado de ingresos para el Estado, que antes no tenía. Los tradicionales ingresos de la Iglesia desaparecieron y el Estado se creyó en la

obligación de subvencionarla de algún modo, con las dependencias a que quiso someterla. Esto ha marcado una economía de la Iglesia, en la que gran parte de los ingresos eran de donación estatal.

a) *El problema económico de la Iglesia en España*

España ha seguido el modelo francés. Y, si en Francia, el golpe desamortizador y su vía de solución se dio en un momento revolucionario, por lo que la Iglesia no supo reaccionar y aceptó la fuerte y hábil política de Napoleón, quedando zanjado el problema para el siglo XIX, en España los bandazos políticos que se dieron en este tiempo hicieron que se planteara el tema deficientemente.

Aunque se pueden adelantar decisiones del mismo Napoleón, de las Cortes de Cádiz y otras actuaciones, por la política absolutista de Fernando VII, todo quedó en una situación de pendencia hasta la regencia de María Cristina, que es cuando se hace el programa desamortizador. Mendizabal, como pone patente en su Memoria al Parlamento al plantear su plan, tiene muy claro el modelo francés⁴. Propone la supresión de los diezmos y la desamortización del patrimonio de la Iglesia, pero al mismo tiempo enuncia que el Estado asume los gastos del culto. En la elección de medios establece: que se creen Juntas por Partidos Judiciales, que se encarguen de arbitrar los modos de recaudar del pueblo los gastos del culto y del clero parroquial. Y que las Diputaciones establezcan arbitrios para cubrir los gastos diocesanos del prelado, cabildo, etc. En el plano nacional, que se apruebe un presupuesto para gastos generales e imprevisto. Se calcaba en el francés, con tendencia a revertir en los usuarios, mediante arbitrios cobrados y controlados por órganos estatales.

Este programa estaba ya elaborado, previamente, a la Constitución de 1837, que unos meses antes se había promulgado. Donde por una confesionalidad sociológica, se reconocía la obligación de «mantener el culto y los ministros de la religión católica que profesan los españoles» (art. 11). Asimismo, la Ley desamortizadora indicaba los medios para cubrir estos gastos: los rendimientos con administración estatal, el patrimonio nacionalizado, y los tributos que se anuncian, con el nombre de «contribución del culto», abonados por todos los contribuyentes como consecuencia del reconocimiento de la Constitución. Aunque, por problemas de organización, este impuesto quedó reducido a prorrogar el diezmo o medio diezmo hasta 1841. Cuando se establecen iguales

⁴ José Ramón González Armendia, *Sistemas históricos de dotación del Estado Español a la Iglesia Española (siglos XIX-XX)*, 1990, Salamanca, pp. 37-41.

recursos en la Ley de 1841, se insiste en la contribución del culto, con repercusión en los contribuyentes en general. En este tiempo se rompió la financiación de la Iglesia, y se intentó la solución dada en Francia, hacer al ministro del culto una especie de funcionario con sueldo, pero no se consolidó por no haber una Hacienda que científicamente lo asumiera y, por tanto, sólo se dieron soluciones empíricas que la inseguridad política hizo que no enraizadasen. Además se resolvió unilateralmente, sin acuerdo con la Iglesia, lo que causó insatisfacción que, unido a la inestabilidad Política, no pasaron de ser soluciones provisionales.

El segundo período fue el de la política moderada de la Constitución de 1845, que siguiendo los principios precedentes se declaró confesional y reconoció la obligación estatal de dotar al culto, y la voluntad de dar a este problema una solución pactada. En el Concordato de 1851 se propusieron vías de solución al problema que luego no se concretaron por falta de voluntad política, pero que podían haber dado líneas eficaces de desarrollo. La Santa Sede partió de estas premisas: el reconocimiento del derecho de la Iglesia a adquirir, poseer y administrar toda clase de bienes; devolución de los bienes eclesiales no enajenados; establecimiento de una dotación congrua, independiente y estable para el clero, y que sus miembros no fueran estimados funcionarios del Estado. Se atendieron estos objetivos, concretándose la financiación de la Iglesia en un sistema mixto: por una parte, con ingresos propios de la Iglesia; por otra, con una fuente complementaria estatal consistente en una imposición sobre las propiedades rústicas y urbanas y riqueza pecuaria en la cuota necesaria para completar la dotación, una vez tomados en cuenta y valorados los rendimientos obtenidos de los recursos de la Iglesia. Impuesto que correspondía recaudar al propio clero, previo concierto con las provincias y pueblos. Recurriendo para su cobro forzoso, en caso necesario, a las autoridades públicas en vía de apremio reconocido en el fuero civil. Procedimiento recaudatorio que el Decreto de 1855 encomendó a las tesorarías provinciales de Hacienda, porque resultaba odioso hacerlo al clero. Esta fuente complementaria estatal tenía las características propias de un impuesto religioso, sobre ciertos objetos imponibles. Además, llegaba a suponer ingresos mayores que los demás capítulos propiamente eclesiales.

Bien podría haber girado hacia un sistema de impuesto eclesiástico análogo al de hoy en Alemania, pero tomó otra orientación por los avatares políticos de nuestra sociedad. Puede considerarse como antecedente, con las deficiencias que lógicamente tiene de concepción y fundamento del sistema que se anuncia el Acuerdo de 1979.

El cambio político, a los pocos años, puso en crisis los acuerdos alcanzados y se volvió a la desamortización en 1855, que aunque fue de carácter civil, afectó a los bienes eclesiásticos, desvirtuando lo concordado. Pasado

este golpe se firmó el Acuerdo de 1859, cuyo «Convenio Adicional» proponía mecanismos de financiación de la Iglesia que esencialmente han durado hasta la Constitución de 1978. Este convenio adicional generalizó algo que el Concordato había establecido sólo para los bienes que eran de difícil devolución: poder permutar los bienes de la Iglesia por «Inscripciones Intransferibles de la Deuda Pública del Estado al 3 %». Se podían cambiar por «Inscripciones Intransferibles» todos los bienes que la Iglesia designara, a lo que se podía añadir la valoración de aquella parte, que los clérigos cobraban del impuesto religioso establecido en el Concordato. Operación que sólo en parte se llevó a cabo, por lo que en los presupuestos había una doble partida: una de las láminas y otra de simple asiento de la dotación. De este modo, dejando el camino que se podía haber abierto para una autofinanciación de la Iglesia con un impuesto religioso, se optó por pagar mediante dos partidas: de Deuda Pública y de consignación, revirtiendo así esta financiación íntegramente al Estado.

Este sistema ha durado hasta nuestros días, aunque ha habido momentos en los que ideológicamente se ha propuesto el principio de laicidad y la exoneración del Estado de estos gastos. Uno de ellos el proyecto de la I República que, aunque no llegó a tener vigencia, marcó una línea a seguir. Se estableció un Estado laico, con separación, lo que en las relaciones económicas incluía la prohibición a los poderes públicos de subvencionar todo género de culto, y la consideración de las Iglesias como entes de derecho privado, con facultad de adquirir y administrar bienes.

Estas previsiones normativas no fueron ni aun discutidas en el Parlamento, por los cambios políticos que se siguieron, y trajeron la restauración borbónica, y con ello, el sistema anterior de financiación de la Iglesia. Donde se vuelve a reconocer la obligación del Estado de financiar el gasto del culto, basado en la confesionalidad católica de la población, aunque se reconoce algún régimen de tolerancia de cultos. En orden a la financiación se dio el último paso al ligar las ayudas a la Iglesia al presupuesto del Estado. Como el «Convenio Adicional» de 1859 había dado a la Iglesia la facultad de convertir los bienes eclesiásticos y el impuesto creado en el Concordato en «Láminas Intransferibles» de la Deuda Pública, en este momento se unifican las partidas del Presupuesto, y se comienza a pagar por un solo asiento de los Presupuestos Generales del Estado, que se transferiría por anualidades.

En la II República no se estableció una dotación para la Iglesia sino que quiso trasplantar sin más la Ley de Separación francesa de 1905 y retomar aquí la marcha hacia la laicización del Estado. Así, pues, establecido el principio de laicidad y declarados los principios de libertad e igualdad, con reconocimiento de que las creencias religiosas no pueden ser objeto de privilegio, se vino a plantear el tema de la financiación de las confesiones

siguiendo el modelo francés, y abandonando y aun prohibiendo todo tipo de dotación a los entes religiosos, indicando a su vez el plazo de dos años para liquidar la partida del presupuesto destinado a gastos religiosos. Además declara de propiedad pública nacional los templos, y propiedades inmuebles destinados al culto católico, así como los muebles instalados en aquellas edificaciones. Todo se considera del Estado como personificación jurídica de la Nación a la que pertenecen estos bienes. Pero, como por su naturaleza siguen destinados al culto, se confía su utilización a la Iglesia. Además, en adelante, las asociaciones religiosas se registrarán por el Derecho privado, salvo en aquellas materias en las que se establezca una normativa especial. Se separa del sistema francés en los vetos que establece para las asociaciones religiosas, y que les impiden su normal funcionamiento en la esfera del Derecho privado. Mientras en Francia se había promovido la creación de entes jurídicos para dar un cauce organizativo a las Iglesias, aquí, se establecen para la Iglesia limitaciones y controles sobre cualquier adquisición o gasto que tenga.

No se sabe hacia dónde hubiera llevado este sistema, que sólo se inició, pues después de la guerra civil se restauró el anterior sistema de dotación, sin cambio sustancial. El susto sufrido llevó a pensar, como ideal, la autofinanciación, pero no hubo voluntad real, pues no se dieron los pasos adecuados para alcanzarlo.

3. ESTRUCTURA ECONÓMICA DE LA IGLESIA

A) *Introducción*

El punto de secularización a que ha llegado nuestra sociedad, y el grado de democracia que hemos alcanzado, obliga a plantear la financiación de la Iglesia sobre la base del principio de libertad religiosa. Todos quieren dar por superado el sistema de dotación, pero no se puede dejar sin introducir uno nuevo en consonancia con la financiación de la libertad religiosa.

La secularización, que ha supuesto la desdivinización de la naturaleza, para que fuera objeto de conquista por el hombre, así como la desacralización de la organización política, independizándose de la influencia de lo espiritual, no incluye la negación del hecho religioso. Este queda limitado, en términos de la tradición judeo-cristiana, a una alianza del hombre, sólo o actuando en grupo, con el Ser Trascendente. Se trata de una relación que afecta al hombre en su integridad, por lo que no se puede identificar única-

mente con el elemento de la interioridad⁵, pues el hombre religioso queda comprometido en todos los aspectos.

La consideración de la relación religiosa, sólo como intimidad, está en la base de cuantos hablan de libertad ideológica y religiosa, bajo la influencia de la concepción ilustrada burguesa-idealista. En este terreno se mueven los grupos políticos estructurados de nuestra sociedad. Tanto los partidos de derechas, como de izquierdas han asumido esta consideración intimista de la relación religiosa, aunque con distinto razonamiento. Los primeros partiendo directamente del liberalismo ilustrado, que promovió en el hombre un dualismo totalmente diferenciado, sin relación dialéctica, entre el mundo de los sentidos, constituido por una «humanidad desprovista de gracia, orientado estrictamente a la propiedad, a la competencia, al éxito»⁶, y el mundo espiritual, donde la idea de Dios queda reducida a la intimidad personal. Aunque ello no les impide el dar alguna aplicación a la religión en el exterior, cuando se trata de utilizarla como instrumento de dominación social, para justificar ante las masas la propiedad privada y dar brillo folklórico a las actuaciones públicas. A los segundos, los movimientos sociales, no les fue difícil, por tanto, alejar la idea religiosa del mundo real. Les bastó darle un pequeño empujón para que quedara fuera de la realidad social. Actitud lógica, después del reduccionismo, de la concepción burguesa, y fácil de llevarla hasta sus últimas consecuencias, negando razón de ser al hecho religioso en la sociedad moderna.

Las limitaciones, a que han sometido estas ideologías al fenómeno religioso, están en la base de la interpretación que se hace de este hecho en las Constituciones europeas. Si queremos deducir los principios que rigen la financiación de este fenómeno por parte del Estado, hay que hacer un profundo análisis de la configuración que se le da a la libertad religiosa en el área de los derechos fundamentales y libertades públicas en las democracias occidentales.

Hablar de financiación de la libertad religiosa, dentro de los límites reconocidos en las Constituciones, como derecho fundamental, exige indicar cuál es el campo y el contenido que tiene este derecho, para ver si cae dentro de las áreas que pueden ser objeto de fomento, protección y financiación estatal. Según la doctrina general, un derecho fundamental además de ser reconocido como tal, se le ha de asegurar un adecuado ejercicio, y suficiente garantía. Podemos preguntar: ¿Estos aspectos de fomento, protección y garantía han de ser pagados íntegramente por los usuarios particulares o pueden ser subvencionados, al menos parcialmente, por el Estado?

5 J. B. Metz, *Más allá de la sociedad burguesa*, Salamanca 1982, pp. 52-67.

6 *Ibidem*, p. 56.

Los derechos fundamentales, no tienen un único medio para cubrir su coste. Hasta ciertos límites cada ciudadano debe sufragar los gastos del ejercicio y defensa de esos derechos, pero en parte deben ser financiados por el Estado, ya creando servicios adecuados y propiciando medios para garantizar estos servicios; ya a través de otras instituciones, cuando éste sea el medio propio para el ejercicio de un derecho fundamental. La libertad religiosa por las características que comporta su ejercicio, tiene una peculiar forma de tratamiento, pero ni ello, ni el temor a la experiencia histórica deber ser obstáculo para que el Estado cuide de que existan los medios necesarios para la prestación del servicio de este derecho.

Esta peculiaridad del objeto que se financia en la libertad religiosa, y cuyo desarrollo justifica toda la compleja institución eclesial, exige una nueva ordenación económica, que no es un fin en sí, sino un medio para el desarrollo del hecho religioso, en las modernas sociedades democráticas. La nueva estructura de la sociedad, basada en la economía capitalista, exige un cambio de la organización financiera de la Iglesia, y que sus recursos económicos sean bien sopesados, para que cumpla con su objetivo de promover la libertad religiosa. Medios económicos que pueden proceder de varias fuentes, también del Estado, siempre que se respete la suficiente independencia de la Iglesia. Pero como en la base está la aceptación de una economía moderna y una buena organización financiera, expondremos la organización que establece el nuevo Código.

B) *Organización económica de la Iglesia*

Aquella voluntad de la Iglesia manifestada, tanto en el Concordato de 1953, como en el Acuerdo de 1979, de alcanzar su autofinanciación, no se puede entender, que fuera creando un patrimonio, sino logrando los medios económicos necesarios para cumplir sus fines, procedentes de fuentes adecuadas. Un patrimonio, aunque sea grande, no puede proporcionar medios suficientes a una institución en constante ampliación de necesidades para atender a sus obligaciones. Tiene que conseguir ingresos flexibles y acomodados a sus fines en expansión.

Vamos a exponer sucintamente las premisas que se han ido poniendo para llegar a alcanzar este propósito. Lo cual está relacionado con dos postulados: el que se cree una conveniente regulación de los bienes eclesiásticos conforme a la nueva concepción económica; y el que se alcance una organización administrativa apropiada. En los dos aspectos hay cambios y avances en la Iglesia Católica.

a) *Regulación de los bienes eclesiásticos*

La organización de los bienes eclesiásticos basada en los beneficios, como en el Código de 1917, hacía imposible la inserción de la financiación de la Iglesia en una economía moderna. Por esto el Concilio Vaticano II⁷ abogó por la inauguración de un nuevo sentido de la diócesis, como centro de unidad, no sólo espiritual y doctrinal, sino también de administración económica. Siguiendo esta línea, el canon 1274 establece una normativa general, que puede dar cauce a una nueva ordenación de los bienes de la Iglesia. Para esto propone una administración centralizada, aunque no llegue el Código a excluir administraciones menores, como la parroquia y otras instituciones, que permanecen con personalidad jurídica y plena capacidad para poseer y administrar bienes.

1) *Persona jurídica responsable*.—La nueva legislación propone concentrar todos los bienes diocesanos, en tres institutos, para alcanzar sus objetivos: a) *el instituto para la sustentación del clero*: su finalidad es recoger los bienes y oblaciones para proveer, conforme al canon 281 a la sustentación de los clérigos que prestan servicios en la diócesis, salvo que se resuelva de otro modo adecuado (can. 1274.1); b) *el instituto para la previsión social del clero*: tiene como fin proveer adecuadamente a la seguridad social del clero, conforme a lo establecido en el canon 281.2. Esto se encomienda a la Conferencia Episcopal y debe instituirse donde no se haya organizado de otro modo (can. 1274.2); c) *formar una masa común diocesana*, para «cumplir las obligaciones respecto a otras personas que sirven a la Iglesia, y subvenir a las distintas necesidades de la diócesis» (can. 1274.3). Pudiendo entre aquellas diócesis que así decidan, organizarse en Institutos Interdiocesanos (can. 1274.4). Si el instituto es diocesano se regulará por las normas dadas por el obispo, y si interdiocesano por las que acuerden los obispos interesados (can. 1275). Institutos que pueden actuar con independencia, o unidos, como sucede en muchas diócesis españolas respecto a los regulados en los apartados a) y c), centrandos todos los bienes en una masa diocesana, y constituyendo un solo instituto diocesano, y actuando con la personalidad jurídica de la diócesis. Además de estos tres institutos, según las necesidades de los países, se pueden crear otros institutos supradiocesanos, para fines específicos, como sucede en España con el «Fondo Común Interdiocesano»⁸, y el «Fondo para ayuda a proyectos de

7 Cf. «Decretos *Presbyterorum Ordinis*, nn. 20-21; *Christus Dominus*, 21, 31.4; *Ad Gentes*, 17.3», en *Concilio Vaticano II, Constituciones, Decretos, Declaraciones*, o. c., pp. 448-50, 375, 388, y 597.

8 BOCEE 45 (1995) 23.

otras Iglesias», creado el 20 de noviembre de 1997⁹ dependientes de la Conferencia Episcopal Española.

Respecto a la estructura jurídica, que pueden adoptar estos institutos, se indica que «si es posible deben constituirse de manera que obtenga eficacia incluso ante el ordenamiento civil» (can. 1274.5). Pero la forma jurídica que adopten, dependerá del juicio del Obispo, quien puede optar que dichos institutos se configuren «bien como fundación pía autónoma conforme al canon 115.3, bien como ente cuyos bienes están a nombre de la diócesis misma, aunque con plena autonomía contable»¹⁰. En España las diócesis han optado preferentemente por la segunda opción, actuar con la personalidad de la diócesis, aunque con autonomía contable. De distinto modo a como se ha hecho en Italia, donde se ha preferido erigirlos en personas jurídicas civiles, conforme a la idea del Acuerdo con el Estado Italiano de 1984.

El Código una vez descrito el concepto y objetivos de estos entes, encomienda a los Obispos, la regulación particular, vigilancia y administración en sus diversos aspectos (can. 1276). Es amplio el desarrollo normativo que se ha hecho en el plano de Iglesia particular, bajo la denominación de Fondo Común Diocesano, y que por las ventajas que reporta, en muchas diócesis este Fondo engloba: el instituto para la sustentación del clero del párrafo primero, y la masa común diocesana del párrafo tercero. Además, de forma indicativa se señalan los cauces de financiación que puede tener y las obligaciones que principalmente se han de cumplir.

2) *Fuentes de financiación.*—Se enuncian con amplitud los cauces de donde pueden provenir los ingresos: aportaciones de sus fieles para la subsistencia de la Iglesia y conveniente sustento de sus ministros, así como para obras de apostolado y caridad (can. 222.1), respondiendo al derecho de la Iglesia de exigir de los fieles los medios necesarios para sus propios fines (can. 1620). Por lo que en el derecho se establecen como medios propios: *a)* las liberalidades dadas espontáneamente por los fieles, o respondiendo a la solicitud de la misma Iglesia (can. 1262); *b)* la imposición de un moderado tributo a las personas jurídicas públicas sujetas a su jurisdicción para subvenir a las necesidades de la diócesis, dentro de las condiciones señaladas en el canon 1263; *c)* los resultados de las colectas especialmente hechas para estos fondos (cáns. 1266-1267); *d)* cantidades procedentes de pías voluntades una vez salvadas las cargas que lleven anejas (cáns. 1301, 1304.2); *e)* ingresos por tasas y aportaciones con motivo de actos y servicios

9 Federico Aznar, *Código de Derecho Canónico*, 1999, Madrid: BAC., Com. canon 1274, p. 661.

10 Decreto de aplicación del CIC, de la Conferencia Episcopal Española.

de la potestad ejecutiva expedientes, certificados, etc. correspondiendo a la decisión de los obispos su determinación (can. 1364), que aunque ha habido un movimiento para suprimirlos, por la pobreza de muchas diócesis se conservan; *f*) a lo que hay que añadir cualquier tipo de ingresos que puedan subsistir por rentas de beneficios, del patrimonio histórico artístico, etc., que, todavía, existan en la diócesis (can. 1272); *g*) y las asignaciones tributarias del Estado recibidas, hoy día, a través de la Conferencia Episcopal ¹¹.

3) *Gastos a los que debe atender*.—Las obligaciones a que, según la legislación, tienen que atender los Institutos Diocesanos son: la congrua sustentación del clero, y la Seguridad Social de sus ministros (cáns. 281 y 1472.1 y 2); cumplir con la obligación del personal que esté al servicio de la Iglesia; y el subvenir a las diversas necesidades de la diócesis (can. 1274.3). A lo que se añade el deber de comunicación de bienes entre las distintas diócesis para ayudar a las más pobres (can. 1274.4).

4) *Administrador*.—La administración de estos Institutos corresponde al obispo, en cuanto representante de la diócesis en todos los negocios jurídicos de la misma (can. 393). Aunque la gestión inmediata lo ha de hacer a través de personas peritas, por lo que debe nombrar un Ecónomo diocesano (can. 494.1), para que esté al frente de toda la gestión económica. Además, como órganos de asesoramiento, se manda la creación de un Consejo Diocesano para Asuntos Económicos (cáns. 492-494), que actúa como órgano de consejo y control de la actividad. A todos ellos se les manda proceder con la máxima prudencia, y se añade a las obligaciones del administrador: *a*) la observancia de las leyes civiles en materia laboral y social, en los contratos de trabajo, así como un salario justo para el personal contratado (can. 1286); *b*) una publicidad administrativa tanto en la rendición de cuentas al obispo, como ante los fieles que han ofrecido algunas cantidades (can. 1287); y *c*) el evitar todo litigio como actor y como demandado en el fuero civil, sin previa licencia del obispo (can. 1288).

b) *Organización en España*

En la reunión de la Comisión Permanente de la Conferencia Episcopal Española en 1974, se planteó la necesidad de realizar una reestructuración económica de la Iglesia española. Durante diez años se estuvo elaborando un plan de organización financiera, pero se encontraba con la dificultad de no disponer de una legislación, que apoyara el cambio de las estructuras

¹¹ José Luis Santos Díez, «La organización diocesana y la parroquia», en *Nuevo Derecho Parroquial*, 1994, Madrid: BAC, pp. 618-21.

económicas, a pesar de que el Concilio Vaticano II había expuesto la necesidad de un cambio en esta materia, y aun se había procedido a adelantar algunas normas para dar este paso. Durante los años 1977-1983, siguiendo estos adelantos normativos, y conociendo ya las orientaciones del nuevo Código, la Conferencia Episcopal asumió el trabajo de hacer un planteamiento renovado de la economía de la Iglesia Española, y creó una estructura organizativa, que se puso en marcha coincidiendo con la promulgación del Código de 1983. Organización económica que se reguló en el Reglamento aprobado en la XLI Asamblea Plenaria de 26 de noviembre a 1 de diciembre de 1984¹².

Esta organización se ha hecho siguiendo la normativa antes referida, conforme a los tres institutos del canon 1274 y las orientaciones que en él se dan. En muchos casos se ha creado un «Fondo Común Diocesano», que concentra la masa de bienes para atender a la sustentación del clero, personal trabajador y necesidades de la diócesis. Esto no quiere decir que no haya otros entes en la diócesis para la administración de los bienes, ya que puede haber otros de carácter religioso, en el plano parroquial y, aun, en entes menores. Sin entrar en el análisis del problema que supone desde el punto de vista de la administración económica, nos interesa primero trazar la línea general que tiene el «Fondo Común Diocesano», ya como administración unitaria o dividido en dos institutos, pero con una organización coordinada, que serán en el futuro las formas de centralizar los gastos de la sustentación de las personas de la Iglesia y la organización financiera de la diócesis.

1) *Organización en el plano de la Conferencia Episcopal.*—Corresponde a la Conferencia Episcopal, la administración de su propio patrimonio, el fondo para fines propios, y el Fondo Común Interdiocesano que es el Instituto más importante de comunicación y reparto de las dotaciones entre las diócesis. Tiene como función principal actuar como órgano de compensación entre las diócesis ayudando a las peor dotadas, y ordenar las distintas iniciativas. Financiado por una cuota de solidaridad de todas las diócesis, y por la subvención que recibe del Estado y reparte entre los Fondos Diocesanos.

Desde que en 1978 en el que el Gobierno español decidió entregar una cantidad global a la Conferencia Episcopal, como dotación a la Iglesia Católica, esta Institución se responsabiliza de su distribución, para lo que ha constituido el Fondo Común Interdiocesano, dentro de la normativa del canon 1274, quien actúa como órgano de reparto y compensación de los bienes entre todas las diócesis.

12 *Boletín Oficial de la Conferencia Episcopal Española* 5 (1985) 19-25.

Los bienes de que dispone este Instituto para la atención de las diócesis son la dotación que recibe del Estado; todos los bienes, valores, derechos de los que es titular el Fondo Común Interdiocesano; amen de cualquier otra aportación entregada a la Iglesia para el sostenimiento y actividades de las diócesis y de otras entidades dependientes de la Iglesia en España, por las diócesis, personas jurídicas de la Iglesia y fieles, y cuya distribución debe hacer la Conferencia Episcopal.

Para proceder a su distribución la Asamblea suele fijar anualmente los criterios, teniendo en cuenta la comunicación de bienes que debe haber entre las mismas. La distribución entre las diócesis se hace atendiendo a un reparto lineal, que se fijó para cada diócesis, por razón de las actividades pastorales que realiza, en consideración al número de parroquias, templos y habitantes, así como seminarios, y primeramente al número de sacerdotes, en orden a su sustentación, ya que este capítulo absorbe la mayor parte del dinero que reciben las diócesis del Fondo.

La gestión de los bienes de la Conferencia Episcopal se realiza, por los siguientes órganos colectivos: La Asamblea Plenaria, órgano supremo de decisión también en materia económica, tanto de los bienes de la Conferencia Episcopal, como del Fondo Común Interdiocesano, la Comisión Permanente, el Consejo Ejecutivo, el Consejo de Economía y el Comité de Gestión. Y por los siguientes órganos personales: el presidente de la Conferencia Episcopal, a quien corresponde, por delegación, la representación de la misma Conferencia; el secretario general de la Conferencia; el vicesecretario para Asuntos Económicos o gerente, que es el responsable inmediato de la gestión económica y administrativa de los bienes de que se disponen; y los administradores que colaboran en esta función¹³.

2) *Organización en el plano diocesano.*—Otro es el nivel diocesano, en el que siguiendo la orientación del canon 1274, se han constituido los Institutos necesarios. Con excepción del de la Seguridad Social (cáns. 281.2, 1274.2), ya que éste viene garantizado en España por la regulación general del Estado para los clérigos mediante Real Decreto 2398/1977, de 27 de agosto, y para los religiosos por Real Decreto 3325/1981, de 29 de diciembre, se han constituido en las diócesis el Fondo para la Sustentación del Clero y el Fondo Común Diocesano, concentrando en muchas diócesis ambos institutos en uno sólo denominado Fondo Común Diocesano.

El Fondo para la Sustentación del Clero, que se crea en cada diócesis a tenor del canon 1274.1, tiene como finalidad conseguir para los ministros de

13 María Dolores Cebriá García, «La Organización Económica de la Iglesia Católica: los fondos comunes», en REDC 55 (1998) 728-9.

la Iglesia «una retribución conveniente, teniendo en cuenta tanto la naturaleza del oficio que desempeñan como las circunstancias de lugar y tiempo, de manera que puedan proveer a sus propias necesidades y a la justa remuneración de aquellas personas cuyo servicio necesitan» (can. 281.1). Aunque en ocasiones es una persona jurídica independiente (can. 1274.5), como normalmente sucede en Italia, con frecuencia en España se ha erigido, al modo de una fundación pía no autónoma (can. 1303.2.^o), sin personalidad jurídica propia, dependiendo del de la diócesis, aunque con una neta diferenciación contable, y en ocasiones identificada con el Fondo Común Diocesano.

El Fondo Común Diocesano, creado conforme al canon 1274.3, se erige como la principal organización económica de la diócesis. Ya que está constituido por la masa común de los bienes de la diócesis para el desarrollo de su actividad económica, y para cumplir con las obligaciones generales que le corresponda. Siguiendo las directivas del Código y de las normas de la Conferencia Episcopal, se rige por la normativa particular dictada en cada diócesis

2.1) Medios financieros.—Los bienes de que se ha formado este «Fondo Común Diocesano» provienen de varias fuentes, que antes hemos descrito al hablar de la normativa general de Código, y que podemos clasificar en: *a*) bienes de la diócesis: rentas de su patrimonio; derechos arancelarios de la curia; estipendios de las misas; colectas; donaciones; rentas de beneficios que le hayan sido traspasados y cualquier otra forma legítima de ingresos; *b*) aportaciones de Instituciones eclesiásticas: de las parroquias, en un porcentaje de los beneficios parroquiales si los hay; del canon parroquial en un porcentaje de los ingresos que tenga; de las entidades que están sujetas a la directa jurisdicción del obispo diocesano, como la catedral, colegiatas, curia diocesana, santuarios, cofradías, etc.; aportaciones de entidades eclesiásticas no directamente sujetas a la jurisdicción del obispo en la diócesis, y que son de aportación voluntaria; *c*) contribución de personas físicas, que en la actualidad se refieren a clérigos, que trabajan en la diócesis, y tiene como finalidad corregir las desigualdades que puedan existir entre unos y otros. En cuanto organización, fines y obligaciones hay diferencias en cada diócesis.

2.2) Órganos de administración.—En cuanto a la administración de esta materia se sigue la normativa del Código de Derecho Canónico. El órgano supremo es el obispo, quien ha de realizar su labor a través de un órgano ejecutivo: el ecónomo diocesano, nombrado por el obispo, oído el Consejo de Consultores y el Consejo de Asuntos Económicos. Ha de ser persona experta en materias económicas y de reconocida honradez (can. 494.1). Puede ser un clérigo o un laico, hombre o mujer, y que ejerce este trabajo con potestad de régimen ordinaria vicaria o delegada (can. 131.1). Es nom-

brado por quinquenios renovables sin limitación, y para ser removido por el obispo, se requiere causa grave, y una vez oído el Colegio de Consultores y el Consejo de Asuntos Económicos (can. 494.2). Es quien administrará los bienes de la diócesis bajo la autoridad del obispo, de acuerdo con el modo determinado por el Consejo Económico (can. 494.3). Para la realización de su trabajo debe disponer de los medios personales y materiales.

Además hay que crear un órgano consultivo denominado Consejos Diocesanos de Asuntos Económicos, que en todas las diócesis se constituyeron entre los años 1983 a 1985. Se han formados, según el cuadro que pone Aznar Gil¹⁴, en una proporción equilibrada entre clérigos y laicos, sin que haya ningún inconveniente de que conste de mujeres. Tiene funciones normativas, técnicas de consulta y asesoramiento, y de control, correspondiéndole, además, la elaboración anual de los presupuestos de gastos e ingresos de la diócesis, y aprobar las cuentas de resultados una vez concluido el año.

Este consejo está presidido por el obispo o su delegado. El número de miembros, y funcionamiento viene determinado por la normativa particular, pero ha de constar al menos de tres fieles designados por el obispo, expertos en materias económicas y en derecho civil y de probada integridad. Se nombran para cinco años pero pueden ser renovados, quedando excluidos de este consejo los parientes del obispo, hasta el cuarto grado de consanguinidad o afinidad (can. 492).

3) *Organización económica en el plano parroquial*.—El nivel inmediato a los fieles es la parroquia y debe tener su organización económica, porque normalmente hay bienes de la parroquia, y porque los fieles suelen aportar medios para su subsistencia, y debe disponer de una recta administración. Sin embargo, el código no es generoso en este punto, pues aunque señala alguna orientación, deja su regulación para el derecho particular.

El canon 531 habla de constituir una «masa parroquial», formada por «las ofrendas recibidas de los fieles en tal ocasión, a no ser que, respecto a las limosnas voluntarias conste la intención contraria de quien las ofrece»; los aranceles (can. 1264.2) y las cuotas parroquiales; colectas que no tengan una finalidad preceptuada, las limosnas depositadas en cepillos, lampadarios, etc.; las rentas de los bienes, los derechos y acciones que constituyan el patrimonio de la parroquia; los legados y donaciones *inter vivos* y *mortis causa*; los resultados del despacho de la parroquia; y las subvenciones que reciba del Fondo Común Diocesano.

14 Federico Aznar Gil, *La Administración de los bienes temporales de la Iglesia. Legislación Universal y Particular Española*, Salamanca 1984, p. 246; y «La Nueva Organización económica de la Diócesis española», en *XIX Semana de Derecho Canónico*, Salamanca 1985, p. 202-205.

La finalidad de esta masa de bienes es la financiación de las actividades de culto, apostolado, caridad, retribución del personal que presta servicios en la parroquia, etc. Estos bienes, según la organización de la diócesis pueden entrar en la retribución del clero que trabaja en ella, según el sistema que se establezca en cada diócesis, en algunas se paga una parte de la nómina del sacerdote que la sirve. En otras se centraliza en el Fondo Común Diocesano el pago total del clero, y esta masa de bienes parroquiales no tiene más finalidad que pagar las actividades parroquiales.

Aunque la administración ordinaria de los bienes parroquiales corresponde al párroco (can. 532), el canon 537 dice que «en toda parroquia debe haber un consejo de asuntos económicos», regido por las normas del Código y por el derecho particular que se dé en cada diócesis, mediante el cual los fieles prestan ayuda al párroco en la administración de estos bienes. Entre las competencias de este consejo se enumeran: *a)* ayudar al párroco en la administración de los bienes y rentas de la parroquia; *b)* ofrecer el conocimiento más exacto y técnico de la situación económica de la parroquia, tanto al párroco como a la comunidad de fieles, para dar transparencia a la administración de los bienes parroquiales; *c)* confeccionar el presupuesto anual; *d)* emitir voto consultivo sobre los asuntos económicos que se presenten; *e)* cuidar que los libros parroquiales y, sobre todo, el de cuentas se lleve al día; *f)* preparar el balance y presentarlo una vez al año al Consejo Diocesano de Asunto Económicos para hacer la declaración de Hacienda; *g)* procurar fondos para el buen funcionamiento de la economía parroquial¹⁵.

c) *Reclamaciones*

En nuestro Acuerdo Económico, a diferencia del italiano, no se propone una vía de reclamación para las cuestiones que puedan surgir en materia de reivindicaciones salariales y de la seguridad social de los miembros de la Iglesia. Cuando se trata de trabajadores laicos tienen la vía ordinaria de las Magistraturas de Trabajo, pero respecto a los clérigos se debiera haber señalado una vía breve y sencilla de reclamación. Sería conveniente, crear un procedimiento administrativo sumario y sencillo para los casos de queja en materia de retribuciones y seguridad social, y sería oportuno que fuera con representación del clero en el tribunal. Aunque estimamos que siempre queda la recla-

15 Federico Aznar, «La administración de los bienes temporales de la parroquia», en *La parroquia desde el nuevo Derecho canónico*, X Jornadas de la Asociación Española de Canonistas, Madrid, 18-20 de abril de 1990 (Salamanca 1991), pp. 181-4.

mación al obispo, y la vía normal administrativa en apelación contra sus resoluciones (cáns. 1732-1739). Pero no aparecen suficientemente claras estas vías de reclamación administrativa, la creación de tribunales de reclamación en los planos diocesano y nacional facilitaría la comprensión y tramitación de estos asuntos.

4. LA FINANCIACIÓN DE LA IGLESIA EN ESPAÑA

A) *Antecedentes*

El antecedente inmediato del actual sistema es el Concordato de 1953, donde se hizo una reformulación de la tradicional dotación que se venía utilizando, pues ni siquiera se corrigió la técnica de pagar los beneficios desamortizados. Puesto que el método utilizado fue el denominado «sistema de piezas» o de «desglose de partidas», que suponía la enumeración pormenorizada de cada una de los oficios. De esta forma el Estado dotaba las unidades personales e institucionales de la Iglesia. Este sistema tenía problemas como era el no ajustarse a las necesidades del momento. Las piezas, que respondían a los beneficios de otros tiempos, nunca fueron cubiertas en esta época en su totalidad por titulares, por lo que se pagaban los oficios, aunque se cumplieran las obligaciones por titulares de otras parroquias, a quienes se les abonaba una cantidad menor de la pagada por el Estado. Pero también estaba prevista esta circunstancia, al permitir a la diócesis atender con este remanente a los gastos que no eran directamente subvencionados. Por lo que era claro que se requería una reforma y una mayor adecuación a los momentos actuales.

La financiación de la Iglesia estaba regulada en el artículo XIX del Concordato de 1953. En él se enunciaba, primero, una declaración de intenciones: la creación en el futuro de un utópico patrimonio, que nunca se intentó poner en práctica. Y luego, una asignación transitoria mientras tanto de una adecuada dotación a título de indemnización de las pasadas desamortizaciones y como contribución a la obra de la Iglesia en favor de la nación. A lo que seguían ayudas económicas para inversiones y dotaciones para otras actividades. Por último, se señalaba una cláusula de revisión, si en el futuro tuviere lugar una alteración notable de las condiciones económicas generales, se acuerda que oportunamente serán ajustadas a las nuevas circunstancias, cosa que se fue haciendo con mayor o menor regularidad.

Hay que recordar, que la creación del patrimonio de la Iglesia no se llevó a cabo, que lo establecido como transitorio duró todo el período, y

que aun ha pasado a la época de los Acuerdos actuales, aunque con la modificación de hacerlo mediante una dotación global. Cambio que se dio ante las presiones originadas por la realidad social, a lo que unido la previa petición de la Conferencia Episcopal Española de 1977, el Estado, de forma unilateral, determinó transferir una dotación global, y entregarla a la Conferencia Episcopal para que procediera a su distribución, según las necesidades de la misma Iglesia. Método que se inauguró en el ejercicio presupuestario de 1978, adelantándose a la Constitución y a los Acuerdos con la Iglesia Católica, que aceptaron como provisional y que vamos a examinar ahora.

B) *El acuerdo sobre asuntos económicos*

El acuerdo económico, firmado el 3 de enero de 1979 y ratificado el 4 de diciembre del mismo año, entre el Estado español y la Santa Sede ¹⁶, encierra hoy día la normativa para la financiación de la Iglesia Católica en España. Este Acuerdo supone un cambio total en el tratamiento de las relaciones económicas entre el Estado y la Iglesia, respecto al sistema anterior, que el mismo Acuerdo reconoce en el preámbulo. Por una parte no desconoce el pasado, por lo que acepta una postura que califica de transitoria, en razón de las obligaciones jurídicas contraídas en el pasado, pero anuncia que no pueden prolongarse indefinidamente, por lo que inaugura una situación de paso, hacia un sistema que en todo momento está dentro de la normativa establecida en la Constitución. Lo que nos invita a un comentario de estos acuerdos para examinar sus principales elementos. Pero el cambio de sistema que supone este acuerdo, nos lleva a plantear previamente su justificación y naturaleza, para examinar después la forma como se ha de llevar a cabo.

a) *Justificación*

En la redacción del Acuerdo sobre Asuntos Económico hay una inclinación a buscar un nuevo sentido: «tanto a los títulos de la aportación económica, como al sistema según el cual dicha aportación se lleve a cabo». Esto nos obliga a examinar los títulos que se alegan para ver luego el sistema adoptado, que ha de encajar en el espíritu que informa estas relaciones. Es significativo el cambio de denominación, ya no se hablará de dotación, sino de asignación tributaria

16 *BOE* n. 300, de 15 de diciembre de 1979.

Respecto a los títulos, es necesario olvidar lo que hasta este momento se ha defendido por la doctrina y plasmado en el acuerdo anterior: «a título de indemnización por las pasadas desamortizaciones» y como «contribución a la obra de la Iglesia a favor de la Nación» (art. XIX Conc.), las cuales, aunque no se dice expresamente, adolecen de un substrato de confesionalidad, en contradicción con el nuevo espíritu de la sociedad. El Acuerdo económico, respondiendo a esta actitud, asienta su fundamento en el respeto de los derechos humanos. Con lo que se alinea con los principios constitucionales, puesto que no puede suponer ningún perjuicio para el derecho de libertad religiosa. El propio Acuerdo se adelanta a proclamar su compatibilidad al decir, que el Estado se compromete a colaborar con la Iglesia, en la consecución de su adecuado sostenimiento económico, con «respeto absoluto del principio de libertad religiosa» (art. II.1 AE).

Además, hay que tener en cuenta el principio de igualdad, especialmente, en su aspecto de igualdad subjetiva de los ciudadanos y de libertad institucional de las comunidades religiosas, garantizando a todas ellas, una igualdad general ante el derecho. Principio que obliga a huir de toda discriminación de las personas por pertenencia a confesión alguna. Exigencia a tener en cuenta en el pago de las contribuciones dadas para el sostenimiento de las cargas públicas y que, si alguna parte, se dirige a gastos religiosos ha de ser, guardando el principio de libertad e igualdad, en virtud del artículo 31.1 de la Constitución.

Las ayudas que el Estado haga a los Entes religiosos, han de enmarcarse en el Derecho constitucional como reconoce el Acuerdo al proponer un «respeto absoluto al principio de libertad religiosa». De hecho el fundamento se pone en la valoración positiva que se hace del fenómeno religioso, no directamente en cuanto valoración de su naturaleza religiosa, sino en cuanto tiene que garantizar y fomentar el derecho fundamental de libertad religiosa de los españoles, en cumplimiento del mandato constitucional de «promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integran sean reales y efectivas» (art. 9.2 CE). Por tanto, la cooperación tiene carácter restrictivo, pues la valoración positiva de lo religioso se deriva del derecho del ciudadano a optar o no por una creencia. La cooperación estatal con la Iglesia es en cuanto es necesario para la realización de este derecho fundamental y por esta razón merece un tratamiento jurídico específico.

Esto no excluye, que pueda darse cooperación en otros sectores, siempre que se respeten los derechos fundamentales, pero no por mandato constitucional sino por otros títulos, esto es, por cuanto realizan actividades sometidas a una protección especial como pueden ser la beneficencia, docencia, asistencia, etc., que no son por su carácter religioso, sino una función social.

b) *Naturaleza*

El mismo Acuerdo reconoce, que hay que cambiar íntegramente el carácter de esta relación económica. Y tratando de buscar un fundamento distinto, comienza por modificar la terminología en el preámbulo, calificando: «de aportación económica del Estado a la Iglesia Católica». Con lo que entra en una relación de cooperación para la promoción del derecho de libertad religiosa, que el Estado debe promocionar. Pero como no puede prestar el servicio que se requiere por sí mismo, ha de confiar necesariamente esta labor a las instituciones religiosas. Esta es la naturaleza del acuerdo, al menos, en orden a las subvenciones para el fomento y protección de la libertad religiosa. Otra es la naturaleza que tienen las ayudas para trabajos asistenciales que realizan las instituciones religiosas, pues éstas son ayudas para actividades concretas, que no se hacen en el ejercicio del derecho de libertad religiosa, sino de suplencia de la atención social que debe prestar el Estado por sí mismo, aunque puede llevarlas a cabo por otras instituciones.

Nos encontramos con aportaciones, que el Estado hace a la Iglesia, y que, en primer momento, son de simple consignación, en los presupuestos estatales, de una cantidad global, anualmente actualizada, pero que luego debe pasar a ser la parte proporcional de los impuestos, sobre la renta o el patrimonio neto u otra de carácter personal. Ambas fases son dotaciones del Estado, en cumplimiento del mandato constitucional de cooperación para fomentar y garantizar el derecho fundamental de una opción de libertad. De aquí que lo que se subvenciona sea la actividad de la Iglesia, en cuanto es un cauce de realización de un derecho fundamental.

Conviene distinguir ambos tipos de aportación que el Estado hace a la Iglesia. Su falta de diferenciación hace que muchos autores quieran justificar la aportación a la Iglesia, por razón de la labor de colaboración asistencial que realizan las instituciones eclesiales, y piensan que en la cuarta fase del Acuerdo, al hablar de otro «campos y formas de colaboración económica», se refiere sólo a la asistencia social, cuando el campo de colaboración es más amplio.

La Constitución señala la cooperación como una técnica de relación entre el Estado y las instituciones religiosas. Lo cual mientras, por una parte, supone una valoración positiva de la religión, de otra comprende una limitación a ciertas interpretaciones de la laicidad o neutralidad. Se ha establecido que esta cooperación se lleve a cabo mediante acuerdos, siendo la norma de los convenios económicos a que hace referencia el artículo 7.2 de la Ley Orgánica de Libertad Religiosa. Esto no limita ningún tipo de acuerdo económico, pues sólo dice que son viables y que pueden comprender otros aspectos, aun de aportación directa.

Los acuerdos de financiación, sobre todo, si se trata de ayudas directas, presentan algunas dificultades de interpretación. Primero el problema de la neutralidad del Estado, y luego el de libertad e independencia de las Confesiones, ya que la historia muestra la íntima unión que ha habido entre financiación y actitudes regalistas de utilización, que las ideas liberales no supieron deslindar y plantear con objetividad. De aquí que no sea extraño una diversa postura, de quien acepta y defiende este tipo de colaboración con la Iglesia Católica y quien se opone.

1) *El nuevo sentido de la colaboración.*—Establecidos los principios de las relaciones entre el Estado y las Instituciones religiosas, debemos buscar el sentido de esta colaboración. De este problema es consciente el Acuerdo económico con la Iglesia cuando dice en su preámbulo: «El Estado no puede ni desconocer ni prolongar indefinidamente obligaciones jurídicas contraídas en el pasado». Pero al mismo tiempo estima necesario encontrar otros puntos de apoyo a esta cooperación, ya que «dado el espíritu que informa las relaciones entre la Iglesia y el Estado, en España resulta necesario dar nuevo sentido tanto a los títulos de la aportación económica como al sistema según el cual dicha aportación se lleva a cabo». Esta invitación a la búsqueda de nuevas razones de justificación, ha causado una amplia literatura, que vamos a exponer sucintamente.

La más antigua razón, y que tuvo vigencia en todas las legislaciones del siglo XIX y aún en el Concordato de 1953, fue la causa desamortizadora. Pero, además, de la razón que alega Albiñana, de que «no hay imposición de capital que genere una renta sin plazo»¹⁷, causa discutible por la naturaleza de la obligación¹⁸. Se trata de una justificación que todos quieren olvidar, porque está unida al primer liberalismo y con la confesionalidad del Estado. Los principios que inspiran el actual sistema constitucional, por cuanto han superado aquellas formas, exigen nuevos motivos¹⁹.

Aun antes de la Constitución muchos autores habían empezado a fundamentar estos acuerdos económicos en otras razones, como la contribución que lo religioso aporta al bienestar social y al bien común. Esta línea fue aceptada en el documento «Iglesia y comunidad política» de 1972, de la Conferencia

17 Carlos Albiñana, «El régimen jurídico-económico de la Iglesia en España», en *Constitución y relaciones Iglesia-Estado en la actualidad*, Madrid 1978, p. 105.

18 Leopoldo González González, «Contribución estatal a la financiación de las necesidades económicas de la Iglesia Católica, de los partidos políticos y centrales sindicales y de otras instituciones y fines de interés social en España», en *La asignación tributaria para fines religiosos*, 1989, Madrid, p. 66.

19 María José Villa Robledo, «El Acuerdo sobre Asuntos Económicos de 1979 en la Doctrina española», en ADEE 6 (1990) 633-641; José Luis Pérez de Ayala, «La asignación tributaria de la Iglesia católica y sus implicaciones constitucionales», en RFDUC 15 (1990) 637-652.

Episcopal Española, cuando afirmó, que las prestaciones del Estado vienen a ser como un servicio a los ciudadanos, para desarrollar su dimensión religiosa, además de las actividades que realiza la Iglesia de asistencia y promoción del hombre. Y la que encontramos en autores, que tratan de mostrar la función social de la Iglesia. Así Pérez de Ayala²⁰, junto con Albiñana²¹ y Lejeune²², al presentar la religión como un bien social y la actividad de la Iglesia como un servicio público a la comunidad civil y al bienestar social. Lo que le hace acreedor en justicia de ser económicamente ayudada por el Estado, porque la actividad realizada en la enseñanza, la cultura, la sanidad, la beneficencia, etc., merecen el calificativo técnico de social y público, si se hace una prestación conjunta a una pluralidad de ciudadanos y sus efectos positivos trascienden en mayor o menor medida a otros, repercutiendo en el bienestar general. Por lo que pueden ser acreedores de una protección económica.

En el mismo sentido marcha la argumentación de Mostaza que lo justifica en «la actividad de la Iglesia en pro del bienestar social»²³. Arza²⁴ que estima que se puede basar en la ayuda que presta al ciudadano a desarrollar su dimensión religiosa, y la influencia que tiene la acción de la Iglesia para alcanzar el bien social. En la misma línea, G. y Martínez de Carvajal²⁵ defiende que se basa en la colaboración al bien común, mediante la promoción religiosa, moral, cultural y de asistencia a los ciudadanos.

No parece, sin embargo, que éstas sean las razones básicas, que la actual legislación positiva encuentra, como punto de apoyo para legitimar la ayuda a las confesiones religiosas, pues si fuera así, se trataría de algo genérico el bien de la sociedad, aunque la actividad de la Iglesia colabore para ello. La preocupación que muestra la legislación acordada en no manifestar el fundamento de la asignación económica, nos lleva a afirmar que no debemos buscarla ni en razones históricas, ni en motivos filosóficos, sino en la misma normativa constitucional que manda una cooperación en esta materia. Esto plantea la necesidad de preguntarse por el contenido de esta cooperación, y por la razón de la misma.

20 José Luis Pérez de Ayala, «La asignación tributaria...», *o. c.*, pp. 646-51

21 Carlos Albiñana, «El régimen jurídico-económico...», *o. c.*, pp. 110-02; y «La financiación de las Iglesias», en *Revista Española de Derecho Financiero, Civitas*, 14 (1974) 331-3.

22 Ernesto Lejeune, «Los problemas financieros y tributarios de la Iglesia a la luz de la Constitución Española de 1978», en *El hecho religioso en la nueva Constitución española*, 1979, Salamanca, pp. 348-50.

23 Antonio Mostaza Rodríguez, «Sistema español de dotación a la Iglesia», en *Iglesia y Estado en España*, cap. V, 1980, Madrid: Ed. Rioduero, p. 172.

24 Antonio Arza Arteaga, «Principios y sentido del acuerdo sobre asuntos económicos», en *Los Acuerdos entre la Iglesia y la Santa Sede*, 1980, Madrid: BAC, pp. 589-2.

25 José Giménez y Martínez de Carvajal, «La ayuda económica del Estado a la Iglesia», en *Ya de 2 de setiembre de 1976*, p. 18.

En este sentido cuando la Constitución habla de la obligación de los poderes públicos de tener en cuenta las creencias religiosas de la sociedad española, y mantener las consiguientes relaciones de cooperación, está haciendo referencia a garantizar y fomentar el derecho fundamental de la libertad religiosa, conforme a la prescripción del artículo 9.2 de la Constitución, que habla de «promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integran sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan y dificulten su plenitud, y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica y social». Se ha optado, por una valoración positiva del hecho religioso, en cuanto manifestación de un derecho fundamental del ciudadano, y en cuanto tal reciben las asociaciones religiosas la ayuda del Estado, para que el ciudadano adquiera la formación conveniente y alcance su desarrollo personal, ya que lo religioso es un aspecto de la personalidad.

2) *Formas de colaboración.*—En el Acuerdo se establecen varias ayudas, que a través de las diversas fases se van cambiando: unas directas que se pueden realizar de dos formas, ya mediante consignaciones de carácter global y único en el presupuesto del Estado, ya mediante la asignación de un porcentaje del rendimiento de algunos impuestos.

Otras, que se califican como indirectas, de carácter pasivo, consistentes en exenciones y beneficios fiscales a las personas físicas y jurídicas que realicen actividades eclesiales de culto o apostolado, y a entidades religiosas que lleven a cabo actividades benéficas, docentes, asistenciales, etc.

No se prevén en el Acuerdo ayudas indirectas activas, consistentes, como en el caso alemán, en exacciones fiscales eclesiásticas con ayuda de la organización estatal. Hasta el momento no se ha optado por esta vía, aunque Albiñana, estima «que sería de desear la implantación de tributos eclesiásticos», para crear una mayor conciencia en sus miembros para participar en la comunidad religiosa ²⁶.

C) *Fuentes de financiación directa*

Al considerar los sistemas de financiación, hay que poner cuidado en analizar las fuentes de ingresos de las confesiones religiosas, y que pueden ser legítimas: tanto las que provienen de medios propios, como las que son por asignaciones del Estado, que no tienen por qué desechar las instituciones religiosas, porque son ingresos legítimos, pues no son donaciones gra-

26 Carlos Albiñana, «El régimen jurídico-económico», o. c., p. 121.

tuitas, sino en cuanto promotores de un derecho fundamental, siempre que se asegure, a pesar de ello, la independencia.

El Acuerdo económico regula de modo diferenciado, en los artículos I y II, los ingresos directos, mientras que en los artículos III, IV y V, considera los ingresos indirectos, de carácter pasivo, esto es, los supuestos no sujetos a impuestos, las exenciones y los beneficios fiscales. En este apartado vamos a exponer las fuentes de financiación directa, donde encontramos en primer lugar los ingresos que tiene la Iglesia por sus propios medios, y en segundo lugar los que proceden del Estado.

a) *Por medios propios*

En otro tiempo el patrimonio eclesiástico en España estaba organizado a través del sistema benefical, que en gran medida sostenía los gastos de la Iglesia, y aun el Concordato de 1953 parecía pensar en él, cuando hablaba de «la creación de un adecuado patrimonio eclesiástico que asegure una congrua dotación del culto y clero» (art. XIX Conc.) para llegar a una independencia económica de la Iglesia. En los Acuerdos de 1979 ya no se recuerda el patrimonio y se habla de «lograr por sí misma los recursos suficientes para la atención de sus necesidades» (art. II.5 AE), renunciando a hablar de patrimonio, pues como dice Albiñana «el patrimonio cualquiera que sea su importancia y rentabilidad, no puede ser hoy fuente exclusiva de rendimientos para atender a gastos de entidades e instituciones abiertas a las necesidades de carácter colectivo. La rigidez de los ingresos patrimoniales no permite atender las demandas siempre crecientes de los consumidores de bienes sociales y políticos»²⁷. Además, no se puede pensar en una entidad religiosa como la Iglesia Católica, volver a una organización financiera, basada en un patrimonio suficiente o a actividades comerciales que están en oposición a su propia legislación (can. 1354), y que ha suprimido el sistema benefical (cáns. 1274 ss.). Ya no pueden sus titulares disponer de cuantiosas posesiones por las consideraciones sociopolíticas que se derivarían de ello. El patrimonio que hoy día tiene la Iglesia, aunque supone un gran valor artístico, cultural y en orden a los servicios religiosos, como son los templos y objetos de culto, es de una rentabilidad limitada, por lo que de ello no se puede deducir la idea de crear un patrimonio rentable para la Institución. Hay que pensar en otros medios de ingresos para su financiación.

Las fuentes de financiación por medios propios que tiene la Iglesia en España, similares a las del Derecho comparado, son: ingresos del propio

27 *Ibidem*.

patrimonio, aportaciones voluntarias de los fieles y algún tipo de exacciones eclesiales.

La vía de ingresos más natural es la de la aportación voluntaria de los fieles. En el derecho Acordado se reconoce, en el artículo I, que «la Iglesia Católica puede libremente recabar de sus fieles prestaciones, organizar colectas, y recibir limosnas y oblaciones». Por la distinción que se hace, se refiere a tres capítulos: recabar prestaciones, donde caben las exacciones eclesiásticas que se podrían imponer, organizar colectas públicas y recibir limosnas y oblaciones. La naturaleza de cada una es distinta y también la forma de administrarlas.

Las limosnas y oblaciones indican una liberalidad por iniciativa del donante. Este ha sido, aunque esporádica, una fuente de ingresos para la Iglesia, pero su aleatoriedad hace que no se pueda pensar en que sea una fuente normalizada. Sin embargo, en sociedades en las que las donaciones se desgravan de los impuestos, estas liberalidades han llegado a ser una fuente muy estimable de ingresos.

La segunda forma es mediante colectas. Es una fuente normalizada, ya que la periodicidad con que se realiza hace que se puedan hacer estimaciones fijas. Empero, en estas colectas parece que los fieles no tienen conciencia de que realizan una colaboración al sostenimiento de la Iglesia, sino que por la cantidad que dan, más bien se deduce que se trata de un mero compromiso. De aquí, que es opinión común que supone un volumen pequeño de ingresos, por lo que se estima carente de significación, al menos hoy día, en España. Si estudiáramos comparativamente con otros lugares por ejemplo con la Iglesia americana, veríamos que ésta está basada en la generosidad de sus miembros, y como dice Bassett, si los fieles suspendieran su ayuda, la Iglesia americana no dispondría de recursos. Pero reconoce la labor de organización que durante dos siglos ha llevado, para encauzar sus ingresos ²⁸.

En tercer lugar, están algunos tipos de exacciones eclesiásticas, que se pueden encontrar incluidas en el Acuerdo cuando se habla de la facultad «de recabar prestaciones». Las aportaciones de los fieles hay que encauzarlas y orientarlas metódicamente, lo que exige una cuidada organización. Lo mismo este texto que el Código de Derecho Canónico, han tenido especial cuidado en evitar los términos impuestos, exacciones o equivalentes, o los usados en otros tiempos, diezmos, primicias, medio diezmo, sin embargo, reconocen el derecho de la Iglesia a recabar y urgir (can. 1261.2) a los fieles que cumplan con su obligación de ayudar a la Iglesia en sus necesidades

28 William Bassett, «Mantenimiento de la Iglesia por los fieles», en *Concilium*, 137 (1978) 500-1.

para el culto, obras de apostolado y de caridad, el conveniente sustento de los ministros y ayudas a los pobres (can. 222). Es difícil hoy día, ante la imprecisión de la normativa definir la naturaleza de esta obligación. Por otra parte, las sanciones que pudiera imponer la Iglesia, si el Estado no le reconoce esta facultad impositiva y no colabora en la ejecución de las mismas, sólo serían de carácter espiritual y de forma limitada, por lo que el mismo García Barberena reconoce, que el sistema de tributación queda como un derecho formulado en sus leyes, pero que la Iglesia nunca intenta imponerlo, como base de su economía; no sólo por motivos psicológicos sino por dificultades técnicas y de organización ²⁹.

Afirman algunos, que éste debería ser el camino que siga la Iglesia para su financiación en la última fase que se anuncia en los Acuerdos. Es un cauce normalizado de ingresos, para una gran institución como la Iglesia necesitada de grandes sumas y con constante aumento de servicios de la propia organización, y para las actividades de carácter social que lleva a cabo con sus bienes. Por esto estimo que es deficiente la redacción de la cuarta fase del Acuerdo, que muchos han interpretado, que no va a ser para las acciones propias de la misma Iglesia, sino para acciones asistenciales. No tienen por qué ser así. Esta interpretación procede de una deficiente comprensión de la laicidad del Estado, que en todo momento debe promover y garantizar el ejercicio del derecho de libertad religiosa. Y no hay impedimento para que pueda hacerse con asignaciones económicas, pues hay una gran población que lo requiere. Otra cosa es que la Iglesia para guardarse de posibles vaivenes históricos, y, sobre todo, para concienciar a los fieles de las obligaciones que comporta, tienda a autofinanciarse con la liberalidad de sus miembros.

Los modos más característicos de contribuir con la Iglesia son el modelo alemán y norteamericano. Los dos recaban aportaciones obligatorias de los fieles, el primero con una concepción clásica de exacciones, cobradas con ayuda del Estado; el segundo mediante la creación de una conciencia de obligación en sus miembros. El primero tiene el inconveniente de que puede alejar a los fieles de la Iglesia, aunque cumplan con su deber; el segundo tiene que poner una gran fe en la generosidad de la persona, y, por tanto, da un mayor acercamiento de la Iglesia a sus fieles y una atención más personal de los miembros. Los resultados económicos son grandes en ambos casos, y con un alto grado de aceptación. Otro tema puede ser la posibilidad de implantación de uno y otro sistema por la tradición histórica que tenemos. Pero de todos modos el mandato del Derecho canónico es

²⁹ Tomás García Barberena, «Las subvenciones económicas a la Iglesia», en *Salmanticensis* 21 (1974) 426.

que el obispo debe advertir y urgir a los fieles el cumplimiento de la obligación de proporcionar a la Iglesia los medios necesarios para el cumplimiento de su misión (cáns. 1261.2; 162 y 222).

Mucho trabajo de esto es cuestión de una buena organización. Recuerdo la forma de actuación de alguna diócesis, que ha formado comisiones económicas por parroquias o zonas, compuestas de personas de estas mismas comunidades, que recogen y organizan la economía de la parroquia, subvencionando la diócesis sólo el margen que falta hasta la nómina asignada al sacerdote. En este sentido se organiza en el Acuerdo italiano con un control del Instituto Diocesano.

b) *Con ayuda del Estado*

Frente a la financiación propia, que pueden tener las Confesiones religiosas, hay que considerar las asignaciones que reciben del Estado, que pueden tomar variadas formas. Recordando el Derecho comparado, vemos que hay Estados en los que se da una financiación directa como en Bélgica conjugado con una financiación indirecta. Encontramos una eficaz acción de colaboración con las Iglesias en Alemania al proporcionarles sus propios medios para cobrar impuestos. Así como la asignación de un porcentaje de un impuesto para fines religiosos en Italia. De modo que hay variedad de comportamientos en los países en los que se reconoce el derecho de libertad religiosa, y se adopta la neutralidad como actitud ante fenómeno religioso.

España ha seguido la línea de estas naciones, aunque la confesionalidad de otras épocas y el espíritu crítico que nos caracteriza, ha planteado el problema de la legitimidad de nuestro modelo. La preocupación por cambiar la situación anterior ha puesto en marcha un proceso de financiación de la Iglesia, que analizaremos para ver el funcionamiento, y los nuevos tipos de cooperación económica.

1) *Fase de desarrollo.*—El régimen financiero establecido en el Acuerdo sobre Asuntos Económicos, señala cuatro fases de evolución. Las dos primeras tienen marcado el tiempo aproximado de implantación, la tercera indica el comienzo, pero su fin viene envuelto con una indeterminación. La cuarta fase, por cuanto que se enuncia como un propósito a lograr, no señala condición alguna, ni en cuanto al tiempo, ni en cuanto al modo de ponerla en práctica. Lo cual, aunque no se rechaza la posibilidad, plantea la pregunta: ¿en qué va a consistir? y si será una mera utopía.

El establecimiento de un programa progresivo para ir variando la financiación de la Iglesia, se debió al momento de cambio en el que se

vivía, mientras llegaba el tiempo en que el desarrollo de la democracia y la estructuración del sistema fiscal y hacendístico, que los nuevos tiempos exigían, se hubiera de llevar a cabo. La realidad ha exigido ir despacio y la marcha se ha relentizado, aunque las fases eran claras y precisas. Únicamente podía causar problema el ajuste técnico, de qué impuestos y en qué proporción debía ser afectados. Pero la normativa del Acuerdo dejó algún margen para que los ajustes se fueran haciendo, en lugar de señalar unos tiempos rígidos, como en el nuevo Acuerdo italiano.

1.1) *Fase provisional de consignación presupuestaria.*—Por el momento en que se firmó el Acuerdo, casi al mismo tiempo que la Constitución, se hacía difícil realizar esta reforma, por lo que se señaló un margen de tres años para llevarla a la práctica. El cambio social y político que se operaba justificó esta decisión. No fue una opción por el continuismo, había voluntad de cambio, y se tomó un margen de tiempo para garantizar el éxito.

Esta primera fase se caracterizó por la consignación en los «Presupuestos Generales la adecuada dotación a la Iglesia Católica, con carácter global y único, que será actualizado anualmente» (art. II.4 AE). Fue una prórroga del sistema anterior por un tiempo limitado. Las circunstancias aconsejaron la continuidad, pero debía ser por un tiempo breve. De aquí que se estableciera para tres ejercicios presupuestarios, aunque por necesidades políticas se prolongó hasta el año 1987.

Conforme al protocolo adicional, los presupuestos han sido actualizados «mediante aplicación de los criterios de cuantificación que se inserten en los correspondientes Presupuesto Generales del Estado, congruentes con los fines a que destina la Iglesia los recursos recibidos» (Prot. Ad. I AE) de acuerdo con la memoria del año precedente que la Iglesia presenta anualmente. Actualización que se hizo, según el índice de coste de vida, en aplicación del incremento presupuestario previsto para gastos de personal, mantenimiento de lugares de culto, sostenimiento de seminarios y universidades y, actividades de pastoral, etc., puesto que a todos estos conceptos se aplican, como indican las memorias, las ayudas estatales.

El fin de este período no era automático, sino que las circunstancias del momento en que se firmó el Acuerdo aconsejaron que se dejara al arbitrio del Estado. Se podía prolongar, aunque la prudencia exigía que fuera lo menos posible. El Estado era quien tenía que tomar la decisión del cambio siguiendo el esquema indicado. Esta prolongación era previsible, pues había que considerar la marcha del asentamiento de la democracia y la reforma fiscal que se implantaba en ese tiempo. Cuando se cumplieron los tres primeros ejercicios era discutible que se hubiera alcanzado el adecuado desarrollo para implantar el segundo período. En el año 1987 se estimó alcanza-

do el nivel de reformas proyectado por lo que en el cumplimiento de lo acordado, el Gobierno del PSOE en su segunda legislatura, hizo el cambio.

1.2) *Fase segunda: combinación entre asignación de un porcentaje tributario y dotación presupuestaria.*—La segunda fase, la más claramente definida como transitoria para alcanzar una progresiva acomodación a la tercera fase, que aparece con la nota de duración. Es una fórmula mixta de asignación tributaria y dotación presupuestaria, con las siguientes características:

Situación transitoria. Es la nota característica de esta fase. Comprende «el proceso de sustitución que se llevará a cabo en el plazo de tres años». Era el tiempo pensado para pasar de un método a otro. Mantiene elementos de la primera fase e introduce progresivamente componentes de la tercera. Se planteó el tránsito de forma distinta, al nuevo Acuerdo italiano donde hay un período de paso, pero no situaciones mixtas de transición. La progresividad vino aconsejada por el momento histórico, la falta de un adecuado sistema fiscal y la carencia de un estudio sociológico y financiero para las proporciones del cambio. En esta fórmula mixta se combina «un porcentaje del rendimiento de la imposición sobre la renta o el patrimonio neto y otra de carácter personal, por el procedimiento técnicamente adecuado» (art. II.2 AE), con una dotación presupuestaria que se añade al volumen de ingresos recibidos por el procedimiento del porcentaje tributario señalado.

En esta fase de sustitución, la dotación presupuestaria sólo cubre la diferencia entre los ingresos del sistema tributario adoptado y la capacidad global de la memoria confeccionada como hasta ahora, utilizando el procedimiento técnicojurídico que se determine. En este tiempo no sufren variación alguna los ingresos de la Iglesia, ya que se van cumplimentando, los ingresos por tributos con dotación del Estado.

Naturaleza e implantación. La naturaleza viene determinada por el carácter de los ingresos que se han asignado a este fin y que tiene, como indica Albiñana, naturaleza de ingresos afectados, en la parte recibida de la declaración de los contribuyentes y de simple dotación la parte complementaria. El cambio, a esta segunda fase, comenzó con la Ley de Presupuestos Generales del Estado de 1987, y puede destinarse, a voluntad de la Iglesia, a fines religiosos u otros de interés social, un porcentaje del rendimiento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Porcentaje que debía fijarse en la Ley de Presupuestos de cada año, y aplicado sobre la cuota íntegra del impuesto resultante de las declaraciones anuales presentadas por los sujetos pasivos. Siendo el porcentaje a aplicar, al iniciar el primer período impositivo el de 0,5239 %. Tanto por ciento que se ha venido reiterando hasta el presente ejercicio. En el tiempo transitorio se consignó, en los Presupuestos del Estado, la cantidad precisa, como dotación del Estado, para

alcanzar el monto que se le había asignando a la Iglesia en la época anterior, cuando las declaraciones de los sujetos pasivos del Impuesto no alcanzasen aquellas cantidades.

Declaración de los contribuyentes. El porcentaje señalado recibirá el destino que le asignen a voluntad los contribuyentes, lo que presenta estas cuestiones:

Primero, su aplicación no lesiona el derecho reconocido en el artículo 16.2 de la Constitución: «nadie podrá ser obligado a declarar sobre su ideología religiosa o creencias». Pues tal declaración no obliga a manifestar sobre las creencias, sino que sólo invita a orientar una parte de su contribución a favor de una creencia religiosa o hacia otros fines. Además no se puede calificar de impuesto religioso, pues lo que se hace es posibilitar al contribuyente a que decida sobre el destino de una parte de los tributos, y puede darse el caso de personas de una confesión, que no señalen finalidad religiosa a su tributo. Además mientras para el destino religioso se requiere declaración expresa para los otros fines basta la simple declaración del impuesto.

Segundo, los fines a que se destina el porcentaje, a otros fines designados por el Estado, no se indicó en un principio, a diferencia de lo que acontece en el Acuerdo italiano (art. 42.2, An. II), que dice que se destinarán «a finalidades de interés social o de carácter humanitario bajo la directa gestión estatal». Esta falta de determinación previa, se solucionó, una vez hecha la primera declaración de la renta, mediante el Decreto-Ley 825/1988, al indicar que por «otros fines de interés social», se entienden «los programas de cooperación y voluntariado sociales desarrollados por la Cruz Roja Española y otras organizaciones no gubernamentales y entidades sociales, siempre que tengan ámbito estatal y carezcan de fines de lucro, dirigidos a ancianos, disminuidos físicos, psíquicos o sensoriales, personas incapacitadas para el trabajo o incurso en toxicomanía o drogodependencia, marginados sociales y en general a actividades de solidaridad social ante situaciones de necesidad». Asimismo, «los programas y proyectos que las mencionadas organizaciones realicen en el campo de la cooperación internacional al desarrollo en favor de las poblaciones más necesitadas de los países subdesarrollados». En cuanto a los fines que las Confesiones pueden destinar las cantidades que se les asigne, pueden ser todas las que se califican como fines religiosos: de culto, apostolado, caridad, beneficencia asistencial, ayuda a países subdesarrollados, etc. Sólo obliga a quien tiene que hacer la declaración de la renta, y no grava, por tanto, a las rentas cuyo nivel de ingresos les exime de hacer la declaración, por estar por debajo de los límites legales.

Problemas técnicos. Se habían pensado en el Acuerdo los problemas técnicos, que podía tener este período transitorio, ya porque las personas

que declarasen fueran menos de las esperadas, ya porque el porcentaje asignado no fuera el adecuado. En previsión de estas dificultades técnicas, se estableció que durante los tres años de la esta transición, se mantuviera para la Iglesia la misma cantidad de la fase anterior, siendo la procedencia de las mismas de dos campos: del resultado de los impuestos afectados, que debía constituir la cantidad principal; y de un complemento, si no se llegaba a las magnitudes precedentes. Esta fase debía ser, por tanto, un tiempo de tanteo y de ajuste de las técnicas a establecer en el tercer período. Como tiempo de acomodación, debiera haber servido el número de declarantes del primer año para intentar el ajuste en el segundo. Empero, se mantuvo el porcentaje en los ejercicios siguientes, a pesar de que el cálculo que utilizó el Gobierno, al contar todos los contribuyentes como declarantes para fines religiosos, no era real. Hubiera sido conveniente que el número de declaraciones, que manifestaron su voluntad en los primeros ejercicios hubiera servido de pauta para las correspondientes correcciones.

1.3) *Tercera fase: Sistema de cuota sobre el Impuesto.*—Esta fase debería ser de sola asignación tributaria, y suponer la supresión en los Presupuestos del Estado de toda cantidad consignada como subvención para la Iglesia. Se debía haber liquidado el sistema tradicional para dar paso a una cuota del impuesto «sobre la renta o el patrimonio y otra de carácter personal, por el procedimiento técnicamente adecuado» (art. II.2 AE).

Naturaleza. El Acuerdo habla de «porcentaje de rendimientos de la imposición» sin más determinación. Albiñana los califica de «tributos estatales afectados»³⁰, por cuanto previamente se ha señalado un porcentaje fijo para fines concretos: de carácter religioso, cuando el contribuyente manifiesta esta voluntad, o para fines designados por el Estado, si no se declara una voluntad direccional hacia los primeros fines o no se señala ninguno. Dice asimismo que supone un cuerpo extraño en el respectivo sistema con las dificultades que conlleva su aplicación.

En el Derecho comparado se pueden encontrar impuestos de este tipo, así en los Estados Unidos, en una época primitiva —como dice Mieaux— «cada habitante debía indicar la Iglesia a la cual quería que se aplicara la cuota que el cobrador del municipio continuaba exigiendo»³¹; o, como hoy día se determina en la Constitución de Islandia, que «si una persona no fuere miembro de la Iglesia estatal ni de cualquier otro grupo religioso conocido, pagará a la Universidad» (art. 64 Const.); o, como se ha acordado en Italia (art. 47.2 Anexo II) en los compromisos financieros: «una cuota igual del

30 Carlos Albiñana, «Régimen económico de la Iglesia...», o. c., p. 119.

31 Vicomte De Mieaux, *L'Église catholique et la liberté aux Etats-Unis*, 1893, p. 272.

impuesto de la renta de las personas físicas, liquidado por la administración sobre la base de las declaraciones anuales se destinará en parte a finalidades de interés social o de carácter humanitario bajo la directa gestión del Estado y, en parte, a finalidades de carácter religioso bajo la directa gestión de la Iglesia Católica». Estos impuestos afectados pueden tener problemas técnicos respecto a los principios impositivos y presupuestarios aplicables, pero pueden solucionarse utilizando una adecuada técnica. A la vez es cauce de distribución equitativa de ayudas a las Confesiones, y a otras ideologías, como las ONG, si entran dentro de los objetivos a que el Estado destina estos ingresos.

Problemas técnicos. Pueden provenir del tiempo y del modo de implantación. Los primeros se indican ya en el Acuerdo, pues una vez puesto en marcha la segunda fase, esta tercera se debía implantar a los tres años, sin que se hubiera previsto alargarlo. Mayor problema envolvía el modo de implantación, pues la ambigüedad de la terminología usada daba a entender la posibilidad de optar por diversas técnicas, además de superar los problemas de ajuste. Dice el texto: «El Estado podrá asignar a la Iglesia Católica un porcentaje del rendimiento de la imposición sobre la renta o el patrimonio neto u otra de carácter personal, por el procedimiento técnicamente más adecuado» (art. II AE). Dejando a la posterior determinación unilateral o de mutuo acuerdo, materias como las siguientes:

Primero, la necesidad de indicar cuáles serían los impuestos afectados. Estos tenían que ser de carácter personal pero había que determinar cuáles iban a servir de base. En el artículo 28 de la Ley de Presupuestos para 1988 se concretaba que fuera sobre la recaudación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Indicando un porcentaje que se aplicaría sobre la cuota íntegra de la declaración de cada uno de los contribuyentes.

Segundo, había que tener en cuenta, que debía ser un porcentaje suficiente para compensar la cantidad que la Iglesia recibía anteriormente. Pero no se actuó conforme a lo acordado, porque se siguió con el mismo porcentaje del de 0,5239 % de la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Aunque siempre queda la posibilidad de hacer un ajuste para corregirlo.

Interesa indicar que esta afectación no es una creación de un nuevo impuesto. Ya que no es fruto de un recargo sobre la cuota de los impuestos, sino un deslinde de una parte, en el porcentaje de la cuota que resulta de la aplicación de las normas impositivas. Esta fase si se hubiera enfocado bien podía haber sido el inicio de una colaboración, con independencia. Porque se hubiera hecho la asignación de un porcentaje del tributo para instituciones de naturaleza religiosa y asociaciones de carácter humanitario,

para promocionar el ejercicio de la libertad religiosa, y finalidades de interés social o de carácter humanitario.

1.4) *Cuarta fase: Propósito de autofinanciación.*—Las tres primeras fases marcan la evolución del sistema de financiación, que se ha acordado entre el Estado y la Iglesia, para pasar de un sistema de dotación a uno de colaboración. En ésta cuarta fase se declara el propósito de la Iglesia de lograr por sí misma los recursos suficientes para la atención de sus necesidades (art. II.5 AE). Muchos autores han tomado esta afirmación como un ideal utópico, sin esperanza de conseguirlo, ya que no se puede pensar en crear un suficiente patrimonio, ni, con la organización que hoy día tiene la Iglesia, que las liberalidades de los fieles sean suficientes para alcanzarlo. Pero el tema está enunciado y debemos preguntarnos, si se trata de un mero *desideratum* o si es un objetivo cierto que incluye un compromiso.

Se trata de una proclamación para mostrar que las relaciones del Estado y la Iglesia deben basarse en los principios de separación e independencia. Pero estos principios, no impiden que el Estado pueda tener una consideración positiva del hecho religioso, y que constituya un sistema de financiación, al menos parcial, aunque por hablar de independencia se piense en la autofinanciación como ideal. Sistema que, aunque se haya declarado como programa a alcanzar, no se ve la precisión de poner en práctica en un tiempo determinado.

Propósito que viene envuelto con estas notas: *Indeterminación* en cuanto al momento de su inicio y al modo de realizarlo, lo que le da carácter de un mero propósito. *No exigibilidad*, ya que los compromisos *sine die* parecen destinados a resolverse por mutuo acuerdo en un futuro. En el Acuerdo hay voluntad de la Iglesia de llegar a esta situación por lo que hay que pensar en poner los medios. Los cuales sólo urgirán cuando hayamos alcanzado experiencia en la tercera fase, ya que cada fase es resultado de la anterior. Se puede pensar en urgir la posición de los medios para alcanzar en un futuro más o menos cercano «los recursos suficientes para la atención de sus necesidades», pero sólo obliga a quien se ha comprometido a poner los medios para llegar a ello. Como fin a alcanzar no se puede señalar un término, por largo que sea, pero sí ir eligiendo los medios más conveniente para lograrlo.

El actual sistema de acuerdos tiene un carácter hermenéutico, en cuanto a determinar cuál es el lugar de partida para llegar al fin. Las fases que hemos descrito son de paso, unas limitadas en el tiempo, otras sin término fijado, pero no se han de considerar que sean *ad infinitum*. Para poner fin a este tiempo habrá que llegar a un mutuo acuerdo, como se deduce del último párrafo: «cuando fuera conseguido este propósito, ambas

partes se pondrán de acuerdo para sustituir los sistemas de colaboración financiera expresada en los párrafos anteriores de este artículo por otros campos y formas de colaboración económica entre la Iglesia Católica y el Estado» (art. II.5 AE). De modo que la tercera fase prevé que ha de tener fin, sin determinación de tiempo. De donde se deduce que estaba en el ánimo de las partes, en especial de la Iglesia, lograr la autofinanciación, sin compromiso de plazo.

La implantación de esta fase no excluye otras formas de colaboración económica, pero tampoco las limita a la asistencia social o actividades de carácter humanitario. La ambigua referencia a «otros campos y formas de colaboración económica» no puede excluir el fin principal de los entes religiosos: la promoción de la libertad religiosa. No se puede determinar ahora hacia dónde se dirigirán esas formas de colaboración. Al hablar de otras formas y otros campos lleva a pensar que no van a ser ayudas directas por consignaciones presupuestarias, sino que el porcentaje, para la promoción de la libertad religiosa y asunto sociales y humanitarios, debe ser fijada convenientemente para que sea administrada, para los fines referidos, por entes no estatales. Esto va a conseguirse con nuevos acuerdos, y las necesidades inducirán a las partes a concretar los nuevos modos de colaboración económica.

2. *Conclusiones.*—Es necesario pasar del sistema de dotación, cargado de tantas acusaciones al de colaboración. El paso, por fuerza, ha llevado a una reflexión, pero examinado el texto del Acuerdo y la amplia literatura que ha originado, se puede concluir que no había una idea clara del tema. Llegados a la tercera fase, aunque no se haya hecho conforme al acuerdo, pues no se ha ajustado el porcentaje, por lo que subsisten las dos formas de ayudas de la segunda fase, se puede preguntar: ¿si se puede pasar a la cuarta fase, y si la tercera tiene alguna distinción con la anterior?

La imprecisión de la redacción de la cuarta fase, muestra que fue una forma de afirmar la Iglesia su independencia, pero no se ve su contenido sustancial. Si se hubiera realizado plenamente la tercera fase, y se hubiera señalado un porcentaje que se equiparara con la aportación anterior, como se acordó, esta cantidad debiera ser el porcentaje que el Estado destine a la promoción de la libertad religiosa, y a finalidades de interés social o humanitario, y señalado por el contribuyente quién lo debe administrar. Pero el Estado al no ajustar el porcentaje, parece que pretende, señalar sólo el 0,5239 % del impuesto afectado para fines referidos, esperando que la Iglesia se organice para conseguir por sus propios medios el resto.

Si las cosas son así, en la cuarta fase permanecerá la cantidad procedente de la franja tributaria que se haya asignado para fines de promoción de la libertad religiosa y actividades humanitarias, administradas por institu-

ciones religiosas y organizaciones asistenciales sin fines de lucro. Los Acuerdos con la iglesia Católica, en esta fase, no tendrían variación alguna, pues no hay razón para que no pueda gastar parte en la promoción de la libertad religiosa, y parte en acciones de carácter asistencial y humanitario. Tendrían que ordenarse los Acuerdos, más bien, a justificar la forma en que ha hecho el gasto, determinando si se ha gastado en la promoción del derecho de libertad religiosa o en actividades asistenciales y humanitarias. No tiene sentido que en esta fase se imponga a la Iglesia la forma de gastarlo en promoción del derecho de libertad religiosa o en acciones humanitarias.

Esto debería llevar a la Iglesia a organizarse y concienciar a los fieles de su obligación de sostenerla y alcanzar la plena autofinanciación, hasta el punto de llegar a dedicar lo que recibe el Estado a fines asistenciales y humanitarios. Pero por parte del Estado, una vez señalada la franja del impuesto para gastos de promoción del derecho fundamental de libertad religiosa y los fines de carácter social y humanitario, que se deben cubrir con ese impuesto afectado, la Iglesia debe recibir la cantidad que los ciudadanos designen con esta orientación, y ella administrarla para ambos fines. Por lo que para el Estado no supone ningún cambio la cuarta fase, el problema es que no ha completado la tercera fase.

D) *Fuentes de financiación indirecta*

Además de la colaboración directa del Estado, encontramos ayudas indirectas, a través de lo que se llama prestaciones negativas. Consisten en supuestos de no sujeción de las Confesiones y sus bienes a impuestos estatales; exención de tributos en determinadas circunstancias; reducción de tipos de impuestos; y estímulos para que sus miembros favorezcan con donativos a la Iglesia, cuando pueden beneficiarse por razón de estas liberalidades de deducciones tributarias.

Constituye un ahorro para las instituciones religiosas. Se regula esta materia respecto a la Iglesia Católica en los artículos III y IV del Acuerdo sobre Asuntos Económicos de 1979. Aunque no está aquí comprendida toda la materia, sino que a ello hay que añadir otras normas, ya de desarrollo de éstas, ya de carácter general fiscal, a donde remite el artículo V del Acuerdo, y donde se contienen medidas referidas a este tema. Vamos a exponer sucintamente los supuestos de tributos, estudiando los aspectos de no sujeción, exención, beneficios fiscales, los supuestos de tributación por impuestos sobre sociedades, y los casos de deducciones.

a) *Supuestos de no sujeción*

Esta figura, de no sujeción, de que habla el artículo III del Acuerdo sobre Asuntos Económicos, prescribe que ciertas actividades eclesiales que, aunque presentan algunas analogías con hechos imponible, no se detecta en ellas por la Administración capacidad económica, por lo que no son gravadas. La declaración de no sujeción resuelve una situación de duda, declarando que estos casos, enumerados taxativamente, se encuentran al margen de la Ley tributaria, por lo que no se les aplica, dentro de lo expresamente indicado, las normas fiscales.

Conforme al artículo III del Acuerdo la figura de no sujeción viene definida, en primer lugar por la naturaleza de los impuestos a los que se refiere, y que son «los impuestos sobre la renta o sobre el gasto o consumo, según proceda». En segundo lugar por la enumeración taxativa que se hace, comprende los siguientes supuestos:

1) Por referencia al artículo I del Acuerdo sobre Asuntos Económico, se declaran no sujetos a impuestos, «las prestaciones libremente recabadas de sus fieles, las colectas públicas organizadas y las limosnas y oblaciones recibidas».

2) Asimismo no están sujetas: «Las publicaciones de las instrucciones, ordenanzas, cartas pastorales, boletines diocesanos y cualquier otro documento de las autoridades eclesiásticas competentes y tampoco su fijación en los sitios de costumbre». Así estas actividades quedan libres del Impuesto del Valor Añadido.

3) También se declaran no sujeto: «la actividad de enseñanza en Seminarios diocesanos y religiosos, así como de las disciplinas eclesiásticas en Universidades de la Iglesia». Pero no es una situación especial porque a toda la enseñanza se le ha liberado de impuestos.

4) La adquisición de objetos destinados al culto. Sobre ellos la doctrina suele plantear problemas procedentes de su naturaleza, porque muchos suelen ser de joyería, platería, y antigüedades. El Acuerdo, no obstante, los califica como no sujetos por razón del fin a que se destinan, al considerar la actividad de culto como consumo no suntuario³².

32 Cf. Orden de 29 de febrero de 1988, Tercero, en *BOE* n. 62, de 12 de marzo; y Resolución de 14 de marzo de 1988, en *BOE* n. 71, de 23 de marzo.

b) *Supuestos de exención*

En este supuesto se vienen a exonerar algunas actividades eclesiales, conforme a la técnica de la exención. Estos casos, reúnen las condiciones para poder ser gravados, pero por razones especiales se ha acordado excluirlos de la obligación tributaria. Sin duda, son razones de carácter político, pero también por aplicación de los principios, que antes hemos examinado, de promoción del principio de libertad religiosa, que es lo que justifica estas exenciones a las instituciones confesionales.

La exención se regula en los artículos IV y V. del Acuerdo económico. Aquel artículo establece una normativa especial para determinados sujetos de la Iglesia; en éste, donde se incluyen todos entes religiosos, se remite por asimilación a la normativa favorable que reconoce la legislación tributaria en general para ciertos entes, que se caracterizan por no tener fines lucrativos.

En el artículo IV.1 se establece una estructura doble, por una parte, enumera taxativamente los sujetos exentos, mientras que por otra determina los bienes que son objeto de exención, al tiempo que se indica de qué impuestos son liberados.

En orden a los sujetos, están beneficiados por esta exención: «la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las Diócesis, las Parroquias y otras Circunscripciones territoriales, las Ordenes religiosas y los Institutos de vida consagrada y sus Provincias y sus Casas».

Respecto a los impuestos de que quedan exonerados, y los bienes y actividades que comprenden, se establecen cuatro apartados donde se incluye:

A) Una «exención total y permanente de la Contribución Territorial Urbana de los siguientes inmuebles: 1) Los templos y capillas destinadas al culto y asimismo sus dependencias o edificios y locales anejos destinados a la actividad pastoral. 2) La residencia de los obispos, de los canónigos y de los sacerdotes con cura de almas. 3) Los locales destinados a oficinas, Curia diocesana y oficinas parroquiales. 4) Los Seminarios destinados a la formación del clero diocesano y religioso, y las Universidades eclesiásticas en tanto en cuanto impartan enseñanza de disciplinas eclesiásticas. 5) Los edificios destinados primordialmente a casas o conventos de las Órdenes, Congregaciones religiosas o Institutos de Vida Consagrada».

Contribución que queda comprendida en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles³³, cuyo artículo 64d) con-

33 Ley 39/1988, de 28 de diciembre, BOE n. 313, de 30 de diciembre.

firma la exención reconocida a la Iglesia Católica en el Acuerdo sobre Asuntos Económicos de 1979. Tiene carácter de tributo directo de naturaleza real, cuyo hecho imponible está constituido por la propiedad o derechos sobre bienes inmuebles de naturaleza rústica y urbana (art. 61 LRHL).

B) «Exención total y permanente de los impuestos reales o de producto sobre la renta y sobre el patrimonio». La amplitud de formulación de este párrafo queda restringido si examinamos el segundo apartado. «Esta exención no alcanzará a lo rendimiento que pudieran obtener por el ejercicio de explotaciones económicas, ni a los derivados de su patrimonio, cuando su uso se halle cedido, ni a las ganancias del capital, ni tampoco a los rendimientos sometidos a retención en la fuente por impuestos sobre la renta».

Los impuestos que resultan afectados por razón de la exención de este artículo IV.1.B), tienen alguna dificultad de interpretación, porque se han modificado con posterioridad y han recibido nuevas denominaciones, pero por el contenido que suele darle la doctrina, se comprenden en él: en razón de la mención al impuesto sobre la renta, una exención del Impuesto de Sociedades; por la referencia al impuesto sobre el patrimonio parece, que a estas entidades eclesíásticas, se les declara exentas del impuesto de Sucesiones y del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Además se comprende la exención de los impuestos reales o de producto, que se encuentran dentro de los impuestos locales³⁴.

La formulación de estas exenciones del artículo IV.1.B), que comprende la mayor parte de la imposición directa, queda en la práctica reducida por las remisiones que es obligado hacer. Dentro de los impuestos estatales hay una formulación general de la exención del Impuesto de Sociedades, con la excepción del párrafo segundo, que por las particularidades que comprende nos referiremos en el apartado de la tributación. Por lo que fue objeto de un acuerdo complementario.

En lo relativo al Impuesto de Sucesiones, como lo especial prepondera sobre lo general, al tratarlo específicamente el apartado C) obliga a exponerlo en otro lugar.

Entre los impuestos locales se encuentran hoy día los Impuestos reales o de producto, que se refieren a rentas concretas, y donde se comprenden el Impuesto de Bienes Inmuebles, el Impuesto de Actividades Económicas y el de Construcciones, Instalaciones y Obras³⁵, aunque gran parte de ellos

34 Manuel de Mier Menes, «Sistema de dotación de la Iglesia Católica», en *XIX Semana de Derecho Canónico*, Salamanca 1985, pp. 368 ss.

35 Félix de Luis Díaz de Monasterio-Guren - Ignacio de Luis Villota, *Régimen fiscal de la Iglesia Católica*, 1999, Pamplona: Aranzadi, pp.60-2.

se encuentran regulados en el apartado A) de este artículo, y la Licencia Fiscal del Impuesto Industrial.

El carácter limitador del párrafo segundo restringe estas exenciones, por lo que no alcanzan a los rendimientos por el ejercicio de explotaciones económicas ni a los derivados del patrimonio, cuando su uso se halle cedido, ni a las ganancias de capital, ni tampoco a los rendimientos sometidos a retención en la fuente por impuestos sobre la renta.

Si en realidad esta limitación se aplica, al Impuesto de Sociedades, como dice De Luis, «prácticamente deja, fuera del campo de la exención sobre la renta proclamada inicialmente, todos los rendimientos que normalmente se gravan por este impuesto»³⁶. Lo que causa dificultad de interpretación, pero como la exención tiene que tener algún contenido, se estima que es objeto de exención las subvenciones, donaciones que estén fuera del ámbito de las sucesiones, las «ganancias de capital» que dice el artículo, aunque se trate de un concepto no bien definido, pero tiene que comprender algunos rendimientos obtenidos como consecuencia de la enajenación de elementos patrimoniales. De todos modos estas entidades están sometidas, por la normativa general, a un régimen distinto con un tipo de gravamen más reducido que otro tipo de sociedades. Asimismo hay duda, si estas excepciones se aplican a los impuestos sobre el patrimonio e impuestos reales o de producto.

C) «Exención total de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y Transmisiones Patrimoniales, siempre que los bienes o derechos adquiridos se destinen al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado y al ejercicio de la caridad». En este apartado se trata de especificar los impuestos que comprende al mismo tiempo que quedan limitados a las finalidades que expresamente se señalan. Comprende, tanto si se trata de adquisiciones a título lucrativo, el supuesto de sucesiones y donaciones, como adquisiciones a título oneroso, con exención del impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales³⁷.

Exención que se limita, por un lado, en razón de los sujetos adquirentes, que son los enumerados en el primer párrafo, y, de otro, por el fin a que han de ser destinados. Datos que han de constar en los documentos de adquisición de estos bienes, ya que de otro modo quedarían excluidos de las exenciones³⁸.

36 Félix de Luis Díaz Monasterio, «Régimen Fiscal de las Entidades Eclesiásticas», en *El régimen Tributario de la Iglesia Católica*, 1985, Madrid, p. 21.

37 Remigio Lovelle Rolando, «Catálogo de beneficios fiscales aplicables a la Iglesia Católica», en *El Régimen Tributario de la Iglesia Católica en España*, Madrid 1985, pp. 53-55.

38 Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Disposición Final Cuarta, en *BOE* n. 303, de 19 de diciembre; y Orden de 29 de febrero de 1988, segundo, en *BOE* n. 62, de 12 de marzo.

En orden a las adquisiciones lucrativas se establece que las donaciones, herencias y legados, si cumplen las condiciones de este apartado están libres del impuesto sucesorio, materia favorecida con la aplicación del número dos de este artículo donde se da derecho a deducciones de los impuestos, reconocido hoy día por la normativa sobre Fundaciones³⁹.

D) «Exención de las contribuciones especiales y de la tasa de equivalencia, en tanto que recaigan estos tributos sobre los bienes enumerados en la letra A) de este artículo». Constituye una modalidad de los impuestos municipales, comprendidos en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, y denominado Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Se consideran que están exentos de este impuesto las Instituciones calificadas de benéficas o benéfico-docentes, y que se les haya reconocido la exención en Tratados o Convenios Internacionales (art. 106)⁴⁰. Y las contribuciones especiales siempre que recaigan sobre alguno de los bienes inmuebles enunciados en la letra A).

Conforme a este apartado se desgravan, también, los incrementos de valor que se han producido en el momento de la transmisión de una propiedad o derechos reales de goce o limitativos de dominio. Este Impuesto ha quedado modificado en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, que lo define como un impuesto directo que grava el incremento de valor que experimentan dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad (art. 105), pero queda incluida la exención del Acuerdo con la Iglesia Católica. Exención que dado el tipo de propiedad monumental que suele tener la Iglesia es necesario que se reconozca.

En el artículo IV. 2. se considera que: «Las cantidades donadas a los entes eclesiásticos enumerados en este artículo y destinados a los fines expresados en el apartado C), darán derecho a las mismas deducciones en el impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que las cantidades entregadas clasificadas o declaradas benéficas o de utilidad Pública». Por lo que pueden disfrutar de los beneficios del título II de la Ley de Fundaciones, incluidas las deducciones de la cuota a los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el 20 % de las donaciones que hagan a las instituciones eclesiásticas⁴¹.

39 *Ibidem*; cf. Ley 30/1994, de 24 de noviembre, De Fundaciones e Incentivos Fiscales a la participación privada en actividades de interés general, *BOE* n. 282, de 25 de noviembre, Disposición Adicional Quinta,

40 Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, *BOE* n. 313, de 30 de diciembre, Arts. 105 y 106.

41 Ley 30/1994, de 24 de noviembre, o. c., arts. 5960; Real Decreto 765/1995, de 5 mayo, por el que se regulan determinadas cuestiones del Régimen de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, *BOE* n. 123, de 24 de mayo.

c) *Supuestos de asimilación*

Las Asociaciones y Entidades religiosas no comprendidas en el artículo IV de este Acuerdo, reciben un trato fiscal calificado por su asimilación con las instituciones sin fines lucrativos y benéficas privadas. Por lo que en el artículo V del Acuerdo las entidades eclesiásticas entran en la normativa general establecida para todo tipo de Confesiones en el artículo 7.2 de la Ley Orgánica de Libertad Religiosa.

Los sujetos que pueden disfrutar de estos beneficios, según el artículo V, son los entes religiosos «no comprendidos en el artículo IV.1 y que se dedican a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas, hospitalarias o de asistencia social. La doctrina planteó enseguida la pregunta: ¿si están excluidos de estos beneficios los entes referidos en el artículo IV? Y la Orden ministerial de 29 de julio 1983, resolvió el problema, diciendo que «las asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el artículo IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede, de 3 de enero de 1979, disfrutarán en todo caso, de los mismos beneficios fiscales que las entidades a que se refiere el artículo V del Acuerdo». Lo que consideró el Tribunal Supremo, como «producto de la voluntad interpretativa concordada»⁴². Y el RD 765/1995, de 5 de mayo, da similar trato a los dos supuestos, reconociendo en ambos casos, que pueden gozar del régimen de exenciones previstos en el Título II de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre. Está dentro de la lógica interpretativa, pues parece como voluntad del legislador, que el artículo IV sea de mayores concesiones que el artículo V, ya que éste es considerado como una base común para todas las entidades religiosas, conforme al artículo 7.2 de la Ley Orgánica de Libertad Religiosa, y no excluye a quien tenga otras concesiones especiales.

Los beneficios previstos en esta legislación se ordenan a las entidades sin fin de lucro, a las que se asimilan los religiosos, en la expresión de naturaleza análoga (art. 42.1.a). El RD 765/1995, de 5 de mayo, adapta a los entes eclesiásticos el régimen general de la ley 30/1994, de 24 de noviembre, conocida como Ley de Fundaciones. En ella se reconoce que las entidades eclesiásticas comprendidas en el artículo IV del Acuerdo Económico de 3 enero de 1979 gozarán los beneficios fiscales previstos en esta Ley, cuando persigan los fines del artículo 42.1.a),

Los supuestos del artículo V del Acuerdo económico disfrutan, del régimen previsto en el título II de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, pero

⁴² STS de 26 noviembre de 1991, en Aranzadi RJ (1991) 8772; Félix de Luis Díaz de Monasterio-Guren, «Régimen fiscal de la Iglesia Católica...», o. c., p. 215.

para ello tendrán que acreditar su naturaleza de sujeto comprendido en la norma, y las actividades que realizan, ordenadas al cumplimiento de los fines indicados en el artículo 42.1.a) de esta Ley. Por el que quedan exentos del Impuesto sobre Sociedades, por el resultado obtenido en el ejercicio de sus actividades que constituyen su objeto social, así como de los incrementos patrimoniales derivados tanto de adquisiciones como de transmisiones a título lucrativo si es al objeto de cumplir con sus fines específicos (art. 48). Gozan de exención también las cuotas de los asociados, las subvenciones obtenidas del Estado, Comunidades Autónomas y otros entes públicos destinadas al cumplimiento de su fin específico, los ingresos derivados de adquisiciones a título lucrativo para colaborar en los fines de la entidad, y los obtenidos por medio de los convenios de colaboración en actividades de interés general, contemplados en esta Ley, y los rendimientos obtenidos en el ejercicio de su actividad (art. 49).

En cuanto al Impuesto sobre Sucesiones, se reconoce exención sobre las adquisiciones por sucesiones y donaciones, que se realicen a estas entidades, cuando concurren las condiciones y requisitos exigidos por los artículos IV y V del Acuerdo con Iglesia Católica (Disposición adicional cuarta)⁴³.

Sobre Transmisiones patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de setiembre, se aprueba el Texto Refundido, donde se reconoce esta exención a los establecimientos benéficos y culturales siempre que los cargos de patronos o representantes legales sean gratuitos y rindan cuentas a la Administración (art. 45a); y a las asociaciones declaradas de utilidad pública dedicadas a la protección, asistencia o integración social (art. 45 c). Y «cuando resulte concedida por Tratados o convenios Internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento» (art. 45 B.1), comprendiendo el artículo IV del Acuerdo económico «Exención total de los Impuestos... de Transmisiones Patrimoniales, siempre que los bienes o derechos adquiridos se destinen al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado y al ejercicio de la caridad».

Respecto a la Contribución Urbana, por el carácter general como se enuncia en el artículo 106 de la Ley de Haciendas Locales se consideran exentos del pago de este Impuesto, las entidades que tengan la calificación de benéficas o benéfico-docentes (art. 106 c), y las personas y entidades a cuyo favor se haya reconocido la exención en Tratados o Convenios Internacionales» (art. 106 e). Lo cual está en correlación con lo convenido en el Acuerdo Económico con la Iglesia Católica.

43 Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

d) *Supuestos de Tributación*

La normativa que hemos tratado es excepcional, aplicable a ciertos entes religiosos, por razón de sus especiales características, por lo que en todo lo que no se señala expresamente, se someten a la legislación general, igual que cualquier otra persona jurídica que esté en la misma circunstancia. Ahora bien, dentro de toda esta normativa que puede afectar a la Iglesia Católica vamos a tratar, de modo especial el tema del Impuesto de Sociedades, ya que en todo momento ha sido objeto de dudas, y se llegó al Acuerdo de 10 de octubre de 1980, para determinar el régimen fiscal del Impuesto sobre Sociedades aplicable a las Entidades eclesiásticas que desarrollen actividades económicas.

Sujeto pasivo. Los entes que tienen rendimientos de explotaciones económicas. Define el concepto de explotación económica, con remisión al Artículo 5.2 párrafo último de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, que considera rendimientos de explotación económica las que resulten de las actividades que realicen los miembros de una comunidad, tanto para la misma, como para otros centros de trabajo. Por lo que cada comunidad se considera como una explotación económica, y que cada miembro trabaja para ella. Están comprendidos los trabajos que por «convenios establecidos entre una comunidad religiosa y otra persona o entidad, realicen los miembros de aquélla, bien en el seno de las mismas o fuera de ella»⁴⁴. Supuestos en los que los importes recibidos por la comunidad son ingresos de la explotación, donde se podrán cargar los gastos que hayan tenido, como tal explotación y los salarios de los miembros que han colaborado en el proceso productivo.

Base imponible. La forma de determinar la base imponible conforme a la base novena es que ésta se «determinará por la suma algebraica de los rendimientos y los incrementos y disminuciones del patrimonio», lo que se concreta de la siguiente forma: «1) A estos efectos se computarán los incrementos y disminuciones de patrimonio derivados de la enajenación de elementos patrimoniales sitos en territorio español cuya titularidad corresponda a la Entidad eclesiástica»; 2) pero se podrá computar «como gasto deducible una cantidad igual al resultado de multiplicar la cuantía del salario adecuado a la actividad y honorario realizado, por el número de miembros de la Comunidad que colaboren en el desarrollo de la explotación económica»; 3) «El importe de los incrementos o disminuciones de patrimonio se determinará por la diferencia entre los valores de adquisición y enajenación de los elementos patrimoniales».

44 Félix de Luis Díaz-Monasterio, «Régimen Fiscal de las Entidades Eclesiásticas», o. c., p. 33.

Aspectos formales. En cuanto a la declaración, se establece en la norma décima, la obligación de «presentar declaración en la misma forma que los demás sujetos pasivos del Impuesto». Aunque se podrá acordar con la Conferencia Episcopal, «establecer un modelo simplificado de declaración», como se hizo por Resolución de 29 de mayo de 1981. En la norma undécima se determinan los plazos de presentación de declaraciones, que como norma general se señala el 31 de mayo de cada año, excepto para quienes el ejercicio económico no coincida con el año natural, en cuyo caso será antes de los cinco meses del cierre del ejercicio.

Esta legislación obliga a llevar la contabilidad de forma clara y precisa, aunque son libres para elegir los planes contables más adecuados a su sistema de trabajo.

Retenciones. En la norma decimocuarta se determina la obligación de los Entes eclesiásticos, que paguen por asignaciones personales, de realizar las retenciones fijadas a los sujetos del Impuesto sobre las Rentas de las Personas Físicas, por las cantidades que perciban a título personal, y las que se detraigan, con autorización de los mismos, cualquiera que sean las fuentes de que procedan los ingresos.

Con el siguiente régimen de retenciones: *a)* «Las que tuvieren asignación personal en cuenta, el régimen general de retenciones». *b)* «Las cantidades percibidas por razón del ejercicio del ministerio sacerdotal, el régimen de fraccionamiento de pago». *c)* Pero no se computarán para esta retención, ya que son gastos deducibles de la explotación económica, la «cantidad resultado de multiplicar la cuantía del salario adecuado a la actividad y horario realizado, por el número de miembros de la Comunidad que colaboren en el desarrollo de la explotación económica» (Norma Nona 2).

e) Impuesto sobre el Valor Añadido

Esta figura impositiva indirecta recae sobre el consumo y grava, según la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, las entregas de bienes y prestación de servicios hechas por empresarios y profesionales y por importaciones⁴⁵. Los entes de la Iglesia Católica pueden resultar afectados como sujetos pasivos del impuesto, y como personas repercutidas, al realizar adquisiciones de bienes o servicios.

⁴⁵ Alejandro Menéndez Moreno, «Tratamiento fiscal de las Sectas», en *Aspectos socio-jurídicos de las Sectas: desde una perspectiva comparada*, ed. by J. Goti Ordeñana, en *Oñati Proceeding*, Oñati 1991, pp. 268-271.

1) *Aplicación a los supuestos acordados.*—Viene a resolver estos supuestos la Orden de 29 de febrero de 1988, que aclara el alcance de la no sujeción y exenciones en los supuestos de los artículos III y IV del Acuerdo para Asuntos Económico. La norma primera de la Orden manifiesta que las entidades eclesiásticas, que realicen actividades empresariales o profesionales, están sujetas a este impuesto y por tanto obligados individualmente al cumplimiento de las obligaciones de este impuesto.

Empero los entes eclesiásticos tienen beneficios para la adquisición de bienes y servicios, respecto a lo reconocido en los artículos III y IV del Acuerdo sobre Asuntos Económicos.

2) *Respecto a la no sujeción del artículo III.*—En este artículo se declara la no sujeción a los impuestos de gasto y consumo de determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios que sin esta norma deberían repercutirles. Se ha dado algunos casos litigiosos:

Respecto a las publicaciones de las instrucciones y demás documentos de la Iglesia, el Tribunal Económico Administrativo⁴⁶, se pronunció por la no sujeción.

En aplicación del apartado C) del artículo III, no están sujetas las entregas o importaciones de objetos destinados al culto por el adquirente o importador siempre que se realice directamente por las Entidades referidas en el apartado A) del artículo IV por comprenderse en la intención del Acuerdo sobre Asuntos Económicos. A su vez queda condicionado a que al adquirente aporte al sujeto pasivo documentación justificativa del destino de los bienes y servicios.

3) *En cuanto al artículo IV del Acuerdo sobre Asuntos Económicos.*—Al establecerse el Impuesto sobre el Valor Añadido, quedaba afectado el artículo IV, que dice en su apartado: «C) Exención total del Impuesto sobre Sucesiones y donaciones y Transmisiones Patrimoniales, siempre que los bienes o derechos adquiridos se destinen al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado y al ejercicio de la caridad». Se aclara el tema en la Orden de 29 de febrero de 1988, dictada para determinar el alcance de los casos de las exenciones y no sujeciones establecidas en Acuerdo sobre Asuntos Económicos, al decir que la «exención declarada en el artículo IV, núm. 1, apartado C), del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979, se entenderá, igualmente, aplicable al Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando se trate de entrega de bienes inmuebles sujetos al mismo en virtud del artículo

46 Cf. TEA, Sentencia de 7 de setiembre de 1994, en Aranzadi, JT (1994) 1316.

lo 9 del Reglamento de 30 de octubre de 1985. Para lo que es necesario cumplir con los requisitos de ser las entidades indicadas en el apartado 1 del artículo IV, y que se destinen los inmuebles adquiridos al culto, sustentación del clero, sagrado apostado y el ejercicio de la caridad, y guardando las formalidades que deben guardarse. Donde se comprenden las siguientes operaciones: *a)* Ventas y transmisiones de bienes inmuebles; *b)* Ejecución de obras que tengan por objeto la construcción de nuevas edificaciones o la ampliación de la existentes; *c)* Ejecuciones de obras para la rehabilitación de edificaciones preexistentes⁴⁷.

4) *Beneficios Fiscales por la asimilación del artículo V.*—Los beneficios fiscales que afectan a los entes religiosos se contemplan en los siguientes artículos:

Art. 20. *Exenciones en operaciones interiores:* Uno. Estarán exentas de este tipo de impuestos las siguientes operaciones:

8.º Las prestaciones de servicios de asistencia social que se indican a continuación hechas por entidades privadas de carácter social: Protección de la infancia y de la juventud. Asistencia a la tercera edad. Educación especial y asistencia a personas con minusvalía, a minorías étnicas, a refugiados y asilados, a transeúntes, personas con cargas familiares no compartidas, a reclusos. Reinserción social y prevención de la delincuencia, y a alcohólicos y toxicómanos. La exención comprende la prestación de los servicios de alimentación, alojamiento, etc.

9.º La educación de la infancia y de la juventud.

11.º Las cesiones de personal realizadas en el cumplimiento de sus fines, por entes religiosos inscritos en el Registro correspondiente del Ministerio de Justicia para el desarrollo de las siguientes actividades: *a)* Hospitalización, asistencia sanitaria y demás directamente relacionadas con las mismas. *b)* Las de asistencia social comprendidas en el número 8.º de este apartado. *c)* Educación, enseñanza, formación y reciclaje profesional.

12.º Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorios a las mismas efectuadas directamente a los miembros por organismos o entidades legalmente reconocidos que no tengan finalidad lucrativa, cuyos objetivos sean exclusivamente de naturaleza política, sindical, religiosa, etc., realizadas para la consecución de sus finalidades específicas, siempre que no perciban de los beneficiarios de tales operaciones contraprestación alguna distinta de las cotizaciones fijadas en sus estatutos. El disfrute de estas exen-

47 Félix de Luis Díaz de Monasterio-Guren, Régimen Fiscal..., o. c., pp. 33-44.

ciones requerirá el previo reconocimiento por el órgano de la Administración tributaria.

Art. 21. *Exenciones en las exportaciones de bienes*: Estarán exentas del impuesto, en las condiciones y en los requisitos que se establezcan reglamentariamente: ... 4.º Las entregas de bienes a organismos reconocidos que los exporten fuera del territorio de la Comunidad en el marco de sus actividades humanitarias, caritativas, previo reconocimiento del derecho a la exención.

Art. 32. *Importación de bienes adquiridos por herencia*: Tres. La importación de bienes personales adquiridos mortis causa por entidades sin fin de lucro.

Art. 44. *Importación de bienes destinados a organismos caritativos y filantrópicos*: Uno. Estarán exentas del Impuesto las importaciones de los siguientes bienes, que se realicen por entidades públicas o por organismos privados autorizados, de carácter caritativo o filantrópico: 1.º Los bienes de primera necesidad, para ser distribuidos gratuitamente a personas necesitadas: alimentos, medicamentos, y ropa de cama y de vestir. 2.º Bienes de cualquier clase remitidos a título gratuito destinados a las colectas de fondos organizadas en el curso de manifestaciones ocasionales de beneficencia a favor de personas necesitadas. 3.º Los materiales de equipamiento remitidos a título gratuito para objetivos caritativos o filantrópicos que persiguen dichos organismos.

f) *Supuestos de deducción*

Además de las formas de exacciones que hemos hecho referencia, pueden beneficiarse las confesiones, con motivo de las deducciones que se realicen, en caso de donaciones a entidades religiosas y que afectan a diversos tipos de impuestos.

Conforme a la disposición adicional sexta: el régimen previsto en los artículos 59 a 68 de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones⁴⁸, les es aplicable a la Iglesia Católica y otras Iglesias y confesiones que tengan suscrito acuerdos de cooperación económica con el Estado español. Por lo que los sujetos pasivos del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, podrán deducir el 20 % de las donaciones que hagan a la Iglesia

48 Cf. LIRPF, 40/1998, de 9 de diciembre, en BOE n. 295, p. 40730.

A efectos de determinación de la base imponible del Impuesto de Sociedades tendrán la consideración de partida deducible, el importe de los donativos que se realicen a favor de la Iglesia Católica, sin que pueda exceder el 10 % de la base imponible previa a esta deducción, del donante correspondiente al ejercicio económico en que se realiza la donación (art. 63), si los donativos se destinan al culto, la sustentación del clero, el sagrado apostado o el ejercicio de la caridad.

Juan Goti Ordeñana

Universidad de Valladolid