

# LA IGLESIA Y LA LEGISLACION FISCAL DEL ESTADO

Este tema tiene dos aspectos, uno canónico y otro civil. Aun el aspecto canónico puede mirarse desde diversos ángulos, o bien en el terreno práctico de lo legislado sobre este particular, tanto en el derecho puramente canónico, como en el del concordado con los diversos Estados, o bien en el campo del derecho público, investigando la naturaleza de estos derechos y su extensión según los principios generales del derecho natural y del divino-positivo.

Nos restringimos a esta última consideración, y bajo este punto de vista podía enunciarse así: “¿Está la Iglesia sometida a la legislación fiscal? ¿Hasta qué punto está exenta de ella? ¿Y esta exención, si la tiene, es de derecho divino o sólo de derecho humano?”

Yo creo, señores, que este tema es importante y merece ser revisada la doctrina que ya, casi rutinariamente, viene exponiéndose en nuestras escuelas jurídicas, porque pienso, y perdóneseme la vulgaridad de la frase, que se estira demasiado la manta de la perfección jurídica de la Iglesia para buscar en ella exenciones excesivas y arbitrarias. Y sólo con lo dicho puede traslucirse cuál es mi mentalidad sobre el particular. Pero procedamos ordenadamente, exponiendo primeramente algunas ideas generales; después, la doctrina de los autores, tanto contemporáneos como antiguos; a continuación formularemos la tesis que creemos encerrar los verdaderos derechos de la Iglesia, y finalmente analizaremos la postura actual de la Iglesia en esta materia, estudiaremos los argumentos y textos aducidos tradicionalmente como pruebas de exenciones y anotaremos algunas aplicaciones prácticas a la legislación fiscal actual del derecho español.

## I. LEYES FISCALES

Son, en general, todas aquellas que se refieren a los impuestos. Son muchas y muy variadas, según las diversas categorías de impuestos y clases de bienes a que se refieren.

La clasificación fundamental de impuestos en el derecho español es la de directos e indirectos.

Los impuestos directos son tres: contribución territorial, contribución industrial, impuesto de utilidades de la riqueza mobiliaria, y derechos reales.

La territorial se refiere a la riqueza rústica y pecuaria y a la urbana. La industrial, a la industria. El impuesto de utilidades tiene tres tipos distintos: o grava el trabajo personal: impuesto sobre los sueldos; o grava el capital y sus intereses; o grava el trabajo y el capital simultáneamente, o sea, la renta. Los impuestos de derechos reales se refieren a tráfico del patrimonio, y miran, en general, a la masa de bienes (impuestos de caudal relicto), o a la misma transmisión a cada uno de los herederos (derechos reales), o bien a los bienes de personas jurídicas en los que, por no haber transmisión de bienes, el Estado les impone un tributo especial como sustitutivo de lo que habría de tomar en el momento de la transmisión (impuestos de personas jurídicas o Tarifa tercera de Utilidades).

Las contribuciones indirectas son muy variadas; entre ellas podemos enumerar como más principales la renta de aduana, el timbre del Estado, los impuestos de pagos y los de usos y consumos, etc.

Hay en España un impuesto especial, que es el llamado "Donativo del Clero y Monjas". Viene a ser el impuesto sobre la dotación del clero y correspondería al primer tipo del impuesto de utilidades. Se le llama así por un cierto respeto a la Iglesia y para que no aparezca ésta sometida a la fiscalización del Estado.

Una fuente de ingresos para el Estado semejante a los impuestos, aunque con un carácter jurídico distinto, son los Monopolios del Estado. Los más importantes son el de Correos y Tabaco.

## II. PODER DEL ESTADO

Es indiscutible el derecho del Estado para imponer tributos. Como gerente del bien común, necesita de bienes para la administración de su gerencia y para procurar el bien de sus súbditos.

Claro es que este poder del Estado está limitado por los principios generales del derecho público: no tiene el Estado derecho a los bienes de los ciudadanos sino en cuanto que son necesarios al bien común y a la gerencia que del mismo le corresponde.

Se ha dicho que el impuesto es "signum subjectionis". Es frase de los juristas antiguos, hasta el sig'lo XVI. Y no es del todo exacta. No estoy yo sujeto a mi acreedor porque le debo unas pesetas que me ha prestado, sino simplemente que tengo con él una obligación de justicia. Algo de

esto sucede con los impuestos estatales: el ciudadano recibe una cantidad de servicios y de bienes del Estado que es justo en compensación sean correspondidos mediante los impuestos y tributos. Aunque no fueran más que los servicios generales de carreteras, caminos, ferrocarriles, policía, guardia civil, protección de aduanas, etc., etc., ya es suficiente para fundar una obligación de justicia legal. El ciudadano, con los impuestos que satisface, paga al Estado los servicios que de él recibe y al mismo tiempo pone en sus manos lo que realmente necesita para la organización de esos mismos servicios. Creo que este concepto es más exacto que la simple aserción del "signum subjectionis" de sabor medieval.

### III. LAS CONDICIONES JURÍDICAS DEL IMPUESTO ESTATAL

Para que el impuesto entre en el área de las atribuciones del Estado debe ser justo, necesario y equitativamente proporcionado a la potencia contributiva del ciudadano.

El Estado, teóricamente, debe ser una entidad que no tenga más bienes de orden pecuniario que los de sus presupuestos, de tal manera que, año tras año, vaya recibiendo de sus súbditos lo que necesita y vaya ordenándolo para el bien común. Los Estados que van continuamente extendiendo el área de sus actividades, que acaparan servicios que llaman públicos y podían ser privados, aunque sean de conveniencia algo más general que otros, necesitan cantidades fantásticas de impuestos y de tasas para mantener en tensión su vida riquísima y absorbente. Tal condición, lejos de responder a la idea recta y cristiana del Estado, se asemeja a una ideología socialista, que invierte el ideal de la nación y del Estado. El ideal debe ser: Estado pobre y nación rica. Hoy día, probablemente, se puede decir que en todos los Estados del mundo se sobrepasan los tipos justos de imposición, puesto que se basan en un concepto fundamentalmente equivocado del Estado, que acarrea los enormes dispendios que conforme a él se hacen.

En cuanto a la equitativa proporción de los impuestos (cuestión ya más del campo de la moral que del derecho), hay que medirla por la potencia contributiva del súbdito. La cual es difícilísima de medirse; porque depende, a su vez, no solamente del capital, sino de la fuente y forma de haberlo adquirido, del modo de conservarlo, de su trabajo, familia, créditos, deudas, etc. Pero, en general, la medida más directa, universal, adecuada y menos expuesta a errores de la potencia contributiva de cada cual es la renta.

He aquí por qué la mayoría de los Estados tienden, en general, a poner su principal fuente de impuestos en la renta, como en fuente la más proporcional y equitativa para el gravamen. Es verdad que no hay en el mundo un sistema impositivo único sobre la renta, y es verdad que aun tal sistema es exagerado y utópico; pero, al acercarse a él, ni es exagerado ni utópico, y da la mejor medida de lo que se pretende.

Y he aquí también por qué, probablemente, los antiguos juristas hablan de los "vectigalia" o alcabalas (impuestos sobre ventas y consumos en general), como impuestos de ley penal. Porque los tales impuestos son los menos equitativos; ya que gravando los artículos de consumo más frecuente, y siendo éstos casi igualmente necesarios a pobres que a ricos, viene a recaer sobre los pobres en proporción más fuerte, relativamente, que sobre los ricos. Y como la imposición de artículos de consumo tanto es más eficaz para los organismos estatales cuanto sean de uso más corriente y universal los artículos gravados, resultan con ellos tanto más oprimidas las clases inferiores proporcionalmente a las superiores.

Pueden requerir especial mención los impuestos nuevos, como, por ejemplo, el impuesto sobre beneficios extraordinarios regulados por la ley de 7 de octubre de 1941 (hoy abolido), que abarca en su contenido multitud de reglas y operaciones preliminares a la determinación del impuesto.

Hay que partir, como base y fundamento de esta exacción, de la necesidad de nuevos recursos del erario y de las nuevas situaciones de adaptación nacional en negocios e industrias, y, como consecuencia de ella, de un margen de beneficios extraordinarios en los que hay un tanto por ciento debido, más que a la habilidad del individuo y al trabajo del industrial, a la situación de la nación. Razón por la cual puede el Estado, en circunstancias especiales, pedir algo más ampliamente que en los casos corrientes de la vida nacional.

#### IV. LAS INMUNIDADES ECLESIASTICAS

La cuestión que nos ocupa está incluida por los juristas en el capítulo de inmunidades eclesiásticas.

Suelen dividirlas en personales, locales y reales. Estas últimas comprenden todas las exenciones de cosas y bienes eclesiásticos de cualquier tributo o impuesto que en virtud de las leyes civiles graven a los bienes temporales.

Es una cuestión discutida el origen de las inmunidades. Y es evidente que, cuando se presenta la cuestión en términos generales, la solución

ha de ser un tanto vaga y no puede aplicarse a cada una de ellas en concreto.

En este sentido general suele decirse, como sentencia más común, que las inmunidades son fundamentalmente de derecho divino, formalmente de derecho humano. O sea: es la naturaleza divina de la misma Iglesia, como sociedad perfecta, la que exige unas veces como necesarios, o co-honesta otras como útiles y convenientes esos privilegios que llamamos inmunidades. Y sabemos que, al recorrerlas singularmente, nos encontramos con algunas que mal pueden llamarse inmunidades, pues son más bien derecho nativo de la Iglesia, y otras, por el contrario, apenas puede decirse que tengan algún enlace con el derecho divino, ni siquiera fundamental o remoto; ya que proceden de la prescripción humana y aun de las mismas concesiones de los príncipes civiles.

Hago todas estas aclaraciones porque no es mi pretensión hacer afirmaciones que puedan, de una u otra forma, contradecir los principios y doctrinas admitidas en los documentos de la Iglesia en que se habla de inmunidades eclesiásticas y de su origen divino. Todos esos asertos de que las inmunidades eclesiásticas no tienen su origen en el derecho civil; que son derecho propio de la Iglesia, etc., hay que entenderlos globalmente, y no de cada una en particular, en las que podemos libremente discutir su origen y naturaleza, a no ser que exista una doctrina de la Iglesia sobre ella en particular.

## V. OPINIONES DE LOS AUTORES SOBRE LA INMUNIDAD REAL

Veamos ahora las diversas aserciones de los tratadistas de derecho público, que tocan particularmente este punto, desglobo de las inmunidades en general. Repasamos sólo algunos, los que he encontrado más originales, digámoslo así, ya que, por lo general, se repiten las mismas ideas y aun las mismas palabras.

A) VROMANT (1) afirma que la inmunidad real probablemente es de derecho divino. Y ha de entenderse que es de derecho divino en el sentido de que la potestad civil, sin el consentimiento de la Iglesia, no puede poner tributos a los bienes eclesiásticos propiamente dichos. La razón: que la Iglesia es sociedad perfecta por derecho divino y exenta, por lo tanto, de toda jurisdicción civil. Y añade: "obligare enim aliquem eique onera ac tributa imponere est signum iurisdictionis et verae potestatis in ipsum".

(1) *De bonis Ecclesiae temporalibus*. Louvain, 1934, ed. 2.ª, n. 9.

Seguidamente señala tres casos particulares: uno, si la Iglesia, en virtud de un contrato o de justicia conmutativa, tiene obligación alguna en este particular, es evidente que tiene que cumplirla. Otro, si el Gobierno civil juzgase que la Iglesia le debe alguna compensación pecuniaria por los edificios y propiedades situadas dentro del territorio nacional, habría que hacer un convenio con la Santa Sede, "ita ut per contractum bilateralem utriusque societatis aequaliter independentis, gubernio civili haec contributio ecclesiastica attribuat". Finalmente, por caridad en grave necesidad de la nación, la Iglesia, si puede, debe contribuir a levantar las cargas tributarias que para el remedio de esa necesidad se requieran.

B) CORONATA (2) da un enfoque distinto a la cuestión en cuanto a la forma de exponerlo, pues en el fondo coincide con el anterior. No acude a la perfección jurídica de la Iglesia. ¡Menos mal! Se contenta con afirmar que la exención de tributos es, más que inmunidad, un derecho nativo de la Iglesia, inherente a sus bienes por el mero hecho de estar en el dominio de la misma. ¿La razón? Que la exención de tributos se confunde con el derecho nativo de la Iglesia a adquirir, administrar, poseer y enajenar independientemente del Estado los bienes que le sean necesarios para su fin.

C) OTTAVIANI (3) apunta los dos aspectos anteriores, el señalado por VROMANT y por CORONATA. "Quemadmodum Ecclesia acquirit dominium independenter, sic potest in omnibus possidere et fructus percipere independenter et sine ulla ipsorum inminutione, civilium tributorum causa." Y en otro lugar: "Res, quae in dominio Ecclesiae sunt, iure societatis perfectae habentur, ideoque circa eadem nihil valet exigere alterius societatis potestas."

A continuación expone OTTAVIANI la práctica actual de la Iglesia, cómo en general se somete a las leyes tributarias de las naciones, y da como razón de esta conducta práctica la siguiente: "Equidem hodie Status maxime indiget ut aliquo modo rependantur ingentes sumpus, quos ipse sustinet ad publica commoda procuranda, quibus etiam singula subjecta domini ecclesiastici fruuntur." Yo preguntaría si estos servicios de la nación, de los que gozan también directamente cada uno de los sujetos del dominio eclesiástico, son razón solamente de un proceder práctico de la Iglesia, o fundan realmente una obligación jurídica.

(2) *Ius publicum ecclesiasticum*. Taurini, 1934, 2.ª ed., n. 146.

(3) *Instit. iuris publici ecclesiastici*. Typis Vaticanis, 1935, 2.ª ed., vol. I, n. 192 y 206 s.

D) WERNZ (4), después de las nociones sobre inmunidad y de unas notas históricas muy concisas, pero muy completas, sobre las principales inmunidades, presenta dos cuestiones: la primera, sobre la inmunidad de los bienes particulares de los clérigos, y la segunda, sobre los bienes estrictamente eclesiásticos.

En cuanto a los bienes de los clérigos, es cierto que no existe derecho alguno divino. Este privilegio, donde existe, ha nacido de la ley civil y canónica. La ley civil que ha ofrecido este privilegio a los clérigos y la ley canónica que lo ha hecho suyo regulándolo en su legislación.

Tratando de los bienes estrictamente eclesiásticos, afirma WERNZ que “certe inmunitas realis absolute a Deo non est praescripta, neque ulla lege divina omnis solutio tributorum indiscriminatim interdicta”. De lo contrario no se explicaría cómo la Iglesia en tantas ocasiones haya ayudado a la nación, e incluso se haya sometido a las leyes tributarias voluntariamente por medio de sus pactos concordados.

Ahora bien, ¿en qué sentido puede decirse que la Iglesia por derecho divino goza de la inmunidad real? WERNZ nos dirá que la inmunidad de los verdaderos bienes eclesiásticos es derecho divino en el sentido de que el poder civil, sin el consentimiento de la Iglesia, no puede imponerles cargas tributarias por medio de sus leyes fiscales. ¿La razón? La de la perfección jurídica de la Iglesia, que como tal está exenta de toda jurisdicción laical.

E) CAVAGNIS (5) propone dos cuestiones “de iure principis in bona Ecclesiae”: 1.º “Ius politicum seu iurisdictionem exercendi”; 2.º “Ius tributa exigendi”.

Del primer punto dice que los bienes de la Iglesia no son inmunes de la jurisdicción civil, sino solamente los templos y lugares semejantes.

Del segundo, expone y juzga dos razones que pueden alegarse en favor de la exención:

La primera razón: que la Iglesia ayuda a la potestad civil, y, por lo tanto, la equidad pide ciertos privilegios para la Iglesia, entre los que puede computarse la exención tributaria. Dice el autor que esta razón tiene fuerza o eficacia a causa de la obligación del Estado a subvenir a las necesidades materiales de la Iglesia: dar por un lado y exigir por otro, no resulta. Ahora bien, si la Iglesia “abundaret divitiis, iam non indigeret inmunitate a tributis”, y, por lo tanto, debería someterse y tenerse lo suficientemente compensada “ex defensione armata Status, qua tuentur eius bona

(4) *Ius Decretalium*. Romae, 1908, 2.ª ed., vol. III, n. 146.

(5) *Instit. iuris publici ecclesiastici*. Romae, s. a., vol. III, nn. 392-394.

aliaque eius iura, absque alia compensatione". Por consiguiente, la razón eficaz, según CAVAGNIS, no es la compensación, sino la necesidad de la Iglesia.

La segunda razón: "quia ipsa (Ecclesia) independens est a potestate civili". Y a esta razón advierte el autor que hay que distinguir entre bienes y bienes: los que inmediatamente sirven para el culto divino, como los templos, y los que sólo sirven mediatamente, a saber, "quia redditus necessarios subministrant". Los primeros son inmunes porque "id exigit ratio cultus divini". En los demás, "non est nimis urgenda immunitas", pues hay que examinar el fin "ob quem Ecclesia ea possidet". Si el fin es el ejercicio del culto, son inmunes. Si son para obtener rentas y éstas no bastan para las necesidades de la Iglesia, deben eximirse; si bastan, y máxime si son pingües, están sujetos a los tributos. ¿La razón? "Quia finis Ecclesiae hic non differt a fine privatorum", "quia possidentur bona more privatorum, ut princeps aliquis possidet in regno alieno".

F) F. SUÁREZ (6). Es de los autores que más a fondo estudian esta cuestión y dan luz sobre la misma. En cinco capítulos consecutivos del libro "De immunitate ecclesiastica" toca, y diría que casi agota, la cuestión. Podemos dividir su doctrina en tres partes:

Primera, la exención general de los bienes de la Iglesia de tributos seculares, que SUÁREZ expone y prueba con varios argumentos.

Segunda, si los bienes temporales, al pasar al dominio de la Iglesia, continúan con los impuestos que los gravaban o si, "ipso facto", quedan libres de los mismos. Es una aplicación particular de la inmunidad.

Tercera, que los bienes de la Iglesia gozan del "privilegium fori".

En cuanto a lo primero, o sea, la exención general de los bienes eclesiásticos de impuestos y tributos, SUÁREZ, desde luego, admite la exención. Aunque divide los bienes en varias categorías, consagrados y no consagrados, fructíferos y no fructíferos, etc., en conclusión, sin embargo, viene a afirmar que todos ellos gozan de la inmunidad.

Resumiendo su argumentación, tenemos las siguientes pruebas, que vienen a ser, digámoslo así, otras tantas fuentes de inmunidad. Son exentos de tributos los bienes de la Iglesia:

1.º Porque "sunt in dominio Dei vel Christi". Razón que aplica a toda clase de bienes estrictamente eclesiásticos. Son de Dios; luego tienen que estar exentos de todo gravamen que quieran imponerles los hombres.

(6) *Defensio fidei catholicae*, lib. IV de *Immunitate ecclesiastica*, caps. XVII al XXI. En *Opera omnia*. Ed. Lud. Vives. Parisiis, 1859, vol. XXIV, pág. 438 ss.

2.º Porque están “specialiter consecrata”. Razón que aplica a los bienes que realmente están consagrados, o sea, templos y cementerios y algunos objetos de culto. Dice SUÁREZ que en estos casos “*exemptio pertinet ad quamdam venerationem seu honorarium cultum huiusmodi rerum sacrarum*”.

3.º Porque “*tantum ad sustentationem clericorum vel expensas ecclesiae ordinantur*”. Piensa muy acertadamente el P. SUÁREZ que de lo que se dedica exclusivamente al culto divino y sustentación de sus ministros no se debe extraer nada, pues es quitarlo de necesidades primarias de la Iglesia, que ésta tiene pleno derecho a satisfacer.

4.º Porque los bienes de la Iglesia “*non sunt res fructiferae bonorum temporalium*”. Evidentemente no es justo un tributo que recaiga sobre un bien material que no da frutos especiales del mismo orden temporal. El imponer tributos a tales bienes supone tocar el dominio mismo o propiedad, ya que si no fructifica y hay que dar tributo, la propiedad iría aminorándose poco a poco hasta su total anulación. Claro es que esta argumentación es aplicable a aquellos bienes que realmente no rentan ni producen ventaja alguna material, como son los templos, los Seminarios, las casas rectorales, etc.

5.º Porque el tributo es “*in signum subiectionis*”. Mas la Iglesia no está sometida al Estado. Luego no tiene que reconocer tal dominio por medio de los tributos.

Estas son las razones que abonan, según SUÁREZ, la inmunidad eclesiástica. De su valor y eficacia hablaremos más adelante. Pero es evidente que no todas las razones son igualmente fuertes, ni sirven para toda clase de bienes. Pienso que hay bienes en la Iglesia que escapan a todas las razones eficaces del P. SUÁREZ.

La segunda cuestión planteada por SUÁREZ sobre si los bienes que pasan al dominio de la Iglesia pasan con sus gravámenes, responde con una sencilla distinción:

si los gravámenes recaen sobre esos bienes, “*vi pacti vel contractus specialis*”, han de seguir esos bienes con sus impuestos, que la Iglesia tendrá que abonar;

si los gravámenes recaen sobre esos bienes “*vi iurisdictionis civilis*”, no continúan con esos impuestos, sino que automáticamente, al pasar a la jurisdicción eclesiástica y quedar libre de la civil, quedan exentos de los impuestos que los gravaban en virtud de la misma.

Finalmente, en cuanto a la tercera cuestión, afirma el P. SUÁREZ que los bienes de la Iglesia gozan también del privilegio del fuero, o sea, que están

exentos de la jurisdicción civil en todos los aspectos, incluso en el contencioso, y que las cuestiones que se planteen sobre los mismos, aun cuando los querellantes fuesen laicos, han de ir al tribunal de la Iglesia.

Esto no es más que una aplicación del privilegio del fuero que compete a los clérigos directamente, e indirectamente a todas las cosas de éstos y de la Iglesia. Objetivamente, esta cuestión es distinta de la inmunidad real, porque aquí cabe preguntar: ¿los bienes de la Iglesia gozan del privilegio del fuero de por sí o porque están en manos de personas jurídicas eclesíásticas, las cuales gozan de este privilegio del fuero? El P. SUÁREZ afirmará esto segundo, como es lógico, ya que el privilegio del fuero es exención de jurisdicción, y ésta directamente sólo se ejerce sobre las personas, que son los sujetos activos y pasivos de la misma.

Muchos más autores podríamos citar, porque son pocos los que no tratan estas cuestiones. Los omitimos no sólo por razón de brevedad, sino, principalmente, porque todos los demás repiten exactamente lo mismo, y a veces con coincidencia hasta literal. Otras ideas sobre este particular no he encontrado expuestas.

## VI. PRINCIPIOS DE SOLUCIÓN

Antes de entrar en el análisis concreto de las diversas opiniones y de exponer lo que creo ser la doctrina cierta y segura, conviene dejar bien sentados los principios de derecho público que han de regular esta materia.

En primer lugar, el derecho de la Iglesia a la propiedad privada puede considerarse desde un doble ángulo, o bien consideramos a la Iglesia como simple persona jurídica, o bien como sociedad perfecta sobrenatural.

Y es necesario hacer esta distinción, porque es indiscutible que la Iglesia tiene, aun en el terreno meramente humano del orden jurídico, una personalidad verdadera, adquirida por muchos títulos, de los cuales no es el menor el de la prescripción de veinte siglos continuados de existencia en la posesión de su personalidad jurídica.

Ahora bien, como tal persona jurídica, la Iglesia tiene todos los derechos, tanto del orden natural, como del positivo, que competen a tales sujetos de derecho, entre los que hay que señalar el de propiedad privada, con las limitaciones, desde este punto de vista, del mismo derecho natural y del positivo respectivo. Porque en tal consideración se prescinde del concepto de sociedad pública y perfecta, y, por tanto, no hay que hablar de independencia respecto de las autoridades que regulan la existencia y vida

de las personas jurídicas y sus derechos. Tiene, pues, este derecho de propiedad de la Iglesia la misma amplitud y extensión y las mismas normas reguladoras de cualquier otra persona jurídica, sea física, sea moral.

Si, empero, consideramos a la Iglesia como sociedad perfecta del orden sobrenatural, es evidente que estamos en un ángulo completamente distinto. En las sociedades perfectas, como tales, todos los derechos y atribuciones, como igualmente todos los deberes y obligaciones, están totalmente regulados por el fin social o bien común. La sociedad tiene todos aquellos derechos que son necesarios para el fin social y todas las obligaciones que se requieren para la consecución del mismo. Ni más, ni menos.

Es claro que la palabra "necesarios" tiene un sentido amplio, como ya lo exponen todos los tratadistas de derecho público. Pero con mayor o menor extensión, siempre hay que deducir esos derechos, atribuciones, deberes y obligaciones de la necesidad del fin. ¿Esto es necesario para el fin? Luego tiene derecho. ¿No lo es? Pues no tiene derecho alguno. Esta es una consideración sencillísima del derecho público, pero de aplicaciones gravísimas en el orden práctico.

Vengamos al terreno de los bienes temporales. ¿Tiene la Iglesia, sociedad perfecta, derecho a esos medios materiales? Sí, porque son necesarios para su fin. Y tiene derecho en tanto en cuanto son necesarios. O sea, que el límite de la necesidad es el límite del derecho, ya que la única fuente de derecho en este orden es la misma necesidad.

La consecuencia inmediata que se deduce de estos principios claros es que todos aquellos bienes materiales que posea la Iglesia y no puedan considerarse necesarios para su fin no los posee como tal sociedad perfecta, puesto que no le alcanza el título originador del derecho de propiedad, sino que los ha de poseer como simple persona jurídica, a la que se reconoce una capacidad natural de propiedad, independientemente de la estricta necesidad para el fin.

Lo difícil en este caso es distinguir cuáles bienes sean necesarios para el fin y cuáles no. De cada propiedad determinada es muy difícil fallar. Sin embargo, globalmente, en una diócesis o en una nación, sí es fácil en conjunto discernir si la totalidad de los bienes de la Iglesia exceden o no a las necesidades estrictamente sociales.

Ni que decir tiene que nadie afirmará que todas las posesiones de la Iglesia española en el período anterior a la desamortización, y que ascendían, según cálculos probables, a un quinto del territorio español, eran bienes necesarios para su fin. Si así hubiera sido, la Santa Sede, al concordar con el Estado, hubiera tenido obligación verdaderamente jurídica de

exigirlos en su totalidad, al menos numérica, aunque no específica, sin poder condonar y dejarlos en propiedad de los particulares que los habían adquirido subastados por el Estado.

## VII. LA EXENCIÓN TRIBUTARIA DE LA IGLESIA

Llegamos ahora al punto central de la cuestión. ¿Está o no exenta la Iglesia de la legislación fiscal? Hay que distinguir varios casos e hipótesis.

1.º La Iglesia es sociedad perfecta y suprema y, como tal, no está subordinada a ninguna legislación de otra sociedad inferior, aunque sea perfecta. Por lo tanto, la legislación fiscal, en cuanto que procede de la sociedad perfecta de orden temporal, y es una ley puramente civil, no obliga a la Iglesia. Usando términos escolásticos, diríamos que “*formaliter*” la legislación fiscal no obliga a la Iglesia. Pero, ¿y “*materialiter*”?

2.º Todo lo que posee la Iglesia en función de sociedad pública y perfecta está, bajo ese concepto, exento de toda contribución, en cuanto que ésta procede de una legislación fiscal de un Estado. Como tal sociedad de derecho público, la Iglesia posee lo que necesita para la consecución de su fin social y específico.

3.º En todo lo que posee la Iglesia como simple persona jurídica, o sea, “*iure privatorum*”, no hay razón alguna para eximirla de la legislación fiscal, ni “*formaliter*” ni “*materialiter*”.

4.º Aun en los bienes que posee como sociedad perfecta, o sea, en los necesarios para el fin, cada uno de los sujetos del dominio eclesiástico utiliza directamente todos los servicios públicos del Estado y demás ventajas de la civilización y urbanización procuradas por la sociedad civil y que reportan a los mismos bienes de la Iglesia un beneficio real de plusvalía, como, por ejemplo, servicios de carreteras, caminos, ferrocarriles, policía, guardia civil, protección de aduanas, etc. Estos servicios fundamentan una obligación jurídica, al menos de justicia legal, con relación a la Iglesia, de cooperar con su contributo al sostenimiento de estos servicios, que ella utiliza y de los que se beneficia directamente.

5.º Y no se diga que estos servicios del Estado quedan suficiente y abundantemente compensados por los bienes espirituales que de la Iglesia recibe el Estado, porque una cosa es que el bienestar espiritual redunde en el orden temporal, y viceversa, y otra que la Iglesia, o mejor, los sujetos inmediatos del dominio eclesiástico, utilicen directamente todos los servicios públicos y demás ventajas de la urbanización, que, como hemos dicho, reportan a los bienes de la Iglesia no ya una ambientación favorable, sino un beneficio inmediato de plusvalía en el mismo orden material.

6.° Existe, pues, una verdadera obligación jurídica en la Iglesia de contribuir de algún modo al levantamiento de las cargas tributarias, bien por la misma naturaleza de la propiedad en aquellos bienes que posee "iure privatorum", bien por razón de cooperación al sostenimiento de los servicios de que ella directa e inmediatamente se beneficia. En el primer caso, ya lo dijimos, queda obligada plenamente a la legislación fiscal como cualquier otro miembro o parte de la sociedad civil. En el segundo caso, es la misma ley natural la que obliga a la Iglesia y no la ley de la sociedad civil. Ahora bien, en este caso, ¿quién señala la cantidad de contribución que debe la Iglesia dar al Estado? Si la obligación fuera en virtud de la misma ley fiscal, sería ésta la medida y la norma; pero siendo en virtud de la ley natural, y tratándose de dos sociedades perfectas, de las cuales una es suprema, y de una obligación que no se puede medir con exactitud matemática, es evidente que el juicio sobre la cantidad de contribución corresponde a la sociedad suprema, en este caso a la Iglesia.

7.° ¿Y qué norma debería tener presente la Iglesia para determinar la cantidad de contribución? Sigamos apoyándonos en la misma ley natural: si la Iglesia reconoce que la cantidad de contribución señalada por el Estado para sus súbditos es justa y equitativa, debe ajustarse a ella, "ceteris paribus", en virtud de la misma ley natural, ya que no es justo que un participante de los beneficios sociales pague lo justo (así lo hemos supuesto) y otro pague menos de lo justo, o sea, lo "infrajusto". Si se diera este caso, nos pondríamos en situación de injusto damnificador, ya que la deficiencia de la contribución eclesiástica obligaría al Estado a elevar el tipo contributivo del resto de los ciudadanos. Al igual que la cantidad, es también la Iglesia la competente para determinar el modo de contribuir.

8.° Hay otro punto de vista que merece tenerse en cuenta en esta cuestión de la exención de la Iglesia. Es una de las razones que apunta el P. SUÁREZ: hay bienes temporales en la Iglesia que, o están especialmente consagrados, o tienen una inmediata y especial dedicación al culto divino, como son los templos, los cementerios, las casas episcopales, parroquiales y de religiosos, los seminarios, etc. Estos bienes, por ese carácter especial que tienen y al mismo tiempo por no ser bienes que produzcan especiales rentas, ya que son de uso inmediato de la misma Iglesia, "debet" que estén exentos de contribución. Y esta exención tiene algo de natural y lógica, pues la encontramos en casi todas las religiones, aun de países poco civilizados, cuyas autoridades y jefes los han eximido, por un sentido de respeto y reconocimiento del carácter sagrado de esos bienes, de toda carga

y gravamen, e incluso han acumulado sobre ellos muchos privilegios de orden temporal. Es evidente que esta exención no se funda en razones estrictamente jurídicas, pero tiene un valor real y positivo, y podríamos decir que fundamentado en la misma ley divino-natural.

9.º Resumiendo, pues, todo mi pensamiento, sentaría la siguiente tesis: "Los bienes que la Iglesia posee sin ser estrictamente necesarios para su fin están sometidos a la legislación fiscal, aun formalmente, o sea, en cuanto tal legislación civil; los bienes que posee como sociedad de derecho público y perfecta, o sea, los necesarios para su fin, no están sometidos formalmente a la legislación fiscal, pero sí deben, con verdadera obligación jurídica procedente del mismo derecho natural, contribuir al sostenimiento de los servicios públicos, de los que directamente usa y se beneficia; finalmente, aquellos bienes de la Iglesia que están especialmente consagrados o inmediatamente dedicados al culto divino están exentos de toda contribución como exigencia natural del respeto y veneración debidos a su carácter sagrado. En todo caso, el juicio sobre qué bienes pertenecen a alguna de las tres categorías que hemos sentado corresponde a la Iglesia, sociedad suprema."

### VIII. CRÍTICA DE LOS AUTORES ESTUDIADOS

A la luz de los principios expuestos y de la solución dada a la cuestión, veamos brevemente las diversas posturas de los tratadistas enjuiciando sus soluciones.

A) VROMANT se apoya en la perfección jurídica de la Iglesia para defender la inmunidad real: es sociedad perfecta; luego exenta de la jurisdicción civil.

Esto es exacto. Pero ¿se sigue de la exención jurisdiccional la exención tributaria? Hay que probarlo. Yo creo que no. Falta la consecuencia. Es como si dijéramos: La Iglesia es sociedad perfecta; luego no tiene que pagar las deudas que contraiga. Porque éste es el aspecto que realmente es necesario considerar: que la obligación de tributar nace, generalmente, del mismo derecho natural. La forma, la cantidad, el modo, todo eso lo puede determinar la ley civil; pero el hecho de que hay que contribuir de alguna manera a levantar las cargas del Estado, ya que recibimos del mismo especiales favores y provechos del orden temporal, es del campo de la ley natural.

Por consiguiente, de la exención jurisdiccional de la Iglesia con relación al Estado, lo más que se sigue es que la sociedad eclesiástica no está

obligada a los tributos en cuanto son una ley meramente civil, o lo que es igual: la Iglesia debe pagar contribución; pero la cantidad y modo de subvencionarla es cosa que ella misma tiene que determinar.

Yo avanzaría en este punto un poco más, y lo expongo a título de sugerencia, sin atreverme a formular tesis: ¿Por qué no va a estar también la Iglesia sometida al modo y cantidad determinados por la ley civil? ¿Qué repugnancia jurídica hay en ello?

Cuando hablamos en derecho canónico de las leyes eclesiásticas que son determinación o concreción de un precepto de la ley natural, decimos que a estas leyes están sometidos no sólo los súbditos de la Iglesia, sino también las mismas sociedades civiles, en cuanto tales, ya que también éstas están sujetas al derecho natural; derecho natural que es concretado o determinado por la Iglesia, sociedad competente en tal caso. Conformés. ¿Por qué no decir esto mismo de algunas leyes civiles que también son una concreción del derecho natural? Tampoco se viola la independencia jurídica de la Iglesia porque ésta se someta a una ley del Estado que en sí es el derecho natural concretado por la autoridad competente en aquella determinada materia.

Y ¿qué es la ley fiscal? No olvidemos que la sociedad civil es de derecho natural; que su autoridad, en virtud del mismo derecho natural, tiene la obligación de procurar el bien común y las mayores comodidades y facilidades a los hombres en orden al desenvolvimiento de su vida humana. Que esta realización del bien temporal exige una cantidad no despreciable de medios materiales. Que estos medios materiales el Estado tiene que procurárselos de sus mismos súbditos por medio de impuestos y otros recursos. Y todo esto en virtud de la misma ley natural.

Luego el Estado, cuando señala la cantidad de contribución que cada ciudadano ha de aportar para el bien común, no hace más que determinar o concretar la ley natural que obliga a todos los que participan del bienestar común a cooperar al mismo.

¿Está obligada la Iglesia a esta ley? Como ley civil, desde luego que no. Como concreción o determinación de una ley natural, ¿por qué no, puesto que la Iglesia también participa de todas las ventajas y comodidades del orden temporal que procura la sociedad civil?

Y no se diga que el Estado no es competente para interpretar o determinar la ley natural, que ésa es competencia exclusiva de la Iglesia. Nada más incierto. Eso será en aquellas materias del derecho natural que se rocen con el orden moral y religioso y que digan alguna relación especial con el fin último del hombre. Mas en las cosas puramente temporales, ¿por

qué no el Estado? ¿No se le reconoce al Estado poder sobre el contrato matrimonial cuando éste no es Sacramento, o sea, cuando se realiza entre infieles? "A pari", o mejor, "a fortiori" es competente cuando se trata de determinar la cooperación que al bien común temporal de que gozan han de aportar los beneficiarios. Y éste es el caso de la ley fiscal.

Por consiguiente, parece que no se opone la exención jurisdiccional de la Iglesia con relación al fuero civil, a la sujeción a las leyes fiscales.

B) CORONATA, como ya vimos, no acude a la perfección jurídica de la Iglesia. Afirma la exención por la sencilla razón de que la Iglesia tiene derecho a aquellos bienes que le son necesarios para su fin, y en esos bienes no debe haber disminución por medio de impuestos, porque se privaría a la Iglesia de lo que necesita y a lo que tiene perfecto derecho.

Esta razón es más convincente. Y en el fondo se confunde con la anterior, pues precisamente tiene derecho a los medios necesarios para su fin, por ser sociedad perfecta y, por tanto, independiente.

A esta argumentación hay que hacer una triple observación: 1.º Que sólo probaría en cuanto a los bienes necesarios para el fin; ¿y los no necesarios? Esto hace ver la necesidad de distinguir entre bienes que se poseen "titulo societatis perfectae" y los que pertenecen a la Iglesia "iure privatorum", como ya hemos expuesto. 2.º Que aun esos bienes poseídos "titulo societatis perfectae" no están exentos de las cargas de este género que puedan corresponderles en virtud del mismo derecho natural. 3.º Que no deben considerarse los impuestos como disminución del capital, sino como uno de tantos gastos o "sumptus necessarii" que lleva consigo la conservación y aumento de los bienes temporales.

C) OTTAVIANI, en sus razones apunta las mismas ideas de los autores anteriormente expuestos; pero en la advertencia que añade de índole práctica aparece un aspecto nuevo de la cuestión, y que es el que hemos venido apoyando en toda nuestra disertación: que el Estado necesita grandes sumas para subvenir al bien común y comodidades temporales que proporciona a los ciudadanos. Y de estas comodidades—añade—disfrutan "singula subjecta dominii ecclesiastici", y que, por consiguiente, en la práctica, la Iglesia, teniendo esto presente, se somete voluntariamente hoy a las leyes tributarias.

Como claramente aparece, esa razón de OTTAVIANI funda algo más que una simple práctica de la Iglesia. Da lugar a una verdadera obligación jurídica: si disfruta la Iglesia del bienestar temporal proporcionado por el Estado, es justo que contribuya al mismo con su aportación, según dijimos en los apartados 4.º y 5.º del par. VII.

D) WERNZ insistirá en que sin el consentimiento de la Iglesia el Estado no puede imponerle cargas tributarias por medio de sus leyes fiscales.

Ya hemos distinguido suficientemente esta afirmación anteriormente y visto cómo la obligación de la Iglesia no nace directamente de la ley civil, de la cual, como tal, está exenta, sino de la misma ley natural.

E) F. SUÁREZ. Sus razones ya han sido más o menos enjuiciadas a través de estas líneas. Hay dos muy de sabor medieval. Una, que los bienes de la Iglesia están "in dominio Dei vel Christi"; es una razón piadosa que no puede tenerse en cuenta jurídicamente. Cristo, los pobres, etc., son el sujeto de utilidad y era casi lo único a que se atendía hasta la Revolución Francesa. Sin embargo, ni eran ni son, en el campo jurídico, el sujeto de atribución o propietario; éste es la persona moral eclesiástica. Es cierto que Dios es el dueño absoluto de todos los bienes, pero a este dominio no se atiende en el terreno del derecho.

La otra razón es que los impuestos y tributos se dan "in signum subjectionis". Esto nos recuerda a aquellos señores feudales de la alta Edad Media que repartían sus tierras entre sus vasallos exigiéndoles una especie de impuesto o tanto alzado, siempre fijo, y que no respondía a la renta, en señal de jurisdicción más que de dominio, ya que estos colonos venían a ser verdaderos propietarios que dejaban aquellos bienes en herencia a sus hijos y herederos. Hoy día, ni se procede ni se piensa así. Los impuestos no se dan "in signum subjectionis", sino más bien "in signum cooperationis in bonum commune" o de compensación justa por los servicios recibidos.

## IX. LOS TEXTOS LEGALES ANTIGUOS

Para afirmar más nuestra postura, podemos citar los textos legales antiguos, principalmente del Corpus Iuris Canonici y de los Concilios Generales, que suelen citarse como argumentos y base de este pretendido derecho nativo de la Iglesia.

Creo que se citan rutinariamente de unos autores en otros, sin apenas confrontarlos y verlos directamente en sus fuentes. Sometidos a un somero examen, vemos que muchos de ellos ni siquiera prueban la existencia de la inmunidad real, y ninguno, desde luego, su naturaleza como derecho nativo de la Iglesia y secuela de su carácter de sociedad jurídicamente perfecta.

Es de notar que una cosa es el hecho de la inmunidad real y otra su naturaleza y origen. No negamos el hecho; es evidente que en siglos pasa-

dos ha sido una realidad la inmunidad tributaria de los bienes eclesiásticos; es más, aun los mismos bienes particulares de los clérigos han sido, con bastante amplitud, declarados exentos de cargas tributarias, exención que todos sabemos no ser derecho nativo de la Iglesia. Lo discutible es la naturaleza íntima de ese privilegio; que con mucha facilidad afirmamos ser de derecho divino mediato o inmediato, viendo en él una consecuencia del carácter de sociedad perfecta que por derecho divino corresponde a la Iglesia.

Ahora bien, pueden existir documentos eclesiásticos, y los hay realmente, que vindiquen para la Iglesia el respeto y consideración debidos a ese derecho ya adquirido de la exención tributaria. Tales documentos no prueban la naturaleza del derecho indicado. Sería necesario que al argumentar se basasen en esas razones que suelen darse para enraizar la inmunidad en los derechos nativos y, por tanto, divinos, de la sociedad eclesiástica.

Veamos los textos más citados en los autores de derecho público eclesiástico. Seguimos un orden cronológico.

a) *Del Concilio III de Toledo*: “Ecclesiarum servos vel Episcoporum vel omnium clericorum, a iudicibus vel exactoribus publicis in diversis angariis fatigari dolemus. Propter quod omne Concilium a pietate gloriosissimi D. N. Jesuchristi poposcit, ut tales deinceps inhibeat, sed servi supradictorum officiorum in eorum usibus vel ecclesiis laborent. Si quis vero iudicum vel exactorum clericum aut servum clerici vel ecclesiae, in publicis ac privatis negotiis occupare voluerit, a communione ecclesiastica, cui impedimentum facit, efficiatur extraneus” (7).

Es claro que en este texto no se habla de inmunidad real, sino personal: que los clérigos y siervos de los clérigos o iglesias queden exentos de “diversis angariis”, dice primero, y al final, de “publicis ac privatis negotiis”. “Angariae” se refiere a la prestación personal en orden a servicios públicos; por eso lo concreta diciendo que no sean *ocupados* en los negocios privados o públicos.

b) *Concilio III Lateranense*, del año 1179, canon 19: “In diversis mundi partibus Consules Civitatum et Rectores, necnon et alii, qui potestatem habere videntur, tot onera frequenter imponunt ecclesiis, ut deterioris conditionis factum sub eis Sacerdotium videatur quam sub Pharaone (Gen. 47) fuerit, qui legis divinae notitiam non habebat. Ille quidem, omnibus aliis servituti subjectis, Sacerdotes et possessiones eorum in pristina libertate dimisit, et eis alimoniam de publico administravit. Isti vero

(7) Cfr. *Decretum Gratiani*, c. 69, causa XII, q. 2.