

EL REGIMEN JURIDICO-ECONOMICO DE LA IGLESIA EN ESPAÑA

I.—INTRODUCCION

I.1. *Nota previa.*

No obstante el título de la Ponencia que me ha sido confiada en el presente Simposio, estimo que en ella no debo abordar el vigente régimen jurídico-económico de la Iglesia Católica en España, pues esta materia ya ha sido examinada con rigor y aún prolijidad en publicaciones meritísimas¹.

Asimismo, considero que mi aportación no debe centrarse, y menos limitarse, al régimen jurídico-económico de la Iglesia Católica, sino que debe alcanzar a todas las Iglesias o comunidades religiosas que existan o puedan existir en España, pues ha de partirse, como parece obligado, de la aconfesionalidad del Estado² y de la libertad religiosa y de culto³. Se tendrá en cuenta, sin embargo, la especial y bien ganada consideración que la Iglesia Católica tiene en España tanto por razones históricas, como sociológicas, culturales y aún meramente cuantitativas, que de algún modo ha de pesar al plantear cualquier ordenamiento jurídico en materia religiosa, ya sea con rango constitucional, ya sea a nivel orgánico u ordinario.

1 A. Arza Arteaga, *Privilegios económicos de la Iglesia Española* (Bilbao 1973) 366 pp. Asimismo, el artículo de Francisco Amado Súnico, 'La Iglesia ante el tributo y los problemas fiscales del vigente Concordato', *Centenario de la Ley del Notariado*, vol. IV (Madrid 1963) 393-462.

2 Cf. el art. 16-3) del Anteproyecto de Constitución publicado en el *Boletín Oficial de las Cortes*, n. 44, del día 5-1-1978. Véase, asimismo, el estudio del profesor Antonio Mostaza, 'Régimen de confesionalidad y de laicidad o separación entre la Iglesia y el Estado: valoración y perspectivas de los mismos', *La Iglesia en España sin Concordato* (Madrid 1976) 69-105.

3 Véase la Ley de 28 de junio de 1967, regulando el ejercicio del derecho civil a la libertad en materia religiosa, y el art. 16-1) del citado Anteproyecto constitucional. En esta materia ha de mencionarse el excelente trabajo: 'El régimen de la Iglesia en España sin concordato ni convenios: análisis y valoración', del profesor Carlos Corral, en *La Iglesia en España sin Concordato*, pp. 35-67.

Por último, es obvio que si bien la amplitud de la rúbrica con- voca a examen aspectos o cuestiones de clara naturaleza económica, tampoco son objeto de examen en esta Ponencia los que figuran asig- nados a otros intervinientes en este Simposio.

I.2. *Diseño.*

El régimen jurídico-económico de las Iglesias o comunidades reli- giosas en España ha de ser estudiado desde la perspectiva de sus relaciones con el Estado. Por tanto, sólo se examinarán:

— El tratamiento tributario de los bienes de las Iglesias y de los servicios que en el ejercicio de su ministerio presten a la sociedad española o a sus respectivas comunidades confesionales.

— La financiación por el Estado de las Iglesias para la prestación de los servicios propios de su ministerio y, también, para su actividad y/o caritativa, y

— Las exacciones eclesiales a cargo de las respectivas comunida- des confesionales.

I.3. *Una exclusión obligada.*

Hasta época relativamente reciente se han fundamentado y anali- zado las relaciones económicas Iglesia Católica/Estado español, bajo el prisma de las operaciones desamortizadoras del siglo XIX⁴. Sobre este punto importa exponer algunas consideraciones para que los criterios mantenidos en esta Ponencia, no aparezcan velados o afec- tados por una argumentación histórica, que si bien ha merecido el respaldo de textos constitucionales, concordatarios, legales y doctri- nales, nunca fue pacífica incluso para quienes opinaron sin propósitos sectarios.

4 Sobre el proceso de desamortización en España véase el primoroso opúsculo de F. Tomás y Valiente, *El marco político de la desamortización en España* (Bar- celona 1972) 172 pp. (en especial el cap. VI). Importantes antecedentes y reflexiones en Laureano Pérez Mier, *Iglesia y Estado nuevo* (Madrid 1940) 730 pp. Y sobre la obsolescencia del referido fundamento histórico-económico, cf. A. Mostaza, 'Sistemas estatales vigentes de dotación a la Iglesia Católica', *Estudios Eclesiás- ticos* 52 (1977) 246-49; J. L. Pérez de Ayala, 'Los fundamentos de unas relaciones económicas entre Iglesia y Estado', en el diario YA de 26-1-1973, ap. 2), y T. García Estado para el bienio 1960-1961.

5 Cf. J. Bernabé, 'Hacia un nuevo estatuto económico de la Iglesia española', Barberena, 'Las subvenciones económicas a la Iglesia', *Salmanticensis* 21 (1974) 418-21. El balance final en el artículo 16 de la Ley de Presupuestos generales del *Sal Terrae* 59 (1971) 211 ss. en particular.

Cualquiera que sea el juicio que merezca la desamortización eclesiástica sin la correspondiente indemnización, es decir, confiscatoria, parece evidente que los bienes inmuebles ocupados por el Estado español en el siglo XIX sin compensación, no pueden constituir «ad infinitum» el respaldo financiero de las dotaciones eclesiásticas que vienen figurando en los Presupuestos generales del Estado desde hace un siglo —con la excepción del período de la II República española y no en toda su extensión⁶. No hay imposición de capital que genere una renta sin plazo —determinado o vitalicio— de la magnitud a que se viene aludiendo. Los propios Obispos españoles en su Documento: *La Iglesia y la Comunidad política*, silencian toda vinculación de tales obligaciones presupuestarias del Estado con la llamada «subrogación de los bienes ocupados a la Iglesia».

En la actualidad, por tanto, carece de todo valor argumental la desamortización de bienes eclesiásticos en relación con las aportaciones del Estado a la Iglesia Católica, pero importaba que así quedara recogido en esta Ponencia para llegar sin lastre histórico alguno a las propuestas que más adelante se formulan.

II.—TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LA IGLESIA

II.1. *Posiciones pretéritas.*

La posición de la Iglesia ante el tributo ha sido objeto de profundos estudios y de enconados debates a lo largo de la Historia de los pueblos. Si el tributo era signo de vasallaje, lógico fue que la Iglesia se resistiera al pago de cualquier clase de exacción estatal. Si la Iglesia ostentó durante siglos soberanía temporal sobre determinados territorios, con el consiguiente reconocimiento de una super-soberanía, se sostuvo que debía estar exonerada del pago de tributos tanto por los bienes como por las relaciones personales mantenidas en los respectivos Estados, pues no de otro modo podía entenderse tal supremacía política. Importantes y fundamentadas fueron las doctrinas que sostenían la no sujeción de la Iglesia al orden tributario temporal, bien apoyándose en la falta de consentimiento de la Iglesia al ser establecidos los gravámenes, bien en ser materia de Derecho natural

⁶ *Vid.* el art. 28 de la Constitución de la República española de 9 de diciembre de 1931.

la no sujeción de la Iglesia a los tributos de los Estados, bien en la inmunidad tributaria que genera la no sujeción de los bienes de la Iglesia a la jurisdicción de los Estados, etc.⁷

Es de anotar, asimismo, que según evolucionó la teoría de la imposición desde el «vasallaje» hasta la contraprestación por los servicios públicos de carácter indivisible a cargo del Estado, se esgrimieron nuevos fundamentos en pro de la no sujeción o de la exención de la Iglesia en el orden tributario. La propia naturaleza de la Iglesia y su condición de sociedad perfecta y soberana, constituyen la última razón en apoyo de la inmunidad o exoneración fiscal de la misma. Los eclesiásticos y los bienes eclesiásticos no pueden quedar sometidos al Poder civil vía impuestos, aunque puedan participar en el levantamiento de las cargas comunes cuando las aportaciones de los laicos no sean suficientes en caso de necesidades no ordinarias⁸.

De aquí que en los Concordatos se adopten posturas «concesivas» por parte de la Iglesia con las correlativas «exenciones» tributarias reconocidas por los Estados. La Iglesia salva el principio de exoneración fiscal aunque «consienta» por consideraciones ciertamente pragmáticas. Y los Estados dejan asimismo a salvo su potestad tributaria aunque conceda las correspondientes «exenciones». La «no sujeción» de la Iglesia en lo tributario se trueca por la «exención», y así, de hecho, resulta la Iglesia exonerada del pago de los tributos estatales.

II.2. *Planteamiento actual.*

No es de esta ocasión resumir, siquiera, la evolución reciente de la institución tributaria en sus tres categorías: tasas, contribuciones especiales e impuestos. Pero de algún modo ha de recogerse aquí la actual concepción de dichas clases de tributos en cuanto ha superado fundamentaciones que tenían su amparo en sometimientos, dependencias o vínculos de subordinación.

Los tributos se inscriben hoy día en relaciones de justicia y de solidaridad que descansan en capacidades económicas con abstracción de la naturaleza de los contribuyentes. Los tributos son instrumentos de distribución de gastos públicos en función de las capacidades contributivas que las leyes diseñan y miden, sin que el some-

7 Un resumen en F. Amado Súnico, *art. cit.*, pp. 401-5.

8 Cf. A. Arza, *Privilegios...*, p. 249 ss.

timiento a ellos implique dependencia o subordinación respecto del Estado que los establece y los recauda.

Sin perjuicio de estas conclusiones de carácter general es aconsejable formular matizaciones que atiendan a la distinta función que desempeñan las tasas, las contribuciones especiales y los impuestos en las Haciendas estatales de nuestros días.

II.3. *Las tasas.*

No se entra en las inacabables polémicas sobre el concepto de la «tasa» y sobre sus diferencias con los «precios» (privados, públicos, políticos) por bienes y servicios de carácter público. A los fines que en esta Ponencia importan, bastará destacar su carácter coactivo y su sometimiento al principio de «beneficio», de «equivalencia económica» o de «contraprestación conmutativa» por la utilización del dominio público, por la prestación de un servicio público o por la realización de una actividad pública que afecta o beneficia de modo individual a quien utiliza el dominio público, es usuario del servicio público o provoca la actividad de la Administración pública. Y de conformidad con tales características y función financiera (cubrir el coste de los servicios públicos de carácter divisible), puede concluirse que las «tasas» deben ser satisfechas por cuantos utilizan o disfrutan servicios o actividades públicas, cualquiera que sea su condición o naturaleza. Según esta conclusión parece obvio que la Iglesia debe quedar sometida a las tasas que ella misma devengue en el ejercicio de sus funciones o actividades de toda clase.

Ahora bien, sigo opinando, cuando el importe de la tasa se determine teniendo en cuenta la capacidad económica o de pago de quien deba satisfacerla o cuando resulte obligatoria la utilización del servicio o actividad de carácter público que, a su vez, genere el pago de la tasa, se estará a la conclusión que más adelante se formula al tratar de los impuestos.

II.4. *Las contribuciones especiales.*

Con el mismo criterio seguido al ocuparme de las tasas, corresponde destacar que también las contribuciones especiales son de naturaleza coactiva y se satisfacen en méritos al aumento de valor, mejora o beneficio especial obtenido como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de ser-

vicios públicos. También ha de anotarse que corresponde al Estado —u otro ente público— la iniciativa en la realización de obras públicas o en el establecimiento/ampliación de servicios públicos, ocupando el particular que obtiene el aumento de valor, la mejora o el beneficio especial una posición pasiva. En méritos a las expresadas características y circunstancias, y teniendo en cuenta, asimismo, que la exacción de la contribución especial responde al principio de capacidad económica o de pago, en cuanto por ella rescata el Estado —u otra entidad pública— el importe del aumento de valor, de la mejora o del beneficio especial, entiendo que a las contribuciones especiales también es de aplicación el criterio de exoneración que para la Iglesia postulo más adelante al referirme a los impuestos.

II.5. *Los impuestos.*

Los impuestos, según las leyes de los distintos países y según la doctrina científica más admitida, constituyen una obligación de carácter coactivo, sin contraprestación concreta o individualizable por parte del Estado —y demás entes públicos— que lo recauda, y cuyo soporte o «causa» —en sentido no técnico— se halla en la capacidad económica o de pago del respectivo contribuyente. Con otras palabras se insiste en que la capacidad económica es el fundamento de la imposición fiscal. El impuesto, a título excepcional, podrá ser instrumento al servicio de la política económica en sus distintas ramas (social, laboral, industrial, agraria, etc.), pero en su contorno normal responde, exclusivamente, al principio de capacidad de pago o económica, y de tal modo que dándose la capacidad económica que cada impuesto contemple —por vía de objeto imponible— quedará obligado al pago del mismo quien sea tenedor o titular de la misma.

Ahora bien, ¿qué se entiende por capacidad económica? O, lo que es igual, ¿qué circunstancias o elementos de hecho son portadores de «capacidad económica» o la ponen de manifiesto? La doctrina tradicional en esta materia, respaldada en España por la Ley General Tributaria (art. 26-1-c), responde señalando que el objeto de los impuestos (o capacidad económica) puede estar constituido por la posesión de un patrimonio, por la circulación o tráfico de los bienes, por la adquisición de la renta (en sus diversas modalidades o fuentes) o por el gasto o consumo de ésta última. El legislador de cada país según la conciencia social, según los medios a disposición de la Hacienda Pública y según el grado de colaboración de contribuyentes,

aparte de otros factores históricos, sociológicos y culturales, elige las capacidades económicas que se someten a gravamen y, consiguientemente, establece el sistema de imposición en sus dos vertientes: directa e indirecta. La personalidad y la técnica impositivas cooperan a que la estructura del sistema sea una u otra en los distintos países y en las respectivas épocas. Pero, según se viene exponiendo, se parte de unas concepciones de la capacidad económica, que, a su vez, se insertan en el marco de las unidades productivas y de consumo de la economía nacional de que se trate.

Ahora bien, la capacidad económica o de pago que sirve de pivote a cada impuesto, se diseña conforme al «espíritu del pueblo» en cada etapa histórica. El «cambio social» no deja de operar en estas categorías económico-impositivas. Por otra parte, las concepciones políticas evolucionan a formas de solidaridad que recaban la integración de entidades e instituciones que de uno u otro modo cooperan a la realización de fines de interés general o de utilidad pública. De otro lado, los actuales Estados están adquiriendo dimensiones mastodónticas que restan eficacia a sus respectivas Administraciones, por lo que están reclamando el concurso de la sociedad para la realización de actividades y de funciones que antaño se consideraban típicamente estatales. Pues bien, estimo, esta concurrencia de factores sociales e institucionales están planteando una profunda revisión de la «capacidad económica» como soporte del impuesto y, en su caso, como antes anticipé, de las contribuciones especiales y de las tasas. No basta la capacidad económica aisladamente concebida para dar origen a la exacción de un impuesto y de las exacciones equiparables. En la valoración —crítica— de la capacidad económica debe entrar la función social que cumpla quien sea su titular o portador, pues si esa capacidad económica está al servicio del interés general o presta un servicio de utilidad pública, es evidente —estimo— que tal capacidad económica carece de relevancia frente al impuesto. En este sentido resulta insostenible, como hace años se viene denunciando, que las Corporaciones locales, entre otros ejemplos, pueden ser contribuyentes ante el propio Estado o, mejor, Hacienda Pública general. Si las Administraciones públicas pueden hoy ser identificadas por su pertenencia al Sector Público, ¿cómo es posible que en ellas puedan apreciarse circunstancias o índices que amparen el gravamen de unas por las demás?

Aún más, desde el ángulo de la organización política que toda

Constitución ha de considerar y determinar, parece obvio que todas las entidades públicas antes aludidas forman parte del Estado ampliamente entendido. El Estado de nuestros días se organiza en Administraciones públicas de carácter general, territorial e institucional, y, por tanto, ninguna de ellas puede ser contribuyente —por impuestos— respecto de las demás. He aquí una evolución que se ha iniciado hace ya algunos años en la legislación de las Haciendas Públicas Locales, y que en la actual etapa constituyente debiera tener adecuado tratamiento en la Constitución.

Según las consideraciones que quedan expuestas o latentes, cabe formular las siguientes conclusiones previas.

Una, que la noción de capacidad económica o contributiva que sólo atiende a la renta, al patrimonio, al gasto, etc., esto es, desconectada del titular de tales magnitudes económicas, carece, en verdad, de significación, pues ha de ser individualizada —persona física— o ha de preocuparse de los fines que cumpla o de las necesidades públicas que atienda la entidad jurídica, para que adquiera ante el impuesto la consideración económico-social que toda exacción justa recaba.

Otra, que cualquiera que sea el objetivo que el impuesto persiga —financiero o político-social— habrá de distinguir qué actividad desarrollan sus destinatarios, pues si el impuesto es «fiscal» no parece lógico contribuyan quienes también han de ser financiados para atender necesidades públicas⁹ y si es de ordenamiento no debe ser exigido de quienes ya realizan funciones de índole político-social¹⁰.

II.6. *La Iglesia como prestadora de bienes sociales y/o públicos.*

No es materia de esta Ponencia exponer y fundamentar cómo la Iglesia —o las Iglesias— en el ámbito o proyección temporal, agota, prácticamente, sus funciones esenciales y trascendentales ofreciendo bienes y prestando servicios a la comunidad que son de evidente

⁹ La distinción entre impuestos financieros y no financieros en Von Prittwitz, *Theorie der Steuern und Zölle* (1842) 304 ss., que siguen con rigor Wilhelm Gerloff y Fritz Neumark, *Tratado de Finanzas* (Buenos Aires 1961) II, p. 212 ss.

¹⁰ Un entusiasta partidario rozando lo ingenuo del impuesto con fines no fiscales fue V. Justi, que afirmó no son los impuestos un medio de cobertura, sino «un recurso muy feliz para formar y organizar el Estado conforme a las intenciones de un gobierno sabio que puede en verdad ser siempre el creador de su Estado» (*System Finanzwesens* 1786), p. 721, cita que recojo de la mencionada obra de Gerloff y Neumark, II, p. 215).

naturaleza social y/o pública. Me limitaré a transcribir citas de autoridad al respecto. Así el profesor Giménez y Martínez de Carvajal ha afirmado que «el derecho a la libertad religiosa, al ejercicio de un culto y de unas prácticas religiosas, se reconoce como propio de la persona humana —como puede serlo el derecho a la cultura, a la higiene, al ocio o al deporte— y no puede quedar en una pura declaración formal, ni limitarse el Estado a una mera tutela jurídica frente a cualquier posible atropello o violación, sino que debe tener contenido social y económico que haga posible, o al menos favorezca y facilite su realización, especialmente por los económicamente más débiles en una auténtica igualdad de oportunidades»¹¹.

«La Iglesia Católica —ha expuesto el profesor A. Mostaza¹²— presta servicios públicos a la comunidad nacional y hace posible que los creyentes, sobre todo los económicamente más débiles, puedan ejercer realmente su derecho a la libertad religiosa». El también profesor Luis Vela asimismo ha razonado la triple función integradora, estimulante y crítica de la Iglesia respetando las éticas seculares pero aceptando el Estado su inestimable ayuda y colaboración de modo «que (las) dos zonas esenciales del ser humano: la natural y la sobrenatural (no) aparezcan desgajadas en la conciencia y en la vida de este inquieto y misterioso ser que es el hombre»¹³.

Bastaría, en fin, considerar la acción pacificadora de la Iglesia —en esta cita: Católica— interviniendo en las cuestiones sociales y en el campo de la política¹⁴, para concluir que su función y su alta misión se inscriben en la prestación de servicios y demás bienes sociales, aparte de ser defensora de los valores humanos y de contribuir de uno y otro modo al bien temporal del hombre¹⁵.

Se concluye, pues, este apartado afirmando que en las Iglesias se dan las asignaciones de recursos que son propias de cualquier entidad pública que está al servicio de los intereses (generales o parciales, genéricos o específicos) de una comunidad política, promoviendo en todo momento el bien común. En su virtud, y expresándose en términos administrativos, bien podría hablarse de Corporaciones

11 En el diario YA de 2-9-1976.

12 En su *art. cit.*, 'Sistemas estatales'..., p. 249.

13 En su artículo 'Iglesia-Mundo', inserto en la cit. obra colectiva: *La Iglesia en España sin Concordato*, pp. 23-33.

14 Cf. J. L. Gutiérrez García, *La concepción cristiana del orden social* (Madrid 1972) 150-2.

15 Cf. J. L. Gutiérrez García, *Ibid.*, pp. 148-50.

sectoriales (con una función o finalidad específica) de base público-privada, que se insertan en el amplio y flexible campo de las Administraciones y entidades de utilidad pública¹⁶. Socorrido ejemplo de esta Administración mediata o indirecta del Estado es el artículo 86 de la llamada Ley Fundamental de Bonn, fecha 23 de mayo de 1949, que rige en la República Federal de Alemania. No debe, por tanto, suscitar recelo alguno tal equiparación de funciones eclesiales, sin merma de la recíproca independencia y autonomía de la Iglesia y el Estado, en el marco de una «sana colaboración» entre ambas instituciones, según las definiciones del Concilio Vaticano II.

II.7. *Los entes de utilidad pública ante el impuesto.*

Sabido es, y ya se ha dicho, que la capacidad económica constituye el asiento de todo impuesto justo, así como de las demás categorías tributarias que se establecen y se aplican conforme a este principio¹⁷. Sea una u otra la valoración que cada sociedad haga en una determinada etapa histórica, es evidente que la capacidad contributiva expresada en términos de renta, de patrimonio y aún de gasto o consumo, constituye el principio rector —más que orientador— de la imposición en cuanto ésta ha de proyectarse sobre el bienestar o poder económico de los contribuyentes. El principio de capacidad económica es, en sí mismo, un principio de Justicia, y tanto en la vertiente de los ingresos coactivos como en la de los gastos públicos¹⁸. No se niega que el principio de capacidad económica puede constituir un tópico como puedan serlo los principios generales del Derecho¹⁹, pero en él ha de asentarse la Justicia (tributaria) y a él se acude —o debe ocurrirse— al establecer los tributos y al diseñar su estructura.

16 Por ejemplo: *Curso de Derecho administrativo*, de los profesores Eduardo García de Enterría y Tomás-Ramón Fernández (Madrid 1974) I, p. 215 ss.

17 Una buena exposición sobre la distribución de los tributos según los principios de «beneficio» y de «capacidad económica», en R. A. Musgrave, *The Theory of Public Finance*, ed. McGraw-Hill Book Company, Inc. (Nueva York - Toronto - Londres 1959) capítulos IV y V (trad. castellana Aguilar, S.A., Madrid 1967, por el profesor Lozano Irueste, e Introducción del profesor Enrique Fuentes Quintana). Y el examen de la «capacidad económica» desde los distintos planos tributarios en mi artículo: 'Lo económico y lo jurídico en el fenómeno tributario', *Anales de Economía*, nn. 5-8 (1970) 11 ss.

18 Cf. mi col. 'Los ingresos tributarios distintos del impuesto', *Anales de Economía*, nn. 18-19 (1973) 5 ss.

19 Cf. T. Viehweg, *Topik und Jurisprudenz* (Munich 1963) (en castellano: *Tópica y Jurisprudencia*, trad. por el profesor Díez-Picazo Ponce de León, ed. Taurus, Madrid 1964).

Ahora bien, la capacidad económica puede darse en dos entidades jurídicas —en nuestro caso— en términos equivalentes en punto a su renta, a su patrimonio, etc., sin que esta sola circunstancia deba determinar un mismo trato impositivo. Estoy insistiendo en que el destino o finalidad de los recursos de que sean titulares las entidades jurídicas consideradas, es un elemento decisivo a la hora de apreciar la capacidad económica de que sean titulares o portadoras. En efecto, según cuales sean los fines que cada entidad jurídica persiga, así deberá valorarse o interpretarse su capacidad económica a efectos impositivos, aunque, externamente, sean iguales los índices —renta, patrimonio, etc.— que la representen.

Este criterio estimativo preside la moderna fiscalidad al servicio de la política económica. Son legión las exenciones y bonificaciones impositivas que se conceden a empresas —sociedades o individuales— siempre que asignen sus medios económicos disponibles a finalidades de interés general. Toda la economía concertada de nuestros días se instrumenta según exenciones de naturaleza fiscal que atienden al destino de las rentas y de los capitales de los contribuyentes. La política económica se sirve de los impuestos, entre otros medios, para estimular o fomentar determinados comportamientos económicos de utilidad nacional o general. Y cabe preguntar: si el comportamiento de las entidades jurídicas —como son las Iglesias— ya responde a fines de interés general o bien común, ¿no deberá ser igual el tratamiento fiscal?

Pero no sólo por la vía de la «exención» tiene trascendencia el destino de las rentas y de los bienes en general por parte de los contribuyentes. El propio destino o asignación de los recursos económicos de que sean titulares las personas (naturales o jurídicas) es, y debe ser, causa suficiente para fundamentar exoneraciones o inmunidades por los impuestos en otro caso aplicables. La ausencia de «lucro partible» ya está amparando exoneraciones impositivas, además de promover la reforma de la empresa²⁰.

Es cierto, no obstante, que en nuestro ordenamiento jurídico-tributario no rigen con toda extensión estos criterios, pues, por ejemplo, las Corporaciones locales (Diputaciones y Ayuntamientos) todavía no

20 Aludo, por vía de ejemplo, al tratamiento fiscal de las cooperativas. Se anota, asimismo, que todavía se presentan estos supuestos como de «exención», esto es, como de «sujeción» pero exceptuado a título singular, cuando ya debería irse a la «inmunidad» sin paliativos.

tienen reconocida la exoneración tributaria²¹, a pesar de que se declara enfáticamente son estructuras básicas de la comunidad nacional y al servicio del bien común. Pero no puede caber duda, se insiste, que la doctrina de la inmunidad impositiva en méritos a los servicios —públicos— prestados a la comunidad nacional, incluso en paralelo con los del Estado²², está reclamando el oportuno amparo constitucional.

Desde ángulo recíproco ha sido examinada esta cuestión aunque los argumentos empleados por algunos autores deban hoy entenderse superados por ampararse en el poder de «imperium»²³. Me refiero a la «no sujeción» del Estado a los tributos locales, y sea cual fuere el régimen jurídico vigente, ha de convenirse —con el profesor Vicente-Arche²⁴— que existan o no razones extrajurídicas o de oportunidad suficiente para fundamentar la sujeción del Estado a las entidades públicas territoriales, en «ningún caso pueden considerarse basadas en un principio jurídico». En este orden de ideas ha de ser citado el profesor Giannini que se expresa como sigue: «Por lo que respecta a los impuestos debidos por el Estado a un ente menor o a la inversa, estaría justificada financieramente la más amplia exención, porque, dada la solidaridad existente entre el sistema financiero del Estado y el de los otros entes públicos, esos recíprocos desembolsos de cantidades de un ente a otro a título impositivo, constituyen un costosa complicación, sin provocar ningún incremento efectivo en el conjunto de los ingresos tributarios»²⁵. A esta conclusión, pragmática en dema-

21 V. la ley 41/1975, de 19 de noviembre, de bases del Estatuto de Régimen Local, y ello a pesar de que el más inmediato precedente —Ley refundida de Régimen local de 24 de junio de 1955— establece «beneficios fiscales en relación con el Estado» y por vía enumerativa (arts. 673 y 674).

22 La doctrina de la «inmunidad» de los «instrumentos de Gobierno» tuvo su origen en los Estados Unidos de Norteamérica a principios del siglo XIX (caso «McCulloch v. Maryland», 4 Wheaton 316, año 1819). Posteriormente se distinguieron las actividades inherentes a la función de Gobierno y las de índole privada (caso «South Caroline v. U.S.», 199 US 437, de 1905). Merece destacarse cómo la Constitución del Brasil acogió desde 1891 la doctrina de la inmunidad, y en su texto de 1967 prohíbe a la Unión, a los Estados, al Distrito Federal y a los Municipios establecer impuestos sobre el patrimonio, la renta o los servicios de los referidos entes gubernamentales; sobre los templos de cualquier culto; sobre el patrimonio, la renta o los servicios de los partidos políticos y de las instituciones de educación o de asistencia social, y sobre libros, diarios y periódicos, así como también sobre el papel destinado a su impresión (ejemplos alocacionadores que rocojo de C. M. Giuliani Fonreuge, *Derecho financiero* (Buenos Aires 1970) I, p. 301).

23 Antonio Berliri, *Principios de Derecho tributario* (Madrid 1964) v. I, p. 285 ss.

24 En las «Notas» a la cit. ob. del profesor Berliri, I, p. 301.

25 *Instituciones de Derecho tributario* (Madrid 1957) pp. 111-12.

sía, cabría añadir que los vasos comunicantes de carácter financiero que invoca el profesor Giannini llevan a otra conclusión. A saber, la concurrencia de tales entidades públicas en la realización de funciones de esta naturaleza, fundamenta la exoneración de gravámenes entre ellas, como el citado profesor de la Universidad de Bari viene a reconocer más adelante cuando destaca: «Son muy notables las desgravaciones tributarias concedidas a los entes e instituciones cuya actividad favorece el Estado por reputarla socialmente beneficiosa»²⁶. Y así tantos otros autores²⁷ que valoran las funciones de carácter político-social o de utilidad pública que realizan fundaciones, corporaciones, asociaciones y demás colectividades, que se financian con recursos obtenidos por una u otra vía.

II.8. *A guisa de conclusión.*

La capacidad económica de los particulares, en general, y de las entidades jurídicas, en especial, no puede ser aisladamente considerada a efectos tributarios, sino que ha de apreciarse si aplican sus rentas y demás disponibilidades económicas a fines de carácter social o público, sean generales o sectoriales²⁸, y, en su virtud, declarar están exoneradas del pago de tributos.

A la anterior conclusión formulada en el estrecho recinto de los tributos, ha de sumarse la que dicta la realidad social de nuestros días desde las posiciones que a continuación se describen.

De un lado, el espíritu creador de las sociedades modernas está postulando la creación, el robustecimiento o el reconocimiento de instituciones que promuevan la cultura, la educación, la instrucción

²⁶ *Ob. cit.*, p. 112.

²⁷ Por ejemplo, Dino Jarach cuando elabora la doctrina de la «inmunidad» aunque la circunscriba a las entidades estatales (*Curso Superior de Derecho tributario*, Buenos Aires, vol. I, p. 208). El doctor Castelli, citado por Benvenuto Griziatti (*Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda*, Madrid 1935, pp. 334-35), mantiene no existe —o, si acaso, muy reducida— capacidad contributiva en aquellas colectividades que por sus propios fines consumen las rentas de que disponen, como son las entidades eclesiásticas, las asociaciones de beneficencia, los círculos culturales, de recreo, etc. Es sintomático que el Estado no intervencionista tuviera la posición liberal que tales tratadistas vienen a reflejar, y, en cambio, el Estado de nuestros días plétórico de funciones aún reste medios financieros —con los tributos— a las entidades de una u otra clase que colaboran o sustituyen a sus órganos administrativos en la atención de necesidades públicas.

²⁸ Cada día es mayor el número de tratadistas que vinculan el gasto al ingreso dando a este último, por tanto, una proyección teleológica: conjunto orgánico de relaciones homogéneas (v. Fernando Sáinz de Bujanda, *Sistema de Derecho Financiero* (Madrid 1977) vol. I, p. 490 ss., entre otras).

y la investigación, que atiendan las necesidades religiosas, hospitalarias y asistenciales en general, que sustituyan, en fin, al propio Estado en determinadas parcelas de su actividad pública o colectiva, en cuanto se está comprobando que con sus actuales dimensiones —ciertamente hipertróficas— no puede lograr los deseables niveles de eficiencia.

De otro lado, la doctrina más autorizada, al examinar la propia estructura mastodóntica del Estado, propugna que se transfieran funciones a Corporaciones, Asociaciones y demás colectividades para atender fines generales y particulares al mismo tiempo que se refrena la progresiva estatificación de la vida social que hoy nos invade en esferas que el Estado irremediamente deshumaniza²⁹.

Desde tales perspectivas entiendo se impone incluso la «constitucionalización» de la inmunidad tributaria que debe alcanzar a toda clase de instituciones que apliquen sus recursos y demás bienes económicos al cumplimiento de fines de carácter social y/o público, y entre ellas han de ocupar lugar preferente las Iglesias y demás confesiones religiosas que sirven al hombre en su derecho fundamental a la libertad de conciencia y a las manifestaciones de sus creencias, sin que en estas misiones puedan ser reemplazadas por órgano, entidad o servicio alguno de carácter estatal³⁰.

III.—FINANCIACION ESTATAL DE LA IGLESIA

III.1. *Notas previas.*

Plantear la financiación de las Iglesias por el Estado ya implica unas posiciones de partida que no es necesario describir. Algunas, las más, ya han quedado expuestas. Sólo formularé unas precisiones

29 No resisto la tentación de transcribir la siguiente cita que se inscribe en la teoría corporativa representada por Gierke y Preus, que recojo de Ernst Forsthoff, *Tratado de Derecho Administrativo* (Madrid 1958) p. 606: «Frente a una Administración estatal de continua expansión, Gierke (*Genossenschaftsrecht*, t. I, 1868, p. 3) había apelado al "inagotable espíritu germánico de asociación", excesivamente idealizado por él en los comienzos de la era técnico-masivo-democrática, diciendo en su alabanza que era capaz de "asegurar una vida propia autónoma a todas las estrechas organizaciones del Estado, sin perjuicio de conservar todavía fuerza suficiente para crear, en inabarcable riqueza y variedad, una serie de vitales Asociaciones activas, vivificadas no desde arriba, sino desde dentro, con los elementos sueltos de la fuerza del pueblo, para atender tanto a los fines más generales como a los más particularizados de la existencia humana"».

30 No puede darse por concluido este apartado II de la presente Ponencia sin dejar constancia del meritisimo esfuerzo de Antonio Arza (*Privilegios...*, ya cit.,

previas que permitan entrar en el anunciado tema con el enfoque político-social que le sirve de soporte.

La prosecución del bien constituye la razón misma de ser de los Poderes públicos (*Pacem in terris*, 54). Se requiere que en los hombres investidos de autoridad pública presida y gobierne una sana concepción del bien común, concepción que se concreta en el conjunto de las condiciones sociales que permiten y favorecen en los seres humanos el desarrollo integral de su persona (*Mater et Magistra*, 65). Es decir, el Estado no puede desentenderse de nada que afecte al bien común, al bien de la respectiva comunidad política. Ningún fin social puede serle negado al Estado «a priori», como escribió Zanobini. Pero, entiendo, al Estado administrativo sólo compete una parte del bien común, y el resto debe quedar a cargo de «organizaciones globales»³¹ no estrictamente administrativas, cuales pueden ser las Iglesias con «status» público.

A esta atribución de funciones en pro de la solidaridad social y en un marco de libertad y de realización de valores éticos, coadyuva la moderna ideología política que se ha dado en llamar europea, que acepta el principio de pluralismo social y se sirve del Estado social de Derecho³². El Estado social de Derecho, se agrega, sirve las políticas de desarrollo económico y de progreso social³³, debidamente vertebrados. Y el principio de pluralismo social admite la existencia de instituciones que persiguen objetivos con medios propios, si bien se reconoce forman parte de los bienes sociales o públicos que la colectividad ha de financiar.

Desde estos planteamientos se aborda el tema de la financiación estatal de las Iglesias.

p. 257) tratando de fundamentar un régimen «sui generis» en lo fiscal para la Iglesia.

31 E. Forsthoff, *Tratado...*, ya cit., p. 573.

32 El Estado social de Derecho se apoya en la legalidad, como el Estado de Derecho burgués, pero se propone la efectiva realización de los principios básicos de la Justicia, aunque no se encuentren recogidos —que deben estarlo— en el texto de la Ley.

33 Cf., por ej., Pablo Lucas Verdú, *Curso de Derecho político* (Madrid 1972) I, p. 421 ss.

III.2. *Sistemas de financiación de la Iglesia.*

Teniendo a la vista la exposición del profesor José-Luis Pérez de Ayala³⁴, que resume los sistemas de financiación que existen en la Historia y en el Derecho comparado, enumero los que siguen: a) El patrimonio eclesiástico; b) Los tributos asimismo eclesiásticos; c) Los tributos estatales afectados a las necesidades de la Iglesia; d) Las dotaciones presupuestarias por parte del Estado, y e) Las aportaciones voluntarias de los creyentes³⁵.

Las fuentes de financiación que han sido citadas en primero y último lugar —letras a) y e)— no son estudiados en esta Ponencia en virtud de las reflexiones que siguen.

El patrimonio, cualquiera que sea su importancia y su rentabilidad, no puede ser hoy fuente exclusiva de rendimientos para atender los 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 o públicos. Así ha sucedido en las Haciendas estatales³⁶, y con carácter irreversible. Tampoco se puede acudir a la enajenación del patrimonio —ingresos extraordinarios— por razones obvias. Y, por otra parte, las instituciones eclesiales no pueden actualmente ser titulares de patrimonios cuantiosos por consideraciones socio-políticas que no necesitan ser expuestas. Hoy, en fin, no se concibe una Hacienda institucional que sea autosuficiente con ingresos de su patrimonio tan sólo³⁷.

Tampoco las aportaciones voluntarias de los creyentes pueden

34 Cf. 'Diversos sistemas para las relaciones económicas entre la Iglesia y el Estado', diario YA de 26 enero 1973.

35 Recuérdese el artículo del profesor Mostaza, ya cit., en *Estudios Eclesiásticos* 52 (1977) sobre los sistemas estatales vigentes de dotación a la Iglesia Católica, que a los datos que contiene suma aleccionadoras conclusiones. Asimismo, véase el completo trabajo de Laureano Pérez Mier, *Sistema de dotación de la Iglesia católica* (Salamanca 1949).

36 Cf. J. A. Schumpeter, 'La crisis del Estado fiscal', *Hacienda Pública Española* 2 (1970) 145 ss. (*Die Krise des Steuerstaats*, «Zeitfragen aus dem Gebiete der Soziologie», Graz y Leipzig 1918).

37 Sin embargo, el art. 19-1 del Concordato vigente con España se establecía: «La Iglesia y el Estado estudiarán de común acuerdo, la creación de un adecuado patrimonio eclesiástico que asegure una cóngrua dotación del culto y clero». En cuanto el tema no es examinado en esta Ponencia, se cita el trabajo de Antonio Arza: 'Derecho patrimonial y Concordato', en la cit. obra colectiva: *La Iglesia en España sin Concordato*, pp. 107-81, y la obra: *El patrimonio eclesiástico* (Salamanca 1950), debiendo destacarse la ponencia del profesor Lamberto de Echeverría 'Estructura ideal del patrimonio eclesiástico'.

ser tomadas en consideración a los efectos propuestos. Bastará tener en cuenta los resultados de las colectas que en España se hacen, según los datos que han podido consultarse, para que esta fuente de ingresos carezca de significación al menos en la actualidad.

En cuanto a los tributos eclesiásticos se examinan en el apartado —IV— siguiente. Y a continuación se abordan las dos formas restantes de financiación de las Iglesias por parte del Estado.

III.3. *Tributos estatales afectados.*

Se menciona este sistema de financiación a las Iglesias aunque se considera poco viable al menos en España. Todo tributo afectado a una determinada necesidad colectiva, constituye un cuerpo extraño en el respectivo sistema y rompe con los principios impositivo y presupuestario aplicables. Los impuestos de dicha clase derivan a impuestos «especiales» que no consideran la capacidad económica en toda su extensión o plenitud. Es más, si se reconoce que las Iglesias sostienen obras, servicios y actividades portadoras de bienes sociales que cooperan al bienestar de la comunidad política, ¿por qué han de existir impuestos «afectados» para su financiación? Si se trata de bienes públicos, esto es, de bienes o servicios que contribuyen al bienestar general, deben ser recursos generales o «no afectados» los que los financien.

III.4. *Dotaciones en los Presupuestos del Estado.*

Las asignaciones en los Presupuestos del Estado constituyen la fórmula financiera más aconsejable y que, además, cuenta con más ejemplos en el Derecho comparado. Dentro de sus diversas modalidades opino deben descartarse las subvenciones porque no responden a la índole de los servicios sociales o públicos que prestan las Iglesias en cualquier país, pues no se trata de concederlas una ayuda financiera de mayor o menor cuantía, sino de cubrir el coste de tales servicios como si los prestara un órgano de la tradicional Administración pública. Tampoco entiendo recomendable que, como ha sucedido hasta 1978, figuren en el Presupuesto múltiples créditos para concretas atenciones³⁸, sino que debe asignarse una dotación global

³⁸ Cf. un resumen en el cit. trabajo del profesor Mostaza: 'Sistemas estatales'... El artículo de José-María Piñero Carrión: 'Economía de la Iglesia y retribución del Clero' (*Ecclesia*, 1976, pp. 907-9 y 941-43) refleja el pragmatismo que hoy impera en esta materia.

para cada Iglesia o confesión religiosa mediante los oportunos módulos, correspondiendo a cada institución formar el oportuno presupuesto anual como si se tratara de un «servicio público centralizado» de los que al amparo de la Ley de 26 de diciembre de 1958 han existido en España hasta el día 1º de enero de 1978, en que ha comenzado a regir la Ley General Presupuestaria. En el Presupuesto de Gastos del Estado para 1978, según acaba de anunciarse, figura la Iglesia Católica entre las «Instituciones sin fines de lucro» con dos créditos que se hacen efectivos por la Conferencia Episcopal Española (transferencias corrientes y de capital).

Tal sistema de financiación parece el más propio para las comunidades eclesíásticas por las consideraciones que se exponen en esta Ponencia. Cada año serían objeto de revisión o actualización las asignaciones presupuestarias con objeto de que no padezcan la estabilidad y la suficiencia financieras de las Iglesias.

No se nos oculta que la independencia de la Iglesia respecto del Estado pueda sufrir limitación o menoscabo si éste último manipule los créditos presupuestarios en defensa de sus peticiones... o presiones. Pero cabe esperar que cada día se conciban más claramente estas asignaciones presupuestarias como coste de servicios sociales prestados a los particulares y a la comunidad política en general, que de este modo ven asegurada la realidad de sus opciones confesionales, cualquiera que sea la cuantía de la renta disponible de cada uno.

A esta fórmula de financiación, como a cualquier otra a cargo del Estado, no se opone la laicidad del mismo, pues el Estado, cualquier Estado, sea o no confesional, ha de reconocer como un verdadero derecho de la persona el ejercicio «real» de un culto determinado en todas sus manifestaciones externas según la libertad religiosa ya establecida en España.

III.5. *Advertencia final.*

Según se ha razonado la inmunidad tributaria de las Iglesias —apartado II—, el importe de las deudas tributarias no recaudadas no podrá considerarse como una «subvención» estatal ya que no constituye una «exención».

IV.—EXACCIONES ECLESIALES

IV.1. *Indicaciones previas.*

Aparte los antecedentes históricos —diezmo, primicias, medio diezmo³⁹— y algunos ejemplos en el Derecho comparado, no gozan de predicamento las exacciones eclesiásticas⁴⁰.

Sin embargo, estimo que una vez se haya superado en España, siquiera sea a largo plazo, el actual divorcio entre la legalidad tributaria y la recaudación fiscal en las Haciendas Públicas (estatal y locales), bien podrían intentar las Iglesias en España el establecimiento y percepción de los correspondientes tributos con la ayuda o colaboración en la gestión de las Administraciones públicas. Ahora bien, en tanto la apariencia jurídica y la realidad social en lo impositivo no guarden relación alguna en las economías individuales acomodadas (con renta personal superior a 2.500.000 pesetas anuales y con patrimonio neto de más de 5.000.000 de pesetas), constituiría un desatino que las comunidades religiosas o, al menos, la católica, intentaran financiar sus servicios con impuestos por ellas establecidos y recaudados⁴¹.

Desde otro punto de vista sería de desear la implantación de tributos eclesiásticos. Aludo a la mayor firmeza de la Iglesia en la denuncia del fraude fiscal, revisando definitivamente la doctrina de la «mera penalidad» de las obligaciones tributarias, como ya aconteció en las épocas en que se cobraban diezmos y primicias.

39 Un resumen de las características y de la historia de estas figuras tributarias en *Diccionario de Historia de España* (Madrid 1968) I, pp. 1142-44 (voz: diezmo, por el profesor Fabián Estapé). También en el artículo del profesor Pérez Mier, 'La adaptación del Derecho económico' *Estudios de Deusto*, 8 (1961) 238-57.

40 Por ejemplo, Tomás García Barberena, en su artículo publicado en *Salman-ticensis*, antes cit., opina: «Las aportaciones de los fieles no bastan para cubrir gastos en ninguna parte. El sistema de tributación queda como un derecho de la Iglesia formulado en su Código de leyes, pero la misma Iglesia nunca ha intentado imponerlo como base de su economía, no sólo por motivos psicológicos sino por las enormes dificultades técnicas y de organización que su adopción importa, dificultades que ni el Estado, con todo su Cuerpo de técnicos de la Hacienda, logra superar satisfactoriamente» (p. 426).

41 Buen antecedente puede ser la llamada «Bula de Cruzada» que contaba con una tarifa gradual para determinar el importe de ella o limosna.

IV.2. *¿Qué clase de tributos podrían establecerse?*

El establecimiento de tributos eclesiásticos plantearía en toda su extensión la alternativa principio de «beneficio»/principio de «capacidad económica», además de la falta de testimonio confesional.

Atendida la conciencia social de nuestros días, parece habrá de rechazarse desde ahora el tributo que atienda al coste del servicio prestado al creyente. Además de que sería discriminatorio para quien careciera de medios económicos suficientes, sería objeto de todas las censuras que de siempre ha concitado el tributo que no se aplica en función de la capacidad económica personal o total del contribuyente.

Ahora bien, la gestión de los impuestos atentos a la capacidad contributiva personal es sumamente compleja y costosa aunque su liquidación se centralice y utilice los datos disponibles de las exacciones del Estado. Una solución intermedia sería que la propia Administración tributaria estatal tomara a su cargo la «mera gestión» de tal impuesto entregando la recaudación a las comunidades eclesiásticas. De uno u otro modo se considera ineludible que el tributo responda a los requerimientos de la Justicia (social). Con esta clase de tributo, además, se salvarían los supuestos de creyentes con economías modestas, pues quedarían exentos de gravámen por no rebasar el límite que se estableciera.

Huelga indicar que el impuesto personal a establecer deberá ser de estructura elemental aunque sin perder sus características: renta neta matizada con circunstancias personales y familiares.

IV.3. *Solución ecléctica a medio plazo.*

El régimen de las Iglesias en la República Federal Alemana, que compagina —como «debe ser»— la aconfesionalidad del Estado con la autonomía de las Iglesias⁴² y reconoce el derecho a percibir impuestos eclesiásticos de sus miembros, constituye una solución módica que merece ser ensayada con la dotación presupuestaria del Estado —antes propugnada— durante un plazo relativamente largo.

Esa solución, ecléctica, evitaría toda preocupación sobre la cuantía de los ingresos fiscales esperados por las Iglesias, además de abrirse paso a un sistema de financiación que sirve para revalidar cada con-

42 Cf. Carlos Corral Salvador, 'Aconfesionalidad del Estado y autonomía de las Iglesias en el ordenamiento de la República Federal Alemana', *Estudios de Ciencia Política y Sociología*, Homenaje al profesor Carlos Ollero (Madrid 1972) 37-51.

tribuyente su condición de creyente y para reafirmar la independencia de las Iglesias sin dejar de proclamar que cumplen funciones sociales y/o públicas.

V.—CONCLUSIONES GENERALES

1ª, Las Iglesias son acreedoras a inmunidad tributaria por precepto constitucional y en méritos a que no son titulares, ni portadoras de capacidad económica o contributiva, por cuanto sus ingresos y demás medios económicos los obtienen o los poseen para ser aplicados al cumplimiento de funciones sociales y/o públicas en la respectiva comunidad política.

2ª, Los ciudadanos cualquiera que sea su credo y su posición económica han de poder ejercer realmente sus derechos fundamentales, cual es el de libertad religiosa, por lo que la Iglesia Católica y las demás Comunidades religiosas existentes en España han de contar con las correspondientes dotaciones en los Presupuestos Generales del Estado, y así podrán formar y perfeccionar la dimensión religiosa, ética y cultural de aquéllos con los consiguientes beneficios sociales para la colectividad nacional.

3ª, Sin menoscabo de la dotación presupuestaria que se postula anteriormente, podrían implantar las Iglesias un impuesto de carácter personal, cuya liquidación y recaudación quedarían a cargo de la Administración del Estado por cuenta de las respectivas comunidades religiosas, con objeto de fortalecer los vínculos con sus miembros y preparar un sistema de financiación que descansa preponderantemente en las aportaciones de los creyentes.

César Albiñana García-Quintana *
Catedrático de Hacienda. Universidad Complutense
de Madrid.

* Nacido en Alar del Rey (Palencia), 1920. Catedrático de Hacienda en la Facultad de Ciencias Políticas y Económicas, Universidad Complutense de Madrid; Inspector Financiero y Tributario; Inspector de los Servicios del Ministerio de Hacienda; Doctor en Derecho. — Obras principales: *Tributación del Beneficio de la empresa y sus partícipes* (Madrid 1949); *Control de la Hacienda Pública* (Madrid 1974).