

# LA COLABORACION ECONOMICA DEL ESTADO CON LAS CONFESIONES RELIGIOSAS

**SUMARIO:** I. INTRODUCCIÓN.—II. LA COOPERACIÓN ECONÓMICA DEL ESTADO EN EL DERECHO COMPARADO: A) *Sistema directo de dotación general mediante consignación presupuestaria.* B) *Sistema directo de subvención a áreas particulares.* C) *Sistemas indirectos de cooperación: desgravación fiscal, no sujeción o exención tributaria y exacción fiscal.*—III. LA COOPERACIÓN ECONÓMICA DEL ESTADO CON LAS CONFESIONES RELIGIOSAS EN EL DERECHO ESPAÑOL: A) *El sistema tradicional español: la consignación presupuestaria:* 1. El nacimiento del sistema en el Derecho español: a) La normativa. b) Valoración de la normativa: las raíces políticas del sistema. 2. El precedente inmediato: el Concordato de 1953. B) *El régimen implantado en 1978: base legal y sistemática del régimen implantado:* 1. El Derecho constitucional. 2. El Derecho orgánico. 3. El Derecho pacticio: a) El Acuerdo de Asuntos Económicos de 3 de enero de 1979: a.1) El régimen financiero establecido en el Acuerdo: las fases progresivas. a.2) El régimen tributario del AAE de 3 de enero de 1979. b) Los proyectos de pacto con las otras confesiones religiosas. C) *Valoración del nuevo sistema económico:* 1. Presupuestos generales previos: a) Notas caracterizadoras del modelo de relación en el que el sistema se inserta. b) Fundamentación de la cooperación económica. 2. Valoración concreta de la cooperación económica en el Derecho español.

## I. INTRODUCCIÓN

Si tomamos como presupuesto básico el esquema teórico de los diferentes modelos de relación entre el Estado y la Iglesia, podremos constatar en todos ellos algún tipo de conexión económica entre ambos centros de poder.

Es curioso, además, que tal cooperación puede existir, si bien en forma bastante incipiente, incluso en situaciones contrarias en puridad a cualquier tipo de colaboración.

Así, puede producirse, según veremos, en aquellos sistemas en que se parte de un desconocimiento mutuo entre ambos polos, debido a una cosmovisión monista tanto ideológica como jurídica, que produce una valoración negativa del polo dominado y una ausencia de comunicación entre los distintos ordenamientos jurídicos (modelo exclusivista).

También cabe en aquellos otros en que, aun existiendo una concepción ideológica y jurídica dualista y una personalización en la relación Iglesia-Estado, la presión del principio de igualdad lleva a una total separación entre ambos poderes y a una valoración indiferente del Estado hacia el fenómeno religioso (modelo laicista).

Todo ello no hace sino constatar la importancia de esta técnica de relación entre el Estado y las diversas confesiones religiosas por él reconocidas. Hasta tal punto esto es así que puede decirse que son muy pocos los Estados de tradición jurídica occidental en los que no se produce ningún tipo de conexión económica.

Una lectura sustancial del problema obliga a considerar desde múltiples ángulos la colaboración económica del Estado. A la hora de precisar los distintos modos en que ésta puede llevarse a cabo, es necesario distinguir dos conceptos básicos referidos estrictamente a la forma de realización de la misma. Tales son los de cooperación directa y cooperación indirecta.

La primera tiene como nota peculiar su carácter positivo. Implica una actitud activa por parte del Estado que se traduce en la entrega de una cantidad de dinero a una o varias confesiones religiosas. Esta cantidad puede, o bien consignarse en los Presupuestos Generales del Estado de forma globalizada, entregándose a las Iglesias para su distribución y administración, o bien que éste la destine a áreas concretas y precisas que por algún motivo le interesa subvencionar.

La cooperación indirecta, por el contrario, puede tener un carácter positivo o negativo según la modalidad que adopte. Será negativa cuando se concrete en un «no hacer» por parte del Estado, esto es, en una dejación de sus facultades impositivas. Tal dejación puede favorecer a una o varias confesiones religiosas, ya directamente (supuestos de exención fiscal o de no sujeción), ya indirectamente, a través del individuo (supuestos de desgravación fiscal para donaciones patrimoniales a entidades religiosas).

Será positiva, sin embargo, cuando la actitud del Estado se concrete en un «hacer», en una conducta activa. Este será el caso de la contribución estatal a la exacción fiscal en favor de las Iglesias, que supone, muchas veces, una forma indirecta de dotación económica.

Planteadas la cuestión en estos términos, el objeto de este trabajo se centrará en el estudio de las distintas formas de colaboración del Estado con las confesiones religiosas en el marco del Derecho español. Partiremos para ello del análisis de la normativa vigente a nivel de Derecho constitucional y su desarrollo en los otros niveles normativos, a la luz de los principios de libertad e igualdad religiosa que, necesariamente, deberán inspirar dicha cooperación.

No obstante, y como paso previo al sistema español, hemos considerado necesario hacer una breve referencia al Derecho comparado, no con pretensiones de estudio exhaustivo que, por otra parte, ya ha sido realizado por la doctrina, sino en la medida en que pueda resultar válido o útil para el posterior examen de la situación española (1).

(1) Para un detenido estudio del Derecho comparado, véase, principalmente: PÉREZ MIER, *Sistemas de dotación de la Iglesia católica*, Salamanca, 1949; MOSTAZA, *Sistemas estatales vigentes de dotación a la Iglesia católica*, en *Problemas entre la Iglesia y el Estado. Vías de solución en el Derecho comparado*, obra en colaboración, Madrid, 1978, págs. 179-211; CORRAL, *La libertad religiosa en la Comunidad Económica Europea*, Madrid, 1973; SANTOS, *La situación jurídica de la Iglesia en*

## II. LA COOPERACIÓN ECONÓMICA DEL ESTADO EN EL DERECHO COMPARADO

La cooperación económica en el ámbito del Derecho comparado ofrece una amplia gama de modalidades dentro de las pautas marcadas por los sistemas vigentes.

Es necesario constatar, a modo de precisión previa, que los distintos sistemas no son, en su inmensa mayoría, ni absolutos ni puros. Un Estado suele adoptar diversas formas de cooperación con las confesiones religiosas reconocidas, con independencia de que una de estas formas sea la que predomine, a veces muy notoriamente, sobre las demás.

Partiendo de esta base, y utilizando la distinción ya señalada entre sistemas directos e indirectos, analizaremos sucintamente los diversos modos de cooperación en el Derecho comparado.

### A) *Sistema directo de dotación general mediante consignación presupuestaria*

Determinados países mantienen un sistema-tipo de subvención general a través de una consignación presupuestaria cedida a una o varias entidades religiosas.

No se trata aquí de subvencionar áreas concretas, sino de entregar una cantidad global que las Iglesias se encargan de distribuir y administrar.

Este compromiso de dotación general suele aparecer recogido en las Constituciones de los Estados, desarrollándose posteriormente en Concordatos o Convenios en los que cada Estado ya asume el compromiso dotacional concreto mediante consignación presupuestaria. Tal es el caso, por ejemplo, de un importante número de países hispanoamericanos (2). Es de constatar, no obstante, que al tratarse en todos los casos de países confesionales católicos, la dotación se produce, únicamente, en favor de esa confesión religiosa.

Pudiera, entonces, parecer que la idea de dotación mediante consignación presupuestaria es exclusiva del modelo confesional. Tal hipótesis no es, sin embargo, cierta. El Derecho comparado nos ofrece también abundantes ejemplos de países en los que, existiendo un régimen de separación Iglesia-Estado, se produce dotación mediante consignación presupuestaria en favor de las confesiones religiosas reconocidas por el Estado, consignación que aparece, incluso, señalada expresamente a nivel constitucional.

Un claro ejemplo es el de Bélgica. La Constitución belga de 1830 establece, en su artículo 16, la recíproca independencia entre las instituciones religiosas y las del Estado. Consagra un sistema de separación Iglesia-Estado (3). Esta separación, sin embargo, como señala WAG-

los Ordenamientos civiles, en *Problemas entre la Iglesia y el Estado. Vías de solución en el Derecho comparado*, obra en colaboración, Madrid, 1978, págs. 5-39.

(2) Así, Argentina, Bolivia, Costa Rica, Haití y Perú. Vid. PÉREZ MIER, *Sistemas de dotación...*, cit., págs. 92-136.

(3) Vid. MOSTAZA, *Sistemas estatales vigentes...*, cit., págs. 183-185.

NON (4), no es radical. Junto a la recíproca independencia entre ambos poderes hay una protección de los cultos y existe el carácter público de los establecimientos religiosos reconocidos.

La cooperación económica con las confesiones se recoge en el artículo 117 del mismo texto constitucional: «La dotación y las pensiones de los ministros del culto correrán a cargo del Estado. Las cantidades necesarias para ello serán incluidas anualmente en el Presupuesto» (5).

En el mismo sentido se manifiesta la Constitución de Luxemburgo, en su artículo 106, tomado de la Constitución belga (6).

Finalmente, también la Constitución holandesa recoge, en su artículo 185, la dotación económica (7), sin que hayan obtenido éxito las diferentes propuestas de modificación y aun de abolición de la misma (8).

No obstante, la cuantía asignada, como señala CORRAL (9), es bastante más exigua que la establecida en otros países, como Bélgica o Luxemburgo, en que también está vigente el sistema de separación.

Hay otro importante grupo de Estados integrados en el sistema de separación Iglesia-Estado en que la dotación estatal aparece estipulada a nivel concordatario o de convenio y es complementada, generalmente, con otros tipos de cooperación.

Tal es el caso de Austria, país en el que existe plena garantía de las libertades y derechos de las confesiones religiosas (10). La colaboración económica establecida, por ejemplo, con la Iglesia católica se basa en dos Convenios, uno de 23 de junio de 1960 y otro de 9 de enero de 1976 (11), en virtud de los cuales el Estado se compromete a dar una cantidad global anual a la Iglesia que será distribuida y administrada por ésta. Dicho sistema es, como veremos en su momento, compatible con otras formas de dotación.

Asimismo, es interesante el caso de Italia. Durante 1984, el Estado italiano y la Santa Sede han elaborado un nuevo Concordato —denominado de Villa Madama— por el que, además de otras materias, inno-

(4) *La condition juridique de l'Eglise catholique en Belgique*, en «Anuales de Droit et de Sciences Politiques», 24, 1964, págs. 59-86.

(5) Vid. MOSTAZA, *op. cit.*, pág. 183.

(6) *Ibidem*, pág. 186. El artículo 106 de la Constitución de Luxemburgo señala: «La dotación y pensiones de los ministros del culto corren a cargo del Estado.»

(7) «La dotación, pensiones y otros ingresos, cualquiera que sea su origen, de que actualmente gozan las diversas creencias religiosas o sus ministros, continuarán siendo garantizadas a dichas sociedades.» Vid. CORRAL, *La libertad religiosa en la Comunidad Económica Europea*, cit., pág. 191.

(8) *Ibidem*, págs. 192 y ss.

(9) *Op. cit.*, pág. 194. En el mismo sentido, vid. PÉREZ MIER, *Sistemas de dotación...*, cit., págs. 216-219.

(10) Vid. SANTOS, *La situación jurídica de la Iglesia...*, cit., pág. 16.

(11) Sobre los Convenios firmados entre la República austríaca y la Santa Sede, vid. DE LA HERA, *Comentario a la Convención entre la Santa Sede y la República austríaca para la regulación de sus relaciones patrimoniales de 23 de junio de 1960*, en «Ius Canonicum», 1961, págs. 535-544; GOROSTIZA, *La política austríaca y las cuestiones concordatarias (1855-1960)*, en «Ius Canonicum», 1960, págs. 501-524; MOSTAZA, *Sistemas de dotación...*, cit., págs. 188-191; PERLADO, *El patrimonio eclesiástico en la legislación concordada de Juan XXIII y Pablo VI*, en «Lex Ecclesiae». *Estudios en honor de Cabreros de Anta*, Salamansa, 1972, págs. 625-635, etc.

van el sistema de cooperación económica. El Protocolo relativo a estas materias fue firmado el 15 de noviembre de 1984 entre la Santa Sede e Italia. En él se establecen una serie de normas negociadas por una Comisión paritaria italo-vaticana, establecida en virtud del artículo 7 del Acuerdo de Villa Madama.

El modelo aquí diseñado se basa en un sistema de asignación tributaria, posponiendo su implantación hasta 1990.

Pero lo que nos interesa señalar aquí es que el Acuerdo contiene una serie de normas de carácter transitorio en orden a facilitar el paso al nuevo sistema. En este sentido, el Gobierno italiano se compromete durante los años 1990, 1991 y 1992 a entregar en el mes de marzo de cada año a la Conferencia Episcopal italiana, a título de anticipo y salvo compensación global en el mes de junio de 1996, una suma igual a la entregada en 1989.

A partir del año 1993, el Estado entregará anualmente en el mes de junio a la Conferencia Episcopal italiana, a título de anticipo y salvo compensación en el mes de enero del tercer período de impuesto sucesivo (1996), una suma calculada sobre el importe liquidado por los servicios oficiales obtenido sobre la base de las declaraciones anuales relativas a los tres períodos de impuestos anteriores destinados a la Iglesia católica (es decir, los relativos a los años 1990, 1991 y 1992). Así se establece en el artículo 47 del Protocolo.

La existencia de colaboración mediante consignación presupuestaria puede verse, también, en los Concordatos o Convenios con algunos de los Estados federales de un país como la República Federal Alemana, cuya normativa constitucional consagra un régimen de cooperación fundamentalmente indirecto (12). Así, con diferente cuantía, se establecen dotaciones anuales para sostenimiento económico y del clero en los Concordatos de Baviera, Prusia, Badem, Baja Sajonia, etc. (13), realizadas con cargo a los presupuestos de los Estados.

En este mismo grupo, Suiza ofrece un régimen interesante. La Constitución federal de 8 de mayo de 1874 establece un régimen de separación Iglesia-Estado. Sin embargo, se puede constatar la existencia de diversas formas de relación en la regulación que de estas relaciones hacen los diferentes cantones (14).

El estatuto jurídico, como señala SANTOS DÍEZ (15), puede oscilar entre un sistema de reconocimiento prácticamente oficial de cultos por parte de determinados cantones, hasta la separación total en otros. Cabe destacar, por ejemplo, en los cantones católicos, la existencia de una se-

---

(12) Así se establece tanto en el artículo 135 de la Constitución de Weimar de 1919, como en el artículo 140 de la Ley Fundamental de Bonn. Vid. ISENSEE, *Financiación de las Iglesias en la República Federal Alemana*, en *Constitución y relaciones Iglesia-Estado en la actualidad*, obra en colaboración, Salamanca, 1978, págs. 89-102, vid. págs. 94-95.

(13) Vid. MOSTAZA, *op. cit.*, págs. 187-188.

(14) Vid. PÉREZ MIER, *Sistemas de dotación...*, cit., págs. 248 y ss.

(15) *Op. cit.*, pág. 21.

rie de Convenios con la Santa Sede en los que se establece la dotación de un patrimonio para necesidades económicas (16).

No obstante, puede afirmarse que la pauta general, tanto en los cantones católicos como en los protestantes, es la de subvencionar a todas las Iglesias reconocidas. Dicha subvención puede realizarse mediante dotación directa o, indirectamente, mediante impuesto (17), supuesto que, como veremos en su momento, es el más utilizado.

Así y todo, cabe señalar, como exponente de las diferencias de regulación entre unos cantones y otros, que, por ejemplo, la Constitución de Basilea prohíbe emplear cantidad alguna del presupuesto cantonal para fines religiosos, salvo los meramente asistenciales (18).

Por último, dentro de este grupo de países que estipulan una cooperación económica directa a nivel de Convenio o Concordato, es preciso mencionar a Francia, país laicista en el que, sin embargo, el Estado subvenciona mediante dotación directa a las Iglesias reconocidas, pero solamente en una parte de su territorio: Alsacia y Lorena. La razón es de pervivencia en estos dos supuestos del Concordato napoleónico y sus disposiciones complementarias, como consecuencia de un tácito acuerdo entre el Estado francés y la Santa Sede (19).

Fuera de los sistemas de confesionalidad y neutralidad cabe apreciar una cierta colaboración económica por parte del Estado en países que por su monismo ideológico y jurídico entrarían, en mayor o menor medida, en los parámetros de lo que se denomina modelo de exclusividad.

Este es el caso de los países incluidos en el área socialista. Si exceptuamos casos extremos como el de Albania o Rusia, en que se prohíbe toda clase de subsidio o ayuda económica por parte del Estado, la mayoría de los restantes subvencionan a los ministros de los cultos con cargo a los Presupuestos del Estado, si bien la subvención se encuentra condicionada al cumplimiento de ciertos requisitos (20). No obstante, a pesar de incluirlos en esta primera categoría, se trata, normalmente, de supuestos que se acercan más a la figura de subvenciones particulares.

Si nos preguntamos por la razón o razones que mueven a los diferentes Estados a realizar este tipo de aportación económica directa, veremos cómo, curiosamente, los motivos suelen ser los mismos para todos ellos.

El sistema de dotación directa mediante consignación anual en los Presupuestos del Estado tiene su origen, como es sabido, en el Concordato napoleónico de 1801, como medio para paliar el despojo de la propiedad eclesiástica efectuado por la Revolución Francesa (21).

Esta necesidad de compensar de algún modo las desamortizaciones de la propiedad eclesiástica realizadas en el siglo XIX, así como la supre-

(16) *Ibidem*, pág. 20.

(17) Vid. MOSTAZA, *op. cit.*, págs. 191-194.

(18) *Ibidem*, pág. 193.

(19) Vid. CORRAL, *La libertad religiosa...*, cit., págs. 119-126.

(20) Vid. BARBERINI, *Stati Socialisti e confessione religiosi*, Milán, 1973, págs. 274 y ss.

(21) Vid. PÉREZ MIER, *Fuentes de Derecho público del patrimonio eclesiástico*, en *El patrimonio eclesiástico*, Estudios de la Tercera Semana de Derecho Canónico, Salamanca, 1950, págs. 63 y ss.

sión de los diezmos en favor de la Iglesia, aparecen como razón justificadora en la mayor parte de los Estados que siguen esta forma de cooperación. Razón a la que se puede, en algunos casos, añadir otras.

La mayoría de los países hispanoamericanos recogen en sus Concordatos el móvil compensatorio por desamortización y supresión de diezmos. Igual ocurre en Bélgica, Luxemburgo, Austria, Alsacia y Lorena, etcétera (22). Frecuentemente, otros motivos acompañan a los ya mencionados y, si bien es cierto que históricamente eran considerados como secundarios, hoy han superado a los tradicionales, convirtiéndose en motivos fundamentales. Tales son, por ejemplo, el bien social, la utilidad pública, el aprecio y estima del valor religioso y, en definitiva, la libertad religiosa, como derecho fundamental de la persona humana que los Estados deben proteger y promocionar (23).

### B) Sistema directo de subvención a áreas particulares

La ausencia de dotación mediante consignación presupuestaria no quiere decir que no se produzcan otras conexiones económicas directas que también disponen del carácter de subvención.

Así, mientras que algunos Derechos nacionales han optado por la creación de un «Fondo Eclesiástico» (24), otros utilizan la vía de sostener económicamente áreas particulares de incidencia religiosa. Tales serán los supuestos de subvención de la enseñanza o de la asistencia religiosa en centros públicos o privados de internamiento. Este tipo de cooperación es, además, perfectamente compatible tanto con la de consignación presupuestaria como con los sistemas indirectos, y se encuentra unida a ellos con enorme frecuencia, constatando así la falta de pureza de los sistemas (25).

No obstante, es posible que la cooperación del Estado se limite a estas ayudas a áreas particulares sin que exista otro tipo de colaboración. Ello es propio, más bien, de sistemas laicistas, y el ejemplo más típico será Francia.

La Ley de separación de 9 de diciembre de 1905, en su artículo 2, excluye expresamente cualquier subvención o dotación general de culto alguno. Únicamente permite el pago de gastos de servicios de capellanías en establecimientos públicos y la asistencia religiosa en el ejército y en

(22) Vid MOSTAZA, *op. cit.*, págs. 180 y ss.

(23) Estas razones se señalan por la mayor parte de los países. Así ocurre, por ejemplo, en Bélgica, Luxemburgo, Holanda, Suiza, etc. Vid MOSTAZA, *op. cit.*, págs. 181 y ss. En el mismo sentido, CORRAL, *op. cit.*, págs. 194 y ss., y 284 y ss.

(24) Tal es el caso, por ejemplo, de Polonia y Hungría. La finalidad de este fondo es asegurar los medios precisos para cubrir los gastos de asuntos religiosos y de personal eclesiástico. Vid. MOSTAZA, *op. cit.*, págs. 196-198.

(25) Un breve repaso al Derecho comparado puede hacernos ver cómo en la mayoría de los países que siguen dicho sistema existen, además, subvenciones particulares. Vid. PÉREZ MIER, *Sistemas de dotación...*, cit., págs. 240 y ss.; MOSTAZA, *op. cit.*, págs. 180 y ss.; CORRAL, *op. cit.*, para los países de la Comunidad Económica Europea.

iglesias francesas en el extranjero (26). También existen subvenciones en materia de enseñanza (27).

Cabe, igualmente, el acoger en los beneficios del Derecho común a personas, bienes o actividades religiosas. Los ejemplos de este tipo de cooperación son múltiples y frecuentes. Piénsese, por ejemplo, en los supuestos de protección del patrimonio inmueble eclesiástico, integración de los clérigos en la previsión social, declaración como de interés público de actividades benéficas realizadas por las confesiones, concesión de franquicias postales, etc. Estos supuestos, si bien no se corresponden estrictamente con la categoría de subvención particular, pueden considerarse en sentido amplio como tales y son, además, perfectamente compatibles con otras formas de conexión económica. Suelen darse, en mayor o menor medida, en la mayoría de los países del Derecho comparado (28).

C) *Sistemas indirectos de cooperación: desgravación fiscal, no sujeción o exención tributaria y exacción fiscal*

Algunos sistemas jurídicos prefieren enfrentarse con el tema de una manera indirecta, que no por ello deja de poder considerarse como aportación económica.

Dentro de esta modalidad se encuentran los supuestos de desgravación fiscal previstos para las donaciones patrimoniales a entidades religiosas, que constituyen, claramente, una forma de colaboración indirecta.

Se producen, fundamentalmente, en aquellos países en que las distintas confesiones religiosas se financian, en esencia, con las aportaciones voluntarias de los fieles. El Estado no colabora de forma directa, no dota económicamente a las Iglesias; pero establece una desgravación fiscal para las donaciones realizadas a éstas, con lo cual colabora indirectamente con ellas. Tal sucede, por ejemplo, en los Estados Unidos, país donde las Iglesias se financian con los donativos de sus fieles, aunque también puede darse en países con sistema de dotación diferente como Alemania (29) y España (30).

Otra forma de cooperación indirecta será la que surge de la no sujeción tributaria, así como de la exención de impuestos que los Estados establecen para los bienes y actividades de las sociedades de índole religiosa. Presente tanto en sistemas de relación confesionales como neutrales, existe en la mayor parte de los países europeos occidentales y no se produce en los países socialistas (31).

(26) Vid MOSTAZA, *op. cit.*, págs. 181-182; también, CORRAL, *op. cit.*, págs. 81-83.

(27) Vid. CORRAL, *op. cit.*, págs. 116-118.

(28) Pueden darse, incluso, en los países socialistas. Para un examen pormenorizado, vid. MOSTAZA, *op. cit.*, págs. 184 y ss.; y CORRAL, *op. cit.*, para la cuestión concreta en cada uno de los países de la Comunidad Económica Europea.

(29) Vid. ISENSEE, *Financiación de las Iglesias en la República Federal...*, cit., págs. 90 y ss.

(30) Artículo IV.2 Acuerdo de Asuntos Económicos (AAE).

(31) Vid. CORRAL, *op. cit.*, págs. 290-291; ISENSEE, *op. cit.*, pág. 90; MOSTAZA, *op. cit.*, págs. 200 y ss. También, el Concordato italiano de 18 de febrero de 1984, en su artículo 7.3, equipara, a efectos tributarios, los entes eclesiásticos que tengan fina-



Pero quizá la forma más importante de cooperación indirecta, en cuanto que constituye el sistema fundamental de financiación de las Iglesias en determinados países, sea la participación de las estructuras estatales en la recaudación del impuesto eclesial.

Este sistema tiene su máximo exponente en la República Federal Alemana, donde, tanto en el artículo 137 de la Constitución de Weimar como en el artículo 140 de la Ley Fundamental de Bonn, se reconoce a las distintas confesiones religiosas el derecho a percibir impuestos de sus miembros en cuanto que corporaciones de Derecho público (32).

A este respecto, señala ISENSEE que las Iglesias pueden exigir por derecho propio prestaciones económicas en forma de cuota a sus miembros. Sin embargo, no pueden imponérselas unilateralmente, puesto que carecen del poder soberano de mando y coacción. Este carácter de soberanía, que convierte las prestaciones económicas en impuestos, sólo puede ser concedido por el Estado (33).

Esta posibilidad de delegación por las Iglesias de la soberanía fiscal en manos del Estado está reconocida en la propia Constitución (34). También se recoge en el Concordato del Reich y en los suscritos por los distintos *Länder* (35).

Las Iglesias deciden qué nivel debe alcanzar el recargo al impuesto estatal sobre la renta. La fijación se produce en función de la actividad financiera de las Iglesias, no puede atentar contra el derecho tributario del Estado y tiene que guardar una cierta uniformidad con las regulaciones tributarias de las otras Iglesias en el mismo ámbito de aplicación (36).

El Estado, por su ayuda administrativa, se queda con una gratificación que constituye del 2 al 5 por 100 de lo recaudado, lo cual supone a las Iglesias un gasto mucho menor que el mantenimiento de una organización propia para recaudar los impuestos (37).

Junto con Alemania, en que el sistema de impuesto es la fuente esencial para la financiación de las Iglesias, hay otros países en que tal sistema se combina con otros tipos de cooperación ya señalados.

Austria, por ejemplo, tiene un régimen patrimonial mixto de dotación estatal y recaudación eclesiástica (38). Las Iglesias perciben tasas o impuestos eclesiásticos contando con la ayuda del Estado para el cobro de

---

lidad religiosa o de culto, y las actividades dirigidas a estas finalidades, con los entes que tengan fines de beneficencia e instrucción.

(32) Vid. ISENSEE, *op. cit.*, págs. 94 y ss.

(33) *Op. cit.*, pág. 94.

(34) «Las sociedades religiosas que sean Corporaciones de Derecho Público están facultadas para percibir impuestos con arreglo a las disposiciones legales de los *Länder* a base de las listas contributivas civiles» (art. 137.IV de la Constitución de Weimar, y art. 140 de la Ley Fundamental de Bonn).

(35) Vid. MOSTAZA, *op. cit.*, págs. 186-187; en el mismo sentido, PERLADO, *op. cit.*, págs. 633-635.

(36) Vid. ISENSEE, *op. cit.*, pág. 99.

(37) *Ibidem*, pág. 100.

(38) Vid. PERLADO, *op. cit.*, págs. 627 y ss.; MOSTAZA, *op. cit.*, págs. 188 y ss.

los mismos, siempre que dichos impuestos hayan sido establecidos de acuerdo con las autoridades del Estado (39).

También en Suiza algunos cantones consideran a las confesiones religiosas como corporaciones de Derecho público, pudiendo, por tanto, recabar impuestos de sus miembros, previo acuerdo con las autoridades civiles que colaboran en la recaudación (40). Pero incluso en aquellos cantones que consideran a las Iglesias reconocidas únicamente como corporaciones de Derecho privado, el Estado, en razón de la utilidad pública de las mismas, se compromete a recaudar junto con sus impuestos las contribuciones que los fieles paguen voluntariamente a su respectiva Iglesia (41).

Esta misma participación estatal en la exacción del impuesto eclesial puede verse también en Holanda, con similares características que las que acabamos de ver para otros Estados (42).

El nuevo Concordato italiano, cuyo Protocolo fue firmado el 15 de noviembre de 1984 entre la Santa Sede y el Gobierno italiano, diseña, como ya hemos señalado, un sistema económico de asignación tributaria a implantar en 1990. Se trata de un sistema análogo al establecido en el AAE hispano-vaticano de 1979. Según el artículo 47 del Protocolo, a partir de 1990, el 8 por 1.000 de la cuota líquida del impuesto sobre la renta será dedicado a fines sociales o humanitarios del Estado y a fines religiosos de la Iglesia. Este destino será determinado por la declaración de cada contribuyente, que establecerá la proporción en que dicha cuota del 8 por 1.000 se distribuya entre esos fines estatales y los fines religiosos.

El Protocolo establece también el método mediante el cual los fieles católicos pueden ofrecer sus aportaciones a la Iglesia, que serán deducibles del impuesto sobre la renta hasta un tope de dos millones de liras, tope que puede ser revisado cada trienio (art. 46).

Por último, se establece un fondo para los edificios de culto, dependiente del Ministerio del Interior, y se otorga al Estado la facultad de calificar las actividades de cada entidad eclesiástica, distinguiendo entre las actividades propiamente religiosas o de culto y las demás (asistencia, educación, etc.), calificación que tendrá los correspondientes efectos sobre la concesión de beneficios y exenciones fiscales.

Finalmente, cabe la posibilidad de que el Estado, aun permitiendo que las distintas confesiones religiosas cobren de sus miembros un determinado impuesto para satisfacer sus necesidades económicas, no participe en su recaudación. Así sucede, por ejemplo, en la República Democrática Alemana, donde el impuesto religioso no puede ser cobrado por las autoridades del Estado, según la vigente Constitución de 1968 (43).

Estas son, en esencia, las formas de colaboración económica del Es-

(39) Artículo 14 del Concordato de 1933. Vid. MOSTAZA, *op. cit.*, págs. 189 y ss.

(40) Vid. PÉREZ MIER, *Sistemas de dotación...*, cit., págs. 248 y ss.

(41) Tal sucede, por ejemplo, en Ginebra, Neuchâtel y Basilea. Vid. MOSTAZA, *op. cit.*, págs. 192-193.

(42) *Ibidem*, pág. 185.

(43) *Ibidem*, pág. 199.

tado con el fenómeno religioso en el Derecho comparado. Formas diferentes que responden a sistemas de relación diferentes, pero que pueden darse unidas dentro de un mismo sistema.

El breve recorrido realizado nos ha permitido ver la existencia, como norma general, de una colaboración en diferentes grados en la inmensa mayoría de los países estudiados. Dicha colaboración se suele apoyar por parte de los Estados en razones de interés o utilidad pública y, esencialmente, en uno de los derechos fundamentales de la persona humana: la libertad religiosa, conjugada, aunque no en todos los casos, con el principio de igualdad y sometida, en algunos, al de confesionalidad del Estado.

### III. LA COOPERACIÓN ECONÓMICA DEL ESTADO CON LAS CONFESIONES RELIGIOSAS EN EL DERECHO ESPAÑOL

#### A) *El sistema tradicional español: la consignación presupuestaria*

##### 1) *El nacimiento del sistema en el Derecho español.*

###### a) *La normativa.*

El sistema español tradicional ha sido el de dotación o subvención directa de carácter general.

Desde un punto de vista histórico, el Derecho constitucional ha venido acogiendo, a partir de la Constitución de 1837, la obligación que afecta a los poderes públicos de sostener económicamente culto y clero (44). El antecedente directo de este sistema de dotación se encuentra en el Concordato napoleónico de 1801, donde surgió para paliar el despojo de la propiedad eclesiástica efectuado por la Revolución Francesa (45).

Esta obligación de sustentación se prolonga hasta hoy en la historia del Derecho español, tanto a nivel constitucional como de Derecho concordado y ordinario, con el prácticamente único paréntesis de la Segunda República, cuya Constitución recoge, dentro de un conjunto de medidas relativas al caso, «la prohibición de auxilio económico a las entidades religiosas, la extinción del presupuesto del clero y la nacionalización de los bienes de determinadas asociaciones» (art. 26).

En desarrollo del artículo 11 de la Constitución de 1837, se promulga en el Derecho ordinario la Ley de 23 de febrero de 1938, primera ley de dotación que incluye las obligaciones eclesiásticas en los Presupuestos del Estado. Esta norma fue llevada a la práctica con vaivenes y cambios, pasando por la famosa Ley de 14 de septiembre de 1839, que establecía la dotación de culto y clero, fijando una especie de diezmo nuevo recaudado y distribuido por el Estado (46).

(44) El artículo 11 de la Constitución de 1837 señalaba a este respecto: «La nación se obliga a mantener el culto y los ministros de la religión católica que profesan los españoles.»

(45) Vid. PÉREZ MIER, *Fuentes de Derecho público del patrimonio...*, cit., pág. 63.

(46) Vid. PIÑERO CARRIÓN, *La dotación de la Iglesia por el Estado en los nue-*

La Constitución de 1845 reproduce el artículo 11 de la de 1837 con algunas modificaciones, señalando que el Estado se obliga a mantener el culto católico y a sus miembros. Dicha obligación se reproduce en el artículo 21 de la Constitución de 1869 y en el artículo 11 de la Constitución de 1876, vigente hasta la Segunda República. Entre estas dos últimas Constituciones, la Constitución *non nata* de la Primera República (1873) establecía, en su artículo 37, «la prohibición de la Nación, Estados Federales o Estados Regionales y Municipios de subvencionar directa o indirectamente a ningún culto» (47).

El Derecho concordado histórico participa, igualmente, de esta preocupación dotacional. El Concordato de 1851, vigente con altibajos durante casi un siglo, tiene precisamente un contenido económico fundamental y contempla, desglosadas y con minuciosa concreción, las dotaciones de culto y clero y otras cuestiones derivadas en los artículos 31 a 40 (48).

Los artículos 31 a 33 señalan, con rigurosa precisión, la cuantía dotacional de los diferentes estamentos clericales. El artículo 34 se refiere a la asignación para gastos de culto; los artículos 35 y 36, a las asignaciones para seminarios conciliares y congregaciones religiosas; el artículo 37, a la aplicación de las rentas que se devenguen en los distintos beneficios eclesiásticos, y el artículo 38, a los fondos con los que ha de atenderse a la dotación de culto y clero.

Desde otra perspectiva, los artículos 38, 39 y 40 tratan de paliar, en la medida de lo posible, los efectos de las desamortizaciones eclesiásticas sufridas en años anteriores. Así, el artículo 38 hace referencia a la obligación de devolver a la Iglesia sin demora todos los bienes eclesiásticos que no hayan sido enajenados. Si bien la Ley de 4 de abril de 1860, en su artículo 4 (49), señalaba, en desarrollo del artículo 38 del Concordato, que, dados los problemas que presentaban estos bienes no enajenados (deterioro, difícil administración y contradicción en los cómputos de su valor), se ofrecía a la Santa Sede la posibilidad de una permutación de los mismos por inscripciones de la Deuda Pública del Estado.

El artículo 39 establece la obligación del Gobierno de dictar las normas necesarias para el cumplimiento de las cargas afectas a los bienes eclesiásticos, por aquellos entre quienes se hubieren distribuido, precep-

---

*vos Acuerdos entre la Santa Sede y el Gobierno español*, en «Ius Canonicum» núm. 37, 1979, págs. 303-328, vid. pág. 307; del mismo, *Consecuencias internas en la Iglesia del nuevo sistema económico*, en *El hecho religioso en la nueva Constitución española*, obra en colaboración, Salamanca, 1979, págs. 355-405, vid. pág. 361.

(47) Vid. GONZÁLEZ RUIZ, *Vicisitudes de la propiedad eclesiástica durante el Siglo XIX*, en «Revista Española de Derecho Canónico», núm. 1, 1946., págs. 383-426. Igualmente, sobre la legislación en esta etapa, vid. PRESAS, *La sustentación del clero en España*, Santiago, 1979, págs. 14 y ss.

(48) Sobre esta normativa, vid. PIÑUELA, *El Concordato de 1851 y Legislación Complementaria*, Madrid, 1921, págs. 251 a 360. Igualmente, sobre el análisis concreto de los artículos de este Concordato relativos al tema económico, vid. GONZÁLEZ RUIZ, *op. cit.*, págs. 404-406.

(49) Ley de 4 de abril de 1860 mandando publicar y observar como Ley del Estado el Convenio celebrado con la Santa Sede el 25 de agosto y ratificado el 7 y 24 de noviembre. Cfr. PIÑUELA, *El Concordato...*, cit., págs. 318-319.

to que encuentra su desarrollo en el Real Decreto de 24 de junio de 1867 y otras disposiciones posteriores (50). Por último, el artículo 40 establece la propiedad y administración de los bienes de la Iglesia.

b) Valoración de la normativa: las raíces políticas del sistema.

A la hora de realizar una valoración crítica de esta primera etapa, que alcanza algo más de un siglo, parece evidente, desde una perspectiva de principio, la raíz política del sistema de consignación, que en ocasiones se hace tan acusada que obvia toda consideración de carácter diferente.

Es, en este sentido, muy clara la conexión entre subvención y confesionalidad del Estado. Y así, surge el sistema en situación confesional y como tal permanece a lo largo de la historia del siglo XIX español, por presión de la unidad política, que hace integrar el sistema económico, incluso, en un texto constitucional como el de 1869, que supone un punto de inflexión hacia la implantación de la libertad religiosa.

No obstante, fue precisamente en la discusión parlamentaria de este texto constitucional donde se alcanzaron posiciones que podríamos calificar como claro antecedente de criterios adoptados más de un siglo después. Piénsese, por ejemplo, en la postura del ala izquierda de la Unión Liberal al considerar como motivo justificador de la subvención estatal la obligación del Estado, en cuanto que servidor de la sociedad, de pagar los gastos de aquellas religiones con un ámbito sociológico suficientemente importante. Asimismo, y en una línea mucho más avanzada, cabe destacar la enmienda al artículo 21 del texto constitucional propuesta por los republicanos, en virtud de la cual el Estado mantendría económicamente culto y clero, pero mediante una contribución especial directa impuesta a los católicos y recaudada por el Estado, con independencia de las demás contribuciones que exigiesen las cargas públicas (50 bis).

Sin embargo, y a pesar de estos intentos no llevados a la práctica, la valoración de la etapa no varía. La propia presencia de la cuestión económica en el Concordato de 1851, que resuelve un problema político (51), obliga a conectar la cuestión con el criterio antedicho de la confesionalidad y con el fenómeno, no menos político, de la desamortización.

Este último motivo, sin embargo, no es aceptado unánimemente por la doctrina. Así, PIÑERO CARRIÓN opina que el hecho de ligar las dotaciones del Estado a la Iglesia con las desamortizaciones del siglo XIX empobrece el concepto de dotación, que es mucho más antiguo y tiene raíces mucho más originales que el hecho desamortizador. La desamortiza-

(50) Real Decreto-ley de 24 de junio de 1867, publicando el Convenio de 16 del mismo mes y año. Cfr. PIÑUELA, *op. cit.*, págs. 320-358. También, en desarrollo del mismo artículo 39: Real Orden de 18 de abril de 1868 y Real Decreto de 12 de octubre de 1895, *ibidem*, págs. 352-353.

(50 bis) Vid. PETSCHEN, *Iglesia-Estado. Un cambio político, Las Constituyentes de 1869*, Madrid, 1975, págs. 327-333.

(51) Vid. V. REINA y A. REINA, *Lecciones de Derecho Eclesiástico Español*, Barcelona, 1983, págs. 172-178.

ción ha sido, sin duda, el motivo inmediato de que la dotación estatal adoptara tal forma o tal otra según los Estados, pero la dotación ni nace con la desamortización ni tiene por qué relacionarse necesariamente siempre con ella (52).

Sin embargo, la relación causa-efecto entre desamortización y aparición de la dotación estatal aparece afirmada, taxativamente, por gran parte de la doctrina. Así lo entienden, por ejemplo, G. BARBERENA (53), MOSTAZA (54), LEJEUNE (55), DE ECHEVERRÍA (56), PÉREZ MIER (57), etc. Aunque si bien es cierto que la conexión entre ambos fenómenos está clara en el Derecho español por lo que se refiere al origen, ello no legitima, como veremos en su momento, el mantenimiento de dicha causa para la cooperación actual (58).

## 2) *El precedente inmediato: el Concordato de 1953.*

El criterio histórico aparece nuevamente en el Concordato de 1953 con una formulación más moderna y, a la vez, más clara. El esquema de subvención previsto en este texto, dejando aparte otros modos de ayuda económica, descansa sobre dos pilares: la creación de un adecuado patrimonio eclesiástico, que sustituyera al patrimonio histórico de la Iglesia sucesivamente desamortizado, y la asignación transitoria de una adecuada dotación en concepto de indemnización por pasadas desamortizaciones y como contribución a la obra de la Iglesia en favor de la nación, combinada con la transferencia de dotaciones económicas para inversión y otras atenciones (59).

No cabe duda, además, de que la razón última de la subvención se encuentra de nuevo en la confesionalidad del Estado. Pues si bien es cierto, aplicando un criterio objetivo, que, como señala LEJEUNE (60), no se puede admitir desde una perspectiva de rigor científico e histórico la obligada conexión entre confesionalidad y ayuda financiera, siendo perfectamente posible una separación entre ambos conceptos. Sin embargo, también lo es que la idea de contribución económica a la Iglesia como consecuencia de la confesionalidad opera con fuerza en el Estado fran-

(52) Vid. *La dotación de la Iglesia por el Estado en los nuevos Acuerdos...*, cit., pág. 307; del mismo autor, *Consecuencias internas...*, cit., págs. 360-361.

(53) Vid. *Las subvenciones económicas a la Iglesia*, en *La Iglesia y la Comunidad Política*, obra en colaboración, Salamanca, 1974, págs. 209-219.

(54) *Op. cit.*, págs. 200-204.

(55) *Los problemas financieros y tributarios de la Iglesia a la luz de la Constitución española de 1978*, en *El hecho religioso...*, cit., págs. 343-354, vid. pág. 346.

(56) *La aportación estatal y su sustitución*, en *Nuevo Derecho Canónico*, obra en colaboración, Madrid, 1983, págs. 605-607, vid. pág. 605.

(57) *Fuentes de Derecho Público del patrimonio...*, cit., pág. 63.

(58) Vid., a este respecto, ALBIÑANA, *La financiación de las iglesias*, en «Civitas» («Revista Española de Derecho Financiero»), núm. 14, abril-junio 1977, págs. 325-341, vid. págs. 326-327; en el mismo sentido, LEJEUNE, *Los problemas financieros y tributarios...*, cit., pág. 344.

(59) Artículo XIX. Cfr. BERNÁRDEZ, *Legislación Eclesiástica del Estado*, Madrid, 1965, pág. 256.

(60) *Problemas financieros...*, cit., págs. 345-348.

quista, sobre todo en su primera época (61). Aunque en los últimos años del régimen se produce un cambio de criterio, incluso, por parte de la jerarquía católica (62).

Es conocido que el sistema transitorio del Concordato de 1953 se convirtió en definitivo y único ante las dificultades de aplicación del primer elemento del esquema, que respondía a una idea ya pasada en 1953, pero que, como tantas otras cuestiones, fue recogida en un texto concordatario del que se dijo que nació inaplicable (63).

El sistema de consignación anual presupuestaria siguió vigente hasta la actualidad a través de un módulo de distribución directa por el Estado a las denominadas «piezas eclesiásticas». No se trataba, por tanto, de una dotación global. Se dotaba a unidades personales e instituciones de la Iglesia.

El sistema, injusto por sí mismo, a nuestro juicio, no resultaba equitativo para la Iglesia debido a las diferencias en número de «piezas» entre unas diócesis y otras, así como a la falta de adscripción de todos los sacerdotes a una «pieza eclesiástica» determinada.

Todo ello contribuyó al cambio de la forma técnica de entrega de la dotación estatal, única sufrida por todo el modelo antes de 1978.

En efecto, ante presiones provenientes de la realidad social, entre las que cabe destacar la solicitud de la XXVII Asamblea Plenaria de la Conferencia Episcopal española de noviembre de 1977, el Estado determinó, por decisión unilateral, transferir los créditos globales a la Conferencia Episcopal para su distribución.

El nuevo método se inaugura con el ejercicio presupuestario de 1978, en que los créditos estatales a la Iglesia católica pasan a hacerse efectivos a través de la Conferencia Episcopal, de modo que se transfieren globalmente a este organismo central de la Iglesia española (64).

Así se llega al sistema vigente, enmarcado por la Constitución de 6 de diciembre de 1978 y el Acuerdo de Asuntos Económicos (AAE) firmado entre el Estado y la Santa Sede el 3 de enero de 1979, que suponen el comienzo de una nueva etapa en las relaciones de cooperación económica del Estado.

---

(61) Vid. G. BARBERENA, *Las subvenciones económicas a la Iglesia*, en *La Iglesia y la Comunidad Política*, cit., págs. 209-219, vid. págs. 213-215. En el mismo sentido, ARZA, *Principios y sentido del AAE entre la Iglesia y el Estado*, en *Los Acuerdos entre la Iglesia y España*, obra en colaboración, Madrid, 1980, págs. 589-606, vid. págs. 599-601.

(62) Vid. G. BARBERENA, *op. cit.*, pág. 213.

(63) Vid. LEJEUNE, *Problemas financieros...*, cit., págs. 350-351. En el mismo sentido, V. REINA y A. REINA, *op. cit.*, págs. 324-325.

(64) Vid. AZNAR, *La nueva ordenación económica de la Iglesia en España*, en «Revista Española de Derecho Canónico», núm. 38, 1982, págs. 313-365, vid. págs. 314-315.

B) *El régimen implantado en 1978: base legal y sistemática del régimen implantado*

1) *El Derecho constitucional.*

La Constitución de 1978, en cuanto diseñadora del nuevo sistema jurídico español, contiene una serie de preceptos importantes que deberán ser tenidos en cuenta, obligatoriamente, a la hora de fijar el nuevo régimen de cooperación económica del Estado con las Iglesias.

El sistema de relación en ella establecido dio lugar, obviamente, a una necesidad imperativa de cambio de la relación existente hasta el momento entre ambos centros de poder.

Al margen de consideraciones valorativas sobre el nuevo modelo implantado, que, sin duda, se aparta de forma sustancial del vigente en la etapa anterior, los nuevos principios rectores del Derecho eclesiástico obligan a considerar la cooperación en general, y en concreto la económica, desde perspectivas diferentes.

El texto constitucional, como es lógico, contiene unos postulados generales que es necesario desarrollar en los niveles normativos inferiores. Son varios los artículos que, en mayor o menor medida, han de tenerse en cuenta a la hora de diseñar la posible colaboración estatal con las confesiones religiosas en relación al tema económico.

Desde una perspectiva genérica, hay dos artículos que señalan claramente las líneas que han de marcar toda relación entre el Estado y las confesiones religiosas. Estos artículos son el 1.1, que señala como valores superiores de nuestro ordenamiento jurídico la libertad y la igualdad, y el 9.2, que atribuye a los poderes públicos la obligación de promover las condiciones para que estos dos derechos, tanto a nivel individual como colectivo, sean reales y efectivos, removiendo los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud.

Si pasamos ya a un plano más concreto, tres son los artículos fundamentales que de forma directa afectan a la cuestión objeto de nuestro estudio: el artículo 14, que establece el principio de igualdad, con su mandato negativo de prohibición de discriminación en materia religiosa; el artículo 16.1, que consagra como principio fundamental la libertad religiosa de individuos y comunidades, y el artículo 16.3, con un doble contenido sustancial: la «no estatalidad» de ninguna religión y el «mandato de cooperación» de los poderes públicos con las confesiones religiosas, destacando entre ellas a la Iglesia católica.

Junto a ellos habrá que tener en cuenta también, sobre todo en supuestos de subvención económica indirecta con participación de las estructuras estatales, el precepto contenido en el artículo 16.2 sobre prohibición de obligar a declarar la ideología religiosa.

Toda esta normativa constitucional no ha alcanzado un desarrollo homogéneo en los niveles normativos inferiores.



2) *El Derecho orgánico.*

El Derecho orgánico, representado por la Ley Orgánica de Libertad Religiosa de 5 de julio de 1980, no aborda en profundidad la cuestión económica, limitándose a señalar en el artículo 7.2 que en los Acuerdos o Convenios que el Estado celebre con las confesiones que hayan alcanzado «notorio arraigo» en España, respetando siempre el principio de igualdad, se podrá extender a éstas los beneficios fiscales previstos en el ordenamiento jurídico general para las entidades sin fin de lucro y demás de carácter benéfico (65).

Anteriormente, este mismo artículo 7, en su número 1, había limitado la cooperación estatal, y por tanto la económica, a aquellas entidades religiosas que por su ámbito y número de creyentes hubieren alcanzado «notorio arraigo» en España, canalizando la preparación y dictamen de los acuerdos de cooperación a través de la Comisión Asesora de Libertad Religiosa, del Ministerio de Justicia (66).

Por último, el Derecho transitorio establece la exención de toda clase de impuestos, tasas y arbitrios que pudieren gravar la transmisión, los documentos o las actuaciones originadas con motivo de la regularización de la situación patrimonial de aquellas asociaciones religiosas a las que se refiere la disposición transitoria segunda (67).

En consecuencia, el Derecho orgánico se limita a remitir toda la problemática de la cooperación al Derecho pacticio. Sin embargo, y aquí es donde se puede hablar de una falta de desarrollo homogéneo del texto constitucional, solamente se han producido pactos con una confesión religiosa: la católica, aunque existen unos proyectos respecto de otras tres confesiones que hasta el momento no han logrado el acuerdo con el Estado.

3) *El Derecho pacticio.*

## a) El Acuerdo de Asuntos Económicos de 3 de enero de 1979.

## a.1) El régimen financiero establecido en el Acuerdo: las fases progresivas.

El AAE concluido con la Santa Sede innova el sistema tradicional existente en relación a la Iglesia católica, diseñando un modelo de colaboración económica de implantación progresiva, según las siguientes fases:

1.ª Permanencia del sistema de consignación presupuestaria global y única, que irá sufriendo progresivas actualizaciones anuales (68).

(65) Cfr. artículo 7.2 de la Ley Orgánica de Libertad Religiosa. Vid., sobre esto, G. DEL VALLE, *Régimen económico de las confesiones religiosas*, en *Derecho Eclesiástico del Estado Español*, obra en colaboración, Pamplona, 1983, págs. 365-388, vid. pág. 369.

(66) Cfr. artículo 7.1 de la Ley Orgánica de Libertad Religiosa, en relación con el artículo 8.

(67) Vid. disposición transitoria 2.ª de la Ley Orgánica de Libertad Religiosa.

(68) Vid. artículo II.4 del AAE.

Con respecto a esta primera fase es necesario precisar lo siguiente:

1. Este sistema habrá de prorrogarse, cuando menos, durante tres ejercicios presupuestarios. Ello significa que, a causa de la exigencia de que los ejercicios anuales se computen completos, y toda vez que el AAE entra en vigor el 4 de diciembre de 1979, el primer ejercicio presupuestario que podía integrar el paso a la segunda fase fue el de 1983 (69).

2. La actualización anual que las cantidades consignadas deben sufrir se fijará de acuerdo con «los criterios de cuantificación que inspiren los correspondientes Presupuestos Generales del Estado, congruentes con los fines a que destine la Iglesia los recursos recibidos» (70), según Memoria que anualmente presentará la Iglesia católica con referencia al año presupuestario anterior.

Un sector doctrinal opina que quizá debieron haberse buscado métodos más sencillos y automáticos de actualización, como sería la subida en proporción a la subida oficial del nivel de vida que ofrezca cada año el organismo competente del Estado u otro similar (71).

Sin embargo, parece lógico pensar que dicha actualización debe aplicarse según el incremento presupuestario previsto para gastos de personal, puesto que a este concepto se aplican, como indican las Memorias referidas, la parte sustancial de la dotación recibida por el Estado (72).

2.<sup>a</sup> Incoación de un sistema de porcentaje impositivo combinado con el modo tradicional de dotación presupuestaria.

Se trata, por consiguiente, de un sistema mixto, cuyas características fundamentales son las siguientes:

1. Su implantación se deja a la potestad discrecional del Estado (73). El plazo de tres años señalado en el artículo no es obligatorio, sino facultativo. Así lo entiende la mayoría de la doctrina (74) y así se confirma en la práctica. De ser obligatorio debería haber comenzado a aplicarse en 1983 y, de hecho, no se aplicó. Entiéndase bien, sin embargo, que el Estado puede tomar esa decisión o no tomarla, pero nunca variar el diseño incluido en el Acuerdo, de tal modo que su discrecionalidad tan sólo alcanza a la fijación del momento inicial del proceso.

2. El sistema a implantar consiste en la dedicación de un porcenta-

(69) Vid. artículo II.2 del AAE.

(70) Protocolo Adicional I del AAE.

(71) Vid., a este respecto, PIÑERO, *La dotación...*, cit., págs. 319-320; en el mismo sentido, PANIZO, *Régimen financiero y tributario de la Iglesia católica en el AAE de 3 de enero de 1970*, en «Revista General de Legislación y Jurisprudencia», agosto, 1984, págs. 171-203, vid. pág. 179.

(72) Esta misma idea es compartida por otros autores. Así, PIÑERO opina que el criterio de actualización lo dará las partidas de los Presupuestos del Estado que puedan considerarse de algún modo como paralelos o similares (nóminas de personal, valoración de costos, etc.). Vid. *La dotación de la Iglesia...*, cit., pág. 319.

(73) Vid. artículo II.2 del AAE.

(74) Así, por ejemplo, LEJEUNE, *op. cit.*, pág. 352; PIÑERO, *La dotación...*, cit., págs. 318-319; ARZA, *El sistema de aportación estatal*, cit., págs. 615-621; AZNAR, *La nueva ordenación económica...*, cit., pág. 344; V. REINA y A. REINA, *Lecciones...*, cit., pág. 332.

je de uno de los impuestos de carácter personal ya existentes en el régimen tributario español, según el sistema técnico que se determine. Ello conlleva, cuando menos, la adopción de una serie de criterios por parte del Estado; a saber:

- a) Fijación del correspondiente porcentaje.
- b) Decisión acerca del impuesto afectado y del concepto tributario al que se afecte (base imponible, cuota, etc.).
- c) Determinación acerca de un posible aumento de la presión fiscal, puesto que en principio nada se opone al entendimiento del porcentaje como un tipo adicional a uno de los impuestos existentes, o bien a su concreción como porcentaje incluido en el conjunto global del impuesto al que se afecte. Únicamente se impide, como es notorio, la creación de un impuesto nuevo.

3. El porcentaje fijado recibirá el destino que cada ciudadano le atribuya según su propia voluntad dentro de la siguiente formulación:

- a) La indicación, expresamente manifestada en el momento de la declaración, acerca de la dedicación confesional de la cantidad fijada.
- b) El silencio implicará el destino de la cantidad correspondiente a «otros fines» (75). Por tales fines es preciso entender, a nuestro criterio, fines del Estado de cualquier orden, lo que quiere decir que no sólo debe ajustarse el concepto a dedicaciones de carácter caritativo, benéfico o asistencial.

En definitiva, la única dedicación que se prohíbe es la relativa a destinos de carácter confesional o que dispongan de connotaciones de esa índole.

Esta opinión, sin embargo, no es pacífica en la doctrina. Es bastante común la opinión de que, a pesar de la falta de especificación del artículo II.2 del AAE, la finalidad habrá de ser «verosíblemente benéfica» (76); «otra Iglesia, otra confesión religiosa o, simplemente, otros fines del Presupuesto del Estado» (77); «otros fines presumiblemente benéficos o asistenciales» (78); «otros fines que debieran ser benéficos o asistenciales, en clara correspondencia con la naturaleza que la actividad de la Iglesia actualmente ostenta» (79), etc.

c) Debe significarse, finalmente, algo que no por obvio resulta menos interesante destacar: no afectaría el sistema de porcentaje a las economías de reducido nivel de ingresos, que están legalmente exentas de la obligación de declarar ingresos y patrimonio por debajo de los límites legales.

(75) Vid. artículo II.2 *in fine* del AAE.

(76) Vid. DE ECHEVARRÍA, *Derecho concordatorio y Derecho Eclesiástico del Estado español. X. Economía*, en *Nuevo Derecho canónico*, obra en colaboración, Madrid, 1983, págs. 526-613, vid. pág. 607.

(77) Vid. PIÑERO, *La dotación...*, cit., pág. 322.

(78) Vid. V. REINA y A. REINA, *op. cit.*, pág. 325.

(79) Vid. PANIZO, *op. cit.*, pág. 180.

4. El núcleo del modelo en esta segunda fase, desde un punto de vista teórico, es su transitoriedad. Este concepto es lo que da pie a la consideración del sistema como un modelo de carácter mixto.

En efecto, la segunda fase es progresiva, no de aplicación directa, sino a través de un proceso que se extenderá a lo largo de tres años presupuestarios (80). Durante este tiempo, el porcentaje se combinará con una dotación presupuestaria que se une al volumen de ingresos recibidos por el sistema de porcentaje tributario.

Se trata, pues, de un sistema mixto, con respecto del cual es necesario hacer dos precisiones:

a) La dotación será minorada por el procedimiento técnico-presupuestario que se determine, en la cantidad de ingresos que la Iglesia reciba por el porcentaje.

Así, pues, durante el período transitorio la dotación conjunta (porcentaje más subvención) no sufrirá variación alguna (81), a salvo lo que se indica en el apartado siguiente.

b) También en esta segunda fase rige la norma de actualización de las subvenciones presupuestarias mediante incremento, cuestión expresamente aludida en el Protocolo Adicional 1 del AAE.

3.<sup>a</sup> Implantación del sistema porcentual con carácter exclusivo. Así, una vez transcurrido el plazo previsto desaparecería por completo el modelo tradicional de subvención, para dar paso a la implantación del sistema de porcentaje como principal vía de dotación económica del Estado a la Iglesia (82). Lo más destacable de esta fase del proceso se reduce a las siguientes cuestiones:

1. Se introduce un concepto de proporcionalidad que puede entrañar fuertes consecuencias entre el sistema de porcentaje y el sistema de dotación (83).

2. Esta tercera fase, si bien no está sujeta a período de tiempo alguno, no tiene vocación de permanencia, aun siendo estable, ya que se introduce un cuarto elemento en el proceso establecido.

4.<sup>a</sup> Compromiso tendencial de autofinanciación asumido por la Iglesia (84). Es necesario, al respecto, expresar las siguientes indicaciones:

1. Se trata de un verdadero compromiso, que adopta una forma de declaración unilateral, pero indeterminado en el tiempo. Quiere ello decir que resulta compromiso suficiente a los efectos de evitar la permanencia *sine die* de la fase anterior, pero que no resulta exigible en plazo determinado.

Sí parece que sería posible exigir, sin embargo, la disposición por

(80) Vid. artículo II.4, párrafo 2, del AAE.

(81) *Ibidem*.

(82) Vid. artículo II.3 del AAE.

(83) Vid. artículo II *in fine* del AAE.

(84) Vid. artículo II.5 del AAE.

parte de la Iglesia de los medios necesarios para alcanzar por sí misma en el futuro «los recursos suficientes para la satisfacción de sus necesidades».

2. Aun tratándose de un compromiso intemporal, se produce un término, toda vez que se considera seguro —según indica la simple interpretación literal del precepto— que la autofinanciación será alcanzada.

3. La implantación de esta etapa final no excluye totalmente la colaboración del Estado, ya que, a través de acuerdo, habrán de buscarse «otros campos y formas de colaboración económica» (85). Este inciso parece apuntar, no obstante, hacia la cooperación en otras áreas de la relación Estado-Iglesia, quedando excluidas las conexiones financieras previstas en fases anteriores, esto es, la consignación presupuestaria y el sistema de porcentaje.

#### a.2) El régimen tributario del AAE de 3 de enero de 1979.

El régimen tributario para la Iglesia católica está recogido en los artículos III a VII del AAE, en los que se regulan cuatro situaciones diferentes:

1.<sup>a</sup> La primera de ellas hace referencia a los supuestos de «no sujeción», esto es, a aquellas situaciones no sujetas a la tributación establecida por la legislación fiscal. Es esta misma legislación la que declara a estas situaciones fuera de su ámbito, dando lugar tanto a la no obligación de pago de las deudas tributarias, como a que no se les apliquen las demás obligaciones que pueden establecerse en ellas (86). Se trata, en definitiva, de aquellos supuestos en que no es posible detectar capacidades económicas gravables.

El AAE contempla estas situaciones en el artículo III. Sus características fundamentales son las siguientes:

1. Se refiere a los impuestos sobre la renta o sobre el gasto o consumo, según proceda.

2. Afecta a supuestos de variada índole, como son:

a) Determinados ingresos percibidos por la Iglesia con total independencia del Estado, como las prestaciones que la Iglesia católica puede recabar y recibir de sus fieles, ya sea mediante organización de colectas públicas o mediante limosnas u oblaciones (87).

b) Publicaciones y difusión doctrinal, tales como publicación de ordenanzas, cartas, boletines diocesanos y otros documentos, así como su fijación en los sitios de costumbre (88).

c) La totalidad de la enseñanza impartida en los seminarios diocesa-

(85) *Ibidem*, inciso final.

(86) Vid. DÍAZ MONASTERIO, *Régimen tributario de la Iglesia y de los entes eclesiásticos*, en *Los Acuerdos entre la Iglesia y España*, cit., págs. 625-641, vid. págs. 625-626.

(87) Cfr. artículo I del AAE.

(88) Cfr. artículo III.a del AAE.

sanos y religiosos, así como la enseñanza de disciplinas eclesiásticas en Universidades de la Iglesia (89).

d) Adquisición de objetos destinados al culto (90), supuesto este último que plantea problemas a la doctrina (91) en relación a aquellos artículos que por su naturaleza puedan tener más aplicaciones que la estrictamente cultural.

2.<sup>a</sup> El artículo IV.1 del AAE se refiere a los supuestos de exención. Se tratan aquí situaciones que reúnen todos los requisitos para ser gravadas, esto es, tienen capacidad económica y, por tanto, se realiza el hecho imponible, pese a lo cual, por razones especiales, la Ley las excluye de tributación.

La doctrina suele distinguir en la estructura del artículo IV.1 dos elementos en las exenciones: uno subjetivo y otro objetivo, ya que, de un lado, son exenciones específicas para la Iglesia y las entidades eclesiásticas, y, de otro, se refieren a bienes afectos a determinados usos o actividades encaminadas a la obtención de unos fines concretos (92).

Partiendo de esta base es necesario realizar las siguientes indicaciones:

1. Los sujetos a los que tales exenciones afectan se hallan taxativamente enumerados en la Ley (93). En consecuencia, únicamente ellos podrán beneficiarse, en todo caso, de la normativa establecida.

2. Se trata de exenciones totales, que evitan el pago de la cuota en su integridad, y permanentes, en cuanto que no tienen plazo de caducidad y estarán vigentes, por tanto, mientras lo esté el Acuerdo (94).

3. No son absolutas, sino que se condicionan al cumplimiento de unos determinados requisitos por parte del elemento objetivo, requisitos que suelen concretarse en la adscripción a unos fines específicos (95).

4. Comprenden una serie de impuestos específicos (Contribución Territorial Urbana; sucesiones, donaciones y transmisiones patrimoniales, y contribuciones especiales y de la tasa de equivalencia) y otros de carácter genérico (impuestos reales o de producto sobre la renta o sobre el patrimonio).

5. Los bienes afectados por las exenciones impositivas son exclusivamente bienes inmuebles, en el caso del primero y el último de los im-

(89) Cfr. artículo III.b del AAE.

(90) Cfr. artículo III.c del AAE.

(91) Vid. LEJEUNE, *Aspectos fiscales de los nuevos Acuerdos de la Iglesia católica con el Estado español*, en «Ius Canonicum», núm. 37, 1979, págs. 329-338, vid. págs. 331-332.

(92) Vid., a este respecto, DÍAZ MONASTERIO, *op. cit.*, pág. 629; en el mismo sentido, LEJEUNE, *Aspectos fiscales...*, cit., págs. 332-333.

(93) «La Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las órdenes y congregaciones religiosas y los institutos de vida consagrada y sus provincias y sus casas...» Cfr. el artículo IV.1 del AAE.

(94) Cfr. el artículo IV.I del AAE. Vid., sobre esta cuestión, DÍAZ MONASTERIO, *op. cit.*, pág. 629.

(95) Cfr. artículo IV.I del AAE.

puestos específicos a los que se ha hecho referencia (Contribución Territorial Urbana y contribuciones especiales y de la tasa de equivalencia).

Además, el mismo artículo IV señala, taxativamente, para estas dos exenciones impositivas los inmuebles afectados:

a) Templos y capillas destinados al culto y, asimismo, sus dependencias o edificios y locales anejos destinados a la actividad pastoral.

b) Residencias de obispos, canónigos y sacerdotes con cura de almas.

c) Locales destinados a oficinas de la Curia diocesana y a oficinas parroquiales.

d) Seminarios destinados a la formación del clero diocesano y religioso y las Universidades eclesiásticas, en tanto en cuanto impartan enseñanzas propias de disciplinas eclesiásticas.

e) Edificios destinados primordialmente a casas o conventos de las órdenes, congregaciones religiosas e institutos de vida consagrada (96).

6. Los bienes afectados por las exenciones impositivas del segundo de los impuestos específicos y de todos los impuestos genéricos señalados por el artículo IV podrán ser, indistintamente, muebles o inmuebles.

Se establecen, además, para la posibilidad de exención de ambos impuestos, fuertes condicionamientos. En el caso de la exención por impuesto sobre sucesiones, donaciones y transmisiones patrimoniales, se exige que los bienes o derechos adquiridos se destinen al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado o al ejercicio de la caridad (97).

Asimismo, en el caso de las exenciones de los impuestos reales o de producto sobre la renta y sobre el patrimonio, se exceptúan expresamente en la norma los rendimientos obtenidos por el ejercicio de explotaciones económicas y los derivados de su patrimonio, cuando su uso se halle cedido.

También se exceptúan las ganancias del capital y los rendimientos sometidos a retención en la fuente por impuesto sobre la renta (98).

7. Por último, es preciso tener en cuenta que todas las exenciones del AAE afectan a «entidades eclesiásticas», pero no a las personas físicas. Estas, aunque pertenezcan al estado clerical o religioso, estarán obligadas a tributar por los impuestos sobre la renta y el patrimonio en igualdad de condiciones con el resto de los contribuyentes (99).

3.<sup>a</sup> El AAE incluye también otros beneficios fiscales. Las notas más características de los mismos son las siguientes:

1. Se refieren a supuestos que gozan de beneficios fiscales no por su propia idiosincrasia, sino por su conexión, normalmente teleológica, con actividades acreedoras de tal consideración.

(96) Cfr. artículo IV.IA y D del AAE.

(97) Cfr. artículo IV.IC del AAE.

(98) Cfr. artículo IV.IB del AAE.

(99) Recuérdese, a este respecto, que el Concordato de 1953 consideraba exentas en el artículo XX.3 las dotaciones de culto y clero y del ejercicio del ministerio sacerdotal.

2. Los sujetos afectados están recogidos en el artículo IV.2 y en el artículo V del AAE, y son radicalmente distintos en uno y otro caso: personas físicas, en el caso del artículo IV.2, y entidades religiosas no comprendidas en el artículo IV, en el supuesto del artículo V.

3. La razón del beneficio fiscal se encuentra, en el primer supuesto, en las donaciones realizadas a entidades eclesiásticas y destinadas a fines de sustentación de culto, clero, apostolado y caridad. En el segundo, en la dedicación a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social.

4. El beneficio fiscal afecta, en el caso del artículo IV.2, directamente a la persona física contribuyente, al suponerle una reducción en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (100), pero a la vez constituye un beneficio tributario indirecto para la Iglesia católica. Por el contrario, en los supuestos del artículo V, el beneficio obtenido por la Iglesia es directo.

5. En ambos casos se produce una equiparación a efectos fiscales de estas entidades religiosas (las comprendidas en el art. IV.1 y las del art. V) a otras reguladas por el ordenamiento jurídico español que no son específicamente religiosas: entidades declaradas o clasificadas como benéficas o de utilidad pública (art. IV.2) y entidades sin fin de lucro o benéfico-privadas (art. V).

6. Finalmente, el AAE prevé una serie de normas procedimentales que se encuentran contenidas en el artículo VI (resolución de dudas o dificultades en la aplicación del Acuerdo) y en el Protocolo Adicional (mutuo acuerdo en la concreción de los supuestos de exención y no sujeción y colaboración de la jerarquía eclesiástica con el Estado para el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de las entidades eclesiásticas) (101).

#### b) Los proyectos de pacto con las otras confesiones religiosas.

Puede decirse que las confesiones no católicas no tuvieron en España un reconocimiento legal hasta la Ley de Libertad Religiosa de 1967, cuyo artículo 131 establecía que «el reconocimiento legal en España de las confesiones religiosas no católicas podrá solicitarse mediante su constitución en asociaciones confesionales con arreglo al régimen establecido en la presente Ley». Este precepto fue recogido de manera casi idéntica en el artículo 1 de las Normas Complementarias dictadas para desarrollar la disposición primera de la Ley de Libertad Religiosa (102).

(100) El artículo 29.h de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, reguladora del nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece que los contribuyentes tendrán derecho a deducir de su cuota el 15 por 100 de las cantidades que hayan donado a instituciones benéficas o de utilidad pública, sin que los donativos que dan derecho a la deducción puedan exceder del 10 por 100 de la base imponible. Para una visión más completa de este tema, vid. DÍAZ MONASTERIO, *op. cit.*, pág. 632; ALBIÑANA, «Régimen tributario», en *Iglesia y España. Régimen jurídico de sus relaciones*, obra en colaboración, Madrid, 1980, págs. 195-211, vid. págs. 209-210.

(101) Cfr. artículo IV y Protocolo Adicional del AAE.

(102) «Normas complementarias para el ejercicio del D. civil a la libertad en materia religiosa», de 5 de abril de 1968 («BOE» de 9 de abril).



Se otorgaba, así, a estas confesiones la posibilidad de configurarse como asociaciones confesionales. Pero, en razón de la confesionalidad del Estado, se dio un trato de favor a la Iglesia católica, concediéndole beneficios fiscales y subvenciones que no se hicieron extensivos a las demás confesiones (103). Continúa así vigente, como señala SUÁREZ PERTIERRA (104), la dualidad de regímenes en el trato de las asociaciones confesionales. Por un lado, la injerencia estatal en los asuntos internos de las asociaciones religiosas produce una lesión al principio de libertad religiosa. Por otro, ante la consideración de las asociaciones confesionales como entidades sometidas al Derecho privado interno, y dado que se establece un régimen específico para las asociaciones de la Iglesia católica, se lesiona el principio de igualdad (105).

Tras el cambio en el sistema de relación Iglesia-Estado producido por la Constitución de 1978, la Ley Orgánica de Libertad Religiosa de 1980 desarrolla sólo de forma incipiente los preceptos constitucionales, derivando el tratamiento concreto de los temas a los futuros pactos entre el Estado y las confesiones.

El artículo 7.1 de la Ley es claro a este respecto. Recoge el mandato de cooperación del artículo 16.3, haciéndolo extensivo a aquellas confesiones, Iglesias o comunidades religiosas que cumplan dos requisitos preceptivos: inscripción en el registro y notorio arraigo en España.

Estos acuerdos de cooperación, conforme al artículo 8, inciso final, habrán de realizarse a través de la Comisión Asesora de Libertad Religiosa, a la que corresponde, con carácter preceptivo, la preparación y dictamen de los mismos.

Pero quizá el punto más interesante de la Ley, por razón del tema de nuestro estudio, sea el número 2 del artículo 7, que se refiere, aunque sólo sea parcialmente, al tema económico. Este precepto establece, según hemos visto, la extensión a las Iglesias, confesiones y comunidades de los beneficios fiscales previstos en el ordenamiento jurídico para las entidades sin fin de lucro y demás de carácter benéfico, con la única limitación del respeto al principio de igualdad.

Constituye, por tanto, un punto básico que habrán de recoger, obligatoriamente, los futuros pactos de cooperación.

No obstante, no parece, ni mucho menos, que con él se resuelvan los problemas de cooperación económica con las confesiones no católicas. Estas, y concretamente las que están en condiciones de pactar con el Estado, pretenderán como modelo el Acuerdo ya firmado con la Iglesia católica, lo cual no quiere decir, en absoluto, que deseen un régimen idéntico al que allí se consagra.

Es sabido que las Iglesias, confesiones y comunidades que reúnen los requisitos que el artículo 7.1 de la Ley Orgánica de Libertad Religiosa exige para poder realizar acuerdos o convenios no son partidarias ni

(103) Vid. G. DEL VALLE, *op. cit.*, pág. 369.

(104) *Libertad religiosa y confesionalidad en el Ordenamiento jurídico español*, Vitoria, 1978, págs. 149-150.

(105) *Ibidem*.

parece que deseen un sistema directo de cooperación económica por parte del Estado. No plantean, pues, el problema financiero.

Parten, como presupuesto común, de la base de una autofinanciación y, en consecuencia, no admiten financiación estatal ni mediante dotación general consignada en los Presupuestos del Estado ni mediante subvención a áreas concretas y particularizadas.

La colaboración directa queda, por tanto, descartada de principio.

Pero, es más, tampoco aceptan cualquier tipo de colaboración indirecta.

No quieren una cooperación indirecta activa, cual sería la exacción fiscal con participación de las estructuras estatales, y ello, fundamentalmente, por las consecuencias que para algunas confesiones ha tenido históricamente la participación del Estado en la recaudación del impuesto religioso (106).

Aceptan únicamente una cooperación indirecta de tipo pasivo, cual es la no sujeción tributaria, las exenciones fiscales a sus personas jurídicas y los beneficios fiscales que el ordenamiento jurídico prevé, tanto para las personas físicas o jurídicas que lleven a cabo la financiación cuanto para las entidades adscritas a determinados fines. También parece que aceptan otro tipo de beneficios que pudieran afectar a sus miembros, como sería la inclusión del clero en la Seguridad Social.

En consecuencia, y queda aquí sentado como dato a tener en cuenta cuando se realice la valoración del sistema, las confesiones no católicas entienden la cooperación económica del Estado como una colaboración indirecta de carácter pasivo, que entraría dentro de unos parámetros minimalistas y que respondería, a nuestro juicio, al mandato promocional del artículo 9.2 de la Constitución de 1978. La razón de ser de esta postura se explica, creemos, en el deseo de estas confesiones de mantener, respetando siempre los límites legales, la mayor libertad e independencia posible frente al Estado.

### C) *Valoración del nuevo sistema económico*

#### 1) *Presupuestos generales previos.*

La valoración del nuevo sistema económico español habrá de realizarse, necesariamente, siguiendo dos pasos lógicos. En primer lugar, que el sistema regulado hasta hoy es el previsto para la Iglesia católica. En segundo lugar, la posible extensión de este sistema a las demás confesiones religiosas.

Partiendo de estos dos datos, que valoraremos de forma conjunta en este apartado, comenzaremos diciendo que puede considerarse positivo desde una perspectiva política el paso al nuevo sistema. Dicho de otro modo, si la alternativa es la permanencia del sistema de consignación presupuestaria o el nuevo sistema —la única solución adicional sería la

(106) Recuérdese que en la Alemania nazi las listas de contribuyentes judíos en poder del Estado fueron un arma importante en manos de éste para la detención de los judíos alemanes.

denuncia del pacto, que, por razones obvias, no puede producirse—, resulta beneficioso dar paso a un sistema transitorio que tiene, según se dijo, un modelo de autofinanciación como meta final.

La valoración última del sistema a implantar dependerá, sin embargo, de su conexión con el modelo constitucional de relación entre el Estado y el fenómeno religioso.

- a) Notas características del modelo de relación en el que el sistema se inserta.

El modelo está perfectamente diseñado en nuestro texto constitucional. Se trata, como señala LLAMAZARES (107), de un modelo a medio camino entre el alemán y el francés, cuyas características fundamentales pueden resumirse en las siguientes:

1.<sup>a</sup> Surge a la vez que un régimen democrático y pluralista que supone, desde el punto de vista de la legalidad, una ruptura con la inmediata historia anterior, lo que explica el rechazo de la confesionalidad.

2.<sup>a</sup> La relación entre esa Iglesia aconfesional y el Estado aparece totalmente personalizada. Es la relación del Estado con el ciudadano en tanto que sujeto de un derecho fundamental, lo que predetermina su actitud frente a la organización religiosa o ideológica a la que éste pertenece.

Puede decirse, entonces, que existen relaciones entre las respectivas organizaciones en cuanto tales, esto es, relaciones institucionales que, incluso, están constitucionalizadas (108). Sin embargo, y esto es lo importante, no lo están como relaciones originarias, sino como relaciones derivadas de las del Estado con respecto a sus ciudadanos, en tanto que titulares de los derechos constitucionales de igualdad y de profesión de creencias ideológicas. Esta idea ya había sido también apuntada anteriormente por LLAMAZARES-SUÁREZ PERTIERRA al estudiar el fenómeno religioso en la nueva Constitución española (109).

3.<sup>a</sup> Existe una valoración positiva, pero no de lo religioso en cuanto tal, sino del derecho fundamental de los ciudadanos a creer, a elegir entre varias creencias o a optar por una profesión ideológica concreta. Otra cosa supondría una violación del principio de igualdad y no discriminación del artículo 14 de la Constitución, que exige el que no se valore de distinta manera la profesión de una creencia que la de una ideología.

4.<sup>a</sup> La organización jerárquica entre el principio de laicidad y el de libertad religiosa aparece clara en el artículo 16 del texto constitucional. El número 1 de dicho artículo regula la libertad religiosa e ideológica. El

(107) *Principios informadores técnicos y modelos de relación entre el Estado y las Confesiones religiosas, con especial referencia a los ordenamientos jurídicos español e italiano*, conferencia pronunciada en Salamanca con motivo de la fiesta de S. Raimundo de Peñafort, 1984, mecanografiada.

(108) *Ibidem*, pág. 25.

(109) Vjd. *El fenómeno religioso en la nueva Constitución española. Bases de su tratamiento jurídico*, en «Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid», núm. 61, 1980, págs. 7-34.

número 3 hace referencia al principio de laicidad. En consecuencia, no es la laicidad límite de la libertad religiosa, sino a la inversa. Por tanto, en caso de colisión entre ambos, primará el principio de libertad, y ello como consecuencia de la exclusividad del principio de la personalización de la relación.

5.<sup>a</sup> La relación entre los principios de igualdad y libertad no es jerárquica.

La igualdad es el adjetivo de la capacidad jurídica y de obrar de todos los individuos, en tanto que titulares de derechos fundamentales. Se trata, pues, de igualdad en la titularidad y ejercicio de esos derechos. Ello supone que los derechos y libertades fundamentales de los individuos tienen el mismo reconocimiento, tutela, garantía y fomento con independencia de las diferencias religiosas e ideológicas. En consecuencia, existirá una imparcialidad y neutralidad del Estado y de los poderes públicos.

Esto se fundamenta en el hecho de que el artículo 14, que regula esta igualdad, aparezca en la cabecera del capítulo segundo, «Derechos y Libertades», como preámbulo y principio aplicable a las dos secciones que forman dicho capítulo.

6.<sup>a</sup> Por último, hay elementos de la relación que no quedan constitucionalizados. Para la Constitución, la única cooperación obligada para el Estado es la que reclame y exija la promoción de «las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas, removiendo los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud» (art. 9.2).

Por tanto, aunque se constitucionalicen las relaciones de cooperación, con este sentido restrictivo no se constitucionaliza, como ocurre, por ejemplo, en el Derecho alemán, ni la tipificación como «Corporaciones de Derecho público» de algunas Iglesias o confesiones, ni su capacidad impositiva, etc. (110).

De otro lado, aunque se señalen constitucionalmente los sujetos de las relaciones de cooperación con el Estado: la Iglesia católica y las demás confesiones religiosas, no puede pretenderse que la mención explícita de la Iglesia católica esté constitucionalizando un trato privilegiado para ella. Es evidente que las relaciones habrán de ser distintas en razón del distinto peso social de las diferentes confesiones. La mención explícita lo más que puede suponer es un reconocimiento de que en la situación actual, y en base a la realidad sociológica, la Iglesia católica no ofrece dudas como interlocutora del Estado, pero nada más. Otra cosa supondría el estar defendiendo una confesionalidad larvada.

#### b) Fundamentación de la cooperación económica.

Partiendo como presupuesto necesario de estas características esenciales del modelo español, el primer dato a tener en cuenta, por lo que respecta a la colaboración económica, es que el nuevo esquema depende

(110) Vid. LLAMAZARES, conferencia citada, pág. 22.

de nuevos principios. En efecto, la conexión entre el sistema tradicional y situaciones de confesionalidad desaparece. El Preámbulo del AAE desliga del pasado los nuevos títulos de subvención sobre la base de que el Estado «no puede desconocer ni prolongar indefinidamente obligaciones jurídicas contraídas en el pasado», lo cual impone, con la búsqueda de un nuevo sistema de aportación económica, la determinación de los nuevos fundamentos de la misma.

Superado ya ampliamente el fundamento desamortizador de la cooperación, según constata la mayor parte de la doctrina (111), en razón no sólo del transcurso del tiempo, sino también de los principios que inspiran la actual relación Iglesia-Estado, algunos autores han querido encontrar el mencionado fundamento en la aportación social de la Iglesia católica a la realidad cultural y asistencial española.

Son significativas a este respecto algunas opiniones expresadas.

Ya con anterioridad a la implantación del sistema vigente, se puede constatar la alegación de un nuevo fundamento para las aportaciones económicas del Estado, incluso por parte de la propia jerarquía eclesial.

El punto de partida de esta nueva corriente puede encontrarse en el documento de la Conferencia Episcopal sobre *Iglesia y Comunidad Política*, de 1972. En su comentario al mismo, G. BARBERENA considera que, desechada por anticuada la razón de retribución por antiguas desamortizaciones y por inactual y poco deseable la de la confesionalidad del Estado, la Iglesia debe ser ayudada con el dinero común en razón de sus valiosos servicios al bien común de la sociedad en que vive (112). Esta idea late implícitamente en el mencionado documento cuando afirma que se tiende a considerar las prestaciones como un servicio a los ciudadanos destinado a desarrollar su dimensión religiosa y, aún con mayor importancia, los servicios asistenciales y de promoción humana que la Iglesia realiza. En consecuencia, continúa G. BARBERENA, no afirma el documento que las ayudas del Estado se deben a título de servicios al bien común, puesto que dice que la Iglesia nada puede reclamar por esos servicios, pero no menciona ni la compensación por antiguas depredaciones ni la confesionalidad del Estado, sino sólo los servicios que presta y las necesidades de esos servicios (113).

Esta misma idea late en la mayor parte de la doctrina estudiosa del tema, tanto en la etapa preconstitucional como en la que se configura en el nuevo sistema de 1978 y se concreta en el AAE de 1979.

(111) Vid., sobre esta cuestión: PIÑERO, *La dotación de la Iglesia...*, cit., págs. 307-308; del mismo, *Consecuencias internas...*, cit., págs. 366-367; ARZA, *Principio y sentido del AAE...*, cit., págs. 589-593; DE ECHEVERRÍA, *La aportación estatal...*, cit., págs. 605-606; LEJEUNE, *Los problemas financieros y tributarios...*, cit., pág. 344; MOSLAZA, *Sistemas estatales vigentes...*, cit., págs. 203-205; G. BARBERENA, *La subvención económica...*, cit., págs. 211-213. Incluso, como señalan los tres últimos autores, el conocido Documento de la Conferencia Episcopal Española, promulgado en 1973, sobre «Iglesia y Comunidad Política», no menciona para nada este fundamento. Vid., a este respecto, *Documentos colectivos del Episcopado español, 1970-1974*, BAC, Madrid, 1974, núm. 60, págs. 520-554, especialmente págs. 549-551.

(112) *Op cit.*, pág. 215.

(113) *Ibidem*, págs. 215-216.

Así, PÉREZ DE AYALA, en un breve artículo dedicado al tema, trata de presentar a la religión como un bien social y a la actividad de la Iglesia como un servicio público a la comunidad civil y al bienestar social, lo cual la hace acreedora, en justicia, a ser económicamente ayudada por el Estado (114).

En el mismo sentido se pronuncian MOSTAZA, que encuentra la razón de la subvención en la actividad de la Iglesia en pro del bienestar social (115); PIÑERO CARRIÓN, para el cual la contribución de la Iglesia en favor de la nación aparece como verdadero único título real que apoya la dotación y toda ayuda del Estado a las Iglesias (116); ARZA, que aduce como fundamento el servicio a los ciudadanos a desarrollar su dimensión religiosa y la colaboración de la Iglesia en la realización del bien común humano (117); por último, LEJEUNE, que fundamenta la obligación del Estado de mantener relaciones de cooperación económica con las distintas confesiones religiosas, y con la Iglesia católica en particular, en el carácter de servicio público de la actividad de las Iglesias (118). Pero aún llega más allá en su argumentación al analizar el AAE de 1979, y en concreto el tema relativo a la autofinanciación de la Iglesia. Tomando esta previsión de futuro como base de su razonamiento, el citado autor deja planteada la cuestión de que si podría encontrarse aquí el título legitimador de la cooperación. Es decir, si la contribución económica del Estado sería una forma de financiación provisional de un servicio público prestado por la Iglesia hasta tanto ésta no pueda mantenerse por sí misma (119).

No podemos mostrarnos de acuerdo con esta corriente de opinión que fundamenta, según hemos visto, la cooperación económica en la aportación social de la Iglesia católica a la realidad social y cultural española. Si fuera éste el fundamento, lo lógico hubiera sido que la contribución económica del Estado se hubiera desviado hacia la subvención de actividades concretas de carácter asistencial y cultural y no hubiese adoptado la forma recogida en el AAE.

El fundamento hay que encontrarlo, mejor, en la cooperación constitucionalmente mandada, una de cuyas formas privilegiadas es, precisamente, la relación económica. Nótese, además, cómo los lazos con el pasado —aún en pie nuestra afirmación anterior sobre que el AAE impone, con la búsqueda de un nuevo sistema de aportación económica, la determinación de los nuevos fundamentos de la misma— no se interrumpen totalmente, pues subsiste una referencia a lo pasado, recogida también

(114) Vid. *Diversos sistemas para las relaciones económicas entre la Iglesia y el Estado*, en «YA», 26 de enero de 1973, págs. 5-6.

(115) Vid. *Sistemas estatales vigentes...*, cit., págs. 204-205.

(116) Vid. *La dotación de la Iglesia por el Estado*, cit., pág. 312. Esta misma idea aparecía ya en un trabajo anterior del mismo autor: *Consecuencias internas en la Iglesia...*, cit., págs. 366-367.

(117) Vid. *Principio y sentido del AAE*, cit., pág. 602.

(118) Vid. *Problemas financieros y tributarios*, cit., donde el autor analiza los requisitos que ha de reunir el servicio público para ser considerado como tal. Requisitos que, a su juicio, se cumplen plenamente en la actividad de la Iglesia.

(119) *Ibidem*, págs. 350-351.

en el Preámbulo del Acuerdo, en el orden de la imposibilidad de desconocimiento absoluto de obligaciones anteriores.

El problema, sin embargo, será el determinar el contenido de esa cooperación, esto es, el precisar o concretar el alcance de la obligación constitucional.

Partiendo de la base de la existencia, según hemos visto, de una total personalización en la relación del Estado con el fenómeno religioso, es preciso entender que la obligatoriedad de los poderes públicos de tener en cuenta las creencias religiosas de la sociedad española —evidentemente, hubiera sido mucho más acertado, como señala LLAMAZARES (120), hablar de las creencias de los ciudadanos españoles— y mantener las consiguientes relaciones de cooperación no es otra que la de garantizar y fomentar el derecho fundamental de los españoles en materia religiosa, por prescripción del artículo 9.2 de la Constitución.

Por tanto, la cooperación constitucionalmente mandada habrá de tener, necesariamente, el sentido restrictivo ya expresado al hablar de las notas caracterizadoras del sistema de relación actual (121). Se opta por una laicidad en la que se valora positivamente lo religioso, pero no en cuanto tal, sino sólo como un derecho fundamental de los ciudadanos a escoger libremente entre una u otras creencias, ninguna o una profesión ideológica.

Así las cosas, habremos de concluir, con LLAMAZARES, que sólo la actividad de la Iglesia o de las confesiones religiosas necesaria para la realización de esos derechos fundamentales de los ciudadanos merece ayuda de parte del Estado y un tratamiento especial de parte de su Derecho.

Decir que sólo en ese terreno es constitucionalmente preceptiva la cooperación no supone que cualquier otro tipo de ayuda esté constitucionalmente prohibida. Tal cooperación estaría permitida siempre que no entre en colisión con otros derechos fundamentales, especialmente con el principio de igualdad. Es más, hay supuestos en que esta cooperación es obligada, pero no ya en razón del principio de libertad religiosa, sino por otros títulos. Piénsese, por ejemplo, en las actividades de la Iglesia sometidas a un Derecho especial, común a actividades del mismo género de otras entidades: benéficas, asistenciales, docentes, etc.

Partiendo de estos supuestos generales que han de regir, a nuestro juicio, la cooperación estatal con las confesiones religiosas, realizaremos ahora una valoración concreta del sistema económico implantado en el AAE para la Iglesia católica y de aquel que se prevé, en la escasa medida en que es conocido, para las otras confesiones que están en condiciones de pactar con el Estado. Es decir, valoraremos la cooperación económica directa y la indirecta en sus modalidades activa y pasiva, utilizando categorías señaladas al comienzo de nuestro estudio.

---

(120) Conferencia citada, pág. 21.

(121) Vid. págs. 27-28 de este trabajo.

## 2) *Valoración concreta de la cooperación económica en el Derecho español.*

El modelo recogido en el AAE para la Iglesia católica es, a nuestro juicio, compatible con la libertad religiosa, al menos desde la óptica de su transitoriedad.

Negamos aquí la relación positiva que pueda establecerse entre sostenimiento económico del Estado y promoción de la libertad religiosa, que abonaría la opinión según la cual el Estado favorece la libertad religiosa por medio de la aplicación de subvenciones a las entidades confesionales. El argumento, en efecto, quiebra desde el punto que no todas las confesiones religiosas, ni siquiera las que se consideran con «notorio arraigo» en España, reciben subvención directa.

Pero, además, nada demuestra la conexión entre subvención directa y promoción de la libertad religiosa, cuando ni siquiera es pacífica la conexión del segundo de los términos con la subvención económica de áreas parciales de actuación de las entidades religiosas (por ejemplo, enseñanza).

Ahora bien, la previsión constitucional de la técnica de cooperación permite, desde la perspectiva de la libertad religiosa, encontrar las bases justificativas de un sistema de aportación económica que, como el de porcentaje, se basa en las declaraciones individuales de los ciudadanos y está configurado, en el fondo, como un sistema de signo transitorio.

Por tanto, excluida la conexión de las aportaciones económicas estatales con la confesionalidad del Estado y constante la técnica de cooperación, no parece, en principio, que el nuevo modelo pueda ser desfavorablemente juzgado.

Es por ello que resulta necesario de todo punto extender el sistema a todas las confesiones inscritas en el Registro de Entidades Religiosas, o, por mejor decirlo, extender la posibilidad de su utilización a todos los ciudadanos, sea cual fuere su adscripción confesional, y ello por dos motivos. En primer lugar, porque en caso contrario se impediría a los ciudadanos de confesionalidad no católica la utilización de una vía que el Estado ofrece a otro colectivo social. En segundo lugar, porque una solución restringida al caso provocaría la imposibilidad de que las entidades religiosas distintas a la católica tuvieran acceso a una parte de los recursos estatales, lo cual, además de ser discriminatorio, produciría una perpetuación de las consecuencias derivadas del sistema histórico que ahora pretende superarse.

Es cierto, sin embargo, según hemos visto, que algunas confesiones religiosas, no de escasa representatividad, se muestran contrarias a la implantación del sistema. Pero no es menos cierto que tanto las entidades confesionales cuanto sus miembros son libres para, respectivamente, aconsejar la no utilización del sistema y guardar silencio en la propia declaración fiscal.

Lo que no tendría sentido, por el contrario, es que el Estado cercenara *a priori* esa posibilidad, supliendo la voluntad de individuos y confesiones, una vez que se asume el compromiso derivado del AAE.



Ello sí supondría una verdadera injerencia en la libertad de conciencia de los ciudadanos, en la autonomía propia de los cultos y, en definitiva, supondría dar carta de naturaleza a una discriminación por razón de clero religioso o adscripción confesional, lo que estaría produciendo, obviamente, una violación del artículo 14 de nuestro texto constitucional.

Es evidente, en efecto, que la postura de esos colectivos puede estar justificada en función de una cierta desconfianza de raíz histórica indudable. También cabe admitir el que tales grupos tengan la seguridad de que el nuevo sistema no va a proporcionarles superiores ingresos económicos. Piénsese, a este respecto, que los ciudadanos adscritos a los mismos suelen ser personas conscientes de sus obligaciones, como corresponde a entidades minoritarias. Pero, a pesar de todo esto, el Estado no puede adoptar posiciones al margen de las normas constitucionales.

Además, es importante tener en cuenta que todo el razonamiento debe entenderse en conexión con los términos de la autofinanciación de las confesiones, lo que supone su transitoriedad, y con la puesta en práctica de otras vías que, por lo demás, ya están previstas en el ordenamiento vigente, cuales son las referidas en el artículo 7.2 de la Ley Orgánica de Libertad Religiosa.

Aquí, al hablar de la posible extensión a las distintas Iglesias, confesiones y comunidades de los beneficios fiscales previstos para las entidades sin fin de lucro y demás de carácter benéfico, se está regulando un tipo de cooperación económica indirecta pasiva que responde perfectamente al mandato promocional del artículo 9.2 de la Constitución y que es perfectamente compatible, e incluso complementario, con la autofinanciación a la que, según el propio AAE, debe tenderse. Cooperación que, además, plantea muchos menos problemas de lesión de los principios constitucionales relacionados con el tema, especialmente del principio de igualdad, que una colaboración del Estado de carácter activo.

Sin embargo, y siguiendo con la valoración del sistema económico a la luz de los principios constitucionales fundamentales, habrá que tener en cuenta que el principio de igualdad no tiene sólo una proyección interconfesional. En consecuencia, el sistema de porcentaje debe ser visto, en cuanto a su constitucionalidad, también desde la perspectiva de la igualdad entre los ciudadanos que están adscritos a una religión y quienes no pertenecen a ninguna.

El problema pudiera provenir de un entendimiento del porcentaje en el sentido de que, puesto que afecta a todos los ciudadanos, se produce la consecuencia de que aquellos que no están adscritos a una confesión religiosa tributan en mayor cantidad que los otros.

Esta lectura de la cuestión, sin embargo, no se corresponde con la realidad. La carga fiscal resulta, en todo caso, semejante. El hecho de que el Estado dedique la parte correspondiente de los ingresos de quienes pretenden asignar a su porcentaje un destino confesional a la atención de las confesiones no significa un beneficio para estos ciudadanos,

sino tan sólo que el Estado hace recaer sobre ellos directamente dicha atención.

No se olvide, en este orden de cosas, que la atención económica a la Iglesia católica —fruto de la cooperación constitucional— y a las restantes confesiones —por presión del principio de igualdad— entra dentro de las finalidades del Estado en tanto no se consiga la situación de autofinanciación confesional, de modo que la ausencia de distinción no haría sino hacer recaer sobre todos los ciudadanos la atención confesional.

El nuevo sistema supone, por consiguiente, un esfuerzo de clarificación, muy a tono con la libertad religiosa, que no entraña discriminación personal.

Hay, aún, un aspecto del problema que es necesario traer a colación. Desde algunos ámbitos se ha defendido la idea de que la aplicación del sistema de porcentaje es anticonstitucional, por aplicación del artículo 16.2 del texto legal superior. Según esta posición, la exigencia de una manifestación del contribuyente acerca del destino del porcentaje implicaría la obligatoriedad de declarar sobre las propias creencias y, con ello, la lesión del mencionado supuesto constitucional.

Frente a estas opiniones, que algún autor considera como «no científicas» (122), hoy, la mayoría de la doctrina opina que no se produce, en absoluto, una lesión del citado precepto.

Las razones aducidas son claras y contundentes. Destacaremos aquí las más significativas. Para LEJEUNE, no supone el establecimiento de la obligación de hacer manifestación de las propias creencias, ya que tal manifestación sólo habrán de hacerla aquellos que voluntariamente deseen que una parte de sus impuestos se destine a la financiación de la Iglesia. Se trata, por tanto, de un acto voluntario, pero no de una obligación jurídica, la cual sí violaría el precepto constitucional (123).

MOSTAZA coincide con LEJEUNE en el carácter voluntario y no obligatorio de la declaración. Pero, además, añade una segunda razón: la declaración no implica, siquiera, la pertenencia a la religión católica del que la hace, puesto que pueden hacerla también los no católicos y omitirla los que lo son (124). Este segundo argumento está, a nuestro juicio, plenamente conectado con el de no obligatoriedad.

ARZA señala que el precepto no obliga a hacer la manifestación y, además, en el caso de que ésta se produzca, no es una manifestación de religión, ideología o creencias, sino solamente de la voluntad de la persona acerca de la parte del impuesto afectada (125). En este mismo sentido se manifiestan otros autores (126).

No podemos menos que mostrarnos de acuerdo con esta línea doctrinal. Es cierto que la exigencia de manifestación acerca del destino de

(122) Vid. V. REINA y A. REINA, *op. cit.*, pág. 334.

(123) Vid. *Problemas financieros y tributarios...*, cit., págs. 351-352.

(124) Vid. *Sistema español de dotación estatal a la Iglesia*, cit., pág. 179.

(125) Vid. *El sistema de aportación estatal*, cit., págs. 619-620.

(126) Vid. V. REINA y A. REINA, *op. cit.*, págs. 334-335; también, PANIZO, *op. cit.*, págs. 182-183.

puesto básico del modelo establecido por el AAE. Es precisamente el compromiso establecido en la frase final del citado artículo lo que impide al Estado, dentro del respeto a la legalidad concordataria, desarrollar un sistema de porcentaje con referencia exclusiva a los ciudadanos católicos y lo que dificulta la implantación de un tipo adicional. Si, por el contrario, no existiera dicha referencia concordataria, sería posible establecer un sistema de porcentaje —o, en este caso, de verdadero impuesto— cuyo sujeto impositivo fuera el ciudadano católico y sustituir así de una manera lineal la tradicional subvención por las aportaciones de los miembros de la Iglesia católica.

Es notorio, como se ha dicho antes, que el Derecho concordatario ha ejercido para este supuesto una función predeterminante de la solución a adoptar por el Estado, que siempre habrá de pasar por la aplicación del sistema con un carácter general al conjunto de los ciudadanos. Es evidente que, con la adopción de este esquema, por parte de la Iglesia católica quiso evitarse una carga fiscal, suplementaria o no, que recayera únicamente sobre los ciudadanos adscritos a la misma.

A pesar de todo ello, consideramos necesario poner en funcionamiento el sistema. Puede objetarse que, en definitiva, es el Estado el que sigue pagando igualmente, ya que tanto si existe dotación presupuestaria como si el Estado dedica un porcentaje de un impuesto ya establecido a la subvención, el dinero sale, en todo caso, de las arcas estatales.

No obstante, pensamos que el sistema es positivo por diferentes razones:

1. Crea conciencia en los ciudadanos pertenecientes a las distintas confesiones y los educa en el sentido de comprometerse y obligarse económicamente en razón de sus creencias.

2. Hace correr los plazos prescritos en el Acuerdo y, por tanto y en virtud de la transitoriedad del sistema establecido en el mismo, llegará el momento en que la Iglesia católica habrá de plantearse, necesariamente, el tema de la autofinanciación. Piénsese que hay un compromiso pactado de llegar a ella y que, además, el artículo 16.3 de la Constitución se apoya, según hemos visto, en el artículo 9.3 del mismo texto legal, que exige únicamente un mandato promocional del Estado a los individuos y comunidades, lo cual no implica, de ningún modo, la financiación *sine die* del Estado a las confesiones.

3. Ya hemos expuesto anteriormente que, a nuestro juicio, una colaboración indirecta pasiva, que es, por otro lado, la que piden las confesiones no católicas, sería suficiente para cumplir el mandato constitucional.

En consecuencia, el no cumplimiento en un plazo razonable por parte de la Iglesia católica de la cuarta fase del proceso daría derecho al Estado a denunciar el pacto existente o, en todo caso, a sustituir, de acuerdo con la Iglesia, éste por otro en el que se estableciese un auténtico impuesto religioso, y no un porcentaje sobre uno ya existente, como medio de financiación de aquellas confesiones que así lo desearan. Con ello, el Estado quedaría liberado de soportar, a su cargo, la subvención eco-

los bienes da paso a una asignación confesional del respectivo porcentaje, pero no pasa de ahí, es decir, no implica de suyo la identificación del ciudadano con una determinada confesión, como el silencio no implica declaración de no confesionalidad. Lo prioritario es, por consiguiente, el destino de los bienes, que pueden ser dirigidos hacia una confesión religiosa distinta a la profesada por el contribuyente o no dirigidos a ninguna. No es relevante, por el contrario, en este caso, la opción religiosa o arreligiosa individual.

Desde otra perspectiva diferente, es claro que se concede una posibilidad al individuo. El sistema de porcentaje entraña la posibilidad de atribución al ciudadano de un derecho que puede ser potestativamente ejercitado. Queda, pues, excluida la obligatoriedad de declarar, que es precisamente lo que prohíbe el precitado artículo 16.2.

Y, por último, desde un punto de vista más sustancial, habría que tener en cuenta el criterio según el cual la norma debe entenderse como un producto del principio de igualdad más que como un aspecto de la libertad religiosa, como podría interpretarse a tenor de la sistemática constitucional. Quiere ello decir que una actuación devendría contraria al artículo 16.2 cuando de la contestación o el silencio pudieran derivarse consecuencias discriminatorias. Y resulta claro que de la manifestación o de su ausencia no se derivan las consecuencias de discriminación a cuyo paso sale el artículo 14 del texto constitucional.

Con todo, existen, a pesar de lo dicho, algunos puntos débiles en el modelo en cuestión. Puntos débiles que se refieren, exclusivamente, a la cooperación directa e indirecta activa, ya que la indirecta pasiva, recogida en los artículos III a V del AAE, no ofrece, a nuestro juicio, problemas sustanciales, siempre que se respeten los principios constitucionales, y entra dentro, plenamente, del mandato promocional del artículo 9.2.

Existen, en primer lugar, algunas indeterminaciones en el conjunto del esquema. Por un lado, no se sujeta a tiempo cierto el paso a la cuarta fase del proceso de sustitución, que así queda convertida en una fase tendencial, como antes se ha dicho.

Por otra parte, no faltan puntos oscuros que precisarán, sin duda, una interpretación, cual es la referida a los «recursos de cuantía similar» a que se refiere el artículo II.3 del AAE. Dicha fase podrá ser interpretada en el sentido de fijar un criterio para la determinación del porcentaje por parte del Estado, pero también puede ser entendida desde una óptica material, es decir, desde la perspectiva de los resultados que el nuevo sistema produzca.

En segundo lugar, el sistema diseñado por el AAE es un módulo condicionante de la posición del Estado frente al problema. En efecto, el Derecho concordatario funciona en este caso como una norma que no sólo tiene consecuencias en el orden de la relación Estado-Iglesia, sino también para la relación del Estado con los ciudadanos no confesionales.

Nos referimos a las consecuencias que se derivarán del silencio en la declaración impositiva, según lo que determina el inciso final del artículo II.2. El supuesto constituye, en nuestra consideración, un presu-

nómica de las confesiones religiosas y a lo más que llegaría sería a una participación con sus estructuras en la exacción de dicho impuesto, que habrá de tener, necesariamente, un carácter totalmente religioso y voluntario y no general —ya religioso, ya para otros fines— para todos los ciudadanos.

Ana FERNÁNDEZ-CORONADO  
Profesora de Derecho Eclesiástico del Estado.  
Universidad Complutense



# DOCUMENTOS Y DICTAMENES

