

ANÁLISIS DE LOS IMPUESTOS RELACIONADOS CON LAS CONFESIONES RELIGIOSAS EN ESPAÑA

RELIGIOUS BODIES AND TAXATION IN SPAIN

Agustín ROMERO CIVERA

Universidad Politécnica de Valencia, Facultad de Administración y Dirección de Empresas. Spain

E mail: aromero@cegea.upv.es

Resumen:

Las confesiones religiosas, especialmente la Católica, disfrutan en el Estado Español de algún tipo de protección en base a lo estipulado en la Constitución Española, si bien el propio Estado se proclama laico. Para desarrollar esa protección, se desarrolla una amplia y diversa legislación fiscal que se analiza en este trabajo, con especial énfasis en dos aspectos. Por un lado, la Ley de Entidades sin Fines Lucrativos y del Mecenazgo, en las que todas las confesiones se amparan, y por otro lado, la sujeción al IBI de la Iglesia Católica.

Palabras clave: Impuestos, confesiones religiosas, Iglesia Católica

Abstract:

Religious faiths, especially the Catholic religion, are in Spain under the protection of the State, even though the Spanish Constitution defines the State to be secular. In this context, a number of laws have been enacted to guarantee the especial status of religious bodies. This paper studies those regulations regarding fiscal matters, specially the Ley de Entidades sin Fines Lucrativos y del Mecenazgo and the property tax legislation. After the analysis, some critical conclusions are presented.

Keywords: Taxes, religious faiths, Catholic Church

JEL: H26

1. INTRODUCCIÓN

La concesión de beneficios fiscales a las confesiones religiosas se enmarca en las necesarias relaciones de cooperación del Estado con la Iglesia Católica y las demás confesiones a que se refiere el artículo 16 de la Constitución española, y constituye el principio más importante de colaboración del Estado con las mismas. Los criterios fiscales y económicos que justifican la aplicación de los dos regímenes tributarios en España que afectan a las confesiones religiosas son los del tratamiento como “entidades sin fines lucrativos” y el de “entidades beneficiarias al mecenazgo” que se abordan en los siguientes puntos del trabajo. Además, para el caso concreto de la Iglesia Católica, el “Concordato” es un tratado internacional con más relevancia en materia fiscal que cualquier Ley interna, como expresamente se regula en el artículo 7 de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003). No obstante, debe aclararse que la propia Constitución Española es revisable, lo mismo que el citado acuerdo con el Vaticano, y no constituyen principios inamovibles.

El objetivo es analizar el tratamiento fiscal de las confesiones religiosas en España, tratando aquellos impuestos que tienen una aplicación diferente al resto de sujetos pasivos. Pero se tratará con más profundidad el caso del Impuesto de Bienes Inmuebles que para la Iglesia Católica tiene un tratamiento diferente al resto de confesiones. Finalmente se abordarán unas conclusiones, para abordar algunos posibles cambios normativos.

Por todo ello el trabajo se subdivide en tres apartados correspondientes a los tres objetivos mencionados.

2. ANÁLISIS DE LOS IMPUESTOS

Para empezar, debe recordarse que todas las leyes españolas que contienen los acuerdos con entidades religiosas contemplan la posibilidad de que éstas reciban libremente prestaciones de sus fieles, importes de colectas públicas, ofrendas, etc (Acuerdo con la santa Sede (03-01-79) y Leyes 24, 25 y 26 de 1992. Además de asegurar una vía de autofinanciación, el Estado Español amplía la colaboración al señalar que estos conceptos no están sujetos a tributo alguno.

Por otra parte, el mismo Acuerdo con la Santa Sede advierte que tampoco quedarían sujetas a tributación la enseñanza de Teología, la formación de los ministros de culto, específicamente cuando impartan enseñanza exclusivamente eclesiástica.

2.1 EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

En la confección del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas existente en España, existe la posibilidad de marcar una casilla –número 105, en la versión de 2015- en la que se puede observar “Asignación tributaria a la Iglesia Católica” y otra –número 106- “Asignación de cantidades a actividades de interés general consideradas de interés social”. Ambas son voluntarias, independientes y compatibles. Su primer año de ejecución fue en 1988. (Ley 33/1987 disp. Asdic. 5ª) y sigue actualmente en vigor

Esta es la consecuencia de la ejecución del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos económicos, por el que se destina un porcentaje de la cuota íntegra del IRPF a fines religiosos y otros de interés social (RD 825/1988 art.2) El porcentaje se fija cada año por Ley de Presupuestos, siendo actualmente el 0'7%. Con este objeto, los contribuyentes del impuesto pueden manifestar en su declaración, en el lugar reservado a efecto, que dicho porcentaje vaya destinado a colaborar con el sostenimiento económico de la Iglesia Católica, a otros fines de interés social o ambas opciones al mismo tiempo.

En todo caso, la elección de una u otra modalidad no modifica la cuantía final del impuesto, pero reduce la recaudación total del Estado, mediante la asignación de

recaudación directa hacia la Iglesia, de forma coactiva. (Soriano Torres, 2006) o bien una dotación presupuestaria encubierta (Torres Gutiérrez, 2007).

Las cantidades donadas a los entes eclesiásticos enumerados en el art. IV del Acuerdo con la santa Sede (03-01-79) y destinados al culto, la sustentación del Clero, el apostolado y la caridad, dará derecho a las mismas deducciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que las cantidades entregadas a entidades clasificadas o declaradas benéficas o de utilidad pública.

No existe el mismo tratamiento para el resto de confesiones religiosas, salvo las contempladas en la Ley de Entidades sin fines lucrativos (Ley 49/2002) de 23 de diciembre. (LESFL)

Con respecto a los rendimientos del trabajo personal y en ayudas y subsidios, es de subrayar que las retribuciones percibidas por los servicios religiosos prestados por sacerdotes o capellanes son rendimientos del trabajo personal (consultas vinculantes de la DGT 11-12-00 y 24-05-01).

2.2. EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

El IVA es un impuesto armonizado en la Unión Europea (UE), estando obligados los Estados miembros a adaptar sus legislaciones a las normas comunitarias. En relación con los Tratados internacionales deben destacarse ciertos matices en aplicación del IVA en convenios varios: con USA (RD 669/1986); sobre Privilegios e Inmidades CE (RD 1850/1986) y sus Disposiciones de Desarrollo (BOE 7-2-97); entre los Estados parte del Tratado del Atlántico Norte; y con la Agencia Espacial Europea (ESA) (RD 1617/1990).

Pues bien, en relación con la Iglesia Católica, el Acuerdo España-Santa Sede ya citado reconocía ciertos beneficios fiscales a la Santa Sede y sus institutos. Sin embargo, la OM EHA/3958/2006 derogó los beneficios que, hasta el 31-12-2006, en base al Acuerdo, se entendieron aplicables en el IVA, ya que este Acuerdo contradecía las Directivas de la Unión Europea, siendo también normativa internacional, pero de rango superior.

2.3. RÉGIMEN FISCAL DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS: ÁMBITO DE APLICACIÓN

Este régimen está regulado por la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, (LESFL) de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo y su reglamento: RD 1270/2003, de 10 de octubre.

Es voluntario y pueden aplicarlo las entidades que, cumpliendo los requisitos exigidos, opten por el mismo y comuniquen la opción a la Administración Tributaria mediante la correspondiente declaración censal.

El régimen fiscal especial se aplica a Entidades eclesiásticas (L 49/2002 disp. adic. 8ª y 9ª) y por lo tanto aplicable a la Iglesia Católica y a las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español, sin perjuicio de lo establecido en dichos acuerdos, así como en las normas dictadas para su aplicación, para las fundaciones propias de estas entidades, que puedan optar por este régimen fiscal y por los incentivos fiscales al mecenazgo (art. 16 a 25) siempre que presenten la certificación de su inscripción en el Registro de Entidades Religiosas, y que los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno sean gratuitos.

Asimismo, siempre que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas y hospitalarias o de asistencia social, y que además cumplan los requisitos correspondientes, el mencionado régimen se aplica a las siguientes entidades:

- Las asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el Acuerdo Internacional con la Santa Sede sobre asuntos económicos art. V, suscrito por el Estado español
- Las asociaciones y entidades creadas y gestionadas por las iglesias pertenecientes a la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España (L 24/1992 art.11.5)
- Las asociaciones y entidades creadas y gestionadas por las iglesias por las comunidades pertenecientes a la Federación de Comunidades Israelitas (L 25/1992 art. 11.5)
- La Comisión Islámica de España así como sus comunidades miembros y las asociaciones y entidades creadas y gestionadas por las mismas (L 26/1992 art. 11.4)

2.4. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Las entidades sin fines lucrativos que cumplan los requisitos para disfrutar del régimen fiscal especial, gozan de la exención de determinadas rentas en el IS, estando gravadas, exclusivamente, las rentas que deriven de explotaciones económicas no exentas. Es razonable el planteamiento, ya que estas entidades efectúan unas actividades complementarias al Estado, ahorrando gasto público (Navarrete, 2006). En este caso, por lo tanto, el IS figurará como impuesto analítico: los distintos tipos de rentas que integran su base imponible se distinguen según su origen. Este tratamiento de exención, no incluye, por lo tanto, los beneficios obtenidos fuera de los fines sociales de estas Entidades.

Las rentas exentas no están sometidas a retención o ingreso a cuenta; no obstante, la entidad sin fines lucrativos debe acreditarse como tal ante el pagador de la renta, mediante un certificado expedido por el órgano competente de la Administración tributaria (o Delegación correspondiente al domicilio fiscal de la entidad) en el que conste que la entidad ha comunicado la opción por la aplicación del régimen fiscal especial y que no se ha renunciado al mismo. En el certificado se debe indicar su período de vigencia, que se extiende desde la fecha de su emisión hasta la finalización del período impositivo en curso del solicitante.

Como excepción, la acreditación de las entidades religiosas (Iglesia Católica y demás iglesias, confesiones y comunidades religiosas) que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español, se efectúa mediante un certificado expedido por el órgano competente de la AEAT, a petición de la entidad interesada y con vigencia indefinida.

En la solicitud de dicho certificado, la entidad debe acreditar su personalidad y naturaleza mediante la certificación de su inscripción emitida por el Registro de Entidades Religiosas del Ministerio de Justicia.

No obstante, las rentas que no proceden de una explotación económica ejercida por la entidad sin ánimo de lucro están exentas del IS y, como tales, no hay que practicar retención por dicho impuesto (DGT CV 23-12-11) y tampoco existe obligación de retener sobre las rentas procedentes del arrendamiento de un local propiedad de una asociación de utilidad pública, al no considerarse el arrendamiento

una explotación económica y no estar sometidas a retención las rentas exentas (DGT CV 15-06-09).

2.5. INCENTIVOS FISCALES AL MECENAZGO

La citada Ley 49/ 2002 complementa el régimen de las entidades sin fines lucrativos con la regulación de los incentivos fiscales al mecenazgo, enumerando las entidades que pueden ser beneficiarias de esta colaboración y concretando los incentivos fiscales aplicables a los donativos, donaciones y aportaciones realizadas en favor de dichas entidades.

En lo que concierne a las entidades beneficiarias se encuentra un apartado llamado “Otras entidades beneficiarias” (L 49/2002 disp. Adic. 5º a 7º, 9º y 10ª, 18ª y 19ª) que son las siguientes:

La Cruz Roja Española y la ONCE; La Obra Pía de los Santos Lugares; Los Consorcios Casa de América, Casa de Asia, “Instituto Europea de la Mediterránea” y el Museo Nacional de Arte de Cataluña; El Instituto de España y las Reales Academias integradas en el mismo, así como las instituciones de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española; Las entidades de la Iglesia Católica contempladas en el Acuerdo internacional con la Santa Sede sobre asuntos económicos art. IV y V y las igualmente existentes en los acuerdos de cooperación del Estado español con otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas; El Museo Nacional del Prado y El Museo Nacional Centro de Arte Reina Sofía.

2.6. EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

Están exentos los actos, transmisiones y contratos concedidos por Tratados o Convenios que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, según el artículo 45.I.B.1 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre

A estos efectos, se aplican las exenciones en la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas, (TPO) previstas en relación con el Régimen diplomático, consular o de organismos internacionales (RD 3485/2000 art.1.2)

No obstante, la aplicación de mayor trascendencia práctica de este supuesto hacia la Iglesia Católica, viene dada por el Acuerdo sobre Asuntos Económicos suscrito con la Santa Sede (3-1-1979) en el marco del Concordato

Deben distinguirse dos tipos de entidades:

- a) Entidades a las que se les concede la exención total del ITP y AJD, siempre que los bienes o derechos que adquieran se destinen al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado o al ejercicio de la caridad. En esta categoría se incluyen la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, parroquias, Órdenes y congregaciones religiosas, e Institutos de vida consagrada. La exención debe aplicarse directamente por el sujeto pasivo, al presentar sus autoliquidaciones.
- b) Asociaciones y entidades religiosas a las que se aplica el mismo régimen que a las entidades benéficas privadas

Es más, cuando una orden o congregación religiosa sea titular del centro concertado educativo no es necesario incoar en el procedimiento de concesión de la exención, pudiéndose aplicar la exención directamente, sin mediar solicitud alguna (TEAC 28-1-93)

Tal como se analizaba en el primer párrafo de este punto, están exentos del Impuesto entre otras entidades, la Iglesia Católica y las demás iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español. Esta exención coexiste con los beneficios del impuesto concedidos a través del Acuerdo del Estado Español con la Santa Sede, estando condicionados al cumplimiento de determinados requisitos. Esto es extensible a las demás comunidades religiosas a las que resulte aplicable la exención subjetiva.

Pueden observarse algunas aplicaciones jurídicas de esta norma:

- 1) La agrupación de las diferentes fincas en las que se encuentra ubicado un colegio de enseñanza concertada que es propiedad de una entidad religiosa está exenta de la modalidad TPO, siempre que dicha entidad esté inscrita como tal en el Registro de Entidades Religiosas (DGT CV 20-4-2010)

- 2) La adquisición de un inmueble por la Archidiócesis de Madrid está exenta del impuesto (L1/1993, LITP art. 45.I.A d), sin necesidad de justificar el destino de los bienes adquiridos (DGT CV 4-5-11)

2.7. IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS

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, sus provincias y sus casas, disfrutan de exención total y permanente en el impuesto exclusivamente respecto de aquellos inmuebles que estén exentos del IBI (OM 5-6-2001). No se aplica al resto de confesiones.

2.8. EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

Están exentos los correspondientes incrementos de valor cuando la obligación de satisfacer el impuesto recaiga sobre las siguientes personas o entidades entre otros:

- Estado, Comunidades Autónomas y Entidades Locales.
- Las instituciones benéficas o benéfico-docentes.
- La Cruz Roja Española

Por lo tanto, este beneficio fiscal también es aplicable a las asociaciones y entidades creadas y gestionadas por las Iglesias y Comunidades pertenecientes a la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España (FEREDE) (L 24/1992 art. 11), a la Federación de Comunidades Israelitas de España (L 25/1992 art 11) y la Comisión Islámica de España, así como la propia Comisión (L 26/1992 art. 11) que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas y hospitalarias o de asistencia social.

2.9. TRIBUTOS SOBRE EL JUEGO

Están exentos del pago de las tasas correspondientes (D 3059/1966 Art. 39)

- a) Los sorteos organizados por la Sociedad Estatal de Loterías y Apuestas del Estado –SELAE (que sustituye a la Entidad pública empresarial Loterías y Apuestas del Estado) y la Organización Nacional de Ciegos (ONCE),
- b) Los sorteos, rifas y tómbolas organizadas por la Cruz Roja Española.

- c) Los sorteos de amortización y capitalización legalmente autorizados.
- d) La celebración de tómbolas diocesanas de caridad por las confesiones religiosas.
- e)

2.10. NÚMERO DE IDENTIFICACIÓN FISCAL

La obligación de tener el número de identificación fiscal se aplica también a las entidades eclesíásticas con personalidad jurídica propia, con independencia de que estén integradas, a efectos del IS, en un único sujeto pasivo en cuyo ámbito sea una diócesis o provincia religiosa (RD 1065/2007 art. 22.5)

3. LA EXENCIÓN EN EL IMPUESTO DE BIENES INMUEBLES.

3.1. Legislación sobre el IBI

Pero tras el repaso de los diferentes tributos aplicables, el impuesto más destacable por el que hay exención, -y polémica, especialmente mediática- es el Impuesto de Bienes Inmuebles y de las contribuciones especiales para:

- Los lugares de culto y sus dependencias o edificios y locales ajenos, destinados al culto o a la asistencia religiosa y a la residencia de pastores evangélicos.
- Los seminarios destinados a la formación de ministros de culto, cuando impartan únicamente enseñanzas propias de las disciplinas eclesíásticas.
- Los bienes de la Iglesia Católica (Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos de 3-1-1979)
- Los de asociaciones confesionales no católicas legalmente reconocidas, en los términos establecidos en los respectivos acuerdos de cooperación suscritos en virtud de lo dispuesto en la Constitución en su artículo 16.

La exención alcanza a ciertos bienes inmuebles propiedad de las Iglesias Evangélicas, las Comunidades Israelitas y la Comisión Islámica de España.

La Iglesia Católica tiene exención total del pago del IBI por todos sus inmuebles, salvo los afectos a actividades económicas, según sentencia del Tribunal Supremo

de 4/4/2014, pero las sentencias contradictorias son abundantes, conduciendo a cierta confusión.

Es de destacar que la Conferencia Episcopal Española publicó el 31 de Mayo de 2012 un listado con 10 preguntas y 10 respuestas sobre la financiación de la Iglesia y el régimen de fiscalidad. En el mismo, la Conferencia Episcopal Española se pregunta así misma si ella no podría hacer un gesto ante la sociedad y renunciar voluntariamente a la exención del IBI. La conclusión fue: "La Iglesia hace gestos reales y diarios en favor de los que más lo necesitan. Muchos obispos, sacerdotes, religiosos, religiosas y fieles laicos han hecho signos visibles, reduciéndose el sueldo, y otros muchos lo han hecho y no lo han dicho."

En cualquier caso, los obispos españoles sostienen que es "falso" decir que la Iglesia no paga el IBI pues, según explican, así lo hacen "con todos los inmuebles que no estén exentos por ley". Además, precisan que la Iglesia Católica no es la única exenta de pagarlo pues también quedan eximidas las fundaciones, asociaciones de utilidad pública, federaciones deportivas, partidos políticos, sindicatos, iglesias evangélicas, comunidades hebreas y musulmanas, el museo del Prado, la SGAE, el Hotel Ritz y el Palacio de Liria, etc. (Giménez Barriocanal, 2012) Reseñan que esta exención está recogida en la Ley de Mecenazgo 49/ 2002 y que se trata de "*una medida de incentivo fiscal con la que el Estado reconoce las actividades de interés general que realizan muchas instituciones*". "Es lógico que el Estado promueva e incentive, también fiscalmente, a quienes trabajan a favor del bien común". No obstante, indica que, ante un posible cambio de la legislación fiscal, la Iglesia estará "siempre" a lo que dicte la norma "siempre con el límite de los beneficios previstos en los Acuerdos (con la Santa Sede), que tendrán rango superior" y afirma que, pagando o sin pagar el IBI, la Iglesia "va a seguir cumpliendo su misión con los medios de que disponga".

Además esta exención directa del IBI, se contempla en otra ley: la Ley de Haciendas Locales en su artículo 62.1, en los términos previstos en el acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre asuntos Económicos.

Por otro lado, la Orden de 24 de septiembre de 1985 considera los huertos y jardines como dependencias o edificios y locales anejos del artículo IV.1.A) del Acuerdo sobre Asuntos Económicos de 1979, lo cual significa que están exentos de su

contribución. Cabe preguntarse en qué medida es necesario este privilegio para el ejercicio del derecho fundamental de libertad religiosa.

Es oportuno recordar una resolución dictada por el Juzgado Contencioso-Administrativo número 2 de Ourense del 17 de enero del 2013 por la cual se obliga a la diócesis orensana a pagar el Impuesto de Bienes Inmuebles (IBI) por cuatro fincas urbanizables en el Ayuntamiento de Allariz. La sentencia señala que la Iglesia no tiene derecho a la exención al tratarse de "inmuebles de naturaleza urbana que no se hallan en ninguno de los supuestos de exención legalmente previstos".

Parece lógico que si las propiedades no están destinadas a la práctica religiosa deban ser gravadas aunque el propietario de dichos inmuebles sea una confesión religiosa. No podemos pasar de largo sin decir que tal resolución, sirve de precedente en lo relativo a la obligatoriedad para la Iglesia Católica de afrontar el pago por sus bienes inmuebles que no están destinados a culto.

En el mismo sentido, en febrero de 2013, el Pleno del Parlamento Foral de Navarra aprobó que la Iglesia Católica y las otras confesiones religiosas pagaran a los ayuntamientos de Navarra la contribución territorial urbana por las propiedades que no estén destinadas al culto. Esta modificación de la Ley de Haciendas Locales fue posible a través de una propuesta de PSN/PSOE e I-E, que contó con los votos en contra de UPN y PPN.

No obstante, en el mes de julio de ese mismo año, el Consejo de Ministros acordó la interposición de un recurso al entender que Navarra se extralimitó en sus competencias tributarias, al limitar la exención del impuesto de contribución territorial urbana, tanto de la Iglesia Católica, como de las demás asociaciones religiosas no católicas que tienen acuerdos con el Estado al amparo de la Ley Orgánica de Libertad Religiosa.

El Tribunal Constitucional, en sentencia 4285/2013 de 5/12/2013, o sea seis meses después, BOE de 6 de Abril de 2013, declaró inconstitucional el apartado 7º del artículo único de la Ley Foral 10/2013, de 12 de marzo, y de modificación de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra, el cual hubiera obligado a la Iglesia Católica y a las confesiones religiosas evangélicas, israelita e islámica a pagar la contribución territorial (IBI) por todos los inmuebles de su propiedad, con la única excepción de los destinados al culto. Y se declaró

inconstitucional porque vulnera tanto el Estatuto de la Comunidad Foral (LO 13/1982) como el Convenio Económico suscrito entre esa Comunidad y el Estado. Por las mismas razones y en relación con las otras confesiones religiosas, la sentencia considera también que la Ley recurrida vulnera el artículo 149 de la Constitución, que reserva al Estado la competencia exclusiva para garantizar la igualdad de todos los ciudadanos en el ejercicio de los derechos constitucionales, entre los que se encuentra el derecho fundamental a la libertad religiosa, y que se opone a los acuerdos firmados en 1992 entre el Estado y las confesiones evangelistas, israelita e islámica.

3.2. ANÁLISIS CRÍTICO DE LA SITUACIÓN LEGISLATIVA SOBRE EL IBI

Además del profundo debate social sobre la asignación optativa a la financiación de la Iglesia Católica de los contribuyentes del IRPF, en cuanto que produce una inferior recaudación de la Administración por el Impuesto, debe recapitularse ante esta múltiple y variada legislación, muy confusa como se ha explicado, y plantearse el núcleo de la cuestión, con una serie de preguntas y respuestas:

1.- Los acuerdos entre el Estado Español y la Santa Sede, especialmente en el aspecto fiscal y el IBI ¿deben revisarse y sustituirse con un régimen más homologable con la Constitución Española, y la situación fiscal de las Iglesias de otros países de la Unión Europea? Efectivamente, sí que deben revisarse, dado tanto su obsolescencia como su parcial contradicción con artículos de la propia Constitución. Una alternativa, estaría en la Ley EFSL, ya comentada, pero revisada con detalle.

2.- La reforma del Reglamento Hipotecario (R.D. 1867/1998, de 4 de septiembre) que tuvo lugar en la época del Gobierno del PP, condujo a la inmatriculación gratuita de miles de inmuebles a nombre de la Iglesia Católica, con el agravante de que posteriormente están exentos de IBI. Es dudosa la coherencia y la ética de la avalancha de inmatriculaciones de bienes inmuebles a nombre de la Iglesia Católica ocurrida en los últimos años (El País 05/05/2013). Debe subsanarse de alguna manera el perjuicio al erario público.

3.- ¿Están exentas del IBI, las viviendas del clero y aquellas propiedades que no tienen fines directos de carácter religioso? Según los acuerdos con la Santa Sede

todo indica que están exentos. Además, la Ley EFSL y del Mecenazgo, solo declara sujetos aquellos inmuebles que estén afectos a actividades económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades. Por lo tanto, en la práctica, todos los inmuebles están exentos en el IBI, incluso viviendas, colegios, jardines, museos...

4.- En ese caso, si no existieran los acuerdos con la Santa Sede, ¿qué rentas de la Iglesia Católica estarían sujetas al Impuesto sobre Sociedades según la actual Ley del Mecenazgo? Prácticamente ninguna, como les sucede al resto de Entidades sin fines lucrativos. Así, estarían exentos: los donativos, donaciones, convenios de colaboración empresarial (educativos, sanitarios, asistenciales, etc...), los procedentes del patrimonio inmobiliario o financiero (dividendos, intereses, alquileres...), los rendimientos de explotaciones económicas exentas (asistencia social, sanitaria, bienes de interés cultural, enseñanza y formación profesional -en todos los niveles y grados del sistema educativo-, edición de publicaciones y material multimedia, etc...)

5.- ¿Existe actualmente alguna fiscalización de la Administración Tributaria sobre esos rendimientos exentos según la Ley EFSL y del Mecenazgo? En teoría, puede haber fiscalización, pero al no existir retenciones sobre los rendimientos exentos de las entidades sin fines de lucro, tal como prevé la actual legislación, hay absoluta opacidad sobre los ingresos. No consta ninguna inspección de la AEAT a la Iglesia Católica y órdenes religiosas.

6.- La citada Ley del Mecenazgo, ¿es un marco alternativo adecuado actualmente para un tratamiento adecuado para la Iglesia Católica? Globalmente, parece que sí, pero con una profunda revisión del articulado, pues ampararía a una gigantesca "entidad sin ánimo de lucro", como es la Iglesia Católica. Esa Ley no estaba prevista para amparar a la Iglesia, ya que en el momento de su promulgación estaba plenamente en vigor el acuerdo del Estado Español con la Santa Sede, que tiene un rango superior a cualquier Ley. No obstante, esa Ley incluye explícitamente a la Iglesia Católica, pero, se entiende, que de forma subsidiaria.

4. CONCLUSIONES

El debate social sobre la laicidad del Estado Español y el “fomento o amparo” constitucional a la Iglesia Católica, está impregnando la sociedad con muchos artículos y opiniones controvertidos.

No obstante, el actual tratamiento fiscal adolece de escandalosas discriminaciones frente a otros organismos o instituciones sin ánimo de lucro, e incluso ante la mayoría de ciudadanos, tanto por la dotación exclusiva a la Iglesia Católica del IRPF, como en el IBI. Así, es evidente que la multitud de “inmatriculaciones” de inmuebles de forma gratuita son la consecuencia de una “laguna” legal y con consecuencias negativas por la posterior exención de impuestos de esos inmuebles, principalmente de recaudación municipal.

Es por ello que cabe buscar una alternativa legal y sensata, y acorde con la Constitución –aunque esta misma es revisable- al tratamiento fiscal y financiero de la Iglesia Católica y al resto de confesiones religiosas en España.

Es evidente, porque ya existe, que el marco ideal es la Ley EFSL y del “mecenazgo” Ley 49/2002, pero adaptándola ante la nueva situación que se plantearía. (Martínez Morero, 2014). Debe así pensarse previamente en las consecuencias de cualquier exención en la recaudación de tributos, sea municipal, autonómica y estatal. Las alternativas que nos planteamos serían las siguientes:

1.- Derogación de los acuerdos Estado Español- Santa Sede, al menos el de “asuntos económicos” e inclusión definitiva de la Iglesia Católica en la legislación ordinaria española, en concreto en la “Ley 49/2002, de las EFSL y mecenazgo” pero revisada. Esto no perturba la previsión constitucional de apoyo a la Iglesia, pues la Constitución no explicita las vías, que pueden ser otras más acordes con la normativa europea.

2.- La financiación de la Iglesia Católica debe ser propia, es decir autofinanciada, por sus propios recursos y la de sus fieles. Por lo tanto debe desaparecer la opción por el 0.7% de recaudación del IRPF, que redundaría en una minoración de la recaudación total por el impuesto. Así está previsto en el mismo “Acuerdo de Actividades Económicas” de 1979 citado.

3.- La exención en el IBI, debe revisarse en profundidad en el caso de la Ley citada, ya que viviendas, huertos, jardines, no deberían estar exentos, aunque fueran propiedad de una ESFL. La exención debería alcanzar solo a actividades sujetas pero exentas al Impuesto sobre Sociedades de las EFSL (Colegios, hospitales, centros asistenciales, etc.) ya que son actividades de gastos presupuestarios que podría hacer el Estado y no hace. La exención debe estar condicionada al correcto mantenimiento de los edificios exentos, y a la actividad no lucrativa.

4.- En el caso de que alguna actividad de la EFSL obtuviera ingresos de particulares o sociedades, bajo la forma de donativos, o donaciones directas, deben declararse en su totalidad, incluso aunque no sean susceptibles de deducciones en impuestos directos (IS o IRPF) por el mecenazgo. La vía del donativo privado y su deducción impositiva debería ser el sistema prioritario de ayuda del Estado a las confesiones, como sucede en la mayoría de países europeos.

5.- En el caso que una EFSL obtenga ingresos susceptibles de ser gravados por el IVA, estos serían también gravados por el IS, y por lo tanto automáticamente perderían la exención del IBI. En concreto, las entradas a edificios de culto o museos. Es decir, serían parte de una explotación económica.

6.- Todas las EFSL deben declarar la totalidad de sus ingresos en el Impuesto de Sociedades, y autoliquidar solo por los ingresos sujetos.

7.- Por la anterior razón, todos los ingresos deben estar sujetos a retención por el pagador de los mismos, o a IVA, aunque el tratamiento fiscal sea el de exención. Evidentemente, los particulares no retendrían por sus donativos. De ese modo, al liquidar el IS, se produciría una devolución por la parte no tributada. En materia de retenciones la legislación fiscal no debería discriminar a las EFSL (alquileres, dividendos intereses, etc). Además la mayoría de EFSL, incluso la Iglesia Católica, no son entidades exentas, sino solo, "parcialmente exentas", en el IS, ya que algunos ingresos son susceptibles de tributación.

8.- La Administración Tributaria debe tener los medios especializados necesarios para revisar las autoliquidaciones del IS antes citadas, así como las actividades sujetas, no sujetas o exentas de otros impuestos de cualquier EFSL, en especial de la Iglesia católica, por su inmenso tamaño.

9.- Es necesario hacer una revisión en profundidad de las inmatriculaciones de la Iglesia Católica en los últimos años, para revisar el uso de los inmuebles, y exigir dentro de los plazos de la prescripción fiscal asignable a las amortizaciones y subvenciones- 10 años- (Art 66 bis de la LGT Ley 34/2015, de 21 de septiembre), la devolución de los beneficios fiscales obtenidos, si los rendimientos o fines asignados no estuvieran exentos, ya que la exención equivale a una subvención. La exención debería estar condicionada al correcto mantenimiento de los edificios, o en caso contrario, se debería producir su reversión al erario público.

5. BIBLIOGRAFÍA

"Acuerdos entre el Estado Español y la Santa Sede de 1979"
(http://www.vatican.va/roman_curia/secretariat_state/archivio/documents/rc_seg-st_19790103_santa-sede-spagna_sp.html).

Amérigo Cuervo-Arango, F. (2006) La financiación de las confesiones religiosas en el Derecho español vigente, Madrid.

Blanco. T. La Iglesia Católica siempre está exenta del pago del IBI El Economista (11 de junio de 2014).

Cebriá García, M.D. (1999) La autofinanciación de la Iglesia Católica en España. Límites y posibilidades, Salamanca, Plaza Universitaria Ediciones.

Concordato España- Santa Sede. Asuntos económicos
(http://noticias.juridicas.com/base_datos/Admin/ir051279-2-je.html)

Eduardo Bayona (28 de Noviembre de 2016) "El obispado de jaca se apropia de 14 iglesias románicas y 9 góticas". Público.

El País "Gallardón defiende las exenciones a la iglesia frente a la exigencia del PSOE". 28 de mayo de 2012

Europa Press "IU y Europa Laica denuncian el trato de favor hacia la iglesia frente a la aconfesionidad del Estado". 27 de diciembre de 2013.

Fabra M. (5 de diciembre de 2013) "El Tribunal Constitucional avala la exención del IBI a la Iglesia" El País.

- Fernández-Coronado, A. (1995). Estado y confesiones religiosas: un nuevo modelo de relación (Los pactos con las confesiones: Leyes 24, 25 y 26 de 1992), Madrid.
- Giménez Barriocanal, F (2007). *La financiación de la Iglesia Católica en España*. Editorial EDICE.
- Giménez Barriocanal, F. (25 de mayo de 2012). “El régimen fiscal de la Iglesia”. (<http://www.portantos.es/regimen-fiscal-de-la-iglesia>).
- Gonzalez Armendía, J. R. (1990) Sistemas históricos de dotación del estado español a la Iglesia española (siglos XIX-XX). Salamanca. Publicaciones de la Universidad Pontificia de Salamanca.
- Hernández, A. (2006) “Pluralismo y Convivencia”. Anuario de la facultad de Derecho, Vol. XXIV
- José Manuel Vidal. (20 de mayo de 2012) El Mundo.
<http://www.elmundo.es/elmundo/2012/05/19/espana/1337427855.html>
- Juan G. Bedoya (26 de febrero de 2012). “Jaque al paraíso fiscal” El País.
- Llamazares, D. (1991) Derecho eclesiástico del Estado. Derecho de la libertad de conciencia, Madrid
- López Rodrigo, J.M. (2009) La financiación de las confesiones religiosas, “Algunas cuestiones controvertidas del ejercicio del derecho fundamental de libertad religiosa en España”, Madrid, pp. 117-135.
- Luis Gómez (6 de mayo de 2013) “La Iglesia inscribió 4.500 propiedades sin publicidad y sin pagar impuestos” El País.
- Martín Queralt, J., Tejerizo Lopez, J.M., Cayon Galiardo, A. (2007) Manual de Derecho Tributario, Ed, Thomson Aranzadi.
- Memento Práctico Fiscal (2016) Ediciones Francis Lefebvre, Madrid, 2016.
- Navarrete, R. (2008) “¿Qué es la autofinanciación? Algunos conceptos de la ciencia de la economía”, en Otaduy J. y Zalbidea D. (Dir.), *El sostenimiento económico de la Iglesia Católica en España. Nuevo modelo*, Eunsa, Barañain.
- Oleada de inmatriculaciones El País, (5 de mayo de 2013)
- Rafael Martínez Morero Trabajo fin de grado Facultad de Ciencias Jurídicas. Universidad Pública de Navarra (2014) La financiación de las confesiones religiosas en España.

Soriano Torres, M. (2006) “¿Autofinanciación o financiación de las confesiones religiosas?” en *Anales de la Facultad de Derecho*,

Toharia J.J (28 de junio de 2011) “Los obispos, al fondo”. El País.

Torres Gutiérrez, A. (2007) “La asignación tributaria y la auto-financiación de las confesiones religiosas” *RGDCDEE*, nº 13.

Legislación:

Instrumento de ratificación del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre asuntos económicos, firmado en Ciudad del Vaticano el 3 de enero de 1979

Ley 33/1987, de 23 de Diciembre, de Presupuestos generales del Estado para 1988.

Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las Entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo

Ley 24/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España

Ley 25/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Comunidades Israelitas de España

Ley 26/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Comisión Islámica de España

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, Ley General Tributaria

Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de reforma parcial de la ley general Tributaria

Real Decreto Legislativo 1/1993, Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado el 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre)

Real Decreto 825/1988, de 15 de julio, por el que se regulan los fines de interés social de la asignación tributaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Real Decreto 1867/1998, de 4 de septiembre, por el que se modifican determinados artículos del Reglamento Hipotecario.

Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre. Reglamento General de Vehículos

Real Decreto 3485/2000, de 29 de diciembre, sobre franquicias y exenciones en régimen diplomático, consular y de organismos internacionales,

Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, Reglamento del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo

Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos

Decreto 3059/1966, de 1 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de Tasas Fiscales

Orden EHA/3958/2006, de 28 de diciembre, por la que se establecen el alcance y los efectos temporales de la supresión de la no sujeción y de las exenciones establecidas en los artículos III y IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede, de 3 de enero de 1979, respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido y al Impuesto General Indirecto Canario

Orden de 5 de junio de 2001 por la que se aclara la inclusión del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras en la letra B) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979.

Orden de 24 de septiembre de 1985 por la que se aclara el alcance de la exención concedida por contribución territorial urbana

Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central 28-1-93

Resolución del Juzgado contencioso-administrativo número 2 de Ourense 17-1-2013