

# TEMA 22

## RÉGIMEN ECONÓMICO Y FINANCIACIÓN DE LAS CONFESIONES RELIGIOSAS: FINANCIACIÓN DIRECTA E INDIRECTA

Matilde Pineda Marcos  
Universidad de Alicante

### Sumario

#### 1. INTRODUCCIÓN

#### 2. FUNDAMENTO DE LA FINANCIACIÓN ESTATAL A LAS CONFESIONES RELIGIOSAS

#### 3. FINANCIACIÓN DIRECTA

##### 3.1. Iglesia católica

3.1.1. ¿El sistema de financiación directa es acorde a la Constitución?

3.1.2. Sistema económico acordado en el AAE

3.2. Confesiones que han alcanzado Acuerdo con el Estado y Confesiones con declaración de notorio arraigo

#### 4. FINANCIACIÓN INDIRECTA

##### 4.1. Régimen fiscal de la Iglesia católica en el AAE

4.1.1. Supuestos de no sujeción (art. III AAE)

4.1.2. Supuestos de exención (art. IV AAE)

4.1.3. Otros beneficios fiscales

4.1.4. Especial atención al IVA

4.2. Régimen fiscal acordado por el Estado español con la FEREDE, FCJE y

CIE en las Leyes 24,25 y 26/1992, de 10 de noviembre, respectivamente

4.2.1. Supuestos de no sujeción

4.2.2. Supuestos de exención

## **5. RÉGIMEN FISCAL E INCENTIVOS FISCALES PARA LA IGLESIA CATÓLICA Y LAS CONFESIONES CON ACUERDO CON EL ESTADO, SEGÚN LA LEY 49/2002, DE 23 DE DICIEMBRE, DE RÉGIMEN FISCAL DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS Y DE LOS INCENTIVOS FISCALES AL MECENAZGO (LEY DE MECENAZGO)**

5.1. Régimen fiscal especial: tributos estatales y tributos locales

5.1.1. Tributos estatales. IS

5.1.2. Tributos locales

5.2. Incentivos fiscales al mecenazgo

5.2.1. Régimen fiscal de otras formas de mecenazgo

5.3. Fundaciones de entidades religiosas

## **6. OTROS TRIBUTOS LOCALES**

6.1. Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras (ICIO)

6.2. Tasas municipales y Contribuciones especiales

6.2.1. Tasas municipales

6.2.2. Contribuciones especiales

6.3. Impuesto sobre vehículos de Tracción Mecánica (IVTM)

## **7. RÉGIMEN FISCAL DE LAS CONFESIONES, IGLESIAS Y COMUNIDADES RELIGIOSAS QUE NO HAN SUSCRITO ACUERDOS DE COOPERACIÓN CON EL ESTADO**

## **8. AUTOEVALUACIÓN**

## **9. BIBLIOGRAFÍA**

# 1. INTRODUCCIÓN

La financiación de las Confesiones religiosas por el Estado español es una de las cuestiones más controvertidas y criticadas de los últimos tiempos en las relaciones Iglesia-Estado. A este respecto, la Constitución de 1978 (en adelante, CE) nada dice sobre la obligatoriedad del Estado de participar en el sostenimiento económico de las Confesiones religiosas en general, y de la Iglesia católica (en adelante, IC) en particular, con lo que, como consecuencia de ello, se siguen suscitando serias dudas acerca de la constitucionalidad del sistema de financiación establecido, sobre todo, el referido a la financiación directa a favor de la IC que, como veremos, dista mucho de aquél que se articularía posteriormente en los Acuerdos de cooperación del Estado español, plasmados en las Leyes 24, 25 y 26/1992, de 10 de noviembre, concretamente, con la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España (en adelante, FEREDE), Federación de Comunidades Judías de España (en adelante, FCJE) y la Comisión Islámica de España (en adelante, CIE).

Efectivamente, al referirnos a la financiación pública de las Confesiones religiosas, vamos a distinguir, por un lado, la financiación directa y la financiación indirecta; y por otro, la IC y el resto de las confesiones presentes en nuestra sociedad, y entre éstas últimas, aquéllas con Acuerdo o notorio arraigo y el resto.

## 2. FUNDAMENTO DE LA FINANCIACIÓN ESTATAL A LAS CONFESIONES RELIGIOSAS

Parte de la doctrina entiende que las razones de tipo histórico que, en un principio, trataban de justificar un mecanismo de financiación directa por parte del Estado están, hoy por hoy, prácticamente superadas y carecen de virtualidad suficiente para ser la base de la aportación económica que la IC recibe del Estado; principalmente, porque, en definitiva, se sustentaban a título de indemnización por las pasadas desamortizaciones decimonónicas (llevadas a cabo por el Estado español), así como contribución estatal a la obra social y humana que la Iglesia venía realizando en beneficio de la comunidad. Esas sí fueron las razones esgrimidas para dicha colaboración en el Concordato de 1953 (porque así se plasmó en su art. XIX); sin embargo, actualmente, estas razones no pueden sostenerse, aunque «no es menos cierto que inciden notablemente factores de índole histórica (v.gr. en España, las pasadas desa-

mortizaciones) y social (todo lo relativo a la actuación en actividades de promoción humana, cultural, educativa...), que no pueden desconocerse y que constituyen un argumento más en pro de dicha cooperación económica» (Blanco, 1998). No obstante, no participamos de esa opinión en cuanto que, si bien como argumento de tipo social pudiera tener cierta cabida, como argumento de tipo legal no es admisible en un Estado de naturaleza aconfesional (cfr. Torres, 1999); ese criterio, a nuestro modo de ver, supondría seguir manteniendo la confesionalidad dejada atrás y que pretendió superar nuestro vigente Texto constitucional.

Una evidencia más del abandono de dichas razones es la declaración contenida en el Preámbulo del Acuerdo sobre Asuntos Económicos (en adelante, AAE) entre el Estado español y la Santa Sede de 3 de enero de 1979, cuando señala:

«Por una parte, el Estado no puede desconocer ni prolongar indefinidamente las obligaciones jurídicas contraídas en el pasado. Por otra, en España resulta necesario dar nuevo sentido tanto a los títulos de aportación económica como al sistema según el cual dicha aportación se lleve a cabo».

Otros autores, tratan de fundamentar ese compromiso de colaboración económica del Estado en razones de tipo jurídico, en el marco de la libertad religiosa, principio y derecho proclamado en la CE, bien por sí sola, bien a través del mandato de cooperación con la IC y las demás Confesiones establecido en el art. 16.3 de la CE, en clara relación con el art. 9.2 del mismo texto legal, que manda promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas.

La cooperación económica estatal a las Confesiones religiosas, como tal, ya sea la directa o indirecta, no forma parte del contenido esencial de la libertad religiosa, que recoge el art. 2 de la Ley Orgánica 7/1980, de 5 de julio, de Libertad Religiosa (en adelante, LOLR), por tanto, el Estado podía haber prescindido de cualquier colaboración dineraria a favor de las mismas; y aunque el art. 7 de la misma LOLR, que desarrolla dicho principio, en su apartado 2, deja abierta la posibilidad de extender la colaboración económica indirecta con las Confesiones en futuros Acuerdos o Convenios, a través del sistema de beneficios fiscales que el ordenamiento jurídico pueda establecer para las Entidades sin fin de lucro y demás de carácter benéfico, en ningún caso, podemos considerarlo como una obligación por parte del Estado, sino, más bien, se deja a potestad de éste (cfr. Alenda, 2015).

Por tanto, este tipo de razonamiento tampoco justifica, a nuestro modo de ver, la financiación estatal a las Confesiones religiosas, sino más bien, entendemos que la razón fundamental que justificaría la misma pudiera deberse, en el caso de la IC, a tratar de conjugar la obligación arrastrada desde el pasado con el propósito señalado por la propia Iglesia de alcanzar la autofinanciación en un futuro, concediéndole el Estado español un margen de tiempo a estos efectos.

No obstante, la [Sentencia del Tribunal Constitucional \(en adelante, STC\) 13/2018, de 8 de febrero](#), que, con cita y seguimiento de las [SSTC 54/2017, de 11 de mayo](#), y [207/2013, de 5 de diciembre](#), se decanta más por el aspecto del beneficio social y, en definitiva, de la promoción de la libertad religiosa, a cuya finalidad se acaba atribuyendo el establecimiento normativo de un favorable régimen fiscal a las Confesiones religiosas, actuado a través de la vía pacticia en conformidad con el art. 7.2 de la LOLR; con lo que el alto Tribunal viene a entender que el legislador –y con fundamento último en la libertad religiosa– «tiene encomendada no sólo la tarea de materializar los Acuerdos, sino también la de facilitar la práctica efectiva de las creencias religiosas y de sus actos de culto, así como la participación de los ciudadanos en los mismos, a través de medidas, como son la concesión de un régimen fiscal especial para las iglesias, confesiones y comunidades que las representan». Se trata, a fin de cuentas, «de acciones estatales dirigidas a la protección y estímulo en la realización de actividades con relevancia constitucional y, por tanto, de interés general, consustanciales al Estado social de Derecho (art. 1.1 CE)».

Por tanto, según el TC, se trata de una materia que «trasciende del ámbito material del concierto económico para alcanzar también al contenido de un derecho fundamental, como es la libertad religiosa, respecto de la cual los poderes públicos, teniendo en cuenta las creencias religiosas de la sociedad española, “mantendrán las consiguientes relaciones de cooperación con la Iglesia Católica y las demás confesiones” (art. 16.3 CE), mediante “acuerdos o Convenios de cooperación ... que se aprobarán por Ley de las Cortes Generales» (FJ 2).

En conclusión, para el TC, cuando el Estado concreta normativamente «la previsión del art. 7.2 de la LOLR, directamente relacionada con el art. 16 de la CE, debe considerarse como una condición básica dirigida a salvaguardar la uniformidad en el tratamiento tributario de las Confesiones religiosas reconocidas en España y, por tanto, en el ejercicio del derecho fundamental a la libertad religiosa en su vertiente externa y colectiva» (FJ 3).

## 3. FINANCIACIÓN DIRECTA

### 3.1. Iglesia Católica

#### 3.1.1. ¿El sistema de financiación directa es acorde a la Constitución?

A la luz de los emolumentos que recibe la IC por parte del Estado en comparación con el resto de Confesiones religiosas, es lógico que se cuestione su constitucionalidad, no sólo porque dicho sistema pudiera ser causante de discriminación respecto a estas últimas, sino también por el hecho de que el sistema chocara frontalmente

con el principio de laicidad o aconfesionalidad del Estado, consagrado en el art. 16.3 de la CE.

La posible inconstitucionalidad de la financiación directa del Estado a la IC ha sido motivo de discusión entre la doctrina, no llegando a ponerse de acuerdo sobre el tema.

En el momento de la negociación de los Acuerdos de 10 de noviembre de 1992, tanto la CIE como la FEREDE solicitaron un mecanismo de financiación directa similar al de la IC, sin embargo, el Estado se opuso alegando la transitoriedad de dicho régimen, en cuanto que el propósito de la IC era financiarse con sus propios medios. No obstante, el tiempo transcurrido desde el AAE (más de 40 años) da a pensar que ello fue una mera excusa del Gobierno para no otorgar dicho régimen económico a ninguna otra Confesión que no fuera la IC; tiempo ha habido para renegociar los Acuerdos con las Confesiones minoritarias y acordar un régimen económico similar al de la IC, donde los fieles, voluntariamente, pudieran asignar en una casilla destinada al efecto en su declaración del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF), un porcentaje de su cuota a favor de la Iglesia o Confesión a la que pertenecen, al igual que hacen los contribuyentes católicos.

Eso mismo fue planteado en sede judicial por dos miembros de la Iglesia Bautista Evangélica, que se consideraban discriminados frente a los católicos por no poder destinar el porcentaje del 0,5239% de su IRPF a la Iglesia a la que pertenecían. El Tribunal Supremo (en adelante, TS), por [sentencia de 20 de octubre de 1997](#), confirmó la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana (en adelante, TSJCV) recurrida por éstos, siendo que ésta desestimó la demanda sobre la base (entendemos que poco acertada) de que «no se aprecia vulneración del principio de igualdad,...en virtud de lo preceptuado en el apartado 1 del mismo artículo [art. 16 CE], tendrán que tenerse en cuenta las creencias religiosas existentes en la sociedad española, lo cual concuerda con lo establecido en el art. 16.3 de la CE. No existe, sin embargo, igualdad fáctica entre la IC, que cuenta con un Convenio vigente en el Estado Español, y el mayor número de fieles que la profesan, así como un extenso patrimonio histórico y cultural a su cargo, y la Iglesia Evangélica Adventista, que carece de Convenio o Acuerdo de Cooperación con el Estado Español, y de la otra condición». El razonamiento al que llega la sentencia del TSJCV constituye una manifestación de claras connotaciones de confesionalidad sociológica, alcanzando, pues, una solución que, en principio, podría resultar inconstitucional (cfr. Torres, 2017).

Más recientemente, la Audiencia Nacional (en adelante, AN), en [sentencia de 25 de mayo de 2015](#) (confirmada por la STS de 14 de diciembre de 2016), ha tenido que pronunciarse sobre la demanda de la FEREDE, al denegarle el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas su petición de tener una casilla en el modelo de declaración del IRPF, al igual que la IC, para los contribuyentes evangélicos o protestantes; la AN, dando la razón al Ministerio, considera que para estimar dicha

petición hace falta «la existencia de un convenio, pacto o acuerdo entre el Estado Español y el Organismo representativo de la correspondiente religión que llegue a establecerlo de esa forma».

Desde luego, hoy día resulta difícil justificar que el sistema articulado a favor de la IC por el Estado español no sea causante de discriminación respecto a las Confesiones con Acuerdo de cooperación o con aquéllas que tienen notorio arraigo, máxime cuando alguna de ellas, como acabamos de ver, ha llegado incluso a los tribunales para reclamar un modelo de financiación igual al que tiene la IC. Es más, parece contraria esta postura a la sostenida por la citada [STC 13/2018](#), si lo que se pretende es establecer un régimen de igualdad entre todas.

Sin embargo, la cuestión más problemática la constituye el quebranto, en su caso, del principio de laicidad del Estado cuando éste pactó el régimen económico con la IC. Son numerosos los autores que estiman que dicho principio constituye un límite al principio de cooperación económica del Estado con las Confesiones religiosas, sin que pueda admitirse que el mismo legitime cualquier forma de cooperación del Estado con la Iglesia, olvidando los límites que el principio de laicidad impone a este respecto, tanto en el aspecto de que el sistema pactado con la IC no tenga visos de temporalidad (Torres), como la posible confusión de funciones públicas y religiosas, dado el destino finalístico de la colaboración económica estatal (cfr. Llamazares).

### 3.1.2. Sistema económico acordado

Los llamados “padres de la Constitución” se esforzaron por plasmar en nuestra Carta Magna la profunda transformación social e institucional que se operó tras la muerte del General Franco, dando paso a un Estado aconfesional, en contraste con aquél que había estado presente hasta entonces, caracterizado no sólo por su declarada confesionalidad católica, sino también por la marcada influencia de la IC en todos los ámbitos de la sociedad. Ello incluía las obligaciones de tipo económico asumidas por el Estado con dicha Confesión, en virtud de lo pactado en el Concordato de 27 de agosto de 1953 entre el Estado español y la Santa Sede, y por el que la IC recibía, anualmente, una adecuada dotación a cargo de la correspondiente partida en los Presupuestos Generales del Estado (en adelante, PGE).

Para no desconocer esta situación social y política, el Gobierno español, al tiempo que se iba gestando la Constitución, negociaba un nuevo régimen jurídico de las relaciones con la IC, que comenzó con el denominado Acuerdo ‘Básico’ de 28 de julio de 1976 y terminó con la firma de los cuatro Acuerdos de 3 de enero de 1979 (que, en su conjunto, sustituyeron el Concordato de 1953), entre los cuales, el [AAE](#), resulta la pieza angular del sistema sobre el que se sustenta la financiación estatal directa a la IC, y en cuyo Preámbulo se deja claro la necesidad de dar un nuevo sentido tanto a los títulos de la aportación económica como al sistema que lo lleve a cabo.

Por tanto, a nadie le debería sorprender el sistema vigente de colaboración económica directa del Estado con la IC contenido en el art. II del AAE, en cuanto que, sin dejar de seguir una línea de continuidad, ha tratado, al mismo tiempo, de adoptar en dicho cometido una posición acorde a la nueva situación (la declarada aconfesionalidad del Estado) en sus relaciones con la IC, sin olvidar ni desconocer el pasado más inmediato:

«El Estado se compromete a colaborar con la IC en la consecución de su adecuado sostenimiento económico, con respeto absoluto del principio de libertad religiosa» (art. II.1 AAE).

Para ello, diseñó un sistema de carácter progresivo que, arrancando de la situación en ese momento existente (dotación presupuestaria), se fuera transformando hacia un sistema de sola y exclusiva asignación tributaria, pasando previamente por una fase (conocida como fase mixta o intermedia) consistente en la combinación del mecanismo de asignación tributaria junto a un complemento de dotación presupuestaria, y todo ello, sin olvidar el propósito final de la IC de tratar de lograr su autofinanciación.

La denominada asignación tributaria, como forma de financiación pública que se pactó entre el Estado español y la Santa Sede, se concretó en un porcentaje de la cuota íntegra del IRPF, consistiendo en destinar, por parte del contribuyente, de manera voluntaria, dicho porcentaje para colaborar con el sostenimiento económico de la IC. Para ello, debe manifestarlo expresamente marcando una X en la casilla destinada a dichos efectos.

Ahora bien, hay que dejar claro que este mecanismo no constituye un ‘impuesto religioso’, esto es, como si fuera un tributo que el Estado recaudara para la Iglesia –al modo de otros países, como por ej., Alemania–, en cuanto que en el sistema español de asignación tributaria no se modifica el resultado final del impuesto que corresponde pagar al contribuyente o, en su caso, la devolución a la que tenga derecho. Si se tratara de un verdadero impuesto recabado por el Estado para la IC, el sujeto pasivo abonaría una cantidad adicional (en concepto de pago de ese impuesto), o se le devolvería menos, al margen de lo que le correspondiera pagar/devolver en su declaración del IRPF.

En la actualidad, desde el 1 de enero de 2007, la IC únicamente percibe del Estado la cuantía que se recauda en concepto de asignación tributaria, sin añadirle complemento alguno de dotación presupuestaria.

La implantación, efectiva, de esta fase se debe a la [Ley 42/2006, de 28 de diciembre](#), de PGE para 2007, que recogió, en su mayor parte, en su Disposición adicional 18ª, los acuerdos alcanzados en el año 2006 entre la Conferencia Episcopal Española y el Gobierno español, en el marco de revisión de lo previsto en el AAE sobre asignación tributaria, y que fueron ratificados mediante el [Intercambio de no-](#)



[tas](#) entre la Nunciatura Apostólica en España (en representación de la Santa Sede) y el Ministerio de Asuntos Exteriores y Cooperación. En tales acuerdos se elevó, con carácter indefinido, el porcentaje de la asignación tributaria, que pasó del 0,5239%, que hasta ese momento se venía aplicando, al 0,7%. Por dicho concepto, el Estado se comprometía a entregar, mensualmente, a la Iglesia Católica 12.501.051,76 euros, a cuenta de la cantidad que ésta, presumiblemente, debería de recibir a través de quien así quisiera disponerlo en su declaración del IRPF; aprobándose el procedimiento de liquidación y de regularización del saldo resultante entre el Estado y la IC, mediante [el Orden EHA/2760/2008, de 25 de septiembre](#).

Sin embargo, la Disposición adicional 46ª de la Ley 48/2015, de 29 de octubre, de PGE para el año 2016, modificó la cuantía de dicha cantidad mensual, al señalar que:

«Con vigencia desde el año 2016 y con carácter indefinido, la entrega a cuenta mensual a que se refiere el apartado 3 de la Disposición adicional 18ª de la Ley 42/2006, de 28 de diciembre, de PGE para el año 2007, ascenderá a la duodécima parte del 70% de la última liquidación definitiva practicada del sistema de asignación tributaria a inicio del ejercicio».

Hasta llegar a esta situación, el AAE establecía varias fases, antes aludidas. La primera fase, establecía un sistema de dotación presupuestaria, prácticamente igual al existente durante la Dictadura franquista, consistente en la fijación de una Partida anual en los PGE —con carácter global y única, que se actualizaba cada año— para contribuir al sostenimiento de la IC. Esta fórmula se mantuvo hasta el año 1988, aunque en el AAE se autorizaba poder pasar a una siguiente fase una vez transcurridos tres ejercicios completos desde la firma del propio Acuerdo (art. II.4 AAE).

La segunda fase (art. II.4, 2º párrafo), denominada mixta o intermedia, se instauró en virtud de la Disposición adicional 5ª de la [Ley 33/1987, de 23 de diciembre](#), de PGE para 1988; estableciéndose, además, el pase a una tercera fase —la de solo asignación tributaria— a partir del año 1991, de conformidad al art. II.3 del AAE.

Esta fase consistía en un sistema mixto, en virtud del cual la cuantía económica que la IC no obtenía por medio de la asignación tributaria del contribuyente —en relación con la suma que había recibido mediante el sistema anterior de dotación presupuestaria en exclusiva—, era completado por parte del Estado mediante una partida dineraria también a cargo de los PGE.

El modelo de Declaración individual diseñado permitía al contribuyente destinar, con carácter alternativo, dicho porcentaje, bien a favor de la IC, bien a favor de otros fines de interés social, bien no marcar ninguno, en cuyo caso, se entendía que elegía esta última opción. Dicha fórmula se modificaría en la [Ley 54/1999, de 29 de diciembre, de PGE para el año 2000](#), pudiéndose marcar una u otra casilla (siendo ambas compatibles entre sí) o ninguna.

La denominada fase de asignación tributaria que comienza a partir del año 1991 no constituye un sistema de asignación tributaria “real”, sino de un sistema de dotación presupuestaria disfrazado bajo el nombre de asignación tributaria, por cuanto que la IC seguía percibiendo cantidades a cuenta del Estado, que superaban la obtenida por el sistema de asignación tributaria. El procedimiento seguido por el Gobierno español era el siguiente:

A través de las Leyes de los PGE –y sin llevar a cabo procedimiento alguno de regulación de cuentas–, fue elevando a ‘definitivas’ las cantidades que habían sido entregadas ‘a modo de anticipo’ a la IC; operaciones contables que se llevaron a cabo en los ejercicios fiscales subsiguientes hasta el año 2006 inclusive, habiéndose reflejado esta sistemática por vez primera en la Disposición adicional 3ª de la [Ley 21/1993, de 29 de diciembre](#), de los PGE para el año 1994.

Como vemos, el sistema de financiación directa articulado en el AAE a favor de la IC es complejo y sobre el mismo recae una gran parte del sostenimiento a la misma.

En el siguiente gráfico podemos observar el importe de las cantidades que la Iglesia ha recibido por parte del Estado, en concepto de asignación tributaria durante los últimos años, según consta en el [Portal de Transparencia](#) de la Conferencia Episcopal Española:



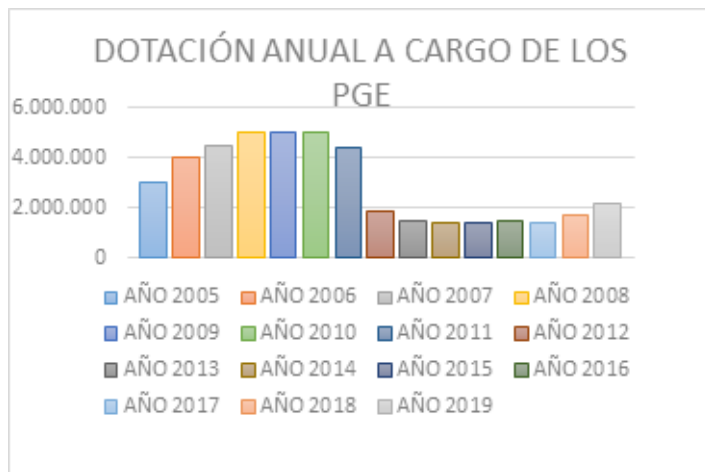
### 3.2. Confesiones que han alcanzado Acuerdo con el Estado y Confesiones con declaración de notorio arraigo

El Estado español, ante la ausencia de un sistema de financiación directa propio para estas Confesiones de carácter minoritario en nuestra sociedad, creó, por acuerdo del Consejo de Ministros de 15 de octubre de 2004, a propuesta del Ministerio de Justicia, la Fundación Pluralismo y Convivencia (en adelante, FPyC). Se trata de una entidad del sector público estatal para la que, de entrada, la [Ley 2/2004, de 27 de diciembre](#), de PGE (Disposición Adicional 13), aprobó una dotación de 3.000.000 de euros para la promoción de la libertad religiosa en España, con el objetivo de

incentivar el reconocimiento de la diversidad religiosa en general, y para contribuir a la ejecución de programas y proyectos de carácter cultural, educativo y social de las Confesiones no católicas, que hubieran alcanzado Acuerdo de cooperación con el Estado español o tuvieran la declaración de notorio arraigo, en particular.

Actualmente, la FPyC promueve tres líneas de ayudas: una, dirigida a las Federaciones de las Confesiones con Acuerdo (Línea 1), otra, dirigida a las entidades religiosas locales y lugares de culto (Línea 2) que estén integrados en alguna de éstas, o tengan el aval de la misma y, además, estén inscritas en el Registro de Entidades Religiosas (en adelante, RER); y por último, una tercera Línea de ayuda (Línea 3), de apertura a otros agentes sociales, orientada a la financiación de iniciativas promovidas por Administraciones públicas, universidades y entidades sin ánimo de lucro para la realización de actividades que fomenten el conocimiento de la diversidad religiosa. En la primera Línea, se trabaja para lograr el fortalecimiento institucional y de las estructuras organizativas de las Confesiones religiosas a nivel nacional y autonómico; en la segunda, se apoya a las entidades locales para proyectos culturales, educativos y sociales (cfr. Contreras, 2008).

Ahora bien, tal y como se observa en las Líneas de ayuda, sólo tienen acceso a los fondos de la FPyC las Confesiones evangélica, islámica y judía, a pesar de que en los propios estatutos de la Fundación se establece que tales beneficios pueden alcanzar a todas las Confesiones con notorio arraigo. Estos fondos provienen, casi en su totalidad, de su dotación, todos los años, a través de los PGE; ingresos que han ido fluctuando, dependiendo de los objetivos de estabilidad presupuestaria. Basta ver el siguiente gráfico, para comprobar que ha sido así desde su creación:



Con relación a estos fondos, hay que decir que la FPyC es el único ente público vinculado al Ministerio de Justicia que concede subvenciones mediante el procedimiento de concurrencia competitiva. Para dicho cometido, el Ministerio de Justicia aprobó el 27 de diciembre de 2018 el primer Plan Estratégico de Subvenciones,

aunque supeditado a la disponibilidad presupuestaria de cada ejercicio económico ([Orden JUS/2018, de 27 de diciembre](#)), con una vigencia de 3 años (desde 2019 hasta 2021), previendo una transferencia de 2.200.000 euros anuales a la FPyC.

Del mismo modo que con la IC, por la doctrina se ha planteado la discusión sobre si este sistema de financiación directa ideado para dotar económicamente a las Confesiones minoritarias resulta, por un lado, discriminatorio respecto del resto de Confesiones no católicas, a las cuales se les ha vetado por el Estado la concesión de ayudas económicas. Por otro, discriminatorio, en comparación al régimen de la IC, en dos ámbitos: uno, en cuanto que si la pretensión del Estado al crear dicha Fundación fue, en un principio, evitar cualquier tipo de agravio de tipo económico de las Confesiones minoritarias respecto a la IC, es evidente que no lo consiguió, pues, por mucho que se inyecte dinero a la Fundación a cargo de los PGE, nunca será el suficiente para equipararlo al que viene percibiendo la IC en concepto de asignación tributaria; y otro, respecto del destino de los fondos, pues si bien la IC puede disponer libremente de la cuantía económica que recibe directamente del Estado en concepto de asignación tributaria, la Fundación únicamente puede destinar los mismos a la ejecución de programas y proyectos de carácter cultural, educativo y social.

En este sentido, son muchos los autores que participan de la opinión de que la diferencia de trato en favor de la IC respecto a las Confesiones con Acuerdos, así como de éstas, respecto a aquéllas que tienen declarado el notorio arraigo, va en contra del principio de igualdad, proclamado en el art. 14 de la CE. La solución, para evitar esta situación, debe pasar por tratar a todas las Confesiones por igual.

Ni que decir tiene que la financiación de unas y otras, independientemente del mecanismo utilizado para ello, es difícilmente justificable desde la perspectiva de la aconfesionalidad estatal (art. 16.3 CE); tanto la IC como el resto de Confesiones deberían buscar otros métodos de colaboración pública que no cuestionaran dicho principio de laicidad, pues, aunque consideramos que nada obsta en nuestra Carta Magna a la cooperación económica del Estado a las Confesiones, sería más acorde con los tiempos actuales una autofinanciación de las mismas a través de recursos propios. Por otro lado, el hecho de que la mayor parte del dinero obtenido por estas Confesiones provenga del Estado, supone que, en definitiva, estén a merced de la voluntad de los políticos de nuestro País o incluso de las crisis económicas que puedan sucederse (cfr. Torres, 2017).

## 4. FINANCIACIÓN INDIRECTA

Tanto la IC, en el AAE, como las Confesiones minoritarias que firmaron Acuerdos de cooperación con el Estado, es decir, FEREDE, FCJE y CIE, en las [Leyes 24, 25 y 26/1992](#), de 10 de noviembre, pactaron con el Estado español un régimen tributario, configurado mediante una serie de privilegios fiscales sobre determinados impuestos, a través de los llamados supuestos de no sujeción y de exención imposi-

tiva. Además, se preveía una equiparación para determinadas entidades religiosas a efectos de concederles los beneficios fiscales previstos en el Ordenamiento jurídico general para las Entidades sin fin de lucro y demás de carácter benéfico.

Si bien las citadas Confesiones podían ser consideradas privilegiadas fiscalmente en el ámbito del Ordenamiento tributario, la situación cambió significativamente, tras la promulgación de la vigente Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (en adelante, LM), en tanto en cuanto que, hoy día, estas Confesiones religiosas gozan, en idénticas condiciones, de los beneficios fiscales atribuidos por la misma a las entidades sin fin de lucro, superando, incluso, el favorable régimen fiscal establecido en los respectivos Acuerdos.

#### **4.1. Régimen fiscal de la Iglesia católica en el AAE**

El régimen tributario de la IC, regulado en los arts. III al V del AAE, se configura mediante una serie de beneficios fiscales, articulados bajo los supuestos de no sujeción y de exención de determinados impuestos. Dado el tiempo transcurrido desde la firma de dicho Acuerdo, existen supuestos referidos a algunos tributos que actualmente han sido sustituidos por otros o, incluso, han desaparecido de nuestro Ordenamiento jurídico.

##### **4.1.1. Supuestos de no sujeción (art. III AAE)**

Son aquellos supuestos cuya realización no lleva aparejado el nacimiento de la obligación tributaria, precisamente porque, aunque puedan ser similares a los que integran el hecho imponible, realmente están fuera de su ámbito.

El art. III recoge aquellos supuestos no sujetos a los impuestos sobre la renta o sobre el gasto o consumo:

- a) «Además de los conceptos mencionados en el artículo I de este Acuerdo (prestaciones de los fieles, colectas públicas, limosnas y oblaciones)», la publicación de las instrucciones, ordenanzas, cartas pastorales, boletines diocesanos y cualquier otro documento de las autoridades eclesiásticas competentes y tampoco su fijación en los sitios de costumbre.
- b) La actividad de enseñanza en seminarios diocesanos y religiosos, así como de las disciplinas eclesiásticas en Universidades de la Iglesia.
- c) La adquisición de objetos destinados al culto».

Respecto a este artículo habrá que precisar, que la no sujeción al impuesto sobre el gasto o consumo únicamente puede atribuirse al apartado c) sobre «la adquisición de objetos destinados al culto»; dicho impuesto hay que entenderlo referido hoy día al IVA, siendo que la IC renunció a este beneficio fiscal, como veremos; por tanto, este supuesto de no sujeción carece de efecto en la actualidad.

#### 4.1.2. Supuestos de exención (art. IV AAE)

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en su art. 22 señala:

«Son supuestos de exención aquellos en que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal».

El art. IV del AAE recoge tanto las entidades de la IC beneficiarias de la exención del pago de determinados impuestos, como los concretos supuestos impositivos a los que alcanza dicha exención. Así, respecto a las primeras, señala como tales a «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».

Por lo que respecta a los supuestos de exención, el artículo citado indica en sus apartados A) y D):

La exención total y permanente del pago de la Contribución Territorial Urbana [sustituido por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (en adelante, IBI)], y de las contribuciones especiales [apartado D)], respecto de los siguientes inmuebles:

- «1) Los templos y capillas destinados al culto y, asimismo, sus dependencias o edificios y locales anejos destinados a la actividad pastoral.
- 2) La residencia de los Obispos, de los Canónigos y de los Sacerdotes con cura de almas.
- 3) Los locales destinados a oficinas de la Curia diocesana y a oficinas parroquiales.
- 4) Los seminarios destinados a la formación del clero diocesano y religioso y las Universidades eclesíásticas en tanto en cuanto impartan enseñanzas propias de disciplinas eclesíásticas.
- 5) Los edificios destinados primordialmente a casas o conventos de las Órdenes, Congregaciones religiosas e Institutos de vida consagrada».

Respecto al IBI, ha de entenderse implícitamente comprendido en la exención establecida, los huertos, jardines y dependencias de los inmuebles en el precepto enumerados, siempre que no estén destinados a industrias o a cualquier otro uso de carácter lucrativo, según refiere la Orden de 2 de octubre de 1985.

Otros supuestos de exención recogidos en dicho artículo son:

«B) Exención total y permanente de los impuestos reales o de producto, sobre la renta y sobre el patrimonio», excepto «los rendimientos que pudieran obtener por el ejercicio de explotaciones económicas, ni a los derivados de su patrimonio, cuando su uso se halle cedido, ni a las ganancias de capital, ni tampoco a los rendimientos sometidos a retención en la fuente por impuestos

sobre la renta» (apartado B) del art. IV.1 AAE).

Esta relación de tributos que se recogen en el apartado B) comprende el impuesto sobre sociedades (en adelante, IS); así, fue aclarado por el Acuerdo de 10 de octubre de 1980 acerca de la aplicación del IS a las Entidades eclesiásticas elaborado por la Comisión Técnica Iglesia-Estado español. El hecho de que no se le nombre en el precepto como tal, se debe a que, con anterioridad al AAE, la IC y sus Entidades no estaban sujetas al mismo, ya que sus normas reguladoras no las configuraban como sujetos pasivos. Sin embargo, a partir del 1 de enero de 1979, de conformidad con la Ley 61/1978, de 27 de diciembre que regulaba el IS, sí estaban incluidas entre los sujetos pasivos, aunque reconociéndoles la exención en dicho impuesto con determinadas excepciones.

No obstante, este precepto ha quedado en parte vacío de contenido con la vigente LM, que reconoce la exención del IS de aquellas rentas obtenidas por las entidades religiosas que procedan de las explotaciones económicas señaladas en el [art. 7 de la LM](#), siempre y cuando sean desarrolladas en cumplimiento de su objeto o finalidad específica.

«C) Exención total de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y de Transmisiones Patrimoniales, siempre que los bienes o derechos adquiridos se destinen al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado y al ejercicio de la caridad» (apartado C) del art. IV.1 AAE).

Habrà que tener en cuenta que cuando la adquisición por la autoridad eclesiàstica constituya una transmisi3n que se halle sujeta al IVA, esta exenci3n carece de efectividad al haber renunciado la IC a la misma, en virtud de los acuerdos a los que lleg3 con el Estado espa3ol en el a3o 2006, y que veremos mäs adelante.

Al margen de los supuestos de exenci3n, el apartado 2 del art. IV del AAE, con el prop3sito de incentivar las donaciones de los contribuyentes a los entes eclesiàsticos enumerados en el propio precepto, y siempre que las mismas sean destinadas «al culto, a la sustentaci3n del clero, al sagrado apostolado y al ejercicio de la caridad», recoge, que las cantidades donadas den derecho a las mismas deducciones en el IRPF, que las cantidades entregadas a entidades clasificadas o declaradas benéficas o de utilidad p3blica.

### 4.1.3. Otros beneficios fiscales

El art. V del AAE se3ala que aquellas asociaciones y entidades religiosas, distintas de las anteriores (las del art. IV), dedicadas a actividades religiosas, benéfico-docentes, m3dicas u hospitalarias, o de asistencia social, puedan gozar de los beneficios fiscales que el Ordenamiento jurídico, en materia tributaria, prev3 para las entidades sin fin de lucro y las entidades benéficas privadas. Sin embargo, la [Orden de 29 de julio de 1983](#), por la que se aclar3 algunas dudas surgidas en la aplicaci3n del AAE, en su art. 1 estableci3 la equiparaci3n de las Asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el art. IV del AAE con las entidades a que se refiere el art. V, en el disfrute de los mismos beneficios fiscales.

#### 4.1.4. Especial atención al IVA

Como hemos visto, la IC se beneficiaba fiscalmente con un supuesto de no sujeción y otro de exención respecto al impuesto sobre el gasto o consumo, con arreglo al art. III.c) del AAE [«la adquisición de objetos destinados al culto»] y al art. IV.1.C) del AAE [sobre el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales (en adelante, ITPyAJD) siempre que «los bienes o derechos adquiridos se destinen al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado y al ejercicio de la caridad»].

La implantación del IVA en España (que tuvo lugar el 1 de enero de 1986), supuso que este impuesto se entendiera comprendido entre los impuestos que gravan el gasto o consumo; y a su vez, el IVA gravó operaciones que anteriormente estaban sujetas al ITPyAJD.

Como consecuencia de ello, la IC se vio beneficiada de los citados supuestos de no sujeción y de exención, pero ahora, estando referidos al IVA. Dado que la Unión Europea consideró que este régimen tributario de la IC respecto al IVA era contrario al Derecho Comunitario, el Estado español entró en negociaciones con esta Confesión para poner remedio a esta problemática. Fruto de ello fueron los acuerdos alcanzados por el Gobierno español con la Conferencia Episcopal Española, y ratificados por la Santa Sede en el año 2006, con arreglo a los cuales la IC renunció a dichos beneficios. El alcance de esta renuncia y los efectos temporales de la supresión de la no sujeción y de las exenciones establecidas en los arts. III y IV del AAE respecto al IVA, se formalizó en la [Orden EHA/3958/2006/de 28 de diciembre](#).

#### 4.2. Régimen fiscal acordado por el Estado español con la FEREDE, FCJE y CIE en las Leyes 24, 25 y 26/1992, de 10 de noviembre, respectivamente

Siguiendo la estela del AAE suscrito entre el Estado español y la Santa Sede, los citados Acuerdos de cooperación con las Confesiones evangélica, judía y musulmana, han regulado en el art. 11 de cada uno de ellos, un régimen fiscal prácticamente idéntico, aunque con unos leves matices, al pactado en su día con la IC.

Todos ellos recogen un sistema de beneficios fiscales a través de supuestos de no sujeción y exención impositiva en los siguientes términos (la transcripción de los siguientes preceptos no es literal ya que se ha tratado de hacer una correspondencia entre los tres Acuerdos):

##### 4.2.1. Supuestos de no sujeción

Se consideran operaciones no sujetas a tributo alguno (art. 11.2 de los respectivos Acuerdos con las Confesiones minoritarias).



«a) Además de los conceptos mencionados en el núm.1 de este artículo (prestaciones que recaben libremente de sus fieles, colectas públicas, ofrendas y liberalidades de uso), la entrega de publicaciones, instrucciones y boletines internos (de carácter religioso), realizada directamente a sus miembros (el Acuerdo con FCJE, sólo menciona las publicaciones de carácter religioso) por las Comunidades pertenecientes a la respectiva Federación o Comisión, siempre que la misma sea gratuita.

b) La actividad de enseñanza religiosa en seminarios/centros de formación de las Comunidades pertenecientes a la respectiva Federación o Comisión, destinadas a la formación de ministros de culto e Imanes y a impartir exclusivamente enseñanzas propias de disciplinas eclesiásticas/formación rabínica».

#### 4.2.2. Supuestos de exención

Como supuestos de exención se contemplan los siguientes (art. 11,3 de los respectivos Acuerdos con las Confesiones minoritarias):

«A) Del IBI y de las contribuciones especiales que, en su caso, correspondan, por los siguientes bienes inmuebles de su propiedad:

a) Los lugares de culto y sus dependencias o edificios y locales anejos, destinados al culto o a la asistencia religiosa, y en el caso de la FEREDE y CIE, a la residencia de los pastores evangélicos o dirigentes religiosos islámicos.

b) Los locales destinados a oficinas de las Comunidades pertenecientes a la respectiva Federación o Comisión.

c) Los seminarios/centros destinados a la formación de ministros de culto, cuando impartan únicamente enseñanzas propias de su misión», si bien el Acuerdo con la CIE no especifica dicha exclusividad.

«B) Del IS, incluyendo la exención de los incrementos de patrimonio a título gratuito que obtengan las Comunidades pertenecientes a dichas Federaciones o Comisiones, siempre que los bienes y derechos adquiridos se destinen al culto/actividades religiosas y asistenciales/ejercicio de la caridad.

C) Del ITPyAJD, siempre que los respectivos bienes o derechos adquiridos se destinen a actividades religiosas y asistenciales» (culto y ejercicio de la caridad, en el Acuerdo con la FEREDE), en los términos establecidos en la Ley de dicho Impuesto, sobre los requisitos y el procedimiento para el disfrute de esta exención.

Igualmente, los propios Acuerdos prevén (en el art. 11,4 y 5, de las Leyes 24/25/26, de 10 de noviembre de 1992, respectivamente) el derecho de sus entidades religiosas a los beneficios fiscales que el Ordenamiento jurídico tributario del Estado español

prevea en cada momento para las entidades sin fin de lucro o los que se concedan a las entidades benéficas privadas; por último, en el apartado 5 del art. 11 del Acuerdo con la CIE existe una remisión a la legislación fiscal respecto al tratamiento tributario aplicable a los donativos que se realicen a favor de las entidades religiosas pertenecientes a la Comisión, con las posibles deducciones que pudieran establecerse, si bien los Acuerdos con FEREDE y FCJE, concretan en su apartado 6 del art. 11 esa remisión al IRPF.

## 5. RÉGIMEN FISCAL E INCENTIVOS FISCALES PARA LA IGLESIA CATÓLICA Y LAS CONFESIONES CON ACUERDO CON EL ESTADO, SEGÚN LA [LEY 49/2002, DE 23 DE DICIEMBRE, DE RÉGIMEN FISCAL DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS Y DE LOS INCENTIVOS FISCALES AL MECENAZGO \(LEY DE MECENAZGO\)](#)

La [LM](#) ha supuesto un paso importantísimo tanto en materia tributaria como en materia de incentivos fiscales, ya sea para la IC, o para las Confesiones religiosas con Acuerdos de cooperación con el Estado español, en tanto en cuanto que las mismas han sido tenidas en cuenta en la Ley 49/2002, al extenderles (con carácter mucho más amplio del que ya gozaban), en su Disposición adicional 9ª, los beneficios fiscales previstos para las entidades sin fin de lucro (fundaciones, asociaciones de utilidad pública, ONGs de cooperación al desarrollo, delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones, las Federaciones Deportivas y las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos).

A diferencia del AAE y de los celebrados con las Confesiones minoritarias, que establecían una distinción a nivel fiscal entre unas y otras, la LM aplica el mismo régimen tributario para todas, si bien respecto a aquellas asociaciones y entidades religiosas dedicadas a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias, o de asistencia social, se establece que las mismas habrán de cumplir los requisitos exigidos por la Ley a las entidades sin fines lucrativos para la aplicación de dicho régimen, los cuales se hallan contenidos en su art. 3.

El objetivo pretendido por la LM, respecto a estas Confesiones, consideramos que ha sido, sin duda, premiar la contribución que las mismas realizan en nuestra sociedad mediante innumerables actividades de interés general, que en nada se diferencian de las que realizan las entidades sin fines lucrativos. Para ello, ha establecido no sólo un régimen propio de tributación, en materia de beneficios fiscales, sino tam-

bién un sistema de incentivos fiscales a las donaciones realizadas a favor de estas entidades. Así, pues, podemos distinguir, en la Ley, dos partes diferenciadas: un régimen fiscal especial (Título II de la Ley) y los incentivos fiscales al mecenazgo (Título III de la Ley), entre los que incluye un régimen especial para otras formas de mecenazgo.

### 5.1. Régimen fiscal especial: tributos estatales y tributos locales

El régimen fiscal especial recogido en los arts. 5 al 15 de la LM, al que tienen acceso la IC, así como las Confesiones con Acuerdo de cooperación con el Estado, se aplicará directamente por el sujeto pasivo cuando se trate de tributos objeto de declaración o autoliquidación (a diferencia de las entidades sin fin de lucro, que necesitan comunicar previamente a la Administración la opción por este régimen), y por la Administración tributaria, en los demás casos (Disposición adicional única del [Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre](#), por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo), quedando vinculadas a este régimen de manera indefinida, salvo renuncia, siempre y cuando cumplan los requisitos exigidos para ello en la Ley.

En la normativa de este régimen fiscal especial de la LM se distingue entre los beneficios fiscales en la aplicabilidad del IS, con remisión a la legislación del mismo en lo no previsto por la Ley 49/2002 y, aquéllos otros que se derivan de los tributos locales (IBI, IAE e Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana o plusvalía).

#### 5.1.1. Tributos estatales. IS

Así, en materia de tributos estatales, respecto a la IC y demás Confesiones con Acuerdo, la LM establece que están exentas del IS aquellas rentas obtenidas por los ingresos que recoge el [art. 6 de la citada Ley](#), entre ellos, los ingresos recibidos sin contraprestación en general, como pueden ser las donaciones, los donativos, algunas subvenciones, etc.; las procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad (dividendos, intereses, cánones y alquileres); las derivadas de adquisiciones o de transmisiones, por cualquier título, de bienes o derechos; las obtenidas en el ejercicio de las explotaciones económicas exentas (recogidas expresamente en el art. 7 de la Ley); y, finalmente, las que, de acuerdo con la normativa tributaria, deban ser atribuidas o imputadas a las entidades sin fines lucrativos y que procedan de rentas exentas incluidas en los apartados 1º al 4º del art. 6 citado.

#### 5.1.2. Tributos locales

En materia de tributos locales, la LM exime del pago de determinados impuestos en su art. 15, si bien, en su último párrafo, deja a salvo lo dispuesto, en materia de exenciones, a la normativa reguladora de las Haciendas Locales [[Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales](#)] (en adelante, LRHL).

### 5.1.2.1. Impuesto sobre bienes inmuebles (IBI)

Las entidades religiosas están exentas del pago del IBI de todos aquellos bienes inmuebles de los que sean titulares, en los términos previstos en la LRHL, exceptuando aquellos afectos a explotaciones económicas no exentas del IS; por tanto, y siempre que se cumpla este último requisito, la LM amplía el régimen de exenciones sobre el IBI contenido en los Acuerdos. En este sentido, la LRHL, en su art. 62.1.c) señala:

«Están exentos (IBI) los siguientes inmuebles: c) Los de la Iglesia Católica, en los términos previstos en el Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979, y los de las asociaciones confesionales no católicas legalmente reconocidas, en los términos establecidos en los respectivos acuerdos de cooperación suscritos en virtud de lo dispuesto en el artículo 16 de la Constitución...»

Art. 62.2.; «Asimismo, previa solicitud, estarán exentos:

a) Los bienes inmuebles que se destinen a la enseñanza por centros docentes acogidos, total o parcialmente, al régimen de concierto educativo, en cuanto a la superficie afectada a la enseñanza concertada. Esta exención deberá ser compensada por la Administración competente».

Como bienes inmuebles exentos del pago del IBI, la LRHL señala en su art. 62.2.b) aquellos declarados expresamente como monumentos o jardín histórico de interés cultural, de conformidad con la normativa establecida en la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español. Ciertamente, esta es una exención general que no viene referida a las entidades religiosas como tal; sin embargo, dado el innumerable patrimonio histórico declarado que posee la IC, puede tener cabida en el mencionado precepto:

«Los declarados expresa e individualizadamente monumento o jardín histórico de interés cultural, mediante real decreto en la forma establecida por el artículo 9 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, e inscritos en el registro general a que se refiere su artículo 12 como integrantes del Patrimonio Histórico Español, así como los comprendidos en las disposiciones adicionales primera, segunda y quinta de dicha Ley».

Ahora bien, esta exención no alcanza a cualquier clase de bienes, sino sólo a aquellos que reúnan las condiciones exigidas en el propio apartado 2.b) del art. 62 y tampoco les alcanza la exención cuando estén afectos a explotaciones económicas, salvo que les resulte de aplicación alguno de los supuestos de exención previstos en la LM.

### 5.1.2.2. Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante, IAE)

Las entidades religiosas están exentas del IAE por las explotaciones económicas

que desarrollen las mismas y que se encuentran recogidas en el [art. 7 LM](#).

En cuanto a la LRHL, también recoge la exención, con carácter general, al pago del IAE en su art. 82, apartados e) y f), a determinadas actividades, de las cuales, podrían ser titulares las entidades religiosas, aunque su concesión, cuando proceda, tendrá carácter rogado y será a instancia de parte:

e): «...los establecimientos de enseñanza en todos sus grados costeados íntegramente por fundaciones declaradas benéficas o de utilidad pública, y los establecimientos de enseñanza en todos sus grados que, careciendo de ánimo de lucro, estuvieren en régimen de concierto educativo,...»

f) «Las asociaciones y fundaciones de disminuidos físicos, psíquicos y sensoriales, sin ánimo de lucro,...», en las condiciones exigidas en dicho artículo.

Con carácter general, la LRHL exime del pago del IAE a los sujetos pasivos que inicien el ejercicio de su actividad, durante los dos primeros períodos impositivos de este impuesto en que se desarrolle aquélla.

### **5.1.2.3. Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (plusvalía)**

La LM también recoge la exención de la Plusvalía en el caso de los incrementos de valor, cuando la obligación legal de satisfacer el impuesto recaiga sobre dichas entidades (la LRHL, en su art. 105, declara exentas de pago de dicho impuesto en su apartado c) a las instituciones que tengan la calificación de benéficas o de benéfico-docentes). Cuando se trate de transmisiones de terrenos (o en su caso, de constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre los mismos), efectuadas a título oneroso por la entidad religiosa, la exención en el referido impuesto estará condicionada a que tales terrenos cumplan los requisitos establecidos para aplicar la exención en el IBI.

La aplicación de las exenciones previstas sobre estos impuestos estará condicionada para determinadas entidades religiosas (fundaciones y aquéllas que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias, o de asistencia social) a que comuniquen al Ayuntamiento correspondiente el ejercicio de la opción al régimen fiscal especial y al cumplimiento de los requisitos y supuestos relativos a dicho régimen.

## **5.2. Incentivos fiscales al mecenazgo**

Asimismo, las entidades de la Iglesia Católica, tales como 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, así como aquellas asociaciones y entidades religiosas de la

Iglesia católica que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias, o de asistencia social, y paralelamente, las igualmente existentes en los Acuerdos de cooperación del Estado español con las Confesiones minoritarias, se consideran como entidades beneficiarias del mecenazgo, y por tanto, se les aplicará la normativa contenida en la LM (arts. 16 a 25) respecto a los incentivos fiscales por donativos, donaciones y aportaciones realizadas por el donante en favor de dichas entidades religiosas, siempre y cuando se justifique mediante certificación expedida por la entidad beneficiaria.

Así, aquellos contribuyentes, respecto al IRPF, o las personas jurídicas, respecto al IS, que hubieran hecho los donativos, donaciones o aportaciones con carácter de irrevocables, puras y simples, recogidas en el art. 17 de la Ley, a favor de dichas entidades, tendrán derecho a una deducción sobre los mismos, conforme a la siguiente tabla:

Persona Física (IRPF)		Persona jurídica (IS)	
<i>Donación</i>	Deducción de la cuota íntegra	<i>Donación</i>	<i>Deducción de la cuota íntegra</i>
Hasta 150 euros 75 %		Donación en general	35 %
Resto	30 %		
Reiteración de donaciones Que exceda de 150 euros	35 %	Reiteración de donaciones	40 %
Límite deducción	10 %	Límite deducción	10 %

Se entiende por ‘reiteración de donaciones’ las donaciones, con derecho a deducción, que se hacen a una misma entidad en los dos años inmediatamente anteriores, por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del ejercicio anterior.

Como incentivo fiscal, la LM recoge (en su art. 23), tanto la exención de las ganancias patrimoniales y las rentas positivas que por los donativos, donaciones y aportaciones (recogidos en el mencionado art. 17) realizados por el donante o aportante en el IRPF, en el IS o en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes como la exención de la plusvalía de los incrementos que se pongan de manifiesto en las transmisiones de terrenos (o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio), realizadas con ocasión de dichos donativos, donaciones y aportaciones.

### 5.2.1. Régimen fiscal de otras formas de mecenazgo

El art. 25 de la LM, recoge, como otra forma de mecenazgo, aunque incompatible con los demás incentivos fiscales previstos por la Ley, la deducibilidad de las cantidades satisfechas o de los gastos realizados por una entidad colaboradora, en el marco de un convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general.

A través de estos convenios, las entidades beneficiarias de mecenazgo, reciben una ayuda económica de tal entidad colaboradora, para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o la finalidad específica de la entidad religiosa, a cambio de un compromiso por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades, sin que ello mismo constituya una prestación de servicios.

### 5.3. Fundaciones de entidades religiosas

Sin perjuicio de lo establecido en los acuerdos con la IC y en los Acuerdos y Convenios de cooperación suscritos por el Estado con las Confesiones religiosas, así como en las normas dictadas para su aplicación, la LM establece, para las fundaciones propias de estas entidades [reguladas por la [Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones](#) (en adelante, LF)], la posibilidad de optar por el régimen fiscal establecido en sus arts. 5 a 25, es decir, el relativo a los beneficios fiscales respecto al IS, tributos locales e incentivos fiscales al mecenazgo, siempre que en este último caso presenten la certificación de su inscripción en el RER, y cumplan el requisito de que los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno sean gratuitos, aunque la Ley autoriza que se les pueda remunerar por el desempeño de servicios distintos de los propios del cargo ([Disposición adicional 8ª de la Ley](#)).

## 6. OTROS TRIBUTOS LOCALES

### 6.1. Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras (en adelante, ICIO)

El ICIO, regulado en los arts. 100 a 103 del [Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo](#), por el que se aprueba LRHL, tiene por objeto gravar la realización de cualquier construcción, instalación u obra para la que resulte exigible la obtención de una licencia municipal urbanística o de obras, por parte del Ayuntamiento en cuyo término municipal se halle la misma, siendo los sujetos pasivos del impuesto, a título de contribuyentes, aquéllos que sean dueños de la construcción, instalación u obra, sean o no propietarios del inmueble sobre el que se realice aquella (art. 101.1 LRHL).

Se trata de un tributo que, por un lado, y bajo la normativa de las Haciendas Locales, sería de obligado pago para la IC, pues en ninguno de sus preceptos tiene reconocida su exención y, por otro lado, su introducción por la anterior Ley 39/1988, de 28 de diciembre reguladora de las Haciendas Locales, lo hacían de imposible inclusión nominal en el AAE.

Ambas circunstancias dieron lugar a la discusión acerca de si el ICIO constituía o no un supuesto de exención para la IC. Mientras que las Administraciones locales entendían que no lo era, la Iglesia consideraba que se trataba de un impuesto real y, en consecuencia, se hallaba incluido en la mención que el Acuerdo efectúa a los impuestos reales o de producto en su art. IV.1. apartado B) del AAE, y respecto de las entidades religiosas citadas en el mismo.

A este respecto, el TS, en Sentencias de [3 de octubre de 2003](#) y de [19 y 31 de marzo de 2001](#), ha señalado que el ICIO es de carácter real (en cuanto que su presupuesto de hecho se define sin vinculación alguna a una persona determinada) y, tomando en consideración dicho criterio, la [Orden Ministerial de 5 de Junio de 2001](#), tuvo a bien aclarar la inclusión del ICIO en la letra B), del apartado 1, del art. IV del AAE:

«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, disfrutaban de exención total y permanente en el ICIO»

Dicha Orden fue modificada por la [Orden EHA/2814/2009, de 15 de octubre](#), aclarando que la exención del ICIO era aplicable únicamente a los inmuebles destinados a fines exclusivamente religiosos. Sin embargo, la mencionada Orden fue anulada por la SAN de 9 de diciembre de 2013 y confirmada mediante [STS de 19 de noviembre de 2014](#), debido, en particular, a que con la citada Orden se reducía el alcance de la exención prevista en el art. IV, apartado 1, letra B), del AAE.

No obstante, el Tribunal de Justicia (Gran Sala) de la Unión Europea, en [Sentencia de 27 de junio de 2017](#), respecto a la cuestión prejudicial planteada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n.º 4 de Madrid, respecto a la exención del ICIO a la IC, resolvió que cuando se tratara de obras realizadas en un inmueble destinado al ejercicio de actividades sin una finalidad estrictamente religiosa, la exención podía estar comprendida en el ámbito de la prohibición establecida en el art. 107 TFUE, apartado 1, si tales actividades eran de carácter económico.

Respecto a una posible exención del ICIO para las entidades religiosas pertenecientes a las Confesiones que suscribieron Acuerdos de cooperación con el Estado, nada hay previsto sobre ello en los mismos, siendo, pues, de obligado pago para éstas.

## 6.2. Tasas municipales y Contribuciones especiales

### 6.2.1. Tasas municipales

Conviene resaltar que ninguno de los Acuerdos que ha firmado el Estado español con las Confesiones religiosas, sea la católica o las Confesiones minoritarias, ni la Ley 49/2002, ni la LRHL, recogen referencia alguna a las tasas municipales y su posible exención para estas Confesiones.



No obstante, el hecho de que algunas tasas se giren en atención al valor catastral del inmueble y no al servicio efectivamente prestado o demandado, fue puesto de manifiesto por la Circular de la Secretaría de Estado de Hacienda de 4 de octubre de 1985, que, al respecto, señaló que la exacción sobre éstas, por parte de los Ayuntamientos, debía hallarse en relación con el efectivo aprovechamiento del servicio dado, teniendo en cuenta la naturaleza, en muchos casos, de los bienes de los que se trata.

### 6.2.2. Contribuciones especiales ([Arts. 28 a 35 LRHL](#))

Como ya hemos visto en el epígrafe referido al régimen fiscal de la IC según el AAE, la IC está exenta del pago de este tributo ([apartado D\) del art. IV AAE](#)) cuando se trate de las entidades religiosas señaladas en el propio art. IV del Acuerdo y únicamente sobre los bienes enumerados en la letra A) de dicho artículo.

En el mismo sentido, los Acuerdos con las Confesiones minoritarias también recogen dicha exención de pago para sus entidades religiosas, cuando dichos inmuebles estén destinados al culto o a la asistencia religiosa, a oficinas de las Comunidades o a centros destinados a la formación de sus ministros de culto o dirigente religioso islámico (art. 11.3.A) de los respectivos Acuerdos).

Por su parte, la LRHL no reconoce explícitamente la exención en este tributo, si bien en su art. 32.2 señala la posibilidad de exención del mismo, en el supuesto de que las Leyes o Tratados Internacionales les concedan beneficios fiscales, circunstancia está plenamente aplicable a la IC, en cuanto que sus Acuerdos tienen carácter de Tratado Internacional.

### 6.3. Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (en adelante, IVTM)

La actual LRHL, en su [art. 93, b\)](#), reconoce como única exención del pago de este impuesto, a los efectos que nos podría interesar, la referida a los «vehículos de representaciones diplomáticas, oficinas consulares, agentes diplomáticos y funcionarios consulares de carrera acreditados en España, que sean súbditos de los respectivos países, externamente identificados y a condición de reciprocidad en su extensión y grado...» (art. 93,1,b) LRHL). La IC, en cuanto que tiene representantes del Cuerpo diplomático en España (Nunciatura de la Santa Sede), podría beneficiarse de dicha exención en el pago del IVTM sobre los vehículos de su titularidad.

No obstante, no podemos olvidar la disposición contenida en el art. 9.1 de la LRHL sobre el disfrute de beneficios fiscales en general, en cuanto que reconoce únicamente a aquéllos «expresamente previstos en las normas con rango de ley o los derivados de la aplicación de los Tratados Internacionales». Con base en ello, y teniendo en cuenta que el IVTM es un impuesto de naturaleza real, y el art. IV. 1. apartado B) del AAE, dispone la «Exención total y permanente de los impuestos reales...», entendemos que el IVTM constituye un supuesto encuadrable en la exen-

ción de su pago respecto a las entidades señaladas en dicho art. IV, a pesar de que la doctrina se halla dividida a este respecto.

En cuanto a las Confesiones minoritarias con Acuerdo, ninguna de ellas tiene reconocida la exención del IVTM, ya que en sus Acuerdos no se reconoce ningún beneficio fiscal en este sentido.

## 7. RÉGIMEN FISCAL DE LAS CONFESIONES, IGLESIAS Y COMUNIDADES RELIGIOSAS QUE NO HAN SUSCRITO ACUERDOS DE COOPERACIÓN CON EL ESTADO

Toda la normativa contemplada en la LM, únicamente es de aplicación a aquellas Confesiones, que además de la IC, han firmado Acuerdos de cooperación con el Estado, es decir, FEREDE, FCJE y CIE; ello significa que cualquier otra Confesión distinta, no podrá tener acceso a los beneficios e incentivos fiscales que se establecen en dicha Ley.

Sin embargo, cabe la posibilidad de la obtención de tales beneficios cuando por las mismas se constituyan, bien como fundaciones (en cuyo caso deberán constituirse y regularse conforme a la LF), bien como asociaciones declaradas de utilidad pública (reguladas en los arts. 32 y ss. de la [LO 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación](#)), en cuanto que las considera como entidades sin fines lucrativos, siempre que cumplan los requisitos establecidos en el art. 3 de la LM. En el mismo sentido, son consideradas las organizaciones no gubernamentales (en adelante, ONGs) de desarrollo (reguladas en los arts. 31 a 36 de la [Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo](#)), siempre que adopten la forma jurídica de fundaciones o asociaciones de utilidad pública y reúnan los requisitos exigidos por la Ley.

Respecto a los incentivos fiscales, las cantidades donadas a tales entidades religiosas constituidas como fundaciones o asociaciones declaradas de utilidad pública, que no están incluidas en el ámbito de la LM, originan derecho a una deducción del 10 por 100 en la declaración del IRPF del contribuyente, siempre que se disponga de la justificación documental adecuada.

## 8. AUTOEVALUACIÓN

1. ¿Cómo coopera el Estado español con las Confesiones religiosas en materia económica?
2. ¿Cuál o cuáles son los fundamentos de la financiación estatal a las Confesiones religiosas en España? ¿Qué dice la doctrina al respecto?

3. ¿En qué justifica la STC 13/2018, de 8 de febrero la financiación estatal a las Confesiones religiosas?
4. El sistema de financiación directa del Estado español a la IC, ¿es contrario al principio de igualdad? y ¿al de aconfesionalidad del Estado, proclamado en el art. 16.3 CE?
5. ¿En qué consiste el sistema progresivo de financiación directa establecido en el AAE?
6. ¿Hasta cuándo estuvo en vigor realmente la fase de dotación presupuestaria señalada en el art. II del AAE?
7. ¿Qué modelo de financiación directa acordado en el AAE estuvo vigente hasta el año 2006 inclusive?
8. ¿En qué consiste la asignación tributaria?
9. ¿Cuál es el sistema actual de financiación directa entre el Estado español y la IC?
10. ¿Cómo financia directamente el Estado español a las Confesiones religiosas minoritarias?
11. ¿Qué es la FPyC? ¿a qué se dedica? ¿Qué entidades religiosas tienen acceso a los fondos de la FPyC?
12. ¿Cómo gestiona la FPyC los fondos que recibe?
13. ¿Cómo se articula el sistema tributario de las entidades religiosas?
14. ¿Qué son los supuestos de no sujeción?
15. ¿Qué son las exenciones tributarias?
16. ¿Qué supuestos de no sujeción se recogen en el art. III AAE? ¿Sobre qué impuestos?
17. ¿Qué supuestos de exención se recogen en el art. IV AAE?
18. El AAE distingue entre unas entidades religiosas y otras, a la hora de atribuir unos u otros beneficios fiscales, ¿Cuáles son? ¿Cómo se ha logrado equiparar a todas?
19. ¿De qué bienes inmuebles se le exime del pago del IBI y de las contribuciones especiales a la IC en el AAE?
20. ¿De qué manera afectó la implantación del IVA en nuestro País al AAE?
21. ¿Cómo tributan fiscalmente las prestaciones que recaben libremente de fieles, colectas públicas, ofrendas y liberalidades de uso, tanto la IC como las Confesiones con Acuerdo con el Estado?

22. ¿En qué casos las Confesiones minoritarias con Acuerdos con el Estado están exentas del pago del IBI y de las contribuciones especiales?
23. ¿Qué supuestos contemplan los Acuerdos con las Confesiones minoritarias para que tenga lugar la exención del IS?
24. ¿Qué tratamiento tributario aplican los Acuerdos con las Confesiones minoritarias a los donativos que se realicen a favor de las entidades religiosas de sus Comunidades o Federaciones?
25. ¿Qué entidades religiosas pueden disfrutar de los beneficios fiscales contemplados en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre (LM)? ¿Qué ha supuesto la inclusión de estas entidades religiosas en la LM?
26. ¿En qué consiste el régimen fiscal especial de la LM? ¿Sobre qué tributos recaen los beneficios fiscales?
27. ¿Qué rentas están exentas del IS, según la LM?
28. ¿De qué impuestos locales exime del pago la LM?
29. ¿En qué supuestos exime la LRHL del pago del IBI?
30. ¿Existe alguna excepción a la exención al pago del IBI en la LM?
31. ¿En qué consiste el régimen fiscal de otras formas de mecenazgo?
32. ¿Cuál es el régimen tributario establecido en la LM para las fundaciones de las entidades religiosas?
33. La LM establece la exención del pago del IAE ¿sobre qué?
34. ¿Cuál es el tratamiento tributario del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (plusvalía) en la LM?
35. ¿Qué entidades religiosas son beneficiarias del mecenazgo?
36. ¿Qué deducciones prevé la LM sobre las donaciones de las personas físicas a favor de las entidades religiosas?
37. ¿Qué deducciones prevé la LM sobre las donaciones de las personas jurídicas a favor de las entidades religiosas?
38. ¿Qué es el ICIO? ¿Está exenta del pago del mismo la IC u otra Confesión con base en la LRHL? ¿Se le puede eximir del pago a alguna Confesión en base a alguna otra norma? ¿Qué ha dicho la jurisprudencia al respecto?
39. ¿Las Confesiones religiosas tienen la exención en el pago de las tasas municipales? ¿Qué señala la Circular de la Secretaria de Estado de Hacienda de 4 de octubre de 1985 al respecto?
40. El AAE y los Acuerdos con las Confesiones minoritarias recogen la exención

del pago de las contribuciones especiales, ¿en qué artículo de los mencionados Acuerdos se halla dicha exención? ¿La LRHL también les exime del pago de este tributo?

41. ¿Qué Confesiones religiosas tienen la exención en el pago del IVTM? Si la respuesta es afirmativa, ¿En base a qué?
42. ¿Las Confesiones, Iglesias y Comunidades religiosas que no han suscrito Acuerdos de cooperación con el Estado tienen los mismos beneficios fiscales que la IC y demás Confesiones con Acuerdo? ¿Cómo pueden conseguir beneficios fiscales?

## 9. BIBLIOGRAFÍA

- ALENTA SALINAS, M., *La libertad de creencias y su tutela jurídica*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2015.
- BLANCO, M., “La cooperación del Estado español con las confesiones religiosas. Especial referencia a la cooperación económica”, *Ius Canonicum*, Vol. 36, núm. 76, 1998, p. 536.
- CAÑAMARES ARRIBAS, S., “La (des)igualdad religiosa en la tributación local: las exenciones de las Confesiones religiosas en el Impuesto de Construcciones, Instalaciones u Obras y en el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica”, *Anuario de la Facultad de Derecho*, Vol. XXX, 2012-2013, pp. 299-310.
- CEBRIÁ GARCÍA, M.D., “*El régimen fiscal de las Confesiones religiosas en la tributación local*”, Septem Ediciones, 2001.
- CONTRERAS MAZARÍO, J. M., “La financiación ‘directa’ de las minorías religiosas en España. Especial referencia a las comunidades evangélicas”, en VV.AA. *Aplicación y desarrollo del Acuerdo entre el Estado español y la FEREDE*, Fundación Universitaria Española, Madrid, 2008, p. 221.
- FORNÉS, J. “Régimen-jurídico patrimonial y financiación de la Iglesia desde la perspectiva de la libertad religiosa”, *Ius Canonicum*, XXXVI, N. 71, 1996, págs. 13-61.
- LLAMAZARES FERNÁNDEZ, D., *Derecho de la libertad de conciencia (I). Libertad de conciencia y laicidad*, Civitas, Madrid, 2002, p. 327.
- TORRES GUTIÉRREZ, A., “Aspectos legales de la financiación de las Confesiones religiosas minoritarias en España y los Acuerdos de 1992”, *Revista General de Derecho Canónico y Eclesiástico del Estado*, núm. 44, 2017, p.10.
- TORRES GUTIÉRREZ, A., *Régimen fiscal de las Confesiones en España*, Colex, Madrid, 2001, p. 101.
- TORRES GUTIÉRREZ, A., “La asignación tributaria en España a favor de la Iglesia Católica. Un estudio crítico”, *Revista Jurídica de Navarra*, núm. 34, 2002, pp. 197-223.
- VV.AA., *Régimen económico y patrimonial de las Confesiones religiosas*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2010.