



EL ESTADO Y LA FINANCIACIÓN DE LAS CONFESIONES

JOSÉ MARÍA GONZÁLEZ DEL VALLE

Me corresponde tratar sobre «Cuestiones económicas» en el marco de la libertad religiosa y más genéricamente en el marco de los derechos humanos. Me ocuparé específicamente de la *asignación tributaria* prevista en el Acuerdo sobre Asuntos Económicos de 1979, de las *exenciones y bonificaciones fiscales*, previstas en ese mismo acuerdo, y de la *aportación económica estatal a la asistencia religiosa*, también concordatariamente prevista. Pero antes de adentrarme en cada uno de estos específicos temas quisiera efectuar algunas reflexiones en torno a la conexión existente entre libertad religiosa y estatuto económico.

Un adecuado planteamiento de la cuestión obliga, a mi modo de ver, a distinguir dos planos de la libertad religiosa —la libertad religiosa individual y la libertad religiosa colectiva—, tal como hace el art. 16 de la Constitución española que, como la alemana, señala como titular del derecho a la libertad religiosa no sólo a los individuos, sino también a las *comunidades*. La conexión de la libertad religiosa con las cuestiones económicas plantea, a mi entender, muy pocos problemas de libertad religiosa individual. Plantea, en cambio, problemas de libertad religiosa colectiva: la que en épocas pasadas se dio en llamar «*libertas Ecclesiae*»; la libertad religiosa de las confesiones e instituciones religiosas en cuanto grupos organizados.

Esa conexión entre libertad institucional y capacidad de disponer de medios económicos fue señalada por el Tribunal Constitucional alemán en su sentencia de 29.V.1973, relativa a la institución universitaria. Para que el arte, la ciencia, la investigación y la teorización doctrinal sean libres —se señalaba en aquella sentencia— es necesario que las Universidades dispongan de suficientes medios eco-

nómicos y puedan utilizarlos sin injerencias externas. Lo propio cabe decir de las confesiones religiosas. Serán libres, si gozan de un estatuto económico que les permita desarrollar las actividades que les son propias con autonomía y sin injerencias.

Como acabo de señalar, tanto la Constitución española como la alemana se caracterizan por designar con claridad como sujetos de la libertad religiosa no sólo a los individuos, sino también a las confesiones religiosas en cuanto tales. Pero esta concepción de la libertad religiosa no está presente en la primitiva formulación de la libertad religiosa propia de las declaraciones de derechos del siglo XIX e incluso en muchas declaraciones de derechos del presente siglo.

La declaración de derechos humanos de la ONU de 1948 no contempla otra libertad religiosa que la individual. Ahora bien, tan estrecha perspectiva ha sido corregida mediante la resolución 36/55 de 25 de noviembre de 1981 de la Asamblea General de la ONU, en cuyo art. 6 se enumeran una serie de derechos cuyo titular no puede ser simplemente la persona individual, sino las confesiones religiosas.

Lo propio cabe decir del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y las Libertades Fundamentales, firmado en Roma en 4.XI.1950. Su art. 9 repite casi literalmente el art. 18 de la Declaración Universal y no contempla otra dimensión de la libertad religiosa que la individual. Pero, desde 1968, y más claramente, a partir de 1979, la Comisión Europea de Derechos Humanos, encargada de velar por el cumplimiento del Convenio, reconoce el derecho de las confesiones religiosas en cuanto tales a ejercer el derecho de libertad religiosa por lo que se refiere a sus aspectos institucionales y las admite como parte en las instancias procesales y no procesales relativas a la libertad religiosa.

Este nuevo planteamiento del derecho de libertad religiosa parece ser la consecuencia lógica del tránsito del liberalismo —con su rechazo del intervencionismo estatal— al llamado Estado social, que desarrolla todo tipo de actividades y una amplia tarea promocional.

Los eclesiasticistas suelen invocar el art. 9, 2º de la Constitución española —donde se habla de que corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad

del individuo y de los grupos sean reales y efectivas— así como el art. 16, en el que se establece que los poderes públicos mantendrán relaciones de cooperación con la Iglesia católica y las demás confesiones, para fundamentar el apoyo económico estatal a las confesiones religiosas.

Se aparta, así, el modelo español de relaciones Iglesia-Estado del existente en los Estados Unidos de América del Norte, donde, según una arraigada interpretación jurisprudencial, la *stablishment clause* prohíbe ayudar económicamente o favorecer a cualquier grupo ideológico o religioso, que lleve a cabo tareas de adoctrinamiento.

Tras estas consideraciones de carácter general, estamos en mejores condiciones de abordar cada uno de los específicos temas antes enunciados; en primer lugar el de la asignación tributaria, en ocasiones llamada aunque indebidamente impuesto religioso.

El sistema de asignación tributaria fue introducido concordatoriamente en España en 1979, cuando a los pocos días de promulgarse la Constitución de 1978, se firmaron una serie de acuerdos con la Iglesia católica de rango concordatario. El sistema de asignación tributaria ideado en 1979 tuvo un amplio consenso parlamentario. Con él se pretendió sustituir el tradicional sistema de dotación de la Iglesia católica por un sistema más congruente con los principios constitucionales de libertad e igualdad religiosa establecidos en la carta constitucional de 1978.

El sistema de dotación de la Iglesia católica existente hasta entonces reproducía la solución dada para Francia por el general Bonaparte. Conforme a este sistema, la Iglesia católica recibía cada año una determinada cantidad de millones para el sostenimiento del culto y del clero; cantidad que le era asignada anualmente por el parlamento mediante la correspondiente ley de presupuestos generales del Estado. En España se adoptó ese sistema con el concordato de 1951 y duró bastante tiempo después de la entrada en vigor del Acuerdo sobre Asuntos Económicos de 1979, pues en él se preveía una prórroga del antiguo sistema —prórroga cuyo plazo se amplió unos cuantos años más de los inicialmente previstos— y al que se añadieron tres más para el tránsito del viejo sistema al nuevo. Con ello en España se pone en práctica por vez primera el sistema de asignación tributaria en 1988, mediante la correspondiente ley de presu-

puestos generales del Estado. Nueve años median, pues, desde la instauración del sistema en 1979, hasta su puesta en práctica en 1988.

El sistema instaurado en España en 1979 fue posteriormente introducido por vía concordataria en Italia en 1984. Ahora bien, si el concordato español fue un precedente del italiano, los acuerdos entre la Santa Sede e Italia de 1984, relativos a la asignación tributaria, fueron más específicos y particularizados; y esa mayor concreción influye decisivamente, como veremos, cuando en 1988 se pone por vez primera en práctica en España el sistema de asignación tributaria.

El art. II. 3 del Acuerdo sobre Asuntos Económicos expresa bien lo que se pretendió hacer mediante la sustitución del viejo sistema por el nuevo. El nuevo sistema —se señala— sustituirá al viejo de tal manera que proporcione a la Iglesia católica recursos económicos en igual cuantía. Y a continuación se señala un periodo de tres años de sustitución del viejo sistema por el nuevo, respecto al cual se señala que la dotación presupuestaria se minorará en cuantía igual a la asignación tributaria recibida por la Iglesia católica. En resumen, con el nuevo sistema se pretende obtener los mismos resultados económicos que con el antiguo, pero respetando los principios constitucionales de libertad e igualdad en materia religiosa; respeto que, sin embargo, algunos consideran discutible.

Para adoptar un sistema que proporcionase una congrua dotación a la Iglesia católica y simultáneamente respetase los principios de libertad e igualdad en materia religiosa, se tomó como modelo a los países germánicos, especialmente Alemania. En este país los órganos fiscales del Estado recaban de los ciudadanos un impuesto religioso paralelo al sistema de impuestos estatales existente. Tal sistema en Alemania está ligado al concepto de «corporación de Derecho público», que poseen algunas confesiones religiosas y tiene un fundamento constitucional. No sucede lo mismo en España donde el sistema puede aplicarse a cualquier confesión, al no estar ligado al concepto de corporación de Derecho público, de tal manera que el fundamento del sistema de asignación tributaria es exclusivamente un acuerdo con la confesión religiosa. Es decir, el fundamento del sistema no es constitucional, sino pacticio.

La gran diferencia existente entre el sistema español y el alemán proviene sobre todo de los diversos efectos económicos y jurídi-

cos que distinguen el uno del otro. En el sistema alemán el ciudadano puede sustraerse a la carga económica del impuesto religioso simplemente declarando ante los órganos estatales que ha abandonado la confesión religiosa a la que va destinado el impuesto. Quien declara haber dejado de ser católico no está obligado a pagar el impuesto. Como consecuencia algunos católicos, por razones puramente económicas, efectúan este tipo de declaración ante las autoridades civiles. Pero posteriormente desean participar en la vida cultural y sacramental de la Iglesia. Esta actitud no presenta problemas de Derecho eclesiástico, pero sí en cambio muchos problemas de Derecho canónico. ¿Se puede considerar que quienes se sustraen al pago del impuesto religioso son católicos a efectos de recibir sepultura eclesiástica o a efectos de celebrar matrimonio canónico? ¿Deben ser sometidos a censuras eclesiásticas? ¿Deben ser considerados pecadores públicos? etc. La jerarquía católica se encuentra frente a esta alternativa: o tolerar que los católicos incumplan su deber de subvenir a las necesidades de la Iglesia en proporción a sus bienes y rentas, o propiciar que se alejen de la Iglesia por razones puramente económicas.

El sistema es ampliamente criticado desde el punto de vista canónico, pero ha sido declarado conforme con el principio de libertad religiosa por el tribunal constitucional alemán. El Estado respeta la libertad religiosa del ciudadano. Simplemente proporciona su aparato burocrático para recabar el impuesto religioso.

En el caso de España el a veces llamado impuesto religioso no funciona de la misma manera. Para obviar los inconvenientes antes mencionados, el Acuerdo sobre Asuntos Económicos de 1979 establece que quien no satisface el impuesto religioso debe satisfacer la misma cantidad con destino a otros fines. Como consecuencia el ciudadano que no contribuye con el impuesto religioso no ve incrementado su patrimonio, como sucede en Alemania.

Esta diferencia entre el sistema alemán y el español, como puede comprenderse, es de gran importancia. En Alemania se puede hablar con propiedad de la existencia de un impuesto religiosos, porque lo que se recaba mediante ese impuesto no entra a formar parte de los presupuestos generales del Estado. Es un impuesto que recaen las confesiones religiosas a sus miembros, en la medida en que

utilizan su condición de corporaciones de Derecho público. El Estado sólo interviene proporcionando su aparato burocrático. En cambio, en el caso de España, la cantidad recabada como consecuencia del impuesto forma parte de los presupuestos generales del Estado. A diferencia de lo que acontece con el sistema anteriormente delineado, no son los parlamentarios los que establecen qué cantidad de los presupuestos generales del Estado será destinada al sostenimiento de la Iglesia católica, sino que son los propios contribuyentes —cada una en proporción a su capacidad contributiva— los que determinan en qué medida la Iglesia católica debe ser subvencionada, con motivo de llevar a cabo anualmente la propia declaración sobre la renta. En resumen, en Alemania se puede hablar con exactitud de la existencia de un impuesto religioso, mientras en España esta denominación resulta inexacta, porque lo que el ciudadano hace es asignar una parte de los presupuestos generales del Estado a la Iglesia católica o a otros fines, según su libre decisión. Esta posibilidad de opción se limita al 0'5239% de lo que se paga. Dicho de otra forma, el sistema vigente en España debe ser calificado como un sistema de dotación estatal, con asignación democrática de la cantidad. En Alemania, en cambio, son las propias confesiones religiosas —si son corporaciones de Derecho público— las que se dotan a sí mismas —se autofinancian— a través de un específico impuesto, para cuya obtención cooperan las autoridades públicas. En resumen, en España el Estado financia directamente la Iglesia católica, mientras en Alemania ni directa ni indirectamente se produce este fenómeno de financiación estatal.

Hasta aquí me he limitado a describir, contrastándolo con el alemán, que es su fuente de inspiración, el sistema de financiación de la Iglesia católica existente en España, como consecuencia del Acuerdo de 3 de enero de 1979. De momento no me adentraré en las críticas relativas a si este sistema es bueno o malo. Los argumentos basados en los principales conceptos de Derecho eclesiástico —libertad religiosa, igualdad religiosa, separación entre la Iglesia y el Estado— son suficientemente conocidos. Especulando con tales conceptos, se ha llegado a conclusiones favorables y contrarias al sistema existente; es decir, de dotación estatal, mediante asignación tributaria hecha por los propios contribuyentes. Tal sistema, después

de la discusión parlamentaria anterior a la aprobación del Acuerdo, fue sancionado con 273 votos a favor, 21 en contra y 5 abstenciones. Las actuales fuerzas políticas —pese a la desaparición del partido entonces mayoritario— continúan igualmente siendo favorables al sistema establecido hace doce años.

Habida cuenta de la adhesión política al sistema instaurado, dirigiré mi atención a analizar su realización práctica y las discusiones a que ha dado lugar.

Como ya señalé, el sistema instaurado en 1979 se aplica por vez primera diez años más tarde, en 1988; es decir, con siete años de retraso, ya que el Acuerdo preveía la implantación al cabo de tres años.

La disposición que lo aplica por vez primera es la ley 33/1988 de 23 de diciembre (BOE 24) de Presupuestos Generales del Estado, en cuya disposición adicional 5^a y en ejecución del art. II del Acuerdo sobre Asuntos Económicos con la Santa Sede se fija el 0'5239 como porcentaje destinado «a fines religiosos o a otros fines de interés social».

En este punto la ley de los presupuestos generales del Estado recibe el influjo del concordato italiano de 1984, concretamente del art. 47. El Acuerdo español establece que todo contribuyente debe manifestar «expresamente en la declaración respectiva su voluntad acerca del destino de la parte afectada. En ausencia de tal declaración la cantidad correspondiente se destinará a otros fines» (Art. II. 2). Pero en modo alguno se establece una equiparación entre «fines religiosos» y «fines de interés social». Es decir, en el Acuerdo no se contemplan los fines religiosos como una especie perteneciente al género «fines de interés social».

Tal equiparación se subraya aún más en el R.D. 825/1988 de 15 de julio, que concreta reglamentariamente, en virtud de la facultad prevista en el párrafo 8 de la citada disposición adicional, cuáles son las concretas instituciones beneficiarias de ese 0'52%, en el caso en que no se decida asignar ese porcentaje a la Iglesia católica. Y se indican: «la Cruz Roja Española y otras organizaciones no gubernamentales y Entidades sociales, siempre que tengan ámbito estatal y carezcan de fin de lucro, dirigidos a ancianos, disminuidos físicos, psíquicos o sensoriales, personas incapacitadas para el trabajo o in-

curas en toxicomanía o drogodependencia, marginados sociales y, en general, a actividad de solidaridad social ante situaciones de necesidad».

Como puede percibirse, el desarrollo legislativo del Acuerdo de 3 de enero de 1979 conduce al contribuyente a esta alternativa: destinar su 0'52% a la Iglesia católica o a las mencionadas instituciones. La alternativa, por tanto, no consiste en elegir entre ayudar a la Iglesia católica o al Estado en general, sino que es mucho más comprometida y competitiva: rehabilitación de drogodependientes, atención a minusválidos, etc.

Al abrirse el período relativo a la declaración sobre la renta, la ministra de Asuntos Sociales puso en marcha una campaña, cuyo costo ascendía a bastantes millones, encaminada a que el contribuyente destinase su cuota a «otros fines de interés social» y no a la Iglesia católica. No obstante, apenas iniciada la campaña se paralizó. Al anunciar que se ponía fin a la campaña, la ministra negó haber recibido presiones por parte del presidente del gobierno, ante el cual habían elevado protestas los obispos españoles. El motivo de la supresión de la campaña obedecía a un dictamen de las abogacías del Estado, en el cual se decía que ningún problema se podría suscitar, si la campaña hubiese estado organizada por las entidades beneficiarias, pero que no resultaba correcto que el propio ministerio llevase a cabo campañas de este tipo.

Las discusiones no terminaron aquí. La equiparación entre fines religiosos y fines de interés social ha dado lugar a problemas distintos del de la legitimación para efectuar propaganda. El ejemplo más representativo —y del que la prensa se ocupó hace tiempo— es el de «Caritas». Esta institución, dependiente de la jerarquía eclesiástica, recibió una determinada cantidad, asignada no a la Iglesia católica, sino a «otros fines de interés social». Caritas presentó una protesta por haber recibido una cantidad, a su juicio, exigua, si se la comparaba con las cantidades recibidas por otras organizaciones no gubernamentales más afines —decía el portavoz— al partido en el gobierno. También mostraba su desacuerdo con el criterio según el cual la cantidad recibida debía ser menor, ya que se trataba de una institución católica, y a la Iglesia católica ya le había sido asignada una determinada cantidad.

En resumen, se ha puesto de relieve que la alternativa «fines de las confesiones religiosas» y «fines de interés social» no es una alternativa válida, por no ser excluyente. La atención a los ancianos, a los minusválidos, la rehabilitación de drogadictos, etc., son actividades que llevan a cabo tanto instituciones religiosas como no religiosas, tanto instituciones gubernamentales como no gubernamentales. Dicho brevemente, son actividades de *interés social general*

Las confesiones religiosas, en cambio, son de *interés social*, pero no de *interés social general*. La rehabilitación de drogadictos, el cuidado de niños abandonados y ancianos y otras de este género suscitan un amplio común consenso, en el que participan católicos, mahometanos, mormones y ateos; todos solidariamente. Pero la ayuda a una confesión religiosa en particular para llevar a cabo sus específicas actividades propiamente religiosas no suscita en modo alguno la misma unanimidad.

Desde un punto de vista apologético, algunos autores han insistido en las tareas sociales realizadas por la Iglesia católica: hospitales, cuidado de ancianos y otras actividades asistenciales y de caridad. Y han enfatizado estas actividades para justificar la ayuda económica estatal a la Iglesia. A la vista de la aplicación del Acuerdo sobre Asuntos Económicos de 1979, procede plantearse más radicalmente por qué la Iglesia católica —u otra confesión religiosa— merece recibir una determinada asignación tributaria, cuya cuantía corresponde determinar a los contribuyentes. Y para responder a esta cuestión hay que distinguir dos títulos en virtud de los cuales una confesión religiosa puede recibir ayuda económica estatal. Un título es el de confesión religiosa en cuanto promotora de determinadas obras de interés social general. Otro título es el de confesión religiosa en cuanto tal.

Ahora bien, si una institución católica, cual es el caso de «Caritas», por razón de sus obras de interés social general recibe una cantidad minorada, siendo el motivo de la minoración que ya la Iglesia católica recibe dinero del erario público, el acuerdo de 3 de enero de 1979 sirve para bien poco. También resulta inútil la declaración del contribuyente relativa al destino de su 0'52%, ya que su asignación a la Iglesia católica será computada, como consecuencia

de la minoración, como asignación a fines de interés social general. El contribuyente resulta defraudado.

Pero aun en el caso de que la Iglesia católica recibiese la asignación por doble título —es decir, en cuanto tal confesión y en cuanto promotora de obras de interés social general—, ni siquiera en tal caso la aplicación del Acuerdo resultaría satisfactoria. Porque la libertad del contribuyente queda reducida al mínimo. Su posibilidad de elegir entre Iglesia católica y otros fines, queda reducida a la posibilidad de elegir entre Iglesia católica y la financiación de actividades tan urgentes, apremiantes y perentorias que es difícil sustraerse a ellas. La opción puede provocar perplejidades. Cada año estamos obligados a elegir entre Iglesia católica y Cruz Roja Española, entre Iglesia católica y rehabilitación de drogadictos. La opción podría configurarse de un modo menos traumático.

Precisamente porque ayudar a instituciones de interés social general es tan apremiante, la alternativa se podría referir a otros capítulos de los presupuestos generales del Estado no tan acuciantes. Pero lo que es apremiante y lo que no lo es, es objeto de opiniones encontradas. Para algunos no sería tan apremiante el sostenimiento del ejército, para otros las subvenciones a las películas españolas o a la ópera, para otros los honorarios de los políticos, por no mencionar el caso de los profesores de Universidad, etc.

A mi modo de ver no sería justo situar a los contribuyentes ante alternativas de este tipo. Una pacifista preferiría ayudar a la Iglesia católica antes que al ejército, no por un sentido del deber hacia ésta, sino por una valoración negativa de aquél.

Por estos motivos considero preferible, con el Prof. Álvarez Cortina, que el destino de lo que no es especialmente asignado a la Iglesia católica, se destine simplemente a engrosar los restantes capítulos del presupuesto general del Estado. Por lo demás, es lo que normalmente se hace en las asignaciones tributarias.

Por otra parte, la posibilidad de opción entre una confesión religiosa e instituciones de interés social general representa un cierto desprecio hacia estas últimas instituciones. Estas instituciones o merecen la ayuda estatal o no la merecen. Dejar al juicio del contribuyente el criterio significa que el Estado es indiferente a esas institu-

ciones y en consecuencia a las actividades que llevan a cabo: rehabilitación de drogadictos, cuidado de los marginados, atención a los ancianos, etc.

En este punto, a mi modo de ver, se produce un indebido desplazamiento del principio de no confesionalidad o neutralidad del Estado respecto de la religión y las actividades religiosas a otro ámbito respecto al cual el Estado no puede adoptar un criterio de neutralidad. El Estado debe ser indiferente respecto a que los ciudadanos ayuden o no a la Iglesia católica; pero no puede ser neutral respecto a las actividades de interés social general. La ayuda a los drogadictos, a los ancianos, a los niños abandonados, etc., es un valor secular. A mi juicio no tiene sentido la aplicación del principio de neutralidad en este campo.

Pienso que se puede efectuar esta interpretación. El Estado no se muestra indiferente respecto a las actividades de interés social general, cuando estas actividades son llevadas a cabo directamente por el Estado. En tal caso reciben una asignación fija, correspondiente a sus necesidades y no una asignación variable dependiente de las opciones de los contribuyentes. El Estado sólo se muestra indiferente respecto a las actividades de interés social general, cuando estas actividades son realizadas por organizaciones no gubernamentales. Lo que tienen en común las instituciones a las que se puede asignar el 0'52% de la propia declaración sobre la renta y las confesiones religiosas consiste en que tanto unas como otras son organizaciones no gubernamentales. En resumen, el Estado se muestra indiferente hacia todo aquello que no es estatal. El rasgo común de las confesiones religiosas y las entidades no gubernamentales de interés social general es puramente negativo. Se asemejan en no ser estatales. A mi entender el Estado debe mostrarse neutral respecto a las confesiones religiosas, pero no respecto a las actividades no gubernamentales de interés social general. También por este motivo, la equiparación entre confesiones religiosas y organizaciones privadas de interés social general no me parece un criterio adecuado para el desarrollo del Acuerdo con la Santa Sede sobre Asuntos Económicos de 1979.

Hasta aquí hemos estudiado el Acuerdo de 3 de enero de 1979 sobre Asuntos Económicos entre España y la Santa Sede desde el punto de vista, por así decirlo, de su lógica interna. Y a tal respecto

mi conclusión es clara: lo que no sea asignado a las confesiones religiosas no debe ser distribuido entre las organizaciones privadas de interés social general, sino que simplemente debe ser destinado a engrosar los restantes capítulos de los presupuestos generales del Estado. Estas organizaciones, precisamente porque representan un interés general, deben recibir una asignación independiente de opciones personales. La opción personal es congruente con las confesiones religiosas, porque representan un interés no general. Que ambas representen intereses no estatales o un interés social no da pie a una equiparación.

El Acuerdo de 3 de enero de 1979 puede también ser considerado desde un punto de vista más amplio, distinto del de su aplicación práctica; es decir, como modalidad de dotación de la Iglesia católica y en general de las confesiones religiosas.

Este sistema no es considerado por la Iglesia católica como el mejor. En el art. II del Acuerdo se lee: «La Iglesia católica declara su propósito de lograr por sí misma los recursos suficientes para la atención de sus necesidades. Cuando fuera conseguido este propósito, ambas partes se pondrán de acuerdo para sustituir los sistemas de colaboración financiera expresada en los párrafos anteriores de este artículo por otros campos y formas de colaboración económica entre la Iglesia y el Estado». En el mismo sentido se ha pronunciado en más de una ocasión la Conferencia Episcopal Española. Pero, aunque considerado como provisional y no plenamente satisfactorio, la Iglesia católica aceptó el sistema y continúa aceptándolo.

Las confesiones religiosas distintas de la católica, por el contrario, se declararon decididamente contrarias a este sistema. En todos los otros aspectos, en los Acuerdos que estaban concluyendo con el gobierno, deseaban recibir el mismo trato que la Iglesia católica; pero no en este concreto campo. Las razones que abonan esta actitud negativa son fáciles de comprender. En Alemania, de donde se ha copiado —retocándolo— el sistema, existe un amplio pluralismo religioso. Tiene, además, arraigo histórico y fundamento constitucional.

Pero en España, las confesiones religiosas insistieron perseverante y tenazmente en la necesidad de instaurar para ellas un sistema basado principalmente en las desgravaciones fiscales con motivo

de donaciones. El gobierno finalmente cedió a tal pretensión y prometió que en las próximas leyes tributarias contemplaría esa posibilidad. La Iglesia católica reaccionó solicitando no ser discriminada respecto a las otras confesiones y también a ella el gobierno le prometió la posibilidad de desgravaciones fiscales en la misma medida.

Como consecuencia de ello finalmente se promulgó la ley 18/91 de 6 de junio del Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas (BOE del 7 de junio) en la que se establece una tímida política de desgravación por donaciones, limitada al 10% de las cantidades donadas y se señalan como beneficiarios (art. 78.6): la Iglesia católica, las confesiones con Acuerdo, la Cruz Roja, las Universidades públicas, amén de Comunidades Autónomas, el Estado y las Corporaciones locales.

Tras muchos años de negociaciones, el 17 de septiembre de 1992 el pleno del Congreso de los Diputados aprobó sendos Acuerdos con la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España, con la Federación de Comunidades Israelitas y con la Comisión Islámica de España. En ellos se dedica una cláusula al tratamiento tributario aplicable a las donaciones.

En España, a diferencia de lo que acontece en otros países, no existe un marco jurídico claro respecto a las instituciones no gubernamentales de interés social. De hecho una política de desgravación generalizada fue puesta en práctica hace no muchos años, pero fue rápidamente suprimida ante las dificultades que presentaba especialmente —se dijo— por razón de posibles fraudes fiscales.

La razón de fondo, a mi modo de ver, consiste en que la política del Estado, desde comienzos del siglo pasado, se ha caracterizado por la desconfianza extrema respecto a la financiación de las instituciones de interés social. Esa política no parece haber cambiado con carácter general, sino sólo con carácter excepcional. Ello explica que no se tengan en cuenta ni las Universidades no públicas ni las confesiones sin acuerdo. Ello explica igualmente el carácter restrictivo de las entidades beneficiarias incluidas en el art. 78 de la Ley sobre el Impuesto de las personas físicas, frente al carácter mucho más amplio de las entidades beneficiarias, contempladas en el R.D. 825/1988. Cualquier organización no gubernamental de carácter social general y de ámbito estatal puede ser beneficiaria de una asigna-

ción tributaria, con tal de que sea el Ministerio de Asuntos Sociales quien determine la concreta entidad beneficiaria del dinero. En cambio, cuando es el propio contribuyente el que determina la concreta entidad beneficiaria, la enumeración de posibles entidades beneficiarias se vuelve mucho más restringida. Es decir, las opciones del contribuyente se amplían o restringen según sea o no el ministerio quien designa al beneficiario.

Estas instituciones habían reunido, con el paso del tiempo, grandes cantidades de capital, de medios económicos y de terrenos, hasta el punto de que hasta el siglo XIX no era el Estado el que ayudaba económicamente a la Iglesia, sino que era ésta la que contribuía con sus rentas a los gastos estatales. El concordato de 1753 se ocupaba casi exclusivamente de esta ayuda de la Iglesia al Estado. Frente a esa situación el Estado reaccionó en el siglo XIX con desamortizaciones de bienes eclesiásticos, privando a la Iglesia de los múltiples bienes que había ido acumulando.

Para remediar el correspondiente empobrecimiento de la Iglesia, en el Concordato de 1851, reproduciendo la solución dada para Francia por el general Bonaparte en las mismas circunstancias, se adoptó el sistema de asignación tributaria a la Iglesia, consignada en los presupuestos generales del Estado. Este sistema fue corregido mediante el Acuerdo de 3 de enero de 1979, en los términos que ya hemos analizado. El nuevo sistema, pese a ser más congruente con los principios de libertad e igualdad proclamados por la constitución, continúa sin embargo siendo un sistema de asignación tributaria en los presupuestos generales del Estado.

El título de la asignación, hasta 1979 era el de compensación como consecuencia de la desamortización de los bienes de la Iglesia católica. En el preámbulo del Acuerdo de 1979 se lee: «el Estado no puede desconocer ni prolongar indefinidamente obligaciones jurídicas contraídas en el pasado (...) Resulta necesario dar nuevo sentido tanto a los títulos de la aportación económica como al sistema según el cual dicha aportación se lleve a cabo».

Como hemos visto, la aplicación de este Acuerdo ha dado como resultado práctico que la Iglesia católica y algunos entes de interés social general reciban subvenciones con cargo a los presupuestos generales del Estado en cuantía correspondiente a la libre opción de

los contribuyentes. Las confesiones no católicas no han querido participar en este sistema, preconizando en su lugar otro, a tenor del cual el dinero no va del contribuyente a los presupuestos generales del Estado y de los presupuestos generales del Estado a las confesiones o a los entes de interés social general no gubernamentales, sino que va directamente del contribuyente a las confesiones o a los entes de interés social general.

La gran diferencia, a mi modo de ver consiste en que con el segundo sistema el control del Estado sobre los entes privados de interés social y sobre las confesiones es menor. Si las confesiones religiosas rechazan el primer sistema y exigen el segundo es para asegurarse una mayor libertad y quizá también una mayor contribución económica.

Si este sistema de desgravaciones fiscales se amplía y se pone plenamente en práctica, las confesiones religiosas habrán contribuido una vez más a extender la libertad de la materia religiosa a otros campos, ayudando así a la causa de una organización política en la cual el Estado no es la fuente de todas las actividades que puedan llevarse a cabo. Pasemos, pues, a ocuparnos, aunque muy brevemente, de las exenciones y bonificaciones fiscales y de la aportación económica estatal a la asistencia religiosa.

Cuando se expone sistemáticamente el tema de la financiación de las confesiones religiosas o el de su estatuto económico, en ocasiones se señala como una modalidad de financiación de las confesiones religiosas las exenciones y bonificaciones fiscales de que son objeto. Tales exenciones o bonificaciones fiscales constituirían una vía de financiación indirecta de las confesiones religiosas, mientras la asignación tributaria constituiría una vía de financiación directa.

No estoy plenamente de acuerdo en que ambos capítulos—asignación tributaria y exenciones fiscales— puedan reducirse al común denominador de financiación de las confesiones religiosas.

En las exacciones y gravámenes fiscales, ha de justificarse en cada caso el motivo o la causa del gravamen o la exacción. El principio general no es, a mi modo de ver, que todos los bienes y actividades han de ser objeto de gravámenes y exacciones, sino por el contrario, que para que en las administraciones públicas puedan proceder a recabar impuestos han de justificar el motivo y el destino

de la exacción. Cosa distinta es que, desde un punto de vista práctico, el fisco invierta la carga de la prueba, obligando a justificar en cada caso los títulos legales de exención e incluso de no sujeción.

La relatividad de partir del principio de no sujeción impositiva —debiendo justificarse el motivo de la exacción— o del principio contrario, se pone de relieve especialmente en la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades, que lleva fecha de 27 de diciembre de 1978. La ley reguladora del impuesto declara exentas en su art. 5º b a «la Iglesia Católica y a las asociaciones no católicas legalmente reconocidas», pero en el apartado f) de ese mismo artículo se indica: «la exención a que se refiere este número no alcanzará a los rendimientos que estas entidades pudieran obtener por el ejercicio de explotación económica, ni los derivados de su patrimonio cuando su uso se halle cedido, ni tampoco a los incrementos de patrimonio».

El impuesto está pensado para las entidades con fin de lucro y dentro del patrimonio eclesiástico hay que distinguir bienes de distinta categoría: destinados a fines económicos, destinados a ser enajenados y los que forman parte del patrimonio histórico artístico. Cada categoría merece un régimen tributario distinto, Y por ello se llegó a la conclusión del Acuerdo de 10 de octubre de 1980 entre el Ministerio de Hacienda y la Santa Sede.

Como expuse más pormenorizadamente en otra ocasión (vid. *Derecho eclesiástico español*, 2ª ed., Madrid, 1991, pp. 277-298), tras un análisis de la legislación tributaria aplicable a las confesiones religiosas, se llega a la conclusión de que poseen prácticamente el mismo estatuto tributario que las entidades sin fin de lucro y demás de carácter benéfico.

Hemos señalado, al comienzo de esta exposición, que en virtud de los arts. 9, 2 y 16 de la Constitución española el sistema de relaciones entre la Iglesia y el Estado vigente en España se aparta enormemente del sistema liberal existente en los Estados Unidos de América del Norte, en el cual, según reiterada jurisprudencia, está prohibida cualquier ayuda directa o indirecta a las confesiones religiosas, en virtud de la *stablishment clause*. Es el momento de recordar que, no obstante lo cual, las confesiones religiosas son beneficiarias de múltiples exenciones fiscales.



La importancia que la Suprema Corte Federal de los Estados Unidos da a la diferencia entre exención fiscal y financiación —ya sea esta directa o indirecta— puede percibirse comparando las decisiones *Committee for Public Education and Religious Liberty v. Nyquist* (413 U.S. 756 (1973) de un lado y *Mueller v. Acen* (463 U.S. 388 (1983) de otro. Mediante la primera se echa abajo un plan de la legislatura de Nueva York, mediante el cual se reembolsaba a los padres \$50.00 por alumno de escuela elemental y \$100.00 por alumno de escuela secundaria de alumnos asistentes a escuelas confesionales. En cambio en la segunda sentencia antes citada se aceptan como compatibles con la *stablishment clause* unas cantidades mucho más elevadas \$500.00 o \$700.00, por alumno según el grado, pero presentadas como deducción de impuestos. Bono escolar y deducción de impuestos son consideradas realidades de naturaleza distinta. El bono escolar es calificado como una ayuda directa al alumno —o a sus padres— e indirectamente a la escuela. La deducción impositiva, aunque resulte más elevada en razón de la cuantía, no es calificada como una ayuda ni directa ni indirecta.

Pasemos a ocuparnos del último tema de los enunciados: la aportación económica estatal a la asistencia religiosa.

La Iglesia católica posee una red, por así decirlo, de asistencia religiosa extendida capilarmente por todo el país, y que se estructura básicamente en el conjunto de diócesis y parroquias. Diócesis y parroquias dependen directamente de la jerarquía eclesiástica y el Estado no interviene ni en su erección, ni en su régimen interno, ni en el tipo de actividades que llevan a cabo.

Situación distinta es la que se produce cuando se instituyen capellanías: en hospitales, en prisiones, en el ejército, etc. Estas capellanías no se instituyen en razón de las necesidades pastorales de la Iglesia, que ya posee su propia red de parroquias, sino que se instituyen en beneficio del Estado. Al Estado le interesa que las instituciones que él organiza y que están bajo su control —ejército, hospitales, prisiones, etc.— cuenten entre otros servicios con un servicio de asistencia religiosa. Por ello el estatuto jurídico de las correspondientes capellanías es distinto del de la asistencia religiosa común integrada por el conjunto de parroquias. Como dice el derecho canó-

nico, las capellanías laicales están *sub potestate laicorum constitutae*. Son autoridades no eclesiásticas las que las instituyen y dotan.

Mientras un párroco no tiene que dar cuenta a ninguna autoridad civil acerca de las actividades que organiza en su parroquia, los capellanes que prestan asistencia religiosa en hospitales, prisiones, etc., tienen un compromiso de prestar esos servicios. Han de atenerse a un horario y prestar los servicios convenidos.

Si el Estado quiere proporcionar asistencia religiosa en ciertos lugares, porque considera que ello es un derecho de las personas que se encuentran en esos lugares —suele decirse que lo hace porque se encuentran en una situación de especial sujeción—, e instituye las correspondientes capellanías, que están bajo su dependencia, no puede decirse que el Estado se adapta a las necesidades de la Iglesia, antes al contrario es la Iglesia, la que se adapta a las necesidades del Estado.

A mi modo de ver, sólo en el caso de la asignación tributaria puede decirse que el Estado colabora o ayuda financieramente a la Iglesia católica o a las confesiones religiosas en general. Pero cuando el Estado instituye capellanías para atender a diversos centros estatales, lo que se produce es más bien una colaboración por parte de la Iglesia al buen funcionamiento de instituciones estatales.

Como resumen de todo lo que llevamos dicho, podríamos concluir así. No cabe hablar de financiación por parte del Estado en las actividades religiosas de las confesiones nada más que en el caso de la asignación tributaria, con motivo de efectuar la declaración sobre la renta. No obstante, y por las razones antes indicadas, sería de desear que tal sistema fuese sustituido por otro de desgravaciones fiscales con motivo de donaciones con carácter general. Ello requeriría —claro está— el tránsito de un Estado social a un Estado más liberal, en el que el Estado no es el protagonista y mediador de toda actividad que pueda llevarse a cabo.