



LOS TRIBUTOS EN EL ORDENAMIENTO CANÓNICO. SU PRAXIS

M.^a DOLORES CEBRIÁ GARCÍA

Universidad de Extremadura

I. LA FACULTAD IMPOSITIVA DE LA IGLESIA CATÓLICA

Los tributos son una forma tradicional canónica de obtener ingresos, —basta recordar los antiguos diezmos y primicias suprimidos por la Ley de 1837—, aunque la preferencia de la Iglesia sea la aportación voluntaria de los fieles, aun teniendo que ser rogada¹.

Los tributos eclesiásticos son obligaciones pecuniarias impuestas por la autoridad eclesiástica competente a los fieles sin una contraprestación directa en favor de éstos.

En el Ordenamiento canónico, la facultad impositiva de la Iglesia aparece como un derecho que le es innato e independiente del poder civil, al establecer el Código de Derecho Canónico en el c. 1.260 «*La Iglesia tiene el derecho nativo de exigir de los fieles los bienes que necesita para sus propios fines*», sustituyendo al c. 1.496 del Código anterior².

Por tanto, se encuentra revestida de un «*ius exigendi*» en virtud del que puede establecer tributos que tengan como sujetos pasivos a los fieles; siendo correlativo el deber de los fieles de ayudar a la Iglesia en sus necesidades consagrado en

1. Esta preferencia, como señala López Alarcón, fue puesta de manifiesto por la Comisión Pontificia para la Revisión del Código, acordando invertir el orden de los cc. 1213 y 1241 (hoy 1263 y 1262, respectivamente) para que se manifestara que las subvenciones rogadas constituyen el modo ordinario de adquisición de los bienes y la imposición de tributos el modo extraordinario, lo cual responde mejor en la práctica y en la realidad a la sensibilidad moderna, pues donde no se hace la imposición por la ley civil (como en el sistema alemán de impuesto eclesiástico) ninguna novedad efectiva (coercitiva) tiene la Iglesia para imponer tributos a cualesquiera fieles. LÓPEZ ALARCÓN, M., *Comentarios al c. 1260*, CIC, Pamplona, 1983.

2. En la actual redacción del c. 1.260 se suprime la expresión contenida en el antiguo c. 1.496 de que este derecho de la Iglesia es «independiente de la potestad civil», lo que, según López Alarcón, es acertado porque, por una parte, esa independencia va implícita en la noción de «*ius nativum*» y, por otra, si bien es cierto que ese derecho es independiente, hay iglesias particulares que aceptan de buen agrado la cooperación del Estado para la ejecución de aquel derecho, principalmente en las regiones germánicas a través del «*kirchensteuer*» (impuesto eclesiástico). *Ibidem*.

el canon 222, estableciendo en el mismo sentido el canon 1.262 «*Presten ayuda a la Iglesia los fieles mediante las subvenciones que se les pidan y según las normas establecidas en la Conferencia Episcopal*». Señala Arza que no habla este canon de impuestos con este término, pero es sabido que estas exigencias de los bienes se hacen mediante unos impuestos³.

Más en concreto, el c. 1.263, reconoce la competencia del Obispo diocesano para establecer tributos sobre las personas jurídicas públicas que se encuentren en el ámbito de su jurisdicción, pudiendo hacerlo sobre las demás personas, jurídicas privadas y físicas, en caso de grave necesidad.

La configuración canónica del tributo difiere un tanto de la estatal. Mientras la legislación estatal española, en concreto la Ley General Tributaria, distingue tres clases de tributos, a saber, las tasas⁴, las contribuciones especiales⁵ y los impuestos⁶, el ordenamiento canónico diferencia los tributos de las tasas, sin considerar a estas últimas como la especie y al tributo eclesiástico como el género, sino que los trata como figuras distintas e independientes.

Sin embargo, el concepto de tributo en el Derecho canónico coincide con el de impuesto estatal, en cuanto obligación pecuniaria sin contraprestación directa para el sujeto obligado a pagarlo; y el concepto de tasa eclesiástica va a coincidir con el de tasa civil, en cuanto cantidad a pagar por recibir un servicio, esto es, obligación pecuniaria con contraprestación directa.

También en la imposición de los tributos eclesiásticos se van a respetar principios similares a los básicos del ordenamiento tributario español, como el principio de capacidad económica⁷, pues los tributos eclesiásticos han de ser moderados

3. ARZA, A., *El nuevo sistema de dotación económica del Estado a la Iglesia*, en REDC 45, 124 (enero-junio, 1988) 73.

4. El art. 26.1, a) de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, en su nueva redacción dada por el art. 1 de la Ley 25/1998, de 13 de julio, de modificación del Régimen Legal de las Tasas Estatales y Locales y de Reordenación de las Prestaciones Patrimoniales de Carácter Público, establece: «*Tasas son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, en la prestación de servicios o en la realización de actividades en régimen de Derecho público que se refieran afecten o beneficien de modo particular al sujeto pasivo, cuando se produzca cualquiera de las circunstancias siguientes:*

»1.ª *Que los servicios o actividades no sean de solicitud voluntaria para los administrados. A estos efectos no se considerará voluntaria la solicitud por parte de los administrados: cuando venga impuesta por disposiciones legales o reglamentarias; cuando los bienes, servicios o actividades requeridos sean imprescindibles para la vida privada o social del solicitante.*

»2.ª *Que no se presten o realicen por el sector privado, esté o no establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente».*

5. El art. 26.1, b) establece: «*Contribuciones especiales son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento del valor de sus bienes, como consecuencia de la realización de obras públicas o de establecimiento o ampliación de servicios públicos*».

6. Art. 26.1,c): «*Son impuestos los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica, que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta*».

7. Art. 31 CE; art. 3 LGT.

y en la práctica se observa que estén adaptados a la capacidad económica de cada sujeto pasivo.

A los tributos previstos en el Código de Derecho Canónico nos referiremos seguidamente, analizando cómo se vienen exigiendo actualmente en las diócesis españolas.

II. CLASES DE TRIBUTOS ECLESIASTICOS

En el actual Código, si bien se contemplan algunas clases de tributos, han desaparecido otros ya históricos como los *diezmos y primicias* (c. 1502 del Código de 1917), *la pensión benefical* (c. 1429 del antiguo Código), *las medias annatas* (c.1482), el tributo *catedrático* (c.1504)⁸, *el subsidio extraordinario o caritativo* (c.1505)⁹, *el tributo en beneficio de la diócesis o del patrono* (c.1506)¹⁰, etc.

En el Código de 1983 se contemplan tres clases de tributos, el tributo que podríamos denominar *ordinario*, regulado en el c.1263, uno de carácter *extraordinario*, previsto en el mismo canon, y el *seminarístico* regulado en el c. 264.

A. El Tributo Seminarístico

Se trata de uno de los pocos tributos que se mantienen con el nuevo CIC de 1983¹¹.

Conforme al c. 264 el Obispo podrá imponer en su diócesis un tributo para proveer a las necesidades del seminario, sin perjuicio de las colectas a que se refiere el c. 1266.

Los sujetos pasivos de este impuesto serán todas las personas jurídicas eclesísticas, públicas y privadas¹², que tengan sede en su diócesis, estando exentas las

8. El *catedrático* era un tributo que se pagaba al Obispo todos los años por las Iglesias o beneficios sujetos a su jurisdicción, e igualmente por las cofradías de seglares, en señal de sumisión; si bien, como pone de manifiesto Arza, no era un medio de adquisición de bienes para la atención de los fines eclesísticos, porque el sujeto de adquisición era el Obispo. ARZA, A. (1973), *Privilegios Económicos de la Iglesia Española. Los bienes eclesísticos en el Concordato español de 1953*, Publicaciones de la Universidad de Deusto, Bilbao, p. 170.

9. El *subsidio caritativo* se trataba de un tributo que podía imponer el Ordinario local para atender a una necesidad especial de la Diócesis, de ahí su nombre. Los sujetos de esta imposición eran todos los beneficios, tanto seculares, como regulares, y, por lo tanto, no pueden imponerse a parroquias o casi-parroquias erigidas sin dote (c. 1415.3 relacionado con el c. 1409 del CIC de 1917). *Ibidem.*, p. 172.

10. Este tributo era también de carácter extraordinario, pues sólo se podía imponer por el Ordinario a los beneficios e institutos eclesísticos erigidos en el momento de su fundación, y a las iglesias en el momento de su consagración. Después de la fundación o de la consagración, señala Arza, no se podía imponerles ningún tributo, ni aumentar el que legítimamente se hubiera establecido en aquel momento. *Ibidem.*, p. 172.

11. Cc. 1355 y 1356 del CIC de 1917.

12. Aznar, dentro del tributo ordinario distingue entre tributo ordinario común o innominado y específico, considerando al tributo seminarístico dentro de este segundo tipo. Sin embargo,

que se sustenten sólo de limosnas, o haya en ellas un colegio de alumnos o de profesores dirigido a promover el bien común de la Iglesia.

El tributo debe ser general, esto es, dirigido a todas las personas jurídicas de la diócesis, y determinado a las necesidades del seminario, de modo que el tributo aumentará o disminuirá conforme lo hagan las necesidades de éste.

Va a regir el principio de capacidad económica del sujeto pasivo, al igual que en el establecimiento de los tributos estatales, al señalar el canon que «*el tributo debe ser proporcionado a los ingresos de quienes deben pagarlo*».

Lo que se recaude por este tributo se podrá destinar a la propiedad del seminario, o bien puede destinarse al sostenimiento de los seminaristas o para becas de los mismos; aunque generalmente en estas imposiciones los bienes van a ser destinados a ser propiedad del seminario, que será el que después lo distribuya¹³.

B. *El Tributo Ordinario*

El c. 1263 del CIC regula la posibilidad de establecer dos clases de tributos, el denominado tributo ordinario y el extraordinario.

El primero de ellos se trata de un tributo para subvenir a las necesidades de la diócesis, denominándose ordinario porque va a ser *permanente*¹⁴ en la diócesis que se establezca, por contraposición al extraordinario que veremos más adelante.

La autoridad competente para imponerlo es el Obispo diocesano¹⁵ —previa audiencia preceptiva del Consejo de Asuntos Económicos y del Consejo Presbiteral—, debiendo determinar, en la ley o decreto general correspondiente, los extremos legales del tributo, tales como periodicidad, plazos, fines, cálculo de la cuota, modo de pago, exenciones, etc.¹⁶.

Serán sujetos pasivos de este tributo solamente las personas jurídicas públicas sujetas a la jurisdicción episcopal¹⁷. Por tanto, no estarán sometidas las personas jurídicas privadas, ni las personas físicas.

mientras los sujetos pasivos de este tributo pueden ser todas las personas jurídicas, públicas y privadas, del tributo ordinario del c. 1263 sólo pueden serlo las personas jurídicas públicas. ARZA, F. (1993), *La administración de los bienes temporales de la Iglesia*, Publicaciones Universidad de Salamanca, Salamanca, p. 165.

13. ARZA, A., *Privilegios Económicos de la Iglesia Española...*, op. cit., p. 171.

14. PIÑERO, J.M.^a, *Comentario al c. 1263*. C.I.C. EDICER 8.^a ed., Valencia.

15. Señala Aznar Gil que el Obispo diocesano puede delegar a otros dicha facultad, aunque teniendo en cuenta el carácter extraordinario que tiene esta forma de adquirir bienes, no parece aconsejable una total delegación de responsabilidades en esta materia. AZNAR, F., *La administración de los bienes...*, op. cit., p. 164.

16. MARTÍN DE AGAR, J.T. (1991), *Bienes temporales y misión de la Iglesia*, en AA.VV., *Manual de Derecho Canónico*, EUNSA, Pamplona, p. 661.

17. Según la respuesta de la Comisión Pontificia para la Interpretación de los Textos Legislativos de 20 de mayo de 1989, no se comprende bajo la denominación de «personas jurídicas públicas sujetas a la jurisdicción del Obispo diocesano» las escuelas externas de los institutos religiosos de De-

Su establecimiento se rige por el principio de capacidad económica del sujeto pasivo, —al igual que en los tributos civiles—, pues el tributo ha de ser «moderado» y «proporcionado» a los ingresos de los sujetos pasivos.

El establecimiento de este tipo de tributos es práctica común en las diócesis españolas. La mayoría tienen establecida una contribución obligatoria sobre las parroquias, colaborando de este modo al sostenimiento de los gastos generales de las diócesis.

Algunas diócesis también establecen sobre las parroquias otra contribución más específica destinada al Fondo para la Sustentación del Clero, además de la anterior.

En otras diócesis, en lugar de establecer dos contribuciones distintas, exigen una sola, destinando una parte al Fondo Común Diocesano para el sostenimiento de las necesidades de la diócesis, y otra parte al Fondo de Sustentación del Clero.

También hay diócesis que exigen únicamente una contribución a las parroquias, destinándola íntegramente a la sustentación del clero.

La justificación de estas imposiciones, siendo la parroquia una persona jurídica eclesiástica dependiente del Obispo diocesano, se hace desde diferentes perspectivas: la necesidad de autofinanciación de la Iglesia diocesana, la comunión de bienes entre las diferentes instituciones diocesanas, la unidad pastoral de la diócesis, el cumplimiento solidario de las necesidades económicas diocesanas, etc.¹⁸.

Son distintos los sistemas que se emplean en unas y otras diócesis para la determinación de la cantidad a aportar por las parroquias.

Suele consistir en un canon parroquial, que se basa en el pago de una cantidad por habitante, o bien en el pago de la cantidad resultante de aplicar un porcentaje sobre los ingresos de la parroquia¹⁹.

recho pontificio. A juicio de Martín de Agar, esta negativa debe interpretarse en el sentido de que estas escuelas no están bajo la jurisdicción del Obispo diocesano, así indirectamente se resuelven las dudas que pudieran surgir sobre la interpretación de otros cánones en los que se use la misma o similar expresión: «*La risposta quindi, anche se intesa a chiarire che "le scuole esterne degli istituti religioso di diritto pontificio" non sono tenute al pagamento del tributo ordinario diocesano, per la stessa redazione del dubium, ciò che stabilisce in realtà come questione previa, è che le suddette scuole non sono sottomesse alla giurisdizione del Vescovo, cosicché indirettamente si sciogliono i dubbi che potessero sorgere sull'interpretazione di altri canoni in cui viene usata la stessa o simile espressione*». MARTÍN DE AGAR, J.T., *Nota a la respuesta del 24 de enero de 1989 de la Comisión Pontificia para la Interpretación de los Textos Legislativos*, en «Ius Ecclesiae» 2 (1990) 350; Según Miras, con esa respuesta simplemente se está excluyendo a estas escuelas de ser sujetos pasivos del tributo del c. 1263, sin que de ella se tenga que derivar su sometimiento o no a la jurisdicción del Obispo, o que tengan o no naturaleza de personas jurídicas públicas, para lo que se requiere en todo caso mayores matices. MIRAS, J., *Comentarios a las respuestas de la Comisión Pontificia para la interpretación de los textos legislativos*, en «Ius Canonicum» 31 (1991) 224.

18. AZNAR, F. (1991), *La administración de los bienes temporales de la parroquia*, en AA.VV., *La parroquia desde el nuevo Derecho canónico* (X Jornadas de la Asociación Española de Canonistas, Madrid 18-20 de abril 1990), Universidad Pontificia de Salamanca, Salamanca, p. 196.

19. El porcentaje se aplicará sobre los ingresos brutos o netos según los casos.

Para hacer más equitativa y justa esta contribución entre las parroquias, muchas diócesis han establecido índices correctores sobre los porcentajes, o sobre la cantidad a pagar por habitante en el caso del canon parroquial.

A continuación exponemos la práctica seguida por algunas diócesis españolas en la regulación de esta contribución.

- En la Diócesis de Teruel-Albarracín, las parroquias aportarán una cantidad por habitante, regulada según el nivel económico de la parroquia u otras circunstancias. Dicha aportación será fijada por el Obispo cada cuatro años²⁰.
- Igualmente, en la Diócesis de Lleida, mientras se estudia un nuevo sistema, se sigue el criterio del número de habitantes de las parroquias para la determinación de su aportación. Para los años 1997 y 1998, la aportación se estableció según el siguiente baremo²¹:

Parroquias con más de 5.001 habitantes	9,00 pts.
Parroquias entre 3.001 y 5.000 habitantes	8,00 pts.
Parroquias entre 1.001 y 3.000 habitantes	7,00 pts.
Parroquias con menos de 1000 habitantes	6,50 pts.
Parroq. Arxip. Garrigues, Ribagorza y Perif	5,00 pts.

- En Cartagena las aportaciones de las parroquias se hace según categorías. La Diócesis tiene establecidas unas categorías, sólo tenidas en cuenta para cuestiones de tipo económico, pues son el indicativo que marca sus aportaciones para la nómina de los sacerdotes, para el canon a pagar al Fondo Común de Instituciones y para la aportación para el Seguro CASER²², haciéndose su última reforma en 1994.

Las categorías se establecieron teniendo en cuenta los ingresos declarados por las propias parroquias, el número de habitantes y el movimiento de sacramentos (bodas, bautizos y entierros). Las cargas económicas que se aplican vienen a resumirse de la siguiente manera:

Las parroquias de 1.ª A hasta 3.ª A pagan toda la nómina de sus sacerdotes, entregándola directamente a los mismos, en lugar de pagar un aportación a la Diócesis para que ésta la distribuya de esa forma. Aparte tienen establecido un Canon²³ anual a la Diócesis.

Las parroquias de 3.ª B a 9.ª pagan un tanto por ciento de la nómina de los sacerdotes, completando el resto de la nómina los fondos de la Diócesis.

Las parroquias de 10.ª sólo participan en la economía diocesana con un canon de 12.000 pts. anuales (cantidad vigente en 1997).

20. Ordenamiento Económico para las Diócesis de Teruel-Albarracín de 24 de octubre de 1996.

21. «Boletín Oficial del Obispado de Lleida» (marzo-abril, 1997).

22. «Boletín Oficial del Obispado de Cartagena» (enero de 1995) 28-43.

23. Este Canon anual parroquial se destina en una pequeña parte a la sustentación del clero y en su mayoría en ayudar a las parroquias en obras de rehabilitación y equipamiento.

Por último está establecida la aportación de las parroquias para pagar el Seguro Colectivo CASER, al que están suscritas todas las Iglesias, Casas parroquiales y Locales Pastorales. (Hasta ahora la Administración Diocesana suplía un 50%, y con el nuevo baremo suplirá un 20%).

— En la Diócesis de Ciudad Real se establece un canon parroquial y una aportación de las parroquias al Fondo de Sustentación del Clero. El canon será corregido por los índices de renta familiar disponible, asistencia a la misa dominical y piedad tradicional de cada parroquia²⁴. En cuanto a la aportación al Fondo de Sustentación del Clero, se estimará la cantidad que debe aportar cada parroquia, según estos criterios: a) número de habitantes, b) práctica religiosa y c) renta familiar disponible²⁵.

No obstante, el sistema más generalizado en los últimos decenios en las diócesis es el establecimiento, como señala Santos Díez²⁶, bajo asesoramiento y control de los Consejos Económico y Presbiteral, de una especie de impuesto a las parroquias, consistente en un moderado tanto por ciento sobre sus ingresos, bien sean brutos o netos:

- En Zaragoza la cantidad a entregar será el 15% sobre los ingresos brutos de la parroquia, mientras no se someta a nueva revisión²⁷, y se mantiene la disposición por la que a cada parroquia se le asigna como cómputo de ingresos mínimos la cantidad de 200 pesetas por habitante.
- En Málaga, todas las parroquias incluirán en sus presupuestos un gasto previsto del 10% de sus ingresos, que se destinará al Fondo Común Diocesano, excluyéndose de esta aportación las cantidades destinadas para Cáritas²⁸.
- En Oviedo las parroquias contribuyen con la aportación del 15% sobre ventas y enajenaciones y del 20% sobre otros ingresos parroquiales, sin que estas aportaciones puedan experimentar deducción alguna²⁹.
- En la Diócesis de Guadix las parroquias aportan el 15% de los ingresos brutos (ordinarios y extraordinarios), además de una aportación para la congrua de quienes las asisten, a razón de 95 pts/habitante año³⁰.

24. Administración General, *Aportación de las parroquias de nuestra diócesis al Fondo Común para el año 1989 (Canon parroquial)*, «Boletín Oficial del Obispado de Ciudad Real» 113 (1988) 646; Administración Diocesana, *Canon parroquial para el año 1990*, «Boletín Oficial del Obispado de Ciudad Real» 115 (1990) 8-11.

25. *Decreto sobre Retribución Económica del Clero de 25 de diciembre de 1986*, «Boletín Oficial del Obispado de Ciudad Real» Año CXII (1 de enero 1987) 1.

26. SANTOS, J.L. (1990), *Administración de los bienes parroquiales*, en AA.VV., *Nuevo Derecho Parroquial*, BAC, Madrid, p. 618.

27. *Normas sobre diversas cuestiones de índole económica*, julio 1987, Arzobispado de Zaragoza.

28. *Criterios Diocesanos sobre el Ordenamiento Económico de 22 de junio de 1994*, Diócesis de Málaga.

29. *Decreto por el que se actualizan las percepciones económicas para 1997*, «Boletín Oficial del Arzobispado de Oviedo» Año 131 (1997) 17-18. (En este Decreto se declara que siguen en vigor las normas que establecen lo que se cita).

30. El modo práctico de esta última aportación es dar por asegurado que el Párroco (o las religiosas que les atienden en algunos anejos) reciben esta cantidad (mínimo 5.000 ptas./mes); can-

— En la Diócesis de Almería la administración diocesana clasificará las parroquias y demás entidades diocesanas, según su capacidad económica³¹, con el fin de asignar a cada una la cantidad que aportará al Fondo Común Diocesano conforme a lo establecido en la Ponencia-marco, apartados II, III, V, sobre el Fondo Común Diocesano, y VI, sobre la constitución de dicho Fondo.

En la Ponencia-marco³² se establece que las parroquias aportarán al Fondo Común Diocesano, un 10% de sus ingresos; señalando que este porcentaje indica un término medio que habrá que conseguir con un baremo que tenga en cuenta la capacidad económica de los diversos tipos de parroquias. Los criterios para clasificar en cada Arciprestazgo los tipos de parroquias son: a) Número de habitantes; b) Nivel de práctica religiosa; c) Renta per cápita estimada; d) Ingresos por servicios religiosos; e) Montante anual de colectas; f) Importe del presupuesto anual de ingresos.

— En la Diócesis de Osma-Soria la aportación de las parroquias es de un 10% de los ingresos brutos ordinarios, no estando obligados a este tributo los ingresos extraordinarios, que son³³: a) Las obras extraordinarias que necesitan presupuesto (donativos de los fieles para estas obras, las subvenciones oficiales, tanto diocesanas, como de otros organismos); b) El superávit del ejercicio anterior; c) Todas las colectas a excepción de las destinadas a la parroquia o de las que son propias de la persona jurídica propia; d) Los donativos o legados para Causas Pías.

— En la Diócesis de Jaén se ha pasado de la aportación del 6% de los ingresos brutos de las parroquias a partir de las cantidades presupuestadas anualmente, a establecerse un porcentaje de aportación económica creciente que varía según las posibilidades de cada parroquia. Los porcentajes se calcularán sobre las cantidades de ingresos netos en pesetas según el balance anual ordinario, y son los siguientes³⁴:

a) Hasta 500.000	4%
b) de 500.001 a 750.000	5%
c) de 750.001 a 1.000.000	6%
d) de 1.000.001 a 1.500.000	7%
e) de 1.500.001 a 2.000.000	8%
f) de 2.000.001 a 3.000.000	9%
g) de 3.000.000 en adelante	10%

tividad que se tiene en cuenta al hacer el cómputo de ingresos para asignarles el complemento hasta el Mínimo Vital (o para su aportación, en el caso de superarlo, según el baremo). Datos vigentes en 1997, aportados por el Ecónomo de la Diócesis de Guadix.

31. *Decreto de 15 de Abril de 1990*, «Boletín Oficial Eclesiástico» 3 (1990).

32. *Hacia la financiación solidaria de la Iglesia en Almería*, Obispado de Almería, 1990, pp. 5-16.

33. *Decreto sobre la Ayuda al Fondo Común Diocesano y el Fondo Común para Otras Necesidades de la Diócesis, de 22 de diciembre de 1990*, «Boletín Oficial del Obispado de Osma-Soria» (1991).

34. Estas bases y porcentajes serán revisados en plazo de cinco años. *Decreto sobre el Fondo Común Diocesano de 20 de febrero de 1996*, «Boletín Oficial Eclesiástico de la Diócesis de Jaén» (febrero 1996).

Para obtener los ingresos netos a los que aplicar este porcentaje de contribución diocesana se deducirán de la cantidad total de los ingresos anuales de la parroquia las siguientes cantidades: a) Las cantidades que la parroquia aporte directamente a su clero parroquial; b) La cantidad que se destine al Instituto de Sustentación de los clérigos, en el caso de que el clero parroquial no perciba de la propia parroquia la cantidad total o parcial de su congrua sustentación por percibirla por otros cauces distintos de la parroquia; c) La cantidad total de las colectas imperadas en toda la Diócesis; d) Las cantidades correspondientes a las colectas imperadas de modo rotativo, propias de cada Vicaría; e) El 2% de la cantidad equivalente a lo recaudado y entregado como colectas rotativas; f) El canon aportado en concepto de «casa rectoral».

Igualmente, en la Diócesis de Mallorca³⁵ se establece una especie de escala de gravamen sobre la base de todas las entradas, descontadas las cantidades pagadas como retribución al clero, de tal forma que:

No contribuyen al Fondo aquellas parroquias que tengan una base negativa o inferior a 200.000 pts (mínimo imponible). Si resulta superior a esta base, contribuirán conforme a las siguiente escala:

Entre	200.000 y 400.000	el 5%
“	400.000 y 600.000	el 10%
“	600.000 y 800.000	el 15%
“	800.000 y 1.000.000	el 20%
A partir de	1.000.000	el 25%

Al igual que ocurre con las parroquias, la legislación diocesana española está imponiendo tributos, en aplicación del c. 1.263, a otras entidades jurídico públicas como las Catedrales, Colegiatas, Curias Diocesanas, Seminarios, Hermandades, Cofradías, Casa Sacerdotal, Casa de Ejercicios, Colegios de enseñanza, etc.; no obstante, el establecimiento de esta contribución no es práctica tan generalizada en las Diócesis españolas, encontrándose ahora muchas de las mismas en proceso de mentalización de estas entidades³⁶.

El sistema de determinación de la cantidad a entregar también varía algo de una Diócesis a otras, aunque lo más común es que la cuota se obtenga aplicando un porcentaje sobre su presupuesto de ingresos:

En la Diócesis de Osma-Soria³⁷, el porcentaje establecido es el mismo que para las parroquias, el 10% de los ingresos brutos ordinarios, deduciendo de éstos

35. B.O.O. Palma de Mallorca, 125 (1985) 52, en AZNAR, F. (1985), *La nueva organización económica de las Diócesis españolas*, en *El Derecho Patrimonial Canónico en España*, Universidad Pontificia de Salamanca, Salamanca 1985, nota 88.

36. En la Diócesis de Jaén, por ejemplo, no está establecida esta contribución, señalando el Decreto de 20 de febrero, antes citado, que para el resto de las personas jurídicas públicas (no parroquiales) de las que habla el c. 1.263, se dispondrá en el futuro lo que oportunamente convenga.

37. *Decreto sobre la Ayuda al Fondo Común Diocesano...*, op. cit.

los ingresos extraordinarios que se señalaron más arriba al tratar de la aportación parroquial.

También en Málaga, las instituciones y asociaciones diocesanas, dependientes del Ordinario, están obligadas a entregar a la Diócesis el 10% de sus ingresos³⁸.

En la Diócesis de Guadix está establecido el porcentaje en el 15% de sus ingresos brutos. Igual porcentaje se establece en la Archidiócesis de Zaragoza³⁹; no obstante, a las entidades cuya finalidad sea considerada de explotación económica se les aplicará el porcentaje del 10% sobre los beneficios obtenidos en cada ejercicio.

En la Diócesis de Teruel-Albarracín, todas las personas jurídicas públicas sujetas a la jurisdicción del obispado, a excepción de las parroquias a las que se aplican los criterios marcados con anterioridad, aportarán una cantidad anual proporcionada a sus ingresos brutos, cantidad que será fijada por el Obispo cada cuatro años⁴⁰.

En cuanto a las entidades eclesíásticas no sujetas a la directa jurisdicción del Obispo diocesano, pero que ejercen su actividad pastoral en la diócesis, señala Aznar que la norma general establecida es la de una aportación voluntaria, como ocurre en Valladolid, aunque en algunas diócesis se establece una cuota obligatoria para las Casas religiosas y para los templos pertenecientes a religiosos, no sujetos a la directa jurisdicción del Obispo diocesano como es el caso de Sevilla⁴¹.

Todo esto, en realidad, no es exclusivo de la Iglesia española aunque, claro está, advierta sus peculiaridades propias. Así, en las diócesis francesas, en el desenvolvimiento del sistema del *denier du culte*, todas las parroquias tiene que contribuir económicamente, conforme a determinados baremos y escalas, pudiendo imponerse determinadas sanciones a las que impagan su cuota.

C. El Tributo Extraordinario

Tiene su antecedente inmediato en el «*subsidium caritativum*» del canon 1505 del Código de 1917.

El c. 1.263 también regula la posibilidad de que el Obispo diocesano establezca un tributo de carácter extraordinario, al que denomina «*contribución extraordinaria*», ya que sólo se podrá exigir en caso de grave necesidad, a diferencia del anterior.

La otra divergencia con el tributo ordinario es que, en principio, los sujetos pasivos sólo pueden ser las personas físicas y las personas jurídicas privadas eclesíásticas sujetas a la jurisdicción episcopal.

En cuanto a las personas jurídicas públicas sobre las cuales puede recaer el tributo ordinario, no se deduce muy claramente del c. 1263 que también puedan ser sujetos pasivos del extraordinario.

38. *Criterios Diocesanos sobre el Ordenamiento Económico...*, op. cit.

39. Igual fórmula se utiliza en Zaragoza. Normas sobre diversas cuestiones de índole económica..., op. cit.

40. *Ordenamiento Económico para las Diócesis de Teruel-Albarracín...*, op. cit.

41. AZNAR, F., *La nueva organización económica de las Diócesis españolas...*, op. cit., p. 196.

El Canon establece: «...respecto a las demás personas físicas y jurídicas sólo se les permite imponer una contribución extraordinaria y moderada, en caso de grave necesidad y en las mismas condiciones, quedando a salvo las leyes y costumbres particulares que le reconozcan más amplios derechos».

En nuestra opinión, al utilizar la expresión «respecto a las demás» después de haberse referido a las personas jurídicas públicas, parece estar excluyendo directamente a éstas como sujetos pasivos de este tributo⁴².

No obstante, señala el Código, «quedan a salvo las leyes y costumbres particulares que reconozcan más amplios derechos al Obispo», por lo que se deja una puerta abierta para que la legislación particular diocesana pueda imponer esta clase de tributos sobre las personas jurídicas públicas a las que el tenor literal del canon parece excluir⁴³.

En la práctica de las Diócesis españolas se ha hecho uso de esta última parte del canon, estableciendo contribuciones para las personas físicas eclesíásticas, esto es, para los clérigos, considerando que era el sistema más adecuado para corregir las excesivas desigualdades económicas existentes entre ellos y para lograr una retribución más digna⁴⁴, y de esta manera contribuir a la perseguida comunión de bienes eclesíásticos.

Sin embargo, no en todas las Diócesis es obligatoria esta⁴⁵ aportación por parte de los clérigos, siendo en muchos casos regulada como voluntaria⁴⁶, aunque asumida por el Presbiterado diocesano como norma indicativa, signo de fraternidad sacramental.

En otras Diócesis se establece esta contribución como obligatoria para los sacerdotes que, como consecuencia de la remuneración que reciben por cargos de nombramiento o presentación episcopal, están retribuidos por encima de la cantidad máxima señalada, y como voluntaria para el resto⁴⁷.

En Málaga⁴⁸, por ejemplo, los sacerdotes que como consecuencia de su nombramiento episcopal reciban una retribución mayor que la designada, ingre-

42. En el mismo sentido TIRAPU, D. (1996), *Comentario Exegético al Código de Derecho Canónico*, vol. IV/1. EUNSA, Pamplona, p. 81. MARTÍN DE AGAR, J.T., *Bienes temporales y misión...*, op. cit., p. 660. Interpretan el canon incluyendo a las personas jurídicas públicas dentro de los posibles sujetos pasivos de este tributo: AZNAR, F., *La administración de los bienes...*, op. cit., p. 166. PIÑERO, J.M.^a, *Comentario...*, op. cit. GONZÁLEZ ARMENDÍA, J.R. (1990), *El Impuesto religioso. Cooperación económica estatal con las confesiones religiosas*, Universidad del País Vasco, Bilbao, p. 224.

43. Señala Martín de Agar que si bien el tenor literal parece excluir a las personas jurídicas públicas, habrá que valorar al establecerlo la gravedad de la situación y, sobre todo, la existencia o no en la diócesis de tributo ordinario. MARTÍN DE AGAR, J.T., *Bienes temporales y misión...*, op. cit., p. 662, nota al pie n.º 19.

44. AZNAR, F., *La nueva organización económica...*, op. cit. p. 196.

45. Es obligatoria, por ejemplo, en Burgos y en Santander.

46. Como es el caso de Teruel-Albarracín, Salamanca, Jaén, etc.

47. Así ocurre en Lugo, por ejemplo.

48. *Criterios Diocesanos sobre el Ordenamiento Económico de 22 de junio de 1994*, Diócesis de Málaga.

sarán en el Fondo Común sacerdotal la cantidad que se establezca como contribución para la retribución de los demás sacerdotes en un laudable ejercicio de comunicación de bienes.

Y quienes tengan ingresos superiores a los designados por vías independientes del nombramiento eclesial (trabajos civiles o patrimonio propio, por ejemplo) harán bien en proceder de manera semejante, en ejercicio de fraternidad sacerdotal y comunión eclesial, aunque el Ordinario no pueda imponer obligatoriamente ninguna norma sobre esta materia.

Además, a todos los sacerdotes se les recomienda que tengan en cuenta las necesidades de la Iglesia a la hora de decidir el destino testamentario de nuestros bienes.

En Granada⁴⁹, los sacerdotes que, por el concepto que sea, tengan ingresos superiores a la retribución establecida en el ámbito diocesano, aporten voluntariamente al Fondo Común el cincuenta por ciento, al menos, de la cantidad que exceda a dicha retribución. Cuando estos ingresos se deban a cualquier cargo de designación episcopal, la citada aportación es obligatoria.

Igualmente, en Zaragoza⁵⁰ aportarán una cantidad proporcional a sus ingresos, según el baremo que se apruebe, los sacerdotes que tengan retribuciones excesivas por cargos con nombramiento del Obispo.

Tampoco hay unanimidad en las diócesis españolas respecto a las partidas que componen los ingresos de los sacerdotes, sobre los cuales se determinará la aportación. En algunas se computan como ingresos los estipendios de misas y los ingresos patrimoniales, como ocurre en Málaga, mientras que en otras no, como es el caso de Orense y Burgos.

En Orense⁵¹ la aportación consiste en un porcentaje sobre los ingresos, pero en ningún caso formarán parte de los mismos: a) los estipendios de las misas, b) los complementos por kilometraje autorizado, c) las gratificaciones por predicaciones esporádicas y d) los bienes o rentas de patrimonio.

También difieren las Diócesis en cuanto a las fórmulas o sistemas que utilizan para la determinación de la aportación:

En algunas se establece una «escala de gravamen progresivo» consistente en cantidades determinadas y progresivas a pagar según los ingresos, como ocurre en Zaragoza⁵² y Oviedo, o en porcentajes progresivos a aplicar a los ingresos, a imitación del Impuesto estatal sobre la Renta de las Personas Físicas.

49. *Plan de Ordenamiento Económico*, Archidiócesis de Granada, 1991, p. 37.

50. *Normas sobre Diversas Cuestiones de índole Económica*, Arzobispado de Zaragoza, julio, 1987.

51. *Decreto del Fondo Común Diocesano*, «Boletín del Obispado de Orense» (octubre, 1989).

52. Para consultar la tabla de aportación según ingresos que se aplica en Zaragoza ver AZNAR, F., F.R., *La administración de los bienes...*, op. cit. p. 197. Señala el autor que en otras Diócesis como la de Sigüenza, se establece un sistema de aportación progresiva que oscila entre el 0,5% para los que superen las 500.000 pts. anuales, hasta el 32% para los que obtengan anualmente 1.180.000 pts., especificándose que en ningún caso, se podrá percibir más del doble del «mínimo suficiente», debiendo ser entregado al Fondo íntegramente cuanto se sobrepase.

En las diócesis en las que se establecen tablas de porcentajes progresivos, en unos casos los porcentajes se calcularán sobre los ingresos anuales, determinándose la aportación anual, como es el caso de Burgos, y en otros se calcularán sobre los ingresos mensuales, siendo, por tanto, una aportación mensual, cual es el caso de Santander, Lugo y Jaén, por ejemplo.

En Burgos⁵³ la tabla de aportación de los sacerdotes es la siguiente:

<i>Ingresos</i>	<i>Aportación al Fondo</i>
Hasta 1.170.400 ptas.	el 2%
Hasta 1.670.400 ptas.	el 3%
Hasta 2.140.400 ptas.	el 4%
Hasta 2.710.400 ptas.	el 5%
Hasta 3.280.400 ptas.	el 6%
Hasta 3.850.400 ptas.	el 7%
Desde 3.850.400 ptas. en adelante	el 8%

En Santander⁵⁴, a las retribuciones mensuales de los sacerdotes se les aplicará el siguiente baremo:

<i>Ingresos</i>	<i>Aportación al Fondo</i>
De 75.000 a 80.000 ptas.	el 0%
De 80.001 a 100.000 ptas.	el 2%
De 100.001 a 125.000 ptas.	el 5%
De 125.001 a 150.000 ptas.	el 7%
De 150.001 a 175.000 ptas.	el 11%
De 175.001 a 200.000 ptas.	el 14%
De 200.000 en adelante	el 17%

El Obispado de Lugo⁵⁵ establece la siguiente aportación mensual obligatoria de los sacerdotes:

1,5%	hasta 30.000 ptas.
5%	desde 30.001 a 40.000 ptas.
10%	desde 40.001 a 50.000 ptas.
15%	desde 50.001 a 60.000 ptas.
20%	desde 60.001 a 70.000 ptas.
30%	desde 70.001 en adelante.

En Jaén, se establecen las siguientes tablas indicativas en las que quedan señalados los porcentajes progresivos de colaboración según los distintos bloques de percepción económica⁵⁶:

53. *Reglamento del Fondo para la Sustentación de los Clérigos*, «Boletín Oficial del Arzobispado de Burgos» (noviembre de 1995).

54. *Reglamento del Fondo de Sustentación del Clero*, «Boletín Oficial del Obispado de Santander» (julio-agosto 1994).

55. «Boletín Oficial del Obispado de Lugo» (1982).

56. *Decreto de constitución del Instituto para la Sustentación de los Clérigos, Anexo 2*, «Boletín Oficial Eclesiástico de la Diócesis de Jaén» (julio-agosto, 1995) 215.

<i>105.000 mínimo a 150.000 máximo</i>	<i>Cantidad de Referencia</i>	<i>%</i>	<i>Cantidad abonable al FSC</i>	<i>Resultante</i>
De 150 a 165	165.000	25%	3.750	161.250
De 165 a 180	180.000	35%	10.500	169.500
De 180 a 200	200.000	45%	22.500	177.500
Más de 200	252.989	50%	51.494	201.495

En otras diócesis el sistema que se establece no es de escala de gravamen progresivo, sino que se fija el salario máximo que no pueden superar los clérigos, debiendo aportar a la diócesis los que superen ese máximo, la cantidad que se determine.

En la Diócesis de Cartagena⁵⁷ se fija el salario máximo (105.535 pts/mes, en el año 1997) y los sacerdotes que realicen trabajos por encargo del Obispo que están remunerados por encima de esa cantidad, deberán aportar todo lo que exceda de la misma al Fondo Común Diocesano para completar la nómina se los sacerdotes hasta el mínimo establecido (80.535 pts/ mes, en 1997).

En Granada, los sacerdotes que, por el concepto que sea, tengan ingresos superiores a la retribución establecida a nivel diocesano, aportarán el cincuenta por ciento, al menos, de la cantidad que exceda a dicha retribución⁵⁸.

En cualquier caso, el tema de las contribuciones obligatorias de los clérigos no es del todo pacífico. Aznar sostiene que establecidas ya las premisas del nuevo sistema económico eclesial, la tributación eclesiástica debería centrarse fundamentalmente en las instituciones eclesiásticas diocesanas (Parroquias, etc.), siendo la cuestión de la aportación-contribución obligatoria de los clérigos delicada, compleja y no exenta de dudas sobre su legalidad canónica, siendo un tema que a pesar de ser una práctica común en las diócesis españolas hay que estudiar más cuidadosa y matizadamente⁵⁹.

No creemos sin embargo que el sistema sea muy desacertado, sobre todo para evitar las desigualdades en las retribuciones de los clérigos.

En definitiva, la realidad es que, como señala el mismo autor, a partir de las aportaciones-contribuciones ya constituidas para la financiación del Fondo Común Diocesano, hay que constatar la iniciación de un sistema tributario eclesiástico sobre las personas jurídicas y físicas eclesiásticas que hay que delimitar más exacta, cuidadosa y racionalmente, y que se basa principalmente en las aportaciones-contribuciones de los clérigos y de las instituciones eclesiásticas sujetas a la jurisdicción del Obispo diocesano⁶⁰.

57. Los sacerdotes afectados por esta norma son esencialmente los profesores de Religión, los Capellanes de los Hospitales, penitenciarios, etc., y los pensionistas que siguen siendo Párrocos (si por estar en la Parroquia sumada la pensión y lo que tiene que dar la Parroquia superan el máximo, tienen que devolver el resto). Información aportada por el Ecnómico del Obispado de Cartagena.

58. *Plan de Ordenación Económico*, Archidiócesis de Granada, 1991, p. 37.

59. AZNAR, F., *La administración de los bienes...*, op. cit., p. 199.

60. *Ibidem*.