

INFORME SOBRE EL MARCO FINANCIERO Y FISCAL DE LAS CONFESIONES RELIGIOSAS SIN ACUERDO DE COOPERACIÓN EN ESPAÑA

Alejandro Torres Gutiérrez
Catedrático de Derecho Constitucional
Universidad Pública de Navarra
Instituto I-COMMUNITAS – Institute
for Advanced Social Research

1. ANÁLISIS DEL MARCO NORMATIVO

1.1. *Premisa general*

El ordenamiento jurídico español se caracteriza por la falta de previsiones normativas que regulen el régimen financiero y fiscal de las confesiones religiosas que carecen de un Acuerdo de Cooperación, de modo que el acceso al mecanismo de la asignación tributaria queda restringido únicamente a la Iglesia Católica, y sólo las confesiones religiosas que gozan de un Acuerdo con el Estado, (o han obtenido *hospitalidad jurídica* en el seno de alguna de las entidades que los suscribieron), disfrutan de un régimen de beneficios fiscales.

A día de hoy, existen cuatro colectivos religiosos que, sin haber suscrito un Acuerdo de Cooperación con el Estado, gozan de declaración de *notorio arraigo*. Dicha declaración *administrativa*, por sí misma, no les permite acceder a beneficio financiero o fiscal alguno.

CONFESIONES RELIGIOSAS CON MERA DECLARACIÓN DE NOTORIO ARRAIGO

Confesión religiosa	Fecha de declaración de notorio arraigo
Iglesia de Jesucristo de los Santos de los Últimos Días	23 de abril de 2003
Testigos de Jehová	29 de junio de 2006
Budistas	18 de octubre de 2007
Iglesias Ortodoxas	15 de abril de 2010

El reconocimiento del notorio arraigo en España, a favor de una iglesia o confesión religiosa, únicamente abre la expectativa de poder firmar un Acuerdo con el Estado, siempre que haya voluntad política para ello.

Las cuatro confesiones que actualmente gozan de dicha declaración administrativa de notorio arraigo, han mostrado en algún momento su interés por suscribir un Acuerdo de Cooperación con el Estado, pero no ha sido posible.

Entre tanto, para estas confesiones no es factible gozar de los beneficios financieros y fiscales reservadas a las confesiones con Acuerdo, a no ser que se goce de *hospitalidad jurídica* en una de las entidades que los han suscrito.

Como alternativa al vigente sistema de acuerdos, cabría su sustitución por una nueva Ley de Libertad de Conciencia, que dentro del pleno respeto a los principios constitucionales, pudiera recoger un marco regulatorio común a todas las confesiones inscritas, y simultáneamente, proceder a una casuística reforma sectorial de nuestro ordenamiento jurídico, que en materia tributaria, debiera pasar necesariamente por la de las Disposiciones Adicionales 8ª y 9ª de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, de modo que los beneficios fiscales reconocidos a favor de las confesiones religiosas, no se limiten a aquellas que han suscrito un Acuerdo, sino a todas las inscritas en el Registro de Entidades Religiosas.

1.2. Régimen financiero

La financiación de las confesiones religiosas puede llevarse a cabo a través de 2 tipos de ingresos claramente diferenciados:

1) El primero consiste en la financiación con *fondos públicos*, lo cual, a su vez, puede tener lugar principalmente por una de estas 2 vías:

- a) Bien porque el Estado le haya reconocido a una confesión el derecho a la Asignación Tributaria en el IRPF, un privilegio que actualmente está reservado en exclusiva a favor de la Iglesia Católica, a la que le fue concedido, a la vez que asumía un compromiso de autofinanciación, desde el momento que en el artículo 2.5 del Acuerdo de Asuntos Económicos de 1979, ésta *declara su propósito de lograr por sí misma los recursos suficientes para la atención de sus necesidades*.
- b) Bien por el posible acceso a subvenciones canalizadas por medio de entidades del sector público estatal, como la Fundación Pluralismo y Convivencia.

Se trata, en este segundo caso, de una *novedad* introducida por la Disposición Adicional 13ª de la Ley 2/2004, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2005, en que con carácter *temporal*, sic, se prevé una dotación de hasta 3.000.000 de euros, durante dicho ejercicio económico, (una cifra que ha experimentado oscilaciones, con el paso del tiempo), con el fin de contribuir a la financiación de proyectos que redunden en una mejor *integración social y cultural* de las minorías religiosas, presentados por las confesiones minoritarias no católicas, con *Acuerdo de Cooperación*, o con declaración de *notorio arraigo*, y que se canalizarán por medio de la Fundación Pluralismo y Convivencia.

Estamos ante una vía de financiación, respecto a la cual es preciso realizar estas 3 precisiones:

1. Tiene un carácter temporal, pues se prevé únicamente *en tanto en cuanto no se alcance la autofinanciación completa de todas las confesiones religiosas en España*.
2. Presenta 2 importantes diferencias respecto al régimen de asignación tributaria reconocida a favor de los católicos:

- a. *Cuantitativamente* canaliza un montante de recursos notablemente inferior, al que obtiene la Iglesia Católica por medio de la Asignación Tributaria.
 - b. *Cualitativamente* no obedece a criterios de libre disponibilidad por parte de las confesiones minoritarias que los perciben, pues deben de ser dedicados a proyectos que contribuyan a una mejor *integración social y cultural* de estas minorías en España, y no, en principio, a la financiación del culto, como tal.
3. La secuencia histórica muestra que, *de facto*, han sido recursos que se han destinado fundamentalmente, (aunque no exclusivamente), a las confesiones minoritarias con Acuerdo de Cooperación con el Estado, y no a las que disponen de una mera declaración de notorio arraigo, (y mucho menos, a las meramente inscritas).

El Real Decreto 1158/2021, de 28 de diciembre, por el que se regula la concesión directa de subvenciones a las confesiones religiosas minoritarias firmantes de Acuerdos de Cooperación con el Estado, por importe de 1.179.623 euros, abre no pocos interrogantes, a nuestro juicio, desde el doble punto de vista del respeto de los principios:

a) De laicidad del Estado, al justificarlas por motivos de “interés público y social”, dando la sensación de producir una confusión entre fines y funciones públicos y religiosos, expresamente vedado por el Fundamento Jurídico 4º de la Sentencia del Tribunal Constitucional 340/1993, de 16 de noviembre, al ir dirigidas, (por ejemplo, y sin ánimo de ser exhaustivos), a la retribución del personal contratado por las Federaciones de las Confesiones beneficiarias, los gastos de funcionamiento ordinario y mantenimiento de dichas entidades, la celebración de jornadas, congresos, reuniones, acciones formativas, asambleas estatutarias, alquileres y equipos, la producción edición y distribución de material divulgativo y publicaciones específicas de la entidad, las dietas y gastos de viaje de los miembros de sus órganos de gobierno, las colaboraciones esporádicas de profesionales, la contratación de servicios profesionales de asesoría contable, jurídica, laboral, financiera, auditoría externa, y los gastos de inversión y alquileres, (incluidos los gastos de reforma o reparación de edificios), y la adquisición de equipos, (Artículo 5.3 del RD 1158/2021).

A lo que hay que sumar la financiación de las actividades de formación de ministros de culto y profesores de enseñanza religiosa, (Artículo 3.2.d. del RD 1158/2021), como si se tratase de un servicio público *sui generis*.

Todos estos casos de financiación directa, son a nuestro juicio incompatibles con la afirmación contenida en el artículo 16.3 de la Constitución Española, conforme al cual *ninguna confesión tendrá carácter estatal*.

b) De igualdad y no discriminación, por motivos religiosos, pues sólo incluye a las 3 Federaciones de confesiones con Acuerdo de Cooperación, dejando fuera tanto a las confesiones que sólo cuentan con declaración de notorio arraigo, como a las meramente inscritas. Cabrían dudas sobre una cierta *arbitrariedad* de esta medida, que se desprenderían del hecho que algunas confesiones sin Acuerdo de Cooperación, como la Iglesia Ortodoxa Rumana, (excluidas por este Real Decreto 1158/2021), por poner un ejemplo, cuentan con un número de fieles muy superior al de alguna de las Confesiones con Acuerdo, como es el caso de la Federación de Comunidades Judías de España.

Otro interrogante que se nos plantea, es el de si al tratarse de subvenciones “con carácter excepcional”, sic, (Artículo 1 del RD 1158/2021), las mismas van a tener, o no reiteración en el futuro, (aunque su origen se remonta, en última instancia, ya a 2005). Si son “excepcionales”, pudiera esperarse que no se vuelvan a conceder, por lo que cabría preguntarse si el Estado va a mantener la financiación exclusiva a la Iglesia Católica mediante la Asignación Tributaria en el IRPF, que en la recaudación obtenida en las declaraciones de la renta de 2020, (última de la que tenemos datos), consiguió por este concepto, 301,07 millones de euros.

2) Financiación con cargo a *fondos privados*:

Por esta vía las confesiones religiosas, pueden recabar recursos de particulares, especialmente mediante aportaciones realizadas por sus fieles, que son susceptibles de generar un derecho a deducción en el IRPF, o del Impuesto sobre Sociedades, por parte del donante, en el caso que se hagan a favor de confesiones que han suscrito un Acuerdo de Cooperación.

El alcance de dichas deducciones queda regulado en los artículos 19 y 20 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal

de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

La Disposición Final 2ª del Real Decreto Ley 17/2020, de 5 de mayo, ha dado una nueva redacción al artículo 19.1, de la citada Ley 49/2002, de 23 de diciembre, con efectos desde el 1 de enero de 2020, por lo que los porcentajes de deducción, vigentes a día de hoy, son los siguientes:

DEDUCCIÓN DE DONACIONES EN EL IRPF.

Importes y porcentajes a los que dan derecho a deducción	
Importe.	Porcentaje de deducción.
150 primeros euros.	80%
Resto, a partir de 150 euros.	35%
Donativos plurianuales: Si en los dos períodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción en favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del período impositivo anterior, el porcentaje de deducción aplicable a la base de la deducción en favor de esa misma entidad será el 40 por ciento.	40%
Límites	
Las donaciones no deben superar el 10% de la Base Imponible del ejercicio que da derecho a la deducción.	

DEDUCCIÓN DE DONACIONES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

Importes y porcentajes a los que dan derecho a deducción	
Concepto.	Porcentaje de deducción.
Donativos anuales ordinarios.	35%
Donativos plurianuales: Si en los dos períodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción en favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del período impositivo anterior.	40%

Límites
Las donaciones no deben superar el 10% de la Base Imponible del ejercicio que da derecho a la deducción.
Cantidades no deducidas. Las cantidades correspondientes al período impositivo, no deducidas, podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos.

La transparencia en la rendición de cuentas, por parte de las confesiones religiosas, puede actuar como un acicate para que los fieles se comprometan en mayor medida en relación con la adecuada financiación de las mismas, mediante donaciones a su favor, sin necesidad de recabar la ayuda directa del Estado.

Este modelo de incentivos fiscales a las donaciones, debiera de servir para la plena mentalización de los fieles sobre su deber de ser congruentes con sus creencias, garantizando de este modo la plena autofinanciación de la confesión religiosa de pertenencia, y haciendo a las confesiones independientes de la tutela económica directa del Estado, que es el modelo propio de todo Estado laico en que *ninguna confesión tendrá carácter estatal*.

1.3. Régimen fiscal

1.3.1. Impuesto de la Renta de las Personas Físicas

Los salarios de los ministros de culto están sujetos y no exentos en el IRPF.

La exención que contemplaba el artículo XX.3 del Concordato de 1953, respecto a la *dotación de culto y clero*, así como por el *ejercicio del ministerio sacerdotal* católico, desapareció en el Acuerdo de Asuntos Económicos de 1979. Se trataba de una exención propia de un Estado confesional, e incompatible con el artículo 16.3 de la Constitución de 1978.

Sólo los donativos realizados a las confesiones con Acuerdo de Cooperación gozan de deducción en la declaración del IRPF realizada por los donantes, cuando estos son personas físicas, como acabamos de señalar.

1.3.2. Impuesto de Sociedades

El disfrute de beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sociedades, queda reservado con carácter exclusivo, a aquellas confesiones religiosas que han suscrito un Acuerdo de Cooperación con el Estado.

Dicho catálogo de beneficios fiscales, se desglosa en:

- 1) De forma inmediata:
 - a) Un amplio elenco de rentas exentas.
 - b) Un tipo *híper* reducido del 10%, que se aplica a las rentas no exentas.
- 2) De manera indirecta: La deducibilidad de los donativos a favor de las confesiones con Acuerdo.

El artículo 6 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, incorpora un amplio catálogo de rentas exentas en el Impuesto sobre Sociedades, a favor, exclusivamente, de las confesiones con Acuerdo, que incluye:

- 1) Los donativos y donaciones recibidos para colaborar en sus fines.
- 2) Las cuotas satisfechas por sus fieles, asociados, colaboradores o benefactores, siempre que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una explotación económica no exenta.
- 3) Las subvenciones, salvo las destinadas a financiar la realización de explotaciones económicas no exentas.
- 4) Las rentas procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad, como son:
 - a) Los dividendos y participaciones en beneficios de sociedades.
 - b) Intereses, cánones y alquileres.
- 5) Las derivadas de adquisiciones o de transmisiones, por cualquier título, de bienes o derechos, incluidas las obtenidas con ocasión de la disolución y liquidación de la entidad.

Este capítulo incluye las plusvalías a raíz de ventas de patrimonio.

- 6) Las obtenidas en el ejercicio de las explotaciones económicas exentas a que se refiere el artículo 7 de la Ley 49/2002.

El artículo 7, de la citada Ley 49/2002, reconoce la exención en el Impuesto de Sociedades, de las rentas que procedan de las siguientes

explotaciones económicas, siempre y cuando sean desarrolladas en cumplimiento de su objeto o finalidad específica.

Algunas de dichas actividades exentas, entendemos que deberían de ser objeto de revisión, por entender que pueden alterar la libre competencia, como las que, a título de ejemplo, se derivan de:

- 1) Explotaciones económicas de prestación de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria, incluyendo las actividades auxiliares o complementarias de los mismos, como son la entrega de medicamentos o los servicios accesorios de alimentación, alojamiento y transporte.
- 2) Las explotaciones económicas consistentes en la organización de representaciones musicales, coreográficas, teatrales, cinematográficas o circenses.
- 3) Las explotaciones económicas de enseñanza y de formación profesional, en todos los niveles y grados del sistema educativo, así como las de educación infantil hasta los tres años, incluida la guarda y custodia de niños hasta esa edad, las de educación especial, las de educación compensatoria y las de educación permanente y de adultos, cuando estén exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como las explotaciones económicas de alimentación, alojamiento o transporte realizadas por centros docentes y colegios mayores pertenecientes a entidades sin fines lucrativos.
- 4) Las explotaciones económicas de elaboración, edición, publicación y venta de libros, revistas, folletos, material audiovisual y material multimedia.

Además, el artículo 10 de la Ley 49/2002, establece un tipo h́iper reducido de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades, del 10%, que será el que se aplique a la base imponible positiva que corresponda a las rentas derivadas de explotaciones económicas

1.3.3. Impuesto sobre Bienes Inmuebles

Sólo las confesiones con Acuerdo de Cooperación, gozan de exenciones fiscales en el IBI, reconocidas, tanto en los respectivos Acuerdos, como en la Ley 49/2002.

1) El artículo IV del Acuerdo de Asuntos Económicos de 1979, entre el Estado y la Iglesia Católica, y los respectivos artículos 11 de las Leyes 24, 25 y 26/1992, que recogen los Acuerdos con la FEREDDE, la Federación de Comunidades Religiosas Israelitas de España, y la Comisión Islámica de España, establecen que están exentos en el pago del IBI, los siguientes bienes inmuebles de las confesiones con Acuerdo:

- a) Los inmuebles destinados al culto, y sus dependencias, o edificios y locales anejos.
- b) La residencia de los ministros de culto.
- c) Los locales destinados a oficinas.
- d) Los seminarios y centros destinados a la formación de ministros de culto.
- e) Los huertos y jardines de los que son titulares.

Además, el artículo V del Acuerdo de Asuntos Económicos de 1979 señala que toda entidad católica que se dedique a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias, o de asistencia social tendrán derecho a los beneficios fiscales que el ordenamiento jurídico-tributario del Estado español prevé para las entidades sin fin de lucro y, en todo caso, los que se conceden a las entidades benéficas privadas.

De modo análogo, en el artículo 11.4 de las Leyes 24, 25 y 26/1992, se establece que las confesiones que suscribieron los Acuerdos en ellas recogidos, tendrán derecho a los demás beneficios fiscales que el ordenamiento jurídico tributario del Estado español prevea en cada momento para las entidades sin fin de lucro y, en todo caso, a los que se concedan a las entidades benéficas privadas.

La Orden de 24 de septiembre de 1985, vino a considerar incluidos a los huertos y jardines de titularidad católica entre las *dependencias o edificios y locales anejos* del artículo IV.1.A), del Acuerdo de Asuntos Económicos de 1979, con la Iglesia Católica, y la Orden de 2 de febrero de 1994, extenderá la exención en el IBI de dichos inmuebles, respecto a las comunidades de evangélicos, judíos y musulmanes.

Huertos y jardines son inmuebles en los que no cabe constatar una vinculación directa entre su titularidad y el ejercicio del derecho fundamental de libertad religiosa.

En contraste con lo anteriormente expuesto, en nuestro ordenamiento jurídico, las confesiones sin Acuerdo deben de tributar en el IBI por los huertos y jardines de su propiedad.

2) El ámbito material de la exención reconocida a favor de las confesiones con acuerdo es tan amplio, que incluye a todo tipo de inmuebles en los que se realicen actividades calificadas como exentas en el Impuesto sobre Sociedades, (artículo 15.1 de la Ley 49/2002), lo cual incluye a todos los inmuebles en los que se realicen las actividades indicadas en el citado artículo 7 de la Ley 49/2002, así como los bienes arrendados a terceros, y sin uso.

Esto es así, porque la Disposición Adicional 9ª de la Ley 49/2002, extiende el régimen previsto en los artículos 5 a 15, ambos inclusive, de la misma, a la Iglesia Católica y a las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos Acuerdos de Cooperación con el Estado español.

La existencia de dicho requisito, consistente en la necesidad de haber firmado un Acuerdo de Cooperación con el Estado, deja fuera del disfrute de dichas exenciones fiscales, a las confesiones que carecen del mismo.

1.3.4. Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos

Las confesiones religiosas con Acuerdo, gozan de exención en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

En el supuesto de transmisiones de terrenos, o de constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre los mismos, efectuadas a título oneroso por una entidad sin fines lucrativos, en general, o por una confesión religiosa, en particular, la exención en el referido impuesto estará condicionada a que tales terrenos cumplan los requisitos establecidos para aplicar la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, (Artículo 15.3 de la Ley 49/2002).

1.3.5. Impuesto sobre Instalaciones Construcciones y Obras

La Iglesia Católica, (y sólo ella), goza de una exención en el mismo a raíz del art. IV.1.B), del Acuerdo de Asuntos Económicos de 1979,

que contempla una *críptica*, (y generosa), *exención total y permanente de los impuestos reales o de producto, sobre la renta y sobre el patrimonio*, a favor de 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, con este único límite, el de no alcanzar a *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*.

Ni la LO 7/1980, de 5 de junio, de Libertad Religiosa, ni los Acuerdos de Cooperación de 1992 con evangélicos, musulmanes y judíos, ni la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, contemplan beneficio tributario alguno equivalente a favor de las confesiones minoritarias.

Excepcionalmente, la STSJ de Valencia de 31 de marzo de 2000, reconoció la exención en el ICIO a las obras de construcción de un templo adventista, por aplicación del principio de igualdad en un ejercicio de *malabarismo* que pasó por alto el principio de reserva de Ley en materia tributaria, contemplado en los arts. 31.3 de la Constitución, y 8 de la LGT, así como la prohibición de la interpretación analógica de las exenciones fiscales. Este último argumento fue tenido en cuenta por la STSJ de Madrid de 2 de abril de 2004, para denegar la exención a las obras de construcción de una iglesia y viviendas de la Iglesia Adventista.

Entendemos, como se dejó constancia en este último pronunciamiento, que el principio de reserva de Ley no puede obviarse en materia tributaria, pero simultáneamente debemos resaltar que la situación actual es un ejemplo de discriminación, especialmente injusto en el caso de los lugares de culto, de las confesiones minoritarias, en que no sólo no se realiza una actividad económica, sino que se ejerce un derecho fundamental, algo que no puede estar sometido a gravamen.

1.3.6. Impuesto sobre el Valor Añadido

La adquisición de objetos destinados al culto, está sujeta y no exenta al pago del IVA.

La Iglesia Católica, que era la única confesión que gozaba de determinados supuestos de no sujeción y exención en el IVA, reconocidos en los artículos III y IV del Acuerdo de Asuntos Económicos, renunció a los mismos con efectos 1 de enero de 2007, a cambio de un incremento en el porcentaje de la Asignación Tributaria del 0,5239% al 0,7%.

1.3.7. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

La Iglesia Católica tiene reconocida en el artículo IV.1.C) del Acuerdo de Asuntos Económicos, la exención en el ITP y AJD cuando los bienes y derechos adquiridos se destinen al *culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado y al ejercicio de la caridad*.

En el caso de las confesiones que suscribieron los Acuerdos 1992, los respectivos artículos 11.3.C) de las Leyes 24, 25 y 26/1992, señalan análogamente, que gozan de dicha exención, *siempre que los respectivos bienes o derechos adquiridos se destinen al culto o al ejercicio de la caridad*.

Debe de tenerse en cuenta que hay una significativa diferencia, entre el régimen que se aplica a la Iglesia Católica, y el de las confesiones que suscribieron los Acuerdos de 1992, pues en este segundo caso no se incluye la *sustentación del clero*, ni el *sagrado apostolado*, por lo que la adquisición por parte de este último grupo de confesiones, de inmuebles destinados a la vivienda de sus ministros de culto, estaría sujeta y no exenta al pago del ITP y AJD, conforme al tenor literal de los Acuerdos de 1992.

Al estar, en última instancia, supeditada la exención en el ITP y AJD, al hecho de haber suscrito un Acuerdo de Cooperación con el Estado, quedan excluidas de este beneficio fiscal, todas las confesiones que carecen del mismo, que estarán sujetas y no exentas a su pago.

1.3.8. Contribuciones Especiales

Contribuciones especiales son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio, o de un aumento de valor de sus bienes, como consecuencia de la

realización de obras públicas, o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.

La nota diferenciadora clave entre la *contribución especial* y el *impuesto*, está en que, en la contribución especial, además de la existencia de una actividad administrativa específica, es preciso que el desarrollo de esa actividad proporcione una ventaja o beneficio particular al sujeto pasivo.

La exención en el pago de las contribuciones especiales, alcanza, en el caso de las confesiones que han suscrito un Acuerdo de Cooperación con el Estado, a los mismos inmuebles exentos en el pago del IBI, por aplicación del artículo IV1.d) del Acuerdo de Asuntos Económicos, con la Iglesia Católica de 1979, y los respectivos artículos 11.3.A) de los Acuerdos de 1992, con la FEREDE, la Federación de Comunidades Israelitas y la Comisión Islámica de España.

Estamos ante una exención fiscal de la que no gozan las confesiones sin Acuerdo de Cooperación con el Estado.

2. DEMANDAS DE LAS CONFESIONES RELIGIOSAS SIN ACUERDO DE COOPERACIÓN

2.1 *Cuestionamiento de un modelo financiero y tributario discriminatorio*

Las confesiones religiosas que carecen de un Acuerdo de Cooperación, ponen de manifiesto las profundas diferencias que existen entre el régimen de financiación y fiscal de las confesiones con Acuerdo, y el que se les aplica a ellas, y abogan por una reforma del modelo financiero y tributario que sea más equitativo.

Las confesiones con mera declaración de notorio arraigo, (Iglesia de Jesucristo de los Santos de los Últimos Días, Testigos de Jehová, Budistas y Ortodoxos, –a excepción, en el caso de los ortodoxos, de aquellas iglesias minoritarias que gozan de hospitalidad jurídica en el seno de la FEREDE, es decir, el Patriarcado Ecuménico de Constantinopla, –y con él, el Arzobispado Ortodoxo Griego de España y Portugal–, así como la Iglesia Ortodoxa Serbia), hacen hincapié en que, a efectos fiscales, existe un completo vaciamiento de contenido,

de dicha declaración administrativa, pues la misma no conlleva el reconocimiento de ningún tipo de beneficio fiscal.

Esta situación contrasta con lo que ocurre en materia de reconocimiento de efectos al matrimonio celebrado en forma religiosa, algo que el Estado admite a raíz de la entrada en vigor de la Ley 15/2015, de 2 de julio, de la Jurisdicción Voluntaria, no sólo respecto a las confesiones con Acuerdo, sino también en el caso de las confesiones que sólo cuentan con declaración de notorio arraigo.

Dichas confesiones con notorio arraigo, recuerdan el largo periodo de espera transcurrido para la firma de un Acuerdo, que oscila entre una y dos décadas, (concretamente en el caso de la Iglesia de Jesucristo de los Santos de los Últimos Días, desde 2003, los Testigos de Jehová desde 2006, los Budistas desde 2007, y las Iglesias Ortodoxas desde 2010), sin que hasta el momento se haya apreciado la más mínima voluntad política por parte del Estado, de dar pie a la apertura de negociaciones en dicho sentido, a pesar del especial interés puesto de manifiesto por algunas de ellas.

El presente estado de cosas conlleva que se aplique un régimen fiscal, que discrimina profundamente a aquellas iglesias o confesiones que no han tenido acceso al disfrute de los beneficios ligados a la suscripción de un Acuerdo de Cooperación, respecto a aquellas que sí han tenido oportunidad de ello.

La sensación de sufrir un verdadero agravio comparativo, en materia fiscal, es aún mayor en el caso de aquellas confesiones que no han conseguido la declaración de notorio arraigo, (a título de ejemplo: el Hinduismo, la Iglesia de Scientology, Comunidad Bahá'í, la Unión Taoísta de España, Sijismo), pues en estos casos, ni siquiera existe la expectativa de poder llegar a firmar un Acuerdo de Cooperación con el Estado, en tanto en cuanto dicho requisito administrativo opera como un presupuesto previo que actúa como *conditio sine qua non*.

Cunde entre las confesiones religiosas sin Acuerdo, un sentimiento difuso de estratificación entre confesiones *de primera*, (con Acuerdo), *de segunda*, (con declaración de notorio arraigo), y *de tercera*, (las meramente inscritas), cuando en realidad, todas deberían de recibir un tratamiento equiparable, por parte del Estado, y los poderes públicos en general.

Por ello abogan por un sistema tributario menos *discriminatorio*, y que resulte más *equitativo*.

2.2. *Propuestas de las confesiones religiosas sin acuerdo sobre la revisión del modelo de financiación*

Uno de los principales dilemas sobre la mesa es el de la financiación de las confesiones minoritarias.

Una primera alternativa podría consistir en la extensión a las mismas de un modelo de asignación tributaria semejante al de la Iglesia Católica, lo cual plantea el problema de su compatibilización con el principio de laicidad del Estado, y con la previsión constitucional, contenida en el artículo 16.3 de la Carta Magna, en virtud de la cual, *ninguna confesión tendrá carácter estatal*, y el propio carácter temporal, con el que se previó la financiación directa del Estado a la Iglesia Católica, en el artículo 2.5 del Acuerdo de Asuntos Económicos de 1979, conforme al cual, ésta declaró *su propósito de lograr por sí misma los recursos suficientes para la atención de sus necesidades*, un compromiso aún vigente, a pesar del largo plazo de tiempo transcurrido desde entonces.

Por ello la resolución del problema debería de venir de la mano de lograr su máxima autonomía financiera, a partir de la implicación de los fieles, en la financiación de las mismas, mediante un sistema de incentivos a la deducción de las donaciones realizadas por personas físicas y/o personas jurídicas, a favor de las mismas, en el IRPF, y en el Impuesto sobre Sociedades.

Téngase en cuenta que la autosuficiencia financiera de las confesiones religiosas minoritarias se obtiene básicamente a partir de aportaciones voluntarias de sus fieles, es decir, de personas físicas, aunque también pueda venir por medio de donaciones de personas jurídicas, aunque en mucha menor medida.

Las confesiones sin Acuerdo, en el actual contexto coyuntural, ponen de manifiesto las especiales dificultades financieras sufridas recientemente debido a la epidemia de COVID-19, que ha restringido la movilidad de los fieles, y ha obligado a tener que respetar considerables limitaciones de aforo en los templos, (que de hecho permanecie-

ron prácticamente cerrados durante 3 meses, entre marzo y mayo de 2020), lo cual ha ido en detrimento de sus ingresos económicos.

Esta situación ha sido resaltada por un buen número de confesiones minoritarias a las que se han remitido los cuestionarios del trabajo de campo realizado con carácter previo a la elaboración de este Informe, si bien no ha impactado por igual sobre todas ellas, pues aquellas confesiones que cuentan con canales estables de financiación por parte de sus fieles, se han visto afectadas en menor medida, como ha ocurrido con los Testigos de Jehová, o la Comunidad Bahá'í, (especialmente, en este último caso, a nivel nacional, aunque no tanto a nivel local). La puesta en marcha de sistemas de aportaciones estables de los fieles, por estas confesiones, contribuye a una mayor estabilidad, suficiencia y autonomía financiera, en contraposición a lo que ocurre con aquellas confesiones que se financian con aportaciones esporádicas o espontáneas.

Este sistema de incentivos fiscales potenciaría la mentalización de sus miembros de cara a hacer efectivo su compromiso personal con las respectivas confesiones de pertenencia, que obviamente debe incluir su implicación en la financiación de las mismas, una tarea que les corresponde directamente a ellos, y no al Estado, en un modelo laico de libertad de conciencia.

Aunque en algún caso aislado, la Administración Tributaria haya podido admitir algún certificado de donaciones a favor de una confesión sin Acuerdo, entendemos que dicha circunstancia es cuando menos atípica, pues carece de cobertura legal, por lo que debiera preverse expresamente en nuestro ordenamiento, a fin de cumplir con la exigencia de previsión legal que se exige en nuestro ordenamiento, para que todo beneficio fiscal pueda resultar admisible, y desplegar todos sus efectos, respetando el principio de reserva de Ley, que afecta a esta materia.

Las confesiones implicadas proponen una modificación de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, de modo que se les haga extensivo el acceso a la deducibilidad de las donaciones realizadas por parte de sus fieles, pues consideran que con ello se incrementaría significativamente su nivel de ingresos, y así, su autosuficiencia financiera.

Entendemos que dicha reforma debería consistir en una extensión del beneficio de la deducción de las donaciones, del que gozan las confesiones con Acuerdo, no únicamente a las confesiones con declaración de notorio arraigo, sino a todas las meramente inscritas, con el fin de conseguir un modelo más neutral, y la vez, más equitativo, que dote de pleno significado y contenido a la inscripción de las confesiones religiosas en el Registro de entidades religiosas.

Por último, las confesiones que sólo cuentan con declaración de notorio arraigo y están a la espera de suscribir un Acuerdo, así como las meramente inscritas, ponen de manifiesto la dificultad para acceder a los fondos financieros canalizados por la Fundación Pluralismo y Convivencia, que *de facto* han venido quedando circunscritos prácticamente sólo a las confesiones que suscribieron los Acuerdos de 1992. Algo que queda corroborado en la práctica, en el caso del Real Decreto 1158/2021, de 28 de diciembre, pues la financiación prevista en el mismo sólo está destinada a las tres Federaciones que suscribieron los Acuerdos de 1992.

2.3. Propuestas de las confesiones religiosas sin acuerdo sobre la necesidad de revisión del modelo tributario

Las confesiones religiosas sin Acuerdo abogan por una reforma del sistema tributario, con una orientación nítidamente dirigida a conseguir una más clara neutralidad del modelo que incluya el reconocimiento de la deducción en el IRPF y en el Impuesto sobre Sociedades de las donaciones realizadas a favor de las mismas. Este es un sentimiento común, tanto en el caso de las confesiones con declaración de notorio arraigo, como de las meramente inscritas.

Con ello se incentivaría notablemente la realización de dichas donaciones, pues permitiría por ejemplo tener acceso a la deducción del 80% en el IRPF, de los primeros 150 euros donados por los fieles. Téngase en cuenta que buena parte de la financiación de las confesiones religiosas estudiadas se realiza por medio de pequeños donativos de sus fieles, con lo que el generoso porcentaje del 80%, aplicado al razonable techo de los primeros 150 euros donados, supondría un importante balón de oxígeno para estas confesiones. A ello hay que sumar la deducción del 35% que se aplica al exceso, (40% en donativos plurianuales), siempre con el límite del 10% de la Base Imponible.

Además, ponen especial hincapié en los problemas que supone el modelo actual de sujeción y no exención en determinados impuestos, debido a las limitaciones contenidas en las Disposiciones Adicionales 8ª y 9ª de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, que supeditan el acceso a dichos beneficios a haber suscrito un Acuerdo de Cooperación con el Estado.

Muy particularmente, sus reivindicaciones van dirigidas a una reforma de los siguientes tributos:

1) El Impuesto de Bienes Inmuebles, cuyo pago es especialmente gravoso, especialmente en el caso de los lugares de culto, centros de formación y oficinas, debido a la no realización de actividades económicas en los mismos que generen recursos con los que sufragar su pago, dado que en este tipo de inmuebles únicamente se ejerce un derecho fundamental, y no una actividad económica o esencialmente lucrativa.

Ello conlleva una especial dificultad para su abono, e incluso, para poder mantener la propiedad de los mismos, y hace más gravoso el arrendamiento de éstos, al tener que repercutir el arrendador el importe del IBI sobre el precio de la renta.

Nótese que la exención que reivindican, se limita a inmuebles como los lugares de culto, centros de formación y oficinas, y no incluye a las viviendas de los ministros de culto, algo que, por otra parte, sería más complicado de justificar desde el punto de vista de los postulados constitucionales.

2) El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, es otro de los impuestos de los que, a su juicio, deberían estar exentos los lugares de culto, centros de formación y oficinas, pues es un enorme obstáculo adicional de cara a la edificación de nuevos edificios de culto, o para la necesaria rehabilitación y mantenimiento de los mismos.

3) Del mismo modo, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales es un gravamen que contribuye al encarecimiento, cuando no a la imposibilidad de adquirir nuevo patrimonio, por parte de las confesiones afectadas, algo especialmente gravoso en aquellos casos en que se hace necesario adquirir nuevos lugares de culto, centros de formación de sus ministros y oficinas administrativas.

Por ello abogan por una modificación del artículo 45.1.A), letra d), del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que

se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, de modo que la exención no se limite a la Iglesia Católica y las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos Acuerdos de Cooperación con el Estado español, sino a todas las inscritas.

4) Reconocimiento de la exención en el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos.

Esta *catarata* de impuestos (IBI, ICIO, ITP y AJD e Impuesto sobre el IVT), dificulta la apertura de nuevos lugares de culto y centros de formación, y el mantenimiento de los ya existentes, pese a ser necesarios para el ejercicio del derecho fundamental de libertad religiosa.

5) Reivindican también, la exención en el Impuesto de Actividades Económicas, por las explotaciones económicas a que se refiere el artículo 7 de la Ley 49/2002.

Aducen, en este orden de cosas, que no tiene sentido que la actividad de publicación de libros, revistas o soportes documentales, esté exenta en el IAE, cuando la realiza una confesión *con* Acuerdo, y sin embargo no goce de dicha exención cuando quien la lleva a cabo es una confesión *sin* Acuerdo, algo especialmente oneroso en el caso de aquellas con una importante actividad editorial.

La Comunidad Bahá'í señala que, aunque por falta de recursos, muchas de sus actividades deben de desarrollarse en domicilios particulares, cuando ha sido posible comprar o alquilar algún local, algunos Ayuntamientos, como el de Sabadell ha obligado al pago del Impuesto de Actividades Económicas, por las actividades desarrolladas en un local arrendado, al considerarse una actividad de *carácter educativo*.

Qué duda cabe que esto último es muy cuestionable, pues en el fondo, no supone otra cosa que someter a gravamen el ejercicio de un derecho fundamental, por parte de una confesión religiosa minoritaria, lo cual tiene un fuerte impacto discriminatorio y resulta inequitativo.

Alegan que el pago de estos impuestos:

- 1) Supone hacerlas tributar por actividades sin ánimo de lucro, y es un obstáculo por parte del Estado al ejercicio de un derecho fundamental, como es el de libertad religiosa, ya que obliga a detraer recursos financieros que deberían de ir destinados a otro tipo de actividades espirituales, pastorales o asistenciales.

- 2) Conlleva un arbitrario trato discriminatorio, en relación con las confesiones que sí han suscrito un Acuerdo de Cooperación con el Estado.
- 3) Implica un encarecimiento en los costes de adquisición, el disfrute de la propiedad, o la conservación, mantenimiento o reforma, de unos inmuebles, como son los lugares de culto, centros de formación y oficinas, destinados primordialmente al ejercicio de un derecho fundamental, y no al desarrollo de actividades lucrativas.

No siempre resulta sencillo contar con locales adecuados para llevar a cabo actividades de culto, suponiendo las cargas tributarias antes descritas, una seria dificultad adicional. De hecho, muchas Iglesias Ortodoxas, por ejemplo, dada la falta de recursos que padecen, se ven obligadas a realizar sus celebraciones litúrgicas en locales cedidos por la Iglesia Católica, de modo altruista, y con una clara vocación ecuménica.

Las confesiones religiosas sin Acuerdo, insisten en que su verdadera naturaleza jurídica no es el de una fundación, por lo que precisan de un tratamiento jurídico *ad hoc* a la hora de desarrollar el régimen de beneficios fiscales que les hayan de ser aplicados. Además, simultáneamente, abogan también estas confesiones por una normativa más adecuada, que facilite la creación de fundaciones religiosas, que puedan tener acceso a los beneficios fiscales contemplados para las entidades sin ánimo de lucro.

Las confesiones afectadas ponen de manifiesto, que, a pesar de las numerosas ocasiones en que se ha hablado de reformar el régimen tributario que se les aplica, especialmente la Ley 49/2002, todas han quedado en meras expectativas, que nunca se han plasmado en la realidad.

Además, algunas confesiones, como la Comunidad Bahá'í, denuncian la complejidad del sistema tributario, y de los requisitos contables y fiscales que se ven obligados a observar, algo especialmente gravoso si se tiene en cuenta que muchos de sus cuadros actúan en régimen de voluntariado, y no de forma profesional.

Llama la atención la posición de alguna comunidad religiosa, como la Unión Budista de España, que en el caso concreto de las contribuciones especiales, reconocen que dada su peculiar naturaleza,

al tener como hecho imponible la obtención de un *beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos*, representan un tributo respecto al cual, la reivindicación de la exención en el mismo es más difícil de justificar, aunque sin embargo sí solicitan, al menos, un tratamiento de máxima facilidad en su pago, que sea reconocido y aplicado a favor de *todas* las confesiones religiosas, legislando su aplazamiento, y teniendo en cuenta siempre la necesidad de calcular adecuadamente dicho tributo en función del beneficio real obtenido.

3. PROBLEMAS DETECTADOS

3.1. *Falta de neutralidad del modelo fiscal aplicado a las confesiones religiosas*

Tanto el sistema de incentivos fiscales a las donaciones, como el de exenciones en los diferentes tributos, se hace depender de la firma de un Acuerdo de Cooperación.

Esta realidad es incompatible con el principio de laicidad, estatal, y más concretamente con la idea de no discriminación del Estado en relación con las creencias de sus ciudadanos.

Este modelo deja fuera del acceso al sistema de beneficios fiscales, tanto a las confesiones religiosas que únicamente tienen declaración de notorio arraigo, (Iglesia de Jesucristo de los Santos de los Últimos Días, Testigos de Jehová, Budistas u Ortodoxos, –salvo en este último caso, aquellas iglesias minoritarias con hospitalidad jurídica en la FERREDE–), como aquellas meramente inscritas, (Iglesia de Scientology, Hinduismo, Sijismo, Bahá'ís, etc).

El absurdo de esta dicotomía se pone particularmente de manifiesto si se analiza el caso particular de las Iglesias Ortodoxas, en cuyo seno cabe apreciar 2 situaciones claramente diferenciadas:

1) Aquellas que han conseguido la *hospitalidad jurídica* en la FERREDE, y a las que les resulta de aplicación los beneficios fiscales reconocidos a consecuencia del Acuerdo de Cooperación recogido en la Ley 24/1992, de 10 de noviembre, algo que afecta a:

- a) El Patriarcado Ecuménico de Constantinopla, (y con él, el Arzobispado Ortodoxo Griego de España y Portugal), por medio de la *hospitalidad* que les brinda Iglesia Española Reformada Episcopal, (Comunión Anglicana), bajo el nombre *Iglesia Ortodoxa Griega en España*.
- b) La Iglesia Ortodoxa Serbia, que ha conseguido la citada hospitalidad jurídica en la FEREDE, por medio del colectivo Agrupación Evangélica, en el que la mayoría de sus miembros eran Iglesias catalanas, bajo la denominación de *Iglesia Ortodoxa Española*.

Se trata de dos colectivos *ortodoxos*, integrados en la FEREDE, pero que no son *evangélicos*, pues no tienen nada que ver con la *Iglesia Reformada*. Debe de considerarse que el *Cisma de Oriente y Occidente*, o *Gran Cisma*, tuvo lugar en 1054, mientras que la crisis que dio lugar a la *Reforma* aconteció en el siglo XVI, pues no fue hasta el 31 de octubre de 1517, cuando Martín Lutero clavó sus 95 Tesis, en la puerta del castillo de Wittemberg.

Dicha *hospitalidad jurídica*, no equivale, ni mucho menos, a *formar parte íntegramente* de la estructura de la FEREDE, careciendo de derecho de voto en la toma de decisiones por parte de la misma, pero sin embargo, ha permitido que se extiendan a estos colectivos, los beneficios fiscales a favor de dicha federación, así como que se hayan reconocido desde un primer momento los matrimonios celebrados por sus ministros de culto, mientras que el resto de Iglesias Ortodoxas hubieron de esperar hasta la entrada en vigor de la Ley 15/2015, de 2 de julio de 2015, de Jurisdicción Voluntaria, que lo hizo con relación a todas las confesiones con *mera* declaración de *notorio arraigo*.

2) El resto de Iglesias Ortodoxas *radicadas* en España, que no tienen acceso a los beneficios fiscales y financieros *ad hoc*, reservados en nuestro ordenamiento a las confesiones religiosas que han suscrito un Acuerdo de Cooperación con el Estado.

El problema es especialmente grave, si se tiene en cuenta que con ello se está dejando fuera del reconocimiento del acceso a los beneficios fiscales, a los principales colectivos ortodoxos, pues según los datos proporcionados por el INE relativos a los extranjeros residentes en España en 2020, procedentes de países donde la Iglesia Ortodoxa es la mayoritaria, había censados en España, más concretamente:

667.478 ciudadanos rumanos, 122.375 búlgaros, 106.987 ucranianos, a los que habría que sumar 82.788 rusos, 20.824 georgianos, 18.584 moldavos, 5.099 griegos, y 3.902 serbios.

La suma de todos estos ciudadanos afectados supera holgadamente el millón de personas, y aunque es difícil aportar una cifra exacta, dado los efectos que ha producido la secularización en estas sociedades, especialmente a raíz de la traumática experiencia comunista, no es menos cierto que, muchos de ellos, son de credo ortodoxo, y que a resultas de estos datos, la inmensa mayoría de los ortodoxos españoles, quedarían fuera del amparo otorgado por la *hospitalidad jurídica* en la FEREDE, y con ello, del acceso al catálogo de beneficios fiscales previsto en nuestro ordenamiento con carácter exclusivo a favor de las confesiones con Acuerdo.

3.2. Vaciamiento de contenido de la declaración administrativa de notorio arraigo

A día de hoy, el reconocimiento de *notorio arraigo* en España, a favor de una confesión religiosa, no tiene consecuencia alguna de cara a poder acceder al efectivo disfrute de beneficios fiscales, pues equivale, a lo sumo, a tener la *expectativa* de llegar a suscribir un Acuerdo de Cooperación con el Estado, si hubiera voluntad política para ello.

Transcurridas cuatro décadas desde la firma de los Acuerdos de 1992, lo cierto es que se ha puesto de manifiesto la ausencia de dicha disposición por parte del Estado, a pesar de la voluntad expresada en dicho sentido por algunas comunidades minoritarias.

3.3. Necesidad de calibrar adecuadamente el alcance de los beneficios fiscales

Sería conveniente replantearse el alcance de determinados beneficios fiscales, y en particular:

1) En el Impuesto sobre Sociedades:

a) La exención reconocida a favor de las confesiones con Acuerdo, (y en general para las entidades sin ánimo de lucro), de las rentas procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad, como

son los dividendos y participaciones en beneficios de sociedades, intereses, cánones y alquileres.

Creemos que es un beneficio fiscal excesivamente amplio, que en el caso de las confesiones religiosas, y más concretamente, de la Iglesia Católica, no venía reconocido:

1. Ni por el artículo XX.4 Concordato de 1953, (pues expresamente afirmaba: *Todos los demás bienes de entidades o personas eclesiásticas, así como los ingresos de éstas que no provengan del ejercicio de actividades religiosas propias de su apostolado quedarán sujetos a tributación conforme a las leyes generales del Estado, en paridad de condición con las demás instituciones o personas*).
2. Ni por el artículo IV.1.B) del AAE de 1979, que al reconocer *la exención total y permanente de los impuestos reales o de producto, sobre la renta y sobre el patrimonio* a favor de la Iglesia Católica, expresamente preveía que dicha *exención no alcanzará a 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*.

Además en el artículo 7 de la Ley 49/2002, se consideran exentas del Impuesto sobre Sociedades, las rentas procedentes de un amplio catálogo de explotaciones económicas, siempre y cuando *sean desarrolladas en cumplimiento de su objeto o finalidad específica*, algunas de ellas de dudosa justificación, en cuanto que suponen verdaderas actividades económicas, que pueden distorsionar la libre competencia, como es el caso de la exención de *las explotaciones económicas de alimentación, alojamiento o transporte realizadas por centros docentes y colegios mayores pertenecientes a entidades sin fines lucrativos, o las explotaciones económicas de elaboración, edición, publicación y venta de libros, revistas, folletos, material audiovisual y material multimedia*, por poner algunos ejemplos.

Estamos ante lo que podríamos denominar, como el *coste oculto de la cara amable del Estado*, y que debería revisarse, no sólo por su onerosidad, sino también porque hace referencia a actividades que distan de tener una naturaleza estrictamente religiosa, como es el caso de la especulación bursátil, la explotación del patrimonio inmobilia-

rio en arrendamiento a terceros, u otros rendimientos del capital mobiliario, (acciones, bonos, depósitos bancarios, etc.).

2) En el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, hay determinadas exenciones fiscales, reconocidas a las confesiones religiosas con Acuerdo, que a nuestro juicio son particularmente problemáticas, y en particular:

a) La exención en el IBI de la residencia de los Obispos, canónigos, sacerdotes con cura de almas, casas o conventos de las órdenes, congregaciones religiosas e institutos de vida consagrada, (en el caso de la Iglesia Católica), y en general, de las viviendas destinadas a residencia de pastores evangélicos, (caso del Acuerdo con la FEREDE), así como la de los Imames y dirigentes religiosos islámicos, (Acuerdo con la Comisión Islámica de España).

Estamos ante un régimen fiscal mejor que el de la inmensa mayoría de funcionarios públicos, en un país en el que paradójicamente, *ninguna confesión tendrá carácter estatal*.

Nótese a este respecto, que el Acuerdo con la Comisión Israelita guarda un significativo *silencio* en este punto, por lo que las residencias de los rabinos estarían sujetas y no exentas el IBI.

b) Los huertos y jardines de titularidad de la Iglesia Católica, (Orden Ministerial de 24 de septiembre de 1985), y de las confesiones que suscribieron los Acuerdos de 1992, (Orden de 2 de febrero de 1994).

Entendemos que en estos supuestos no está justificado el reconocimiento de esta exención, por no existir relación alguna entre la titularidad de dichos bienes inmuebles, y el ejercicio del derecho fundamental a la libertad religiosa, que supuestamente justificaría la existencia de dichas exenciones fiscales.

Estamos ante una rémora histórica que tiene su origen en la Ley de 23 de mayo de 1845, de Presupuestos Generales del Estado para ese año, que al legislar sobre la relación de ingresos del Estado, en su Letra A recogía la Contribución sobre bienes inmuebles, cultivo y ganadería, y en su Base Segunda, apartado 1º, establecía la exención absoluta y permanente para *los templos, cementerios y las casas ocupadas por las comunidades religiosas mientras estas existan, con los edificios, huertos y jardines adyacentes destinados al servicio de aquellos, o a la habitación y recreo de los párrocos u otros ministros de la Iglesia*. Un beneficio fiscal que se ha perpetuado hasta nuestros días,

pero que es propio de un Estado confesional, como aquél en el cual surgió, y no en un modelo de Estado laico, como el nuestro.

3) El régimen de exenciones en el ICIO, que actualmente sólo se reconocen a favor de la Iglesia Católica, adolece de un doble defecto:

a) En relación con la edificación de templos de las confesiones minoritarias resulta manifiestamente insuficiente, pues no tiene sentido someter al pago del ICIO la construcción de un Salón del Reino de los Testigos de Jehová, o de una Catedral de la Iglesia Ortodoxa Rumana o Rusa, por poner algún ejemplo de confesiones religiosas que no gozan de los beneficios de un Acuerdo de Cooperación con el Estado.

En estos inmuebles no se realizan actividades económicas, sino que se ejerce un derecho fundamental, como es la libertad religiosa, en este caso.

b) La amplitud con la que se reconoce la exención a favor de la Iglesia Católica, ha planteado dudas sobre su posible incompatibilidad con la legislación europea en materia de ayudas de Estado, algo sobre lo que tuvo oportunidad de pronunciarse el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su Sentencia de 27 de junio de 2017.

El TJUE ha considerado que, por ejemplo, una congregación religiosa católica, puede ser considerada *empresa* en cuanto ejerza una *actividad económica*, (lo que incluiría ofrecer cualquier bien o servicio en un mercado determinado), con independencia que se haga sin ánimo de lucro, si se compite con otros operadores con ánimo de lucro, a cambio de una remuneración, algo que habría que entender que sucede en el caso de cursos de enseñanza financiados esencialmente con fondos privados, como ocurre con la enseñanza preescolar, extraescolar y postobligatoria.

Dicho Tribunal entiende que habría una *ventaja económica selectiva*, al aliviar las cargas que normalmente recaen sobre una empresa, como sería una exención en el ICIO, otorgada por el Estado o mediante fondos estatales. Esta ayuda afectaría a los intercambios comerciales, pues aunque la empresa no participa en intercambios con otros estados, la ayuda dificulta el que empresas de otros estados puedan establecerse en España, distorsionando la competencia al liberar a una empresa de parte de sus costes, haciendo más atractiva su prestación de servicios, siempre que se supere los 200.000 euros en ayudas en un período de 3 años.

Ese riesgo de distorsión de la competencia, podría también predicarse en relación con determinados beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sociedades y el IBI, reconocidos a favor de las confesiones religiosas, cuando éstas realizan actividades de naturaleza económica.

4) En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

¿Tiene sentido someter a gravamen en el ITP y AJD, la adquisición de edificio con el fin de destinarlo a lugar de culto, o de un solar con el fin de edificar un templo de culto de una confesión sin Acuerdo, como por ejemplo un Salón del Reino, o una Iglesia o Catedral Ortodoxa Rumana?

Entendemos que en ningún caso la adquisición de este tipo de inmuebles, debería de estar sujeta al pago del ITP y AJD, pues en ellos no se realiza actividad económica alguna, resultando inapropiado, en última instancia, someter a gravamen el ejercicio de un derecho fundamental, como es el de libertad religiosa.

Debería revisarse la diferencia existente entre el tenor literal del artículo IV.1.C) del Acuerdo de Asuntos Económicos, y la de los respectivos artículos 11.3.C) de las Leyes 24, 25 y 26/1992, de modo que no se consideren exentos en el ITP y AJD, las adquisiciones de bienes y derechos adquiridos que se destinen *a la sustentación del clero católico*, pues ello es un beneficio que excede los límites de un Estado laico, en que *ninguna confesión tendrá carácter estatal*, por lo que los ministros de culto católicos, no pueden disfrutar de un régimen fiscal que no se reconoce ni siquiera a los funcionarios públicos.

3.4. Inequidad del sistema por incompatibilidad con los principios de neutralidad estatal y no discriminación por motivos religiosos

Como conclusión, podemos afirmar que la *inequidad* del sistema deriva, de la acumulación de 2 grandes factores:

- 1) La disparidad de regímenes fiscales, al que se ven sujetas las confesiones religiosas, en función de haber suscrito un Acuerdo de Cooperación, o no haber podido hacerlo.

Se trata de un sistema que discrimina negativamente a las confesiones minoritarias sin Acuerdo.

- 2) El propio alcance de los beneficios fiscales, en estos momentos reconocidos, que debiera ser objeto de revisión pormenorizada.

4. RECOMENDACIONES Y PROPUESTAS *DE LEGE FERENDA*

4.1. Aplicación de un modelo de derecho común a todas las confesiones inscritas

Con el fin de suprimir la asimetría de la que adolece nuestro sistema tributario, debería de homogeneizarse el régimen fiscal que se aplica a todas las confesiones religiosas en España, sin que el mismo se haga depender del hecho de haber suscrito un Acuerdo de Cooperación con el Estado.

Entendemos que el criterio restrictivo de hacer depender el acceso al régimen de beneficios fiscales al hecho de haber firmado un Acuerdo de Cooperación, es una fórmula caducada e inequitativa, y que esta consideración es extensible al caso de la declaración administrativa de notorio arraigo, pues dejan fuera a ciudadanos que profesan credos ampliamente reconocidos a nivel internacional, y con una importante trayectoria histórica a sus espaldas.

¿Puede por ejemplo seguir desconociendo el sistema tributario español la presencia de ciudadanos de credo hindú, una de las confesiones milenarias más importantes del mundo, a la hora de ejercer su derecho fundamental de libertad religiosa?

Téngase en cuenta que, en todos los casos, se disponga, o no, de un Acuerdo de Cooperación, o de una declaración administrativa de notorio arraigo, estamos ante confesiones religiosas que agrupan a ciudadanos que están ejerciendo un derecho fundamental, como es el de libertad religiosa.

Resulta de este modo incongruente que, por ejemplo, el Estado acabe sometiendo a tributación en el IBI, a bienes inmuebles en los que se está ejerciendo un derecho fundamental, como es el caso de los lugares de culto de las confesiones sin Acuerdo, o que el acceso al disfrute del

régimen de deducibilidad de las donaciones acabe dependiendo en última instancia del mero hecho de gozar de un Acuerdo de Cooperación.

El acceder a los beneficios reservados a un Acuerdo, se hace depender de la incorporación a alguna de las entidades que los han suscrito, lo cual presenta un problema adicional, cual es el de dejar fuera de su cobertura, a aquellas comunidades que no han sido admitidas en dichas entidades de naturaleza federativa, por ejemplo, por ser consideradas heréticas, (como es el caso de la Comunidad Ahmadía, cuyos miembros se consideran a sí mismos como musulmanes, pero cuyos postulados dogmáticos son objeto de rechazo por parte de la Comisión Islámica de España). Esto puede tener consecuencias *complejas*, e incluso *indeseadas*, en algunos casos.

Es decir, se debería buscar un modelo de *derecho común*, al que pudiera llegarse, mediante la promulgación de una nueva Ley de Libertad de Conciencia, que superase el actual sistema fragmentado de Acuerdos, y por una adaptación casuística y pormenorizada, de la legislación regulatoria de cada una de las figuras tributarias, a las características de un Estado laico, en que se adopte una actitud de exquisita neutralidad tributaria en relación con las creencias religiosas de los ciudadanos.

Dentro de las modificaciones legales que se consideran especialmente urgentes, estaría la de la Disposición Adicional 9ª de la Ley 49/2002, de modo que el régimen de beneficios fiscales comprendido en los Títulos II y III de dicha Ley, se haga extensivo a todas las confesiones religiosas por el mero hecho de estar *inscritas* en el Registro de entidades religiosas, suprimiendo el requisito de la previa suscripción de un Acuerdo de Cooperación con el Estado.

Este modelo de derecho común, se hace especialmente necesario en los siguientes campos:

- 1) Deducción de donativos y donaciones a favor de todas las confesiones religiosas, por su inscripción registral, tanto en el IRPF, como en el Impuesto sobre Sociedades.

Como pone de manifiesto la realidad sociológica, la financiación de las confesiones religiosas se realiza en buena parte mediante aportaciones voluntarias de sus fieles, por lo que aplicar a todas ellas, (y no sólo a las que tienen Acuerdo de Cooperación), el generoso porcentaje del 80%, sobre el razonable techo

de los primeros 150 euros donados, supondría un importante acicate a la autonomía financiera de todas las mismas.

Téngase en cuenta que, en el caso particular de la Iglesia Católica, que obtuvo por medio de la asignación tributaria en la declaración de la renta de 2020, correspondiente a la actividad del ejercicio económico de 2019, la cantidad de 301,07 millones de euros, y a la que se estiman unos 10 millones de ciudadanos practicantes, ello representa la simbólica cifra de 30,1 euros por fiel al año.

De conseguirse que todos los fieles, de todas las confesiones religiosas, incrementasen su aportación anual a 150 euros, deducibles en un 80% en su declaración en el IRPF, con ello se conseguiría:

- a) La plena autonomía económica de las confesiones.
 - b) La superación del modelo de asignación tributaria, y con ello la independencia económica frente al Estado.
- 2) Reconocimiento del mismo catálogo de actividades exentas, a favor de todas las confesiones inscritas, extendiendo a todas ellas el mismo tipo tributario del 10% para las actividades que realicen, y que no se encuentren exentas.
 - 3) Atribución de la exención en el IBI, ICIO, ITP y AJD, Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, así como en las contribuciones especiales, a todas las confesiones inscritas, respecto a todos los inmuebles destinados al culto, y sus dependencias, o edificios y locales anejos, los destinados a oficinas, así como los inmuebles destinados a la formación de sus ministros de culto.
 - 4) Supresión de las exenciones tributarias reconocidas a las viviendas de los ministros de culto, así como a los huertos y jardines, de las confesiones con Acuerdo.

4.2. Adecuada definición del alcance del régimen de beneficios fiscales

Adicionalmente entendemos que sería necesario proceder a recalibrar el alcance de los beneficios fiscales reconocidos a las confesiones religiosas, y muy especialmente en los siguientes puntos:

- 1) Revisión del listado de rentas y actividades económicas exentas en el Impuesto sobre Sociedades, tanto en el caso de aquellas realizadas por las confesiones religiosas, como en general, por las entidades sin ánimo de lucro, y en particular:
 - a) Rentas procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad, como son los dividendos y participaciones en beneficios de sociedades, intereses, cánones y alquileres.
 - b) Explotaciones económicas declaradas exentas en el artículo 7 de la Ley 49/2002, como la exención de *las explotaciones económicas de alimentación, alojamiento o transporte realizadas por centros docentes y colegios mayores pertenecientes a entidades sin fines lucrativos, o las explotaciones económicas de elaboración, edición, publicación y venta de libros, revistas, folletos, material audiovisual y material multimedia.*
- 2) Sujeción y no exención en el IBI de los inmuebles destinados a la residencia de ministros de culto, y personal religioso, así como de los huertos y jardines de los que son titulares, y de los bienes inmuebles arrendados, o cedidos a terceros.
- 3) Sujeción y no exención en el ICIO de los inmuebles destinados a residencia de ministros de culto y personal religioso, así como de todos aquellos inmuebles en los que se realizan actividades de naturaleza económica no exenta en el Impuesto sobre Sociedades.
- 4) Sujeción y no exención en el IPT y AJD, de la adquisición de inmuebles destinados a viviendas de los ministros de culto.
- 5) Sujeción y no exención en el pago de contribuciones especiales de las viviendas de los ministros de culto.

4.3. Consideración final sobre la necesidad de llevar a cabo una reforma del modelo fiscal vigente

Entendemos que la diferenciación en el tratamiento fiscal de las confesiones religiosas, descrito en este Informe, en función de haber suscrito, o no, un Acuerdo de Cooperación con el Estado, debería ser objeto de una revisión profunda, y urgente, pues de lo contrario corremos el serio riesgo de prolongar *sine die* un modelo profundamente discriminatorio e inequitativo.

Estamos haciendo referencia a ciudadanos que ejercen un derecho fundamental en circunstancias más onerosas, pese a que conviven con nosotros, en muchos casos desde hace décadas, y que con frecuencia proceden de otros países y tradiciones culturales muy diferentes, pero que han hecho un enorme esfuerzo por aprender nuestra lengua, y adaptarse a nuestra sociedad, y conseguir su inclusión en la misma, que respetan nuestro ordenamiento jurídico, cumplen con sus obligaciones legales, y satisfacen sus impuestos.

Su presencia añade una nota de *diversidad*, que a todos nos enriquece, porque es precisamente *la diferencia y el respeto al otro*, (especialmente al que no piensa como nosotros), algo que caracteriza en su esencia a las sociedades abiertas, como *es*, o al menos, *debería de ser*, la nuestra.

Es por ello, por lo que nuestro legislador debería de poner en marcha un serio y decidido esfuerzo por adaptar nuestro modelo tributario, en materia de libertad de conciencia, a las más elementales exigencias de un modelo laico de relaciones entre el Estado y las confesiones religiosas, más neutral e igualitario.

Los cambios propuestos podrían hacerse, por una de estas dos vías:

- 1) Abriendo el acceso al sistema de Acuerdos a todas las confesiones con declaración de notorio arraigo. Lo cual tendría al menos dos inconvenientes:
 - a) Dependería, en última instancia, del grado de voluntad política del ejecutivo, de suscribir, o no, un Acuerdo de Cooperación, con cada una de las posibles confesiones candidatas a ello. La realidad pone de manifiesto que, en los últimos 30 años, dicha voluntad política, o bien ha sido *inexistente*, o bien *no se ha plasmado* en realidades concretas, a pesar de la clara disposición de varias confesiones religiosas, para ello, especialmente, dentro de aquellas con declaración de notorio arraigo, por parte de la Iglesia de Jesucristo de los Santos de los Últimos Días, Budistas y Ortodoxos).
 - b) Seguiría dejando fuera del acceso al régimen de beneficios fiscales, a todas las confesiones que no hayan conseguido dicho reconocimiento administrativo, por lo que siempre estaríamos ante un modelo *incompleto*, en el que cabría aducir la posible existencia de agravios comparativos.

- 2) O lo que sería aún más equitativo, reconociendo un mismo régimen fiscal a todas las confesiones religiosas, por medio de una nueva Ley de Libertad de Conciencia, y mediante una reforma *ad hoc*, de carácter pormenorizado, de cada una de las normas tributarias, especialmente, de las Disposiciones Adicionales 8ª y 9ª de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, poniendo fin al requisito del Acuerdo previo con el Estado, para poder acceder al mismo, de modo que sea suficiente con la mera inscripción en el Registro de entidades religiosas, es decir, dotando de pleno contenido y significado, a dicha inscripción registral.

Con ello se conseguiría un modelo más acorde con los principios constitucionales de laicidad, e igualdad y no discriminación, constitucionalmente previstos, que es precisamente, el principal objetivo perseguido por quien suscribe este Informe.