

La acción social de la Iglesia como fundamento de sus beneficios fiscales y su compatibilidad con la prohibición de ayudas de Estado

JUAN IGNACIO GOROSPE OVIEDO

Planteamiento

En los últimos años se viene planteando por algunos partidos políticos la supresión de la exención del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) y otros beneficios fiscales a la Iglesia católica. El art. 31.1 de la Constitución establece el principio tributario de generalidad cuando señala que todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos, lo que impide la existencia de privilegios amparados por Ley o situaciones privilegiadas al aplicarla, y prohíbe las exenciones fiscales que no tengan una justificación razonable.

Hay que recalcar que dicha exención no constituye un privilegio de esta organización religiosa sino un beneficio fiscal justificado, fundamentado legalmente y aplicable igualmente a otras entidades. La Iglesia católica, como otras confesiones religiosas -evangélica, islámica y judía-, goza de beneficios fiscales consecuencia de su relevancia constitucional para la consecución del derecho a la libertad religiosa. Pero, además la Iglesia presta un importante servicio a la sociedad manifestando valores recogidos en la Constitución, y supliendo en muchos casos la ineficiencia del mercado y de la actuación del Estado.

Esta comunicación se propone, en primer lugar, poner de manifiesto la acción social de la Iglesia, que supone un importante ahorro de recursos al Estado por sus bajos costes y eficacia en la gestión, prestando un importante servicio a la sociedad predicando valores como la justicia y la solidaridad.

A continuación, se abordan los beneficios fiscales de la Iglesia Católica y otras entidades. Dichos beneficios se recogen en los acuerdos de cooperación con el Estado español, en la ley de mecenazgo y en las normas de los respectivos tributos. En este punto, se hará especial mención a su compatibilidad con el régimen de ayudas de Estado de la Unión Europea al hilo de una reciente sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE).

En tercer lugar, se analiza la razón de ser de estos beneficios fiscales, consecuencia de su relevancia constitucional para la consecución del derecho a la libertad religiosa y del reflejo de los valores constitucionales que supone la acción social de la Iglesia.

Se termina con unas reflexiones a modo de conclusión.

La acción social de la Iglesia

Cuando hablamos de la Iglesia nos referimos a la Iglesia Católica en un sentido estricto, acudiendo al Acuerdo sobre Asuntos Económicos suscrito entre el Estado Español y la Santa Sede el 3 de enero de 1979, mediante el que se regulan las relaciones económicas entre ambas partes (ratificado por las Cortes Generales el 4 de diciembre de 1979). Pero también hay organizaciones respaldadas por la Iglesia como Cáritas¹, Manos unidas² o Ayuda a la iglesia necesitada³.

La iglesia diocesana se financia en un 36% de sus recursos con aportaciones de los fieles, un 24% con el 0,7% del IRPE, y el resto con ingresos corrientes, patrimoniales y extraordinarios. Los mayores gastos obedecen a la conservación de edificios y gastos de funcionamiento (27%), acciones pastorales y asistenciales (26%) y retribución del clero (20%) y del personal seglar (12%). La Iglesia está insertada en la sociedad y, por eso, gran parte de las ac-

1 Ver www.caritas.org. Inspirada por los valores del Evangelio y la Doctrina Social de la Iglesia, Caritas responde a las catástrofes, promueve el desarrollo humano integral y acciones incidencia sobre las causas de la pobreza y el conflicto, trabajando con los pobres, los vulnerables y los excluidos, sin tener en cuenta su raza, ni sus creencias. Está organizada, en ámbito local en las parroquias, luego en las diócesis, en el plano nacional, el regional y el internacional. Cada una de las organizaciones nacionales de Caritas es autónoma, bajo la autoridad de la propia Conferencia Episcopal, pero funciona también como parte de la Confederación Caritas Internationalis, la cual fue fundada en 1950 para promover una mayor coordinación, mejores comunicaciones y cooperación entre los miembros presentes, en los diferentes países de todo el mundo.

2 Manos Unidas (www.manosunidas.org) es otra de las organizaciones estrechamente vinculadas a la Iglesia Católica que se preocupa por las personas que padecen hambre. Nació en 1960 con el nombre de Campaña contra el hambre, aunque en 1978 adoptó el actual. Su fin principal es la financiación de proyectos de desarrollo en el Tercer Mundo. Obtiene los recursos de donativos y subvenciones.

3 La asociación Ayuda a la Iglesia Necesitada (www.ain-es.org) es otro de los organismos que más contribuyen a nombre de la Iglesia.

tividades de la Iglesia están orientadas a beneficiar a la sociedad en general y, especialmente, a aquellos que más necesidad tienen.

Del nuevo Portal de Transparencia de la Conferencia Episcopal Española presentado el 4 de mayo de 2017, se desprende que la misión de la Iglesia en España se realiza a través de la liturgia y los sacramentos, la labor pastoral, el anuncio del evangelio, la educación, la cultura y la actividad caritativa y asistencial⁴. La Iglesia no es una ONG y la religión no debe llevarse hacia adentro, el cristianismo es un acontecimiento que cambia la vida y reclama anunciarlo, como advirtió el vicesecretario para asuntos económicos de la Conferencia Episcopal Española, Fernando Giménez Barriocanal, en la presentación del XIX Congreso Católicos y Vida Pública. Surge de la necesidad de responder al amor de Dios y hay que corresponderlo anunciando la buena noticia acompañada de la dimensión social: darles vosotros de comer⁵.

Así, la Iglesia católica destina parte de sus recursos económicos principalmente a cinco áreas: 1) sostener al clero y a sus ministros, 2) al ejercicio de su apostolado en diversas formas y en distintos ámbitos de la vida pública, 3) mantener el culto y las actividades religiosas (se incluye la conservación de los templos y obras que la Iglesia administra, así como el sueldo de los laicos contratados para ayudar en ello) y 4) a acciones pastorales, caritativas, formativas y de promoción social.

La memoria anual de actividades de 2015⁶ muestra la existencia de 23.000 parroquias y 18.576 sacerdotes, 55.363 religiosos y 47 millones de horas de actividad pastoral. La actividad evangelizadora de 101.751 catequistas y 13.000 misioneros españoles en los cinco continentes, fundamentalmente en América. La Pastoral penitenciaria cuenta con 170 capellanes y 2.526 voluntarios para atender a una población reclusa de 64.319 personas.

Además, el patrimonio cultural de la Iglesia -3.100 bienes- supone un impacto en el PIB de España de 22.600 millones de euros y una contribución de más de 225.000 empleos directos e indirectos. Y las peregrinaciones y celebraciones religiosas suponen una contribución al PIB de 9.800 millones de euros y una generación de 134.000 empleos, 97.000 sostenidos directamente por esta actividad.

4 <http://www.transparenciaconferenciaepiscopal.es/>

5 7 de noviembre de 2017, Colegio Mayor San Pablo, Madrid. Recalcó la acción social en las periferias existenciales: ancianos, parados, presos, enfermos, no nacidos y marginados (inmigrantes, mujeres en situación de violencia).

6 Conferencia Episcopal Española, *Memoria anual de actividades de la Iglesia Católica en España año 2015*, 16 de Noviembre de 2017 (<http://www.conferenciaepiscopal.es/memoria-de-actividades/>). Ver también el documento sobre la acción de la Iglesia: *La acción de la Iglesia Católica* (<http://www.transparenciaconferenciaepiscopal.es/folletomemoria/2017.html>)

En el ámbito educativo se contabilizaron 2.593 centros católicos, con casi un millón y medio de alumnos, incluyendo 15 universidades. La educación concertada en 2.447 centros -de un total de 2.593- supuso un ahorro al Estado de 2.563 millones de euros. Tiene 15 universidades con más de 86.000 alumnos.

En el ámbito caritativo y asistencial de 2010 a 2015 se han incrementado los centros un 68% pasando a un total de 7.580, incrementándose los beneficiarios de 2.851.167 a un total de 3.274.817 personas. En los centros sociales y asistenciales de la Iglesia (comedores sociales, formación al desempleo, inmigrantes y dependientes, personas sin vivienda, familias, etc.) se acompañó a un total de 4.790.075 personas, con 83.712 voluntarios en Cáritas y 5.052 en Manos Unidas. Los hospitales, ambulatorios y casas de ancianos atendieron a 1.272.029 personas. Y en centros culturales y guarderías se atendió a 244.747 personas.

Todo ello da cuenta de la extraordinaria labor realizada por la Iglesia, en los ámbitos espiritual y material, siendo especialmente relevante durante la última crisis, supliendo las ineficiencias del Estado y los fallos del mercado.

Los beneficios fiscales

Régimen fiscal vigente de la Iglesia Católica y otras entidades

La Iglesia católica, al igual que el resto de confesiones no católicas que han firmado acuerdos de cooperación con el Estado español -evangélica, islámica y judía-, goza de beneficios fiscales. Por un lado, a través de los acuerdos firmados: el Acuerdo Concordatario sobre Asuntos Económicos entre el Estado y la Santa Sede, de 3 de enero de 1979, y los acuerdos de cooperación firmados entre el Estado español con la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España, con la Federación de Comunidades Israelitas de España y con la Comisión Islámica de España.

También se contienen menciones al régimen fiscal en las leyes de los respectivos tributos estatales –por ejemplo, la ley del IVA y del Impuesto sobre Sociedades– y, a nivel local, en el Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

Por último, les es de aplicación 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 Ley de Mecenazgo (Ley 49/2002) es la base del régimen fiscal de la Iglesia, ya que supone su identificación con las del resto de entidades del sector no lucrativo (ONG, Fundaciones, etc.). El régimen tributario actual por

el que se rige la Iglesia católica es el que establece la Ley de Mecenazgo, cuya aplicación a la Iglesia es la misma que a toda confesión religiosa o institución religiosa que tenga suscritos convenios de colaboración con el Estado. Pero es el mismo régimen de todas las fundaciones de España, ya sean de carácter investigador, cultural, político, o asociativo; de las organizaciones no gubernamentales del desarrollo; de las delegaciones extranjeras en España; y de todas las federaciones deportivas.

Como advierte Giménez Barriocanal, lo más importante de esta regulación, sin duda alguna, es el contenido del régimen fiscal que incluye y que supera, de manera muy notable, a las exenciones que estaban previstas en los Acuerdos⁷. Un caso a reseñar es el del IBI, donde las exenciones previstas en los Acuerdos se ceñían a una lista cerrada de bienes vinculados a determinados fines mientras que la ley de mecenazgo concede para todo el sector no lucrativo la exención de IBI de todos sus bienes, salvo aquellos donde se desarrollan explotaciones económicas que no están exentas⁸.

El régimen fiscal actual es el siguiente:

- Están exentos de pago del Impuesto de Sociedades los donativos, las colectas, los rendimientos del patrimonio mobiliario (intereses, dividendos, etc.) e inmobiliario (alquileres, etc.) y las plusvalías generadas por ventas de patrimonio.
- También están exentas algunas actividades económicas de asistencia social, las prestadas en hospitales y colegios, las editoriales y librerías, las visitas culturales, la realización de cursos o conferencias, las actividades deportivas y aquellas cuyo importe no supere los 20.000 euros.
- Las instituciones de la Iglesia quedan exentas de pago del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y del Impuesto sobre sucesiones y donaciones.
- En el ámbito local están exentas del Impuesto de Bienes Inmuebles (IBI) las propiedades de la Iglesia en las que se llevan a cabo las actividades antes mencionadas. Y como entidad benéfica, la Iglesia está exenta del pago del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos y del Impuesto de Actividades Económicas.

7 Señala este autor que las instituciones de la Iglesia Católica en España, como cualquier otra entidad, están sujetas a la legislación fiscal general que afecta a cualquier persona jurídica. La Iglesia no dispone de un estatuto diferente ni tienen reconocimiento de entidad pública, como en el caso de Alemania, por lo que, salvo lo que expresamente se establezca en desarrollos normativos que le sean de aplicación, rige a todos los efectos lo contemplado en la legislación general. Ver GIMÉNEZ BARRIOCANAL, F. *Fiscalidad de la Iglesia católica en España*. Edice, 2015.

8 Están, por tanto, exentos, todos los inmuebles salvo aquéllos en los que se desarrolle una explotación económica que no se realice en cumplimiento de su objeto o finalidad específica. Por ejemplo, si una entidad religiosa explota un terreno como parking tributará por el IBI. También están gravados los inmuebles de la Iglesia católica por la tasa de vado de garajes o la de recogida de basura.

El artículo IV del Acuerdo, que como tal acuerdo tiene naturaleza de tratado internacional y rango de Ley (Sentencias del Tribunal Constitucional 66/1982 y 47/1990), dispone literalmente lo siguiente:

“1. 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 tendrán derecho a las siguientes exenciones:

A) Exención total y permanente de la Contribución Territorial Urbana –actual IBI- de los siguientes inmuebles:

1) Los templos y capillas destinados al culto, y asimismo, sus dependencias o edificios y locales anejos destinados a la actividad pastoral.

2) La residencia de los Obispos, de los Canónigos y de los Sacerdotes con cura de almas.

3) Los locales destinados a oficinas, la Curia diocesana y a oficinas parroquiales.

4) Los Seminarios destinados a la formación del clero diocesano y religioso y las Universidades eclesiásticas en tanto en cuanto impartan enseñanzas propias de disciplinas eclesiásticas.

5) Los edificios destinados primordialmente a casas o conventos de las Ordenes, Congregaciones religiosas e Institutos de vida consagrada.

B) Exención total y permanente de los impuestos reales o de producto, sobre la renta y sobre el patrimonio.

Esta 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.

C) Exención total de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y Transmisiones Patrimoniales, siempre que los bienes o derechos ad-

quiridos se destinen al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado y al ejercicio de la caridad.

D) Exención de las contribuciones especiales y de la tasa de equivalencia, en tanto recaigan estos tributos sobre los bienes enumerados en la letra A) este artículo”.

Es especialmente relevante el apartado 1.B, relativo a “los impuestos reales o de producto, sobre la renta y sobre el patrimonio, siendo este tipo de impuestos el que opera en el ámbito local, como veremos a continuación.

Su compatibilidad con el régimen de ayudas de Estado

El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) se establece por primera vez en España con la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, como “un tributo indirecto cuyo hecho imponible está constituido por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra”. Por tanto, es posterior al acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede, lo que plantea el problema de la aplicación de las exenciones previstas para otros tributos locales, concretamente el art. IV apartado 1.B) señalado anteriormente, pues el ICIO es un tributo real, al no recaer sobre una persona concreta, y grava la renta generada por la obra.

Ello fue confirmado por la Sentencia dictada por el Tribunal Supremo de 31 de marzo de 2001, dictada en el recurso de casación en interés de la ley nº 3295/2000. Se analizaba la construcción de viviendas “destinadas a actividades apostólicas”, declarando que “la Iglesia Católica está exenta del ICIO”, al considerar que es un impuesto real sobre la renta y, por lo tanto, debe quedar incluido en el apartado 1.B) del artículo IV del Acuerdo, sin que en ese caso su exención se vea afectada por la excepción prevista en el párrafo segundo de dicho apartado, ya que “no se trata de rendimientos que la parroquia vaya a obtener por el ejercicio de las viviendas construidas, ni se trata tampoco de ganancias de capital, ni de rendimientos sometidos a retención en la fuente”, (el mismo Tribunal se pronunció unos días después, en idéntico sentido, en la Sentencia de 31 de marzo de 2001, dictada en el recurso de casación en interés de la ley nº 3295/2000, en la que se analiza un supuesto referido a las obras de ampliación de una parroquia –4–).

Colmando el vacío legal se aprobó la Orden del Ministerio de Hacienda de 5 de junio de 2001, mediante la que se establece que el ICIO está

incluido entre los impuestos “a que hace referencia la letra B) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979” (art. 1º), que como vimos prevé la exención total y permanente de los impuestos reales o de producto...”, con una excepción para los “impuestos sobre la renta” en el siguiente párrafo que podrían limitarla. Sin embargo, la Sentencia de 3 de octubre de 2003 (rec. de casación nº 5899/1998 (LA LEY 234/2004) –6–), analizando un supuesto referido a una actividad claramente empresarial de la Iglesia Católica o, como se recoge literalmente en dicha Sentencia, una “explotación económica productora de rendimientos” (se trataba de un hospital que incluso mantenía conciertos de asistencia sanitaria con aseguradoras privadas, compitiendo en el mercado con otras entidades hospitalarias o sanitarias), consideró que no era aplicable la excepción de la exención “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”, aplicable al Impuesto sobre Sociedades, pero nada tiene que ver con el ICIO que es un impuesto indirecto aunque real.

Esta interpretación suponía una exención total en el ICIO a diferencia del IBI, que requería un destino específico. Por ello se decidió equiparar la exención del ICIO con la del IBI, modificando la Orden de 2001 por la Orden EHA/2814/2009 de 15 de octubre, para que la exención del ICIO afectase solamente a aquellos inmuebles exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), en razón de su destino. Sin embargo, esto implicaba una innovación del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede que, además, solo puede modificarse por una negociación entre las partes que lo firmaron, por lo que dicha Orden fue anulada por la sentencia de Audiencia Nacional de 9 de diciembre de 2013, siendo dicha resolución ratificada por la Sala Tercera del Tribunal Supremo en Sentencia de 19 de noviembre de 2014.

Recientemente, una sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante TJUE) ha analizado la posible vulneración del régimen de ayudas de Estado de la exención del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO). La prohibición de ayudas de Estado, que pueden consistir en beneficios fiscales, se contempla en el artículo 107.1 del Tratado de la Unión Europea, disponiendo que Salvo que los Tratados dispongan otra cosa, serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma,

que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones. Para que se califique la exención como ayuda de Estado han de concurrir cuatro circunstancias: que la Congregación sea calificada como “empresa” a efectos del citado artículo 107, que otorgue a la Congregación una ventaja económica selectiva, que constituya una intervención del Estado español o mediante fondos de dicho Estado miembro, y, por último, que pueda afectar a los intercambios comerciales entre los Estados miembros y falsear o amenazar con falsear la competencia dentro del mercado interior (apartado 40).

La sentencia del TJUE trae causa del recurso interpuesto en vía contenciosa por la Congregación de Escuelas Pías Provincia de Betania (Comunidad de Casa de Escuelas Pías de Getafe PP. Escolapios) contra la resolución dictada el 27 de febrero de 2014 por el Jefe del Órgano de Gestión Tributaria del Ayuntamiento de Getafe, mediante la que se desestimó el recurso administrativo de reposición interpuesto contra la anterior resolución de 6 de noviembre de 2013, que había desestimado, a su vez, la solicitud formulada por la entidad recurrente para la exención del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y devolución de ingresos indebidos (23.730,41 euros), en relación con las obras de reforma y ampliación del edificio independiente de salón de actos del Colegio “La Inmaculada”.

La licencia se había solicitado para la reforma y ampliación del edificio destinado a salón de actos del Colegio, con la finalidad de dotarlo de 450 asientos, para ser destinado a reuniones, cursos, conferencias, etc. El recurso se interpuso ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 4 de Madrid, que decidió plantear una cuestión prejudicial, en contra del criterio del recurrente y del Ministerio Fiscal⁹.

La demandante basa sus pretensiones en el apartado 1.B) del artículo IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, puesto en relación con la Sentencia dictada el 19 de marzo de 2001 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo español, en el recurso de casación en interés de la ley nº 1142/2000 (en la que se declara que “la Iglesia Católica disfruta de exención con respecto al Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras”) y con la Orden del Ministerio de Ha-

9 El Fiscal entendió que no procede el planteamiento de la cuestión prejudicial porque “no es necesario” y porque la decisión que se haya de dictar en el litigio principal es susceptible de ulterior recurso judicial de Derecho interno, en aplicación de lo establecido en el Instrumento de Ratificación por parte de España del Tratado de Amsterdam, puesto en relación con el artículo 35.3 del Tratado de la Unión Europea (LA LEY 109/1994) (anterior art. K.7), sin reparar en que, por razón de la cuantía del recurso (inferior a 30.000), la decisión que se dicte en el mismo no será susceptible de recurso ordinario (art. 81.1.a de la Ley 29/1998, de 13 de julio (la ley 2689/1998), reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa).

cienda de 5 de junio de 2001, mediante la que se establece que el ICIO está incluido entre los impuestos “a que hace referencia la letra B) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979” (art. 1º) y que “la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las Diócesis, las Parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Órdenes y Congregaciones Religiosas y los Institutos de Vida Consagrada y sus provincias y sus casas, disfrutaban de exención total y permanente en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras” (art. 2º).

El Ayuntamiento de Getafe argumenta en la resolución recurrida que, por aplicación de la Orden EHA/2814/2009 de 15 de octubre, la exención del ICIO afecta solamente a aquellos inmuebles exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), en razón de su destino, es decir, a aquellos en los que se realizan actividades relacionadas con los fines propios de la Iglesia Católica. Lo cierto es que dicha OM fue anulada por la SAN de 9 de diciembre de 2013, como se ha señalado.

La pregunta que el Juzgado remitente realizó al Tribunal de Justicia fue la siguiente:

“¿Es contraria al artículo 107.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (LA LEY 6/1957) la exención a la Iglesia Católica del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, en relación con las realizadas en inmuebles destinados al desarrollo de actividades económicas que no tengan una finalidad estrictamente religiosa?”.

La Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE de 27 de junio de 2017 ha sentado como conclusión que se puede vulnerar dicha prohibición si las actividades son de carácter económico. En concreto, señala que no tienen carácter económico los cursos financiados, total o parcialmente, con cargo a fondos públicos y no por los alumnos o por sus padres, porque el Estado no se propone realizar actividades remuneradas, sino que cumple su misión hacia la población en los ámbitos social, cultural y educativo. En consecuencia, no se vulnerará dicha prohibición si la exención se refiere a una actividad de enseñanza concertada, como es la enseñanza primaria y secundaria impartida en virtud de un concierto entre la Congregación y la Comunidad de Madrid, por tratarse de actividades de enseñanza subvencionadas que no pueden calificarse como “económicas”, pero sí a la preescolar, post obligatoria y extra escolar.

Añade que la exención del impuesto municipal de que se trata parece cumplir, en todo caso, dos de los cuatro requisitos exigidos para poder ser calificada de ayuda estatal prohibida, en la medida en que 1) conferiría a la

congregación a cargo del colegio una ventaja económica selectiva y 2) supone una disminución de los ingresos del Ayuntamiento y, por tanto, el empleo de fondos estatales. Respecto de los otros dos requisitos (incidencia de la ventaja económica en los intercambios comerciales entre los Estados miembros y distorsión de la competencia), señala que la exención controvertida podría hacer más atractiva la prestación de los servicios de enseñanza de la congregación religiosa en relación con la prestación de servicios de centros también activos en el mismo mercado. No obstante, recuerda que, según el Derecho de la Unión, se considera que las ayudas que no superan el límite de 200 000 euros durante un período de tres años no afectan a los intercambios comerciales entre los Estados miembros ni falsean ni amenazan con falsear la competencia, quedando excluidas del concepto de ayudas estatales.

Concluye que corresponde al juez nacional determinar si los locales en cuestión están destinados, al menos en parte, a tales actividades económicas, y en qué medida se alcanza dicho umbral, tomando en consideración únicamente las ventajas de las que haya disfrutado la congregación religiosa en relación con sus eventuales actividades económicas. Y añade que esta exención fiscal no debería considerarse, en su caso, ayuda estatal existente, sino ayuda nueva, pues aunque el Acuerdo de 1979 es anterior a la adhesión, el ICIO se introdujo con posterioridad. Por consiguiente, si el juez nacional declarase la existencia de una ayuda estatal, ésta debería notificarse a la Comisión y no podría ejecutarse sin su consentimiento.

Como puede observarse la decisión del Tribunal permite calificar como ayuda de Estado la exención del ICIO a la Iglesia, pero siempre que la congregación de ámbito provincial exceda el límite de 200.000 euros durante tres años por la actividad de enseñanza infantil, de bachillerato y extraescolar. En consecuencia, se admite no solo para actividades estrictamente religiosas, como planteaba la cuestión prejudicial, sino también para la enseñanza concertada (la que se imparte en primaria y en la ESO)¹⁰. La relevancia

10 No comparto por ello la opinión según la cual a partir de ahora dichas exenciones habrán de modificarse y tener finalidad esencialmente religiosa, aunque ciertamente habrá que buscar vías para evitar la litigiosidad. En tal sentido GARCÍA DÍEZ, C. "Las exenciones fiscales reconocidas a la Iglesia en virtud del Acuerdo sobre Asuntos Económicos de 3 de enero de 1979, pueden constituir Ayudas de Estado contrarias al Derecho de la Unión Europea (Sentencia del TJUE de 27 de junio de 2017; asunto C-74/16)". En *Derecho BLOGSudima*, 27-6-2017. Afirma que "la "exención total y permanente" (artículo IV Acuerdo Asuntos Económicos) no casa con las normas y principios de la UE; lo que, indudablemente, va a conllevar cierta inseguridad jurídica y un aumento de la litigiosidad; pues, no en vano, a partir de esta jurisprudencia comunitaria, todas las exenciones fiscales que sean reconocidas al amparo del referido Acuerdo de Asuntos Económicos, lo serán a partir de "una finalidad estrictamente religiosa". En sentido contrario se pronuncia PALOMINO, R. "Catedrático de Derecho Eclesiástico aclara que el Tribunal Europeo 'sí' permite exenciones fiscales a favor de la Iglesia". *Religión Confidencial*, 30-6-2017.

de esta doctrina deriva de su posible aplicación a otros beneficios fiscales y entidades las que éstos se apliquen, como sucede con los previstos en la Ley de mecenazgo.

La justificación de los beneficios fiscales de la Iglesia

Las exenciones fiscales de la Iglesia se fraguaron tras la aprobación de la Constitución por el Acuerdo de 1979 entre el Estado español y la Santa Sede –que se ha hecho con otros cien países–, ratificado por el Congreso y el Senado, pero en 1992 se amplió a otras confesiones religiosas de España mediante sucesivos acuerdos de cooperación: Entidades Religiosas Evangélicas, Comunidades Israelitas y Comisión Islámica.

Estos beneficios fiscales se configuran como una medida adoptada por el Estado al amparo de su competencia exclusiva del art. 149.1 CE, justificada por la relevancia constitucional que tienen las citadas confesiones religiosas para la consecución de los fines proclamados por la Constitución, en concreto para garantizar el derecho a la libertad religiosa, en su vertiente colectiva e individual. Así lo señaló el Tribunal Constitucional en la Sentencia 207/2013, de 5 de diciembre. La colaboración económica del Estado español con las confesiones religiosas, reconociendo en dicho marco determinados beneficios fiscales, se fundamenta en la garantía y promoción del derecho fundamental a la libertad religiosa y de culto consagrado en el artículo 16 de la Constitución.

Pero, además la Iglesia presta un importante servicio a la sociedad predicando valores como la justicia y la solidaridad –también recogidos en la Constitución– y supliendo en muchos casos la ineficiencia del mercado y de la actuación del Estado, por sus bajos costes y eficacia en la gestión. Es la misma finalidad que contempla la Exposición de Motivos de la Ley 49/2002: incentivar la colaboración particular de actuaciones sin ánimo de lucro en la consecución de fines de interés general. Dicha normativa, aplicable a todas las entidades sin fines lucrativos enumeradas en el art. 2 y disposiciones adicionales (fundaciones, asociaciones declaradas de utilidad pública, ONG's de desarrollo, Organización Nacional de Ciegos Españoles, Real Academia Española e instituciones análogas de las Comunidades Autónomas, federaciones deportivas) exige que se cumplan los requisitos del art. 3 de la Ley: básicamente que persigan fines de interés general y destinen a los mismos el 70 por ciento de los ingresos, que los ingresos de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria no excedan del 40 por ciento de los ingresos totales, y que los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno sean gratuitos.

La labor litúrgica (eucaristías, bautizos, comuniones, confirmaciones, bodas), pastoral (catequesis, misiones, enfermos), asistencial (hospitales, casas de ancianos, enfermos crónicos y minusválidos, orfanatos, guarderías, víctimas de violencia, ex reclusos, ex prostitutas, centros de asesoría jurídica, promoción del trabajo, asistencia a inmigrantes, rehabilitación de drogadic-tos) y educativa (colegios, universidades, centros de formación) supone un beneficio muy importante para la sociedad. A nivel tanto espiritual como material, pues implica un ahorro de costes para la Administración.

Finalmente, existen exenciones objetivas para el patrimonio cultural, buena parte del cual pertenece a la Iglesia católica. La justificación está el art. 44.1 CE que declara que “los poderes públicos promoverán y tutelarán el acceso a la cultura, a la que todos tienen derecho” y en el art. 46, conforme al cual los poderes públicos [...] promoverán el enriquecimiento del patrimonio histórico, cultural y artístico de los pueblos de España y de los bienes que lo integran, cualquiera que sea su régimen jurídico y su titularidad. Como se ha dicho, este patrimonio supone una importante contribución al PIB y una fuente de empleo directo e indirecto a través de las visitas, peregrinaciones y celebraciones religiosas¹¹.

Conclusiones

La Iglesia está insertada en la sociedad y, por eso, sus actividades están orientadas a beneficiar a la sociedad en general y, especialmente, a aquellos que más necesidad tienen. La labor litúrgica (eucaristías, bautizos, comuniones, confirmaciones, bodas), pastoral (catequesis, misiones, enfermos), asistencial (hospitales, casas de ancianos, enfermos crónicos y minusválidos, orfanatos, guarderías, víctimas de violencia, ex reclusos, ex prostitutas, centros de asesoría jurídica, promoción del trabajo, asistencia a inmigrantes, rehabilitación de drogadic-tos) y educativa (colegios, universidades, centros de formación) supone un beneficio muy importante para la sociedad. A nivel tanto espiritual como material, e implica un ahorro de costes para la Administración.

¹¹ De los 42 bienes españoles declarados Patrimonio Mundial de la Humanidad por la UNESCO, 19 cuentan con presencia significativa de las entidades de la Iglesia, bien en forma de propiedad (Catedrales de Burgos, Sevilla y Toledo, etc.), por el origen (Camino de Santiago, Alcalá de Henares), por la presencia en los conjuntos de numerosas iglesias o conventos (Ávila, Segovia o Santiago de Compostela) o por otros variados motivos. ¿Qué sería de Santiago de Compostela sin su Catedral y sin su Camino? ¿Cómo sería la Semana Santa de Córdoba, Málaga, Segovia, Valladolid, Murcia... sin las manifestaciones religiosas? La Semana Santa de Sevilla supone unos doscientos cuarenta millones de euros para la ciudad. Y las entidades de la Iglesia católica realizan un esfuerzo muy importante para mantener su patrimonio cultural y ponerlo a disposición de todos los ciudadanos, pese a su baja rentabilidad.

Las desgravaciones fiscales de las que disfruta en ocasiones se han tildado de privilegios, pero en realidad responden a esta acción social y se fundamentan claramente en la propia Constitución. Estos beneficios fiscales pueden ser subjetivos, referidos a sus instituciones, u objetivos por la labor prestada o la conservación o rehabilitación del patrimonio cultural en manos de la Iglesia.

La justificación constitucional se contiene, en primer lugar, en el art. 16 de nuestra Carta Magna, dada la relevancia constitucional que tienen las confesiones religiosas para la consecución de los fines proclamados por la Constitución, en concreto para garantizar el derecho a la libertad religiosa, en su vertiente colectiva e individual. Así lo señaló el Tribunal Constitucional en la Sentencia 207/2013, de 5 de diciembre, reconociendo en dicho marco determinados beneficios fiscales como garantía y promoción del derecho fundamental a la libertad religiosa. En tal sentido se aprobó el Acuerdo Concordatario sobre Asuntos Económicos entre el Estado y la Santa Sede, de 3 de enero de 1979, siendo similar a los acuerdos de cooperación firmados por el Estado español con otras confesiones no católicas, como la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España, la Federación de Comunidades Israelitas de España y la Comisión Islámica de España.

En segundo término, la Iglesia presta un importante servicio a la sociedad predicando valores como la justicia y la solidaridad recogidos en los arts. 1 y 2 de la Constitución, entre otros, además de promover la no discriminación (art. 14), la política de pleno empleo (art. 40), el derecho a la vivienda (art. 47), o la protección de la familia (art. 39), de la salud (art. 43)-, y de la vejez (art. 50). Y hay que recalcar que, en muchos casos, suple la ineficiencia del mercado y de la actuación del Estado, por sus bajos costes y eficacia en la gestión. Por este motivo le es de aplicación 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 opera también para las citadas confesiones no católicas e, incluso, para los partidos políticos. La Exposición de Motivos de esta Ley 49/2002 contempla como objetivo incentivar la colaboración particular de actuaciones sin ánimo de lucro en la consecución de fines de interés general.

En tercer lugar, existen exenciones objetivas para el patrimonio cultural, buena parte del cual pertenece a la Iglesia católica. La justificación está en el art. 44.1 CE que declara que «los poderes públicos promoverán y tutelarán el acceso a la cultura, a la que todos tienen derecho» y en el art. 46, conforme al cual los poderes públicos [...] promoverán el enriquecimiento del patrimonio histórico, cultural y artístico de los pueblos de España y de los bienes que lo integran, cualquiera que sea su régimen jurídico y su titularidad. El patrimo-

nio cultural de la Iglesia supone un impacto relevante en el PIB de España y una contribución a la creación de empleos directos e indirectos, al igual que las peregrinaciones y celebraciones religiosas.

Dicho esto, hay que tener en cuenta la compatibilidad de estas desgravaciones con la prohibición de ayudas de Estado en la Unión Europea. Debe recordarse que los beneficios fiscales pueden vulnerar esta prohibición contemplada en el art. 107 del Tratado de Funcionamiento de la UE si falsean o amenazan con falsear la competencia favoreciendo a determinadas empresas. Ello se planteó en un litigio entre la Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania y el Ayuntamiento de Getafe, que denegó la exención y consiguiente devolución del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, satisfecho por ampliación y reforma del salón de actos de un colegio concertado.

El tribunal de instancia planteó como cuestión prejudicial si tal exención constituía una ayuda de Estado en el caso de obras realizadas en inmuebles destinados al desarrollo de actividades económicas sin una finalidad estrictamente religiosa. La Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE de 27 de junio de 2017 ha sentado como conclusión que se puede vulnerar dicha prohibición si las actividades son de carácter económico, pero no en todos los casos. En concreto, señala que no tienen carácter económico los cursos financiados, total o parcialmente, con cargo a fondos públicos y no por los alumnos o por sus padres, porque el Estado no se propone realizar actividades remuneradas, sino que cumple su misión hacia la población en los ámbitos social, cultural y educativo. En consecuencia, no se vulnerará dicha prohibición si la exención se refiere a una actividad de enseñanza concertada, como es la enseñanza primaria y secundaria impartida en virtud de un concierto entre la Congregación y la Comunidad de Madrid, por tratarse de actividades de enseñanza subvencionadas que no pueden calificarse como “económicas”. En cuanto a la enseñanza preescolar, extra escolar y post obligatoria tampoco lo sería si no excede el límite de 200.000 euros durante tres años.

Habrà que estar atentos a la aplicación de esta doctrina a la actividad económica de la iglesia y otras confesiones religiosas y de las entidades no lucrativas, dado que todas ellas se benefician de incentivos fiscales que podrían contravenir dicha prohibición.

Bibliografía

CALVO SALES, T., LÓPEZ DÍEZ, L., y RODRÍGUEZ MEJÍAS, V.M.A. La exención fiscal a la Iglesia católica por el ejercicio de actividades sin una finalidad es-

trictamente religiosa puede constituir ayudas de Estado prohibidas por el Derecho comunitario”. *Revista de Contabilidad y Tributación*, n. 416, 2017. Ver también de estas autoras <https://boletinjuridico.gtt.es/las-actividades-economicas-de-la-iglesia-catolica-no-estan-exentas-del-impuesto-sobre-construcciones-instalaciones-y-obras-historia-de-una-exencion-ilegal-segunda-parte>

CEBRIÁ GARCÍA, M. Exención de la Iglesia católica en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras: Problemas que plantea. En *Quincena Fiscal*, n. 21, 2016.

GARCÍA DÍEZ, C. Las exenciones fiscales reconocidas a la Iglesia en virtud del Acuerdo sobre Asuntos Económicos de 3 de enero de 1979, pueden constituir Ayudas de Estado contrarias al Derecho de la Unión Europea (Sentencia del TJUE de 27 de junio de 2017; asunto C-74/16). En *Derecho BLOGSudima*, 27-6-2017.

GIMÉNEZ BARRIOCANAL, F. *Fiscalidad de la Iglesia católica en España*. Edice, 2015.

MARTÍN DÉGANO, I., El alcance de la exención de la Iglesia católica en el IBI. La equiparación al régimen fiscal de las entidades no lucrativas”. En *Revista de Contabilidad y Tributación*, n. 379, 2014.

PALOMINO, R. “Catedrático de Derecho Eclesiástico aclara que el Tribunal Europeo sí permite exenciones fiscales a favor de la Iglesia”. En *Religión Confidencial*, 30-6-2017 (https://www.religionconfidencial.com/iglesia-estado/Catedratico-Eclesiastico-Tribunal-Europeo-Iglesia_0_2956504343.html?utm_source=Facebook&utm_medium=Social&utm_campaign=2956504343)