

**LA (DES)IGUALDAD RELIGIOSA EN LA TRIBUTACIÓN LOCAL:
LAS EXENCIONES DE LAS CONFESIONES RELIGIOSAS
EN EL IMPUESTO DE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES U OBRAS
Y EN EL IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS DE TRACCIÓN MECÁNICA¹**

Por D. SANTIAGO CAÑAMARES ARRIBAS
Universidad Complutense

Resumen

Este trabajo analiza, desde la perspectiva de la igualdad religiosa, el distinto régimen tributario de la Iglesia católica y de las demás confesiones religiosas en el ámbito local. De acuerdo con el principio de cooperación, se pone de manifiesto la necesidad de superar tales diferencias por no descansar en una justificación objetiva y razonable.

Abstract

This paper focuses on the different position that the Catholic Church has in local taxation in comparison with the one of other religious denominations. According to the Church-State cooperation principle, such differences should be overcome as long as they are not based on an objective and reasonable justification.

¹ El texto de este trabajo se corresponde con la ponencia presentada en el Curso Internacional de Verano de la Universidad de Extremadura «Cuestiones conflictivas en la tributación local», que tuvo lugar en Cáceres en julio de 2013 organizado por el Grupo de Investigación Fiscalitas & Iuris (F. ÁLVAREZ y M. CEBRIÁ [dirs.]).

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. TRIBUTACIÓN DE LAS CONFESIONES RELIGIOSAS EN EL ÁMBITO LOCAL
 1. IMPUESTO DE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS
 2. IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS DE TRACCIÓN MECÁNICA
- III. A MODO DE CONCLUSIÓN: IGUALDAD Y NO DISCRIMINACIÓN TRIBUTARIA POR MOTIVOS RELIGIOSOS

I. INTRODUCCIÓN

Como es sabido, entre los principios que definen la actitud del Estado frente al fenómeno religioso, ocupa un lugar destacado el de cooperación, consagrado en el art. 16.3 de la Constitución, en cuya virtud los poderes públicos deben mantener relaciones de cooperación con las distintas confesiones religiosas. Este deber de cooperar puede plantearse en muy diversos ámbitos, entre ellos el económico. Así lo entendió el Tribunal Constitucional en su Auto de 2 de octubre de 1989, donde afirmó que el reconocimiento a las confesiones religiosas de un régimen de beneficios fiscales hunde sus raíces en la cooperación del Estado con dichas entidades². Al menos hasta el momento, esta cooperación económica se ha canalizado, de modo prioritario, a través de la firma de Acuerdos de cooperación en los que se contiene para cada confesión religiosa un régimen de exenciones y de beneficios fiscales que resulta, en términos generales, bastante próximo³.

Dichos acuerdos contemplan, además, la aplicación a las confesiones religiosas –y a sus entidades religiosas y asociaciones benéficas– del régimen fiscal previsto para las entidades sin fin de lucro⁴, que, en la actualidad, se encuentra recogido en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de incentivos fiscales al mecenazgo⁵. En el caso de la Iglesia católica, dicha previsión –contenida en el art. V del Acuerdo de asuntos económicos– venía inicialmente limitada a las asociaciones y entes no estrictamente religiosos que desarrollaran actividades de carácter benéfico-asistencial. Sin embargo, a través de la Orden Ministerial de 29 de julio de 1983 se extendió también a las entidades religiosas contenidas en el art. IV

² Vid. Auto del Tribunal Constitucional de 2 de octubre de 1989, fundamento jurídico segundo (R.J.A.-R.T.C. 1989\480 AUTO).

³ En el caso de la Iglesia católica, se contempla además un régimen de financiación directa que se articula a través de un modelo de asignación tributaria a través del Impuesto sobre la Renta. Dicho modelo no se contempla en los acuerdos con las confesiones religiosas minoritarias, si bien desde el año 2005, tanto las confesiones minoritarias que tengan firmado acuerdo de cooperación como aquellas que, en su caso, hayan obtenido el reconocimiento del notorio arraigo, pueden disfrutar de financiación pública directa a través de la Fundación Pluralismo y Convivencia, dependiente del Ministerio de Justicia, cuyos fondos proceden, en su mayor parte, de los Presupuestos Generales del Estado. Sobre esta cuestión puede verse M. J. CIÁURRIZ, «La Fundación Pluralismo y Convivencia», en VV.AA. (A. C. Álvarez Cortina, M. Rodríguez Blanco [coords.]), *Aspectos del régimen económico y patrimonial de las confesiones religiosas*, Granada, Ed. Comares, 2008, págs. 105-122.

⁴ Vid. art. 7.2 de la L.O. 5/1980, de Libertad Religiosa.

⁵ Vid. B.O.E. de 24 de diciembre de 2002.

del Acuerdo, mejorando, de esta manera, el régimen tributario previamente acordado⁶.

II. TRIBUTACIÓN DE LAS CONFESIONES RELIGIOSAS EN EL ÁMBITO LOCAL

En todo caso, si se compara con detalle el régimen tributario plasmado en los acuerdos entre el Estado y la Iglesia católica y en los suscritos con las confesiones minoritarias se pueden apreciar algunas diferencias de entidad que han generado dudas de constitucionalidad desde la óptica de la igualdad religiosa.

Quizá algunas de las diferencias más notables se encuentren en el ámbito de la tributación local, concretamente, en relación con el Impuesto de Construcciones, Instalaciones y Obras (en adelante I.C.I.O.) del que la Iglesia católica está exenta en virtud de la exención genérica sobre los «impuestos reales» que se contiene en el art. IV del Acuerdo de asuntos económicos a favor de una serie de entidades estrictamente religiosas, a saber: la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las ordenes, las congregaciones religiosas y los institutos de vida consagrada y sus provincias y sus casas. En cambio, las confesiones religiosas minoritarias estarían obligadas a tributar, en tanto no se encuentra en el texto de sus acuerdos ninguna disposición equivalente que pudiera servir de base jurídica para reconocer tal exención.

Al mismo tiempo, en relación con el Impuesto de Tracción Mecánica, se ha planteado si cabría declarar exenta a la Iglesia católica, a la luz de lo dispuesto en su Acuerdo económico, y la posible discriminación que esta posibilidad entrañaría frente a otras confesiones religiosas dado que sus normativas pacticias no permiten un tratamiento fiscal equivalente.

I. IMPUESTO DE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS

El I.C.I.O. se contempla en el art. 100 de la Ley de las Haciendas Locales, como un tributo local indirecto, cuyo hecho imponible está constituido por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija la obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, siempre que su expedición corresponda al Ayuntamiento de la imposición.

Se trata de un impuesto cuya aplicación a la Iglesia católica ha sido largamente discutida. La cuestión gravitaba en torno a la posibilidad de considerar el I.C.I.O. –creado nueve años después de la entrada en vigor del Acuerdo de

⁶ Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 29 de julio de 1983, por la que se aclaran conceptos sobre la aplicación de ciertos beneficios tributarios a las entidades comprendidas en los arts. IV y V del Acuerdo de asuntos económicos (B.O.E. de 8 de agosto de 1983).

asuntos económicos— como un tributo de carácter real, subsumible, por tanto, dentro de la citada exención genérica a los tributos de esta naturaleza contenida en el art. IV.

Conviene advertir que el propio Acuerdo de asuntos económicos contempla en su Protocolo Adicional la vía del mutuo entendimiento para la resolución de aquellas dificultades que pudieran surgir al precisar el alcance de las exenciones y demás beneficios fiscales en él contemplados. Dado que tal interpretación conjunta no acababa de producirse, los tribunales entendieron que nada les impedía entrar a aclarar tales aspectos en aras de una mejor eficacia de las disposiciones concordatarias.

Así, varias decisiones de los Tribunales Superiores de Justicia se decantaron por declarar a la Iglesia católica exenta del I.C.I.O. como consecuencia de reconocer a este tributo una naturaleza real⁷. Esta doctrina fue finalmente ratificada por el Tribunal Supremo en varias ocasiones, entre ellas en su sentencia de 19 de marzo de 2001⁸. En ella se advirtió, ante todo, de la dificultad de encuadrar los nuevos impuestos locales contemplados en la Ley de Haciendas locales dentro de las clasificaciones clásicas contenidas en el Acuerdo de 1979. Tal es el caso del I.C.I.O. del que se afirma que podría considerarse como una figura tributaria mixta o como un «tertium genus» entre un impuesto sobre la «renta y patrimonio», pues grava la renta que aflora en el sujeto pasivo y se transforma en patrimonio.

El Tribunal Supremo, confirmó la exención del I.C.I.O. a favor de la Iglesia católica por entender que su apuntado carácter mixto no impide que se le encuadre en la categoría de impuesto real sobre la renta a que alude el mencionado art. IV del Acuerdo, en tanto que recae sobre cosas aisladas (la construcción, la instalación o la obra) con independencia de las personas a que tales objetos afectan⁹.

A mayor abundamiento, la sentencia razonaba que si el resultado de la construcción, instalación y obra (es decir, el inmueble) se halla exento del I.B.I., en cuanto el mismo está considerado, expresa e indubitadamente, como un im-

⁷ Entre las decisiones que calificaron el I.C.I.O. como un impuesto de carácter real, se encuentra la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, de 14 de mayo de 1996, Fundamento jurídico segundo (R.J.A. J.T. 1996\715); Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha de 6 de noviembre de 1999, Fundamento jurídico tercero (R.J.A. J.T. 1999\1996); Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 30 de abril de 2001, Fundamento jurídico segundo (R.J.A. J.T. 2001\1400).

Por su parte, algunas sentencias anteriores del Tribunal Supremo también calificaron el I.C.I.O. como impuesto real: Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de mayo de 1999, Fundamento jurídico segundo (R.J.A. 1999\3612).

En relación con esta jurisprudencia, *vid.* M. CEBRIÁ GARCÍA, «Los nuevos beneficios fiscales de las confesiones religiosas en los impuestos locales», *Nueva Fiscalidad*, n.º 6, 2004, págs. 9-76; *IDEM*, «Beneficios fiscales de las confesiones religiosas en los tributos locales. Estudio jurisprudencial», *Revista de Hacienda Local*, vol. XXX, 2000, págs. 477 y ss.

⁸ *Vid.* Fundamento jurídico octavo (R.J.A. 2002\10288).

⁹ *Vid.* Fundamento jurídico tercero.

puesto real por la Ley de las Haciendas Locales y comprendido, consecuentemente, en la exención del art. IV del Acuerdo, es obvio que, lógica y necesariamente, debe estar, también, exento del I.C.I.O., el proceso (o sea, la construcción, la instalación o la obra) por el que, a consecuencia del mismo, se desemboca en aquel resultado.

En todo caso, la cuestión quedó definitivamente clarificada en una Comisión mixta Iglesia-Estado, cuya interpretación concordada se plasmó en la Orden Ministerial de 5 de junio de 2001, que confirmó el carácter real del I.C.I.O., a los efectos de su inclusión dentro de la exención genérica que se contiene en art. IV del Acuerdo a favor de las entidades que allí se enumeran.

Sin embargo, la jurisprudencia tuvo que concretar el alcance de la exención, disponiendo que solo resultaría aplicable en relación con aquellos inmuebles que tuvieran una finalidad específica consonante con las de la entidad que ostenta su titularidad, tales como el sostenimiento del culto o el ejercicio de la caridad. Por ese motivo, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 3 de marzo de 2003, declaró que no cabía aplicar la exención sobre un establecimiento sanitario del que era titular una orden religiosa ya que en él se desarrollaba una actividad de explotación económica¹⁰.

En fin, la Orden Ministerial de 15 de octubre de 2009, vino a confirmar que la exención solo alcanza a los inmuebles que según el propio art. IV I. A) del Acuerdo están exentos del pago del I.B.I. Como tuvo ocasión de precisar el Tribunal Supremo *a sensu contrario*, no parece lógico que en un inmueble que no esté exento del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, por no tener como destino ninguno de los exigidos en la letra A) del apartado 1 del art. IV, las obras que en él se realicen sí gocen de exención en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras¹¹.

En la actualidad, teniendo en cuenta la aplicación de la Ley 49/2002, a la Iglesia católica y a las confesiones minoritarias, en virtud de lo establecido en su Disposición Adicional novena, habría que concluir que la exención del I.C.I.O. se proyecta –conforme a lo dispuesto en su art. 15– sobre aquellos bienes inmuebles de que sean titulares las entidades del art. IV en tanto no estén afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto de Sociedades¹², ya que solo a aquellos alcanza la exención en el Impuesto de Bienes Inmuebles.

Como indicábamos al inicio de estas páginas, el reconocimiento de la exención del I.C.I.O. a favor de la Iglesia católica ha planteado algunas dudas desde la perspectiva de la igualdad religiosa, ya que dicha exención no se encuentra reconocida ni directa ni indirectamente en los acuerdos firmados con las confe-

¹⁰ Vid. Fundamentos jurídicos cuarto y quinto (R.J.A.-J.U.R. 2004\45983).

¹¹ B.O.E. de 21 de octubre de 2009.

¹² Vid. art. 7 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre.

Sobre este punto, *vid.* M. CEBRIÁ, «La exención de las confesiones religiosas en el impuesto sobre bienes inmuebles», *Quincena Fiscal. Revista de Actualidad Fiscal*, n.º 8, 2013, págs. 95-130.

siones religiosas minoritarias, donde se emplea una terminología tributaria más actual que prescinde de referencias genéricas a los «impuestos reales».

Refuerza esta posición tanto la prohibición de interpretar analógicamente las normas tributarias, que se recoge en el art. 14 de la Ley General Tributaria, como el art. 9 de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, donde se dispone que «no podrán reconocerse otros beneficios fiscales en los tributos locales que los expresamente previstos en las normas con rango de ley o los derivados de la aplicación de los tratados internacionales». En consecuencia se hace necesario concluir que las confesiones religiosas minoritarias no disfrutaban de la exención del I.C.I.O. sobre los inmuebles dedicados al culto y a otras actividades de carácter estrictamente religioso.

A pesar de que el panorama normativo ofrece pocas dudas al respecto, alguna resolución judicial ha reconocido la exención del I.C.I.O. a favor de confesiones religiosas minoritarias como consecuencia obligada del principio de igualdad religiosa. Me refiero a la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 31 de marzo de 2000, que declaró exenta del I.C.I.O. a la Iglesia adventista del Séptimo Día, en relación con un lugar de culto. El Tribunal, aplicando analógicamente la doctrina contenida en sentencias anteriores referidas a la Iglesia católica, consideró que, en virtud del principio de igual aplicación de la Ley, procedía extender a la citada Iglesia el beneficio tributario reconocido a la Iglesia católica, máxime si se tiene en cuenta que el edificio o la obra a realizar estaba destinado al culto, por tratarse de un templo¹³.

Al margen de que el planteamiento de fondo pueda compartirse, la ilegalidad de esta sentencia ofrece pocas dudas, en tanto obvia el contenido de las disposiciones tributarias antes citadas. Lo adecuado hubiera sido plantear una cuestión de inconstitucionalidad y someter la asimétrica aplicación del I.C.I.O. a las confesiones al criterio del Tribunal Constitucional, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 35 de su Ley Orgánica reguladora.

2. IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS DE TRACCIÓN MECÁNICA

La posible exención del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, a favor de la Iglesia católica se ha planteado a cuenta del carácter real de este tributo, que determinaría su inclusión en el ámbito del art. IV del Acuerdo de asuntos económicos.

Se trata, tal y como se dispone en el art. 92 de la Ley de las Haciendas Locales, de un impuesto directo que grava la titularidad de los vehículos de esta naturaleza, aptos para circular por vías públicas, cualesquiera que sea su clase y categoría.

Al analizar su posible aplicación a la Iglesia católica, conviene señalar, ante todo, que la norma contempla una serie de exenciones a favor de las represen-

¹³ *Vid.* Fundamento jurídico segundo (R.J.A.-J.T.\2000\1483).

taciones diplomáticas, a condición de su reciprocidad en su extensión y grado, y de las Organizaciones internacionales con sede en España. De ella se benefician, por tanto, los vehículos de la representación diplomática de la Santa Sede en España (Nunciatura Apostólica).

En todo caso, lo relevante a nuestros efectos es determinar si las entidades del art. IV se pueden beneficiar de la exención de este impuesto. Para ello, hay que prestar atención a la Disposición Transitoria quinta de la Ley de Haciendas Locales¹⁴, donde se hace referencia al mantenimiento de las exenciones fiscales sobre este impuesto para quienes las tuvieran reconocidas durante la vigencia del anterior Impuesto de Circulación, «hasta la fecha de su extinción o, en su caso, hasta el 31 de diciembre de 1992».

Dicho Impuesto de Circulación se regulaba en el R.D. Legislativo 781/1986, de 18 de abril¹⁵, en cuyo art. 367 se establecían una serie de exenciones, sin precisar un plazo de disfrute, a favor de las instituciones benéficas¹⁶, dentro de las cuales se integraban las entidades de la Iglesia católica, en virtud de lo dispuesto en la Orden Ministerial de 29 de julio de 1983.

Dado que no se discute la naturaleza real de este impuesto, a la hora de fundamentar su posible exención a favor de la Iglesia católica, resulta determinante la interpretación que se haga del Acuerdo de asuntos económicos y de la citada Disposición Transitoria en relación con el límite de vigencia de las exenciones reconocidas al amparo de la legislación anterior.

Las opiniones doctrinales se encuentran divididas, en tanto un sector¹⁷ sostiene que como dichas exenciones no tenían señalado un término de disfrute y no se integraron en la Ley de Haciendas Locales, dejaron de resultar aplicables a partir del 31 de diciembre de 1992. En cambio, según otra opinión, este beneficio sigue vigente en virtud de la referencia a los «impuestos reales» en el art. IV del Acuerdo económico¹⁸. De esta manera lo entendió el Tribunal

¹⁴ La citada Disposición Transitoria tiene el siguiente tenor: «Quienes a la fecha de comienzo de aplicación del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica gozaran de cualquier clase de beneficio fiscal en el Impuesto Municipal sobre Circulación de Vehículos, continuarán disfrutando de ellos en el impuesto citado en primer lugar hasta la fecha de su extinción y, si no tuvieran término de disfrute, hasta el 31 de diciembre de 1992, inclusive».

¹⁵ R.D. Legislativo 781/1986, de 18 de abril, de disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local (*B.O.E.* de 22 de abril de 1986).

¹⁶ El citado artículo disponía «1. Estarán exentos de este Impuesto los siguientes vehículos: [...] d) Las ambulancias y demás vehículos directamente destinados a la asistencia sanitaria, que pertenezcan a la Seguridad Social o a la Cruz Roja, y los vehículos de instituciones declaradas benéficas o benéfico-docentes adscritos a sus fines, siempre que, en todos los casos indicados, presten exclusivamente servicios sin remuneración alguna».

¹⁷ *Vid.* M. CEBRIÁ, «Los nuevos beneficios fiscales de las confesiones religiosas en los impuestos locales», *op. cit.*, págs. 35-38.

¹⁸ En efecto, se ha dicho que «la alusión a los impuestos sobre el patrimonio contenida en el Acuerdo, una vez que ha sido suprimido el Impuesto sobre los Bienes de las Personas Jurídicas, hay que referirla a impuestos de carácter local, como es el Impuesto Municipal sobre Vehículos de Tracción Mecánica».

Superior de Justicia de Madrid, en su sentencia de 13 de julio de 1998¹⁹, donde se vinculaba, de un modo principal, la exención del impuesto con lo establecido en el art. IV del Acuerdo de asuntos económicos, del que la normativa tributaria local constituiría su obligado desarrollo. Consecuentemente, cuando la Disposición transitoria de la Ley de Haciendas locales hace referencia al mantenimiento del beneficio hasta su extinción, se está refiriendo a la extinción del propio art. IV del Acuerdo y no de la normativa reguladora de la Hacienda local. En consecuencia, dado que el tratado internacional, en general, y el citado precepto, en particular, han conservan su vigencia, el beneficio fiscal debería seguir siendo aplicable.

En fin, si resulta dudoso el reconocimiento de esta exención a favor de la Iglesia católica, ninguna duda alberga su imposible aplicación a las confesiones religiosas minoritarias, ya que, de nuevo, sus respectivos acuerdos no ofrecen base jurídica alguna para plantearla, por las mismas razones que quedaron expuestas al tratar del I.C.I.O., esto es, tanto por la falta de reconocimiento en sus respectivos acuerdos, como por la interdicción de aplicación analógica que contempla la Ley General Tributaria y por la prohibición del art. 9 de la Ley de Haciendas Locales.

III. A MODO DE CONCLUSIÓN: IGUALDAD Y NO DISCRIMINACIÓN TRIBUTARIA POR MOTIVOS RELIGIOSOS

Al analizar estas cuestiones tributarias desde la perspectiva del derecho a la igualdad y a la no discriminación por motivos religiosos, debemos recordar, ante todo, la doctrina del Tribunal Constitucional según la cual no es posible establecer ningún tipo de discriminación o de trato jurídico diverso de los ciudadanos o grupos en función de sus ideologías o sus creencias, debiendo existir un igual disfrute de la libertad religiosa por todos, lo que implica que las actitudes religiosas de los sujetos de derecho no pueden justificar diferencias de trato jurídico»²⁰.

La igualdad consagrada en el art. 14 vincula a todos los poderes públicos tal y como afirma taxativamente el art. 53.1 de la Constitución, en referencia a todos los derechos fundamentales que en ella se reconocen. Ello supone, en palabras de nuestro Tribunal Constitucional, que no debe haber privilegios ni desigualdades discriminatorias entre aquellos ciudadanos o grupos que se encuentren en la misma situación de hecho.

Desde esta perspectiva, la vinculación del poder legislativo a la igualdad se traduce en que las normas deben ser idénticas para todos, pues de no actuarse

Vid. I. MARTÍN SÁNCHEZ, «La financiación de las confesiones religiosas en el Derecho español», *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, vol. VI, 1990, pág. 152.

¹⁹ R.J.A.-J.T.\1998\1294.

²⁰ Vid. Sentencia del Tribunal Constitucional 24/1982, de 13 mayo. Fundamento jurídico primero.

legislativamente de tal manera surgiría un tratamiento diferenciado a causa de una conducta arbitraria o, al menos, no debidamente justificada²¹. Y, paralelamente, quienes aplican la norma tienen la obligación de dispensar un mismo trato a quienes se encuentran en situaciones jurídicas equiparables con prohibición de toda discriminación o desigualdad de trato.

Siendo esto cierto, no se debe olvidar que igualdad no implica uniformidad, de suerte que –como ha reconocido el Tribunal Constitucional– la aplicación de este principio no impide a los poderes públicos contemplar la necesidad o la conveniencia de diferenciar situaciones distintas y de darles un tratamiento diverso²². La apreciación de en qué casos la Ley ha de apreciar determinadas situaciones como distintas y, por tanto, darles un tratamiento jurídico diferente, queda, con carácter general, confiada al legislador. Pero tal valoración tiene unos límites, ya que no puede ser contraria a los derechos reconocidos en la Constitución o a cualquiera de sus principios.

En definitiva, lo que prohíbe el principio de igualdad es que la diferencia de tratamiento legal resulte injustificada por no ser razonable. El Tribunal Constitucional en su Sentencia 22/1981, de 2 de junio, tuvo ocasión de aclarar que «la igualdad solo es violada si la desigualdad está desprovista de una justificación objetiva y razonable, y la existencia de dicha justificación debe apreciarse en relación a la finalidad y efectos de la medida considerada, debiendo darse una relación razonable de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad pretendida»²³.

En este punto, se debe tener en cuenta que la relación de proporcionalidad se traduce en que la ruptura de la igualdad en sí misma solo puede estar justificada cuando se trata de amparar otros bienes jurídicos de relevancia constitucional, asegurando, en todo caso, la lesión mínima necesaria para la salvaguarda de los intereses prevalentes.

Cabe, por tanto, plantearse si concurre algún interés preponderante que justifique el reconocimiento de exenciones tributarias en el ámbito local únicamente a favor de la Iglesia católica. Para proporcionar una respuesta jurídicamente adecuada, quizá resulte conveniente recordar –como se ha señalado por distintos autores– que el fundamento constitucional de las ventajas fiscales aplicables a las entidades religiosas se justifica por el compromiso del Estado

²¹ *Vid.* Sentencia del Tribunal Constitucional 75/1983, de 3 de agosto. Fundamento jurídico segundo.

²² *Vid.* Sentencia del Tribunal Constitucional 34/1981, de 10 de noviembre. Fundamento jurídico tercero.

²³ *Vid.* Fundamento jurídico tercero (RT.C. 1981\22).

Este criterio descansa sobre la doctrina ininterrumpida que ha venido aplicando el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en varios pronunciamientos desde la década de los sesenta. Por todas, *vid.* Sentencia Carson y otros *vs.* Reino Unido, de 4 de noviembre de 2008, apartado 73 (R.J.A.-T.E.D.H. 2008\84) donde sigue la doctrina originariamente sentada por el propio Tribunal Europeo en la sentencia del caso lingüístico belga, de 23 de julio de 1968 (R.J.A.-T.E.D.H. 1968/3).

de promover el derecho de libertad religiosa a través de la cooperación con las entidades en que éstos se agrupan²⁴. En este sentido condicionar las ayudas económicas indirectas a la firma de acuerdos de cooperación con las confesiones religiosas puede acarrear un tratamiento desigual en las posibilidades de ejercicio de la libertad religiosa de los miembros de unas y otras confesiones que difícilmente puede encontrar justificación en causa legítima alguna²⁵.

Estas diferencias expuestas en el ámbito de la tributación local no son más que el pórtico de un problema mayor en relación con la tributación de las confesiones religiosas en general. En efecto, el vigente sistema de beneficios fiscales no está exento de contradicciones, pues deja en peor situación a las confesiones inscritas no solo frente a las que cuentan con acuerdo de cooperación sino incluso frente a aquellos grupos religiosos que no han podido –o no han querido– adquirir la personalidad propia de las confesiones mediante su inscripción en el Registro de Entidades Religiosas. En estos últimos casos, dichos grupos habrán podido adquirir personalidad jurídica bien como fundaciones o como asociaciones que, en el caso de que sean declaradas de utilidad pública²⁶, se beneficiarán de las ventajas fiscales establecidas en la Ley 42/2002. En cambio las confesiones sin acuerdo y sus entidades religiosas no podrán disfrutar del mismo tratamiento hacendístico, al quedar excluidas del ámbito de aplicación de la propia Ley, al no encontrar acomodo en alguna de las categorías de entidades sin fines de lucro que se contemplan en su art. 2 como beneficiarias de un régimen fiscal especial²⁷.

Estas deficiencias vienen a poner de manifiesto la necesidad de repensar el régimen fiscal aplicable a las confesiones religiosas. Como probablemente se recuerde hace algunos años se planteó la posible reforma de la Ley Orgánica de Libertad Religiosa, aduciendo unos objetivos que no resultaron enteramente claros. Como puse de manifiesto en su momento²⁸, uno de los aspectos más necesitados de reforma era –y lo sigue siendo– el relativo a la financiación de las confesiones religiosas ya que se hace cada día más necesario extender el

²⁴ Por todos, *vid.* A. MOTILLA, «Confesiones religiosas y entidades sin fin de lucro (Comparación de su régimen económico)», *Aspectos del régimen económico y patrimonial de las confesiones religiosas*, *op. cit.*, pág. 13.

²⁵ *Vid.* A. MOTILLA, «Confesiones religiosas y entidades sin fin de lucro (Comparación de su régimen económico)», *op. cit.*, pág. 20.

²⁶ *Vid.* arts. 32 y siguientes de la L.O. 1/2002, de Asociaciones, de 22 de marzo.

²⁷ Este artículo hace referencia a las siguientes entidades: a) Las fundaciones; b) Las asociaciones declaradas de utilidad pública; c) Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo a que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo, siempre que tengan alguna de las formas jurídicas a que se refieren los párrafos anteriores; d) Las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones; e) Las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español; f) Las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos a que se refieren los párrafos anteriores.

²⁸ S. CAÑAMARES ARRIBAS, «La Ley Orgánica de Libertad Religiosa: oportunidad y fundamento de una reforma», *Ius Canonicum*, vol. 50, n.º Extra 100, 2010, págs. 477-515.

régimen tributario reconocido a las entidades no lucrativas, a todas las confesiones al margen de que hayan firmado un acuerdo de cooperación y de cuál sea su contenido concreto.

Ésta es, por lo demás, la opción adoptada en algunos sistemas de derecho comparado. Cabe aludir, en este sentido, a la Ley portuguesa de libertad religiosa (2001)²⁹, en cuyo art. 32 se recoge el régimen fiscal común aplicable a las confesiones inscritas, detallándose las desgravaciones que pueden disfrutar estas entidades en relación con una serie de bienes destinados al culto, en marco de determinados impuestos, entre ellos, el de bienes inmuebles, el de sucesiones y donaciones, y el impuesto municipal de transmisiones³⁰.

Por todo ello, podríamos decir que, en la actualidad, el régimen tributario de las confesiones religiosas se asemeja a un árbol que ha producido junto a frutos espléndidos también madera seca. Ante esto un determinado sector de la sociedad pedirá talar el árbol y plantar un nuevo modelo de relaciones Estado-Iglesias que prescindan de toda cooperación económica. Desde otros sectores se reclamará dejar el árbol intacto. Frente a ambas posturas es posible un compromiso: podarlo, de suerte que se conserve el tronco y se posibilite el nacimiento de ramas nuevas que traigan, a su vez, mejores frutos en materia de libertad religiosa para los individuos y los grupos.

²⁹ Vid. *Diario da República*, n.º 143, de 22 de junio de 2001.

³⁰ Al mismo tiempo el citado precepto establece un régimen de incentivos fiscales al mecenazgo a favor de estas entidades que se permite la desgravación de un 25% de las cantidades donadas en el Impuesto sobre la Renta.

Sobre el régimen fiscal del mecenazgo aplicable a las confesiones religiosas en nuestro ordenamiento jurídico, *vid.* S. MESEGUER VELASCO, «El principio de cooperación y las donaciones a las confesiones religiosas», *Revista Española de Derecho Canónico*, vol. 69, 2012, págs. 757-779.