

LIBERTAD RELIGIOSA Y BENEFICIOS FISCALES

*Manuel Pires **

Traducción: P. Álvaro J. Jaramillo E. s.s.

I. Prolegómenos

¿Qué es libertad religiosa? ¿Qué son beneficios fiscales? ¿De qué manera pueden éstos interferir en aquella?

Para responder, es necesario delimitar bien ambas realidades, esto es, la libertad religiosa y los beneficios fiscales.

A. La Libertad religiosa

1.1.1. En general

La libertad religiosa¹ surge consagrada en la Revolución Francesa, en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano (26 de Agosto de 1789), aunque la libertad de conciencia también haya sido formulada por filósofos del mismo siglo XVIII.

* Profesor del Doctorado en Derecho Tributario que la Universidad de Salamanca desarrolla a través de la Red Alfa con sede en la Universidad de La Sabana. El artículo original se titulaba en Portugués y fue traducido por el Padre Alvaro J. Jaramillo E., s.s.

1 La libertad religiosa ha llegado a ser consagrada en una gran variedad de textos que ya fueron clasificados en cuanto al ámbito geográfico aspecto obligatorio (con carácter no obligatorio, las Declaraciones).

En cuanto al primer criterio, se pueden distinguir los textos en universales y regionales. Entre aquellos,

- la Convención Internacional sobre la Eliminación de Todas las Formas de Discriminación Racial (21/12/65) - artículo 5°- d - vii;
- el Pacto Internacional sobre los Derechos Civiles y Políticos (16/12/66) - artículos 2.° n.°1, 4.° n.°1, 18.°, 24.° n.° 1, 26.° y 27.°;

La libertad religiosa no deberá confundirse, como ya se advirtió, con:

- **indiferentismo religioso:** consideración del problema religioso “sin que se introduzca cualquier obligación moral y que él (el Hombre) puede decidir cómo entender si abrazará o no una religión”;

- **laicismo:** “la conciencia humana” “sería libre de cualquier obligación para con Dios”;

- El Pacto Internacional sobre los Derechos Económicos, Sociales y Culturales (16/12/66) artículos 2.º n.º 2 y 13.º n.º 3;
- La Convención relativa a los Derechos del Niño (20/11/89) - artículos 2.º n.º 1 y 14.º. De todas estas convenciones hace parte Portugal. Y entre los segundos - textos de carácter regional -,
- La Convención Europea de los Derechos del Hombre (Roma, 4/11/50) - artículos 9.º y 14.º y el respectivo Protocolo n.º 1 (París, 20/03/52) - artículo 2.º - , del que Portugal también hace parte;
- La Convención Americana relativa a los Derechos del Hombre (Pacto de San José, de 22/11/69) “que relaciona al lado de las religiones”, “las creencias” - artículo 12.º;
- La Carta Africana de los Derechos del Hombre y de los Pueblos (Nairobi, de 28/06/1981) - artículos 2.º y 8.º.

Entre las Declaraciones se pueden mencionar:

- La Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano (26/08/1789) - artículo X;
- La Declaración Universal de los Derechos del Hombre y del Ciudadano (10/12/48) - artículos 7.º y 18.º - que Portugal aceptó;
- Declaraciones adoptadas por la Asamblea General de la ONU. Así, la Declaración n.º 36 55, de 25 de Noviembre de 1981.

En este rápido bosquejo, es importante también mencionar la consagración de la libertad religiosa en el marco de la Organización de Seguridad y Cooperación en Europa. Así, y también sin ánimo exhaustivo, en las recomendaciones finales de las Consultas de Helsinki (1973) se considera como uno de los principios “dotados de significado fundamental y que rigen las relaciones mutuas de los Estados participantes” [los Estados de Europa, el Canadá y los Estados Unidos] “el respeto de los derechos del hombre y de las libertades fundamentales, comprendida la libertad de pensamiento y de conciencia, de religión o de convicción”. En el Acta final de la Conferencia de Helsinki (1975), se precisa: en el marco de los derechos y libertades, “los Estados participantes reconocen y respetan la libertad del individuo de profesar y practicar, solo o en grupo, una religión o una convicción, actuando según los imperativos de su conciencia”. Sin dejar varias veces de incluir la religión en el marco de la no-discriminación y mencionando ese imperativo también en relación con las minorías nacionales (sin olvidar los objetos religiosos y la enseñanza religiosa en la lengua materna) y con los trabajadores migrantes, se reafirma lo transcrito arriba - insistiendo muchas veces en el respeto de los derechos y libertades fundamentales - en el Documento de Clausura de la Reunión de Madrid (1980), en el Documento de Clausura de la Reunión de Viena (1986) y en la Carta de París (1990). También en el Documento de la Reunión de Copenhague de la Conferencia sobre la dimensión humana de la CSCE consta la “libertad de cambiar de religión o de convicción y de manifestar su religión o su convicción, individual o colectivamente, en público o en privado, por medio del culto, enseñanza, prácticas y cumplimiento de los ritos”, finalizando por explicitar que “el ejercicio de estos derechos solo puede constituir objeto de las limitaciones previstas en la ley y conformes a las normas internacionales comúnmente admitidas”.

- **relativismo doctrinal:** “lo verdadero y lo falso tienen los mismos derechos, como si no hubiese ninguna norma objetiva de verdad”;

- **pesimismo diletante:** admisibilidad de que el Hombre tenga, “de alguna manera, una especie de derecho de complacerse con tranquilidad en la incertidumbre”.

La libertad religiosa se traduce en el “derecho de toda persona humana al libre ejercicio de la religión, según las exigencias de su conciencia” (manera positiva) o “es la ausencia de cualquier coacción externa en las relaciones personales con Dios, que la conciencia reivindica” (manera negativa). Y, por último, la libertad religiosa implica, como también ya ha sido escrito, la autonomía del hombre no *ad intra* - “el Hombre no está libre de obligaciones en el campo de las cuestiones religiosas” - sino *ad extra* - “su libertad es lesionada cuando no puede obedecer a las exigencias de su conciencia en materia religiosa”.

139

Es, al fin y al cabo, lo que se refiere al deber del Hombre de “buscar la verdad, sobre todo en lo que se refiere a Dios y a Su Iglesia, y una vez conocida, de abrazarla y guardarla” (*Dignitatis Humanae* - DH-1).

De cualquier modo, ya fueron indicadas dos concepciones sobre la libertad religiosa

- la laicista;
- la de la Iglesia Católica.

La primera, implica la laicidad del Estado, que impide la colaboración, cualquiera que sea, del Estado con las Iglesias, por cuanto el Estado debe ser neutral, concepción asegurada por el separatismo de la Iglesia y el Estado. En conformidad con ello, la actividad religiosa se limita al dominio privado, las realidades religiosas son, en cuanto a las personas, confinadas al derecho privado.

La segunda - la concepción católica -, frente a la religión, integra la libertad de profesarla o no, de dar culto a Dios, individual o colectivamente, el derecho de asociación, libertad de educación, de constituir entidades destinadas a la búsqueda de sus fines, con el deber, por parte del Estado, de “reconocer, incentivar y, si fuere el caso, proteger tales instituciones, la libertad de discusión y de imprenta”. Esta concepción es incompatible con la abstención del Estado.

De lo escrito resulta que el concepto de libertad religiosa es un concepto multifacético, que implica la prohibición de:

- impedir la elección o adhesión a cualquier religión;
- impedir la actuación exterior en conformidad con cualquier religión (oración, formación de docentes u organización de instituciones para que en ellas estos desempeñen su función, etc.).

140 Esta libertad y profundización, según se enseña, integran la libertad de las entidades religiosas frente al Estado (libertad eclesial) y la independencia de los individuos para profesar o no una religión, cambiar de creencia, etc. (libertad religiosa).

La libertad religiosa está integrada por las libertades de

- tener, adoptar o mudar de religión, lo que significa la no-discriminación (y también la intolerancia) por razones de religión;
- manifestar o no la religión;
- asegurar el derecho de los padres a la educación y a la enseñanza, de acuerdo con las concepciones religiosas y filosóficas.

La libertad religiosa se encuadra a propósito de los elementos esenciales del Bien Común: el *respeto de la persona* como tal. Se integra en el derecho a la justa libertad, pues el Bien Común reside “en las condiciones del ejercicio de las libertades naturales indispensables para la realización de la vocación humana” (Catecismo de la Iglesia Católica, n.º 1907).

El derecho a la libertad religiosa “se funda en la naturaleza misma de la persona humana, cuya dignidad le hace adherirse libremente a la verdad divina que trasciende el orden temporal. Por eso, ‘permanece aún en aquellos que no cumplen la obligación de buscar la verdad y adherirse a ella’ [DH-2] (Catecismo cit. n.º 2106.), derecho que debe ser asegurado, aún en el caso de que un grupo religioso goce de un reconocimiento civil especial en el orden jurídico (DH-6), que “debe ser reconocido y protegido civilmente dentro de los límites del Bien Común y del orden público” (Catecismo cit. n.º 1738, cf Gaud et Spes, 26, §2).

El derecho a la libertad religiosa es “un derecho natural de la persona humana a la libertad civil, es decir, a la inmunidad de coacción exterior, en los justos límites, en materia religiosa, por parte del poder político”, y debe constituir un derecho civil (Catecismo cit., n.º 2108). Se funda en la propia naturaleza de la persona humana, cuya dignidad la lleva a adherir libremente a la voluntad divina que trasciende el orden temporal. “El derecho a la libertad religiosa no puede ser de suyo ni ilimitado, ni limitado solamente por un orden público” concebido de manera positivista o naturalista. Los ‘justos límites’ que le son inherentes deben ser determinados para cada situación social por la prudencia política, según las exigencias del Bien Común, y ratificados por la autoridad civil según ‘normas jurídicas, conforme con el orden objetivo moral’” (Catecismo cit., n.º 2109 y DH-7).

141

En la libertad religiosa, se comprende la libertad de que las personas manifiesten su religión. En esa manifestación se incluye tanto la manifestación en privado como la manifestación en público y en ésta se comprende, por su turno y en principio, el ejercicio a través del cual se puede “tratar de convencer a su prójimo, por ejemplo, por medio de una “enseñanza”, sin la cual, por otra parte, “la libertad de cambiar de religión o de creencia”, consagrada por el artículo 9.º [de la Convención Europea de los Derechos del Hombre firmada en Roma el 4 de noviembre de 1950] correría el riesgo de quedarse en letra muerta” (Tribunal de los Derechos del Hombre, caso Kokkinakis, 25 de mayo de 1993).

Por último, en la libertad religiosa se comprende el derecho de los padres a asegurar la educación y la enseñanza de acuerdo con sus convicciones religiosas y filosóficas y aquí, como la doctrina lo ha entendido, se abarca no solamente el derecho de crear escuelas privadas, aunque el Estado no esté obligado a subvencionarlas (en el caso de tal concesión, no debe crearse discriminación), sino también en la enseñanza pública, existe la necesidad de que ésta sea pluralista y de que sean reflejadas “en el conjunto del programa de las escuelas públicas” las “convicciones religiosas y filosóficas de los padres”.

Sin embargo, la doctrina señala que existen derechos no garantizados y en un lenguaje curioso se ha llegado a escribir que “la libertad religiosa cede, así, ante las prerrogativas del Estado regalista”.

Existe todavía otro problema. La igualdad de disfrute establecida en los instrumentos internacionales ¿comprende solamente personas individuales o también entidades colectivas?

142 Si se consideró inicialmente que el artículo 9.º n.º 1 de la Convención de Roma, al reconocer el derecho a la libertad de pensamiento, de conciencia y de religión frente a cualquier persona, no abarcaba las sociedades, en cuanto personas jurídicas (NT: colectivas, en portugués) y aún las Iglesias, que estaban protegidas a través de sus miembros, posteriormente se admitió que un órgano eclesial, como representante de los fieles, podrá poseer y ejercer los derechos conferidos en esa disposición.

1.1.2. En Portugal

La libertad religiosa está consagrada constitucionalmente en Portugal. Por fuerza del artículo 41.º de la ley fundamental:

- I. La libertad de conciencia, de religión y de culto es inviolable.
- II. Nadie puede ser perseguido, privado de derechos o exento de obligaciones o deberes cívicos por causa de sus convicciones o práctica religiosa.

- III. Nadie puede ser interrogado por cualquier autoridad acerca de sus convicciones o práctica religiosa, salvo para recoger datos estadísticos no identificables individualmente, ni ser perjudicado por negarse a responder.
- IV. Las iglesias y otras comunidades religiosas están separadas del Estado y son libres en su organización y en el ejercicio de sus funciones y del culto.
- V. Se garantiza la libertad de enseñanza de cualquier religión practicada en el ámbito de la respectiva confesión, así como la utilización de medios de comunicación social propios para la realización de sus actividades.
- VI. Se garantiza el derecho a la objeción de conciencia, en los términos de la ley”².

De este texto se deduce claramente, entre otros aspectos, la libertad de conciencia, de religión y de culto (n.º 1) como la separación Estado, Iglesia (n.º 4). Aún debe señalarse lo dispuesto en el n.º 2, en virtud de lo cual “nadie puede ser (...) exento de obligación o deberes cívicos por causa de sus convicciones o prácticas religiosas”.

143

Además Portugal, como se mencionó atrás, es Parte de algunos textos internacionales.

A. El fenómeno tributario

La necesidad de la tributación, particularmente de impuestos, es innegable frente a la indudable existencia de los gastos públicos, presentándose una íntima conexión entre las dos realidades, una relación biunívoca. La solidaridad en la satisfacción de los gastos públicos es una afirmación repetida, solidaridad que determina o debe determinar el impuesto, de acuerdo con la capacidad para contribuir. Todo eso significa que existen principios directores de la fiscalía.

B. Principios directores de la fiscalía

² En la legislación ordinaria, la Ley n.º 4/71, de 21/8, regulaba, antes de la Constitución actual, la libertad religiosa.

La indicación de los principios directores de la fiscalía, sobre todo de los consagrados en el ámbito constitucional, sería ociosa en este contexto, pero será importante recordar que los principios constitucionales satisfacen diversas exigencias, algunas de ellas conflictivas.

Así, el subprincipio de la tipicidad, integrado en el principio del Estado de Derecho, puede no conducir siempre a los resultados de la aplicación del principio de la igualdad (v.gr., éste puede exigir que situaciones semejantes sean tratadas de la misma manera, implicando el recurso a la analogía, cuando fuere el caso, lo que es impedido por el subprincipio al que se aludió arriba).

El principio de la igualdad está consagrado en el artículo 13.º de nuestra Constitución según el cual

“1. Todos los ciudadanos tienen la misma dignidad social y son iguales ante la ley.

- 144 VII. Nadie puede ser privilegiado, beneficiado, perjudicado, privado de cualquier derecho o exento de cualquier deber en razón de ascendencia, sexo, raza, lengua, religión, territorio de origen, convicciones políticas o ideológicas, instrucción, situación económica o condición social”.

Aquí se establece que todos son iguales ante la ley y, por lo tanto, que todos están sometidos a ella, sin que pueda existir tratamiento fiscal diferente de los individuos en las mismas condiciones. Pero el principio también se traduce en que debe existir tratamiento diferente de situaciones distintas y en la medida de la distinción. Sin embargo, el concepto de igualdad implica relatividad: una diferencia mínima puede no justificar tratamiento diverso.

El principio de la igualdad comprende el subprincipio de la generalidad o universalidad de la tributación y el subprincipio de la capacidad contributiva. Aunque se puedan suscitar dudas en cuanto a lo último, por fuerza del primero - el subprincipio de la generalidad o universalidad -, todos deberán contribuir para los gastos del Estado.

A la igualdad se asocia la no-discriminación. En virtud de este último aspecto, es importante alejar “cualquier distinción, exclusión, restricción o preferencia basadas en la religión o creencia y teniendo como objetivo o efecto suprimir o dificultar el reconocimiento, el disfrute o el ejercicio de los derechos del hombre y de las libertades fundamentales en una base de igualdad” (artículo 2.º n.º 2 de la Declaración de la Asamblea General de las Naciones Unidas, 36/55, de 25 de Noviembre de 1981, sobre la Eliminación de Todas las Formas de Intolerancia y de Discriminación Basadas en la Religión o Creencia).

¿Y la neutralidad? Neutralidad significa no favorecer ni desfavorecer algo o a alguien. El establecimiento y el libre ejercicio de las religiones implica que no se dé, sin más, preferencia a cualquiera de ellas. Puede ser la base de la libertad religiosa, lo que no significa, sin embargo, que tenga que aceptarse todo lo que una religión puede desear.

A. De los beneficios fiscales, en general

145

1. Concepto

Los beneficios fiscales pueden ser incluidos en una categoría más amplia: la de las *desagravaciones* o *alivios fiscales*.

Es una categoría extensa que comprende todas las formas de disminución o exclusión de la carga fiscal, incluyendo las que resultan de una no-sujeción y aún de cualquier otra forma de alivio, incluso resultante del sistema, esto es, de carácter estructural. Y este fenómeno puede ocurrir en el ámbito de la incidencia, determinación de la materia recaudable y estructura de las tasas bien como de la liquidación. El concepto es bastante amplio y es objeto de interés la respectiva dilucidación.

Pero los beneficios fiscales - en sentido amplio - serán limitados, revistiendo naturaleza excepcional y dos formas: beneficios fiscales en sentido estricto, con naturaleza estática, atribuidos a situaciones existentes, e incentivos fiscales, con carácter dinámico, destinados a incentivar algo merecedor de esa medida.

Según el artículo 2.º del Estatuto de los Beneficios Fiscales, estos consisten en medidas de carácter excepcional que se dirigen a situaciones que, aunque quepan en la tributación regular, constituyen factores impositivos de la tributación normal, con fundamento extrafiscal (nótese la postura innecesaria y hasta inconveniente de que el legislador, al referir factor impositivo, haya tomado posición en la discusión doctrinaria sobre la naturaleza de los beneficios).

2. Distinción de figuras afines

Los beneficios fiscales se distinguen de otras figuras que también conducen a la no-tributación o a tributación menor.

Así, y más allá de la distinción ya vista entre beneficios en sentido estricto e incentivos, los beneficios fiscales no se confunden con

- 146 - *la no-incidencia o no-sujeción* o, en un lenguaje utilizado principalmente en la última reforma fiscal, la exclusión, caso en el cual no se verifica el presupuesto de la tributación (este sentido de exclusión no es unívoco en la doctrina extranjera);
- *la inmunidad*, cuando se trata de no-incidencia constitucionalmente consagrada;
- *el perdón*, en el que, existiendo la deuda, el acreedor renuncia a su acreencia;
- *la amnistía*, en la que se elimina la deuda y la falta que la provoca. Conforme ya se escribió en otro contexto, es como si la ley fuese revocada.

El beneficio fiscal se traduce en el alejamiento de las reglas generales de tributación, sea su total alejamiento (exención total) sea su alejamiento parcial (exención parcial, reducción de tasa, amortización acelerada, etc.).

Además los beneficios fiscales no se confunden con las *subvenciones*: la motivación es la misma, hay algo coincidente con la sub-

vención, pero existen diferencias. Así como el beneficio implica un “non dare” (al menos parcial), la subvención se traduce en un “dare”, dejando de referir otras diferencias, quizás con carácter más sustancial. Nótese, sin embargo, que, en jurisprudencia de los Estados Unidos, ya se afirmó que la exención es un subsidio individual.

3. Justificación frente a los principios directores

Por razones fiscales existen beneficios fiscales, principalmente en el caso de que la cobranza implique costos no compensatorios (son las llamadas exenciones técnicas). Pero fundamentalmente las razones no son de orden estrictamente fiscal. Se refieren a lo económico, a lo social y/o a lo cultural.

Las posiciones de las Constituciones frente a este problema no han sido idénticas. Así, asumen la posición

- de prohibición, al no admitir beneficios fiscales, en especial la exención;
- reguladora, al formular criterios o fórmulas;
- de autorización, al remitir a una ley ordinaria;
- de silencio, al no establecer nada.

147

Nuestra ley fundamental remite a la ley ordinaria (artículo 103.º n.º 2).

El principio es, como ya se escribió arriba, la universalidad o la generalidad - todos deben pagar impuestos - conjugado con la respectiva capacidad de pagamento y, siendo así, se obtiene la repartición justa de la carga fiscal (no se cuida aquí de los juicios que sobre la capacidad tributaria ya fueron emitidos, v.gr., por el financista italiano L. Einaudi). Sin embargo a esta repartición de la carga fiscal no se subordinan los beneficios fiscales concedidos por razones extra fiscales.

Son, pues, admisibles las discriminaciones, los beneficios fiscales que corresponden a criterios compatibles con el sistema de la

Constitución, que el interés superior del Estado imponga. Más bien, en la Constitución están consagrados los beneficios fiscales (artículos 85.º y 95.º n.º 2). Pero es obvio que las diferencias establecidas por razones meramente financieras no son inmediatamente justificadas. Tiene que tratarse necesariamente de razones no arbitrarias, de razones legítimas, de un interés superior a aquel que busca la tributación. Desde que el interés público lo exija y la justicia no sea afectada, pueden ser establecidos beneficios fiscales. El interés de la cobranza es sacrificado por otras razones constitucionalmente poderosas, los beneficios deben constituir siempre una contribución para la obtención del interés general.

A pesar del subprincipio de la generalidad, que implica la sujeción general al sistema fiscal, ya se afirmó que “las exenciones son realidades integrantes del deber de tributar, cuando respeten su contenido esencial”. Lo que se traduce en que la carga fiscal, aunque se deba considerar la capacidad tributaria, deba atender también a otros imperativos, tales como

- 148
- exigencias de carácter económico, social, etc.;
 - la oportunidad política;

siempre en conformidad con los principios constitucionales.

No sería la primera vez que se afirme que es aceptable la no-tributación o la tributación reducida de la riqueza cuando esta riqueza contribuye al interés general. “Cuando la persona destina directamente parte de su riqueza para financiar actividad de interés general, está contribuyendo para sustentar el gasto público - por lo menos a disminuir el gasto que, en otros casos, debería asumir la Administración -, por lo cual esa riqueza no manifiesta capacidad tributaria”. La protección de actividades de interés social, particularmente mediante exenciones subjetivas que favorecen actividades de interés público, es algo que hay que conservar. Si la igualdad está íntimamente ligada a la capacidad tributaria (a capacidad tributaria igual tributo igual), si finalidades constitucionales llevan a ceder por parte de ese principio, así debe ocurrir.

Lo que se ha referido sucede cuando se atiende a necesidades públicas o sociales, sin presunción de lucro, como los servicios de beneficencia y asistencia social, contribuyendo de esa manera al bienestar de la sociedad y valorándose positivamente esos intereses.

Como se afirma en la doctrina italiana, sólo por transmigración, propagación o contagio del derecho, todavía se habla de privilegio, residuo de conceptos pasados de moda o, como opina la doctrina brasileña, confundir beneficio fiscal con privilegio o favor es introducir en el lenguaje científico imprecisión y equívoco, dado que el beneficio corresponde a interés público tan respetable cuanto el Fisco. Como se escribió antes, la generalidad puede tener que ceder el paso a exigencias económicas y sociales, y no pueden, por lo tanto y sin más, ser considerados inconstitucionales los beneficios fiscales.

VIII. Libertad religiosa y Ley Fiscal

A. Aspectos fundamentales

1. La posición de la ley fiscal frente a la libertad religiosa, como se ha indicado, puede ser de naturaleza 149

Subjetiva - beneficia las entidades consideradas como religiosas, presumiéndose ineludiblemente que toda la actividad tiene como finalidad el culto o la religión;

Objetiva - se atiende a la naturaleza de la actividad (fines de culto o de religión), independientemente de la entidad beneficiaria;

Mixta - las entidades eclesiásticas gozan de beneficios en relación con las actividades de finalidad cultural o religiosa.

Ésta última se presenta como la posición adoptable, dado que la primera puede conducir a beneficios concernientes a otras actividades y la segunda a no considerar las entidades que normalmente realizan la actividad.

Sin embargo, existe una cuestión previa: ¿la finalidad de religión o de culto de una entidad, aunque sea eclesiástica, puede ser por sí

sola razón de beneficios fiscales, limitativos, por lo tanto, del subprincipio de la generalidad?

La respuesta no es fácil - ya no en razón de la separación Estado/Iglesia -, siendo sostenible que se vuelve necesario, para el régimen de excepción, el ejercicio de actividades socialmente importantes, en los términos arriba indicados o, por lo menos, el reconocimiento del interés público de sus funciones.

Se puede intentar objetar, afirmando, como ya se hizo, que esos beneficios contribuyen para ejercitar la libertad religiosa y fomentar la dignidad de la persona y el libre desarrollo de la personalidad así como facilitan la participación de los ciudadanos en la vida cultural y social. Con todo, también se explicó ya que es imposible medir la contribución de las entidades religiosas para el interés general. Si no se les imponen tributos - se añade - serían "free riders", disfrutando gratuitamente de los servicios públicos.

150 Aunque la apreciación hecha por la tesis desfavorable se nos hace excesiva, y envuelve perspectivas materialistas, parece que, de ser concedidos beneficios a esas entidades, implicaría una correspondiente apreciación previa, como sucede en lo referente a instituciones que se dedican a otras actividades.

Los beneficios fiscales pueden influir en la libertad religiosa individual, entendida, como antes se expresó (la distinción ad-intra y ad-extra es uno de los aspectos significativos, la extensión de la libertad es otro), porque cualquier derecho, libertad y garantía individual pueden ser afectados por la tributación o por la no-tributación, como sucederá si los prosélitos de una o varias confesiones, y apenas por tratarse de aquella o de éstas, gozaren de medida favorable o desfavorable en cuanto que los de otras no.

Pero esa forma de violación del principio de la igualdad o discriminación no será la más frecuente, porque la cuestión se ha reducido fundamentalmente al tratamiento de las entidades religiosas. El Concordato entre la Santa Sede y Portugal muestra bien la afirma-

ción. Entre tanto, semejante distinción no es estanca, en el sentido de total independencia, porque es evidente que ambas libertades presentan entre sí una relación biunívoca. Esto es, las limitaciones o anulaciones de la libertad de la Iglesia afectarán la libertad de sus fieles y viceversa.

Pero ¿constituirá o podrá constituir la regla fiscal un límite para la libertad o, “a fortiori”, una derogación de esa libertad?

Se admiten “justos límites”, como señala el Catecismo de la Iglesia Católica, y esos justos límites “deben ser determinados para cada situación social por la prudencia política, según las exigencias del Bien Común, y ratificados por la autoridad civil según ‘normas jurídicas, conforme con el orden objetivo moral ‘ (DH.7)” (2109 del Catecismo cit.).

¿Se podrá decir que el régimen fiscal obliga “a obrar contra la propia conciencia” o impide “proceder según la misma, en privado o en público, solo o asociado con otros, dentro de los debidos límites” (DH.2)?

151

Es evidente que el impuesto, la tributación no restringe - sería imposible - “la convicción íntima de un hombre o su conciencia moral o su actitud ante el universo o su culto” (terminología de la ONU). O, como ya se enumeró, aunque en otro contexto, ¿puede la legislación fiscal golpear el derecho de cada religión

- a su dogma, reclámese o no del teísmo?
- a sus doctrinas de la inmortalidad, de la predestinación, de la afectación de los bienes a la comunidad?
- a sus escrituras, tales como la Biblia, el Talmud o el Corán?
- a sus formas de culto, tales como las misas, las ceremonias o las asambleas?

- a sus objetos de culto, tales como la naturaleza, los ancestros o una o más divinidades?

- a sus costumbres, tales como el bautismo, las peregrinaciones, las celebraciones de las fiestas, el casamiento o los funerales?

El elemento fiscal ya fue objeto, en el marco de la libertad de religión, de la siguiente construcción:

- existe el derecho general a la libertad de religión;

- ese derecho protege a las personas en el sentido de no ser obligadas a participar en las actividades de carácter religioso contra su voluntad;

- el pago de los impuestos puede ser comprendido en la participación en actividades religiosas, pero importa distinguir entre

- impuestos generales cuyo monto es posiblemente destinado a fines religiosos - no existe conexión entre el contribuyente privado y la contribución del Estado;

- impuestos locales cobrados por la Iglesia - el contribuyente es obligado a contribuir directamente para la Iglesia y para sus actividades religiosas.

Ya fue defendido como doctrina que:

- las entidades religiosas no deben estar sometidas a tributación, porque no tienen fines lucrativos, no son agentes económicos y, por eso, les serían concedidas exenciones generales;

- la subvención no tiene lugar, porque no existe transferencia, pago de algo, no existe recepción;

- las exenciones tendrían que ser establecidas con carácter general para evitar el favoritismo y de ellas se benefician todas las entidades, no se podrá invocar la discriminación. Se dará, así, lugar a la

igualdad ante los encargos públicos. De allí que los beneficios establecidos a favor de una entidad deban ser aplicados a todas las otras. Se añadirá que no es admisible la discriminación entre cualquier confesión religiosa y otras, sin olvidar las sectas, puesto que las exenciones son una forma ilícita de la riqueza y del poder.

También se dijo:

- dadas las características de los Estados, principalmente su no-confesionalidad, no es posible el privilegio de la inmunidad a favor de las confesiones religiosas;
- la autonomía de las entidades religiosas no sería, por otro lado, afectada por la tributación, que representa su contribución para los gastos que causa la actividad estatal;
- las exenciones significarían una forma indirecta de subvención.

La Comisión de los Derechos Humanos, en una decisión en que no se pronunció sobre el fondo de la cuestión, en virtud de razones procedimentales - se trataba de un pedido por parte de la sociedad que no se conformaba con ser obligada a pagar impuestos eclesiásticos destinados a iglesias reconocidas y que apeló fundamentándose en su calidad de sociedad -, resolvió:

153

- la imposibilidad de que el contribuyente controle los impuestos (para ciertos grupos religiosos contrarios a la violencia, los impuestos que sus miembros pagan no deben ser usados en gastos militares);

La obligación de pagar impuestos es neutra y no puede el contribuyente influenciar o determinar la destinación del monto resultante de ellos.

La invocación de los obstáculos de conciencia - se añade - debería ser hecha en un momento anterior y no a través del rechazo de la aplicación de la Ley;

- la imposibilidad de tributación separada frente a las reglas sobre la determinación del impuesto (se argumentaba que la tributación de la pareja conduce a tributación más elevada que las uniones de hecho con la inconsecuencia del sacramento enfrentado a un mayor impuesto).

No se está ante una falta de respeto del Estado frente a “convicciones religiosas o una injerencia injustificada en la libertad de religión”. Se añade que la comparación de la pareja con la unión de hecho se debe hacer en una perspectiva más amplia y no solamente en el contexto fiscal;

- se impone la aplicación de la tasa reducida en relación con los no creyentes en una religión que se beneficia del impuesto.

Sobre este tipo de cuestiones, se recurre a la distinción de la decisión Arrowsmith de la Comisión de 1977, según la cual, ante el artículo 9.º de la Convención de Roma, no es protegible “todo acto motivado o influenciado por una realización o por una creencia...

154

Cuando las acciones de los individuos no expresan realmente la creencia correspondiente, no pueden ser considerados como tales, protegidos por el artículo 9.º n.º 1, aunque sean motivados o influenciados por ella”.

2. De todo lo que se escribió, parece resultar que la cuestión de la libertad religiosa en relación con el impuesto puede ser encarada, por lo menos, bajo dos perspectivas:

- ¿en qué medida la tributación puede afectar esa libertad?
- ¿en qué medida los beneficios fiscales concedidos a favor de una entidad religiosa y no a otra pueden afectar aquella libertad?

En cuanto al primer aspecto y más allá de lo que se mencionó, parece ineludible que no sean afectados los dogmas, las doctrinas, las escrituras, formas de culto y sus objetos y costumbres, salvo cual-

Aún más, en sentido estricto y como ya lo afirma la doctrina, no existe separación del Estado y de las Iglesias. Ésta está sujeta a las leyes del Estado, desde aspectos relativos a su constitución hasta a su extinción, pasando por las regulaciones de diversas actuaciones de esas Iglesias. Pero esta no separación se manifiesta en otros campos, principalmente cuando el Estado tiene que reconocer si un grupo que invoca la cualidad de iglesia, de confesión religiosa, tiene efectivamente esa cualidad.

De cualquier manera, la concesión de beneficios fiscales, en los términos que han sido señalados, no significa ninguna violación de la separación, teniendo en cuenta el carácter de los aspectos determinantes de la concesión.

A. Estatuto fiscal de las Entidades Religiosas

Al contrario de lo que muchas veces se afirma, no es solamente la Iglesia Católica la que, en Portugal, se beneficia de alivios fiscales, también otras entidades religiosas se benefician de esos alivios.

156

1. Iglesia Católica

El estatuto fiscal de la Iglesia Católica se apoya fundamentalmente en las siguientes normas específicas:

- artículo VIII del Concordato entre Portugal y la Santa Sede, de 7 de mayo de 1940, según el cual,

“Están exentos de cualquier impuesto o contribución, general o local, los templos y objetos en ellos contenidos, los seminarios o cualesquier establecimientos destinados a la formación del clero, y también los edictos y avisos fijados en la puerta de las iglesias, relativos al ministerio sagrado; de igual exención gozan los eclesiásticos por el ejercicio de su munus espiritual.

Los bienes y entidades eclesiásticas no comprendidos en el párrafo precedente no podrán ser gravados con impuestos o contribuciones especiales”;

- artículo 11.º del Acuerdo Misionero, entre las mismas entidades y con la misma fecha, que dispone:

“Estarán exentos de cualquier impuesto o contribución, tanto en la Metrópoli como en las colonias:

a) Todos los bienes que las entidades mencionadas en el artículo 8.º,³ poseyeren en conformidad con sus fines;

b) Todos los actos *inter vivos* de adquisición o de enajenación, realizados por las mencionadas entidades para satisfacción de sus fines, así como todas las disposiciones *mortis causa* de las que fueren beneficiarias para los mismos fines;

Además de eso, estarán exentos de todos los derechos aduaneros las imágenes sagradas y otros objetos de culto”;

- artículo 63.º del Decreto-Ley n.º 31 207, de 5 de abril de 1941 157 (Estatuto Misionero), que prescribe:

“Están exentos de cualesquier impuestos o contribuciones, tanto en la Metrópoli como en las colonias:

a) Todos los bienes que las diócesis, las circunscripciones misioneras, los institutos misioneros y otras entidades eclesiásticas e institutos religiosos canónicamente erigidos poseyeren en conformidad con sus fines;

b) Todos los actos *inter vivos* de adquisición o de enajenación a los que se refiere el párrafo anterior, para satisfacción de sus fines, así como todas las disposiciones *mortis causa* de que fueren beneficiarias para los mismos fines”.

³ Diócesis, circunscripciones misioneras, otras entidades eclesiásticas, institutos religiosos de las colonias así como los institutos misioneros, masculinos y femeninos, que se establecieron en Portugal continental e islas adyacentes.

- artículo 1.º del Decreto-Ley n.º 20/90, de 13 de Enero (con interés también los artículos 3.º y 5.º), según el cual:

“El Servicio de Administración del IVA procederá a la restitución del impuesto sobre el valor agregado, correspondiente a las adquisiciones e importaciones efectuadas por instituciones de la Iglesia Católica - Santa Sede, conferencia Episcopal, diócesis, seminarios y otros centros de formación destinados única y exclusivamente a la preparación de sacerdotes y religiosos, consejos de administración (fábricas) de la Iglesia, órdenes, congregaciones e institutos religiosos o misioneros, así como asociaciones de fieles - relativas a:

- 158
- a) Objetos que se destinen única y exclusivamente al culto religioso, que consten en declaraciones de importación, facturas o documentos equivalentes de valor no inferior a 50.000\$, con exclusión del IVA, debiendo aquel valor referirse en la totalidad a aquel tipo de bienes;
 - a) Bienes y servicios referentes a la construcción, mantenimiento y conservación de inmuebles destinados exclusivamente al culto, a la habitación y formación de sacerdotes y religiosos, al apostolado y al ejercicio de la caridad, que consten en facturas o documentos equivalentes de valor no inferior a 200.000\$, con exclusión del IVA”.

De lo que se escribió resulta que las fuentes de las normas que integran el estatuto fiscal de la Iglesia Católica son:

- tratados (el Concordato y el Acuerdo Misionero);
- ley interna (el Estatuto Misionero, los Códigos Fiscales y otros documentos relativos a la regulación de impuestos, particularmente el Estatuto de los Beneficios Fiscales y el Decreto-Ley n.º 20/90).

Esta enumeración implica dos consideraciones:

- los tratados, según la ley constitucional portuguesa, prevalecen sobre la ley ordinaria (artículo 8.º n.º 2).

Este aspecto tiene importancia, porque, aún en el caso de no existir en la ley exención de un beneficio fiscal establecido en un tratado, éste será aplicable⁴,

- en la ley interna, fueron comprendidos los Códigos y otras leyes relativas a la regulación de impuestos, porque son aquellos y la mayoría de estas los que establecen las normas de sujeción a tributación, aunque esas normas puedan no generar tributación, merced particularmente a un beneficio fiscal, v.gr., exención. Esto es, en ese caso, la Iglesia Católica es sujeto de tributación, aunque exenta de ella.

El contenido de los beneficios fiscales puede ser clasificado según el tipo de impuesto. Así, beneficios en el marco de los impuestos sobre la renta, de los impuestos sobre el patrimonio y de los impuestos sobre el gasto⁵.

Goza, pues, la Iglesia Católica de un estatuto especial que no significa privilegio. Pero ese estatuto no impide que otras normas, si son más favorables, puedan ser aplicadas, dado que es indudable la aplicabilidad de exenciones más allá de lo que está establecido en el Concordato o en el Acuerdo, cuando se presente el “tipo” establecido en la respectiva norma.

159

Así, el Código del Impuesto Municipal de la Sisa (Impuesto predial) y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones exime de esos impuestos, “las adquisiciones de bienes efectuadas por entidades de carácter religioso, cuando son destinados a la realización directa e inmediata de sus fines” (artículo 13.º n.º 14).

También será aplicable el artículo 50.º n.º 1, párrafo c) del Estatuto de los Beneficios Fiscales, según el cual están exentas de contribución autárquica “las asociaciones u organizaciones de cualquier religión o culto a las que sea reconocida personalidad jurídica, en

4 El artículo 2.º n.º 2 del Decreto-Ley n.º 215/89, de 1 de julio, que aprobó el Estatuto de los Beneficios Fiscales, vino a eximir, en lo que ahora nos interesa, los derechos a los beneficios adquiridos hasta 31 de diciembre de 1988, considerando como tales, entre otros, los beneficios fiscales de fuente internacional.

5 Para mayor desarrollo, cf. M. Pires, “A Igreja e o Imposto em Portugal” (La Iglesia y el Impuesto en Portugal), in *Os Bens Temporais da Igreja (Los Bienes Temporales de la Iglesia)*, Lisboa, 1997, pág. 96 a 102.

cuanto a los templos o edificios exclusivamente destinados al culto o a la realización de fines no económicos relacionados directamente con éste”.

De la misma manera, existen exenciones de IVA (v.gr., artículo 9.º del respectivo Código) de las que se puede beneficiar cualquier entidad, teniendo en cuenta el correspondiente carácter objetivo.

También, para efecto del IRS, es rebajado a los réditos líquidos de los contribuyentes, hasta 15% del valor de éste, “el valor de los donativos, en dinero o en especie, concedidos a (...) iglesias, instituciones religiosas, personas colectivas de fines no lucrativos pertenecientes a confesiones religiosas o por ellas instituidas...” (artículo 56.º n.º 2, párrafo a), 1ª parte, del respectivo Código).

160 Por otro lado, existen regímenes favorables, por ejemplo, para las instituciones de solidaridad social (artículo 9.º n.º 1, párrafo b) del Código del IRC). Si una entidad de la Iglesia Católica reviste esa cualidad, se beneficiará de ese régimen, aunque con los deberes o sujeciones, incluso no fiscales, que gravitan sobre esas instituciones. Lo mismo se diga si cualquiera de las entidades fuere calificada como persona jurídica de utilidad pública o utilidad pública administrativa (artículo 9.º n.º 1, párrafo a) del Código del IRC). Pero, en todos los casos y como es evidente, con observancia de los requisitos establecidos por ley como condición de los beneficios.

1. Otras entidades religiosas

Las entidades religiosas no católicas gozan de exención de contribución autárquica, conforme al Estatuto de los Beneficios Fiscales (artículo 50.º n.º 1, párrafo c), transcrito arriba.

En el ámbito del impuesto municipal predial y del impuesto sobre sucesiones y donaciones, y también como ya se escribió, está establecida una exención relacionada con “las adquisiciones de bienes efectuadas por instituciones de carácter religioso, cuando son destinados a la realización directa e inmediata de sus fines” (artículo 13.º n.º 14).

También las exenciones objetivas de IVA pueden ser aplicadas a las respectivas actividades. De la misma manera, el artículo 56.º n.º 2, párrafo a) del Código del IRS y el régimen de las instituciones de solidaridad social y de las personas jurídicas de utilidad pública o de utilidad pública administrativa, si se presenta el caso.

B. Del ámbito futuro de los beneficios fiscales según el Anteproyecto de la Ley de Libertad Religiosa

1. El Anteproyecto

El Anteproyecto del epígrafe incluye, en la versión conocida por el público en general, dos disposiciones específicas sobre materia fiscal, son los artículos 32.º y 33.º, con el siguiente contenido:

Artículo 32.º (Prestaciones libres de impuesto)

Las iglesias y demás comunidades religiosas pueden libremente, sin estar sujetas a cualquier impuesto:

a) Recibir prestaciones de los creyentes para actividades de culto y formación, así como donativos para la realización de sus fines, con carácter regular o eventual;

b) Hacer colectas públicas, señaladamente dentro o en la puerta de los lugares de culto, así como de los edificios o lugares que les pertenezcan;

c) Distribuir publicaciones con declaraciones, avisos o instrucciones en materia religiosa y fijarlas en los lugares de culto.

Artículo 33.º (Beneficios fiscales)

1. Las personas jurídicas religiosas inscritas están exentas:

A) De cualquier impuesto o contribución general o local, sobre:

a) Los lugares de culto u otros edificios o partes de ellos directamente destinados a la realización de fines religiosos;

- b) Las residencias de ministros del culto o de personas que se dedican exclusivamente a fines religiosos;
 - c) Las instalaciones de apoyo directo y exclusivo a las actividades con fines religiosos;
 - d) Los seminarios o cualesquier establecimientos efectivamente destinados a la formación de los ministros del culto o a la educación religiosa;
 - e) Las dependencias o anexos de los edificios descritos en los párrafos a) a d) para uso de instituciones particulares de solidaridad social;
 - f) Los jardines y espacios abiertos de los edificios descritos en los párrafos a) a e) desde que no estén destinados a fines lucrativos.
- 162 A) Del impuesto sobre la renta de personas jurídicas, en cuanto a las rentas derivadas de actividades con fines religiosos
- B) Del impuesto predial y sobre las sucesiones y donaciones, en cuanto:
- a) A las adquisiciones de bienes para fines religiosos;
 - b) A los actos de constitución de fundaciones, una vez inscritas como personas jurídicas religiosas;

1. Las personas particulares pueden, para los efectos del impuesto sobre la renta de las personas particulares, deducir de la renta líquida, y hasta el monto determinado por el respectivo Código, el valor de los donativos, en dinero o en especie, que hayan concedido a las personas jurídicas religiosas inscritas.

2. Los beneficios fiscales concedidos por ley, acuerdo o Concordato a una persona jurídica religiosa son aplicables a todas las personas jurídicas religiosas inscritas de la misma especie.

2. Reflexión sintética

En un análisis, sin preocupación de ser exhaustivo y sin atender a aspectos de redacción, hay que señalar la expresión “Las iglesias y demás comunidades religiosas” - con la respectiva inconsistencia, a pesar de haber sido adoptada constitucionalmente (artículo 41.º n.º 4 de la Constitución) - frente a la terminología de otros artículos del Anteproyecto, v.gr. “iglesia o comunidad religiosa” (artículo 5.º) y “personas jurídicas religiosas” (artículo 33.º), lo que suscita ciertamente dificultades, tanto más cuanto que la terminología relativa a iglesias, religión, etc. suscita no pocos embarazos, debido al carácter difuso de los conceptos.

En el aspecto subjetivo, los beneficios comprenden:

- a) Las iglesias y demás comunidades religiosas de ámbito nacional o, en su oportunidad, las organizaciones representativas de los creyentes residentes en territorio nacional;
- b) Las iglesias y demás comunidades religiosas de ámbito regional o local; 163
- c) Los institutos de vida consagrada y otras asociaciones y las fundaciones creadas o reconocidas por las personas jurídicas mencionadas en los párrafos a) y b) para la obtención de sus fines religiosos;
- d) Las federaciones de personas jurídicas mencionadas en los párrafos anteriores.

Aún haciendo abstracción de las cuestiones terminológicas - v.gr., a pesar de la acogida constitucional (artículo 41.º n.º 4) y como señala la doctrina, “comunidades religiosas suelen tener el sentido de un grupo de religiosos que viven en común en una casa religiosa y no ya la confesión religiosa” -, se ve la amplitud de los serán beneficiados.

En el aspecto objetivo, lo dispuesto en el Anteproyecto, particularmente en el artículo 33.º, repite, en materia fiscal y en la generali-

dad, mucho de lo que está establecido en la ley actual. En él se establece la exención en lo relacionado con:

- bienes inmuebles (cualquier impuesto o contribución);
- rentas derivadas de actividades con fines religiosos (IRC);
- trasposos gravados (impuesto municipal predial) y gratuitos (impuesto sobre sucesiones y donaciones) de cualesquier bienes para fines religiosos;
- la posibilidad de deducción;
- la extensión de los beneficios fiscales concedidos a todas las personas jurídicas religiosas inscritas de la misma especie.

Existen limitaciones en cuanto a la exención sobre bienes inmuebles. Así, se aplica a

164

- a) Los lugares de culto u otros edificios o partes de ellos directamente destinados a la realización de fines religiosos;
- b) Las residencias de ministros del culto o de personas que se dedican exclusivamente a fines religiosos;
- c) Las instalaciones de apoyo directo y exclusivo a las actividades con fines religiosos;
- d) Los seminarios o cualesquier establecimientos efectivamente destinados a la formación de los ministros del culto o a la educación religiosa;
- e) Las dependencias o anexos de los edificios descritos en los párrafos a) a d) para uso de instituciones particulares de solidaridad social;
- f) Los jardines y espacios abiertos de los edificios descritos en los párrafos a) a e) que no estén destinados a fines lucrativos.

En el artículo 50.º n.º 1, párrafo c) del Estatuto de los Beneficios Fiscales, como se vio, están exentas de la contribución autárquica “las asociaciones u organizaciones de cualquier religión o culto a las cuales sea reconocida la personería jurídica, en cuanto a los templos o edificios exclusivamente destinados al culto o a la religión de fines no económicos, directamente relacionados con éste”.

No se analizarán todos los aspectos, apenas nos referiremos a

- la definición del artículo 34.º relativo a fines religiosos. Se consideran como tales
 - “a) Fines religiosos, los de ejercicio del culto y de los ritos, de cura de almas, de formación de los ministros del culto, de misiones y difusión de la confesión profesada y de educación religiosa;
 - b) Fines diversos de los religiosos, los de asistencia y de beneficencia, de educación y de cultura, además de los comerciales y de lucro”.

165

Y se añade que las actividades con fines no religiosos de las personas jurídicas religiosas están sujetas al régimen jurídico y, en especial, al régimen fiscal de ese género de actividades;

- la extensión de los beneficios a realidades hoy no cubiertas (así los palacios episcopales);
- la idea de seminario ligada a edificios y no a entidades como sucede con la interpretación hoy vigente del Concordato (artículo VIII);
- la inclusión de edificios - aunque sean dependencias o anexos - de las personas jurídicas religiosas, destinados a uso de instituciones particulares de solidaridad social;
- la no necesidad de mencionar los edificios y espacios abiertos que están incluidos en los edificios, aunque la mención

pueda tener el objetivo o el resultado de excluirlos cuando están destinados a fines lucrativos (sería mejor establecer la excepción de manera ordenada);

- la duda que se puede suscitar en cuanto a la comprensión de la exención de los impuestos prediales y sobre sucesiones y donaciones relativos “a los actos de constitución de fundaciones”;
- en cuanto a las deducciones, vista la redacción bastante amplia del artículo 56.º del CIRS, no parece que haya gran diferencia;
- las dificultades que la extensión del régimen de IVA podría suscitar o suscitaría, vistas las normas comunitarias que priman sobre las normas del derecho interno, por lo menos, las de carácter ordinario.

166 Mayor reparo merece el n.º 3, en el sentido que lo establecido en el Concordato y en acuerdos se aplique a las otras personas jurídicas religiosas y reparo por razones de orden:

- formal: no es inmediatamente transparente el procedimiento escogido para la concesión de beneficios. Después de hablar de acuerdo (artículo 33.º n.º 3) - que por sí solo implicaría inconstitucionalidad -, se refiere, muy posteriormente, su aprobación por ley formal - artículo 41.º;
- substancial, conforme a lo que se escribirá más adelante en lo que concierne al subprincipio de la generalidad.

Por último, los artículos 38.º a 44.º prevén acuerdos entre iglesias o comunidades religiosas y el Estado sobre materias de interés común, pero se tiene el cuidado de prever la negativa a negociar el acuerdo (artículos 39.º y 40.º).

1. En especial, de la solución general del Anteproyecto frente a los principios directores

Es importante escribir desde ya que el Anteproyecto de Ley de la Libertad Religiosa parece considerar los beneficios fiscales esenciales a la actividad religiosa. Por eso establece en los artículos 32.º y 33.º no tributaciones - se insiste en que, en muchos aspectos, pueden ser encontradas en la ley actual -, dando la impresión en uno de los números del segundo de esos artículos que se vuelven extensivos todos los beneficios de que goza la Iglesia Católica a todas las otras entidades religiosas.

El punto de partida no reúne la unanimidad, muy al contrario. Es cierto que la ley portuguesa se enfocó por el camino de los beneficios en documentos posteriores al Concordato, pero ampliarlos es objeto de muchas dudas, para no decir causa de rechazo.

Es importante recordar - y en el Anteproyecto parece ser olvidado - que, en nuestro derecho, está vigente el principio de la generalidad y, por lo tanto, que el punto de partida es la obligación de que todos paguen impuestos. Sólo cuando existan razones de mucho peso - excepcionalmente, por lo tanto -, el subprincipio puede ser dejado de lado. Y si la excepción fuese consagrada, no puede después hacerse extensiva - SIN MÁS, APENAS PORQUE SE ESTÁ FRENTE A ENTIDADES DEL MISMO TIPO y no porque existen razones semejantes - a todos los demás. Grave error de pensamiento sería consagrado de esa manera, con la consiguiente violación de subprincipio que ineludiblemente impera.

167

El régimen fiscal de la Iglesia Católica no resulta del mantenimiento de un régimen del pasado, se trata de régimen consonante con la especificidad de la respectiva situación, especificidad de situación que se ha generado durante siglos. Luego tiene total aplicación la regla de que desiguales deben ser tratados de manera desigual en la medida de la desigualdad, es la vertiente vertical de la equidad, como se ha entendido con lucidez. Y la solución encontrada no puede ser considerada como algo que afecta, en la vía religiosa - la que ahora nos interesa -, el estatuto, cualquiera que él sea, del ciudadano.

Las excepciones al principio de la igualdad son, como diría el Señor Perogrullo, excepciones, el punto de partida será siempre aquel subprincipio.

Pero desde ahora se observa, frente a lo escrito anteriormente, que no es posible sostener que el estatuto de la Iglesia Católica integra privilegios, o aún y “a fortiori”, prepotencias.

El principio de la igualdad será aplicado, diré algo más, tendrá que ser aplicado cuando las razones que condujeron a la excepción en relación con cierta entidad se presenten en relación con otra o haya, en lo que toca a éstas, otras razones de mucho peso y no solamente, se repite, porque se está delante de entidades de la misma naturaleza, cuando así lo sean.

168 De lo escrito, se deduce que del hecho de que una entidad religiosa goce de beneficios fiscales, tanto más si son atribuidos sin arbitrariedad, sin privilegios, no puede ni debe implicar que tales beneficios se apliquen a todas las otras entidades del mismo tipo, a no ser que la ocurrencia resultase *apenas* de que se trata de entidad religiosa, lo que, como se sabe, no es indudablemente el caso en Portugal. Por el contrario, ¿lo que sucede con el Kirchensteuer no es ilustrativo de que no constituye inconstitucionalidad el reconocimiento de regímenes favorables solamente en lo relacionado con ciertas religiones?

Pero otro aspecto se suscita. En el caso de seguir absurdamente el camino del Anteproyecto que se ha visto que es inadmisibile - y lo que ahora se escribe es, por lo tanto, apenas en beneficio de raciocinio -, se haría necesaria una apropiada delimitación de las entidades a las que se aplicaría el régimen. Y esto porque, de otro modo, la violación del subprincipio de la generalidad sería todavía más grave.

Además y desde otra perspectiva, no se diga que nadie puede evaluar si se está o no frente a entidades de cierta categoría con relevancia, puesto que, de ser así, ¿cuál sería la razón de las limitaciones, acogidas en el anteproyecto (artículo 40.º), en relación con las entidades con las que pueden celebrarse los acuerdos? ¿Será que la excepción al subprincipio de la generalidad, en materia fiscal, no deberá merecer los mismos cuidados?

II. Conclusiones

- 1.º La libertad religiosa, con historia relevante, es bastante rica - abarca una pluralidad de aspectos, aunque en algunos casos generadores de dificultades - y debe distinguirse de otras realidades;
- 2.º En Portugal, la libertad religiosa está consagrada constitucionalmente y se encuentra también establecida en instrumentos internacionales de los que nuestro País hace parte;
- 3.º A pesar del principio de la igualdad, con los respectivos subprincipios de la generalidad o universalidad y de la capacidad de contribuyente, son admisibles beneficios fiscales cuando el interés correspondiente sobrepase el interés de la tributación;
- 4.º La libertad religiosa no impone el alejamiento de la obligación de pagar impuestos. Sin embargo, razones de diversa índole pueden conducir a que sean concedidos beneficios a entidades religiosas; 169
- 5.º El estatuto fiscal de la Iglesia Católica está consagrado en instrumentos internacionales y en la legislación interna, legislación que también establece el estatuto fiscal de las otras entidades religiosas;
- 6.º El Anteproyecto de Ley de Libertad Religiosa - por lo menos en lo que toca con las disposiciones fiscales - adolece de varias deficiencias
 - terminológicas;
 - técnico-fiscales;
 - pero, principalmente, el irrespeto injustificado del subprincipio de la generalidad de la tributación.

De allí que no merezca juicio favorable.