

UN ANÁLISIS SOBRE LA NUEVA LEY REGULADORA DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES Y SU TRASCENDENCIA PARA LAS IGLESIAS EVANGÉLICAS ADHERIDAS A FEREDE

Las iglesias evangélicas tenemos tendencia a plegarnos a lo que consideramos sugerencias del Estado. Y digo "consideramos" porque en ocasiones ni se encuentra en la voluntad del legislador o del ejecutivo hacer tal sugerencia. Con ello nos hacemos "más papistas que el papa" y convertimos en norma jurídica lo que en principio no existía como tal.

Superada ya la etapa de ausencia total de relación con el Estado y admitida, en general, la necesidad de relacionarnos y establecer ámbitos de entendimiento con el sujeto que interviene, gestiona y decide sobre cuestiones que afectan directamente a nuestra realidad terrena, se impone la prudencia máxima en tales relaciones y el rigor en el análisis de las nuevas normas. El propio Estado, a través de su poder legislativo y ejecutivo, ya se ocupa de imponernos las obligaciones que considera necesarias para la adecuada convivencia de forma diáfana y meridianamente clara. Y si no nos damos por enterados, en el caso de la Hacienda pública, llegará una notificación personal, con el nombre de la persona, en este caso, iglesia correspondiente, en la que nos indique la obligación que no se ha cumplido, la norma de la que se deriva, y las reclamaciones o recursos que podemos formular o interponer. Cuando esta notificación no se produce pasados los años, es que no existe tal obligación.

La Hacienda pública, por su propia naturaleza es invasiva de la esfera privada, pero su poder no es omnímodo. De acuerdo con el principio de jerarquía normativa proclamado en el art. 9.3 de nuestra Constitución, las normas que la regulan deben respetar las disposiciones de la Carta Magna. Una de ellas, consagrada como derecho fundamental y libertad pública es el principio de libertad religiosa. En su desarrollo se promulgó la Ley Orgánica 7/1980, de 5 de julio, de Libertad Religiosa. El art. 7 de esa Ley prevé que el Estado podrá establecer acuerdos de cooperación con aquellas Iglesias, Confesiones y Comunidades religiosas inscritas en el Registro de Entidades

Religiosas que por su ámbito y número de creyentes hayan alcanzado notorio arraigo en España. En aplicación de tal norma se ha aprobado por Ley de las Cortes Generales 24/1992 -por lo que aquí interesa- un Acuerdo con las Iglesias Evangélicas a través de un interlocutor único, la FEREDE.

Es decir, nuestra posición jurídica, como integrantes de FEREDE, es singular. No es la de cualquier ciudadano, por cuanto nuestras relaciones con el Estado derivan directamente de la propia Constitución. Los Acuerdos a que nos referimos en el párrafo anterior constituyen un marco normativo que debe servir de filtro para la interpretación de normas vigentes y futuras.

El propio Tribunal Constitucional, en Sentencia de 5 de diciembre de 2013, nº 207/2013, dice que las leyes que aprueban tales Acuerdos contienen **“la regulación del contenido mínimo de un derecho fundamental”**.

En referencia a nuestra posición jurídica singular, la Sentencia del Tribunal Constitucional de 15 de febrero de 2001, describe los efectos que se derivan de la inscripción de una iglesia en el Registro de Entidades Religiosas, precisando que adquiere con tal inscripción un determinado status.

“...el Registro de Entidades Religiosas ... se inserta en un ordenamiento en el que cobran especial vigor los derechos y libertades públicas, y de modo singular, la libertad más íntima y personal, como la libertad religiosa y de culto, cuya garantía proclama el art. 16.1 de la Constitución (...) partiendo de la indicada orientación constitucional, la inscripción de una entidad religiosa en el Registro implica, ante todo, el reconocimiento de su personalidad jurídica como tal grupo religioso, es decir, la identificación y admisión en el Ordenamiento jurídico de una agrupación de personas que pretende ejercitar, con inmunidad de coacción, su derecho fundamental al ejercicio colectivo de la libertad religiosa, tal como establece el art. 5.1 LOLR. Pero al propio tiempo, el reconocimiento de esta específica o singular personificación jurídica confiere a la entidad un determinado "status", que ante

todo se manifiesta en la plena autonomía que le atribuye el art. 6.1 de la mencionada ley, a cuyo tenor las entidades o confesiones religiosas inscritas "podrán establecer sus propias normas de organización, régimen interno y régimen de su personal" (...) la potestad de autonormación puede comprender la configuración de instituciones creadas para la realización de sus fines, así como incluir "cláusulas de salvaguarda de su identidad religiosa y carácter propio, así como el debido respeto a sus creencias. (...) De otra parte, el específico "status" de entidad religiosa que confiere la inscripción en el Registro no se limita al indicado ámbito interno, a través del reconocimiento de una capacidad de autoorganización del sujeto colectivo, sino que se proyecta también en una vertiente externa, en el sentido de que las concretas manifestaciones que, en el ejercicio del derecho fundamental, realicen los miembros del grupo o comunidad inscrita, se vean facilitadas, de tal manera que se permita el ejercicio colectivo de la libertad religiosa con inmunidad de coacción, sin trabas ni perturbaciones de ninguna clase."

Añade el TC en la Sentencia citada que **"el legislador otorga a las confesiones o comunidades inscritas en el Registro una especial protección jurídica de la que no pueden beneficiarse aquellas otras que, habiendo pretendido acceder a dicho "status" mediante la formal solicitud de la inscripción, han visto ésta denegada."**

En consecuencia, cuando se promulgan nuevas leyes que puedan afectarnos conviene hacer un estudio riguroso de los Acuerdos para no adelantarnos y autoexigirnos requerimientos que ni siquiera están en lo que se percibe como voluntad del legislador.

Todo lo expuesto viene a colación de la promulgación de la nueva ley que regula el Impuesto de Sociedades, 27/2014 de 27 noviembre 2014, que ha dado lugar a que algunas iglesias evangélicas y entidades sin ánimo de lucro de carácter religioso evangélico entiendan que de acuerdo con la nueva Ley se hayan obligadas presentar la declaración del

impuesto de sociedades, aunque solamente perciban, utilizando la terminología de la ley, "rentas exentas".

Se impone, por tanto, el análisis de la normativa aplicable en este ámbito, que exige tomar en consideración en primer lugar el contenido del Acuerdo de Cooperación a que hacíamos referencia más arriba, en lo que atañe al trato fiscal.

Ley 24/1992, de 10 noviembre, por la que se aprueba tal Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de entidades religiosas evangélicas de España, dice en su art. 11:

ARTÍCULO 11

1. Las Iglesias pertenecientes a la FEREDE pueden recabar libremente de sus fieles prestaciones, organizar colectas públicas y recibir ofrendas y liberalidades de uso.

2. Tendrán la consideración de operaciones no sujetas a tributo alguno:

a) Además de los conceptos mencionados en el núm. 1 de este artículo, la entrega de publicaciones, instrucciones y boletines pastorales internos, realizada directamente a sus miembros por las Iglesias pertenecientes a la FEREDE, siempre que la misma sea gratuita.

b) La actividad de enseñanza de Teología en seminarios de las Iglesias pertenecientes a la FEREDE, destinados a la formación de ministros de culto y que impartan exclusivamente enseñanzas propias de disciplinas eclesiásticas.

3. Las Iglesias pertenecientes a la FEREDE estarán exentas:

A) Del impuesto sobre Bienes Inmuebles y de las contribuciones especiales que, en su caso, correspondan, por los siguientes bienes inmuebles de su propiedad:

a) Los lugares de culto y sus dependencias o edificios y locales anejos, destinados al culto o a la asistencia religiosa y a la residencia de pastores evangélicos.

b) Los locales destinados a oficinas de las Iglesias pertenecientes a la FEREDE.

c) Los seminarios destinados a la formación de ministros de culto, cuando impartan únicamente enseñanzas propias de las disciplinas eclesiásticas.

B) El Impuesto sobre Sociedades, en los términos previstos en los números dos y tres del art. 5 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, reguladora de aquél.

Asimismo, estarán exentos del Impuesto sobre Sociedades los incrementos de patrimonios a título gratuito que obtengan las Iglesias pertenecientes a la FEREDE, siempre que los bienes y derechos adquiridos se destinen al culto o al ejercicio de la caridad.

C) Del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, siempre que los respectivos bienes o derechos adquiridos se destinen al culto o al ejercicio de la caridad, en los términos establecidos en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto, aprobado por Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre, y su Reglamento, aprobado por Real Decreto 3494/1981, de 29 de diciembre, en orden a los requisitos y procedimientos para el disfrute de esta exención.

4. Sin perjuicio de lo previsto en los números anteriores, las Iglesias pertenecientes a la FEREDE tendrán derecho a los demás beneficios fiscales que el ordenamiento jurídico tributario del Estado español prevea en cada momento para las entidades sin fin de lucro y, en todo caso, a los que se concedan a las entidades benéficas privadas.

5. Las asociaciones y entidades creadas y gestionadas por las Iglesias pertenecientes a la FEREDE y que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas y hospitalarias o de asistencia social, tendrán derecho a los beneficios fiscales que el ordenamiento jurídico-tributario del Estado prevea en cada momento para las entidades sin fin de lucro y, en todo caso, a los que se concedan a las entidades benéficas privadas.

6. La normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas regulará el tratamiento tributario aplicable a los donativos que se realicen a las Iglesias pertenecientes a la FEREDE, con las deducciones que, en su caso, pudieran establecerse.

En el artículo expuesto, en relación a la exención del Impuesto de Sociedades, se hace una remisión a los números dos y tres del art. 5 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto de Sociedades, hoy derogada, pero que conviene tener presente para conocer el alcance de la exención que estaba en la voluntad de los redactores del Acuerdo que finalmente aprobaron por Ley las Cortes Generales. Dicen estos apartados del art. 5 de la Ley 61/1978:

Dos. Están igualmente exentos del Impuesto sobre Sociedades:

...

b) La Iglesia Católica y las asociaciones confesionales no católicas legalmente reconocidas.

...

La exención a que se refiere este número no alcanzará a los rendimientos que estas Entidades pudieran obtener por el ejercicio de explotación económica, ni a los derivados de su patrimonio cuando su uso se halle cedido, ni tampoco a los incrementos de patrimonio. A estos efectos, se entenderán rendimientos de una explotación económica todos aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

Tres. Las exenciones a que se refieren los dos números anteriores no alcanzarán en ningún caso a los rendimientos sometidos a retención por este Impuesto.

Por tanto, los firmantes del Acuerdo ya preveían una exención parcial en el Impuesto de Sociedades para nuestras iglesias y entidades sin ánimo de lucro de ellas dependientes: quedaban al margen de la exención aquellas rentas procedentes de la explotación de actividades económicas -como es fácilmente comprensible- describiendo la propia norma qué debía entenderse por rentas o rendimientos procedentes de la explotación de actividades económicas.

Como veremos, la normativa vigente, no ha variado sustancialmente a este respecto.

También es importante indicar que el artículo 30 de la derogada Ley a que nos estamos refiriendo establecía explícitamente que los sujetos pasivos a que aludía el número 2 del artículo 5 -las asociaciones confesionales no católicas legalmente reconocidas- no estaban obligadas a presentar declaración cuando estuvieran totalmente exentas del Impuesto.

La Ley 43/1995 de 27 de diciembre de 1995 deroga la Ley 61/1978, y su art. 9 ya no menciona a la Iglesia Católica ni a las asociaciones confesionales no católicas.

El panorama legislativo se hace más complejo con la promulgación de la Ley 49/2002 de 23 de diciembre, de

régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. Su disposición adicional novena (actualmente vigente) establece el régimen tributario de la Iglesia Católica y de otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas, disponiendo:

“1. El régimen previsto en los arts. 5 a 15, **(forman parte del Título II)** ambos inclusive, de esta Ley será de aplicación a la Iglesia Católica y a las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español, sin perjuicio de lo establecido en los acuerdos a que se refiere la disposición adicional anterior (se refiere a los acuerdos de cooperación a que hemos aludido más arriba).

Por tanto, el régimen de esta Ley es aplicable sin perjuicio de los Acuerdos firmados por el Estado y Ferede, que como venimos sosteniendo, constituyen un marco normativo que debe considerarse ante la promulgación de nuevas normas, en tanto estén vigentes. Sigue la Disposición Adicional:

2. El régimen previsto en esta Ley será también de aplicación a las asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el art. V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos suscrito entre el Estado español y la Santa Sede, así como a las entidades contempladas en el apartado 5 del art. 11 de la Ley 24/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España; en el apartado 5 del art. 11 de la Ley 25/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Comunidades Israelitas de España, y en el apartado 4 del art. 11 de la Ley 26/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Comisión Islámica de España, siempre que estas entidades cumplan los requisitos exigidos por esta Ley a las entidades sin fines lucrativos para la aplicación de dicho régimen .

3. Las entidades de la Iglesia Católica contempladas en los artículos IV y V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado español y la Santa Sede, y las igualmente existentes en los acuerdos de cooperación del Estado español con otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas, serán consideradas entidades beneficiarias del mecenazgo a los efectos previstos en los arts. 16 a 25, ambos inclusive, de esta Ley.

En necesario exponer el contenido del art. 11 de esta misma Ley, que en la versión original y vigente señala:

Las entidades sin fines lucrativos que obtengan rentas de explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades tendrán las obligaciones contables previstas en las normas reguladoras de dicho impuesto. La contabilidad

de estas entidades se llevará de tal forma que permita identificar los ingresos y gastos correspondientes a las explotaciones económicas no exentas.

Es decir, aquellas entidades sin fines lucrativos que obtengan rentas de explotaciones económicas no exentas del impuesto son las obligadas a llevar la contabilidad, necesaria para presentar la declaración del propio impuesto, por ello la Ley de 1978 que regulaba este impuesto establecía en su art. 30 que la declaración del impuesto de sociedades se ajustaría a la contabilidad que tenían que llevar tales entidades. La disposición tiene una lógica evidente: si una entidad sin ánimo de lucro realiza actividades propias de las entidades con ánimo de lucro, también es justo que queden sometidas al mismo trato fiscal. Y la ley se ocupa de delimitar qué debe entenderse por tales actividades.

Y en esta línea dice el artículo 13 de la Ley de 2002:

Las entidades que opten por el régimen fiscal establecido en este Título estarán obligadas a declarar por el Impuesto sobre Sociedades la totalidad de sus rentas, exentas y no exentas.

El Título aludido es el II de la Ley, que comprende los artículos aplicables a nuestras iglesias. A la luz de toda la normativa expuesta, el precepto debe aplicarse a las entidades que perciban rentas no exentas por realizar actividades económicas. Estas estarán obligadas a presentar la declaración haciendo constar la totalidad de sus rentas, exentas y no exentas. Esta interpretación viene avalada por la actuación de la Hacienda Pública: no ha requerido la presentación de la declaración del impuesto a iglesias o entidades receptoras únicamente de rentas exentas desde la promulgación de la Ley que se produce en el año 2002. Este precepto no ha variado desde esta fecha.

Así las cosas, se publica la nueva Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, cuyo art. 124, que lleva el de "declaraciones" establece en su apartado 3: "Los contribuyentes a que se refieren los apartados 2, 3 y 4 del art. 9 de esta Ley estarán obligados a declarar la totalidad de sus rentas, exentas y no exentas."

El apartado 3 del art. 9 de la Ley, alude a las Iglesias evangélicas, ya que dice:

“Estarán parcialmente exentas del Impuesto, en los términos previstos en el título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, las entidades e instituciones sin ánimo de lucro a las que sea de aplicación dicho título.”

De ahí que, en un primer momento se pueda sacar la conclusión de que todas las Iglesias Evangélicas tendrán que presentar la declaración del Impuesto de Sociedades aunque solo perciban rentas exentas -es decir, la inmensa mayoría por no decir todas-. Este razonamiento viene reforzado por la omisión en la vigente Ley del precepto que rezaba en la anterior: “Los sujetos pasivos exentos a que se refiere el artículo 9 de esta ley no estarán obligados a declarar” (art. 136, apto. 2).

Pero tal conclusión es errónea, a juicio de quien suscribe, pues no toma en consideración el contenido de la exposición de motivos de la nueva ley, que dice por lo que aquí interesa:

“...Por último, se siguen manteniendo al margen de la presente Ley determinadas normas específicas cuya inclusión determinaría una dispersión de la normativa en ellas contenida al afectar a un ámbito superior al propio Impuesto sobre Sociedades. Este es el caso, por ejemplo, de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, o la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario...”

Así como su Disposición Final Segunda:

Disposición Final Segunda. Entidades acogidas a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo

Las entidades que reúnan las características y cumplan los requisitos previstos en el Título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, tendrán el régimen fiscal que en ella se establece.

Y todavía más importante, no tiene en cuenta el estatus especial que tienen las Iglesias Evangélicas Federadas, la posición jurídica de qué las reviste el Acuerdo aprobado por Ley 24/1992 que hemos analizado al comienzo de esta exposición.

En consecuencia, la interpretación adecuada, a nuestro entender, teniendo en cuenta el marco normativo estudiado, las reglas de interpretación de las normas, en particular la dicción del artículo 3.1 del Código Civil según el cual: **“Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas”** es que solamente aquellas Iglesias Evangélicas que perciban rentas no exentas por realizar la explotación de las actividades económicas que la ley describe, estarán obligadas a presentar la declaración del Impuesto de Sociedades haciendo constar todas sus rentas, exentas y no exentas.

La conclusión que estimamos errónea además tiene un peligro evidente: dejar que el Estado invada áreas que no le corresponden y que probablemente no ha pretendido invadir, al menos por el momento.

Si algunas Iglesias o Entidades de ellas dependientes que perciben únicamente rentas exentas comienzan a presentar la declaración, la consecuencia será que en breve tiempo se convertirá en obligación expresa, que se reflejará en cualquier modificación posterior de la Ley, con una redacción que no generará dudas de ninguna clase. Este razonamiento nace de lo que cualquier persona puede observar respecto a las dinámicas pasadas y presentes de la Hacienda Pública.

No hay duda de que en una sociedad como la nuestra hemos de relacionarnos con el Estado y cumplir las normas vigentes en tanto no conculquen lo que El Señor demanda de nosotros. Y ello con transparencia y honestidad, como no puede ser de otro modo pues estos principios junto con otros que todos conocemos se derivan de la naturaleza divina de que hemos sido revestidos. Pero la prudencia debe inspirar también nuestras acciones porque forma parte de tales principios.

Susana Junquera