



TRIBUNAL DE CUENTAS

Nº 1.382

**INFORME DE FISCALIZACIÓN SOBRE LAS ACTUACIONES
DESARROLLADAS POR LA ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL
ESTADO EN MATERIA DE COOPERACIÓN ECONÓMICA CON LAS
CONFESIONES RELIGIOSAS A TRAVÉS DE LOS PROGRAMAS DE
INGRESOS Y GASTOS CONTENIDOS EN LOS PRESUPUESTOS
GENERALES DEL ESTADO, EJERCICIO 2017**

EL PLENO DEL TRIBUNAL DE CUENTAS, en el ejercicio de su función fiscalizadora establecida en los artículos 2.a), 9 y 21.3.a) de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, y a tenor de lo previsto en los artículos 12 y 14 de la misma disposición y concordantes de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, ha aprobado en su sesión de 28 de julio de 2020 el Informe de fiscalización sobre las actuaciones desarrolladas por la Administración General del Estado en materia de cooperación económica con las confesiones religiosas a través de los programas de ingresos y gastos contenidos en los Presupuestos Generales del Estado, ejercicio 2017, y ha acordado su elevación a las Cortes Generales, así como al Gobierno de la Nación, según lo prevenido en el artículo 28.4 de la Ley de Funcionamiento.

ÍNDICE

I. INTRODUCCIÓN DEL INFORME.....	9
I.1. INICIATIVA DE LA FISCALIZACIÓN.....	9
I.2. ÁMBITOS SUBJETIVO, OBJETIVO Y TEMPORAL DE LA FISCALIZACIÓN	9
I.3. RÉGIMEN JURÍDICO APLICABLE AL ÁMBITO OBJETIVO DE LA FISCALIZACIÓN	10
I.4. OBJETIVOS Y LIMITACIONES DE LA FISCALIZACIÓN	16
I.5. RENDICIÓN DE CUENTAS	16
I.6. TRÁMITE DE ALEGACIONES	17
II. CÁLCULO, PAGO Y CONTABILIZACIÓN DE LA ASIGNACIÓN TRIBUTARIA A LA IGLESIA CATÓLICA	17
II.1. RÉGIMEN JURÍDICO DEL CÁLCULO, PAGO Y CONTABILIZACIÓN DE LA ASIGNACIÓN TRIBUTARIA.....	17
II.2. PREVISIÓN PRESUPUESTARIA	19
II.3. CÁLCULO DE LAS ENTREGAS A CUENTA Y PAGO DE LAS LIQUIDACIONES DE SALDO.....	20
II.4. REGISTRO CONTABLE	24
III. COMPROBACIÓN DE LAS ACTIVIDADES DE SEGUIMIENTO Y CONTROL LLEVADAS A CABO POR LA ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO RESPECTO DE LA MEMORIA JUSTIFICATIVA DE LA ASIGNACIÓN TRIBUTARIA A LA IGLESIA CATÓLICA	25
III.1. INSTRUMENTOS DE COORDINACIÓN EN RELACIÓN CON LA MEMORIA Y SU SEGUIMIENTO.....	25
III.2. EL CONTENIDO DE LA MEMORIA PRESENTADA POR LA IGLESIA.....	26
III.3. LOS IMPORTES JUSTIFICADOS EN LA MEMORIA 2017 Y SU DESTINO	27
III.4. LA COLABORACIÓN AL ADECUADO SOSTENIMIENTO DE LA IGLESIA.....	30
III.5. NATURALEZA JURÍDICA Y DESTINOS DE LA ASIGNACIÓN TRIBUTARIA A LA IGLESIA CATÓLICA.....	32
IV. EXENCIONES TRIBUTARIAS Y BENEFICIOS FISCALES RECIBIDOS POR LAS CONFESIONES RELIGIOSAS	35
IV.1. RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS EXENCIONES TRIBUTARIAS Y LOS BENEFICIOS FISCALES RECIBIDOS POR LAS CONFESIONES RELIGIOSAS.....	35
IV.2. RESULTADOS DEL ANÁLISIS DE LAS EXENCIONES TRIBUTARIAS Y LOS BENEFICIOS FISCALES RECIBIDOS POR LAS CONFESIONES RELIGIOSAS.....	38
V. SUBVENCIONES CONCEDIDAS A LAS CONFESIONES MINORITARIAS POR LA FUNDACIÓN PLURALISMO Y CONVIVENCIA	44
V.1. NATURALEZA Y RÉGIMEN JURÍDICO DE LA FUNDACIÓN PLURALISMO Y CONVIVENCIA	44
V.2. RESULTADOS DEL ANÁLISIS DE LAS SUBVENCIONES	46
VI. CONCLUSIONES.....	61
VI.1. SOBRE EL CÁLCULO, PAGO Y CONTABILIZACIÓN DE LA ASIGNACIÓN TRIBUTARIA A LA IGLESIA CATÓLICA.....	61
VI.2. SOBRE LAS ACTIVIDADES DE SEGUIMIENTO Y CONTROL LLEVADAS A CABO POR LA ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO RESPECTO DE LA MEMORIA JUSTIFICATIVA DE LA ASIGNACIÓN TRIBUTARIA A LA IGLESIA CATÓLICA.....	62

VI.3. SOBRE LAS EXENCIONES TRIBUTARIAS Y LOS BENEFICIOS FISCALES RECIBIDOS POR LAS CONFESIONES RELIGIOSAS	63
VI.4. SOBRE LAS SUBVENCIONES CONCEDIDAS A LAS CONFESIONES MINORITARIAS POR LA FUNDACIÓN PLURALISMO Y CONVIVENCIA	64
VII. RECOMENDACIONES	65

RELACIÓN DE SIGLAS, ABREVIATURAS Y ACRÓNIMOS

Acuerdo	Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos de 3 de enero de 1979
AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
BC	Bases de la convocatoria
BDNS	Base de Datos Nacional de Subvenciones
CE	Constitución Española
CEE	Conferencia Episcopal Española
CIE	Comisión Islámica de España
DGP	Dirección General de Presupuestos
DGTPF	Dirección General del Tesoro y Política Financiera
EHA	Economía y Hacienda
FCJE	Federación de Comunidades Judías de España
FEERI	Federación Española de Entidades Religiosas Islámicas
FEREDE	Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España
FIDC	Federación Islámica de Canarias
FIRM	Federación Islámica de la Región de Murcia
FJ	Fundamento jurídico
FPC	Fundación Pluralismo y Convivencia, FSP
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LGP	Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria
LGS	Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones
LPGE	Ley de Presupuestos Generales del Estado
NIF	Número de Identificación Fiscal
PGE	Presupuestos Generales del Estado
RER	Registro de Entidades Religiosas

SETE	Servicio de Estudios Tributarios y Estadísticos
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
TFUE	Tribunal de Funcionamiento de la Unión Europea
Tratado CE	Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea
UCIDE	Unión de Comunidades Islámicas de España

RELACIÓN DE CUADROS

Cuadro 1: Evolución de la asignación tributaria a la Iglesia Católica (0,7% de la cuota tributaria IRPF)	19
Cuadro 2: Evolución presupuestaria de la asignación tributaria	20
Cuadro 3: Pagos realizados en 2017 por la asignación tributaria a la Iglesia Católica	20
Cuadro 4: Asignación tributaria a la Iglesia Católica ejercicio fiscal 2015 (0,7% cuota tributaria IRPF) con repercusión en el ejercicio presupuesto 2017	22
Cuadro 5: Liquidación de la asignación tributaria recibida por la Iglesia Católica en 2016 y 2017.	28
Cuadro 6: Asignación tributaria justificada en la memoria de 2017 y cantidades realmente percibidas	29
Cuadro 7: Indicadores que conforman los estados de ingresos y gastos de las diócesis	30
Cuadro 8: Procedencia de los recursos de las diócesis españolas. Porcentaje. 2016 y 2017	32
Cuadro 9: Composición de las Entidades Religiosas inscritas en el RER	36
Cuadro 10: Clasificación por forma jurídica y confesión de las entidades religiosas en territorio común inscritas en el RER.....	39
Cuadro 11: Régimen fiscal de la exención de las entidades religiosas según la declaración del IS presentada en 2017	40
Cuadro 12: Filtros activados en las declaraciones acogidas al régimen de la Ley 49/2002 y su resolución durante la campaña 2017	42
Cuadro 13: Resultado de las actuaciones de comprobación del filtro respecto a confesiones religiosas de las declaraciones presentadas en 2017	42
Cuadro 14: Cálculo de los beneficios y exenciones fiscales otorgados en 2017 en concepto de IS a las confesiones religiosas	44
Cuadro 15: Ayudas concedidas a las confesiones minoritarias con Acuerdo con el Estado	46
Cuadro 16: Subvenciones concedidas por la línea 1	50
Cuadro 17: Subvenciones concedidas a FEREDE (línea 1)	52
Cuadro 18: Subvenciones concedidas a CIE (línea 1)	53
Cuadro 19: Subvenciones concedidas a FCJE (línea 1)	55
Cuadro 20: Muestra analizada de subvenciones concedidas (línea 2)	57
Cuadro 21: Saldos deudores por reintegro de subvenciones	59

RELACIÓN DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Fondos justificados en la memoria 2017	28
---	----

I. INTRODUCCIÓN DEL INFORME

I.1. INICIATIVA DE LA FISCALIZACIÓN

1.1. La fiscalización sobre las actuaciones desarrolladas por la Administración General del Estado en materia de cooperación económica con las confesiones religiosas a través de los programas de ingresos y gastos contenidos en los Presupuestos Generales del Estado, ejercicio 2017, se incluyó en el Programa de Fiscalizaciones del Tribunal de Cuentas para el año 2018, aprobado por el Pleno el 21 de diciembre de 2017, en virtud de la iniciativa reconocida al propio Tribunal por el artículo 45 de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo (LOTCu).

1.2. La presente fiscalización se ha realizado para dar cumplimiento al objetivo específico 1.2 “Fomentar buenas prácticas de organización, gestión y control entre las entidades públicas” del Plan Estratégico del Tribunal de Cuentas 2018-2021.

1.3. El Acuerdo de inicio de esta fiscalización y sus Directrices Técnicas fueron aprobados por el Pleno del Tribunal de Cuentas el 28 de febrero de 2019.

I.2. ÁMBITOS SUBJETIVO, OBJETIVO Y TEMPORAL DE LA FISCALIZACIÓN

1.4. El ámbito subjetivo de la fiscalización está constituido por aquellos órganos y organismos de la Administración General del Estado que intervienen en la cooperación económica con las confesiones religiosas, que en el periodo en que se realizaron las actuaciones fiscalizadoras eran los siguientes: la Dirección General del Tesoro y Política Financiera (perteneciente al Ministerio de Economía y Empresa¹), la Dirección General de Presupuestos (del Ministerio de Hacienda²), la Agencia Estatal de Administración Tributaria, la Dirección General de Cooperación Jurídica Internacional, Relaciones con las Confesiones y Derechos Humanos (del Ministerio de Justicia³) y la Fundación Pluralismo y Convivencia, todos ellos pertenecientes al sector público estatal.

1.5. El ámbito objetivo de la fiscalización se ha extendido a las actuaciones de la Administración General del Estado en materia de cooperación económica con las confesiones religiosas a través de los programas de ingresos y gastos contenidos en los Presupuestos Generales del Estado (PGE), y más concretamente a la asignación tributaria a la Iglesia Católica y a los beneficios fiscales y subvenciones recibidos por las confesiones religiosas. Debe recordarse que la asignación tributaria se recoge en el presupuesto de ingresos del Estado como menor ingreso, mientras que las subvenciones se registran como mayor gasto en el presupuesto de gastos. Su inclusión en los presupuestos del Estado los configura como parte de la actividad económico-financiera de este, cuya fiscalización, de acuerdo con lo establecido en el artículo 136 de la Constitución Española y el artículo 2 de la LOTCu, corresponde al Tribunal de Cuentas.

1.6. El ámbito temporal ha sido el ejercicio 2017, sin perjuicio de que las actuaciones fiscalizadoras se hayan extendido a otros ejercicios cuando ha sido conveniente para una mejor consecución de los objetivos de la fiscalización.

¹ En 2017 Ministerio de Economía, Industria y Competitividad. A partir del Real Decreto 2/2020, Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital.

² En 2017 Ministerio de Hacienda y Función Pública.

³ El Real Decreto 2/2020 atribuye al Ministerio de la Presidencia, Relaciones con las Cortes y Memoria Democrática la propuesta y ejecución de la política del Gobierno en materia del ejercicio del derecho a la libertad religiosa. Por su parte, el Real Decreto 373/2020, de 18 de febrero, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de la Presidencia, Relaciones con las Cortes y Memoria Democrática, suprime la Subdirección General de Relaciones con las Confesiones, cuyas competencias se atribuyen de forma transitoria a la Subdirección General de Libertad Religiosa, adscrita a la Subsecretaría de la Presidencia, Relaciones con las Cortes y Memoria Democrática.

I.3. RÉGIMEN JURÍDICO APLICABLE AL ÁMBITO OBJETIVO DE LA FISCALIZACIÓN

1.7. El artículo 16 de la Constitución Española (CE) de 6 de diciembre de 1978 consagra como derecho fundamental la libertad ideológica, religiosa y de culto, estableciendo que *“1. Se garantiza la libertad ideológica, religiosa y de culto de los individuos y las comunidades sin más limitación, en sus manifestaciones, que la necesaria para el mantenimiento del orden público protegido por la ley. 2. Nadie podrá ser obligado a declarar sobre su ideología, religión o creencias. 3. Ninguna confesión tendrá carácter estatal. Los poderes públicos tendrán en cuenta las creencias religiosas de la sociedad española y mantendrán las consiguientes relaciones de cooperación con la Iglesia Católica y las demás confesiones”*. De este precepto dimana el compromiso del Estado de cooperar con las confesiones religiosas, cooperación que puede ser de contenido económico.

1.8. Los derechos del artículo 16 CE, al encontrarse en la Sección 1ª del Capítulo II del Título I, están sometidos a reserva de ley orgánica (art. 81 CE), que en todo caso deberá respetar su contenido esencial, y vinculan a todos los poderes públicos (art. 53.1 CE), y, entre las garantías jurisdiccionales, podrá recabarse la tutela de los tribunales ordinarios mediante un procedimiento basado en los principios de preferencia y sumariedad y, subsidiariamente, la tutela del Tribunal Constitucional mediante un recurso de amparo (art. 53.2 CE).

1.9. La libertad religiosa se ha regulado mediante la Ley Orgánica 7/1980, de 5 de julio, de Libertad Religiosa, a su vez desarrollada por el Real Decreto 142/1981, de 9 de enero, sobre organización y funcionamiento del Registro de Entidades Religiosas, y el Real Decreto 1890/1981, de 19 de junio, sobre constitución de la Comisión Asesora de Libertad Religiosa⁴.

1.10. El Estado ha firmado acuerdos con distintas Confesiones religiosas: el Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos jurídicos, económicos, enseñanza y asuntos culturales y asistencia religiosa de las Fuerzas Armadas y el servicio militar de clérigos y religiosos, firmado el 3 de enero de 1979 y ratificado el 4 de diciembre del mismo año, que tiene naturaleza de tratado internacional; y los Acuerdos de Cooperación del Estado con la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España (FEREDE), la Federación de Comunidades Israelitas de España, actualmente denominada Federación de Comunidades Judías de España (FCJE), y la Comisión Islámica de España (CIE), aprobados respectivamente por las Leyes 24, 25 y 26/1992, de 10 de noviembre.

I.3.1. Cooperación económica con la Iglesia Católica

I.3.1.1. EL CONTENIDO DEL ACUERDO ENTRE EL ESTADO Y LA SANTA SEDE DE 1979

1.11. El Instrumento de Ratificación del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos económicos, firmado en Ciudad del Vaticano el 3 de enero de 1979, fue publicado en el Boletín Oficial del Estado de 15 de diciembre de 1979, después de la correspondiente tramitación parlamentaria y aprobación por las Cortes Generales. Sobre el rango del Acuerdo y su encaje en la arquitectura normativa española, es clara la Sentencia del Tribunal Constitucional (STC) 207/2013, de 5 de diciembre de 2013, que señala que es un tratado internacional, tiene rango de Ley y forma parte de nuestro ordenamiento jurídico interno, y que las eventuales contradicciones con otras disposiciones normativas aplicables deben ser resueltas caso a caso por los órganos jurisdiccionales correspondientes⁵.

⁴ Derogado y sustituido por el Real Decreto 1159/2001, de 26 de octubre, por el que se regula la Comisión Asesora de Libertad Religiosa.

⁵ El fundamento jurídico cuarto de la sentencia establece que:

“Este acuerdo tiene rango de tratado internacional (STC 66/1982, de 12 de noviembre, FJ 5), siendo «una norma con rango de Ley» (STC 47/1990, de 20 de marzo, FJ 7; y ATC 48/1989, de 2 de octubre, FJ 2) que, en virtud de lo dispuesto en el art. 96 CE, «forma parte de nuestro ordenamiento jurídico interno» (STC 187/1991, de 3 de octubre, FJ 1; y ATC 48/1989, de 2 de octubre, FJ 2). Ahora bien, puesto que lo controvertido es «la adecuación de una norma legal

1.12. El preámbulo del Acuerdo establece que el *“Estado no puede ni desconocer ni prolongar indefinidamente obligaciones jurídicas contraídas en el pasado”*. A continuación se señala que *“resulta necesario dar nuevo sentido tanto a los títulos de la aportación económica como al sistema según el cual dicha aportación se lleve a cabo”*. Precisamente el artículo II.1 concreta el “nuevo” sentido de la aportación económica del Estado como colaboración *“con la Iglesia Católica en la consecución de su adecuado sostenimiento económico”*, lo que está relacionado con el *“propósito [de la Iglesia] de lograr por sí misma los recursos suficientes para la atención de sus necesidades”*, tal y como recoge explícitamente el artículo II.5 del Acuerdo⁶.

1.13. El objetivo de la Iglesia Católica (en adelante, la Iglesia) de alcanzar su autofinanciación significa establecer un límite temporal a partir del cual ya se debería articular otra forma de colaboración económica; mientras que la colaboración para el “adecuado sostenimiento” implica que el compromiso de colaboración adquirido por el Estado a través del Acuerdo terminaría en la cuantía que asegurase el sostenimiento de las actividades de la Iglesia.

1.14. El artículo IV identifica varias exenciones fiscales de las que se pueden beneficiar *“la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Órdenes y Congregaciones religiosas y los Institutos de vida consagrada y sus provincias y sus casas”*, así como aquellos bienes inmuebles cuyo uso sea el culto, actividad pastoral, residencias sacerdotales, oficinas de la curia y parroquiales, seminarios o conventos. Por otro lado, el artículo III señala las actividades que no estarían sujetas a los impuestos sobre la renta o sobre el gasto o consumo⁷.

1.15. En definitiva, el Acuerdo señala actividades, tipos de bienes inmuebles y entidades a las que se dirige el contenido del mismo. Así, las entidades de la Iglesia susceptibles de recibir los beneficios previstos en el Acuerdo son únicamente las identificadas en el artículo IV, puesto que el artículo V establece que *“las asociaciones y entidades religiosas no comprendidas entre las enumeradas en el artículo IV de este Acuerdo y que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias, o de asistencia social tendrán derecho a los beneficios fiscales que el ordenamiento jurídico-tributario del Estado español prevé para las entidades sin fin de lucro y, en todo caso, los que se conceden a las entidades benéficas privadas”*. De esta manera, el Acuerdo identifica dos categorías de entidades y de actividades de la Iglesia: por un lado, las que son objeto de beneficios especiales; por otro lado, las que se acogen al régimen general de entidades sin fines de lucro.

1.16. Por otra parte, el Acuerdo establece un modelo de colaboración en dos etapas:

- a) Una primera, de una duración prevista de tres primeros años a partir de la firma del Acuerdo, en la que se mantendría el régimen de consignación presupuestaria anual.

a lo preceptuado por el tratado» (STC 49/1988, de 22 de marzo, FJ 14), debe recordarse (...) que «la supuesta contradicción de los tratados por las leyes o por otras disposiciones normativas posteriores no es cuestión que afecte a la constitucionalidad de éstas, y que, por tanto, deba ser resuelto por el Tribunal Constitucional» (STC 28/1991, de 14 de febrero, FJ 5), sino que «como puro problema de selección del Derecho aplicable al caso concreto, debe ser resuelto por los órganos judiciales en los litigios de que conozcan» (SSC 180/1993, de 31 de mayo, FJ 3; y en sentido similar, STC 102/2000, de 10 de abril, FJ 7), «en el ejercicio de la función jurisdiccional que, con carácter exclusivo, les atribuye el art. 117.3 de la Constitución» (SSTC 87/2000, de 27 de marzo, FJ 5; y 292/2005, de 10 de noviembre, FJ 3)».

⁶ El artículo II.5 del Acuerdo establece que *“La Iglesia Católica declara su propósito de lograr por sí misma los recursos suficientes para la atención de sus necesidades. Cuando fuera conseguido este propósito, ambas partes se pondrán de acuerdo para sustituir los sistemas de colaboración financiera expresada en los párrafos anteriores de este artículo, por otros campos y formas de colaboración económica entre la Iglesia Católica y el Estado”*.

⁷ El artículo III dice: *“No estarán sujetas a los impuestos sobre la renta o sobre el gasto o consumo, según proceda:*

- a) Además de los conceptos mencionados en el artículo I de este Acuerdo, la publicación de las instrucciones, ordenanzas, cartas pastorales, boletines diocesanos y cualquier otro documento de las autoridades eclesíásticas competentes y tampoco su fijación en los sitios de costumbre.
- b) La actividad de enseñanza en seminarios diocesanos y religiosos, así como de las disciplinas eclesíásticas en Universidades de la Iglesia.
- c) La adquisición de objetos destinados al culto.”

- b) Una segunda, en la que desaparece la consignación presupuestaria para ser sustituida por el modelo de asignación tributaria.

1.17. La asignación tributaria se define en el artículo II.2 estableciendo que “*el Estado podrá asignar a la Iglesia Católica un porcentaje del rendimiento de la imposición sobre la renta o el patrimonio neto u otra de carácter personal, por el procedimiento técnicamente más adecuado*”. Adicionalmente establece la necesidad de declaración expresa por parte de los contribuyentes y la previsión de que en caso de que el contribuyente no realice tal declaración “*la cantidad correspondiente será destinada a otros fines*”.

1.18. Son amplios los grados de libertad que la literalidad de este texto concede al Estado a la hora de cumplir la previsión establecida, pero fija tres elementos que deben ser respetados en todo caso:

- Ha de haber declaración explícita y positiva de los contribuyentes.
- En caso de no manifestarse, el porcentaje de fondos públicos se destina a otros fines, cuya naturaleza puede definir el Estado.
- La asignación ha de ser un “porcentaje del rendimiento de la imposición”, con lo que se veda la posibilidad de que el porcentaje signifique una recaudación adicional con un destino finalista, porque lo acordado es que ha de ser un ingreso tributario.

1.19. El Protocolo Adicional del Acuerdo en relación con la Memoria que ha de presentar la Iglesia Católica dice:

*“1. La dotación global en los Presupuestos Generales del Estado se fijará cada año, tanto durante el plazo exclusivo de tal ayuda como durante el período de aplicación simultánea del sistema previsto en el artículo II, apartado 2, de este Acuerdo, mediante la aplicación de los criterios de cuantificación que inspiren los correspondientes Presupuestos Generales del Estado, congruentes con los fines a que destine la Iglesia los recursos recibidos del Estado en consideración a la **Memoria** a que se refiere el párrafo siguiente.*

La aplicación de los fondos, proyectada y realizada por la Iglesia, dentro del conjunto de sus necesidades, de las cantidades a incluir en el Presupuesto o recibidas del Estado en el año anterior, se describirá en la Memoria que, a efectos de la aportación mencionada, se presentará anualmente.

2. Ambas Partes, de común acuerdo, señalarán los conceptos tributarios vigentes en los que se concretan las exenciones y los supuestos de no sujeción enumerados en los artículos III a V del presente Acuerdo.

3. En el supuesto de deudas tributarias no satisfechas en plazo voluntario, por alguna entidad religiosa comprendida en el número 1) del artículo IV, o en el artículo V de este Acuerdo, el Estado, sin perjuicio de la facultad de ejecución que en todo caso le corresponde, podrá dirigirse a la Conferencia Episcopal Española para que ésta inste a la entidad de que se trate al pago de la deuda tributaria.”

1.20. Por tanto, el apartado 1 del Protocolo Adicional al Acuerdo prevé que la Iglesia presente anualmente una Memoria con una doble finalidad: por un lado, la cuantificación económica de las necesidades que, durante la primera fase prevista en el Acuerdo, han de ser incluidas en la partida que ha de ser consignada en los PGE; por otro lado, la Memoria también debe presentar la aplicación de las cantidades “recibidas del Estado en el año anterior”. Este Protocolo consagra la libertad de la Iglesia a la hora de proyectar el gasto (presupuestar) y de realizarlo (ejecutar) e introduce unas previsiones que confieren especial relevancia a la Memoria durante el periodo transitorio. En efecto, el párrafo 1 del apartado 1 establece que los fondos dotados por el Estado en ese periodo transitorio han de ser “*congruentes con los fines a que destine la Iglesia los recursos recibidos del Estado en consideración a la Memoria*”.

I.3.1.2. EL CANJE DE NOTAS DE 2006

1.21. El Acuerdo no se concibe como un instrumento rígido e inflexible, sino que prevé mecanismos para su adaptación a una posible realidad cambiante del sistema tributario. Así, el artículo VI establece el mecanismo “*de común acuerdo*” entre el Estado y la Iglesia como instrumento de resolución de dudas o de dificultades en la interpretación. En todo caso, la resolución ha de estar inspirada en los principios que informan el Acuerdo. Además, el Protocolo Adicional del Acuerdo prevé que “*siempre que se modifique sustancialmente el ordenamiento jurídico-tributario español, ambas Partes concretarán los beneficios fiscales y los supuestos de no sujeción que resulten aplicables de conformidad con los principios de este Acuerdo*”.

1.22. Este mecanismo es el que dio respaldo al Canje de Notas que tuvo lugar en 2006 y con el que se dio respuesta al dictamen motivado 2004/4034 de la Comisión Europea, de 13 de diciembre de 2005.

1.23. Los compromisos contenidos en este Canje de Notas son:

- “a) Sustitución del sistema de dotación presupuestaria por el de asignación tributaria;*
- b) Elevación del coeficiente de asignación tributaria al 0,7 por ciento;*
- c) Desaparición de las exenciones y no sujeciones de la Iglesia Católica al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA);*
- d) Compromiso de la Iglesia Católica de presentar una memoria justificativa de las cantidades recibidas del Estado a través de la asignación tributaria”.*

1.24. En aplicación del contenido del Canje de Notas se estableció, con carácter indefinido, el coeficiente de asignación tributaria en el 0,7% de la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) mediante la disposición adicional decimoctava de la Ley 42/2006, de PGE para el año 2007, y se suprimió el régimen de la no sujeción y de las exenciones respecto al IVA y al Impuesto General Indirecto Canario mediante la Orden EHA/3958/2006.

1.25. De esta manera, se adaptó el contenido del Acuerdo a las consecuencias de la introducción del IVA, un impuesto establecido mediante directiva europea, que constituye una situación sobrevenida en el sistema tributario que modificó las condiciones de cumplimiento del Acuerdo de 1979.

I.3.1.3. EL ACUERDO Y LA NORMATIVA COMUNITARIA

1.26. En 1986 se produjo la incorporación de España a la Comunidad Económica Europea (actual Unión Europea). Desde entonces es numerosa la normativa comunitaria a la que ha tenido que adaptarse el ordenamiento jurídico español. Además, como ya se ha señalado en el punto 1.11 de este Informe, la STC 207/2013 establece en el fundamento jurídico cuarto que las posibles colisiones entre el Acuerdo y la normativa comunitaria deben ser analizadas caso a caso y por los órganos correspondientes.

1.27. En este sentido, los derechos de naturaleza pública de la Hacienda Pública estatal se regulan por la Ley 47/2003, General Presupuestaria (LGP), y por las normas especiales que les sean aplicables. En particular, la aplicación de los tributos se ajustará a lo dispuesto en la Ley 58/2003, General Tributaria, de acuerdo con su sistema de fuentes previsto en el artículo 7.1:

- “a) Por la Constitución.*
- b) Por los tratados o convenios internacionales que contengan cláusulas de naturaleza tributaria y, en particular, por los convenios para evitar la doble imposición, en los términos previstos en el artículo 96 de la Constitución.*

c) *Por las normas que dicte la Unión Europea y otros organismos internacionales o supranacionales a los que se atribuya el ejercicio de competencias en materia tributaria de conformidad con el artículo 93 de la Constitución.*

d) *Por esta ley, por las leyes reguladoras de cada tributo y por las demás leyes que contengan disposiciones en materia tributaria.*

e) *Por las disposiciones reglamentarias dictadas en desarrollo de las normas anteriores y, específicamente en el ámbito tributario local, por las correspondientes ordenanzas fiscales.*

En el ámbito de competencias del Estado, corresponde al Ministro de Hacienda dictar disposiciones de desarrollo en materia tributaria, que revestirán la forma de orden ministerial, cuando así lo disponga expresamente la ley o reglamento objeto de desarrollo. Dicha orden ministerial podrá desarrollar directamente una norma con rango de ley cuando así lo establezca expresamente la propia ley.

2. Tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común.”

1.28. Por tanto, el ejercicio del poder financiero del Estado también debe tener presente las implicaciones que conlleva la pertenencia de España a la Unión Europea, ya que el Derecho comunitario -originario y derivado- forma parte del ordenamiento jurídico interno (arts. 93 y 96 CE).

1.29. En este sentido, la Unión Europea ostenta determinadas competencias en materia tributaria y puede imponer límites, prohibiciones y controles al poder impositivo de los Estados miembros para evitar la obstaculización del mercado único (Capítulo 2, Título II de la Parte Tercera del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea - Tratado CE). Asimismo, tiene capacidad para establecer la armonización de la legislación fiscal de los Estados miembros respecto de los "impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos" (IVA), siempre que dicha medida "sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia" (art. 113 del Tratado CE).

1.30. En relación con la concreción en la normativa tributaria del Acuerdo Estado-Iglesia, la Comisión Europea inició un expediente de infracción contra España por entender contrario al Derecho Comunitario el régimen de no sujeción y exenciones aplicado a la Iglesia respecto al impuesto de valor añadido⁸. El procedimiento de infracción se funda en el incumplimiento tanto de la Sexta Directiva del IVA como del artículo 307 del Tratado CE. Esta última cuestión reviste especial interés a los efectos de este Informe.

1.31. La Comisión señala que es evidente que el Acuerdo entre España y la Santa Sede se firmó en 1979 y el Tratado CE no entró en vigor en España hasta el 1 de enero de 1986, por tanto el

⁸ Un buen resumen de la situación cuestionada por la Comisión Europea lo constituye la introducción de la Orden EHA/3958/2006, que señala lo siguiente:

“El artículo 2. Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece que «en la aplicación del impuesto se tendrá en cuenta lo dispuesto en los Tratados y Convenios Internacionales que formen parte del ordenamiento interno español». El Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979, establece en su artículo III que «no estarán sujetas a los impuestos sobre la renta o sobre el gasto o consumo, según proceda: (...)

c) La adquisición de objetos destinados al culto».

Por su parte, el artículo IV del mismo Acuerdo señala que «la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Órdenes y Congregaciones religiosas y los Institutos de vida consagrada y sus provincias y sus casas tendrán derecho a las siguientes exenciones: (...)

C) Exención total de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y Transmisiones Patrimoniales, siempre que los bienes o derechos adquiridos se destinen al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado y al ejercicio de la caridad». (...)

Este Acuerdo es anterior a la implantación del Impuesto sobre el Valor Añadido en España, que se produjo el 1 de enero de 1986. (...) La Comisión Europea inició un expediente de infracción en relación con el tratamiento de estas operaciones, por entenderlo contrario al Derecho Comunitario”.

Acuerdo es anterior. No obstante, también indica que “según la jurisprudencia constante del Tribunal, **los Estados miembros deben recurrir a todos los medios apropiados a fin de lograr que las obligaciones que para ellos se deriven de un convenio internacional celebrado antes de la entrada en vigor del Tratado CE se ajusten al Derecho comunitario, lo que supone, incluso, la denuncia del convenio considerado si esa denuncia es posible con arreglo al Derecho internacional**”⁹. En consecuencia, la Comisión se pregunta si España ha recurrido o no a todos los medios apropiados para corregir la contradicción entre el texto del Acuerdo y la normativa comunitaria.

1.32. A raíz de lo anterior se produjo una modificación en el desarrollo del Acuerdo con la Santa Sede que dio origen a la nueva situación respecto de la asignación tributaria a la Iglesia Católica.

1.33. Por otro lado, el artículo 107.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) establece que “*serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones*”. El análisis de la naturaleza jurídica y los destinos de la asignación tributaria se abordará en el subapartado III.5 de este Informe.

I.3.2. Cooperación económica con otras confesiones religiosas

1.34. Con la finalidad de lograr un fortalecimiento de las confesiones religiosas, la Fundación Pluralismo y Convivencia, FSP (FPC), cuyo régimen jurídico se analizará en el subapartado V.1 de este Informe, actúa con los órganos representativos de aquellas y sus comunidades y entidades locales con tres objetivos: facilitar que las personas que las integran puedan ejercer plenamente su libertad religiosa; favorecer su participación en los procesos de construcción social; y promover el conocimiento, el diálogo y el acercamiento de las confesiones entre sí y de estas con la sociedad.

1.35. Para ello, gestiona anualmente dos convocatorias de ayudas: una dirigida a las federaciones u organismos de coordinación de las confesiones, y otra a las entidades religiosas locales y lugares de culto. Las ayudas a las federaciones persiguen el fortalecimiento de sus estructuras, la interlocución con la Administración en los distintos niveles territoriales y con la sociedad en general, así como la ejecución de proyectos de ámbito estatal. Las ayudas a los proyectos de las comunidades religiosas locales pretenden apoyar y visibilizar las actividades de las minorías religiosas en el ámbito cultural, educativo y social.

1.36. La FPC tiene por objeto contribuir con iniciativas de las confesiones minoritarias que hubiesen suscrito Acuerdo de Cooperación con el Estado para el fortalecimiento y desarrollo institucional de sus federaciones, así como para que sus comunidades religiosas locales desarrollen actividades de carácter cultural, educativo y de integración social. Como se ha adelantado en el punto 1.10 de este Informe, en la actualidad son tres las confesiones que se encuentran en esta situación:

1. La FEREDE, entidad que aglutina y representa a la mayoría de las iglesias evangélicas de España, fundamentalmente en lo que se refiere al seguimiento y aplicación del Acuerdo de Cooperación que se firmó con el Estado español en 1992 (Ley 24/1992, de 10 de noviembre).

2. La FCJE (Ley 25/1992, de 10 de noviembre), integrada por las distintas comunidades judías inscritas en el Registro de Entidades Religiosas (RER) y que actúa como órgano representativo de las mismas ante el Estado para la aplicación y seguimiento del Acuerdo adoptado.

⁹ Dictamen motivado 2004/4034 C(205)5322, punto 42. La negrita proviene del original.

3. La CIE (Ley 26/1992, de 10 de noviembre), en la que se integraron la Unión de Comunidades Islámicas de España (UCIDE) y la Federación Española de Entidades Religiosas Islámicas (FEERI) para dotarla de personalidad jurídica propia mediante su inscripción en el RER, a los solos efectos del seguimiento y aplicación del Acuerdo de cooperación con el Estado, pudiendo incorporarse en CIE las comunidades islámicas inscritas en el RER que lo deseen, sin otro requisito que la aceptación de los contenidos del referido Acuerdo.

1.37. Además, las citadas Leyes 24, 25 y 26/1992 aprobaron exenciones fiscales para estas confesiones, con un régimen fiscal que difiere del aprobado para la Iglesia Católica descrito en los puntos 1.14 y 1.15.

I.4. OBJETIVOS Y LIMITACIONES DE LA FISCALIZACIÓN

1.38. Se ha realizado una fiscalización integral, al abordar objetivos propios de la fiscalización de legalidad, financiera y operativa. En concreto, y de acuerdo con lo establecido en las correspondientes Directrices Técnicas, los objetivos de la fiscalización han sido los siguientes:

- a) Comprobación de que el cálculo, el pago y la contabilización de la asignación tributaria a la Iglesia Católica se ajustan a la normativa que le resulta de aplicación.
- b) Verificación de las exenciones tributarias y los beneficios fiscales recibidos por las confesiones religiosas.
- c) Comprobación de las actividades de seguimiento y control llevadas a cabo por la Administración General del Estado respecto de la memoria justificativa de las cantidades recibidas del Estado a través de la asignación tributaria que la Iglesia Católica presenta.
- d) Comprobación de que la concesión, gestión y justificación de las subvenciones concedidas a las confesiones minoritarias se ajustan a la normativa que le resulta de aplicación.
- e) Verificación del cumplimiento de las prescripciones de transparencia e igualdad de género establecidas por la normativa, en todo aquello en que pudiera tener relación con el objeto de las actuaciones fiscalizadoras.

1.39. Los procedimientos de fiscalización aplicados han incluido todas las comprobaciones sustantivas y de cumplimiento que se estimaron necesarias para alcanzar los objetivos señalados. La fiscalización se ha realizado de acuerdo con las Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas, aprobadas por su Pleno el 23 de diciembre de 2013.

1.40. En el desarrollo de las actuaciones fiscalizadoras no se han producido limitaciones que hayan impedido cumplir los objetivos previstos, habiendo prestado adecuadamente su colaboración los responsables de las entidades del ámbito subjetivo de la fiscalización.

I.5. RENDICIÓN DE CUENTAS

1.41. Todas las entidades del ámbito subjetivo de la fiscalización han rendido sus cuentas al Tribunal dentro del plazo establecido. Las cuentas de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera, de la Dirección General de Presupuestos, y de la Dirección General de Cooperación Jurídica Internacional, Relaciones con las Confesiones y Derechos Humanos figuran integradas dentro de la Cuenta de la Administración General del Estado.

I.6. TRÁMITE DE ALEGACIONES

1.42. Conforme a lo dispuesto en el art. 44.1 de la Ley 7/1988, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, los resultados de las actuaciones practicadas en el procedimiento fiscalizador fueron puestos de manifiesto a las personas titulares actuales y durante el periodo fiscalizado de los Ministerios de la Presidencia, Relaciones con las Cortes e Igualdad, de Asuntos Exteriores, Unión Europea y Cooperación y de Justicia (en este último caso, en su doble condición de titular del Ministerio y de la Presidencia del Patronato de la Fundación Pluralismo y Convivencia), de la Secretaría de Estado de Presupuestos y Gastos del Ministerio de Hacienda, de la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera del mismo Ministerio, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y de la Dirección General de esta misma Agencia.

1.43. El plazo establecido para la formulación de alegaciones fue de diez días hábiles. Se concedió una ampliación de plazo por un periodo igual a la Ministra de Justicia.

1.44. El Ministerio de la Asuntos Exteriores, Unión Europea y Cooperación no realizó alegaciones formales, si bien remitió documentación durante el plazo establecido. El Ministerio de Justicia remitió dos escritos de alegaciones, si bien se incorpora a este Informe de fiscalización solo el segundo, que subsana el primero de los escritos presentado en tiempo y forma. También han presentado alegaciones la Secretaría de Estado de Presupuestos y Gastos, la Secretaría General del Tesoro y Financiación Internacional y la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Han comunicado por escrito que no formulan alegaciones el Ministerio de la Presidencia, Relaciones con las Cortes e Igualdad y quienes ocuparon la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera y la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el periodo fiscalizado. Todos estos escritos se adjuntan al presente Informe.

1.45. Se han incorporado en el texto del Informe los cambios, respecto de la versión sometida a alegaciones, que se han considerado oportunos como consecuencia del examen de las mismas, ya sea por aceptar su contenido o para razonar el motivo por el que no se aceptan; pero no han sido objeto de contestación las que constituyen meras explicaciones o aclaraciones de la gestión desarrollada por las entidades fiscalizadas. La falta de contestación a este último tipo de alegaciones no debe entenderse, por tanto, como una aceptación tácita de su contenido. En cualquier caso, el resultado definitivo de la fiscalización es el que figura en el presente Informe, con independencia de las consideraciones que se han manifestado en las alegaciones.

1.46. En el marco de los trabajos de fiscalización el Tribunal dio también traslado del anteproyecto de Informe a los representantes de las confesiones religiosas concernidas. Las consideraciones realizadas por las mismas no tienen, de acuerdo con lo previsto en la normativa aplicable, naturaleza de alegaciones, puesto que no han sido entidades fiscalizadas por este Tribunal, por lo que no se adjuntan al presente Informe. Sin embargo, sus aportaciones han sido tenidas en cuenta en la medida en que se hayan referido a cuestiones concretas objeto de la fiscalización.

II. CÁLCULO, PAGO Y CONTABILIZACIÓN DE LA ASIGNACIÓN TRIBUTARIA A LA IGLESIA CATÓLICA

II.1. RÉGIMEN JURÍDICO DEL CÁLCULO, PAGO Y CONTABILIZACIÓN DE LA ASIGNACIÓN TRIBUTARIA

2.1. Como se ha señalado en el punto 1.17 de este Informe, el Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos económicos, de 3 de enero de 1979, establece en su artículo II.2 que *“transcurridos tres ejercicios completos desde la firma de este Acuerdo, el Estado podrá asignar a la Iglesia Católica un porcentaje del rendimiento de la imposición sobre la renta o el patrimonio neto u otra de carácter personal, por el procedimiento técnicamente más adecuado”*.

2.2. Sin embargo, no fue hasta la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de PGE para 1988, cuando el sistema de dotación presupuestaria (partida presupuestaria prevista en el Presupuesto de Gastos del Estado) se sustituyó por el sistema de asignación tributaria (porcentaje del rendimiento de un tributo del Estado, en concreto, del IRPF). Así, la disposición adicional quinta de la citada Ley establecía que se destinaría un porcentaje del IRPF (un 0,5239%) a fines religiosos y a otros de interés social, a aplicar sobre la cuota íntegra de los sujetos pasivos; además, señalaba para ello un período transitorio de tres años -período que también se establecía en el Acuerdo con la Santa Sede- durante el cual las cantidades resultantes del nuevo sistema de asignación tributaria no podrían ser inferiores a la última dotación presupuestaria recibida en 1987. El porcentaje de asignación del 0,5239% se mantuvo en las LPGE de los siguientes 18 años; no obstante, en estos años se siguió un sistema mixto de dotación presupuestaria y asignación tributaria, hasta la Ley 42/2006, de 28 de diciembre, de PGE para 2007, en la que se estableció un nuevo porcentaje de asignación tributaria del 0,7%, además de regularse un nuevo sistema de entregas a cuenta y la necesidad de realizar sendas liquidaciones provisional y definitiva antes del 30 de noviembre de 2008 y 30 de abril de 2009, respectivamente. El citado cambio normativo fue consecuencia de la modificación del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede de 1979, que se instrumentó jurídicamente en el Canje de Notas descrito en el subepígrafe I.3.1.2 de este Informe. Como allí se ha señalado, por el Canje de Notas de 2006 ambas partes asumieron los siguientes compromisos:

- a) Sustitución del sistema de dotación presupuestaria por el de asignación tributaria.
- b) Elevación del coeficiente de asignación al 0,7 por ciento.
- c) Desaparición de las exenciones y no sujeciones de la Iglesia Católica al IVA.
- d) Compromiso de la Iglesia Católica de presentar una memoria justificativa de las cantidades recibidas del Estado a través de la asignación tributaria.

2.3. La regulación del sistema de asignación tributaria actualmente vigente se aprobó, por tanto, en la Ley 42/2006, donde se establece que el sistema de asignación comprende la entrega de doce pagos a cuenta durante el ejercicio anual y dos liquidaciones -provisional y definitiva-, correspondientes a las declaraciones sobre el impuesto de la renta de las personas físicas de los ejercicios “n-1” y “n-2”.

2.4. Respecto de las entregas a cuenta, la disposición adicional cuadragésima sexta de la Ley 48/2015, de 29 de octubre, de PGE para 2016, establece que, con carácter indefinido, la entrega a cuenta mensual a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 42/2006 ascenderá a la duodécima parte del setenta por ciento de la última liquidación definitiva practicada del sistema de asignación tributaria a inicio del ejercicio. Respecto de las liquidaciones provisional y definitiva a que se refiere la Ley 42/2006, en la disposición adicional decimoctava de la Ley 51/2007, de 26 de diciembre, de PGE para el año 2008, se indica que el procedimiento para hacer efectivas las regularizaciones de los saldos resultantes de las liquidaciones provisional y definitiva se establecerá por Orden del Ministro de Economía y Hacienda; procedimiento que se reguló en septiembre de 2008 por la Orden EHA/2760/2008, de 25 de septiembre, por la que se aprueba el procedimiento de liquidación de la asignación tributaria a la Iglesia.

2.5. Se ha analizado el sistema de cálculo, registro contable y pago de la asignación tributaria en el año 2017 que, conforme a lo establecido en las respectivas normativas de aplicación, comprende: el establecimiento de la previsión presupuestaria para el año 2017; el cálculo y pago de las entregas a cuenta del ejercicio 2017; el cálculo y pago de las liquidaciones provisional y definitiva efectuadas en el año 2017; y el registro contable de las operaciones presupuestarias correspondientes, así como su reflejo económico-patrimonial.

2.6. El Cuadro 1 resume la asignación tributaria de los cinco últimos ejercicios.

Cuadro 1: Evolución de la asignación tributaria a la Iglesia Católica (0,7% de la cuota tributaria IRPF)

(importe en euros)

Ejercicio Fiscal IRPF (año "n")	(1) Asignación Tributaria ("n+2")	(2) Entregas a cuenta ("n")	(3) Liquidación Provisional (pago/compensación) ("n+1")	Pago (+) Compensación (-) (1-2-3) ("n+2")
2013	246.911.425,61	159.194.593,44	88.368.485,65	-651.653,48
2014	252.287.369,89	159.194.593,44	91.066.980,46	2.025.795,99
2015	249.614.607,55	159.194.593,44	89.967.467,30	452.546,81
2016	256.661.678,29	175.183.101,72	81.025.044,04	453.532,53
2017	268.048.006,20	174.413.442,48	93.420.749,74	213.813,98
Total	1.273.523.087,54	827.180.324,52	443.848.727,19	2.494.035,83

Fuente: Elaboración propia

II.2. PREVISIÓN PRESUPUESTARIA

2.7. La Dirección General de Presupuestos (DGP), en el proceso de elaboración presupuestaria, es el centro gestor encargado de coordinar la elaboración de los presupuestos de ingresos y su inclusión en los estados de ingresos de los PGE. En este sentido, la previsión de ingresos correspondiente a la asignación tributaria a la Iglesia se realiza por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) al cuantificar los ingresos previstos por IRPF, y se remite a la DGP a través de la correspondiente aplicación informática de elaboración presupuestaria.

2.8. El procedimiento de liquidación de la asignación tributaria, regulado en la Ley 42/2006 antes citada, comprende dos periodos anuales respecto de cada declaración de la renta: el año "n+1", en que se presenta la declaración de la renta del ejercicio "n", ejercicio en que se realiza una liquidación provisional; y el año "n+2", ejercicio en que se realiza la liquidación definitiva. Además, durante el año "n" se efectúan doce pagos a cuenta mensuales que se descuentan posteriormente de las correspondientes liquidaciones. Por tanto, la previsión presupuestaria de cada ejercicio para el pago de la asignación tributaria debe tener en consideración los pagos a cuenta a realizar durante el ejercicio más las liquidaciones provisional y definitiva de los años "n-1" y "n-2", respectivamente.

2.9. La asignación tributaria a la Iglesia Católica para el ejercicio 2017 se recoge, dentro de los PGE, en el subconcepto 10099 "asignación tributaria a la Iglesia Católica", como menor ingreso por importe de -264.000.000 euros. De acuerdo con el principio de anualidad presupuestaria y conforme establece el artículo 34 de la LGP, el subconcepto 10099 comprende: las previsiones de los pagos a cuenta de la asignación tributaria del ejercicio "n", más las previsiones de las liquidaciones provisional del año 2016 y definitiva del año 2015.

2.10. El Cuadro 2 recoge la evolución de la dotación y liquidación presupuestaria en los cinco últimos ejercicios. Como puede observarse, en el conjunto de los últimos cinco ejercicios no se han producido desviaciones presupuestarias significativas de signo negativo que comprometieran el menor ingreso previsto, si bien, respecto a la desviación producida en el año 2016, la estimación presupuestaria se ajustó al alza en 2017 en 20 millones de euros.

Cuadro 2: Evolución presupuestaria de la asignación tributaria

(importe en euros)

"Año n"	Concepto	Previsión presupuestaria del ejercicio	Pagos por devoluciones de ingresos	Desviaciones sobre el presupuesto	% desviación
2013	10099	-249.200.000	-247.935.801,70	1.264.198,30	-0,51%
2014	10099	-249.200.000	-249.051.689,43	148.310,57	0,06%
2015	10099	-249.000.000	-246.381.329,62	2.618.670,38	1,05%
2016	10099	-244.000.000	-266.943.502,48	-22.948.502,48	-9,40%
2017	10099	-264.000.000	-264.897.594,86	-897.594,86	-0,34%

Fuente: Elaboración propia

II.3. CÁLCULO DE LAS ENTREGAS A CUENTA Y PAGO DE LAS LIQUIDACIONES DE SALDO

2.11. La Dirección General del Tesoro y Política Financiera (DGTPF), dependiente de la Secretaría General del Tesoro y Financiación Internacional, es la oficina contable responsable de la ordenación y ejecución de los pagos con cargo a la asignación tributaria; en concreto, es responsable de la realización en el ejercicio de doce pagos mensuales a cuenta de la estimación tributaria de la renta del ejercicio corriente, y de efectuar las liquidaciones provisionales y definitivas del ejercicio anterior y del previo al anterior, respectivamente.

2.12. En el ejercicio 2017 se produjeron los pagos indicados en el Cuadro 3. Como puede observarse, en 2017 se han registrado los pagos a cuenta del año fiscal corriente, así como las liquidaciones provisional y definitiva del ejercicio 2015, habiéndose abonado en enero de 2018 la liquidación provisional del ejercicio fiscal 2016. Se ha producido una desviación presupuestaria de -897.594,86 euros (véase el Cuadro 2), lo que supone un -0,34% de la estimación prevista.

Cuadro 3: Pagos realizados en 2017 por la asignación tributaria a la Iglesia Católica

(importe en euros)

Fecha de registro contable	Fecha de pago	Importe	Texto
03/01/2017	10/01/2017	89.967.467,30	Liquidación provisional 2015
05/01/2017	18/01/2017	14.598.591,81	Pago a cuenta de diciembre 2016
16/02/2017	27/02/2017	14.534.453,54	Pago a cuenta de enero de 2017
08/03/2017	17/03/2017	14.534.453,54	Pago a cuenta de febrero de 2017
11/04/2017	27/04/2017	14.534.453,54	Pago a cuenta de marzo de 2017
08/05/2017	18/05/2017	14.534.453,54	Pago a cuenta de abril de 2017
05/06/2017	16/06/2017	452.546,81	Liquidación definitiva 2015
09/06/2017	16/06/2017	14.534.453,54	Pago a cuenta de mayo de 2017
28/07/2017	28/07/2017	14.534.453,54	Pago a cuenta de junio de 2017
03/08/2017	18/08/2017	14.534.453,54	Pago a cuenta de julio de 2017
06/09/2017	18/09/2017	14.534.453,54	Pago a cuenta de agosto de 2017
06/10/2017	18/10/2017	14.534.453,54	Pago a cuenta de septiembre de 2017
07/11/2017	17/11/2017	14.534.453,54	Pago a cuenta de octubre de 2017
13/12/2017	22/12/2017	14.534.453,54	Pago a cuenta de noviembre de 2017
Total		264.897.594,86	

Fuente: Elaboración propia

II.3.1. Pagos a cuenta

2.13. El procedimiento de las entregas a cuenta mensuales de 2017 se inició de oficio por la DGTPF. Correspondió a esta unidad establecer el importe atendiendo a lo establecido en la disposición adicional cuadragésima sexta de la LPGE para el año 2016 (esto es, la doceava parte del setenta por ciento del importe de la última liquidación definitiva practicada). El Jefe del Servicio de Pagos emitió la correspondiente propuesta de mandamiento de pago, denominada "Cesión de Tributos CCAA, CCLL y otras minoraciones", código de operación 415 -de signo positivo-, llamado

“Reconocimiento de acreedores Devoluciones de ingresos. Pago”, para cada una de las entregas a cuenta mensuales. Una vez remitida por el Jefe de Servicio a la Intervención Delegada, fiscalizada de conformidad por esta y autorizada por el Subdirector General del Tesoro (por delegación), se procedió al pago de acuerdo a los criterios de ordenación de pagos establecidos por la DGTPF. Además, se produjo el registro contable en el SIC de la oficina contable del Tesoro, dependiente de la Intervención Delegada.

2.14. Como se ha indicado, la disposición adicional cuadragésima sexta de la LPGE para el año 2016 estableció que, desde el año 2016 y con carácter indefinido, la entrega a cuenta mensual ascendería a la doceava parte del setenta por ciento de la última liquidación definitiva practicada del sistema de asignación tributaria a inicio del ejercicio. En el ejercicio 2017, por tanto, las entregas a cuenta debían ser una duodécima parte de la liquidación definitiva correspondiente al ejercicio 2014, último disponible, por importe total de 176.601.158,92 euros. No obstante, la DGTPF efectuó los pagos a cuenta tomando como referencia la última liquidación provisional disponible, correspondiente al año 2015, lo que resultó en un total de 174.413.442,48 euros. Este hecho supuso una menor cantidad entregada a cuenta por valor de 2.187.716,44 euros, que, no obstante, se regularizó en la liquidación definitiva efectuada en junio de 2019.

2.15. Se ha comprobado que los importes de los pagos a cuenta realizados en el año 2018 y en el siguiente (hasta julio de 2019) se ajustaban a lo establecido en la disposición adicional cuadragésima sexta de la LPGE para el año 2016.

II.3.2. Liquidaciones de saldo provisional y definitivo: procedimiento

2.16. La revisión del sistema actual de asignación tributaria en el IRPF, regulado en la Ley 42/2006, de 28 de diciembre, de PGE para 2007, además de actualizar el porcentaje de asignación tributaria al 0,7%, establecía la obligación de instaurar un procedimiento de liquidación de la asignación tributaria con la Iglesia Católica y de regularización del saldo resultante entre el Estado y aquella. Dicho procedimiento se establece en la Orden EHA/2760/2008, de 25 de septiembre, que establece que:

- De una parte, corresponde a la DGP la elaboración de las propuestas de liquidación provisional y definitiva, previa recepción de los correspondientes certificados de pagos a cuenta del periodo anterior a remitir en el mes de enero por la DGTPF, y previa recepción desde la AEAT de los certificados acreditativos para la liquidación provisional de la asignación tributaria (a remitir tres días hábiles antes del 25 de noviembre), y para la liquidación definitiva (a remitir antes del 25 de abril), como resultado de las declaraciones del IRPF devengado en el periodo impositivo cerrado el año anterior y presentadas en el corriente para la provisional, y devengadas en el periodo impositivo cerrado dos años antes del año corriente y presentadas en el año anterior, correspondientes a los contribuyentes que tengan su residencia habitual en el territorio común o en el extranjero. Para la emisión de estos certificados, la AEAT, a través de la Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas y con las Entidades Locales solicita, además, sendos certificados de las instituciones competentes de los territorios históricos del País Vasco y de la Comunidad Foral de Navarra con los datos de recaudación del IRPF en los referidos territorios.
- De otra parte, la Secretaría de Estado de Hacienda¹⁰ es el órgano encargado de acordar las liquidaciones provisional y definitiva de la asignación tributaria a la Iglesia Católica y de regularización del saldo resultante entre el Estado y aquella. De acuerdo a lo establecido en el artículo 5 de la Orden EHA/2760/2008, el Secretario de Estado de Hacienda, a la vista de la

¹⁰ La Secretaría de Estado de Hacienda ostenta las competencias referidas en la citada Orden después de que por Real Decreto 256/2012, de 27 de enero, que desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos se escindiera en las Secretarías de Estado de Presupuestos y Gastos y de Hacienda.

propuesta formulada por la DGP, de los certificados emitidos por la DGTPF, la AEAT y la Secretaría General de Financiación Autonómica y Local, dicta la resolución correspondiente. Con carácter previo a la resolución, notifica a la Conferencia Episcopal la propuesta de liquidación para que en el plazo de 10 días alegue, en su caso, lo que convenga a su derecho.

- El acuerdo definitivo se notifica por último a la Iglesia Católica para su conocimiento y a la DGTPF para que proceda, en el plazo de 15 días, a expedir las propuestas de mandamiento de pago, en caso de acuerdos de saldos deudores, y para su consideración en la minoración de los pagos a cuenta del ejercicio corriente, en caso de acuerdos de saldos acreedores.

2.17. En el año 2017, ambas liquidaciones (provisional y definitiva) se realizaron en los plazos establecidos, cumpliendo cada uno de los actores involucrados con lo establecido en la normativa. Las resoluciones dictadas por el Secretario de Estado acordando las liquidaciones provisional de 2016 y definitiva de 2015 se emitieron los días 19 de diciembre de 2017 y 17 de mayo de 2017 respectivamente. La Conferencia Episcopal Española mostró su conformidad a ambas propuestas de liquidación presentadas; además, y como ha venido sucediendo en los últimos años, solicitó información desglosada por delegaciones de la AEAT, tramos de rentas, edad, tipo de declaración y sexo del declarante.

2.18. El Cuadro 4 muestra el cálculo y abono de las liquidaciones provisional y definitiva de 2015. Los saldos de las liquidaciones provisional y definitiva de 2015, de acuerdo con el procedimiento anteriormente descrito, fueron de 249.162.060,74 euros y 249.614.607,55 euros, respectivamente. Respecto de la liquidación provisional, en enero de 2017 la DGTPF procedió al abono de 89.967.467,30 euros (diferencia entre la liquidación provisional y las entregas a cuenta efectuadas: 159.194.593,44). Respecto de la liquidación definitiva, la DGTPF efectuó un pago por 452.546,81 euros en el mes de junio (diferencia entre el saldo de la liquidación definitiva y la provisional).

Cuadro 4: Asignación tributaria a la Iglesia Católica ejercicio fiscal 2015 (0,7% cuota tributaria IRPF) con repercusión en el ejercicio presupuesto 2017

(importe en euros)

	Saldo Liquidación Provisional 2015	Saldo Liquidación Definitiva 2015	Pago (+)/ Compensación (-)
Conceptos/ Datos Certificados Tributarios			
Certificado AEAT	227.273.788,21	227.659.844,85	386.056,64
Certificado Diputación Foral de Álava	2.776.797,86	2.782.884,54	6.086,68
Certificado Diputación Foral de Guipúzcoa	4.518.948,85	4.521.591,39	2.642,54
Certificado Diputación Foral de Vizcaya	9.872.630,15	9.929.970,46	57.340,31
Certificado Hacienda Tributaria de Navarra	4.719.895,67	4.720.316,31	420,64
Total asignación Iglesia Católica ejercicio tributario 2015	249.162.060,74	249.614.607,55	
Entregas a cuenta 2015			159.194.593,44
Pago liquid. provisional 2015			89.967.467,30
Pago liquid. definitiva 2015			452.546,81

Fuente: Elaboración propia

II.3.3. Liquidaciones de saldo provisional y definitivo: cálculo

2.19. La Orden EHA/2760/2008 establece que la AEAT expedirá un certificado acreditativo del importe provisional de la asignación tributaria correspondiente a la Iglesia Católica como consecuencia de las declaraciones del IRPF devengado en el período impositivo cerrado el año anterior (n-1) y presentadas en el año corriente (n), en las que conste manifestación expresa de la voluntad de contribuir al sostenimiento de aquella, presentadas por los contribuyentes que tengan

su residencia habitual en territorio común o en el extranjero. El certificado debe ser remitido antes del 25 de noviembre de cada año a la Dirección General de Presupuestos.

2.20. Por su parte, la Secretaría General de Financiación Autonómica y Local debe solicitar con la suficiente antelación a las instituciones competentes de los Territorios históricos del País Vasco y de la Comunidad foral de Navarra la expedición de un certificado acreditativo del importe provisional de la asignación tributaria correspondiente a la Iglesia Católica, como consecuencia de las declaraciones del IRPF presentadas en el año corriente (IRPF del ejercicio n-1) por los contribuyentes que tengan su residencia habitual en dichos territorios. Posteriormente, a la vista de estos certificados, procederá a emitir un informe agregado del importe total correspondiente a dichos territorios y a dar traslado del mismo, junto con los certificados, a la Dirección General de Presupuestos, antes del 25 de noviembre.

2.21. Por último, las certificaciones definitivas de la AEAT y de la Secretaría General de Financiación Autonómica y Local deben enviarse a la Dirección General de Presupuestos antes del 25 de abril de cada año. Como se ha indicado, estas certificaciones definitivas se referirán a las declaraciones de IRPF del ejercicio n-2, presentadas en el ejercicio n-1.

2.22. Para la obtención del importe de la asignación tributaria a la Iglesia Católica no existe un procedimiento informático específico, sino que su cálculo se realiza a partir del denominado certificado IRPF que se utiliza, principalmente, para el cálculo de la financiación destinada a las comunidades autónomas y entidades locales en régimen de cesión de tributos a través del IRPF, además de para la obtención de información estadística y para otras finalidades, entre las que se encuentra el cálculo de la asignación tributaria a la Iglesia Católica y a otros fines sociales.

2.23. En el ejercicio 2017 el cálculo se realizó a partir del documento “Elaboración del certificado IRPF 2015 para la financiación de CCAA, provincias y EELL” de la Subdirección General de Aplicaciones del Departamento de Informática Tributaria, que incluye las modificaciones del IRPF introducidas por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, que modifica diversos aspectos de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF.

2.24. Mediante este procedimiento informático se obtiene un fichero único de datos de las declaraciones de IRPF a una fecha determinada, sobre el que se realizan correcciones de calidad de los datos, como la eliminación de declaraciones duplicadas y de las presentadas fuera de plazo, la eliminación de las declaraciones de contribuyentes que han presentado también los modelos 150/151 y otras comprobaciones hasta la obtención del fichero final de cuadro. En el ejercicio fiscalizado, el proceso se ejecutó el 6 de enero de 2017, una vez finalizada el 31 de diciembre de 2016 la campaña del IRPF 2015. Las modificaciones posteriores a esa fecha de las declaraciones de IRPF por declaraciones extemporáneas, o por liquidaciones e inspecciones de la AEAT, no se tienen en cuenta para el cálculo de la asignación.

2.25. Por tanto, estos ficheros no incorporan los ajustes correspondientes a declaraciones extemporáneas producidas fuera de las fechas de cierre de los ficheros pero dentro del periodo de prescripción de las obligaciones tributarias, así como los resultados, sancionadores o no, de actuaciones inspectoras correspondientes a los ejercicios en liquidación pero finalizados en ejercicios posteriores. Esto es, una declaración extemporánea de la renta del ejercicio “n”, pero liquidada en enero del ejercicio “n+2”, no forma parte del fichero de cálculo de la liquidación definitiva del año “n”; de la misma forma, cualquier procedimiento inspector que finalizara después de enero del año “n+2” tampoco sería incorporado a la base de cálculo.

2.26. De acuerdo con la información facilitada por la Subdirección General de Presupuestación y Seguimiento de los Ingresos Tributarios, los importes estimados de las declaraciones extemporáneas que hubiera correspondido liquidar en 2017, referentes al ejercicio impositivo 2015 y que fueron presentadas en los años 2017 y 2018, ascendieron a 376.123,5 y 111.148,5 euros para cada uno de los años respectivamente, lo que supone un 0,2% sobre la liquidación definitiva

de 2015, por lo que el Estado no ha cumplido en su integridad lo dispuesto a este respecto en el Acuerdo y en la disposición adicional decimoctava de la Ley 42/2006, de PGE para 2007.

2.27. A efectos del cálculo se obtienen tres ficheros desagregados del fichero final de cuadro, correspondientes a los modelos 100, 150 y 151 (relativos a la declaración anual de residentes, al régimen especial de los trabajadores desplazados con anterioridad a 1 de enero de 2015 y al régimen especial de los trabajadores desplazados desde el 1 de enero de 2015, respectivamente), que suponen un total de 19.485.360 registros correspondientes a las declaraciones validadas.

2.28. A partir de estos tres ficheros, el Servicio de Estudios Tributarios y Estadísticos (SETE) de la AEAT agrupa la información por tipo de declaración, comunidad autónoma, género, delegación/provincia, tramos de ingresos y tramos de edades a efectos estadísticos, para lo que utiliza la herramienta corporativa SAS (análisis estadístico de datos). El cálculo del 0,7% se efectúa sobre los totales de las cuotas líquidas de las declaraciones de IRPF en las que se ha marcado la casilla de asignación a la Iglesia Católica, obteniendo el importe definitivo de la asignación tributaria a la Iglesia Católica de las declaraciones de IRPF correspondientes al periodo impositivo 2015. Este importe ascendió a 227.659.844,85 euros, habiéndose emitido el certificado, previsto en la citada Orden EHA/2760/2008, por el Director del SETE con fecha 20 de abril de 2017, dentro del plazo contemplado en la misma Orden. Previamente, con fecha de 22 de noviembre de 2016, se había emitido el certificado del importe provisional que ascendía a 227.273.788,21 euros, calculado según el mismo procedimiento.

2.29. Se ha efectuado la revisión del código fuente de los programas utilizados y del proceso informático definido en el documento citado anteriormente para la elaboración del certificado IRPF, encontrándose adecuados para el fin previsto y siendo correcta la cifra definitiva certificada de asignación tributaria a la Iglesia Católica en el ejercicio 2017.

II.3.4. Liquidaciones de saldo provisional y definitivo: abono

2.30. Respecto del abono de las liquidaciones por parte de la DGTPF, si bien la disposición adicional cuadragésima sexta de la LPGE para el año 2016 dispone que las liquidaciones provisionales y definitivas de sus ejercicios respectivos se efectúen antes del 30 de noviembre y del 30 de abril, respectivamente, la aplicación del procedimiento regulado en la Orden EH/2760/2008, de 25 de septiembre, origina que, en la práctica, exista un desfase temporal de dos meses en los pagos de las liquidaciones provisionales y definitivas; no obstante este hecho, no se han manifestado discrepancias por ninguna de las partes interesadas.

II.4. REGISTRO CONTABLE

2.31. De acuerdo a lo expuesto en el punto 2.9 de este Informe, la sustitución del sistema de dotación presupuestaria por el de asignación tributaria fue acompañada por un cambio en la forma de registro contable, registrándose, a partir de ese momento, como un menor ingreso dentro de la clasificación de los PGE y de la contabilidad de la CAGE, de conformidad con el carácter de asignación a favor de la Iglesia Católica de dichos ingresos derivado del Acuerdo Internacional antes citado. Así se recoge también por la DGP en la elaboración de la clasificación económica de los PGE como menor ingreso; esta clasificación figura dentro de la Sección 98, "Ingresos del Estado", subconcepto 10099 "asignación tributaria a la Iglesia Católica", siendo registrado, de esta forma, en concepto presupuestario independiente, cumpliéndose así con el principio de presupuesto bruto.

2.32. En el ámbito económico-patrimonial, la oficina contable donde se registran estas operaciones es la correspondiente a la DGTPF que registra los mandamientos de pago por devolución de ingresos, tanto por las entregas a cuenta como por las liquidaciones provisionales y definitivas, lo que supone el reconocimiento de un pasivo como consecuencia de la minoración de

ingresos económicos. A su vez, por el registro del pago material se anota la salida de efectivo, momento en el cual se produce la repercusión presupuestaria de las operaciones.

III. COMPROBACIÓN DE LAS ACTIVIDADES DE SEGUIMIENTO Y CONTROL LLEVADAS A CABO POR LA ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO RESPECTO DE LA MEMORIA JUSTIFICATIVA DE LA ASIGNACIÓN TRIBUTARIA A LA IGLESIA CATÓLICA¹¹

3.1. La presentación anual de una memoria por parte de la Iglesia es un elemento integrante del Acuerdo que está previsto en su protocolo adicional, reiterándose este compromiso de presentación en el Canje de Notas de 2006. La memoria tuvo un papel muy importante durante las fases en las que se financió a la Iglesia con una dotación presupuestaria, porque permitía el conocimiento de las necesidades de la Iglesia y la cuantificación de los importes que habían de ser consignados en los PGE. En esta fase también se preveía que la Iglesia presentase una memoria que describiese el destino de los fondos recibidos el ejercicio anterior. El Canje de Notas de 2006 señala textualmente sobre los compromisos asumidos por las partes en el mismo: “*d) compromiso de la Iglesia Católica de presentar una memoria justificativa de las cantidades recibidas del Estado a través de la asignación tributaria*”.

3.2. Durante los trabajos de fiscalización se ha podido constatar que la Iglesia Católica ha presentado desde la correspondiente al año 1980, con regularidad¹², una memoria anual ante el Ministerio de Justicia. La práctica habitual en los últimos ejercicios ha sido la entrega de un ejemplar en soporte papel de la memoria correspondiente a dos ejercicios anteriores. Sólo se ha entregado en soporte digital uno de los tomos correspondientes a la memoria de 2017.

3.3. La memoria correspondiente al ejercicio 2017 se entregó en septiembre de 2019, veinte meses después del cierre del ejercicio¹³. Como se detalla en el subapartado III.3, los importes liquidados en la memoria se corresponden con los importes líquidos efectivamente percibidos por la Iglesia en 2017. Aunque puede parecer excesivo un plazo de veinte meses desde el cierre del ejercicio hasta la presentación de la memoria justificativa, se ha constatado que no existen acuerdos o normativa estatal, que sean consecuencia del Acuerdo con la Santa Sede, acerca de los plazos establecidos para la presentación de la memoria, ni sobre aspectos formales como el soporte a utilizar o el órgano ante el que se debe realizar la presentación. Tampoco se han puesto de manifiesto controversias entre las partes al respecto.

III.1. INSTRUMENTOS DE COORDINACIÓN EN RELACIÓN CON LA MEMORIA Y SU SEGUIMIENTO

3.4. Durante el ejercicio objeto de esta fiscalización, las relaciones con la Santa Sede han correspondido al Ministerio con las competencias de Asuntos Exteriores, a través de la Subsecretaría competente en Asuntos Exteriores. Además, durante la fiscalización se ha podido constatar la existencia en el Ministerio de Asuntos Exteriores, Unión Europea y Cooperación de

¹¹ En sus comentarios al anteproyecto de Informe, la Conferencia Episcopal Española señaló que “lejos de atender a los ámbitos subjetivo y objetivo manifestados, el informe aborda una auténtica fiscalización de la actividad de la Iglesia Católica, que (...), constituyen, en nuestra opinión, una extralimitación de las funciones del Tribunal de Cuentas, que se aleja del estricto cumplimiento de la legalidad vigente”. A este respecto debe destacarse que el Informe respeta escrupulosamente el ámbito objetivo y subjetivo señalado en el mismo. La Iglesia Católica en ningún momento ha sido fiscalizada, pues no se le ha solicitado la documentación justificativa (facturas, contratos, cuentas bancarias, etc.) que soporta la información incluida en la memoria, ni se han revisado sus estados contables para verificar su representatividad y coherencia, ni se ha analizado su gestión. Estos procedimientos fiscalizadores, que se aplican a quienes son realmente fiscalizados, no lo han sido en el caso de la Iglesia Católica pues esta ni es parte de la Administración General del Estado ni es perceptora de subvenciones, ya que la asignación tributaria no tiene la naturaleza de subvención o ayuda como se indica en el Informe. Distinto es que se fiscalice la actividad de la AGE en lo que atañe a sus relaciones con la Iglesia Católica, objetivo que se incardina, con naturalidad, en el ámbito de la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas.

¹² Únicamente la memoria correspondiente al ejercicio 2005 no está disponible en el Ministerio de Justicia.

¹³ La memoria correspondiente al ejercicio 2018 se ha presentado en el Ministerio de la Presidencia en julio de 2020.

documentación referida a diferentes aspectos de desarrollo del Acuerdo desde la década de los ochenta hasta finales del siglo pasado. Por su parte, las personas titulares de la Vicepresidencia del Gobierno y de las competencias en Presidencia han venido desarrollando un papel relevante en la dirección de las relaciones con la Santa Sede.

3.5. Sin embargo, el seguimiento del Acuerdo está atribuido al Ministerio de Justicia a través de la Dirección General con competencias en cooperación jurídica internacional y relaciones con las confesiones, que depende de la Secretaría de Estado de Justicia¹⁴. En efecto, en lo que se refiere a los ejercicios 2016 y 2017, la organización del Ministerio de Justicia se rigió hasta el 26 de julio de 2016 por el Real Decreto 453/2012, que fue sustituido por el Real Decreto 725/2017. Desde el 26 de agosto de 2018 la estructura del Ministerio se fija en el Real Decreto 1044/2018. A pesar de los sucesivos cambios regulatorios, todas las normativas señaladas atribuyen con una redacción idéntica a la mencionada Dirección General y más concretamente a través de la Subdirección General de Relaciones con las Confesiones que aparece con el Real Decreto 1203/2010 de 24 de septiembre la “*elaboración de las propuestas de acuerdos y convenios de cooperación con las iglesias, confesiones y comunidades religiosas y, en su caso, su seguimiento*”. Esta Dirección General es uno de los órganos directivos que configuran a la Secretaría de Estado de Justicia.

3.6. Durante los trabajos de fiscalización se ha constatado que la Administración General del Estado no ha realizado actividad alguna ni ha dispuesto de instrumentos de coordinación que permitan realizar un seguimiento efectivo de la memoria justificativa, ni está previsto un órgano de seguimiento entre el Estado y la Santa Sede.

III.2. EL CONTENIDO DE LA MEMORIA PRESENTADA POR LA IGLESIA

3.7. También se ha comprobado que, más allá de las escuetas referencias existentes en el Acuerdo y en el Canje de Notas, no existe acuerdo documentado alguno entre el Estado y la Iglesia relativo a la memoria y su contenido¹⁵. Tampoco existe norma alguna de la Administración General del Estado, que sea consecuencia del Acuerdo con la Santa Sede, que establezca plazos de presentación, el formato, o el contenido mínimo que ha de tener la memoria.

3.8. Por el motivo señalado en el punto anterior, la memoria y su documentación complementaria se elaboran de acuerdo con los criterios de la Conferencia Episcopal Española (CEE), sin que a lo largo del periodo de vigencia del Acuerdo ambas partes hayan estimado necesario establecer una regulación sobre este particular. En este sentido, conviene reseñar que el “informe de aseguramiento razonable” realizado por una empresa auditora, que ha sido incorporado a las memorias, señala que estas han sido preparadas de acuerdo con el proceso descrito por la CEE. Debe indicarse que los autores del informe de aseguramiento razonable no asumen responsabilidad alguna del contenido del mismo frente a terceros¹⁶. En el Anexo III de la memoria

¹⁴ Ya el Decreto 1530/1968 aprueba el Reglamento orgánico del Ministerio de Justicia, al que corresponden “*las relaciones con la Iglesia Católica, sin perjuicio de la competencia del Ministerio de Asuntos Exteriores*”, que se canalizan a través de la Dirección General de Asuntos Eclesiásticos. Esta denominación se modifica mediante el Real Decreto 1048/1979 para adecuarse al mandato constitucional de que ninguna religión tendrá carácter estatal y pasa a ser la Dirección General de Asuntos Religiosos. La Orden de 20 de febrero de 1986 por la que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Justicia establecida en el Real Decreto 1449/1985 prevé que la Subdirección General de Cooperación Jurídica Internacional tendrá a su cargo la cooperación que haya de prestar el Ministerio de Justicia al Ministerio de Asuntos Exteriores en la elaboración de convenios internacionales, (...), el seguimiento o la ejecución de los Convenios internacionales. El Real Decreto 10/1991 atribuye a la Subdirección General de Asuntos Religiosos, dependiente de la Dirección General de Asuntos Religiosos, la elaboración de propuestas de acuerdos de cooperación con las confesiones religiosas y su seguimiento.

¹⁵ La ausencia de mecanismos de concreción y desarrollo del Acuerdo también ha sido puesto de manifiesto en la Sentencia del Tribunal Supremo 2694/2001 de 31 de marzo de 2001, dictada en recurso de casación en interés de la Ley, en la que en el apartado B) del fundamento de Derecho segundo se señala que habría sido de gran clarificación que las partes signatarias se reuniesen periódicamente para concretar el alcance del Acuerdo y su aplicación.

¹⁶ Así, el *Informe de aseguramiento razonable independiente* de 24 de mayo de 2019 que consta en el Anexo III de la Memoria de 2017, entre otras cosas, dice:

“(…) Hemos llevado a cabo un encargo de aseguramiento razonable del proceso de elaboración de la Memoria Anual de Actividades del Ejercicio 2017 de la CEE adjunta (la “Memoria”), de acuerdo con los criterios descritos en el Manual de

se explica que “la CEE ha encomendado a profesionales (...), el encargo de verificar si el proceso de elaboración de dicha memoria se ha elaborado conforme a los criterios y directrices incluidas en el Manual para la Elaboración de la Memoria de Actividades de la CEE”.

III.3. LOS IMPORTES JUSTIFICADOS EN LA MEMORIA 2017 Y SU DESTINO

3.9. Las liquidaciones de los años 2016 y 2017 tal y como fueron presentadas por la Iglesia en las correspondientes memorias se recogen en el Cuadro 5. Las cuantías que figuran en la rúbrica número 1 de recursos “*asignación tributaria recibida en el año*” son los fondos líquidos que la Iglesia declara como efectivamente percibidos en cada ejercicio. De esta manera, tal y como se representa en la gráfico¹, la asignación tributaria recibida en 2017 responde¹⁷ a “*la cantidad efectivamente recibida en el año 2017 por la Iglesia católica [que] obedece a dos conceptos:*”

- *Cantidad a cuenta del resultado de 2017.*
- *Liquidación correspondiente al ejercicio 2015 y efectivamente recibida en 2017”.*

3.10. El criterio utilizado en la memoria no se corresponde con el de pagos realizados por el Estado a la Iglesia expuesto en el subapartado II.3 de este Informe. La memoria incluye la cantidad de 264.533.456,60 euros, que figura como cantidad recibida en 2017. El origen de esta cuantía, de acuerdo con los criterios de elaboración de la memoria, se presenta en el Cuadro 6. Ahora bien, realizadas la correspondientes verificaciones y aplicados los mismos criterios que los explicitados en la memoria de 2017, la asignación tributaria recibida por la Iglesia en 2017 fue 264.833.456,60 euros¹⁸. Es decir, la cantidad recogida en la memoria como asignación tributaria es 300.000 euros inferior a la efectivamente recibida por la Iglesia¹⁹. La información recogida en el Cuadro 6 permite afirmar que la discrepancia tiene su origen en el importe de la liquidación de 2015 recibido en el ejercicio. No obstante, debe destacarse que la memoria aporta información sobre el destino de los recursos por una cantidad superior a los 264.833.456,60 euros recibidos como asignación, en concreto, 265.060.597,52 euros, como se aprecia en el Cuadro 5.

Elaboración de la Memoria Anual de Actividades de la CEE (el “Manual de Elaboración”), e incluidos en el Anexo de la Memoria.

(...)

Este trabajo no constituye una auditoría de cuentas ni se encuentra sometido a la normativa reguladora de la actividad de auditoría vigente en España, por lo que no expresamos una opinión de auditoría en los términos previstos en la citada normativa.

(...)

En nuestra opinión, la Memoria Anual de Actividades del Ejercicio 2017 de la Conferencia Episcopal Española ha sido preparada de manera adecuada y fiable, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con el proceso descrito en el Manual de elaboración de la Memoria Anual de Actividades de la CEE

(...)

[El] informe se emite únicamente a la Dirección de la Conferencia Episcopal Española, de acuerdo con los términos de nuestra carta de encargo. No asumimos ninguna responsabilidad frente a terceros distintos de la Dirección de la Conferencia Episcopal Española.”

¹⁷ Página 27 de la memoria 2017.

¹⁸ La diferencia de 64.138,26 euros con respecto a los pagos efectuados en 2017, recogidos en el Cuadro 3, se debe a que la entrega a cuenta correspondiente al mes de diciembre de 2016 fue abonada en enero de 2017 y a que no figura incluida la entrega a cuenta del mes de diciembre de 2017, que se pagó en enero de 2018.

¹⁹ La memoria de 2018 recoge entre los recursos una rúbrica denominada “Asignación año anterior”, cuyo contenido se explica en la página 19 de la misma como “*cantidad pendiente de imputar al ejercicio por un error material; 300.000€ que son incorporados en 2018*”.

Cuadro 5: Liquidación de la asignación tributaria recibida por la Iglesia Católica en 2016 y 2017

(importe en euros)

	2016	2017
Recursos		
1. Asignación tributaria recibida en el año	268.275.878,17	264.533.456,60
2. Ingresos financieros	863.971,08	466.640,92
3. Donativos	250.000,00	60.500,00
Total Recursos	269.389.849,25	265.060.597,52
Empleos		
1. Envío a las diócesis para su sostenimiento	201.173.162,42	202.083.223,14
2. Seguridad Social del Clero	16.326.159,97	17.677.659,89
3. Aportación extraordinaria para las Cáritas diocesanas	6.243.400,03	6.243.400,00
4. Centros de formación	6.032.354,18	5.216.068,70
5. Campañas de financiación de la Iglesia*	4.809.054,26	-
6. Campañas de comunicación y Plan de Transparencia**	-	4.909.515,59
7. Ayuda a proyectos de rehabilitación y construcción de templos (compensación por IVA)	3.871.391,50	3.534.258,74
8. Actividades pastorales nacionales	3.429.916,88	1.513.565,44
9. Funcionamiento Conferencia Episcopal	2.624.351,52	2.624.351,52
10. Retribución Sres. Obispos	2.184.890,54	2.264.069,08
11. Actividades pastorales en el extranjero	1.280.441,30	1.280.441,30
12. Conferencia de Religiosos	1.075.145,16	1.075.145,16
13. Ayuda a diócesis insulares*	531.619,98	-
14. Instituciones de la Santa Sede	503.379,36	503.379,40
15. Fondo de ayuda a la vida contemplativa**	-	228.141,00
16. Gastos financieros	185,85	88,45
Total Empleos	250.085.452,93	249.153.307,41
Superávit (+)	19.304.396,32	15.907.290,11
Aportación de fondos propios a una entidad mercantil con participación mayoritaria	9.000.000,00	11.000.000,00
Incremento Fondo de Reserva	10.304.396,32	4.907.290,11

* Rúbrica no contemplada en la Memoria 2017

** Rúbrica no contemplada en la Memoria 2016

Fuente: Elaboración propia a partir de los documentos *Memoria anual de actividades de la Iglesia Católica en España, año 2016* y de *Memoria anual de actividades de la Iglesia Católica en España, año 2017*.

Gráfico 1: Fondos justificados en la memoria 2017



Fuente: Elaboración propia

Cuadro 6: Asignación tributaria justificada en la memoria de 2017 y cantidades realmente percibidas

(importe en euros)

	Cantidades justificadas Memoria 2017 (A)	Cantidades abonadas por Ministerio de Hacienda* (B)	Diferencia (A-B)
Pago a cuenta 2017	174.413.442,48	174.413.442,48	0,00
LIQUIDACIÓN 2015 Incluye liquidación provisional y liquidación definitiva	90.120.014,11	90.420.014,11	-300.000,00
Total	264.533.456,60	264.833.456,60	-300.000,00

*Se aplican los mismos criterios que los aplicados por la Iglesia en su memoria.

Fuente: Elaborado a partir de Memoria anual de actividades de la Iglesia Católica en España. Año 2017 (página 29) y de información del Ministerio de Hacienda.

3.11. Por otra parte, debe señalarse que la memoria 2017 establece en la página 19 que la asignación tributaria definitiva correspondiente a 2017 es 268.048.006,20 euros y así se acredita en la certificación del Secretario de Estado de Hacienda. Sin embargo, en la página 21 se hace referencia a una cuantía de 267.834.192 euros, sin que se explique el origen de esta cantidad, ni la razón de la diferencia con la cifra oficialmente certificada, si bien puede tratarse de una cifra provisional que no fue sustituida por la cifra definitiva señalada en la página 19. En cualquier caso, debe señalarse que las cantidades correspondientes a la liquidación provisional y definitiva de 2017 no deben justificarse hasta la memoria de 2019, al ser esta la fecha de ingreso por el Ministerio de Hacienda.

3.12. En el apartado recursos se consigna la rúbrica “ingresos financieros” que, según la memoria, recoge los ingresos “derivados de la gestión del circulante de los recursos”. También se recoge en este apartado el epígrafe “donativos” que no está definido en la memoria y que presenta un valor 60.500 euros para 2017.

3.13. En el mencionado Cuadro 5 se constata que el 74,99% y el 76,39% de la asignación tributaria liquidada en 2016 y 2017, respectivamente, se empleó en “*envío a las diócesis para su sostenimiento*”. Sin embargo, dada la ausencia, analizada en el punto 3.7 de este Informe, de acuerdos o normativa que sean consecuencia del Acuerdo de 1979, que establezcan el contenido mínimo de las memorias, no se dispone de información que permita conocer las áreas en las que las diócesis aplican los recursos procedentes del IRPF.

3.14. En relación con ello hay que recordar que, en el apartado “*Indicadores y fuentes de información utilizadas (manual de elaboración de la memoria)*” del Anexo III de la documentación que acompaña a la memoria 2017 se indica que los ecónomos o las personas responsables de la administración de las diócesis deben remitir los estados de Ingresos y Gastos a la CEE para su consolidación. En el Cuadro 7 se presentan los indicadores que, según la memoria, conforman el estado de gastos de las diócesis y que son consolidados por la CEE, aunque los valores correspondientes a estos indicadores no constan en la memoria presentada.

3.15. Por otro lado, la referencia al IVA en la rúbrica “Ayuda a proyectos de rehabilitación y construcción de templos” es confusa, especialmente si se tiene en cuenta que las exenciones del IVA a la Iglesia fueron suprimidas por la Orden EHA/3958/2006 de 29 de diciembre de 2006 y que, en consecuencia, no se aplican por la administración tributaria española. Este concepto solo puede ser una forma de referirse a uno de los criterios de reparto interno que utiliza la Iglesia para distribuir una parte de sus recursos.

Cuadro 7: Indicadores que conforman los estados de ingresos y gastos de las diócesis

Empleo	Descripción general
Actividades pastorales y asistenciales	Incluye actividades pastorales y litúrgicas (se trata generalmente de gastos necesarios para la celebración del culto, catequesis, etc., tales como material, libros y fotocopias para catequesis y celebraciones, cera para las velas, etc.), actividades asistenciales (Incluye las partidas de actividades asistenciales realizadas directamente por la parroquia o entidad eclesiástica, tales como entregas de ayudas a necesitados), ayuda a la Iglesia Universal (se incluyen por ejemplo colectas de fondos para el Domund, Manos Unidas, Cáritas, Día de la Iglesia diocesana, etc.), y otras entregas a Instituciones Diocesanas (se Incluyen aportaciones a los fondos diocesanos por parte de las parroquias o ayudas al mantenimiento de las parroquias por parte de la Diócesis).
Retribución del Clero	Retribuciones a sacerdotes y religiosos, así como Seguridad Social y otras prestaciones sociales sobre las que puedan incurrir.
Retribuciones seculares	Sueldos y salarios, así como la Seguridad Social, de seculares y otros gastos de personal sobre los que puedan incurrir.
Aportaciones a centros de formación	Aportaciones desde la diócesis o las parroquias a distintas iniciativas de formación (seminarios, colegios, otros centros de formación, etc.).
Conservación de edificios y gastos de funcionamiento	Recoge el gasto ordinario de funcionamiento de las diócesis y parroquias (aprovisionamientos, suministros, reparaciones, gastos financieros, etc.).
Gastos extraordinarios	Cantidades empleadas en la construcción de nuevos templos, rehabilitación de patrimonio y otros gastos (celebración de sínodos, grandes eventos, etc.)

Fuente: Extracto del apartado “Indicadores y fuentes de información utilizadas (manual de elaboración de la memoria)” del Anexo III de la documentación que conforma la memoria 2017

3.16. Debe señalarse que entre los recursos se encuentran las rúbricas “campañas de comunicación y plan de transparencia” y “fondo de ayuda a la vida contemplativa” cuyo contenido no está definido en la memoria 2017.

3.17. Finalmente, el Cuadro 5 también recoge la existencia de una rúbrica de “superávit”. Esta cuestión, así como su destino, será abordada en el subapartado III.5.

3.18. En definitiva, la ausencia de desarrollo del Acuerdo en lo referente al contenido de la memoria justificativa hace que la Iglesia utilice sus propios criterios para confeccionarla. De esta manera, su contenido constituye una memoria de actividades de la propia Iglesia, si bien no se han puesto de manifiesto incidencias al respecto por el Estado, ni ambas partes han acordado criterios distintos. En este sentido, conviene recordar que el título del documento presentado es *Memoria anual de actividades de la Iglesia Católica en España* sin hacer referencia al carácter justificativo.

III.4. LA COLABORACIÓN AL ADECUADO SOSTENIMIENTO DE LA IGLESIA

3.19. El Canje de Notas de 2006 recuerda que en el artículo II del Acuerdo se establece que “*el Estado se compromete a colaborar con la Iglesia Católica en la consecución de su adecuado sostenimiento económico*”. Este compromiso consiste en que el Estado asigna a la Iglesia “*un porcentaje del rendimiento de la imposición sobre la renta*”, que se concretó en la Ley 42/2006. En el mismo artículo del Acuerdo la “*Iglesia Católica declara su propósito de lograr por sí misma los recursos suficientes para la atención de sus necesidades*”²⁰, si bien la disposición adicional

²⁰ El artículo II del Acuerdo prevé también que una vez alcanzado el propósito de autofinanciación, la Iglesia y el Estado acordarán “*otros campos y formas de colaboración económica*” que sustituyan al sistema de colaboración financiera descrito.

decimoctava de la mencionada Ley 42/2006 dispuso que, en desarrollo de lo previsto en el Acuerdo, *“con carácter indefinido, el Estado destinará al sostenimiento de la Iglesia Católica el 0,7% de la cuota íntegra del IRPF correspondiente a los contribuyentes que manifiesten expresamente su voluntad en tal sentido”*.

3.20. De esta manera, el Acuerdo configura a la asignación tributaria como el mecanismo a través del que el Estado “colabora” al adecuado sostenimiento de la Iglesia mientras esta no alcance la autofinanciación “de sus necesidades”²¹. El hecho de que el mecanismo se conciba como una colaboración implica que el importe de la aportación debería ajustarse al valor de las necesidades a cuyo sostenimiento se ayuda. En este sentido, conviene recordar que el artículo II.2 del Acuerdo prevé la asignación de “un porcentaje del rendimiento de la imposición”, pero no concreta el porcentaje. De esta manera, el Acuerdo permite la modificación del porcentaje de asignación como instrumento de ajuste entre el volumen total de la asignación y las necesidades de la Iglesia, que puede ser elevado o reducido, en atención a las mismas. El concepto de “sostenimiento de la Iglesia” debe vincularse a la realización de actividades congruentes con su finalidad. Sin embargo, no existe acuerdo alguno entre el Estado y la Santa Sede, ni norma de la Administración General del Estado que sea consecuencia del Acuerdo, que establezca las necesidades de la Iglesia a cuyo “adecuado sostenimiento” colabora el Estado²². Esta inconcreción impide determinar con precisión la existencia de insuficiencias o excesos de financiación.

3.21. En este contexto, la memoria justificativa debería dar cuenta de cómo la asignación tributaria ha contribuido al sostenimiento de la Iglesia, proporcionando información suficiente para comprobar que la asignación tributaria se ajusta a las necesidades de financiación que se auxilian y en las que se concreta el “adecuado sostenimiento”. Asimismo, debería existir un instrumento a través del cual el Estado reciba la información acerca de la situación de la Iglesia respecto a *“su propósito de lograr por sí misma los recursos suficientes para la atención de sus necesidades”*.

3.22. Las memorias presentadas por la CEE referidas a 2016 y a 2017, elaboradas atendiendo a sus propios criterios como se ha explicado en el subapartado III.2, incluyen rúbricas de “superávit” por importe de 19,3 y 15,9 millones de euros, respectivamente, lo que podría plantear una posible divergencia entre el compromiso de colaboración adquirido por el Estado y las necesidades efectivas de financiación de la Iglesia Católica. Se señala en la memoria que los excedentes se destinan a la dotación de un fondo de reserva y a la aportación a fondos propios de una sociedad mercantil²³. Esta cuestión se analiza en el subapartado III.5. Ha de señalarse que no ha sido objeto de acuerdo entre el Estado y la Iglesia, o de regulación, el tratamiento de eventuales desajustes (superávits o déficits) entre el importe de la asignación tributaria y las necesidades de financiación de la Iglesia²⁴.

3.23. En el Cuadro 8 se recoge la procedencia de los recursos de las diócesis españolas de acuerdo con las memorias de actividades presentadas por la Iglesia y utiliza las mismas rúbricas que las empleadas en las correspondientes memorias. Se señala que la asignación tributaria supuso el 24% de la financiación de las diócesis. Este porcentaje se calcula a partir de los datos

²¹ En las alegaciones realizadas por el Ministerio de Justicia se afirma que el Acuerdo *“contempla un sistema progresivo que tiene como punto final que la Iglesia Católica alcance por sí misma recursos suficientes para su financiación, momento en el que se sustituirá el sistema de asignación de un porcentaje del IRPF por otras formas de colaboración económica. Hay que reconocer que dicho tránsito ha rebasado ampliamente la previsión temporal que contemplaba el AAE”*. Sin embargo, ni el texto del Acuerdo de 1979 ni el Canje de Notas de 2006 concretan un límite temporal para la vigencia del sistema de asignación tributaria y la disposición adicional de la Ley 42/2006 señala que este sistema se establece *“con carácter indefinido”*.

²² El artículo III del Acuerdo indica actividades concretas que serán objeto de beneficios fiscales, mientras que el artículo IV establece las entidades de la Iglesia que recibirán exenciones y las distingue de otras entidades contempladas en el artículo V que se acogerán al régimen general de entidades sin ánimo de lucro.

²³ A diferencia de las memorias de 2016 y 2017, la de 2018 destina toda la diferencia entre los recursos y los empleos (3,8 millones de euros) a la aportación de fondos a la citada sociedad mercantil, sin que conste una dotación al fondo de reserva.

²⁴ En este sentido, debe reseñarse que la Memoria de 2013 presenta un déficit como resultado de que el importe de la asignación tributaria es inferior a las necesidades de financiación declaradas por la Iglesia.

aportados por la CEE de los recursos totales obtenidos por dichas diócesis, que, para 2017, se elevan a 924 millones de euros. Este indicador no resulta suficiente para evaluar el grado de autofinanciación, ya que, entre otras cosas, sólo considera la asignación tributaria que la CEE envía a las diócesis.

Cuadro 8: Procedencia de los recursos de las diócesis españolas. Porcentaje. 2016 y 2017

Procedencia de los recursos	2016*	2017
Aportaciones voluntarias de los fieles	36	35
Asignación tributaria ²⁵	24	24
Otros ingresos corrientes	21	23
Ingresos patrimonio y otras actividades	13	13
Ingresos extraordinarios	6	5
Necesidad de financiación	2	

*Como consecuencia del redondeo, la suma de los porcentajes no es cien.

Fuente: Elaborado a partir de *Memoria anual de actividades de la Iglesia Católica en España, año 2016*, página 30 y *Memoria anual de actividades de la Iglesia Católica en España, año 2017*, página 37.

III.5. NATURALEZA JURÍDICA Y DESTINOS DE LA ASIGNACIÓN TRIBUTARIA A LA IGLESIA CATÓLICA

3.24. El artículo 133 de la CE dispone que:

“1. La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley.

2. Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes.

3. Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley.

4. Las administraciones públicas sólo podrán contraer obligaciones financieras y realizar gastos de acuerdo con las leyes”.

3.25. Como recoge la Ley General Tributaria en su artículo 2, los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos.

3.26. Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución.

3.27. Los tributos son derechos de naturaleza pública, en cuya obtención la Administración actúa como tal, esto es, como titular de un poder de imperio, cuyos actos se sujetan al derecho público.

3.28. Los impuestos, como el impuesto sobre la renta de las personas físicas sobre el que se ha articulado el sistema de colaboración a la financiación de la Iglesia Católica, son tributos exigidos

²⁵ La cantidad consignada en este apartado de la memoria no coincide con la proporcionada en la página 23 de la memoria, en la que bajo la rúbrica “Envío a las diócesis para su sostenimiento” se consigna la cantidad de 201.173.162,42 euros. La explicación a esta diferencia observada en el documento publicado se encuentra en el anexo III de los entregados al Ministerio de Justicia, en el que se señala que en esta ocasión la expresión “asignación tributaria” incluye “*el importe efectivamente recibido de la CEE en la distribución anual del Fondo Común Interdiocesano (percepción global de la diócesis, del Obispo residencial y auxiliares, Seguridad Social y resto de percepciones si las hubiere como la insularidad), junto a otras posibles aportaciones tributarias*”.

sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente.

3.29. Como ha quedado reflejado a lo largo de este Informe, en relación a la naturaleza jurídica de la nueva forma de financiación de la Iglesia Católica derivada del Acuerdo y desarrollada en 2006, esta se articula a través de los rendimientos tributarios del Estado, figurando en la LPGE de cada año desde el inicio de la vigencia de este sistema de colaboración económica, como menor ingreso, en el presupuesto de ingresos dentro de la Sección 98, *“Ingresos del Estado”, Impuestos directos y cotizaciones sociales, sobre la renta de las personas físicas*, subconcepto 10099 *“asignación tributaria a la Iglesia Católica”* (ver el subapartado II.4) .

3.30. El artículo II.2 del Acuerdo dispone que *“Transcurridos tres ejercicios completos desde la firma de este Acuerdo, el Estado podrá asignar a la Iglesia Católica un porcentaje del rendimiento de la imposición sobre la renta o el patrimonio neto u otra de carácter personal, por el procedimiento técnicamente más adecuado. Para ello será preciso que cada contribuyente manifieste expresamente en la declaración respectiva su voluntad acerca del destino de la parte afectada”*. La asignación tributaria aparece así conceptuada en el citado artículo II.2 como la participación en el rendimiento de un tributo del Estado.

3.31. La asignación tributaria no es, por tanto, un impuesto religioso ni un recargo sobre el impuesto sobre el que se aplica, el impuesto sobre la renta de las personas físicas, sino un concepto de naturaleza jurídica singular. No existe un hecho imponible que sea la pertenencia a una determinada confesión ni se establece una relación jurídico-tributaria entre esta y los contribuyentes. El hecho imponible sigue siendo la obtención de renta por las personas físicas y la única relación impositiva es entre estas y la Administración tributaria. En la misma línea, los contribuyentes que opten por ella no incrementan su cuota a ingresar -o, en su caso, disminuyen la cantidad a devolver- sino que la mantienen en igual cantidad dado que si no declaran su preferencia sobre el destino del porcentaje (actualmente el 0,7% de la cuota íntegra), este será destinado por el Estado a otra finalidad.

3.32. De esta manera, la asignación tributaria es el instrumento jurídico que permite canalizar unos fondos de origen público procedentes de las cantidades recaudadas por el Estado provenientes del IRPF hacia una confesión religiosa, la Iglesia Católica, para dar cumplimiento al compromiso adquirido por el Estado de colaborar en la consecución de su sostenimiento económico, lo que explica su registro como menor ingreso del Estado. Su implementación y gestión ha de someterse al propio Acuerdo de 1979, a su desarrollo a través del Canje de Notas, a otras normas del Estado y a la regulación comunitaria que en su caso pudiera ser de aplicación.

3.33. Como ya se ha señalado, el ejercicio del poder financiero del Estado también debe tener presente las implicaciones que conlleva la pertenencia de España a la Unión Europea ya que el Derecho comunitario -originario y derivado- forma parte del ordenamiento jurídico interno (arts. 93 y 96 de la Constitución). En este sentido, la Unión Europea ostenta determinadas competencias entre las que se encuentra el establecimiento de las normas sobre competencia necesarias para el funcionamiento del mercado interior (artículo 3.b del TFUE).

3.34. El artículo 17 del TFUE establece que *“la Unión respetará y no prejuzgará el estatuto reconocido en los Estados miembros, en virtud del Derecho interno, a las iglesias y las asociaciones o comunidades religiosas”*. Por su parte, el artículo 107 del TFUE prohíbe *“las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales (...), que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones”*. Adicionalmente, la Comisión Europea ha señalado en la Comunicación 98/C 384/03 relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas (DOCE de 10 de diciembre de 1998, apartado 10) que *“una disminución de los ingresos fiscales equivale al consumo de fondos estatales en forma de gastos fiscales”*.

3.35. Como ya se ha señalado, el Acuerdo establece que la asignación tributaria ha de ser un porcentaje del rendimiento de la imposición. Por tanto, es evidente que la obtención de los fondos destinados a la asignación tributaria se realiza, en el marco de un tratado internacional, a través de la exacción de un tributo, el IRPF, y que, como el resto de los ingresos obtenidos mediante este impuesto, constituyen *ab initio* un derecho de naturaleza pública por cuanto para su obtención, como se ha anticipado, la administración actúa como titular de un poder de imperio (con sus prerrogativas de ejecutividad y ejecutoriedad), cuyos actos están sujetos al Derecho público, con la particularidad de que el porcentaje destinado a la asignación tributaria no es disponible por el propio Estado, ya que son los ciudadanos los que lo deciden.

3.36. Realizada la recaudación y obtenido este ingreso, su destino (entrega a la Iglesia Católica) se encuentra predeterminado por las obligaciones asumidas por el Estado con la Santa Sede a través del Acuerdo de 1979 y del Canje de Notas de 2006. En este contexto, la creación y configuración de la asignación tributaria como un porcentaje del rendimiento de la imposición sobre la renta de las personas físicas por medio de un tratado internacional, determinan el carácter singular o *sui generis* del régimen jurídico al que están sujetos estos fondos. Esta singularidad se refleja, entre otros aspectos, en su registro contable en el presupuesto del Estado como menor ingreso del Estado.

3.37. No obstante, de la participación del Estado en la exacción de estos fondos, con pleno ejercicio de sus prerrogativas, deben derivarse ciertas obligaciones sobre su aplicación y control, lo que se materializa en el Canje de Notas en el sentido de que por la Iglesia Católica se presentará una memoria justificativa de las cantidades recibidas.

3.38. La naturaleza de la asignación tributaria y el carácter justificativo de la memoria, según lo establecido en el Canje de Notas de 2006, podría fundamentar que las partes establecieran las necesidades a que pueden aplicarse los fondos.

3.39. Por otra parte, como se ha indicado, el artículo 107 del TFUE prohíbe “*las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales (...), que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones*”. A estos efectos, resulta relevante la intervención del Estado en la exacción de los fondos que constituyen la asignación tributaria, y la naturaleza pública de esta intervención. Así, la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Gran Sala) de 27 de junio de 2017 (asunto C-74/16) recuerda que basta que haya una intervención del Estado, sin necesidad de que se trate de fondos estatales, para que se cumpla uno de los requisitos para que los fondos sean considerados ayuda estatal a los efectos de que no sea violentado el principio de libre concurrencia; si bien esta sentencia exige, además, que la intervención del Estado pueda afectar a los intercambios comerciales entre los Estados miembros, que confiera una ventaja selectiva a su beneficiario, que falsee o amenace con falsear la competencia y que la decisión sobre la concesión de la ayuda sea imputable a una autoridad pública.

3.40. Asimismo, tanto la Comisión (v.gr.: Comunicación 2016/C262/01) como la reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (véase también la sentencia de 22 de junio de 2006, Bélgica y Forum 187/Comisión, C-182/03 y C217/03) han establecido de forma clara el respeto al principio de defensa de la competencia, prohibiendo cualquier tipo de intervención o ayuda estatal que pueda afectar al estricto cumplimiento de este principio.

3.41. A este respecto, debe destacarse que, en las memorias de 2016 y 2017 se señala que se han realizado aportaciones de fondos propios a una entidad mercantil controlada por la Iglesia por importe de 20 millones de euros procedentes de la asignación tributaria²⁶, lo que podría ser objeto, en su caso, junto a otros posibles destinos derivados de la decisión adoptada por aquella sobre el empleo de los fondos recaudados y transferidos por el Estado, de un análisis más detallado por el

²⁶ Como se ha señalado, la aportación a los fondos propios de la referida entidad mercantil ascendió en 2018 a 3,8 millones de euros, según la memoria del citado ejercicio.

órgano competente para ello, a los efectos contemplados en el artículo 107 del TFUE, teniendo en cuenta los requisitos establecidos al respecto en la mencionada sentencia de 27 de junio de 2017 (asunto C-74/16) y en la Comunicación 2016/C262/01²⁷.

3.42. La ausencia de criterios acerca del contenido de la memoria hace que esta resulte insuficiente para que el Estado pueda cumplir sus obligaciones derivadas del Acuerdo y las derivadas de la normativa comunitaria, en particular, comprobar si la utilización de los fondos de la asignación respetan las exigencias derivadas de la sentencia y de la Comunicación antes citadas.

3.43. Una buena práctica observada durante los trabajos de fiscalización ha sido la elaboración del *Plan Contable para Entidades Diocesanas de la Iglesia*²⁸, aprobado por la CEE en la Asamblea Plenaria de noviembre de 2016. Este documento recoge que “*las entidades eclesíásticas son sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades (aunque acogidas al régimen fiscal especial previsto en la Ley 49/2002) estando obligados a declarar por el total de sus operaciones sujetas (exentas y no exentas)*”. Asimismo, establece en su artículo 10 que “*las cuentas consolidadas de la Diócesis incluirán, al menos:*

- *Administración diocesana, incluyendo el conjunto de la curia.*
- *Parroquias, incluyendo todas sus actividades (Cáritas parroquial y demás instituciones, grupos, cofradías, hermandades y demás realidades que no tengan personalidad jurídica).*
- *Seminario.*
- *Catedral.*
- *Fundaciones pías no autónomas, Fondos y depósitos sin personalidad jurídica civil.*
- *Resto de entidades sin personal jurídica independiente*
- *Colegios y otras explotaciones económicas que operen bajo el NIF del obispado”.*

3.44. En análogo sentido debe resaltarse el *Plan de Transparencia* de la Archidiócesis de Burgos²⁹ que incluye el ya mencionado plan contable, así como un manual de inversiones financieras, una guía para la prevención del blanqueo de capitales y pautas para los actos de administración extraordinaria.

IV. EXENCIONES TRIBUTARIAS Y BENEFICIOS FISCALES RECIBIDOS POR LAS CONFESIONES RELIGIOSAS

IV.1. RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS EXENCIONES TRIBUTARIAS Y LOS BENEFICIOS FISCALES RECIBIDOS POR LAS CONFESIONES RELIGIOSAS

4.1. El régimen fiscal aplicable a las entidades religiosas se encuentra regulado en el Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos económicos, firmado el 3 de enero de 1979, y en los Acuerdos de cooperación del Estado español con la FEREDE, con la FCJE y con la CIE, que fueron aprobados mediante las Leyes 24/1992, 25/1992 y 26/1992, todas ellas de 10 de noviembre.

4.2. Otras confesiones, dadas sus condiciones de presencia estable y acreditada en el tiempo en España, obtuvieron la denominada “declaración de reconocimiento de notorio arraigo” por parte de la Comisión Asesora de Libertad Religiosa. Así ocurrió en 2003 con la Iglesia de Jesucristo de los Santos de los Últimos Días; en 2006 con los Testigos Cristianos de Jehová; en 2007 con la Federación de Comunidades Budistas de España; y en 2010 con la Asamblea Episcopal Ortodoxa

²⁷ Entre ellos, los referentes a la naturaleza de los fondos, la imputabilidad a una autoridad pública y las consecuencias sobre los intercambios comerciales y la competencia.

²⁸ Este plan es accesible al público en <http://www.diocesisdehuelva.es/wp-content/uploads/2017/01/PLAN-CONTABLE-IGLESIA.pdf>

²⁹ El plan de transparencia está disponible en <https://www.archiburgos.es/wp-content/uploads/2017/11/portal-transparencia-plan-de-transparencia.pdf>

de España y Portugal. El reconocimiento de notorio arraigo va asociado a una presencia activa en la sociedad española, a la implantación en el territorio de varias Comunidades Autónomas, a un número representativo de entidades y lugares de culto inscritos en el RER y a una estructura organizativa y representativa.

4.3. La Ley Orgánica 7/1980, de 5 de julio, de Libertad Religiosa, desarrollada por el Real Decreto 594/2015, de 3 de julio, estableció el RER en el que las iglesias, confesiones, comunidades religiosas y otras entidades creadas por ellas podrán ser inscritas. Una vez cumplido este trámite, las entidades gozarán de personalidad jurídica. Las iglesias, comunidades y confesiones podrán crear asociaciones y fundaciones conforme a las disposiciones del ordenamiento jurídico general. Estas asociaciones y otras instituciones también pueden ser inscritas en el Registro. Esta inscripción en el Registro es requisito para la firma de acuerdos de cooperación entre el Estado español y la confesión.

4.4. Las entidades inscritas en el RER están obligadas a mantener actualizados sus datos registrales. Además, cada dos años deberán aportar una declaración denominada declaración de funcionamiento.

4.5. Según consulta efectuada a finales de mayo de 2019, el número de entidades inscritas a principios de 2017 en el RER en todo el territorio nacional es el que figura en el Cuadro 9.

4.6. Durante 2017 se crearon 173 iglesias, comunidades o confesiones; 28 órdenes; 320 asociaciones; 9 federaciones; y 8 fundaciones.

4.7. El Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos económicos y los acuerdos de cooperación del Estado español aprobados por las leyes mencionadas establecen el régimen fiscal de las entidades, distinguiendo por una parte iglesias, confesiones y comunidades religiosas y por otra los entes creados por las primeras. Así, a la Iglesia Católica y a las iglesias, confesiones y comunidades religiosas con acuerdos con el Estado español, las normas les reconocen la exención total y permanente de impuestos que graven la renta y el derecho a los demás beneficios fiscales legalmente previstos en cada momento para las entidades sin fin de lucro. Por su parte, a las asociaciones y entidades religiosas creadas y gestionadas por las iglesias y comunidades y dedicadas a las actividades previstas legalmente, se les reconoce el derecho a los beneficios fiscales establecidos para las entidades sin finalidades de lucro.

Cuadro 9: Composición de las Entidades Religiosas inscritas en el RER

A principios de 2017

	Número de entidades
Iglesia, comunidad o confesión	3.945
Orden, congregación o instituto religioso	7.051
Asociación	5.493
Federación	256
Fundación	403
Total	17.148

Fuente: RER

4.8. La Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, establece su aplicación incondicionada a la Iglesia Católica y a las iglesias, confesiones y comunidades. El Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, prevé que la Iglesia Católica, así como las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español, no tendrán la obligación de comunicar previamente a la administración tributaria si optan por el régimen fiscal de la Ley 49/2002, de

forma que en el momento de la presentación de la declaración podrán directamente acogerse o no a este régimen.

4.9. Para las asociaciones creadas y gestionadas por las iglesias y comunidades, la Ley establece que serán de aplicación para aquellas que cumplan los requisitos establecidos por la ley a las entidades sin fines lucrativos. Por su parte, el Real Decreto 1270/2003 exige la presentación de una declaración censal en la que se ejercite la opción. Con respecto a las fundaciones propias de las entidades religiosas que opten al régimen, la Ley requiere la presentación de certificación de inscripción en el RER y el Real Decreto la declaración censal.

4.10. El régimen fiscal aplicable a las entidades sin fines lucrativos es idéntico para todas las entidades y supone la exención total de las rentas relacionadas en la Ley 49/2002, que son las enumeradas a continuación:

- a) los donativos y las donaciones recibidos para colaborar en los fines sociales,
- b) las cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores,
- c) las subvenciones y los ingresos procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad,
- d) las rentas derivadas de adquisiciones o transmisiones de bienes o derechos,
- e) las obtenidas en el ejercicio de explotaciones económicas exentas o las atribuidas o imputadas a entidades y que procedan de rentas mencionadas anteriormente.

4.11. Todas las entidades acogidas al régimen especial de la Ley 49/2002 están obligadas a presentar declaración del Impuesto sobre Sociedades (IS) incluyendo las rentas obtenidas, tanto las exentas como las no exentas. En la base imponible solo se incluirán las rentas derivadas de las explotaciones económicas no exentas y el tipo de gravamen aplicable a las no exentas es del 10 por ciento.

4.12. La única excepción a la obligación de la presentación de la declaración está recogida en el Acuerdo de 10 de octubre de 1980 acerca de la aplicación del IS a las entidades eclesíásticas, elaborado por la Comisión Técnica Iglesia-Estado español. Este Acuerdo es desarrollo del Acuerdo sobre asuntos económicos entre España y la Santa Sede de 4 de diciembre de 1979. Esta excepción permite a las entidades de ámbito territorial más amplio integrar en su declaración las rentas de entidades de ámbito inferior. Se requiere, a estos efectos, una petición de la entidad de ámbito superior y el reconocimiento expreso previo del Ministerio de Hacienda. Estas entidades de ámbito inferior no han de presentar la declaración del IS. Atendiendo a razones prácticas y de mutua conveniencia para la Iglesia y para el Estado, el Ministerio de Hacienda aconsejó, como nivel más idóneo para configurar este sujeto pasivo más amplio, el de diócesis o provincia religiosa que comprenda todas las actividades y rendimientos de las personas morales inferiores que de ellas dependan. A petición de un arzobispado en abril de 2018, el Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT elaboró una nota en la que expuso el criterio de que el Acuerdo de 1980 solo puede aplicarse a entidades con personalidad jurídica propia con fines religiosos y con una organización destinada a fines de culto.

4.13. La Ley 49/2002 exige otros requisitos de naturaleza formal. Entre ellos destaca la presentación de una memoria económica en la que se especifiquen los ingresos y gastos del ejercicio, de manera que puedan identificarse los gastos e ingresos por categorías y por proyectos. Otra información que ha de recogerse en la memoria es la clasificación de los gastos por naturaleza económica, la regla de identificación utilizada para los ingresos y la descripción del destino o de la aplicación de las rentas, así como el porcentaje de participación que mantengan en entidades mercantiles. La exención de rentas prevista en la Ley 49/2002 está justificada en tanto en cuanto las rentas obtenidas se destinen a fines y actividades de interés general. Por esta razón, la Ley, al tiempo que requiere que las actividades se dirijan a la persecución de un fin general, prohíbe el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a sus fines (aunque se permite

que las explotaciones económicas no exentas, ajenas a su objeto, alcancen hasta un 40% del total de los ingresos de la entidad). Otros requisitos para la aplicación de este régimen son el destino a la realización de fines de interés general de al menos el 70% de las rentas e ingresos relacionados por la Ley, el carácter gratuito del cargo de patrono, representante estatutario o miembro de gobierno y el compromiso de destinar su patrimonio, en caso de disolución, a entidades con fines de interés general o beneficiarias de mecenazgo.

4.14. Las entidades cuyo volumen de ingresos del periodo impositivo no supere los 20.000 euros y no participen en sociedades mercantiles no vendrán obligadas a la presentación de la memoria económica prevista en la Ley 49/2002, aunque deben elaborarla.

4.15. Las entidades que, en virtud de normativa contable, estén obligadas a la elaboración de una memoria, podrán cumplir la obligación incluyendo la pertinente información en dicha memoria. A tal efecto, los modelos de memoria de las cuentas anuales de las entidades sin fines lucrativos, aprobados mediante Resolución de 26 de marzo de 2013 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, recogen un epígrafe referido a la situación fiscal que está previsto para consignar tal información.

4.16. La memoria económica debe presentarse ante la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de la AEAT del domicilio fiscal de la entidad o en la Dependencia Regional de Inspección, a la que, en su caso, estuviera adscrita. En el momento de la presentación, el órgano gestor ha de grabar un modelo diseñado al efecto.

4.17. Conforme al criterio de la Dirección General de Tributos, el incumplimiento de la presentación de la memoria en el plazo fijado (siete meses desde la fecha del cierre del ejercicio) no ha de entenderse como la falta de observancia de un requisito sustancial que pudiera dar lugar a la exclusión del régimen, sino que se trataría de un incumplimiento meramente formal. Ante la falta de presentación, el órgano gestor podrá dirigir un requerimiento y, en el caso de que el requerimiento fuera reiterado en tres ocasiones y no fuera atendido, podrá imponer una sanción de hasta el 0,5% de la cifra de negocios de la entidad.

4.18. La Ley 49/2002 dispone que el régimen establecido en ella se aplica de forma indefinida en tanto no se produzca un incumplimiento de los requisitos o la renuncia a su aplicación.

4.19. Para las entidades que obtuvieran una declaración de reconocimiento de notorio arraigo, regulada por el Real Decreto 593/2015, de 3 de julio, la normativa no define un régimen fiscal específico. En el caso de reunir las condiciones para la aplicación de la Ley 49/2002, será preciso el ejercicio de la opción en la declaración censal oportuna.

4.20. A las entidades que no ejerzan la opción o que no reúnan las condiciones del ejercicio de la opción de la Ley 49/2002 les es de aplicación el régimen de las entidades parcialmente exentas de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades.

IV.2. RESULTADOS DEL ANÁLISIS DE LAS EXENCIONES TRIBUTARIAS Y LOS BENEFICIOS FISCALES RECIBIDOS POR LAS CONFESIONES RELIGIOSAS

IV.2.1. Aplicación del régimen fiscal descrito

4.21. La AEAT otorga un distintivo propio a todas las entidades religiosas inscritas en el RER. Las confesiones religiosas comparten un código identificativo en forma de una letra, la R y este código forma parte de su número de identificación fiscal (NIF). El NIF con el distintivo de confesión religiosa fue obtenido por entidades pertenecientes a confesiones sin acuerdo de cooperación con el Estado español ni declaración de notorio arraigo pero inscritas en el RER. Además, se ha podido comprobar la existencia de más de un centenar de asociaciones y fundaciones, inscritas en el RER, en cuyo NIF no consta ese código identificativo, sino el correspondiente a asociaciones

y otros entes. No obstante, debe tenerse en cuenta que el RER no proporciona el NIF, que la obtención del NIF es posterior a la inscripción en el RER y que las bases de datos de la Agencia solo permiten identificar las entidades si la denominación coincide exactamente.

4.22. Se han constatado diferencias entre la relación de confesiones religiosas de la AEAT, que incluía a 27.073 entidades a finales de 2016, excluyendo el País Vasco y Navarra, y los datos del RER del mismo periodo y territorio, que alcanzaron la cifra de 16.057. Dada la existencia de esas entidades asociativas cuyo NIF no empieza por R, la diferencia es todavía mayor de la que se desprende de la citada comparación de cifras.

4.23. El número de entidades inscritas en el RER a finales de 2016, clasificadas por confesión y forma jurídica, figura en el Cuadro 10.

4.24. La AEAT realiza una depuración de su censo de obligados tributarios cada tres años. Esta comprobación no afecta a las confesiones religiosas por carecer de una información similar a la obtenida y utilizada en la depuración para otros sujetos pasivos. Las diferencias en las cifras señaladas en el punto 4.22 hacen aconsejable algún examen, adaptado a la naturaleza y las condiciones de estas entidades, en el que además sea objeto de revisión el cumplimiento de las condiciones del régimen para la aplicación de la Ley 49/2002.

4.25. Según datos de la AEAT, de esas 27.073 entidades inscritas como confesiones religiosas a finales de 2016, estaban obligadas a presentar declaración del IS en 2017 de las rentas obtenidas en 2016 un total de 2.269 entidades. El porcentaje de las entidades obligadas a presentar declaración del Impuesto representaba, por tanto, el 8,4% del total de entidades inscritas.

Cuadro 10: Clasificación por forma jurídica y confesión de las entidades religiosas en territorio común inscritas en el RER

A finales de 2016

	Católica	Evangélica	Musulmana	Judía	Otras sin acuerdo	Sin asignar	Total
Iglesia, comunidad o confesión	0	2.106	1.384	28	251	0	3.769
Orden, congregación o instituto	1.190	1	0	0	0	0	1.191
Provincia	140	0	0	0	0	0	140
Casa	5.045	0	0	0	0	0	5.045
Federación	142	56	42	1	3	0	244
Asociación	5.081	129	21	3	46	0	5.280
Fundación	0	0	0	0	0	388	388
TOTAL	11.598	2.292	1.447	32	300	388	16.057

Fuente: A partir del RER del Ministerio de Justicia

4.26. Dado el carácter voluntario del régimen fiscal y la falta de comunicación del ejercicio de la opción a la AEAT reconocida a favor de algunas entidades, el régimen fiscal de las mismas queda indeterminado para la AEAT.

4.27. La Subdirección General de Verificación y Control Tributario del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT no tiene constancia de las entidades de ámbito superior que en virtud del Acuerdo sobre la aplicación del IS de 1980, mencionado en el punto 4.12, presentan una declaración incluyendo las rentas de otras de ámbito territorial inferior. Pese a que, como se ha señalado en aquel punto, para poder realizar este tipo de presentación es requisito imprescindible el reconocimiento previo y expreso por el Ministerio de Hacienda, la Subdirección carece de datos de los reconocimientos realizados hasta el momento por el Ministerio. Por otra parte, en los modelos de las declaraciones presentadas por las entidades religiosas de ámbito superior no consta la existencia de un apartado para exponer la información sobre las entidades de ámbito inferior incluidas. A tal efecto, el diseño de un modelo o un anexo del modelo general en el que se pueda consignar esa información facilitaría el control a efectuar por la AEAT.

4.28. Para verificar la presentación de la declaración por las diócesis católicas, que según criterio del Ministerio eran el nivel idóneo para configurar un sujeto de ámbito territorial más amplio, se ha constatado la existencia de 69 diócesis territoriales y una castrense en España según la página web de la Conferencia Episcopal. En las bases de datos de la AEAT, 47 diócesis no estaban consideradas por la AEAT como obligadas a presentar la declaración del IS, y de las 23 obligadas solo 2 no lo hicieron. Todas las diócesis que presentaron la declaración del IS se acogieron al régimen de la Ley 49/2002.

4.29. Sobre las 2.269 entidades cuyo NIF empieza por R y que, conforme al criterio de la AEAT, tienen obligación de presentar declaración del IS, se ha podido comprobar que solo 1.332 la presentaron y que no hubo actuaciones respecto de aquellas que no lo hicieron. Las entidades que presentaron declaración se acogieron al régimen de la Ley 49/2002, o a la exención parcial de la Ley 27/2014, o no desarrollaron actividades exentas. El resumen del régimen fiscal al que optaron las 1.332 entidades que presentaron la declaración del IS durante 2017, correspondiente a las rentas obtenidas en el ejercicio anterior, figura en el Cuadro 11.

Cuadro 11: Régimen fiscal de la exención de las entidades religiosas según la declaración del IS presentada en 2017

	Exentas Ley 49/2002	Parcialmente exentas Ley 27/2014	Sin exención	Total	%
Iglesias, comunidades y confesiones	891	69	58	1.018	76%
Asociaciones y otras entidades	115	20	5	140	11%
Fundaciones	88	3	0	91	7%
No clasificadas	59	19	5	83	6%
TOTAL	1.153	111	68	1.332	100%

Fuente: a partir de los datos de la AEAT

4.30. De los datos del Cuadro 11 se deduce que las entidades que optaron por el régimen fiscal de la Ley 49/2002 representan el 87% de las entidades que presentaron la declaración.

4.31. Del total de 1.153 entidades clasificadas como confesiones religiosas cuyo NIF empezaba por R y que presentaron declaración del IS, solo 149 (un 13%) presentaron la memoria económica, según los datos de la AEAT. La falta de presentación de la memoria económica es muy generalizada, no solo entre las entidades clasificadas como entidades religiosas, sino también entre las que se acogen en su declaración del IS a la aplicación de la Ley 49/2002.

4.32. La memoria económica presentada por las entidades solo está disponible para las oficinas de gestión tributaria en las que fue presentada. Se ha examinado una muestra de 66 memorias para analizar la forma jurídica de las entidades que las presentaron. Del total de la muestra, 35 correspondieron a iglesias, comunidades y confesiones, 19 a asociaciones y 12 a fundaciones.

4.33. Asimismo, se ha examinado una muestra de siete memorias presentadas en 2017 relativas al ejercicio 2016 para analizar su contenido. En todas ellas quedó razonablemente declarada la aplicación formal de los ingresos exentos a los fines generales en, al menos, la proporción señalada en la Ley.

4.34. No obstante, debe señalarse que las memorias que formaron la muestra no tenían un formato estandarizado y, en aquellas que optaron por el modelo de la memoria de las cuentas anuales, la información relativa a la aplicación del régimen no estaba recogida en el epígrafe de situación fiscal conforme a lo dispuesto en el Plan contable, sino dispersa en el texto de la misma. En dos casos la información no era completa. Además, se han identificado tres casos en los que la memoria no estaba firmada por un representante legal. Para asegurar la presentación de la memoria, tal información debería consignarse en un anexo en el modelo de declaración del IS.

4.35. Otra incidencia identificada ha sido la falta de validaciones por el sistema informático del contenido de la memoria, de forma que la fecha de presentación no queda registrada automáticamente. Esta situación ha permitido que una misma entidad tuviera registradas dos memorias, así como que un número relativamente elevado de memorias tengan una fecha de presentación anterior al fin del ejercicio al que se refieren.

4.36. Durante el ejercicio 2017 no se realizó ninguna actuación tendente a requerir la presentación de la memoria y no se impuso ninguna sanción.

IV.2.2. Actuaciones de comprobación

IV.2.2.1. COMPROBACIONES POR EL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA

4.37. Las declaraciones del IS presentadas son objeto de un control extensivo cuya competencia está atribuida al Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT. Este Departamento es el competente para el ejercicio de las funciones necesarias para el reconocimiento y comprobación de la procedencia de los beneficios fiscales. Para este control extensivo se han establecido filtros cuya finalidad es la realización de comprobaciones de aspectos puntuales de la aplicación de los beneficios fiscales declarados por el contribuyente. Estos filtros tienen carácter de comprobación discrecional por el órgano de gestión competente en la actuación, de manera que la resolución del filtro no es requerida para la continuación de la tramitación. De hecho, es incluso posible la conclusión del control sin la resolución del filtro activado.

4.38. De entre estos filtros, existe uno cuya activación se produce en la aplicación de los beneficios fiscales de la Ley 49/2002 en la declaración tributaria. La activación de este filtro se puede producir cuando el contribuyente opta por este régimen en su declaración sin que conste el ejercicio de su opción por este régimen en el ejercicio anterior. También se activa en el caso de que la entidad no haya presentado la memoria económica.

4.39. Para resolver este filtro, el gestor puede dirigir un requerimiento al contribuyente para que justifique su condición de entidad acogida a los beneficios fiscales de la Ley 49/2002 o para que presente la memoria económica. La ejecución del procedimiento de comprobación limitada incluye el examen de registros y documentos exigidos por la normativa tributaria, como la memoria económica. Si la entidad ha integrado la información de la memoria económica en la memoria elaborada en virtud de la normativa contable, los órganos de gestión tributaria no extienden su examen a la contabilidad mercantil.

4.40. Para valorar el funcionamiento de este filtro, no solo respecto a las entidades religiosas sino al colectivo de entidades sin fines de lucro, se analizaron las ocasiones en las que el filtro se activó durante la campaña 2016 desarrollada en 2017. Los resultados figuran en el Cuadro 12.

4.41. Como se observa en el Cuadro 12, la activación de filtros se produjo para un total de 666.844 declaraciones. En estas declaraciones, los filtros activados fueron 1.061.406. Estas activaciones ponían de manifiesto la existencia de alguna circunstancia para efectuar la comprobación de algún requisito relacionado con la aplicación de los beneficios fiscales. Del total, en 3.145 ocasiones el filtro activado era el relativo a la aplicación de la Ley 49/2002.

4.42. También se observa en el Cuadro 12 que las declaraciones concluidas con filtros de la Ley 49/2002 pendientes, por no haber sido resueltos de manera expresa, fueron 2.175, lo que representa un 69% del total de declaraciones con filtros de la Ley 49/2002. En las restantes 970 declaraciones, el filtro fue resuelto. De ellas, en 363 ocasiones el filtro fue resuelto y comprobado, en 346 fue resuelto sin comprobación y en 261 no fue comprobado por haber sido considerado de eficacia mínima en su resolución. Las 363 ocasiones en las que el filtro fue resuelto y comprobado representan un 12% de las ocasiones en las que se activó. El resultado de las comprobaciones

fue la estimación de la actuación del contribuyente como correcta en 283 ocasiones, mientras que en las 80 restantes la actuación del contribuyente fue calificada de errónea pero de buena fe.

4.43. Examinada una muestra de seis sujetos pasivos cuya declaración dio lugar a la activación del filtro relativo a los beneficios de la Ley 49/2002, se ha comprobado que en todos los casos la activación se produjo por la falta de presentación de la memoria y que el procedimiento finalizó con la resolución de requerir al contribuyente que justificase su condición de entidad acogida a los beneficios fiscales. En uno de esos seis casos tampoco constaba la opción censal de la entidad. En los expedientes consultados no consta el envío del requerimiento.

Cuadro 12: Filtros activados en las declaraciones acogidas al régimen de la Ley 49/2002 y su resolución durante la campaña 2017

	Declaración con filtros	Declaración con filtro pendiente	Declaración con filtro resuelto	Declaración con filtro resuelto y comprobado
Total declaraciones	666.844	542.989	123.855	89.948
Total filtros activados	1.061.406	817.650	243.756	121.417
Filtro de la Ley 49/2002	3.145	2.175	970	363

Fuente: INFO de Gestión de Sociedades. Mod. 200 el 3/06/2019

4.44. El Tribunal ha analizado las actuaciones realizadas respecto de los 114 contribuyentes para los que las oficinas de gestión tributaria han realizado alguna actuación de comprobación consistente en requerimientos de información o notificación. Del total de 114 actuaciones de comprobación, en 86 expedientes la comprobación fue finalizada o resuelta, bien mediante liquidación provisional o sin ella. El resultado obtenido de las 86 actuaciones se observa en el Cuadro 13.

Cuadro 13: Resultado de las actuaciones de comprobación del filtro respecto a confesiones religiosas de las declaraciones presentadas en 2017

	Liquidación provisional	Sin liquidación provisional
Resultado de la comprobación	29	57
Motivo de la liquidación provisional:		
- Divergencia en las retenciones o ingresos a cuenta	12	
- Correcciones al resultado de la entidad sin fines lucrativos	7	
- Sin correcciones	6	
- Otras sin modificación de la cuota	4	

Fuente: base de datos de la AEAT

4.45. Entre las entidades clasificadas como confesiones religiosas por la AEAT se han detectado algunas pertenecientes a confesiones que ni tienen acuerdo de cooperación con el Estado español ni obtuvieron declaración de reconocimiento de notorio arraigo por parte de la Comisión Asesora de Libertad Religiosa. Para cuatro de estas entidades su epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas está relacionado con actividades comerciales y no constó en la base de datos el ejercicio de su opción en la declaración censal ni la presentación de memoria económica.

IV.2.2.2. COMPROBACIONES POR EL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA

4.46. El Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2017 describió las diferentes áreas a las que la AEAT prestaría especial atención. La planificación ha centrado las actuaciones en áreas de riesgo específicas en los últimos años. Algunas de las actuaciones están dirigidas a colectivos específicos definidos por su composición, por el sector económico en el que realizan su actividad o por el régimen fiscal que les es de aplicación. En concreto, en 2017 estuvo prevista la intensificación de las actuaciones de control para evitar supuestos de utilización abusiva del régimen fiscal de la Ley 49/2002 por fundaciones o entidades sin finalidades de lucro que no reuniesen las condiciones establecidas. Se trata de unas comprobaciones sobre un colectivo que se ha desarrollado en otros ejercicios y no solo en 2017.

4.47. Las actuaciones de comprobación e investigación pueden requerir más de un ejercicio y son imputadas al año de su finalización con independencia del año de inicio. En 2017 finalizaron once expedientes relativos a la realización de tales actuaciones sobre los beneficios fiscales de las fundaciones o entidades sin ánimo de lucro. En estos expedientes no se revisó la actuación de entidades calificadas como confesiones religiosas.

4.48. Otras actuaciones de comprobación e investigación fueron los programas dirigidos a la comprobación de sujetos pasivos que desarrollaron una actividad económica con un volumen de operaciones o cifra de negocios declarada igual o inferior a tres millones de euros. Se trata de controles de alcance limitado en los que se analiza exclusivamente un concepto tributario.

4.49. En este caso la comprobación incluyó tres entidades religiosas. Dos de ellas estaban clasificadas como no obligadas a declarar por el IS. Las actas liquidadas al finalizar el procedimiento estaban basadas en la falta de constancia del ejercicio de la opción al régimen de la Ley 49/2002 mediante declaración y cuantificaban la deuda tributaria generada en concepto de IS por las rentas obtenidas en actividades desarrolladas de acuerdo a la Ley 27/2014. En los tres casos no se consideró que existiesen infracciones tributarias, por lo que las actas no contienen recargos. El total de la deuda liquidada en concepto de IS a las tres entidades fue de 88.102 euros.

4.50. Además de lo anterior, en 2017 se finalizaron 60 expedientes. Del contenido de esos expedientes, 40 eran requerimientos de información y 14 eran denuncias de diferente tipo así como actuaciones tendentes a la obtención de información. Ni los requerimientos ni las denuncias dieron lugar a la liquidación de deuda tributaria. Hubo otro expediente en el que se detectó una infracción simple y dio lugar a la liquidación de una sanción.

IV.2.3. Cálculo del beneficio fiscal recibido por las confesiones religiosas en 2017

4.51. Los beneficios y las exenciones fiscales implican una minoración de ingresos tributarios del Estado, pero unos y otras tienen un tratamiento diferente. La exención del impuesto se considera un beneficio fiscal no cuantificable. La exención legal de la obligación de presentar la declaración en determinados supuestos impide disponer de la información adecuada y hace imposible practicar la oportuna estimación de su importe. Por contra, la tributación a un tipo de gravamen reducido de las rentas no exentas de estas entidades se considera un beneficio fiscal cuantificable por la diferencia entre el tipo de gravamen general y el efectivamente aplicado, y su importe se estima en el Presupuesto de Beneficios Fiscales.

4.52. Las entidades religiosas que opten por la aplicación de la Ley 49/2002 deben presentar declaración por la totalidad de sus rentas, exentas o no. Los beneficios fiscales a las confesiones religiosas se encuentran cuantificados conjuntamente con otros derivados de la aplicación de otros tipos reducidos de gravamen en el IS e incluidos en la política de gasto público "otras actuaciones de carácter económico".

4.53. Para el cálculo de la estimación del beneficio fiscal se parte de la identificación fiscal que caracteriza a las entidades como confesiones religiosas (que, como se ha señalado anteriormente, incluyó entidades pertenecientes a confesiones con y sin acuerdo de cooperación con el Estado español) y se agregaron las asociaciones y fundaciones identificadas por el Tribunal por estar inscritas en el RER pero en cuyo número de identificación fiscal no consta ese código identificativo de confesión religiosa, sino el correspondiente a asociaciones y otros entes.

4.54. A efectos del cálculo y siguiendo la metodología utilizada en la elaboración del Presupuesto de Beneficios Fiscales, partiendo de las liquidaciones del IS correspondientes al ejercicio 2016 (presentadas en 2017), el SETE de la AEAT hizo una comparación entre la cuota líquida efectivamente devengada y la que hubiese correspondido si las liquidaciones se hubiesen practicado conforme a lo dispuesto en la Ley 27/2014. Los resultados obtenidos se muestran en el Cuadro 14, en el que se observa que la estimación sitúa el importe de los beneficios fiscales otorgados en 2017 por el IS a las confesiones religiosas en 118 millones de euros.

Cuadro 14: Cálculo de los beneficios y exenciones fiscales otorgados en 2017 en concepto de IS a las confesiones religiosas

(importe en euros)

	Total de las liquidaciones	Total sin beneficios y exenciones fiscales
Base imponible	8.898.741	478.875.463
Tipo íntegro (%)	9,6	25,0
Cuota íntegra	855.786	119.718.866
Bonificaciones y deducciones	(10.553)	(1.249.912)
Cuota líquida	845.233	118.468.953
Tipo efectivo (%)	9,5	24,7
Beneficio fiscal		118.015.634

Fuente: SETE de la AEAT

4.55. Como ya se ha mencionado, el número de entidades que presentaron efectivamente su declaración fue inferior al de las que, conforme a la AEAT, estaban obligadas, y todas las entidades que hubieran optado por este régimen deberían de haber presentado una declaración por la totalidad de sus rentas. Por ello, es razonable deducir que las cifras expuestas en el Cuadro 14 son muy inferiores a las que se hubiesen obtenido en otras circunstancias.

V. SUBVENCIONES CONCEDIDAS A LAS CONFESIONES MINORITARIAS POR LA FUNDACIÓN PLURALISMO Y CONVIVENCIA

V.1. NATURALEZA Y RÉGIMEN JURÍDICO DE LA FUNDACIÓN PLURALISMO Y CONVIVENCIA

5.1. La Fundación Pluralismo y Convivencia, FSP (FPC), es una Fundación del sector público estatal, de las comprendidas en el artículo 2.1 letra f) de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, cuya creación fue autorizada por el Acuerdo de Consejo de Ministros de 15 de octubre de 2004. Fue constituida por el entonces Ministro de Justicia en nombre y representación del Estado español, en Madrid, mediante escritura pública de 25 de enero de 2005, e inscrita en el Registro de Fundaciones de competencia estatal por la Orden ECI/935/2005, de 8 de marzo. En su inicio se encontraba sometida al Protectorado del Ministerio de Justicia, si bien durante el ejercicio 2017 quedó adscrita al Protectorado único de Fundaciones de competencia estatal ubicado en el Ministerio de Educación, Cultura y Deporte.

5.2. La FPC se regía en el ejercicio fiscalizado por los Estatutos inicialmente contenidos en la escritura de constitución, que fueron parcialmente modificados por acuerdos del Patronato el 23 de junio de 2006, el 16 de noviembre de 2009 y el 27 de junio de 2017. Asimismo le era de aplicación lo dispuesto en la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, y en el Real

Decreto 1337/2005, de 11 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de Fundaciones de competencia estatal. En materia presupuestaria y contable se regía por la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, y por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos. Además le resultaba aplicable la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones (LGS), y su correspondiente Reglamento aprobado por el Real Decreto 887/2006, de 21 de julio.

5.3. En materia de subvenciones le resultaba aplicable la disposición adicional vigésima sexta de la LGS, que dispone que las entregas dinerarias sin contraprestación que otorguen las entidades de derecho público del sector público estatal que se rijan por el derecho privado tendrán siempre la consideración de subvenciones. Su concesión y demás actuaciones contempladas en esta Ley constituyen el ejercicio de potestades administrativas a los efectos previstos en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, y en la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, quedando sometidas al mismo régimen jurídico establecido para las subvenciones concedidas por las Administraciones Públicas.

5.4. El Patronato, como órgano de gobierno, representación y administración de la Fundación, se encontraba integrado en el ejercicio fiscalizado por quince patronos natos, por virtud de su cargo, y por once patronos electivos, en razón de su prestigio, experiencia y contribución a los fines de la Fundación, nombrados por el Patronato.

5.5. Las funciones del Patronato, recogidas en el artículo 14 de los Estatutos, son, entre otras, ejercer la alta dirección de la Fundación, establecer las prioridades y las líneas generales de su actuación, aprobar la modificación de estatutos, el presupuesto y el plan de actuación anual, aprobar la convocatoria anual de ayudas y subvenciones, aprobar la normativa básica de organización y funcionamiento y aprobar las cuentas anuales.

5.6. Los Estatutos de la FPC también disponen la existencia de: a) la Junta Rectora, como superior órgano colegiado de ejecución de los acuerdos del Patronato, integrado por la Directora de la Fundación y por seis Patronos (tres natos y tres electivos); b) la Directora, que es el órgano individual encargado de la dirección y gestión ordinaria de la Fundación; c) los Fondos de la Fundación, creados por el Patronato a propuesta de la Junta Rectora, que son los órganos específicos de carácter consultivo encargados de valorar las propuestas referentes a las líneas de subvención asignadas a cada una de las confesiones beneficiarias; y d) el comité asesor, que desempeña funciones de consulta y asesoramiento sobre las competencias del Patronato.

5.7. El artículo 7 de sus Estatutos establece entre los fines de la FPC el de contribuir a la ejecución de programas y proyectos de carácter cultural, educativo y de integración social de las confesiones no católicas con Acuerdo de cooperación con el Estado español o con “notorio arraigo” en España.

5.8. Las ayudas otorgadas por la FPC a las confesiones religiosas con Acuerdo con el Estado se sustentan en convocatorias públicas, cuya concesión se realiza de acuerdo con los principios de publicidad, transparencia y objetividad mediante un procedimiento ordinario en régimen de concurrencia competitiva. Para facilitar una visión global de la dimensión económica de las subvenciones gestionadas por la Fundación, en el Cuadro 15 se exponen en forma resumida los datos relativos al importe de las ayudas concedidas por la FPC desde el inicio de sus actividades en 2005 hasta el ejercicio fiscalizado.

Cuadro 15: Ayudas concedidas a las confesiones minoritarias con Acuerdo con el Estado

(importe en euros)

AÑO	FEREDE	CIE	FCJE	TOTAL
2005	1.096.963	1.077.774	430.805	2.605.542
2006	1.461.340	1.456.340	523.683	3.441.363
2007	1.643.100	1.685.291	577.376	3.905.767
2008	1.948.485	1.954.423	598.986	4.501.894
2009	1.963.865	1.998.606	610.119	4.572.590
2010	1.902.471	2.040.621	599.486	4.542.578
2011	1.720.548	1.914.252	558.746	4.193.546
2012	830.000	901.500	290.000	2.021.500
2013	455.496	747.442	169.133	1.372.071
2014	419.938	413.791	173.785	1.007.514
2015	384.241	354.241	163.785	902.267
2016	408.910	414.095	169.363	992.368
2017	386.800	345.001	169.363	901.164
TOTAL	14.622.157	15.303.377	5.034.630	34.960.164

Fuente: Datos facilitados por la FPC

V.2. RESULTADOS DEL ANÁLISIS DE LAS SUBVENCIONES**V.2.1. Cumplimiento de la normativa en materia de subvenciones****V.2.1.1. NORMATIVA EN MATERIA DE SUBVENCIONES DE CARÁCTER GENERAL**

5.9. La disposición final séptima, apartado 2, de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, modificó la redacción de la disposición adicional decimosexta de la LGS, que pasó a disponer que las fundaciones del sector público únicamente podrán conceder subvenciones cuando así se autorice a la correspondiente fundación de forma expresa mediante acuerdo del Ministerio de adscripción u órgano equivalente de la Administración a la que la fundación esté adscrita. Esta modificación normativa entró en vigor el 3 de octubre de 2015, de conformidad con la disposición final decimoctava de la Ley 40/2015, de 1 de octubre. Por lo tanto, a partir de esa fecha, el otorgamiento de subvenciones por la FPC requería la autorización expresa del Ministerio de Justicia.

5.10. Durante el ejercicio fiscalizado la FPC consideró que la habilitación general contenida en la disposición adicional decimotercera de la LPGE para 2005, sobre provisión de fondos para proyectos de carácter cultural, educativo y de integración social de las confesiones minoritarias, proporcionaba la cobertura necesaria a los efectos de la citada regulación legal. Dicha disposición encomendaba la gestión de los fondos para la financiación de proyectos que contribuyan a una mejor integración social y cultural de las minorías religiosas en España, presentados por las confesiones no católicas con Acuerdo de cooperación con el Estado o con "notorio arraigo", a una Fundación del sector público estatal creada de conformidad con lo dispuesto en la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones. Esta condición era cumplida por la FPC que, como se ha mencionado anteriormente, fue creada por Acuerdo de Consejo de Ministros de 15 de octubre de 2004.

5.11. Con posterioridad al período fiscalizado, la Resolución de la Secretaría de Estado de Justicia de 19 de septiembre de 2019 autorizó a la FPC a conceder subvenciones, con efectos retroactivos desde el 3 de octubre de 2015. La Resolución señala en su introducción que razones de claridad y seguridad jurídica aconsejaban explicitar en una norma que la FPC cumplía las condiciones de la disposición adicional decimosexta de la LGS, frente a la situación anterior en que solo existía una autorización no explícita.

5.12. Además, en la Resolución de 2019 se aprobaron las bases reguladoras de la concesión de subvenciones por la FPC, en régimen de concurrencia competitiva, para la realización de proyectos de carácter cultural, educativo y de integración social de las confesiones minoritarias, así como para proyectos en el ámbito de la promoción de la libertad religiosa, conforme a la LPGE para el año 2005. De esta forma las bases reguladoras que regían anteriormente las convocatorias de ayudas (aprobadas por su Patronato el 16 de diciembre de 2014 y, por tanto, con anterioridad a la entrada en vigor de la citada modificación de la LGS) fueron adaptadas al nuevo texto legal de la disposición adicional decimosexta de la LGS.

5.13. Además, la Resolución antedicha dispuso que la aprobación de las bases reguladoras, la autorización previa de la concesión, el ejercicio de las funciones derivadas de la exigencia del reintegro y de la imposición de sanciones, así como el desarrollo de las funciones de control y demás que supongan el ejercicio de potestades administrativas, fueran ejercidas por la Secretaría de Estado de Justicia, todo ello en cumplimiento de la LGS tras la modificación citada.

5.14. El artículo 8.1 de la LGS, desarrollado por los artículos 10 a 15 de su Reglamento, establece que los órganos de las Administraciones públicas o cualesquiera entes que propongan el establecimiento de subvenciones deberán concretar, con carácter previo, en un plan estratégico de subvenciones los objetivos y efectos que se pretenden con su aplicación, el plazo necesario para su consecución, los costes previsibles y sus fuentes de financiación, todo ello supeditado al cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria.

5.15. Para cada Ministerio se debía aprobar un plan estratégico que comprendiera las subvenciones de sus órganos y de los organismos y entes a él vinculados. En esta situación se encuentra la FPC respecto a las líneas de subvención que gestiona, orientadas a la garantía del ejercicio efectivo de la libertad religiosa. Sin embargo, al término del período fiscalizado aún no se había aprobado el plan estratégico en los términos señalados³⁰.

V.2.1.2. NORMATIVA EN MATERIA DE TRANSPARENCIA EN LA GESTIÓN DE SUBVENCIONES

5.16. La Base de Datos Nacional de Subvenciones (BDNS) prevista en el artículo 20 de la LGS³¹ tiene por finalidades promover la transparencia, servir como instrumento para la planificación de las políticas públicas, mejorar la gestión y colaborar en la lucha contra el fraude de subvenciones y ayudas públicas. Para ello recoge información de las subvenciones e incluye, al menos, referencia a las bases reguladoras de la subvención, convocatoria, programa y crédito presupuestario al que se imputan, objeto o finalidad de la subvención, identificación de los beneficiarios, importe de las subvenciones otorgadas y efectivamente percibidas, resoluciones de reintegros y sanciones impuestas. La Intervención General de la Administración del Estado es el órgano responsable de la administración y custodia de la BDNS.

5.17. La FPC se encontraba obligada a suministrar información a la BDNS sobre las subvenciones concedidas, al estar comprendida en el ámbito de aplicación subjetivo de la LGS.

5.18. Se ha constatado que, en el ejercicio 2017, todas las subvenciones concedidas por la Fundación a las confesiones religiosas minoritarias con Acuerdo con el Estado español figuraban en la BDNS con la información requerida por la normativa, excepto en un caso. Se trata del expediente de la subvención L2-17-0028, concedida por un importe de 3.000 euros, y sobre la que no se ha tenido constancia del motivo por el cual no se encontraba incluida en la mencionada base de datos.

³⁰ Con posterioridad al período fiscalizado una Orden del Ministerio de Justicia de diciembre de 2018 ha aprobado el plan estratégico de subvenciones del Ministerio para el período 2019-2021, en el que están comprendidas las subvenciones concedidas por la FPC.

³¹ En la actualidad se encuentra regulada por el Real Decreto 130/2019, de 8 de marzo, por el que se regula la Base de Datos Nacional de Subvenciones y la publicidad de las subvenciones y demás ayudas públicas.

V.2.2. Análisis de las dos líneas de ayudas a las confesiones religiosas minoritarias

5.19. Las comprobaciones practicadas en el curso de la fiscalización han consistido en:

- Verificar la existencia y el funcionamiento efectivo del control interno establecido por la entidad, mediante el análisis de los principales sistemas y procedimientos de gestión establecidos por la Fundación. En especial, comprobar la segregación de funciones de los responsables de la gestión de las ayudas; la utilización de sistemas informatizados para realizar el seguimiento y control de las ayudas, del gasto subvencionado y del cumplimiento de las condiciones de la concesión; así como los procedimientos de comunicación con los beneficiarios y el seguimiento respecto a los reintegros de subvenciones originados por incumplimientos.
- Verificar que las Bases de la convocatoria (BC) se ajustan a la normativa, principalmente respecto a lo dispuesto en los artículos 23 y siguientes de la LGS, y que se garantiza la publicidad, transparencia, concurrencia, objetividad, igualdad y no discriminación en la concesión de las ayudas.
- Comprobar sobre una muestra representativa de las ayudas otorgadas: a) que la subvención ha sido otorgada y ha sido aceptada por el beneficiario en los términos previstos en la convocatoria; b) que las subvenciones se han aplicado siguiendo los requerimientos y condiciones previstos en las resoluciones de concesión; c) que la justificación de las ayudas es adecuada a las bases reguladoras; y d) que no se produce sobrefinanciación de la actividad subvencionada.

5.20. En el ejercicio fiscalizado el gasto ocasionado por las convocatorias de ayudas sujetas a la fiscalización fue de 901.164 euros, de los cuales 781.163 euros correspondían a la *línea 1* y 120.001 euros a la *línea 2*.

V.2.2.1. ANÁLISIS DE LA CONVOCATORIA DE AYUDAS DE LA LÍNEA 1

5.21. Mediante la resolución del Patronato de 14 de junio de 2016 se aprobaron la convocatoria de 2017 y las bases que establecían el régimen de concesión de ayudas destinadas a los órganos federativos de las confesiones religiosas minoritarias con Acuerdo de cooperación. De acuerdo con la resolución, la finalidad de las ayudas era favorecer, promocionar y fomentar planes globales destinados al fortalecimiento institucional y de coordinación con sus comunidades, y la mejora y el mantenimiento de infraestructuras y equipamientos.

5.22. Según la resolución, para este tipo de ayudas solo podían ser beneficiarias las tres federaciones con Acuerdo de cooperación con el Estado español (CIE, FCJE y FEREDE), siempre que no se encontrasen incursas en alguna de las circunstancias detalladas en el artículo 13 de la LGS. Las solicitudes habían de presentarse antes del 10 de octubre de 2016 a través del formulario telemático disponible en la web de la FPC para tal fin y utilizado para gestionar las ayudas en los procesos de selección y concesión. A este respecto, la FPC actualizaba la información sobre la documentación requerida a los solicitantes para acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos en las BC y reseñaba aquellos casos en los que fuese necesario aportar alguna documentación adicional. Como debilidad en el control interno de este proceso se encuentra el hecho de que en la aplicación no quedaba constancia de la persona que verificaba el cumplimiento de los requisitos exigidos, ni del momento en que se efectuaban dichas comprobaciones.

5.23. Para la concesión se tuvieron en cuenta los criterios establecidos en las BC, que son sucintamente los siguientes: la adecuación de los proyectos; la representatividad de las estructuras organizativas de la confesión; la capacidad de gestión de proyectos; la trayectoria anterior de la entidad; las propuestas vinculadas con los jóvenes y las mujeres; el carácter innovador; la integración social y cultural con la sociedad española; la colaboración con otros grupos y colectivos; y su calidad técnica.

5.24. La FPC financiaba hasta un máximo del 85% del coste total del plan global o el programa, no pudiendo superar el importe de la ayuda, aisladamente o en concurrencia con otras subvenciones, ayudas o ingresos, el coste total del plan global o programa financiado. Las actividades debían ser desarrolladas a lo largo de 2017.

5.25. La instrucción del procedimiento de concesión de las ayudas en régimen de concurrencia competitiva se realizaba por el área de proyectos de la Fundación, siendo reseñables a efectos de esta fiscalización las siguientes fases:

- a) Verificación de que las solicitudes cumplieran los requisitos exigidos en la convocatoria y, en caso de advertirse defectos formales u omisión de alguno de los documentos exigidos, requerimiento al solicitante para que los subsanase.
- b) Prevaloración de las solicitudes, en la que se constate el cumplimiento de las condiciones.
- c) Emisión de un informe técnico en el que se concrete el resultado de la valoración, con la aplicación de los criterios previstos en la convocatoria para la concesión de la ayuda, quedando constancia de dicha valoración en la aplicación informática.

5.26. Una vez leído el informe técnico, los Fondos *Juan de Valdés (evangélicos)*, *Ibn Jaldún (musulmanes)* y *Maimónides (judíos)*, específicos para cada una de las confesiones beneficiarias de ayuda, hacían las propuestas de modificación que consideraban oportunas respecto a las entidades de la confesión respectiva.

5.27. A la vista del expediente, del informe técnico y de las propuestas emitidas por cada uno de los Fondos, la Directora sometía a la aprobación de la Junta Rectora el correspondiente proyecto de resolución, debidamente motivado, en el que constase la cuantía concedida por planes, programas, proyectos y partidas.

5.28. Una vez aprobada por la Junta Rectora, la resolución de concesión debía ser publicada en el Boletín Oficial del Estado y en la página web de la Fundación entre el 1 y 15 de enero de 2017.

5.29. La resolución debía ser notificada al beneficiario, otorgándole un plazo de quince días hábiles para formular las alegaciones que considerase oportunas. Además, las entidades beneficiarias de ayuda tenían de plazo hasta el 30 de abril de 2017 para aceptar la subvención y adaptar el presupuesto a la cuantía finalmente concedida. En caso de no recibirse la adaptación en los plazos previstos se entendía que el beneficiario renunciaba a la ayuda concedida.

5.30. En la resolución igualmente se establecían las condiciones para la percepción de anticipos por parte de los beneficiarios y las de ejecución de los proyectos financiados. El solicitante debía comunicar a la FPC cualquier ingreso adicional a la cantidad solicitada que se hubiese solicitado a otra entidad para el mismo fin. El importe de la subvención podía ser objeto de reintegro, total o parcial, cuando en los procesos de seguimiento y control se comprobara la falta de veracidad de las declaraciones contenidas en la solicitud, la alteración de las condiciones en que se formuló la ejecución de la ayuda o la no realización de la actividad. La tramitación del reintegro se llevaría a cabo conforme a lo previsto en el artículo 42 de la LGS.

5.31. El beneficiario debía justificar, en tiempo y forma, la realización de la actividad o proyecto y el cumplimiento de la finalidad para la que se concedió la ayuda, ajustándose principalmente a las siguientes reglas:

- a) La justificación de las ayudas debía efectuarse por el 100% del coste del proyecto (la cantidad concedida y la parte cofinanciada).
- b) Se debía presentar una memoria justificativa que contuviera una declaración de las actividades realizadas en cada uno de los proyectos y su coste, con el desglose de cada uno de los gastos incurridos, todo ello al objeto de permitir la verificación del cumplimiento de las condiciones

impuestas y la consecución de los objetivos previstos en el acto de concesión de la ayuda. Esta memoria debía estar firmada por el representante legal.

- c) Los gastos relacionados en la memoria justificativa debían acreditarse mediante facturas originales, acompañándose una copia de las mismas.
- d) Los documentos justificativos del gasto debían cumplir las condiciones indicadas en el manual de justificación para dicha convocatoria y haber sido emitidas entre el 1 de enero y 31 de diciembre de 2017.
- e) La Fundación podría requerir al beneficiario para que aportase cualquier otra documentación que se considerase necesaria para la justificación de la ayuda.

5.32. La documentación para la justificación de la ayuda concedida debía tener entrada en la FPC antes del el 28 de febrero de 2018.

5.33. La Junta Rectora de la Fundación, en su reunión de 28 de febrero de 2017, acordó resolver la convocatoria de ayudas de la *línea 1*, para el año 2017, concediendo las ayudas a los proyectos presentados por las entidades que se indican en el Cuadro 16.

Cuadro 16: Subvenciones concedidas por la línea 1

(importe en euros)

Entidad	Importe
FEREDE	356.800
FCJE	169.363
CIE	255.000
Total	781.163

Fuente: Datos obtenidos de la documentación facilitada por la FPC

5.34. En cualquier caso, como elemento determinante de la cuantía de las ayudas de esta *línea 1* debe tenerse en cuenta la fuerte disminución que han registrado los fondos disponibles por la FPC para la concesión de estas ayudas, desde su importe máximo de 4.501.894 euros alcanzado en el ejercicio 2008 hasta un mínimo de 901.164 euros en 2017.

5.35. Otro elemento determinante para analizar adecuadamente el reparto de los fondos disponibles entre las diferentes confesiones es la consideración, manifestada de forma expresa por la FPC, de que en dicho reparto debía tenerse en cuenta como referencia fundamental la dimensión de cada confesión. Así se expuso en la memoria explicativa utilizada por el Ministerio de Justicia en la creación de la FPC. En un principio, se planteaba que un 40% de la dotación de fondos financiara proyectos presentados por las comunidades evangélicas, otro 40% a las musulmanas y un 20% a las israelitas. Estos porcentajes, que en ningún caso fueron definidos estatutariamente, se han mantenido en el tiempo como horizonte de distribución entre las tres confesiones desde el inicio de las actividades de la FPC, resultando una media aproximada en el período 2005-2017 del 42%, 43% y 15%, respectivamente. No obstante, la viabilidad de los proyectos y sus posibilidades de ejecución o repercusión continuaron siendo, al menos formalmente, el criterio básico para las decisiones de reparto de las ayudas.

5.36. Se ha comprobado que el informe técnico de valoración de los proyectos, elaborado por el equipo de Proyectos, se sustentaba en unos indicadores asociados a los criterios de valoración. Sin embargo, no constan en los informes las razones del juicio técnico realizado para cada apartado por parte del equipo de valoración. Además, la FPC no disponía de un manual interno o procedimiento escrito en el que se explicitasen cómo deben aplicarse los criterios de valoración.

5.37. Posteriormente, los *Fondos Juan de Valdés, Ibn Jaldún y Maimónides*, a la vista del informe técnico de valoración, propusieron las modificaciones que consideraron oportunas respecto a las correspondientes entidades, tras lo cual se formuló el correspondiente proyecto de resolución para

su aprobación por la Junta Rectora, el 28 de febrero de 2017, en el que constaba la cuantía concedida por planes, programas, proyectos y partidas.

5.38. En la resolución de concesión de las ayudas no se motiva la decisión adoptada, limitándose a informar del reparto de las cantidades entre las tres confesiones religiosas que concurren.

5.39. El artículo 14 de la LGS dispone que es obligación del beneficiario comunicar al órgano concedente (en este caso, la Fundación), tan pronto como lo conozca y, en todo caso, con anterioridad a la justificación de la aplicación dada a los fondos percibidos, la obtención de otras subvenciones, ingresos o recursos que financien los programas subvencionados y provengan de cualesquiera otros entes, públicos o privados, regionales, nacionales o internacionales. Esta obligación se instrumenta al servicio de lo establecido en el artículo 19 de la misma Ley, que dispone que el importe de las subvenciones en ningún caso podrá ser de tal cuantía que, aisladamente o en concurrencia con otras subvenciones, ayudas, ingresos o recursos, supere el coste de la actividad subvencionada. A este respecto, en el caso de la FPC el manual de justificación de las ayudas dispone que el representante legal de la entidad beneficiaria debe presentar una certificación que indique si ha obtenido o no alguna subvención de otras Administraciones públicas o de Entes públicos o privados nacionales o internacionales para cada uno de los proyectos financiados y, en su caso, el importe obtenido, así como los ingresos generados por el desarrollo del plan global y su imputación a los proyectos o programas financiados.

5.40. Pero, al margen de la exigencia de la citada certificación, la FPC no prevé en sus procedimientos otros instrumentos de control de carácter externo que le permitan evitar incumplimientos de lo dispuesto en el artículo 19 de la LGS. En efecto, las entidades religiosas no se encuentran obligadas normativamente a depositar sus cuentas anuales en el RER ni en ningún otro registro público. Por ello, los ingresos obtenidos por las confesiones religiosas para financiar actividades y programas comprendidos en los proyectos subvencionados no son contrastables, más allá de lo que declare el beneficiario en la certificación analizada en el punto anterior de este Informe, lo que representa una debilidad de control interno en la gestión de las subvenciones.

5.41. Cabe formular una última consideración general sobre la tramitación de las ayudas de la *línea 1*. La propia FPC mantenía dudas de que, en esta línea, la aplicación del procedimiento de concurrencia competitiva pudiera resultar más eficiente que la concesión directa prevista en el artículo 22.2 de la LGS. En efecto, la FPC elevó consulta al Servicio Jurídico del Estado acerca de la posibilidad de instrumentar las subvenciones a las confesiones religiosas minoritarias mediante los procedimientos excepcionales de concesión directa definidos en la LGS. En síntesis, y sobre dicha posibilidad, la Abogacía del Estado informó el 29 de junio de 2019 que la utilización del procedimiento de concesión directa previsto en el artículo 22.2.c) de la LGS exigiría la justificación de las razones de interés público, social, económico o humanitario, u otras debidamente justificadas, que dificultasen la convocatoria pública, además de la aprobación del oportuno Real Decreto, a propuesta del ministro competente y previo informe del Ministerio de Hacienda (artículo 28.2 de la LGS). En el caso de que se utilizase la figura de una subvención prevista nominativamente en los PGE (artículo 22.2.a de la LGS), el instrumento habitual para su canalización sería mediante convenios, disponiendo la Administración de facultades de inspección y control para verificar su exacto cumplimiento.

5.42. En los puntos siguientes se recogen de forma individual las principales incidencias resultantes de las comprobaciones realizadas sobre las ayudas concedidas por la FPC a cada una de las confesiones beneficiarias.

A) SUBVENCIONES CONCEDIDAS A FEREDE (*línea 1*)

5.43. En el Cuadro 17 se desglosan las subvenciones de la *línea 1* concedidas a FEREDE mediante resolución de la Junta Rectora de 28 de febrero de 2017, indicando, para cada uno de

los programas incluidos en la subvención, el importe de la solicitud inicialmente presentada, el presupuesto adaptado a la concesión realizada (diferenciando entre la cantidad cofinanciada por el beneficiario y la correspondiente a la subvención otorgada por la FPC), así como los importes finalmente aplicados en la justificación. Como ya se ha expuesto anteriormente, la cantidad máxima a financiar por la FPC era del 85% del coste global del proyecto.

Cuadro 17: Subvenciones concedidas a FEREDE (línea 1)

(importe en euros)

Memoria	(1) Proyecto Inicial	(2) Proyecto Adaptado	(3) Financiación Propia	(4) Subvención Concedida	(5) Justificado	(6) Subvención Aplicada	(6)/(5)
PROGRAMA 1	989.271	269.000	50.000	219.000	317.359	239.692	75,5%
PROGRAMA 2	276.652	48.750	0	48.750	80.368	44.138	60,3%
PROGRAMA 3	559.931	45.315	7.015	38.300	47.690	29.830	62,5%
PROGRAMA 4	384.113	60.110	9.360	50.750	63.725	43.134	67,7%
Total	2.209.967	423.175	66.375	356.800	509.142	356.794	70,1%

Fuente: Elaboración propia a partir de la documentación justificativa de las ayudas

5.44. En general, la descripción del proyecto que figura en la solicitud tan solo recoge las actividades que se realizan habitualmente por los distintos organismos que se incluyen en la FEREDE, sin ahondar en las actividades a realizar y los objetivos a lograr.

5.45. En el informe técnico de valoración emitido por la oficina de proyectos, que sustenta la propuesta de concesión de las ayudas, se aplicaron los criterios establecidos en las BC y se utilizó una baremación con objeto de distribuir los fondos entre aquellos proyectos que obtuviesen mejor puntuación. No obstante:

- No existe constancia de las razones por las que se produjeron diferencias sustanciales en la ratio importe concedido/importe solicitado, ni en qué medida afectaron las valoraciones técnicas de los proyectos en la decisión de distribución de las ayudas.
- El informe carecía de fecha y firma, lo que supone, al menos, una deficiencia formal y una debilidad de control interno.

5.46. La documentación justificativa presentada por FEREDE, con carácter general, estaba ordenada para cada una de las entidades que participaron en la ejecución de los cuatro programas subvencionados, pero no se facilitaba información que vinculase los gastos presentados con la actividad desarrollada a la que se aplicaron, no pudiéndose determinar a cuál de los diversos proyectos corresponde cada gasto justificado.

5.47. Como se ha indicado anteriormente, el representante legal de la entidad beneficiaria debe presentar una certificación que indique si ha obtenido o no alguna subvención de otras Administraciones públicas o de Entes públicos o privados nacionales o internacionales para cada uno de los proyectos financiados y, en su caso, el importe obtenido, así como los ingresos generados por el desarrollo del plan global y su imputación a los proyectos o programas financiados. No consta que tres de los órganos que participaron en la ejecución de los programas de FEREDE presentaran, debidamente cumplimentada o firmada, la certificación: el Consejo general de enseñanza religiosa evangélica; el Consejo de asistencia religiosa evangélica; y el Consejo autonómico evangélico de Extremadura.

B) SUBVENCIONES CONCEDIDAS A CIE (línea 1)

5.48. En el Cuadro 18 se desglosan las subvenciones de la *línea 1* concedidas mediante resolución de la Junta Rectora de 28 de febrero de 2017 a entidades de confesión musulmana. En el caso de esta confesión religiosa, a diferencia de FEREDE y FCJE, la resolución establece la cantidad concedida a la CIE para fortalecer su ámbito de actuación y de representación y,

además, las cantidades asignadas a las cuatro federaciones que presentaron su proyecto por medio de CIE: FEERI, UCIDE, Federación Islámica de la Región de Murcia (FIRM) y Federación Islámica de Canarias (FIDC)³².

Cuadro 18: Subvenciones concedidas a CIE (línea 1)

(importe en euros)

Memoria	(1) Proyecto Inicial	(2) Proyecto Adaptado	(3) Financiación Propia	(4) Subvención Concedida	(5) Justificado	(6) Subvención Aplicada	(6)/(5)
CIE	339.000	193.000	45.000	193.000	241.473	195.053	80,8%
FEERI	579.212	16.500		16.500	22.176	22.176	100,0%
FIDC	38.800	3.000		3.000	2.942	2.942	100,0%
FIRM	19.850	6.000		6.000	6.041	6.041	100,0%
UCIDE	443.650	36.500		36.500	29.209	29.209	100,0%
Total	1.420.512	255.000	45.000	255.000	301.841	255.421	84,6%

Fuente: Elaboración propia a partir de la documentación justificativa de las ayudas

5.49. Las verificaciones realizadas han puesto de manifiesto que la distribución de la subvención a través de CIE ha tenido incidencia en la gestión, justificación y control de la misma que se expone en los puntos subsiguientes, considerando que algunos de los beneficiarios finales eran entidades independientes con personalidad jurídica y autonomía en su gestión.

5.50. La solicitud formulada por CIE, al abordar el plan global, hace una descripción general de sus actividades y objetivos, pero sin circunscribirse a ningún proyecto concreto en la solicitud de la ayuda. El proyecto, denominado "Proyecto institucional estatal", tan solo describe los propios objetivos de la CIE, siendo su cuantía de 339.000 euros.

5.51. Como se ha indicado, la propuesta de CIE recogía también las cantidades solicitadas por otras federaciones que la integraban, pese a que estas presentaron sus solicitudes y la documentación de forma individual. Con carácter general, la "descripción del proyecto" que figura en la solicitud describía las actividades que realizaban habitualmente dichas federaciones.

5.52. La FPC comunicó a CIE el 8 de marzo de 2017 el documento de conformidad y adaptación por el importe concedido, con la distribución de las partidas asignadas a cada una de las entidades. Dicho documento fue firmado y remitido a la Fundación el 10 de abril de 2017, tras lo cual la FPC comunicó a CIE, el 17 de abril de 2017, el importe de la ayuda concedida al conjunto de entidades de la confesión islámica, por 255.000 euros, y la cantidad a cofinanciar, por importe de 45.000 euros. Con este proceder no se ha tenido constancia de que la CIE o las otras federaciones musulmanas reformularan sus propuestas iniciales en los términos previstos por el artículo 27 de la LGS. Por el contrario, la adaptación fue un mero ajuste de las cantidades concedidas entre las federaciones solicitantes. La reformulación no fue tal, sino una mera adaptación inducida por la propia FPC, consistente en la reducción del coste presupuestado para ajustarlo a los fondos disponibles en la subvención, sin que se reajustasen las actividades previstas en la solicitud de subvención, lo que no resulta razonable y pone en duda la esencia de las condiciones y la finalidad de la subvención.

5.53. El escrito de aceptación y adaptación de la subvención por parte de CIE y que también comprendía a las otras federaciones, no contenía información alguna sobre a qué proyecto de los incluidos en la solicitud se aplicarían las cantidades concedidas a cada Federación³³. Excepto en

³² Pese a lo manifestado por el Ministerio de Justicia en sus alegaciones, este Tribunal mantiene que la resolución de concesión citada individualizaba las cantidades correspondientes a cada una de las federaciones musulmanas que presentaron sus proyectos a través de CIE.

³³ Pese a lo manifestado en las alegaciones del Ministerio de Justicia, este Tribunal considera que las ayudas a la confesión musulmana se solicitaron a través de CIE pero diferenciando las cantidades que correspondían a cada una de las federaciones solicitantes. Por ello, CIE presentó la aceptación de la ayuda y la adaptación de su proyecto, pero no así en lo referido a las cantidades que correspondían a las otras federaciones.

el caso de CIE, el resto de Federaciones no presentaron adaptación alguna respecto a los proyectos solicitados, a pesar de que los importes concedidos suponían un porcentaje reducido de lo solicitado. De esta forma no se dispuso de información que asociase los fondos obtenidos por las federaciones mencionadas con los proyectos a los que se destinaron. Sobre este aspecto, la FPC debería haber solicitado a CIE información complementaria, como prevé el punto 8.3 de las BC, con el fin de precisar esta información necesaria para efectuar un control adecuado de los fondos concedidos.

5.54. Dado que, como se ha expuesto, no quedaron definidos los programas concretos a los que aplicarían la subvención las federaciones integradas en la ayuda solicitada por CIE, la memoria justificativa no permite valorar la correcta aplicación de los fondos, en contra de lo dispuesto en las bases reguladoras.

5.55. La memoria justificativa no especificaba las actividades realizadas, por lo que no podían correlacionarse con los justificantes de los gastos aportados. Pese a lo manifestado por el Ministerio de Justicia en sus alegaciones, con carácter general la documentación justificativa no estaba ordenada para cada una de las entidades receptoras de las ayudas, ni se facilitaba información que vinculase los gastos presentados con la actividad desarrollada, no pudiéndose determinar a cuál de los diversos proyectos corresponde cada gasto justificado.

5.56. Para la justificación del importe de al menos el 15% que, según las bases de la convocatoria, debe financiar la entidad beneficiaria con medios propios, la CIE incluyó justificantes de gasto de personal -por importe de 3.481 euros- emitidos a nombre de FEERI y que esta federación no podía aplicar en su subvención al superar el importe de su ayuda. También se ha constatado esta circunstancia con respecto a justificantes de gastos emitidos a nombre de UCIDE por importes de 159 euros, 749,9 euros y 126,4 euros, que fueron aplicados en la justificación de CIE. Sobre este aspecto el manual de justificación señala entre los requisitos formales de las facturas que deben estar emitidas siempre a nombre de la entidad religiosa receptora de la ayuda y en ningún caso a nombre de otra entidad. No puede compartir este Tribunal lo manifestado por el Ministerio de Justicia en sus alegaciones, ya que cada federación beneficiaria debía presentar justificantes de los gastos incurridos en la realización de su propio proyecto, como de hecho sucedía con todos los justificantes con la excepción de los señalados y con el alcance expuesto.

5.57. La falta de correlación entre las ayudas concedidas y los programas concretos en los que se debían materializar, así como la falta de adaptación de los presupuestos a las actividades realmente desarrolladas, se ha traducido en una justificación de la subvención desordenada, en la que la memoria justificativa no permite especificar con precisión las actividades realizadas y su relación directa con los justificantes de los gastos aportados, requisito exigido en el manual de justificación de subvenciones de la *línea 1*.

C) SUBVENCIONES CONCEDIDAS A FCJE (*línea 1*)

5.58. FCJE formuló su solicitud de ayudas mediante la presentación de un presupuesto global de 211.300 euros y una subvención solicitada de 169.500 euros. La descripción del proyecto, al igual que en las otras federaciones, resultaba genérica y se circunscribía a la realización de las actividades previstas para el año y al mantenimiento del local donde FCJE tiene su sede.

5.59. Mediante la citada resolución de la Junta Rectora de 28 de febrero de 2017 se concedieron a FCJE 169.363 euros de ayuda para la financiación del proyecto adaptado de 211.300 euros. El Cuadro 19 expone el resumen de la justificación presentada.

Cuadro 19: Subvenciones concedidas a FCJE (línea 1)

(importe en euros)

Memoria	(1) Proyecto Inicial	(2) Proyecto Adaptado	(3) Subvención Concedida	(4) Financiación Propia	(5) Justificado	(6) Subvención Aplicada	(6)/(5)
Personal	113.000	144.443	144.443	-	154.481	144.394	93,5%
Mantenimiento	15.000	40.000	7.200	32.800	10.410	7.200	69,2%
Actividades	40.000	15.000	11.863	3.137	22.551	11.912	52,8%
Gastos de viaje	4.000	4.000	-	4.000	4.857	-	0,0%
Alquileres	37.300	5.857	5.857	-	5.857	5.857	100,0%
Equipamiento	2.000	2.000	-	-	-	-	-
Total	211.300	211.300	169.363	39.937	198.156	169.363	85,5%

Fuente: Elaboración propia a partir de la documentación justificativa de las ayudas

5.60. En la justificación de la ayuda recibida, y en concreto por lo que se refiere al área de actividades, se incluye una factura por la realización de un campamento, en cuyo concepto no se describían con detalle datos sobre el número de participantes o su lugar de realización, incumpliendo lo dispuesto en el manual de justificación de las ayudas. Similar deficiencia en cuanto el concepto facturado, que no es detallado adecuadamente, se ha producido en un justificante de 1.000 euros (*donativo evento deportivo*) y en otra factura por 2.000 euros (en cuyo concepto figura "*subvención Maccabiah*"). En ambos casos se desconoce la actividad o el programa con el que se encontraba vinculado el gasto.

5.61. La memoria justificativa y explicativa de cada uno de los proyectos no contenía la información mínima imprescindible sobre las actividades realizadas en la ejecución de los programas financiados y la documentación relativa a las mismas, ni se especificaban las actividades realizadas y su relación directa con los justificantes de los gastos aportados, en contra de lo establecido en el manual de justificación de las ayudas.

V.2.2.2. ANÁLISIS DE LA CONVOCATORIA DE AYUDAS DE LA LÍNEA 2

5.62. Mediante la resolución del Patronato de 14 de junio de 2016 se aprobaron la convocatoria de 2017 y las bases que establecían el régimen de concesión de ayudas en 2017 para proyectos finalistas de carácter cultural, educativo y de integración social, y para la mejora y el mantenimiento de infraestructuras y equipamiento por parte de las entidades, comunidades religiosas y lugares de culto pertenecientes a confesiones religiosas minoritarias con Acuerdo de cooperación con el Estado (la denominada *línea 2*).

5.63. El número total de comunidades que presentaron solicitud fue de 89, de las cuales tan solo una no fue admitida al no cumplir los requisitos formales exigidos, pasando por tanto a valorarse las solicitudes de 88 entidades. El importe total de ayudas disponibles para esta línea de la convocatoria era de 120.001 euros. Finalmente, por resolución de 28 de febrero de 2017, la Junta Rectora concedió ayudas a 43 comunidades, de las cuales 32 eran de la confesión musulmana y 11 evangélicas, por importes de 90.001 euros y 30.000 euros, respectivamente. La comunidad judía no solicitó ni obtuvo ayuda de esta *línea 2*, al manifestar su deseo de concentrar los recursos económicos disponibles para ayudas a FCJE en la cobertura de necesidades de la federación, correspondientes por tanto a la *línea 1*, según consta en el acta de la reunión del Fondo Maimónides de 19 de enero de 2017.

5.64. Las bases de la resolución disponían que podían ser beneficiarios de estas ayudas aquellas entidades, comunidades religiosas y lugares de culto integrados en alguna de las federaciones de confesiones religiosas minoritarias que dispongan de Acuerdo de cooperación con el Estado español o tengan el aval de la federación correspondiente y que, además, estén inscritas en el RER y no se encuentren incurso en alguna de las circunstancias detalladas en el artículo 13 de la LGS. Las solicitudes debían presentarse antes del 10 de octubre de 2016 a través del formulario

telemático disponible en la web de la FPC para tal fin y utilizado para la gestión de las ayudas en los procesos de selección y concesión. El procedimiento de solicitud y de aportación de documentos mantiene la debilidad en el control interno reseñada para la *línea 1*, en el sentido de que en la aplicación informática no quedaba constancia de la persona que verificaba el cumplimiento de los requisitos exigidos, ni del momento en que se efectuaban dichas comprobaciones.

5.65. Las condiciones establecidas por sus BC para la *línea 2* eran básicamente coincidentes con las aplicables para la *línea 1*, con las siguientes diferencias:

- La valoración de los proyectos tenía en cuenta, en el caso de la *línea 2*, los siguientes criterios: el análisis del contexto y los objetivos del proyecto; la coherencia entre actividades, resultados y recursos; el colectivo destinatario del proyecto; los recursos humanos adecuados al proyecto; la participación del voluntariado; la concordancia con la finalidad de la convocatoria; el grado de innovación del proyecto; la capacidad de gestión económica de la entidad; la capacidad de gestión técnica de proyectos demostrada por la entidad en convocatorias anteriores; y la coherencia presupuestaria y el grado de cofinanciación.
- El proyecto no podía superar los 20.000 euros de solicitud y el porcentaje a cofinanciar por la entidad debía ser de, al menos, un 25%. Adicionalmente, el importe de la ayuda destinado al alquiler de inmuebles, a la mejora de infraestructuras y al equipamiento de locales no podía superar el 45% de la cantidad concedida.

5.66. Por otra parte, el manual de justificación de estas ayudas describe con detalle el contenido y finalidad de la memoria de actividades que acompaña a la justificación económica. En este sentido señala que *“La memoria de actividades recoge el desarrollo del proyecto ejecutado, la descripción del contenido del proyecto, número de usuarios, actividades realizadas, resultados obtenidos, dificultades encontradas en su ejecución y valoración del proyecto en su conjunto. Debe reflejar todo lo que se ha realizado, qué, dónde, cómo, quién lo ha realizado, destacar las circunstancias, logros, acontecimientos que han sido más relevantes en su desarrollo y también los más problemáticos, de tal manera que el lector pueda, sin conocer directamente el proyecto, hacerse una idea clara del mismo y poder interpretar también la justificación económica que la acompaña, la congruencia de cada uno de los gastos presentados para el desarrollo de las actividades. Se trata de dar una información clara y concreta de la realización del proyecto, de valorar la progresión del mismo e identificar las necesidades para el próximo año. Por ello, es importante la precisión y cuantificación de los logros, no se trata tanto de dar una “imagen impresionante” cuanto de ir construyendo el camino e ir avanzando por él. La memoria de actividades se presentará junto con la liquidación total del proyecto y deberá estar firmada por el representante legal de la entidad”*. Como se deduce de lo anterior, la memoria de actividades adquiere en este tipo de ayudas una importancia decisiva para valorar el cumplimiento de los objetivos pretendidos con las mismas así como para acreditar la utilización eficiente de los fondos públicos.

5.67. Los trabajos de fiscalización de las ayudas de la *línea 2* han consistido en verificar una muestra no aleatoria de diez subvenciones (seis de la comunidad musulmana y cuatro de la evangélica) de entre las 43 a las que se les concedieron ayudas, por un importe conjunto aplicado de 24.467 euros, lo que supone un 22,3% del total de ayudas de la *línea 2*, cuyo desglose se recoge en el Cuadro 20.

Cuadro 20: Muestra analizada de subvenciones concedidas (línea 2)
(importe en euros)

EXPEDIENTE	PROYECTO			SUBVENCIÓN APLICADA	% SUBV/PROY
	Inicial	Adaptado	Justificado		
L2-17-0025	21.440	4.533	5.500	3.400	61,8%
L2-17-0082	19.750	3.350	3.396	2.500	73,6%
L2-17-0048	5.860	3.150	4.468	2.400	53,7%
L2-17-0054	26.667				
L2-17-0015	11.180	4.667	4.721	3.500	74,1%
L2-17-0078	33.242	4.400	4.911	3.300	67,2%
L2-17-0046	39.181	4.400	4.936	2.977	60,3%
L2-17-0076	31.814	3.067	3.552	2.300	64,8%
L2-17-0069	20.310	3.510	2.991	2.290	76,6%
L2-17-0006	6.000	2.400	2.697	1.800	66,7%
TOTAL	215.444	33.477	37.172	24.467	65,8%

Fuente: Elaboración propia a partir de la documentación justificativa de las ayudas

5.68. Varias de las subvenciones fiscalizadas comprendían proyectos abiertos y genéricos, y el mismo carácter tenía la justificación contenida en la memoria de actividades. En esta situación se encontraban las subvenciones relativas a los expedientes L2-17-0025, L2-17-0015, L2-17-0078 y L2-17-0046.

5.69. La justificación y la memoria de actividades no presentan los gastos de forma que puedan asociarse a los proyectos o actividades realizados en los expedientes de ayudas L2-17-0025, L2-17-0082, L2-17-0015, L2-17-0078 y L2-17-0046.

5.70. En el expediente L2-17-0025 figuran dos liquidaciones de viaje cuyas facturas están pagadas en efectivo y el “recibí” de la liquidación no se encuentra debidamente firmado por la persona que realizó dichos gastos, sino por el representante legal de la comunidad.

5.71. El expediente de ayudas L2-17-0046 presenta facturas de luz emitidas a nombre del representante legal y no de la entidad, lo que resulta contrario a lo establecido en el manual de justificación y en las BC.

5.72. Según la memoria presentada en el expediente de la subvención L2-17-0076, por un importe de 2.300 euros, la actividad a desarrollar consistía en un coro góspel y en talleres para la difusión de la cultura góspel. En las dos actuaciones musicales celebradas se percibieron ingresos por donativos y cobro de entradas. En el caso de los donativos, se adjuntaba a la justificación un certificado negativo de beneficios económicos de actividades, según el cual el importe fue ingresado íntegramente en una organización benéfica, aunque no se ha dispuesto del justificante del ingreso. Por su parte, la liquidación de la actividad presentada por la entidad respecto al segundo concierto registraba ingresos por 4.019 euros, gastos por 2.031 euros y una transferencia a una entidad benéfica para la construcción de un pozo en Liberia por importe de 1.160 euros, por lo que la actividad le supuso un déficit de 828 euros. Los gastos deducidos incluían una factura de 1.875 euros utilizada como justificante de la subvención obtenida de FPC, por lo que dicha factura resultó doblemente financiada (por la venta de entradas y por la ayuda recibida de FPC), contraviniendo lo dispuesto en el artículo 19 de la LGS.

5.73. En el expediente de ayudas L2-17-0069 la memoria justificativa fue remitida a la FPC por el beneficiario de la ayuda fuera del plazo previsto en las BC.

5.74. En el expediente L2-17-0006 la única descripción del proyecto de la ayuda es muy genérica: *“Poco a poco estamos abriendo a los vecinos con actividades conjuntas que pueden ser la mejor forma para construir una integración y convivencia”*. A este respecto, la memoria de actividades

mencionaba como actividades realizadas una excursión al centro cultural islámico M-30 y la entrega de material escolar. Esto supone una deficiencia en la documentación justificativa presentada, al no permitir que se efectúe un control adecuado de los fondos públicos con la información obrante en la justificación.

5.75. La subvención L2-17-0054, por un importe de 2.000 euros, no llegó a formalizarse, al no haber remitido la entidad la adaptación al importe concedido, lo que supuso su renuncia.

V.2.3. Gestión de los reintegros de subvenciones

5.76. Según el apartado 11.3 de las BC, una vez finalizado el plazo de justificación de la convocatoria de ayudas sin que se haya presentado la justificación, total o parcial, debe procederse al reintegro, total o parcial, de la ayuda, con la exigencia del interés de demora desde el momento del pago hasta la fecha en que se acuerde la procedencia del reintegro. Las BC disponen también que la tramitación del reintegro debe realizarse conforme a lo previsto en el artículo 42 de la LGS.

5.77. El citado procedimiento establecido en las BC se modificó mediante la Resolución de la Secretaría de Estado de Justicia de 19 de septiembre de 2019, mencionada anteriormente, por la que se aprobaron unas nuevas bases de las convocatorias de ayudas. Esta nueva Resolución dispuso que las funciones derivadas de la exigencia del reintegro y de la imposición de sanciones, así como las de control y demás que supongan el ejercicio de potestades administrativas, serán ejercidas por la Secretaría de Estado de Justicia. La Resolución añade que, si transcurre el plazo establecido en las convocatorias sin que se hubiera procedido al reintegro, la Fundación pondrá los hechos en conocimiento de la Secretaría de Estado de Justicia. Antes de comunicar la necesidad de iniciar el procedimiento de reintegro, la FPC procederá a poner en conocimiento del beneficiario su situación, por si este, voluntariamente, quiere proceder, en el plazo de diez días hábiles, al ingreso de las cantidades percibidas indebidamente. La Secretaría de Estado de Justicia, mediante resolución dictada al efecto, concretará aquellos aspectos necesarios para el adecuado desenvolvimiento del procedimiento de reintegro de las cantidades percibidas indebidamente, determinando, en su caso, las actuaciones que corresponda desarrollar a la Fundación.

5.78. En el ejercicio 2013 la FPC contactó con la AEAT sobre la posibilidad de firmar un convenio con el fin de que esta se encargara de la recaudación en vía ejecutiva de las cantidades adeudadas. La AEAT manifestó que el convenio no era posible dado que los Estatutos de la Fundación no calificaban como ingreso de derecho público los reintegros de las ayudas. Al no disponer en ese momento de un convenio con la AEAT, la Fundación decidió contratar en diciembre de 2014 un despacho de abogados para la recuperación de las cantidades adeudadas por incumplimientos de las entidades beneficiarias de ayudas, con actuaciones en los ámbitos judicial y extrajudicial.

5.79. El procedimiento seguido por la FPC una vez que considera, tras la revisión de la justificación final, que alguna entidad se encuentra sujeta a la obligación de devolver todo o parte de las ayudas, se inicia con la comunicación formal del importe que la entidad tiene que reintegrar, al tiempo que se le solicita una carta de renuncia a dicho importe. Si al final del año la entidad no ha devuelto las cantidades solicitadas se registra el importe en la cuenta de "deudores".

5.80. Al año siguiente, en caso de no haberse obtenido resultados satisfactorios en cuanto a la cantidad reclamada, la Fundación da traslado del expediente al despacho de abogados para el inicio de las actuaciones de reclamación en los ámbitos extrajudicial y, llegado el caso, judicial³⁴.

5.81. La relación de entidades que mantuvieron deuda pendiente de cobro cuyo origen fueron subvenciones que debían ser reintegradas a la FPC por incumplimientos de las condiciones de concesión de los ejercicios 2005 al 2017 se componía de 129 comunidades religiosas. De ellas, 34 cancelaron sus deudas con anterioridad al periodo fiscalizado; 19 habían cancelado la totalidad de la deuda durante el ejercicio 2017; 12 habían devuelto parte de la deuda; y 64 comunidades seguían manteniendo invariables sus cantidades adeudadas.

5.82. Los saldos deudores, al cierre del ejercicio 2017, mantenidos con la FPC por las confesiones religiosas, derivados de subvenciones concedidas que debieron reintegrarse, se recogen en el Cuadro 21.

Cuadro 21: Saldos deudores por reintegro de subvenciones

(importe en euros)

	(A)	(B)	(C)	
Confesión	Deuda	Cobrado	Pendiente	C/A
Islámica	109.540	25.491	84.050	76,7%
Evangélica	19.924	10.438	9.486	47,6%
Total	129.464	35.929	93.536	72,2%

Fuente: Elaboración propia a partir de los registros contables de la FPC

5.83. Como se observa en el Cuadro 21, el 72,2% del importe de las deudas estaba pendiente de cobro, siendo su origen convocatorias de los ejercicios 2006 a 2017. UCIDE es la federación que integraba un mayor número de comunidades con deudas pendientes (94), con una deuda global de 73.386 euros (lo que suponía un importe pendiente de recuperar del 77,5% de su deuda total).

5.84. A 31 de diciembre de 2017 la FPC registraba los referidos saldos deudores en la cuenta de “deudores” por importe de 6.381 euros y en “deudores de dudoso cobro” por 88.280 euros. La primera cuenta registró las deudas por devoluciones pendientes del ejercicio 2016 para las que no se dotó provisión alguna. Pero incluía también un saldo deudor de 1.631 euros de la Federación Islámica de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares, que en la actualidad ya no existe. La naturaleza de este saldo deudor y sus circunstancias hacen aconsejable registrarlo como deudores de dudoso cobro y dotar la correspondiente provisión.

5.85. Por su parte, la cuenta “deudores de dudoso cobro” registraba las deudas por reintegros de subvenciones originados entre los años 2006 y 2015, todos ellos correspondientes a ayudas de la línea 2. La FPC registraba la cuenta “provisión para insolvencias de la actividad” por el mismo importe de la cuenta deudora.

5.86. Se han realizado comprobaciones sobre los siguientes aspectos:

- Que los expedientes seleccionados para la fiscalización de las convocatorias de ayudas de 2017 no mantenían saldos deudores con la FPC y que la aplicación informática para la revisión de la documentación de los solicitantes de las mismas disponía de los adecuados controles para evitar esa posibilidad.

³⁴ Como hecho posterior al periodo fiscalizado, en la actualidad se ha rescindido el contrato externo con el despacho jurídico al considerar que, dados los importes unitarios reclamados y los costes del servicio, no resultaba eficiente este procedimiento.

- Que la FPC dio traslado al despacho de abogados de los expedientes de reclamación de deudas por reintegro de subvenciones.

5.87. Las verificaciones realizadas han puesto de manifiesto los siguientes resultados:

- En ocasiones las entidades religiosas que pueden solicitar las ayudas de la línea 2 no contaban con recursos económicos y materiales adecuados para la gestión y justificación de las mismas, lo que incrementaba la dificultad para recobrar, en su caso, las cantidades adeudadas por reintegro de subvenciones.
- La dispersión de las entidades solicitantes de ayudas de la convocatoria de la *línea 2* hace necesario que se adecuen las bases reguladoras mediante la introducción, entre los requisitos exigidos, de alguna medida de garantía (aval financiero o afianzamiento, por ejemplo) que limite las dificultades existentes para obtener el reintegro de los fondos públicos.

VI. CONCLUSIONES

VI.1. SOBRE EL CÁLCULO, PAGO Y CONTABILIZACIÓN DE LA ASIGNACIÓN TRIBUTARIA A LA IGLESIA CATÓLICA

6.1. La previsión presupuestaria para el año 2017 de la asignación se recoge en la Sección 98 "Ingresos del Estado", en el subconcepto 10099 "asignación tributaria a la Iglesia Católica", por importe de -264.000.000 euros y comprende las previsiones de los pagos a cuenta de la asignación tributaria del ejercicio 2017, más las previsiones de las liquidaciones provisional del año 2016 y definitiva del año 2015, de conformidad con el artículo 34 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, y cumpliendo, asimismo, el principio de anualidad presupuestaria. No se han producido desviaciones presupuestarias significativas en los cinco últimos ejercicios. En 2017 la desviación presupuestaria fue de -897.594,86 euros, lo que supone un -0,34% de la estimación prevista (puntos 2.9 y 2.10).

6.2. El cálculo y pago de las entregas a cuenta y el abono de las liquidaciones provisional y definitiva corresponden a la Dirección General del Tesoro y Política Financiera. La regulación del procedimiento de cálculo se establece en la disposición adicional cuadragésima sexta de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016, que estableció que, desde ese año y con carácter indefinido, la entrega a cuenta mensual ascendería a la doceava parte del setenta por ciento de la última liquidación definitiva del sistema de asignación tributaria practicada a inicio del ejercicio. No obstante, en el ejercicio 2017 se tomó como base de cálculo la última liquidación provisional, correspondiente al año 2015, en lugar de la última liquidación definitiva disponible correspondiente al ejercicio 2014, lo que dio lugar a una menor cantidad entregada a cuenta por valor de 2.187.716,44 euros que, no obstante, se regularizó en la liquidación definitiva efectuada en junio de 2019 (punto 2.14).

6.3. Se ha comprobado que los importes de los pagos a cuenta realizados en el año 2018 y siguiente (hasta julio de 2019) se han calculado conforme a la normativa aplicable (punto 2.15).

6.4. Las liquidaciones provisional y definitiva realizadas en 2017 se ajustaron a lo establecido en la Orden EHA/2760/2008, sin que la Conferencia Episcopal Española presentase alegaciones a las propuestas de resolución realizadas por el Secretario de Estado de Hacienda (punto 2.17).

6.5. Los ficheros de cálculo que sirven de base a la Agencia Tributaria para determinar el importe de la asignación tributaria (modelos 150 y 151) se generan, con carácter general, en noviembre del año "n" para las liquidaciones provisionales y en diciembre del mismo año "n" para las definitivas (según información facilitada por la propia Agencia), por lo que no incorporan los ajustes correspondientes a declaraciones extemporáneas realizadas fuera de las fechas de cierre de los ficheros pero dentro del periodo de prescripción de las obligaciones tributarias (puntos 2.24 y 2.25).

6.6. De acuerdo con esta información, el importe estimado de las declaraciones extemporáneas que hubiera correspondido liquidar en favor de la Iglesia Católica en 2017, referentes al ejercicio impositivo 2015 y que fueron presentadas en 2017 y 2018, era de 376.123,5 y 111.148,5 euros, respectivamente, lo que supone un 0,2% sobre la liquidación definitiva de 2015, por lo que el Estado no ha cumplido en su integridad lo dispuesto a este respecto en el Acuerdo y en la disposición adicional decimoctava de la Ley 42/2006, de PGE para 2007 (punto 2.26).

6.7. Se ha efectuado la revisión del código fuente de los programas y del proceso informático empleados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) para determinar el importe de la asignación tributaria, encontrándose adecuados para el fin previsto y siendo correcta la cifra definitiva certificada de asignación tributaria a la Iglesia Católica en el ejercicio 2017 (punto 2.29).

VI.2. SOBRE LAS ACTIVIDADES DE SEGUIMIENTO Y CONTROL LLEVADAS A CABO POR LA ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO RESPECTO DE LA MEMORIA JUSTIFICATIVA DE LA ASIGNACIÓN TRIBUTARIA A LA IGLESIA CATÓLICA

6.8. La presentación de una memoria anual por parte de la Iglesia está prevista en el protocolo adicional del Acuerdo de 1979 y su relevancia está ratificada en el Canje de Notas de 2006, que establece su carácter justificativo. La Iglesia ha presentado con regularidad una memoria ante el Ministerio de Justicia desde la correspondiente al año 1980. No obstante, se ha constatado que no existen acuerdos entre el Estado y la Santa Sede o normativa estatal, que sean consecuencia del Acuerdo de 1979, que regulen los plazos, la forma de presentación y el contenido que ha de tener la memoria, si bien tampoco se han puesto de manifiesto controversias entre las partes al respecto (puntos 3.1 a 3.3).

6.9. El seguimiento de los acuerdos y convenios con las confesiones religiosas está atribuido al Ministerio de Justicia. Sin embargo, se ha verificado que en el Acuerdo no existen instrumentos de coordinación formalmente establecidos que permitan realizar un seguimiento efectivo de la memoria justificativa (puntos 3.4 a 3.6).

6.10. La Iglesia elabora la memoria con sus propios criterios, ante la ausencia de otros acordados o establecidos en la normativa estatal respecto a su contenido, de forma que constituye más una memoria de actividades de la propia Iglesia que una memoria justificativa, según lo establecido en el Canje de Notas de 2006, si bien durante el tiempo de vigencia del Acuerdo, el Ministerio de Justicia no ha puesto de manifiesto ninguna incidencia respecto de las memorias presentadas (puntos 3.7, 3.8 y 3.18).

6.11. Las memorias presentadas por la Iglesia se refieren a los recursos efectivamente percibidos en virtud de los subconceptos entregas a cuenta de la asignación tributaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) del ejercicio y liquidación definitiva de la asignación tributaria de dos ejercicios anteriores. Así, en la memoria 2017 la Iglesia justificó las entregas a cuenta de la asignación tributaria del IRPF de 2017 más la liquidación efectivamente percibida de la asignación tributaria del ejercicio 2015. (punto 3.10).

6.12. El Acuerdo recoge el compromiso del Estado de colaborar en el adecuado sostenimiento de la Iglesia, al tiempo que esta declara su propósito de lograr por sí misma los recursos suficientes para la atención de sus necesidades. Sin embargo, no existe acuerdo entre las partes o normativa aplicable, que sean consecuencia del Acuerdo con la Santa Sede, que establezca las necesidades de la Iglesia a cuyo sostenimiento el Estado se compromete a colaborar. Esta ausencia de concreción impide determinar con precisión la existencia de insuficiencias o excesos de financiación (puntos 3.19 a 3.21).

6.13. Las memorias presentadas por la Iglesia referidas a los ejercicios 2016 y 2017 presentan unas rúbricas "superávit" de 19,3 y 15,9 millones de euros, respectivamente, que se destinan a la dotación de un fondo y a la aportación de fondos propios a una sociedad mercantil. Ha de señalarse que no ha sido objeto de acuerdo entre el Estado y la Iglesia, o de regulación, el tratamiento de eventuales desajustes (déficits y superávits) entre el importe de la asignación tributaria y las necesidades de financiación de la Iglesia (punto 3.22).

6.14. A pesar del Canje de Notas de 2006, donde se establece la naturaleza justificativa de la memoria, la ausencia de criterios acerca del contenido de esta hace que resulte insuficiente para que el Estado pueda analizar, a través de ella, las obligaciones derivadas del Acuerdo y de la normativa comunitaria, en particular comprobar si la utilización de los fondos de la asignación respeta lo dispuesto en el artículo 107 del TFUE, teniendo en cuenta los requisitos establecidos en la sentencia de 27 de junio de 2017 (asunto C-74/16) y en la Comunicación 2016/C262/01 (puntos 3.41 y 3.42).

VI.3. SOBRE LAS EXENCIONES TRIBUTARIAS Y LOS BENEFICIOS FISCALES RECIBIDOS POR LAS CONFESIONES RELIGIOSAS

6.15. La relación de entidades confesiones religiosas de la AEAT presenta notables diferencias con el Registro de Entidades Religiosas del Ministerio de Justicia. La Agencia no efectúa, en relación con este colectivo, una depuración de las entidades similar a la que realiza con otros obligados tributarios, al carecer de la información económica que pueda ser utilizada para ello (puntos 4.22 a 4.24).

6.16. El Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, prevé que la Iglesia Católica, así como las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español, no tendrán la obligación de comunicar previamente a la administración tributaria si optan por el régimen fiscal de la Ley 49/2002, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, de forma que en el momento de la presentación de la declaración podrán directamente acogerse o no a este régimen. Dado el carácter voluntario del régimen fiscal y la falta de comunicación del ejercicio de la opción a la AEAT reconocida a favor de algunas entidades, el régimen fiscal de las mismas queda indeterminado para la AEAT. Las demás entidades, asociaciones y fundaciones están obligadas al ejercicio de la opción en su declaración censal (puntos 4.8 y 4.26).

6.17. Del total de 27.073 entidades categorizadas como confesiones religiosas según el criterio de la AEAT, excluyendo el País Vasco y Navarra, solo 2.269 estaban obligadas a presentar la declaración del Impuesto sobre Sociedades (IS). La AEAT no tiene constancia ni de los reconocimientos efectuados por el Ministerio de Hacienda ni de las entidades menores incluidas en las declaraciones de las entidades eclesiásticas de ámbito superior. En la base de datos de la AEAT no fue posible comprobar la presentación de la declaración del IS de 47 diócesis de un total de 70 (puntos 4.25 a 4.28).

6.18. Las entidades acogidas al régimen especial de la Ley 49/2002, además de estar obligadas a presentar declaración del IS, han de presentar una memoria económica con el contenido legalmente establecido acerca de sus ingresos y gastos y su destino. Esta información puede ser sustituida por la memoria prevista en la normativa contable para aquellas entidades que por su forma jurídica estuvieran obligadas a presentarla. De las 2.269 entidades con obligación de presentar la declaración, solo 1.332 la presentaron y no hubo actuaciones de la AEAT respecto de aquellas que no lo hicieron. Únicamente se presentaron 149 memorias económicas. La falta de presentación de la memoria económica es muy generalizada, no solo entre las entidades clasificadas como entidades religiosas, sino también entre las que se acogen en su declaración del IS a la aplicación de la Ley 49/2002. Además, las memorias no tienen un formato estandarizado y se han observado casos en los que la información no estaba completa y otros en los que no estaba firmada por el representante legal (puntos 4.29 a 4.30).

6.19. La AEAT comprueba si los beneficios fiscales son procedentes mediante filtros. La resolución del filtro no es requerida para la continuación de la tramitación. De hecho, es incluso posible la conclusión del control sin la resolución del filtro activado. Uno de estos filtros se refiere a los beneficios fiscales de la Ley 49/2002. Las declaraciones concluidas con filtros de la Ley 49/2002 pendientes de la campaña de 2017, por no haber sido resueltos de manera expresa, fueron 2.175, lo que representa un 69% del total de declaraciones con filtros de la Ley 49/2002. Examinada una muestra de seis sujetos pasivos cuya declaración dio lugar a la activación del filtro relativo a los beneficios de la Ley 49/2002, se ha comprobado que en todos los casos la activación se produjo por la falta de presentación de la memoria y que el procedimiento finalizó con la resolución de requerir al contribuyente que justificase su condición de entidad acogida a los beneficios fiscales. En uno de esos seis casos tampoco constaba la opción censal de la entidad. En los expedientes consultados no consta el envío del requerimiento (puntos 4.37 a 4.42).

6.20. Tres entidades religiosas fueron objeto de procedimientos de comprobación en 2017 por el Departamento de Inspección Tributaria y Financiera de la AEAT. Dos de ellas estaban clasificadas por la AEAT como no obligadas a declarar en concepto de IS. Las actas liquidadas al finalizar el procedimiento estaban basadas en la falta de constancia del ejercicio de la opción al régimen de la Ley 49/2002 mediante declaración y cuantificaban la deuda tributaria generada en concepto de IS por las rentas obtenidas en actividades desarrolladas de acuerdo a la Ley 27/2014. En los tres casos no se consideró que existiesen infracciones tributarias, por lo que las actas no contienen recargos. Asimismo, se liquidaron actas en concepto de IVA. El total de la deuda liquidada a las tres entidades fue de 119.249 euros (punto 4.49).

6.21. Partiendo de las liquidaciones del IS correspondientes al ejercicio 2016 (presentadas en 2017), la AEAT hizo una estimación del importe de los beneficios fiscales otorgados en 2017 por el IS a las confesiones religiosas, situándola en 118 millones de euros. No obstante, a efectos de la validez de esta estimación debe tenerse en cuenta que el número de entidades que presentaron efectivamente su declaración fue inferior al de las que, conforme a la AEAT, estaban obligadas, y que todas las entidades que hubieran optado por este régimen deberían de haber presentado una declaración por la totalidad de sus rentas. Por ello, es razonable deducir que la citada estimación es muy inferior a la que se hubiese obtenido en otras circunstancias (puntos 4.54 y 4.55).

VI.4. SOBRE LAS SUBVENCIONES CONCEDIDAS A LAS CONFESIONES MINORITARIAS POR LA FUNDACIÓN PLURALISMO Y CONVIVENCIA

6.22. Al término del período fiscalizado no se había aprobado el plan estratégico de las subvenciones que concede la Fundación Pluralismo y Convivencia, lo que supone un incumplimiento del artículo 8.1 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones (LGS). La aprobación tuvo lugar mediante una Orden del Ministerio de Justicia de diciembre de 2018 (puntos 5.14 y 5.15).

6.23. La gestión de subvenciones por la Fundación ha presentado las siguientes deficiencias (puntos 5.22, 5.36 y 5.38):

- a) En la aplicación informática utilizada para su gestión no queda constancia de la persona que verifica el cumplimiento de los requisitos exigidos, ni del momento en que se efectúan dichas comprobaciones.
- b) En el informe técnico de valoración de los proyectos concurrentes a las ayudas no constan las razones del juicio técnico realizado.
- c) La resolución de concesión de las ayudas no está motivada.

6.24. La Fundación no dispone de instrumentos de control de carácter externo que le permitan evitar incumplimientos de lo dispuesto en el artículo 19 de la LGS, que dispone que el importe de las subvenciones en ningún caso podrá ser de tal cuantía que, aisladamente o en concurrencia con otras subvenciones, ayudas, ingresos o recursos, supere el coste de la actividad subvencionada (puntos 5.39 y 5.40).

6.25. En la justificación de las ayudas concedidas en la denominada *línea 1* a las tres federaciones con Acuerdo de cooperación con el Estado español (Comisión Islámica de España, Federación de Comunidades Judías de España y Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España) se han observado deficiencias que impiden, por lo general, vincular los gastos justificados con las actividades o proyectos ejecutados (puntos 5.43 a 5.60).

6.26. Varias subvenciones de la denominada *línea 2* comprendían proyectos abiertos y genéricos, y el mismo carácter tenía la justificación contenida en las respectivas memorias de actividades, que no presentaban los gastos de forma que pudieran asociarse a los proyectos o actividades realizados. Ello impedía valorar convenientemente el cumplimiento de los objetivos pretendidos

con las subvenciones y, por tanto, si se había producido una utilización eficiente de los fondos públicos (puntos 5.62 a 5.75).

6.27. A 31 de diciembre de 2017 había 76 comunidades religiosas que mantenían deudas por subvenciones que debían ser reintegradas, debido a incumplimientos de las condiciones de concesión, por importe de 93.536 euros (puntos 5.81 y 5.82).

6.28. En ocasiones las entidades religiosas que pueden solicitar las ayudas de la línea 2 no contaban con recursos económicos y materiales adecuados para la gestión y justificación de las mismas, lo que incrementaba la dificultad para recobrar, en su caso, las cantidades adeudadas por reintegro de subvenciones (punto 5.87).

VII. RECOMENDACIONES³⁵

7.1. La Agencia Tributaria debería incluir en las sucesivas liquidaciones de la asignación tributaria en favor de la Iglesia Católica el importe estimado de las declaraciones extemporáneas que se fueran produciendo. Por lo que respecta a las liquidaciones de ejercicios anteriores, el Gobierno, en el marco del procedimiento de resolución de dudas y dificultades previsto, debería acordar con la Santa Sede el tratamiento de las declaraciones extemporáneas que no hayan sido objeto de liquidación a estos efectos.

7.2. Sería conveniente que el Gobierno considerase la oportunidad de impulsar la aplicación del mecanismo para resolución de dudas o conflictos con el fin de regular, de acuerdo con la Santa Sede, las diversas materias relacionadas con la memoria, como son sus plazos y forma de presentación; el nivel de detalle de la información que debe proporcionar; la delimitación de los tipos de necesidades de la Iglesia cuya cobertura se puede financiar con la asignación; el tratamiento que debe darse a los eventuales superávits o déficits que resulten de la correspondiente liquidación de la asignación; y la información que le permita al Estado comprobar si el destino último de los recursos procedentes de la asignación tributaria es compatible con el cumplimiento de las exigencias del Derecho de la Unión Europea.

7.3. Se sugiere al Gobierno que articule los mecanismos internos necesarios para asegurar un seguimiento eficaz de la memoria justificativa y del cumplimiento de las obligaciones de las partes derivados del Acuerdo de 1979 y de otra normativa que pudiera ser de aplicación.

7.4. Sería conveniente que la Agencia Tributaria identificara las entidades que forman parte de las confesiones religiosas con acuerdos de cooperación con el Estado. Asimismo, convendría que actualizara los datos de las entidades calificadas como confesiones religiosas, para conseguir una depuración similar a la de otros censos de obligados tributarios.

7.5. Se recomienda a la Agencia Estatal de Administración Tributaria realizar directamente, o a través de entidades religiosas de carácter superior, un recordatorio de las diferentes opciones tributarias disponibles para estas entidades, de las obligaciones que conllevan y de las consecuencias del incumplimiento de estas obligaciones.

7.6. Sería conveniente que la Agencia instara la modificación del modelo de declaración del Impuesto sobre Sociedades a fin de que pudieran consignarse los datos esenciales de la memoria y justificativos de la aplicación del régimen de exenciones y beneficios fiscales, así como que pudieran identificarse las entidades religiosas menores incorporadas en la declaración de una entidad eclesiástica superior.

³⁵ En la formulación de las recomendaciones relacionadas con el Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede se ha tenido en cuenta que, según el Canje de Notas de 2006, la resolución de las dudas o dificultades que puedan surgir en su interpretación o aplicación debe realizarse de común acuerdo.

7.7. Se recomienda al Ministerio de Justicia analizar la posibilidad de modificar la regulación jurídica de las subvenciones de la Fundación Pluralismo y Convivencia para reconducirla por la vía de los procedimientos excepcionales de concesión directa previstos en los artículos 22.2 y 28 de la Ley General de Subvenciones, por resultar más apropiada para las características de distribución de este tipo de subvenciones, teniendo en cuenta, a estos efectos, las consideraciones formuladas en el informe de la Abogacía del Estado de 29 de junio de 2019, en los términos señalados en el punto 5.41 de este Informe.

7.8. Sería conveniente que la Fundación incorporase, entre las condiciones para la concesión de las ayudas, alguna medida de garantía (aval financiero o afianzamiento, por ejemplo) que, en su caso, limite las dificultades para obtener el reintegro de los fondos públicos en caso de incumplimientos por parte de los beneficiarios.

Madrid, 28 de julio de 2020

LA PRESIDENTA

A handwritten signature in blue ink, consisting of a stylized 'M' and 'J' followed by a long horizontal flourish.

María José de la Fuente y de la Calle