



**LA PROBLEMÁTICA FISCAL EN TORNO A  
LAS HERMANDADES Y COFRADÍAS  
PERTENECIENTES A LA IGLESIA  
CATÓLICA**

TESIS DOCTORAL

Juan de Dios Reyes Rascón

2024





Programa de Doctorado en Derecho

**LA PROBLEMÁTICA FISCAL EN TORNO A  
LAS HERMANDADES Y COFRADÍAS  
PERTENECIENTES A LA IGLESIA  
CATÓLICA**

Autor: Juan de Dios Reyes Rascón

Director: Antonio Cubero Truyo

2024



*“Hago lo que puedo, llego a lo que llego y no es sano que me exija tanto,  
duelen los enfados y las malas caras cuando fallo en algo,  
pero duele más cuando no valoran que lo he intentado, y lo estoy intentando  
pero por qué han pensado que lo haría bien todo el rato”*

El chojín



A todas las personas que de un modo u otro han formado parte de mi vida,  
en especial a mi rosa de los vientos...





## ABREVIATURAS EMPLEADAS

AEE	Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre asuntos económicos
AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
AN	Audiencia Nacional
BOE	Boletín Oficial del Estado
BOJA	Boletín Oficial de la Junta de Andalucía
CDI	Convenio para evitar la Doble Imposición
CE	Constitución Española
DGT	Dirección General de Tributos
DO	Diario Oficial (de la Unión Europea / de la Comunidad Europea)
ECPCS	Establecimiento cultural privado de carácter social
EPIF	Estatuto del Personal Investigador en Formación
FJ	Fundamento jurídico
ICIO	Impuesto sobre Construcciones, instalaciones y obras
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LGT	Ley General Tributaria
LGP	Ley General Presupuestaria
LIRPF	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
LIS	Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades
LISD	Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
LIVA	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido

LJCA	Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa
LRJPAC	Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común.
LS	Ley de subvenciones
ONCE	Organización Nacional de Ciegos Españoles
ONU	Organización de las Naciones Unidas
RD	Real decreto
RIRPF	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
RER	Registro de Entidades Religiosas
RIS	Reglamento del Impuesto sobre Sociedades
S	Sentencia (unido al acrónimo del tribunal correspondiente).
SELAE	Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado
TC	Tribunal Constitucional
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central
TEDH	Tribunal Europeo de Derechos Humanos
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
TJ	Tribunal de Justicia (de la Unión Europea / de la Comunidad Europea)
TRHL	Texto Refundido de la Ley de las Haciendas Locales
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunal Superior de Justicia
TUE	Tratado de la Unión Europea
UE	Unión Europea
UNESCO	Organización de las Naciones Unidas para la Educación, la Ciencia y la Cultura

## ÍNDICE

OBJETIVOS.....	19
OBIETTIVI .....	21
ESTRUCTURA.....	23
METODOLOGÍA.....	24
CAPÍTULO I. LA RELACIÓN IGLESIA Y ESTADO. ESPECIAL ATENCIÓN AL ÁMBITO ECONÓMICO Y FISCAL.....	26
1. LA REGULACIÓN DEL HECHO RELIGIOSO EN LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA.....	26
2. LA RELACIÓN DE COOPERACIÓN ENTRE LA IGLESIA CATÓLICA Y EL ESTADO ESPAÑOL .....	34
3. NATURALEZA DE LOS ACUERDOS DE 1979 .....	37
4. RELACIÓN ECONÓMICA ENTRE LA IGLESIA CATÓLICA Y EL ESTADO ESPAÑOL.....	41
4.1. ACUERDO ENTRE LA SANTA SEDE Y EL ESTADO ESPAÑOL SOBRE ASUNTOS ECONÓMICOS DE 1979 .....	41
4.1.1. La financiación directa a favor de la Iglesia católica.....	44
4.1.1.1. Fase del sistema de dotación presupuestaria .....	48
4.1.1.2. Fase transitoria prevista. Establecimiento del sistema de asignación tributaria complementado con el régimen de dotación presupuestaria.....	49
4.1.1.3. Fase transitoria de facto. Intencionalidad normativa (sin éxito en la práctica) del establecimiento del sistema de asignación tributaria en exclusiva.....	55
4.1.1.4. Fase del sistema de asignación tributaria en exclusiva.....	62
4.1.1.5. Destino de los ingresos procedentes del sistema de asignación tributaria.....	70

4.1.1.6.	Valoración general del proceso de implantación del sistema de asignación tributaria en España y de su funcionamiento.....	79
4.1.1.7.	La indeterminación jurídica y práctica de la suficiencia económica de la Iglesia.....	87
4.1.2.	Financiación indirecta. régimen fiscal único aplicable a la Iglesia católica.....	89
4.1.2.1.	Supuestos de no sujeción.....	89
4.1.2.2.	Exenciones totales o parciales y beneficios fiscales.....	90
4.1.3.	Determinadas exenciones en favor de la Iglesia Católica como ayudas prohibidas de Estado. El caso particular del ICIO. ....	95
4.1.3.1.	Cuestión prejudicial.....	96
4.1.3.2.	Contenido de la sentencia del TJUE.....	97
4.1.3.3.	Normativa interna reguladora del impuesto.....	99
4.1.3.4.	Su aplicación por el órgano jurisdiccional español. ....	103
4.2.	HACIA UNA EQUIPARACIÓN EFECTIVA EN MATERIA FISCAL ENTRE LAS IGLESIA CATÓLICA Y LAS ENTIDADES CONSIDERADAS SIN ÁNIMO DE LUCRO.....	109
CAPÍTULO II. RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL DE LAS HERMANDADES Y COFRADÍAS DE NATURALEZA CATÓLICA .....		114
1.	LA APLICACIÓN DEL AAE A LAS HERMANDADES Y COFRADÍAS PERTENECIENTES A LA IGLESIA CATÓLICA.....	114
2.	LAS AYUDAS PROHIBIDAS DE ESTADO Y SU APLICACIÓN AL ÁMBITO DEL RÉGIMEN FISCAL DE LAS HERMANDADES Y COFRADÍAS.....	118
3.	RÉGIMEN FISCAL DE LAS HERMANDADES Y COFRADÍAS .....	120
3.1.	NORMATIVA APLICABLE.....	120
3.1.1.	Cuestiones previas .....	120
3.1.2.	Régimen fiscal especial de la LM.....	121
3.1.2.1.	Requisito subjetivo .....	121
3.1.2.2.	Requisito objetivo o material.....	125

3.1.2.3.	Requisitos formales .....	141
3.1.2.4.	Impuesto de sociedades .....	143
3.1.2.5.	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos documentados .....	148
3.1.2.6.	Impuestos locales.....	151
3.1.3.	Régimen fiscal de las entidades parcialmente exentas de la LIS .....	155
3.1.3.1.	Impuesto de sociedades .....	156
3.2.	FUENTES DE FINANCIACIÓN .....	158
3.3.	LA FISCALIDAD DE LAS ACTIVIDADES DE FINANCIACIÓN PARA LA CONSECUCCIÓN DE SUS FINES .....	159
3.3.1.	La tributación por los ingresos procedentes de las cuotas de hermanos.....	159
3.3.1.1.	Tipología de cuotas de Hermanos.....	160
3.3.1.2.	El tratamiento fiscal de las cuotas de hermanos en el IS .....	160
3.3.1.3.	El tratamiento fiscal de las cuotas de hermanos en el IVA .....	167
3.3.2.	El tratamiento fiscal de los donativos y donaciones en favor de la Hermandad.....	172
3.3.2.1.	Las donaciones y donativos en el Impuesto sobre sucesiones y Donaciones .....	174
3.3.2.2.	Los donativos y donaciones en el Impuesto sobre Sociedades ....	175
3.3.2.3.	Las donaciones de bienes inmuebles de naturaleza urbana en favor de las Hermandades y cofradías. ....	179
3.3.2.4.	El tratamiento fiscal de las donaciones a efectos del IVA. ....	180
3.3.3.	Ingresos a favor de las Hermandades y cofradías mediante convenios de colaboración empresarial de interés general.....	182
3.3.3.1.	Los convenios de colaboración empresarial en el marco de la LM.....	182
3.3.3.2.	La actividad de difusión en el ámbito del IVA. ....	193

3.3.4. El tratamiento fiscal del comodato cuando la Hermandad actúa de comodatario .....	194
3.3.5. La tributación de las herencias, legados o cualquier otro título sucesorio en favor de las Hermandades .....	197
3.3.5.1. El tratamiento fiscal en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.....	197
3.3.5.2. El tratamiento en el Impuesto sobre Sociedades .....	198
3.3.5.3. El tratamiento fiscal en el impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.....	202
3.3.6. La fiscalidad de las operaciones de compraventa .....	204
3.3.7. La tributación de las subvenciones obtenidas .....	204
3.3.8. La tributación de los ingresos por venta de lotería .....	212
3.3.8.1. Los ingresos por el sobreprecio de la venta de lotería de Navidad.....	213
3.3.8.2. Los premios por la adquisición de lotería de Navidad por parte de las personas físicas .....	220
3.3.8.3. La venta de participaciones. Las tradicionales “papeletas” .....	225
3.3.8.4. Mediación de pago por la venta de participaciones en el IS. ....	229
3.3.8.5. La adquisición de lotería premiada por parte de la Hermandad ...	230
3.3.9. La fiscalidad de los ingresos procedentes del alquiler de bienes inmuebles o muebles.....	233
3.3.9.1. El tratamiento fiscal en el Impuesto sobre Sociedades.....	233
El tratamiento fiscal de los citados ingresos en el IVA .....	235

### CAPÍTULO III. LA FISCALIDAD DE CIERTAS OPERACIONES DE PERSONAS JURÍDICAS Y FÍSICAS VINCULADAS CON LAS ACTIVIDADES DE LAS HERMANDADES .....

1. LA APLICACIÓN DEL IVA SOBRE LAS ENTREGAS, ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS E IMPORTACIONES DE BIENES CALIFICADOS COMO OBRAS DE ARTE. ESPECIAL ATENCIÓN AL ARTE SACRO .....	239
--	-----

1.1. HECHO IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.....	239
1.1.1. Operaciones interiores. Las entregas de obras de arte .....	240
1.1.2. Operaciones internacionales .....	243
1.1.2.1. Las adquisiciones intracomunitarias de obras de arte .....	243
1.1.2.2. Las importaciones de obras de arte .....	246
1.1.2.3. Las entregas intracomunitarias y las exportaciones de obras de arte.....	247
1.2. REGIMEN FISCAL ESPECIAL EN FAVOR DE LAS IMPORTACIONES, ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS Y ENTREGAS DE OBRAS DE ARTE. ESPECIAL ATENCIÓN AL ARTE SACRO. ....	251
1.2.1. Concepto de obra de arte .....	251
1.2.2. Régimen especial aplicado a las obras de arte. ....	253
1.2.3. Régimen fiscal de las entidades consideradas revendedores de arte sacro.....	255
1.2.4. Las Hermandades como transmisores de obras de arte sacro. ....	257
1.2.5. Las Hermandades o cualquier otra entidad sin ánimo de lucro como receptoras de obras de arte sacro en concepto de donativo. ....	259
1.3. LA APLICACIÓN DEL IVA SOBRE LAS ENTREGAS DE OBRAS CONSIDERADAS ARTE SACRO .....	260
1.3.1. Concepto de Arte Sacro. ....	260
1.3.2. Consecuencias de esa diferenciación en su valoración por parte del legislador .....	264
1.3.3. Reciente consideración de obra de arte de “Manto bordado a mano para Virgen”.....	270
1.4. LOS SERVICIOS PROFESIONALES PRESTADOS POR ARTISTAS PLÁSTICOS.....	273
1.5. PROPUESTAS PARA QUE TODAS LAS DISCIPLINAS DE ARTE SACRO OBTENGAN LA MISMA PROTECCIÓN.....	278

2. LA APLICACIÓN DEL IVA SOBRE EL SERVICIO DE VENTA DE SILLAS Y PALCOS PARA CONTEMPLAR LOS DESFILES PROCESIONALES A SU PASO POR EL RECORRIDO OFICIAL .....	286
2.1. INTRODUCCIÓN. REPASO A LOS ANTECEDENTES DEL CONFLICTO.....	287
2.2. LAS DOS VARIANTES NORMATIVAS QUE DEBEN EVALUARSE PARA DETERMINAR LA EXENCIÓN O NO DEL IVA DEL SERVICIO DE VENTA DE ABONOS Y PALCOS PARA CONTEMPLAR DESFILES PROCESIONALES .....	291
2.3. ANÁLISIS DE LA APLICABILIDAD DE LA EXENCIÓN ESTABLECIDA EN EL APARTADO 14 DEL ART. 20.UNO .....	292
2.3.1. Naturaleza de la entidad que presta el servicio .....	292
2.3.2. Entidades o establecimientos culturales privados de carácter social ..	296
2.3.3. Tipología del servicio prestado .....	300
2.3.4. Consideración del servicio prestado como alguna actividad incluida en los apartados a) y b) del art. 20.Uno.14. ....	305
2.3.4.1. Consideración del servicio como representación teatral, musical o coreográfica .....	305
2.3.4.2. Consideración del servicio prestado como exposición de obras de arte o manifestaciones similares .....	312
2.4. ANÁLISIS DE LA APLICABILIDAD DE LA EXENCIÓN ESTABLECIDA EN EL APARTADO 12 DEL ART. 20.UNO .....	322
3. LA TRIBUTACIÓN DE LAS AYUDAS AL ESTUDIO OTORGADAS POR HERMANDADES .....	322
3.1. UNA ACCIÓN QUE CONECTA CON LOS FINES PROPIOS DE LAS HERMANDADES. EJEMPLO VINCULADO A LA UNIVERSIDAD DE SEVILLA: LA HERMANDAD DE LOS ESTUDIANTES .....	322
3.2. EL TRATAMIENTO DE LAS BECAS O AYUDAS EN EL IRPF .....	325
3.2.1. Consideraciones previas. La calificación de las becas como rendimientos del trabajo y la evolución en el alcance de su exención .....	325



3.2.2.	Elemento subjetivo de la exención. Entidades otorgantes que se encuentran dentro del ámbito de aplicación de la misma .....	330
3.2.3.	Elemento material u objetivo de la exención. Estudios reglados e investigación.....	334
3.3.	CARACTERÍSTICAS DE LAS CONVOCATORIAS DE LAS AYUDAS PARA QUE SE ENCUENTREN DENTRO DEL ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LA EXENCIÓN DEL IMPUESTO. ESTUDIO CRÍTICO DE LA NORMA REGLAMENTARIA A TRAVÉS DE SU APLICACIÓN AL CASO CONCRETO DE LA HERMANDAD DE LOS ESTUDIANTES DE SEVILLA.....	344
3.3.1.	Destinatarios de las ayudas como colectividades necesariamente genéricas .....	346
3.3.2.	Principio de publicidad de las becas. Reparos a la estricta regulación reglamentaria .....	352
3.3.3.	Procedimiento de adjudicación en concurrencia competitiva. La conveniencia de una definición clara y expresa de los criterios de concesión .	355
3.4.	ASPECTOS BÁSICOS DE LA TRIBUTACIÓN EN EL IRPF DE LAS AYUDAS AL ESTUDIO QUE NO CUMPLAN LAS CONDICIONES EXIGIDAS PARA LA EXENCIÓN.....	359
3.4.1.	Sobre la obligación de retener de las Hermandades .....	360
3.4.2.	Sobre la obligación de declarar de los beneficiarios. Límites cuantitativos excluyentes .....	361
3.4.3.	Sobre el periodo impositivo de imputación de las becas no exentas ..	363
3.4.4.	Sobre la aplicación del mínimo por descendientes .....	364
3.4.5.	Sobre la tributación en la modalidad de declaración conjunta .....	365
4.	LA INCENTIVACIÓN DEL MECENAZGO EN FAVOR DE LAS HERMANDADES MEDIANTE LA INCLUSIÓN DE DETERMINADOS BENEFICIOS FISCALES EN DIVERSOS IMPUESTOS.....	366
4.1.	ENTIDADES BENEFICIARIAS .....	369
4.2.	DONATIVOS, DONACIONES Y APORTACIONES QUE DAN DERECHO A DEDUCCIÓN.....	371

4.3. BASE DE LA DEDUCCIÓN. CRITERIOS DE VALORACIÓN .....	378
4.4. OTRAS FORMAS DE MECENAZGO .....	388
4.5. ASPECTOS FORMALES.....	393
4.6. EXENCIÓN DE LAS RENTAS DERIVADAS DE DONATIVOS Y DONACIONES.....	395
CONCLUSIONES.....	399
CONCLUSIONI.....	414
BIBLIOGRAFÍA .....	429

## **OBJETIVOS**

Mucho se ha escrito sobre la fiscalidad o el régimen fiscal de la Iglesia católica y es que la Iglesia católica, a través del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos económicos de 1979, es beneficiaria de una serie de exenciones por la singularidad y la especial finalidad de la entidad religiosa.

El Acuerdo, en su artículo IV, otorga una tributación especial, en forma fundamentalmente de exenciones (en muchos casos total, pero con algunas limitaciones) de determinados impuestos a ciertas instituciones de la Iglesia católica, como son 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, estableciendo por tanto un régimen especial aplicable a estas entidades.

El Acuerdo tiene su sustento en el precepto 16.3 de la Constitución Española: “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”, aplicable como vemos a cualquier otra confesión religiosa.

Y aunque mucho se ha escrito, la materia sigue estando viva. En este sentido, el TJUE, recientemente, en una sentencia de 2017, estableció que son ayudas de Estado prohibidas, toda ayuda dirigida a una entidad, independientemente de la naturaleza de esta, que lleve a cabo actividades económicas, considerándose por ello en virtud del Derecho de la Unión Europea, que las Hermandades podrían ser asimiladas a empresas, a los efectos del régimen de ayudas de Estado, cuando se aporte a cualquier entidad una ventaja dentro del mercado respecto a otras entidades que realicen la misma actividad y no reciban dicha ayuda.

Sin embargo, muy poco, por no decir nada, se ha escrito sobre la fiscalidad de las Hermandades y Cofradías pertenecientes a la Iglesia católica, siendo unas entidades con una gran influencia en muchos de nuestros municipios; de hecho, en muchos de ellos son las que rigen las relaciones sociales y cotidianas del día a día. Se trata de un ente, la Hermandad o la Cofradía, que trasciende más allá de lo religioso, de lo espiritual, pues además de esa faceta, son entes de carácter social capaces de aglutinar buena parte de la

vida de los municipios mediante la realización de actividades de beneficencia, actividades de interés cultural e incluso de entretenimiento.

Por dicho motivo creemos necesario llevar a cabo un estudio exhaustivo de la fiscalidad de estos entes en relación con cada una de las actividades que realizan, para que de forma sistemática se encuentren en un solo documento monográfico su régimen fiscal que a buen seguro ha de ser especial, como lo son las propias entidades.

Son numerosos los interrogantes que se suscitan en la actualidad sobre dicha materia; no es de extrañar que en los últimos años se hayan introducido ciertas novedades fundamentalmente en relación con determinadas personas con una especial vinculación, como son: los miembros de colectivos del arte sacro (orfebres, bordadores, imagineros, doradores, ebanistas, tallistas...), de donde se obtiene y cuida el patrimonio de las Hermandades; las bandas de música; los vestidores de las imágenes; las empresas u otros sujetos con los que mantienen relaciones comerciales; e incluso el propio Consejo General de Hermandades y Cofradías, ente que representa al conjunto de Hermandades de un determinado ámbito territorial, a modo de federación, y que se encarga de organizar la actividades globales de las mismas como la Semana Santa. Justamente sobre este aspecto en la actualidad ha habido cierta polémica. Y es que para la organización de la Semana Santa en muchos municipios se instalan en la vía pública, con la autorización de sus respectivos Ayuntamientos, una serie de palcos de pago sin cobrar el IVA a los usuarios, por entender que están exentos de dicho impuesto, palcos situados por el recorrido donde transcurren todas y cada una de las cofradías, asunto sobre el que en la actualidad ha tenido que ser necesaria la intervención del TEAC, cuyo criterio parece lo suficientemente discutible como para justificar que constituya objeto de estudio, que afrontaremos con una perspectiva crítica.

Lo que se pretende analizar en este trabajo investigador es el régimen fiscal de la Iglesia católica, preguntándonos si le es aplicable a las Hermandades y Cofradías, y si no lo es, qué régimen fiscal entonces se le aplica; y llevar a cabo su desarrollo de forma íntegra en un único documento, frente al carácter reducido y fraccionado de anteriores investigaciones. Analizar todas y cada una de las actividades que llevan a cabo las Hermandades y Cofradías para determinar, según los criterios que maneja el TJUE, que los beneficios fiscales que obtengan no sean ayudas de Estado prohibidas y así intentar, en su caso, reflejar propuestas en aquellas situaciones que en la actualidad sugieran algún

tipo de duda. Por último, nuestros objetivos se extienden al análisis de cuál sería la fiscalidad de determinadas actividades que realizan diversos entes que mantienen una especial vinculación con las Hermandades y Cofradías, ya que su actividad perdura gracias a ellas, por las relaciones comerciales o de otra naturaleza que llevan conjuntamente; así como analizaremos cómo afecta a la fiscalidad de las personas físicas y jurídicas que llevan a cabo actividades de mecenazgo en favor de estas asociaciones de carácter religioso.

## **OBIETTIVI**

Molto è stato scritto sulla tassazione o sul regime fiscale della Chiesa cattolica, e il fatto è che la Chiesa cattolica, attraverso l'Accordo del 1979 tra lo Stato spagnolo e la Santa Sede in materia economica, è beneficiaria di una serie di esenzioni dovute alla singolarità e allo scopo speciale dell'entità religiosa.

L'articolo IV dell'Accordo concede una tassazione speciale, essenzialmente sotto forma di esenzioni (in molti casi totali, ma con alcune limitazioni) da alcune imposte a determinate istituzioni della Chiesa cattolica, come la Santa Sede, la Conferenza episcopale, le diocesi, le parrocchie e altre circoscrizioni territoriali, gli ordini e le congregazioni religiose e gli istituti di vita consacrata e le loro province e case, stabilendo così un regime speciale applicabile a queste entità.

L'Accordo si basa sull'articolo 16.3 della Costituzione spagnola: "Le autorità pubbliche terranno conto delle convinzioni religiose della società spagnola e manterranno le conseguenti relazioni di cooperazione con la Chiesa cattolica e le altre confessioni", applicabile come si vede a qualsiasi altra confessione religiosa. E sebbene molto sia stato scritto, la questione è ancora viva e vegeta.

A questo proposito, la CGUE, di recente, in una sentenza del 2017, ha stabilito che qualsiasi aiuto a un'entità, indipendentemente dalla sua natura, che svolge attività economiche è un aiuto di Stato vietato, ritenendo quindi, in base al diritto dell'Unione Europea, che le Confraternite possano essere assimilate alle imprese, ai fini del regime degli aiuti di Stato, quando una qualsiasi entità riceve un vantaggio sul mercato rispetto ad altre entità che svolgono la stessa attività e non ricevono tale aiuto. Tuttavia, poco, se non nulla, è stato scritto sulla fiscalità delle Confraternite e delle Corporazioni appartenenti alla Chiesa cattolica, entità che hanno una grande influenza in molti dei

nostri comuni; in molti di essi, infatti, sono quelle che regolano le relazioni sociali e quotidiane della vita di tutti i giorni. Si tratta di un'entità, la Confraternita o la Fratellanza, che trascende l'aspetto religioso, spirituale, perché oltre a questa sfaccettatura, sono entità sociali in grado di riunire buona parte della vita dei comuni svolgendo attività caritatevoli, attività di interesse culturale e persino di intrattenimento.

Per questo motivo, riteniamo necessario effettuare uno studio esaustivo della tassazione di questi enti in relazione a ciascuna delle attività che svolgono, in modo che il loro regime fiscale, che sicuramente deve essere particolare, come lo sono gli enti stessi, possa essere trovato sistematicamente in un unico documento monografico.

Molti sono gli interrogativi che si pongono attualmente su questo tema; non sorprende che negli ultimi anni siano state introdotte alcune novità, fondamentalmente in relazione ad alcune persone con un legame speciale, come: i membri dei collettivi di arte sacra (orafi, ricamatori, fabbricanti di immagini, doratori, ebanisti, intagliatori...), da cui si ricava e si cura il patrimonio delle Confraternite; le bande musicali; i vestitori delle immagini; le aziende o altri soggetti con cui si intrattengono rapporti commerciali; e perfino lo stesso Consiglio Generale delle Confraternite e delle Corporazioni, un organismo che rappresenta tutte le Confraternite di una determinata area territoriale, sotto forma di federazione, e che ha il compito di organizzare le loro attività globali come la Settimana Santa. È proprio su questo aspetto che si sono verificate alcune controversie. Per l'organizzazione della Settimana Santa in molti comuni, con l'autorizzazione dei rispettivi Consigli Comunali, vengono installate sulla pubblica via, senza addebitare l'IVA agli utenti, una serie di cassette, con l'intesa che sono esenti da questa tassa, collocate lungo il percorso in cui si svolge ogni singola confraternita, questione sulla quale è stato necessario l'intervento del TEAC, i cui criteri sembrano sufficientemente discutibili da giustificare l'oggetto di uno studio, che affronteremo da una prospettiva critica.

L'obiettivo di questo lavoro di ricerca è quello di analizzare il regime fiscale della Chiesa cattolica, chiedendosi se sia applicabile alle Confraternite e ai Confratelli e, in caso contrario, quale regime fiscale si applichi ad esse; e di svolgere il suo sviluppo in modo completo in un unico documento, rispetto alla natura ridotta e frammentaria delle ricerche precedenti. Analizzare ogni singola attività svolta dalle Confraternite e dai Confratelli per determinare, secondo i criteri utilizzati dalla CGUE, che i benefici fiscali che ottengono non sono aiuti di Stato vietati e quindi cercare, se del caso, di riflettere proposte in quelle

situazioni che attualmente suggeriscono qualche tipo di dubbio. Infine, i nostri obiettivi si estendono all'analisi della tassazione di alcune attività svolte da varie entità che mantengono un legame speciale con le Confraternite e le Corporazioni, in quanto la loro attività è sostenuta grazie ad esse, a causa delle relazioni commerciali o di altro tipo che intrattengono; analizzeremo anche come ciò influisca sulla tassazione delle persone 21 fisiche e giuridiche che svolgono attività di patrocinio a favore di queste associazioni di natura religiosa.

## **ESTRUCTURA**

El proyecto estará dividido en tres capítulos:

- 1- En el primer capítulo se estudiará en profundidad el Acuerdo entre la Santa Sede y el Reino de España sobre asuntos económicos del 3 de enero de 1979, para analizar la naturaleza jurídica de cada una de las entidades pertenecientes a la Iglesia católica, a las que les resulta aplicable el régimen fiscal especial establecido en dicho texto normativo, así como la naturaleza jurídica de las Hermandades y Cofradías para averiguar por qué no les es aplicable o si por el contrario puede existir alguna forma de que lo sea. También de forma breve señalaremos el régimen fiscal establecido en el Acuerdo.
- 2- En el segundo capítulo se desarrollará el régimen fiscal de las Hermandades y Cofradías que a priori parece ser equivalente al de las entidades sin ánimo de lucro, no obstante, habrá que estudiarlo en profundidad para determinar si realmente esto es así o no, y en el caso de que lo sea desarrollarlo.
- 3- En el último capítulo pretendemos reflejar la fiscalidad de aquellos entes o personas con una especial vinculación con las hermandades y cofradías (arte sacro, bandas de música, Consejo o federación de Cofradías...), con los que mantienen -a excepción del Consejo- relaciones de carácter comercial y, de igual modo, hemos querido analizar la tributación por parte de las personas que llevan a cabo actividades de mecenazgo en favor de las Hermandades. Se trata pues de un capítulo donde se abordarán actividades u operaciones realizadas por terceros, pero dirigidas fundamentalmente a las Hermandades o conectadas de algún modo con ellas, por lo que creemos que está justificado su tratamiento para dar una imagen global, lo más completa posible, de todas las vertientes de la fiscalidad en torno a las Hermandades.

## **METODOLOGÍA**

El proyecto estará fundamentado gracias al estudio de un gran número de fuentes tanto legislativas, jurisprudenciales como doctrinales, así como aquellas otras fuentes de derecho canónico que sean necesarias.

Por un lado, de carácter específico para el primer capítulo será necesario acudir a la fuente convencional de carácter internacional por excelencia como es el Acuerdo entre la Santa Sede y el Reino de España sobre asuntos económicos de 1979, acompañado del estudio de la jurisprudencia sobre la materia y de las obras doctrinales tanto procedentes de la administración tributaria como de la academia o de expertos que hayan escrito sobre este asunto. Para el conocimiento de la naturaleza del ente a nivel eclesiástico acudiremos a las normas de Derecho Canónico que le sean de aplicación, separando obviamente la naturaleza eclesiástica de la civil, pero que entendemos necesario reflejar.

Para afrontar el segundo capítulo tendremos que acudir a un gran número de normas legislativas de carácter interno, fundamentalmente la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo y las leyes que regulan cada uno de los impuestos estatales y locales de mayor repercusión, así como los reglamentos que las desarrollen. El conocimiento que nos aporten las normas legislativas irá acompañado del que nos pueda aportar la jurisprudencia del TC y del TS, así como de la doctrina de la Administración tributaria como la de los expertos que hayan escrito sobre la materia en forma de artículos o libros. En este caso, como ya hemos advertido, de forma específica hay muy poco escrito, no obstante, nos pueden ser de utilidad sin ningún género de duda determinados artículos o libros que analicen la fiscalidad de algún ente similar.

Por último, para afrontar el tercer capítulo lo haremos apoyándonos en las normas que ya hemos indicado en el anterior apartado, entendiendo que nos servirán para llevar a cabo el análisis de la materia de este punto, y, que además seguramente deba ser ampliada hacia otros sectores (artísticos, culturales, históricos) por la particularidad no ya de la actividad que realizan, sino de la particularidad de la naturaleza del ente y de la particularidad de las entidades con las que mantienen sus relaciones comerciales o de otra naturaleza.

A lo largo de todo el texto hemos creído conveniente reflejar de forma literal los preceptos más importantes de la normativa aplicable, con el objetivo puesto en facilitar al lector la



norma sobre la que se fundamenta cada uno de los aspectos esenciales de este estudio y así evitar la distracción que supone la necesidad de buscar la norma concreta, sin perjuicio de que el lector interesado estime oportuno hacerlo aun cuando lo tenga a disposición en el propio documento.

# **CAPÍTULO I. LA RELACIÓN IGLESIA Y ESTADO. ESPECIAL ATENCIÓN AL ÁMBITO ECONÓMICO Y FISCAL**

## ***SUMARIO***

1. LA REGULACIÓN DEL HECHO RELIGIOSO EN LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA. 2. LA RELACIÓN DE COOPERACIÓN ENTRE LA IGLESIA CATÓLICA Y EL ESTADO ESPAÑOL. 3. NATURALEZA DE LOS ACUERDOS DE 1979. 4. RELACIÓN ECONÓMICA ENTRE LA IGLESIA CATÓLICA Y EL ESTADO ESPAÑOL. 4.1. Acuerdo entre la Santa Sede y el Estado español sobre Asuntos Económicos de 1979. 4.1.1. *La financiación directa a favor de la Iglesia Católica.* 4.1.2. *Financiación indirecta. Régimen fiscal único aplicable a la Iglesia Católica.* 4.1.3. *Determinadas exenciones en favor de la Iglesia Católica como ayudas prohibidas de Estado. El caso particular del ICIO.* 4.2. Hacia una equiparación efectiva en materia fiscal entre la Iglesia Católica y las entidades consideradas sin ánimo de lucro.

## **1. LA REGULACIÓN DEL HECHO RELIGIOSO EN LA CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA**

El hecho religioso encuentra su regulación básica en el artículo 16 de la CE que en el apartado uno “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”; y es que como ha señalado el Tribunal Constitucional, “*el respeto a las convicciones religiosas pertenece a las bases de la convivencia democrática que, tal como declara el preámbulo de la Norma fundamental, debe ser garantizada*” (ATC 180/1986, de 21 de febrero, FJ 2.º). Del mismo modo, el TEDH, en la Sentencia Kokkinakis vs. Grecia, de 25 de mayo de 1993, expresaba que “*la libertad, en su dimensión religiosa, es uno de los elementos vitales y que contribuye a la formación de la identidad de los creyentes y de su concepción de la*

vida”. “Es un bien valioso para los creyentes, pero también para los ateos, los agnósticos, los escépticos y los indiferentes<sup>1</sup>”.

Por lo tanto, con ese precepto constitucional se reconocen y protegen tres libertades, la religiosa, la ideológica y la de culto; mientras que en el apartado dos se garantiza la esfera más íntima o privada en relación con las creencias, ideologías y religión, pues “nadie podrá ser obligado a declarar sobre su ideología, religión o creencias”.

El artículo 16 nos proporciona una doble acepción de la libertad religiosa, por un lado constituye un derecho cuando nos referimos a esa esfera de libertad propia de los ciudadanos o de los grupos en los que se integran (confesiones religiosas) y por otro lado, funciona como principio informador, respecto a la actitud que el Estado debe tomar ante el hecho religioso, como así lo expresa el TC en su Sentencia 24/1982, de 13 de mayo: “ (...) hay dos principios básicos en nuestro sistema político, que determinan la actitud del Estado hacia los fenómenos religiosos y el conjunto de relaciones entre el Estado y las iglesias y confesiones: el primero de ellos es la libertad religiosa, entendida como un derecho subjetivo de carácter fundamental que se concreta en el reconocimiento de un ámbito de libertad y de una esfera de agere licere del individuo; el segundo es el de igualdad, proclamado por los arts. 9 y 14, del que se deduce que no es posible establecer ningún tipo de discriminación o de trato jurídico diverso de los ciudadanos en función de sus ideologías o sus creencias y que debe existir un igual disfrute de la libertad religiosa por todos los ciudadanos. Dicho de otro modo, el principio de libertad religiosa reconoce el derecho de los ciudadanos a actuar en este campo con plena inmunidad de coacción del Estado y de cualesquiera grupos sociales, de manera que el Estado se prohíbe a sí mismo cualquier concurrencia, junto a los ciudadanos, en calidad de sujeto de actos o de actitudes de signo religioso y el principio de igualdad, que es consecuencia

---

<sup>1</sup> STC 46/2001, de 15 de febrero, FJ 4. “Del mismo modo, por mandato del art. 10.2 C.E., en la determinación del contenido y alcance del derecho fundamental a la libertad religiosa debemos tener presente, a efectos interpretativos, lo dispuesto en la Declaración Universal de Derechos Humanos, concretamente en su art. 18, así como en los demás Tratados y Acuerdos internacionales suscritos por nuestro país sobre la materia, mereciendo especial consideración lo dispuesto en el art. 9 del Convenio Europeo de Derechos Humanos y la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos recaída con ocasión de la aplicación del mismo. En este sentido, y a los fines de nuestro enjuiciamiento, resulta de interés recordar la interpretación del art. 18.1 de la Declaración Universal que el Comité de Derecho Humanos de Naciones Unidas ha plasmado en el Comentario General de 20 de julio de 1993, a cuyo tenor, dicho precepto «protege las creencias teístas, no teístas y ateas, así como el derecho a no profesar ninguna religión o creencia; los términos creencia o religión deben entenderse en sentido amplio», añadiendo que «El artículo 18 no se limita en su aplicación a las religiones tradicionales o a las religiones o creencias con características o prácticas institucionales análogas a las de las religiones tradicionales»”

*del principio de libertad en esta materia, significa que las actitudes religiosas de los sujetos de derecho no pueden justificar diferencias de trato jurídico”.*

Este principio de libertad religiosa impide al Estado cualquier injerencia a una determinada esfera interna de la acción humana, como son las creencias, de hecho, tiene prohibido obligar a ningún ciudadano a declarar sobre su religión. No obstante, no se ciñe únicamente a esa área interna sino también a la esfera externa, es decir, al ejercicio del derecho de la libertad religiosa, que fundamentalmente se lleva a cabo a través de las distintas confesiones religiosas. En este sentido, el TC expresa que *“el contenido del derecho a la libertad religiosa no se agota en la protección frente a injerencias externas de una esfera de libertad individual o colectiva que permite a los ciudadanos actuar con arreglo al credo que profesen (SSTC 19/1985, de 13 de febrero, 120/1990, de 27 de junio, y 63/1994, de 28 de febrero, entre otras), pues cabe apreciar una dimensión externa de la libertad religiosa que se traduce en la posibilidad de ejercicio, inmune a toda coacción de los poderes públicos, de aquellas actividades que constituyen manifestaciones o expresiones del fenómeno religioso, asumido en este caso por el sujeto colectivo o comunidades, tales como las que enuncia el art. 2 L.O.L.R, y respecto de las que se exige a los poderes públicos una actitud positiva, desde una perspectiva que pudiéramos llamar asistencial o prestacional, conforme a lo que dispone el apartado 3 del mencionado art. 2 L.O.L.R., según el cual «Para la aplicación real y efectiva de estos derechos [los que se enumeran en los dos anteriores apartados del precepto legal], los poderes públicos adoptarán las medidas necesarias para facilitar la asistencia religiosa en los establecimientos públicos militares, hospitalarios, asistenciales, penitenciarios y otros, bajo su dependencia, así como la formación religiosa en centros docentes públicos”.* Como podemos comprobar, termina incluyendo la exigencia de una acción positiva por parte del Estado que sea necesaria para la aplicación real y efectiva del derecho de libertad religiosa. Más adelante expresa que esa acción positiva es el reflejo del principio de aconfesionalidad o laicidad positiva<sup>2</sup>, concepto que emplea por primera vez y lo equipara

---

<sup>2</sup> Para una mayor profundización sobre el principio de laicidad positiva, véase, CASTRO JOVER, A.: “Laicidad y actividad positiva de los poderes públicos”. *Revista General de Derecho Canónico y Derecho Eclesiástico*, núm. 3, 2003; LLAMAZARES FERNÁNDEZ, D.: “Laicidad y Acuerdos”. *Laicidad y Libertades. Escritos Jurídicos*, núm. 4, 2004; “Laicidad, sistema de acuerdos y confesiones minoritarias en España”. *Revista catalana de dret públic*, núm. 33, 2006, págs. 71-112; “La recuperación del modelo constitucional. La cuestión religiosa a los veinticinco años de la Constitución”. *Laicidad y Libertades. Escritos Jurídicos*, núm. 2, 2002; SEGLERS GÓMEZ-QUINTERO, A y MARTINELL, J. M.: *La laicidad y sus matices*. Comares, Granada, 2005 o OLLERO TASSARA, A.: “Laicidad positiva, igualdad

al término aconfesionalidad, “y como especial expresión de tal actitud positiva respecto del ejercicio colectivo de la libertad religiosa, en sus plurales manifestaciones o conductas, el art. 16.3 de la Constitución, tras formular una declaración de neutralidad (SSTC 340/1993, de 16 de noviembre, y 177/1996, de 11 de noviembre), considera el componente religioso perceptible en la sociedad española y ordena a los poderes públicos mantener «las consiguientes relaciones de cooperación con la Iglesia Católica y las demás confesiones», introduciendo de este modo una idea de aconfesionalidad o laicidad positiva que «veda cualquier tipo de confusión entre fines religiosos y estatales» (STC 177/1996)”.

Y es que el apartado 3 del artículo 16 CE proclama que el Estado español es un Estado aconfesional pues “ninguna confesión tendrá carácter estatal”<sup>3</sup>; sin embargo, esto no quiere decir que los poderes públicos deban despreocuparse de los asuntos o creencias religiosas de los ciudadanos, pues la atención a las mismas constituye un deber constitucional, como sigue diciendo el artículo 16.3 CE: “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”<sup>4</sup>.

Este precepto podríamos indicar que se trata en cierto modo de una reiteración de lo que establece el artículo 9.2 del texto constitucional, pero referido específicamente a la libertad religiosa. Recordemos el contenido del citado artículo 9.2:

“Corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas; remover

---

consiguiente diálogo sobre el artículo 16 de la Constitución española”. *Persona y derecho: Revista de fundamentación de las Instituciones Jurídicas y de Derechos Humanos*, núm. 77, 2017, págs. 93-131.

<sup>3</sup> Según GONZÁLEZ-VARAS IBÁÑEZ, A.: “Principios y fines del Derecho eclesiástico” en JUSDADO RUIZ-CAPILLAS, M. A. y CAÑAMARES ARRIBAS, S.: *Derecho Eclesiástico del Estado*. COLEX, 2011, pág. 54 “(...) la aconfesionalidad impide que los valores o intereses religiosos se erijan en parámetros para medir la legitimidad o justicia de las normas y actos de los poderes público” y en CAMPO IBÁÑEZ, M.: “La exención del IBI a la Iglesia Católica encuadre constitucional y marco regulados”. *Estudios eclesiásticos: Revista de investigación e información teológica y canónica*, 2013, pág. 879, “la Neutralidad religiosa, en nuestra Constitución, implica el establecimiento de un marco tal que posibilite un desenvolvimiento, en libertad e igualdad, sin interferencias y sin obstáculos insalvables, del derecho a la libertad religiosa de todos los individuos y de los grupos en los que estos se organizan”.

<sup>4</sup> STC 46/2001, de 15 de febrero, (FJ 4.º), “(...) el carácter aconfesional del Estado no implica que las creencias y sentimientos religiosos de la sociedad no puedan ser objeto de protección. El mismo art. 16.3 de la Constitución, que afirma que ninguna confesión tendrá carácter estatal, afirma también que los poderes públicos tendrán en cuenta las creencias religiosas de la sociedad española. Y, por otra parte, la pretensión individual o general de respeto a las convicciones religiosas pertenece a las bases de la convivencia democrática que, tal como declara el preámbulo de la Norma fundamental, debe ser garantizada”.

los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social”.

Sobre este extremo el Tribunal Constitucional indica que *“de la significación y finalidades de estos derechos dentro del orden constitucional se desprende que la garantía de su vigencia no puede limitarse a la posibilidad del ejercicio de pretensiones por parte de los individuos, sino que ha de ser asumida también por el Estado. Por consiguiente, de la obligación del sometimiento de todos los poderes a la C.E. no solamente se deduce la obligación negativa del Estado de no lesionar la esfera individual o institucional protegida por los derechos fundamentales, sino también la obligación positiva de contribuir a la efectividad de tales derechos y valores que representan, aun cuando no exista una pretensión subjetiva por parte del ciudadano. Ello obliga especialmente al legislador, quien recibe de los derechos fundamentales «los impulsos y líneas directivas», obligación que adquiere especial relevancia allí donde un derecho o valor fundamental quedaría vacío de no restablecerse los supuestos para su defensa”*<sup>5</sup>.

De la regulación constitucional de la libertad religiosa y de culto y de lo expresado por el propio TC se desprenden tres principios esenciales en esta materia: separación, neutralidad y cooperación. En relación con el principio de separación, según el TC *“al determinar que <ninguna confesión tendrá carácter estatal>, cabe estimar que el constituyente ha querido expresar, además, que las confesiones religiosas en ningún caso pueden trascender los fines que les son propios y ser equiparadas al Estado, ocupando una igual posición jurídica; pues como se ha dicho en la STC 24/1982, fundamento jurídico 1., el art. 16.3 C.E. <veda cualquier tipo de confusión entre funciones religiosas y funciones estatales>”*<sup>6</sup>. Además, impide de igual modo *“una posición singularizada frente a cualesquiera otras entidades privadas con independencia de su proyección sociológica e índole de sus fines y, a mayor abundamiento, una posición parificada al Estado...”*<sup>7</sup>; en el mismo sentido no permite *“que los valores o intereses religiosos se erijan en parámetros para medir la legitimidad o justicia de las normas y actos de los poderes públicos”*<sup>8</sup>.

---

<sup>5</sup> STC 53/1985, de 11 de abril, FJ 4.

<sup>6</sup> STC 340/1993, de 16 de noviembre, FJ 4, D.

<sup>7</sup> Id. FJ 4, A.

<sup>8</sup> STC 24/1982, de 13 de mayo, FJ 1.

Y, por último, el principio de cooperación<sup>9</sup> que, a diferencia de los demás principios, el precepto lo establece de forma expresa en el apartado 3, como hemos podido comprobar. El texto constitucional nada indica de los medios o herramientas a utilizar para llevar a cabo esa cooperación, por lo que a priori cualquier herramienta legítima y lícita para llevar a cabo dicho deber sería constitucional, tampoco obliga a que deba ser mediante una relación de índole económica, pero tampoco lo prohíbe. En este marco, los instrumentos establecidos para cumplir con dicho deber adquieren forma de Acuerdos o Convenios de cooperación con las Iglesias, Confesiones y Comunidades religiosas inscritas en el Registro adecuado para ello que por su ámbito y número de creyentes hayan alcanzado notorio arraigo en España, Acuerdos o Convenios que deberán ser aprobados por Ley de las Cortes Generales, conforme a la Ley Orgánica 7/1980, de 5 de julio, de Libertad Religiosa<sup>10</sup>.

De hecho, la mayoría de la doctrina coincide en señalar que la modalidad de Acuerdos es la mejor forma de cumplir con el principio constitucional de cooperación que debe regir las relaciones Iglesia-Estado.

Por lo tanto, para que el Estado pueda llevar a cabo un Acuerdo con una confesión religiosa dicha entidad deberá tener notorio arraigo en nuestro ordenamiento jurídico, como así indica el artículo 7 del citado texto legal. En este sentido el Real Decreto 593/2015, de 3 de julio, por el que se regula la declaración de notorio arraigo de las confesiones religiosas en España establece los requisitos en su artículo tres:

- Llevar inscritas en el Registro de Entidades Religiosas treinta años, salvo que la entidad acredite un reconocimiento en el extranjero de, al menos, sesenta años de antigüedad y lleve inscrita en el citado Registro durante un periodo de quince años.
- Acreditar su presencia en, al menos, diez comunidades autónomas y/o ciudades de Ceuta y Melilla.

---

<sup>9</sup> Para tener una visión más pragmática de dicho principio, véase GARCÍA-GARCÍA, R.: “Las relaciones de cooperación entre la Conferencia Episcopal Española y el Estado Español análisis de cincuenta años de trabajo”. *Anuario de derecho canónico: revista de la Facultad de Derecho Canónico integrada en la UCV*, núm. 6, 2017, págs. 141-258.

<sup>10</sup> Esta Ley desarrolla el derecho fundamental a la libertad religiosa establecido en el artículo 16.

- Tener 100 inscripciones o anotaciones en el Registro de Entidades Religiosas, entre entes inscribibles y lugares de culto, o un número inferior cuando se trate de entidades o lugares de culto de especial relevancia por su actividad y número de miembros.
- Contar con una estructura y representación adecuada y suficiente para su organización a los efectos de la declaración de notorio arraigo.
- Acreditar su presencia y participación activa en la sociedad española.

Atendiendo a todo lo indicado anteriormente, se desprende que no todas las confesiones religiosas podrán establecer un Acuerdo con el Estado<sup>11</sup> y, por ende, no podrán beneficiarse de lo establecido en el artículo 16, apartado 3 de la Constitución. De hecho, únicamente en la actualidad han llegado a Acuerdos con el Estado español tres confesiones religiosas, al margen de la católica: la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España, la Federación de Comunidades Israelitas de España y la Comisión Islámica de España. Hay que resaltar que, aun contando con los requisitos establecidos, el precepto no otorga per se un derecho a la confesión religiosa de llevar a cabo un Acuerdo con el Estado, o mejor dicho, no impone una obligación al Estado de llegar a un Acuerdo con una confesión religiosa que haya cumplido con dichos requisitos, sino que ofrece cierta discrecionalidad a este para decidir si se lleva a cabo o no dicho Acuerdo aun cuando cumplan todos los requisitos.

En este sentido, la Iglesia católica parte de una situación privilegiada o cuanto menos beneficiosa respecto al resto de confesiones religiosas, como deja patente el propio Tribunal Constitucional, en el ATC 480/1989, de 2 de octubre de 1989, FJ 3, cuando indica que *“concurren una serie de circunstancias -no sólo fácticas, sino jurídicas- en las relaciones históricas entre el Estado Español y la Iglesia Católica que, sin perjuicio de su progresiva adecuación al nuevo ordenamiento constitucional, no concurren evidentemente”* en las demás confesiones. En nuestro ordenamiento jurídico queda reflejada esa ventajosa situación en el propio art. 16.3 de la CE cuando se refiere expresamente a la Iglesia Católica, cuando en teoría lo adecuado y coherente con los

---

<sup>11</sup> La Exposición de motivos de cada uno de los acuerdos resalta que *“La Ley Orgánica de Libertad Religiosa establece la posibilidad de que el Estado concrete su cooperación con las Confesiones o Comunidades religiosas, mediante la adopción de Acuerdos o Convenios de Cooperación, cuando aquéllas, debidamente inscritas en el Registro de Entidades Religiosas, hayan alcanzado en la sociedad española, además, un arraigo que, por el número de sus creyentes y por la extensión de su credo, resulte evidente o notorio”*.



principios constitucionales establecidos sería no hacer ninguna mención expresa a ninguna confesión religiosa de forma específica, mas la atención singularizada lógicamente proviene del marco histórico del que se partía en el momento de la redacción de la Constitución.

Otro de los aspectos que hace que la Iglesia católica se halle en una situación privilegiada respecto al resto de confesiones religiosas se encuentra en el hecho de que esta institución religiosa en el ámbito internacional es un Sujeto de Derecho Internacional lo que hace que tenga personalidad jurídica y por lo tanto cuente con capacidad de obrar. Así, sus Acuerdos llevados a cabo con los diferentes Estados adquieren el rango de Tratado Internacional, de modo que no requiere de la necesidad de intervención de los poderes públicos para la adquisición de dicha personalidad jurídica, por lo que beneficiarse del deber del Estado de cooperar dependerá única y exclusivamente del acuerdo que pudieran alcanzar ambas partes.

Esta situación permitió en su momento que la materialización del principio constitucional de cooperación se llevara a cabo de forma previa al desarrollo de derecho fundamental de libertad religiosa mediante la LOLR, donde se establecían como ya hemos indicado las condiciones que han de concurrir para que una determinada confesión religiosa tenga la posibilidad de llevar a cabo un Acuerdo con el Estado. De hecho, podemos indicar que lo indicado en el artículo séptimo va destinado a establecer un marco jurídico para que aquellas otras confesiones religiosas que tengan notorio arraigo en España puedan llegar a encontrarse en una situación de igualdad, que no de uniformidad, respecto de la Iglesia católica<sup>12</sup>, y así garantizar la libertad religiosa que de otro modo se vería lesionada. Veamos la transcripción del relevante artículo séptimo de la LOLR:

“Uno. El Estado, teniendo en cuenta las creencias religiosas existentes en la sociedad española, establecerá, en su caso, Acuerdos o Convenios de cooperación con las Iglesias, Confesiones y Comunidades religiosas inscritas en el Registro que por su ámbito y número de creyentes hayan alcanzado notorio arraigo en

---

<sup>12</sup> En este sentido, CEBRIÁ GARCÍA, M<sup>o</sup>. D.: “Los acuerdos entre el Estado Español y la Santa Sede: algunas cuestiones a tener en cuenta en su futura revisión”. *Anuario de la Facultad de Derecho, Universidad de Extremadura*, núm, 33, 2017, pág. 4. [Dialnet-LosAcuerdosEntreElEstadoEspañolYLaSantaSedeAlgunas-6318033\\_\(4\).pdf](#) “El art. 7.1 de la Ley Orgánica de Libertad Religiosa de 7 de junio de 19806 abrió la posibilidad de firmar Acuerdos o Convenios con Iglesias, Comunidades o Confesiones Religiosas acatólicas inscritas en el Registro de Entidades Religiosas y con notorio arraigo reconocido, intentando equiparar en ellos a esas confesiones con la Iglesia católica”.

España. En todo caso, estos Acuerdos se aprobarán por Ley de las Cortes Generales”.

Además, el citado precepto no solo ofrece la posibilidad de poder realizar acuerdos a las confesiones religiosas que cumplan dichos requisitos, sino que en su apartado dos extiende la posibilidad a estas instituciones de aplicarse el mismo régimen fiscal que las entidades sin fines lucrativos y demás de carácter benéfico.

“Dos. En los Acuerdos o Convenios, y respetando siempre el principio de igualdad, se podrá extender a dichas Iglesias, Confesiones y Comunidades los beneficios fiscales previstos en el ordenamiento jurídico general para las Entidades sin fin de lucro y demás de carácter benéfico”.

Llegados a este punto, hemos de recordar que el principio de libertad religiosa está plenamente conectado con el principio de no discriminación e igualdad del artículo 14 de la CE<sup>13</sup>:

“Los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social”.

En este sentido, podemos indicar que tiene una doble vertiente, una vinculada al plano más personal, no puede haber discriminación de ningún tipo por profesar o no una determinada confesión religiosa y otra en relación con los grupos en los que el individuo se integra, es decir, debe haber igualdad entre las distintas confesiones religiosas; sin embargo, respecto a esta segunda vertiente, debe quedar claro en palabras del TC que igualdad no significa uniformidad.

## **2. LA RELACIÓN DE COOPERACIÓN ENTRE LA IGLESIA CATÓLICA Y EL ESTADO ESPAÑOL**

Con la entrada en vigor de la Constitución Española de 1978 que trajo consigo la implementación de un régimen democrático en nuestro país se hizo necesario que la

---

<sup>13</sup> Véase MARTÍN SÁNCHEZ, I.: “La libertad religiosa en España”. *Derecho y religión*, núm. 7, 2012 (Ejemplar dedicado a: "200 años de libertad religiosa en Iberoamérica"), págs. 6-32 y DÍAZ DE VALDÉS J. M. “Libertad religiosa y no discriminación”. *Revista Derecho del Estado*, núm. 53, 2022 (Ejemplar dedicado a: septiembre-diciembre), págs. 167

relación entre Estado e Iglesia católica se adecuara a la nueva realidad social del momento, alejándose en buena medida de la establecida en el Concordato de 1953 por quedarse ésta obsoleta y porque en su mayor parte no tenía encaje en el nuevo texto constitucional. En este sentido, la Exposición de motivos del AAE refleja que “(...) el Estado no puede ni desconocer ni prolongar indefinidamente obligaciones jurídicas contraídas en el pasado, (...) dado el espíritu que informa las relaciones entre Iglesia y Estado, en España 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”.

En el anterior régimen las relaciones Estado-Iglesia quedaron reflejadas en un único texto legal, sin embargo, la renovación de dicha relación para adecuarla al nuevo texto constitucional se llevó a cabo mediante la firma de varios Acuerdos en relación con distintos asuntos<sup>14</sup>, no obstante, los Acuerdos que se firmaron con la Santa Sede aun cuando fueron documentos distintos conformaron el denominado “régimen concordatario”<sup>15</sup> compuesto por el acuerdo entre el Estado y la Santa Sede de 1976 y por otros cuatro Acuerdos entre el Estado y la Santa Sede de 1979, firmados el día 3 de enero de 1979, es decir, como ya adelantamos, de forma previa a la entrada en vigor de la LOLR circunstancia que ocurrió el 13 de agosto de 1980.

Acuerdo entre el Estado y la Santa Sede de 1976:

Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Nombramientos de Arzobispos, Obispos y Vicario General Castrense y Fuero Judicial, de 28 de julio de 1976.

Acuerdos entre el Estado y la Santa Sede de 3 de enero de 1979:

Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Jurídicos, de 3 de enero de 1979.

Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Enseñanza y Asuntos Culturales, de 3 de enero de 1979.

Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979.

---

<sup>14</sup> Véase PARDO PRIETO, P. C.: “Cuarenta aniversario de los acuerdos con la Iglesia católica”. *Revista Jurídica de la Universidad de León*, núm. 6, 2019, págs. 75-103.

<sup>15</sup> FORNÉS, J. “La revisión concordataria en España mediante los acuerdos de 1976 y de 1979”, *Ius Canonicum*, vol XIX, 39/1979.

## Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre la Asistencia Religiosa a las Fuerzas Armadas y el Servicio

También podemos incluir en este sistema concordatario el Convenio de 24 de junio de 1867, sobre capellanías colativas de sangre y otras fundaciones piadosas, el Convenio de 5 de abril de 1962, sobre reconocimiento de efectos civiles de estudios no eclesiásticos, realizados en Universidades de la Iglesia y el Acuerdo sobre asuntos de interés común en Tierra Santa, de 21 de diciembre de 1994.

El acuerdo de 1976 se firma durante el periodo comprendido entre el franquismo y la democracia denominado “transición”, el cual refleja el espíritu de ese tiempo, es decir, pretende regular dicha relación durante ese periodo de la historia de España mediante una revisión del vigente Concordato de 1953<sup>16</sup> sobre determinados elementos que entendieron esenciales revisar en ese momento, a saber, “libre nombramiento de Obispos y la igualdad de todos los ciudadanos frente a la administración de la justicia”<sup>17</sup> y establecer los principios básicos para llevar a cabo nuevos acuerdos que se ajusten a la nueva realidad social y así encajar la relación Iglesia-Estado en el nuevo texto constitucional<sup>18</sup>.

En definitiva, este Acuerdo es una especie de eslabón entre el Concordato de 1953 y los nuevos Acuerdos que se firmaron en el 1979 y es que como se expresa en el Preámbulo del AAE “la revisión del sistema de aportación económica del Estado español a la Iglesia

---

<sup>16</sup> Artículos I y II del Instrumento de Ratificación de España al Acuerdo entre la Santa Sede y el Estado Español, hecho en la Ciudad del Vaticano el 28 de julio de 1976.

<sup>17</sup> Último párrafo del Preámbulo (...) *teniendo en cuenta que el libre nombramiento de Obispos y la igualdad de todos los ciudadanos frente a la administración de la justicia tienen prioridad y especial urgencia en la revisión de las disposiciones del vigente Concordato, ambas Partes contratantes concluyen, como primer paso de dicha revisión, (...)*”

<sup>18</sup> Como así lo expresa el preámbulo del Acuerdo entre la Santa Sede y el Estado Español, hecho en la Ciudad del Vaticano el 28 de julio de 1976. “a la vista del profundo proceso de transformación que la sociedad española ha experimentado en estos últimos años, aun en lo que concierne a las relaciones entre la comunidad política y las confesiones religiosas y entre la Iglesia Católica y el Estado;

Considerando que el Concilio Vaticano II, a su vez, estableció como principios fundamentales, a los que deben ajustarse las relaciones entre la comunidad política y la Iglesia, tanto la mutua independencia de ambas Partes, en su propio campo, cuanto una sana colaboración entre ellas; afirmó la libertad religiosa como derecho de la persona humana, derecho que debe ser reconocido en el ordenamiento jurídico de la sociedad; y enseñó que la libertad de la Iglesia es principio fundamental de las relaciones entre la Iglesia y los Poderes Públicos y todo el orden civil;

Dado que el Estado español recogió en sus leyes el derecho de libertad religiosa, fundado en la dignidad de la persona humana (Ley de 1 de julio de 1967), y reconoció en su mismo ordenamiento que debe haber normas adecuadas al hecho de que la mayoría del pueblo español profesa la Religión Católica, juzgan necesario regular mediante Acuerdos específicos las materias de interés común que en las nuevas circunstancias surgidas después de la firma del Concordato de 27 de agosto de 1953 requieren una nueva reglamentación; se comprometen, por tanto, a emprender, de común acuerdo, el estudio de estas diversas materias con el fin de llegar, cuanto antes, a la conclusión de Acuerdos que sustituyan gradualmente las correspondientes disposiciones del vigente Concordato”.

católica resulta de especial importancia al tratar de sustituir por nuevos Acuerdos el Concordato de 1953”.

### 3. NATURALEZA DE LOS ACUERDOS DE 1979

La naturaleza de los Acuerdos firmados entre la Santa Sede y el Estado español de 1979 tienen el rango de tratados internacionales<sup>19</sup> como así lo afirma el Tribunal Constitucional en su STC 66/1982, de 12 de noviembre, cuando indica que “*No podemos menos de constatar que este Acuerdo del Estado español y la Santa Sede tiene rango de tratado internacional y, por tanto, como aprecia el Fiscal, se inserta en la clasificación del art. 94 de la Constitución Española, sin que, respecto a él se haya, institucionalmente, denunciado estipulaciones contrarias a la propia Constitución ni procedido conforme al art. 95 de la misma y, una vez publicado oficialmente el tratado, forma parte del ordenamiento interno*”.

Y es que precisamente el procedimiento que se llevó a cabo para su tramitación fue el establecido en los artículos 63.2, 94 y 96 de la CE<sup>20</sup>, produciéndose de facto por parte del Estado español un reconocimiento de la subjetividad internacional de la Santa Sede<sup>21</sup>. Es un hecho que en la praxis internacional la Santa sede sea considerada como un sujeto de Derecho Internacional, por ejemplo, por parte de la ONU la Santa Sede es considerada Estado no miembro que ha recibido una invitación permanente para participar como

---

<sup>19</sup> En este sentido, BUENO SALINAS, S.: “Los Acuerdos entre la Santa Sede y el Estado español a los 25 años de su vigencia.” *Revista General de Derecho Canónico y Derecho Eclesiástico del Estado*, núm. 8, 2005, pág. 6, expresa que “*es de todos sabido que los Acuerdos con la Iglesia católica pretenden ser de una naturaleza jurídica muy distinta a los de las demás Confesiones: mientras éstos deben tomar la forma de leyes internas (aunque previamente pactadas), aquéllos reciben la consideración de tratados internacionales: de ahí su calificación correcta de Acuerdos concordatarios*”. En contraposición, LLAMAZARES FERNÁNDEZ, D.: “Los Acuerdos del Estado español con la Santa Sede y la Constitución de 1978”, en JORDÀ CAPITÁN, E. y JIMÉNEZ GARCÍA, F.: *El principio de no confesionalidad del estado español y los acuerdos con la Santa Sede: reflexiones desde los principios constitucionales*, Dykinson, 2007, expresa que “*El carácter de tratados internacionales de estos acuerdos se fundamenta en una ficción jurídica. Ni son un acuerdo entre Estados, ni son considerados como tales por la convención de Viena de 1969 (art. 3), con independencia de que tengan un valor jurídico similar*”.

<sup>20</sup> OLMOS ORTEGA, M<sup>a</sup>. E.: “Naturaleza jurídica de los Acuerdos de 1979”. *Almogaren: revista del Centro Teológico de Las Palmas*, núm. 36, 2005, pág. 147. “*control parlamentario o autorización para su ratificación, ratificación y canje de instrumentos, manifestación del consentimiento por el Rey y publicación en el Boletín Oficial del Estado*”. BONET NAVARRO, J.: “La relevancia internacional de la Iglesia católica”. [La relevancia internacional de la Iglesia Católica \(ucv.es\)](https://www.uca.es/revistas/revista-de-derecho-canonicoy-ecclesiasticodel-estado/2023/05/28/la-relevancia-internacional-de-la-iglesia-catolica/), (última visita 28 de mayo de 2023).

<sup>21</sup> Para una mayor profundización sobre la Santa Sede como sujeto de Derecho Internacional, véase PRIETO, V.: “La presencia de la Santa Sede en los Estados y organismos internacionales”. En *Acuerdos, relaciones diplomáticas*. Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM. Recuperado de <https://repositorio.unam.mx/contenidos/5027894>, 2016.

observador en los períodos de sesiones y en los trabajos de la Asamblea General y que mantiene misiones permanentes de observación en la Sede de las Naciones Unidas sin derecho a voto.

Esta manera de establecer relaciones con la Santa Sede no es una práctica exclusiva de España, sino todo lo contrario es una práctica habitual dentro del ámbito internacional pues muchos son los concordatos y otra tipología de acuerdos firmados en todo el mundo, hay 55 países concordatarios y 220 acuerdos firmados, siendo muy pocos los Estados que no mantienen relaciones con la Santa Sede. En Europa, en concreto, existen 24 países concordatarios, a los que hay que unir los acuerdos con 16 Lander alemanes y con 6 cantones suizos, y un acuerdo firmado con la Unión Europea. Por su parte hay 11 acuerdos firmados con países iberoamericanos, otros 11 africanos y 8 asiáticos.

En el caso de España el procedimiento para su aprobación fue el establecido en el artículo 94 de la CE, pues los distintos Acuerdos afectan al Derecho fundamental a la libertad religiosa, en este sentido, el Estado para poder llevar a cabo un Tratado Internacional que afecte derechos fundamentales requiere la autorización del Congreso y el Senado.

“1. La prestación del consentimiento del Estado para obligarse por medio de tratados o convenios requerirá la previa autorización de las Cortes Generales, en los siguientes casos:

a) Tratados de carácter político.

b) Tratados o convenios de carácter militar.

**c) Tratados o convenios que afecten a la integridad territorial del Estado o a los derechos y deberes fundamentales establecidos en el Título I<sup>22</sup>.**

d) Tratados o convenios que impliquen obligaciones financieras para la Hacienda Pública.

e) Tratados o convenios que supongan modificación o derogación de alguna ley o exijan medidas legislativas para su ejecución”.

Dicha autorización fue concedida por las Cortes Generales de una forma mayoritaria como así reflejan las votaciones para cada uno de los Acuerdos recogidas en el Diario de

---

<sup>22</sup> Para resaltar el punto concreto al que hacemos referencia se ha reflejado en negrita.

sesiones del Congreso de los Diputados del jueves 13 de septiembre de 1979<sup>23</sup> y del Diario de sesiones del Senado del 30 de octubre de 1979<sup>24</sup>. Los acuerdos válidamente celebrados, con la oportuna autorización de las Cortes Generales formaron parte del ordenamiento jurídico una vez fueron publicados en el BOE, a través del instrumento de ratificación de cada uno de los acuerdos<sup>25</sup>, de acuerdo con el artículo 96 punto uno de la CE.

Otra de las particularidades que tienen los Acuerdos al ser Tratados Internacionales es el procedimiento para su modificación o denuncia, pues de acuerdo con el artículo 96 punto uno se deberá llevar a cabo atendiendo a las normas de Derecho Internacional,

(...) Sus disposiciones sólo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios tratados o de acuerdo con las normas generales del Derecho internacional.

En este sentido, en el AAE<sup>26</sup> nada indica de forma expresa sobre la modificación o denuncia, tan solo viene determinado la forma de actuar en caso de que surgiesen dudas o dificultades para su interpretación o aplicación de acuerdo con su artículo VI.

“La Santa Sede y el Gobierno español procederán de común acuerdo en la resolución de las dudas o dificultades que pudieran surgir en la interpretación o

---

<sup>23</sup> [PL\\_029.PDF \(congreso.es\)](#)

<sup>24</sup> BENEYTO BERENGUER, R.: “El futuro de los acuerdos entre el Estado español y la Santa Sede (según los programas de los partidos políticos a las elecciones generales del 2015). *Revista General de Derecho Canónico y Derecho Eclesiástico del Estado*, núm. 41, 2016. Págs. 4 y 5. “*El Acuerdo sobre Asuntos Jurídicos fue aprobado por el Pleno del Congreso de los Diputados el 13 de septiembre de 1979 con 293 votos a favor, 2 abstenciones y 2 en contra y el 30 de octubre por el Senado con 186 votos a favor, 1 abstención y 1 en contra. El Acuerdo sobre Enseñanza y Asuntos Culturales fue aprobado por el Pleno del Congreso de los Diputados el 13 de septiembre de 1979 con 178 votos a favor, 125 en contra y 1 abstención, y el 30 de octubre por el Senado con 126 votos a favor, 61 en contra y ninguna abstención. El Acuerdo sobre Asistencia Religiosa a las Fuerzas Armadas y servicio militar de clérigos y religiosos fue aprobado por el Pleno del Congreso de los Diputados con 294 votos a favor, 1 en contra y 1 abstención y el 30 de octubre por el Senado con 188 votos a favor, ninguno en contra y ninguna abstención. El Acuerdo sobre Asuntos Económicos fue aprobado por el Pleno del Congreso de los Diputados con 279 votos a favor, 21 en contra y 5 abstenciones y por el Senado con 188 votos a favor, ninguno en contra y ninguna abstención*”.

<sup>25</sup> 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. Instrumento de Ratificación del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos jurídicos, firmado el 3 de enero de 1979 en la Ciudad del Vaticano. Instrumento de Ratificación del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre Enseñanza y Asuntos Culturales, firmado en la Ciudad del Vaticano el 3 de enero de 1979. Instrumento de Ratificación del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre la asistencia religiosa a las Fuerzas Armadas y el Servicio Militar de clérigos y religiosos, firmado en Ciudad del Vaticano el 3 de enero de 1979.

<sup>26</sup> De todo el sistema concordatario, para este estudio, realmente el que nos interesa es el AAE.

aplicación de cualquier cláusula del presente Acuerdo, inspirándose para ello en los principios que lo informan”.

La norma de Derecho Internacional en materia de Tratados internacionales es el Convenio de Viena sobre el Derecho de los Tratados, adoptado en Viena el 23 de mayo de 1969.

Con carácter general la modificación de un tratado se realizará en los términos que el tratado indica, en el caso de que no se introdujera ninguna disposición sobre esta cuestión, si se trata de un tratado bilateral, como es el AAE las modificaciones se realizarán de mutuo acuerdo entre las partes<sup>27</sup>.

En lo relativo a la denuncia debemos acudir al artículo 96 de la citada norma de Derecho Internacional que establece;

“1. Un tratado que no contenga disposiciones sobre su terminación ni prevea la denuncia o el retiro del mismo no podrá ser objeto de denuncia o de retiro a menos:

- a) Que conste que fue intención de las partes admitir la posibilidad de denuncia o de retiro; o
- b) Que el derecho de denuncia o de retiro pueda inferirse de la naturaleza del tratado.

2. Una parte deberá notificar con doce meses por lo menos de antelación su intención de denunciar un tratado o de retirarse de él conforme al párrafo 1”.

Por lo tanto, si el AAE quiere ser modificado o denunciado, de acuerdo con las normas de Derecho Internacional se deberá llevar a cabo en los términos que exprese el propio tratado en ausencia de este extremo se ha de proceder de mutuo acuerdo.

---

<sup>27</sup>MARTÍN DÉGANO, I.: “La Iglesia Católica y el IBI”. *Tributos locales*, núm. 107, 2012, pág. 13, nota al pie de página núm. 6. “*El TEAC ha señalado sobre esta posibilidad “cualquier reforma posterior de la norma tributaria hecha unilateralmente por el Estado español no les afecta, por cuanto que para que les sea aplicable una modificación ulterior será preciso que se produzca una revisión bilateral del Acuerdo, llevada a cabo por el procedimiento que en sus normas se establecen”. Resolución de 18 de mayo de 1992, en Crónica Tributaria, n° 64, 1992, pág.189”.*



## 4. RELACIÓN ECONÓMICA ENTRE LA IGLESIA CATÓLICA Y EL ESTADO ESPAÑOL

### 4.1. ACUERDO ENTRE LA SANTA SEDE Y EL ESTADO ESPAÑOL SOBRE ASUNTOS ECONÓMICOS DE 1979

En el AAE se fundamenta la relación económica de la Iglesia católica y el Estado español basada en el principio de cooperación, que se traduce en el establecimiento de dos tipologías de financiación en función del instrumento económico al que se acuda. Por un lado, la denominada financiación directa, cimentada en el establecimiento de un sistema de asignación tributaria fundamentado en aportaciones económicas provenientes del rendimiento del IRPF en función de la voluntad del contribuyente. Y, por otro lado, la llamada financiación indirecta, que concede un régimen fiscal especial traducido en el reconocimiento de una serie de beneficios fiscales<sup>28</sup>. Para LLAMAZARES “*dos son los temas que aborda el Acuerdo: contribución del Estado con fondos públicos al sostenimiento de la Iglesia católica y régimen impositivo de sus actividades y bienes*”<sup>29</sup>.

El AAE está compuesto por:

- Un Preámbulo donde se establece la fundamentación que hace necesaria la derogación del Concordato de 1953 y como consecuencia, la aprobación de nuevos acuerdos que encajen en la nueva realidad democrática, y que ya hemos adelantado su contenido. “*La revisión del sistema de aportación económica del Estado español a la Iglesia Católica resulta de especial importancia al tratar de sustituir por nuevos Acuerdos el Concordato de 1953. Por una parte, el Estado no puede ni desconocer ni prolongar indefinidamente obligaciones jurídicas contraídas en el pasado. Por otra parte, dado el espíritu que informa las relaciones entre Iglesia y Estado, en España 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*”.

---

<sup>28</sup> MARTÍN SÁNCHEZ, I.: “La financiación de las confesiones religiosas en el Derecho español”. *Anuario de derecho eclesiástico del Estado*, núm. 6, 1990, págs. 129-156. LUQUE DE HARO, V. y LUQUE MATEO, M. A.: “La financiación pública de las confesiones religiosas en España. Especial atención a la de la Iglesia católica”. *Papeles de relaciones ecosociales y cambio global*, núm. 132, 2015-2016, págs. 115-128.

<sup>29</sup> LLAMAZARES FERNÁNDEZ, D.: “Los Acuerdos...”, Op. cit. Pág. 63.

- VII artículos que conforman el nudo gordiano del AAE y que configuran la nueva relación económica Iglesia-Estado, estableciendo el ámbito material y subjetivo del documento.

- Y, por último, un protocolo adicional donde se reflejan determinadas directrices a seguir en determinados supuestos específicos y diversos aspectos formales que se han de llevar a cabo.

“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.

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.

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”.

Una vez indicada de forma breve la estructura del AAE, entendemos necesario volver al análisis de su articulado (compuesto de VII preceptos, como ya hemos señalado

anteriormente), para ahondar en el estudio de cada uno de dichos preceptos sin ánimo de reflejar un desarrollo exhaustivo, sino simplemente que ayude a comprender mejor su contenido y obtener el conocimiento necesario para su aplicación o no sobre las Hermandades y cofradías, que al fin y al cabo son el objeto subjetivo de este estudio.

En el artículo I se establece de forma expresa un derecho en favor de la Iglesia Católica que posibilita la obtención de determinados ingresos para su financiación a través de diversas prácticas ya consolidadas en épocas anteriores.

“La Iglesia Católica puede libremente recabar de sus fieles prestaciones, organizar colectas públicas y recibir limosnas y oblaiones”.

En el artículo VI se determina la forma de actuar de mutuo acuerdo en los casos que pudieran surgir determinadas dudas o dificultades a la hora de interpretar o aplicar el contenido del AAE.

“La Santa Sede y el Gobierno español procederán de común acuerdo en la resolución de las dudas o dificultades que pudieran surgir en la interpretación o aplicación de cualquier cláusula del presente Acuerdo, inspirándose para ello en los principios que lo informan”.

El artículo VII se podría considerar como una disposición derogatoria pues indica de forma expresa qué preceptos y normas quedan derogadas tras la entrada en vigor del propio Acuerdo.

“Quedan derogados los artículos XVIII, XIX, XX y XXI del vigente Concordato y el Acuerdo entre la Santa Sede y el Estado español sobre Seminarios y Universidades de Estudios Eclesiásticos de 8 de diciembre de 1946”.

En el artículo II se establece el sistema de financiación directa, que se traduce en la inclusión en nuestro ordenamiento jurídico de un novedoso sistema denominado de asignación tributaria.

Mientras que en los artículos III y IV se determina el régimen fiscal único a aplicar a esta institución religiosa mediante el establecimiento de diversas exenciones o beneficios fiscales, así como supuestos de no sujeción que faciliten en esta materia y en este ámbito la determinación del hecho imponible en cuestión. Se trata de la denominada financiación indirecta.

#### 4.1.1. La financiación directa a favor de la Iglesia católica

Con la entrada en vigor de la Constitución Española de 1978 que trajo consigo la implementación de un régimen democrático en nuestro país, se hizo necesario que la relación entre Estado e Iglesia católica se adecuara a la nueva realidad social del momento, alejándose en buena medida de la establecida en el Concordato de 1953 por quedarse esta obsoleta y porque en su mayor parte no tenía encaje en el nuevo texto constitucional. En este sentido, la Exposición de motivos del AAE refleja que “(...) el Estado no puede ni desconocer ni prolongar indefinidamente obligaciones jurídicas contraídas en el pasado, (...) dado el espíritu que informa las relaciones entre Iglesia y Estado, en España 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”.

La relación económica, al igual que el resto de los asuntos, fueron negociándose durante la transición española a medida que el texto constitucional iba tomando forma<sup>30</sup>, cuyo resultado quedó reflejado en el Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, firmado en Ciudad del Vaticano el 3 de enero de 1979<sup>31</sup>, dentro ya del periodo democrático, dando lugar a un nuevo régimen de financiación que como hemos indicado anteriormente encajara con el texto constitucional recientemente refrendado<sup>32</sup>. El nuevo modelo de financiación se encontraría dividido en tres etapas y con un claro objetivo admitido por ambas partes, que la Iglesia alcance en el futuro los recursos necesarios para conseguir autofinanciarse, como así se establece en el apartado 5 del artículo II del AAE. “La Iglesia Católica declara su propósito de lograr por sí misma los recursos suficientes para la atención de sus necesidades. Cuando fuera conseguido

---

<sup>30</sup> LAMBERTO DE ECHEVERRÍA, L. A.: *Los Acuerdos entre la Iglesia y España. Comentario*. Editorial Católica. 1980, pág. 430. “Por fin, en enero de 1976, se iniciaron las negociaciones que desembocaron en el A. de 28 de julio de 1976, (...). Se abrió así un periodo de ulteriores negociaciones para varios AA. que, aunque inicialmente se fijó en dos años, resultó más largo por haberse optado, después de algunas vacilaciones, por esperar a la promulgación de la nueva Constitución. Verificada ésta el 28 de diciembre de 1978, el primer día hábil, 2 de enero de 1979, se firmaban los cuatro AA”.

<sup>31</sup> El Instrumento de ratificación fue publicado en el Boletín Oficial del Estado de 15 de diciembre de 1979.

<sup>32</sup> BUENO SALINAS, S.: “Los Acuerdos entre...”, Op. cit., pág. 3. “(...) no creo jurídicamente admisible la valoración de los Acuerdos como “preconstitucionales”, como a veces se insinúa. Quienes así lo plantean, argumentan que la negociación se llevó a cabo antes de entrada en vigor de la Constitución, por lo cual esa negociación vendría tocada de origen. Dicho argumento olvida que la negociación se fue llevando a cabo al mismo tiempo que se elaboraba la Constitución (es decir, que los negociadores estatales iban conociendo qué sentido tomarían los principios constitucionales futuros), pero en cualquier caso tanto esto como lo anterior es irrelevante, pues lo único que jurídicamente importa es que fueron efectivamente firmados vigente la Constitución, y todavía más, su necesaria ratificación se produjo el 4 de diciembre de 1979, después que el Poder Legislativo pudo ampliamente discutir y valorar el texto para otorgar o denegar la ratificación”.

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”.

Sin embargo, hasta que ese objetivo se cumpla, el Estado deberá (porque así se ha comprometido en el AAE) colaborar con el sostenimiento económico de la Iglesia Católica en los términos que el AEE expresa, concretamente en el apartado 1 del artículo II.

“El Estado se compromete a colaborar con la Iglesia Católica en la consecución de su adecuado sostenimiento económico, con respeto absoluto del principio de libertad religiosa”.

Esa colaboración se ha de llevar a cabo a través de un sistema de financiación que se encuentra reflejado en los apartados 2, 3 y 4 de artículo I del AAE y que como ya hemos adelantado se divide en varias etapas encaminadas al establecimiento de un sistema que se ha venido a denominar de asignación tributaria con carácter transitorio. Este nuevo régimen es denominado por CEBRIÁ “*como modelo de cooperación económica directa de implantación progresiva*”<sup>33</sup>.

Primera etapa previa.- Durante la primera etapa (que debía tener una duración mínima de tres años desde la firma del Acuerdo), el modelo de colaboración se traduce en mantener un instrumento utilizado en el régimen anterior durante la vigencia del Concordato de 1953<sup>34</sup>, consistente en la dotación directa por parte del Estado de una cantidad fija anual en favor de la Iglesia Católica a través de los Presupuestos Generales del Estado; de ahí que algunos autores la denominen como “dotación presupuestaria directa”<sup>35</sup> o simplemente de “dotación presupuestaria”<sup>36</sup> e incluso de “consignación

---

<sup>33</sup> CEBRIÁ GARCÍA, M. D.: “El sistema de asignación tributaria quince años de vigencia”. *Anuario de derecho eclesiástico del Estado*, núm. 20, 2004, pág. 224.

<sup>34</sup> PUCHADES NAVARRO, M.: “El acuerdo sobre asuntos económicos. Evolución de un incumplimiento”. *Almogaren: revista del Centro Teológico de Las Palmas*, núm. 36, 2005, pág. 398. “Este sistema era una continuación de la dotación de gastos por el Estado por piezas eclesiásticas, recogido en el Concordato de 1953, que, en 1978, a petición de la XXVII Asamblea Plenaria de la Conferencia Episcopal española, se transformó en un sistema de dotación presupuestaria única y global”.

<sup>35</sup> CUBERO TRUYO, A. y SANZ GÓMEZ, R. J.: “La asignación tributaria a la Iglesia Católica a través de la declaración del IRPF” en BARRERO ORTEGA, A. y TEROL BECERRA, M. J.: *La libertad religiosa en el estado social*. Tirant lo Blanch, 2009, pág. 277.

<sup>36</sup> CORRAL, C.: “La dotación estatal española”. *AA. VV., El Derecho Patrimonial Canónico en España. XIX Semana Española de Derecho Canónico*. Universidad Pontificia de Salamanca. Salamanca 1985. pág. 311.

presupuestaria<sup>37</sup>”. Dicho instrumento transitorio se encuentra reflejado en el apartado 4 del artículo II.

“4. En tanto no se aplique el nuevo sistema, el Estado consignará en sus Presupuestos Generales la adecuada dotación a la Iglesia Católica, con carácter global y único, que será actualizada anualmente”.

Ese “nuevo sistema” al que hace referencia el reproducido apartado 4 se refiere al sistema de asignación tributaria que ya hemos mencionado anteriormente y que viene regulado en el apartado 2 y párrafo primero del apartado 3 del precepto de referencia y que constituiría la tercera etapa del nuevo sistema de colaboración de carácter económico entre ambas partes.

Segunda etapa previa.- Transcurridos tres ejercicios completos desde la firma del 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. En ausencia de tal declaración, la cantidad correspondiente será destinada a otra finalidad.

“3. Este sistema sustituirá a la dotación a que se refiere el apartado siguiente, de modo que proporcione a la Iglesia Católica recursos de cuantía similar.

(...)”

Esta etapa consiste en destinar una parte estipulada del impuesto personal vigente en función de la voluntad del contribuyente, es decir, será el contribuyente el que decida si una parte de su cuota íntegra va destinada en favor de la Iglesia católica. El sistema se basa en la elección por parte del contribuyente de destinar dicha cantidad a la Iglesia Católica o a otros fines, en caso de no indicar ninguna opción, de forma automática irá destinada a otros fines (cuestión esta última que suscitó determinadas controversias, como veremos más adelante).

Sin embargo, debemos entender que el pretender entregar a la Iglesia católica una cantidad económica “similar” a la que se llevaba a cabo a través del sistema de dotación

---

<sup>37</sup> FERNÁNDEZ CORONADO, A., “La colaboración económica del Estado con las confesiones religiosas”, *Revista de Administración Pública*, núm. 108, p. 381.

presupuestaria, obedece a que se hacía complicado pasar de un sistema a otro de forma directa, pues existía desconocimiento de qué cantidad de la recaudada sería destinada a la Iglesia católica atendiendo a la voluntad del contribuyente, produciéndose una elevada incertidumbre sobre si se alcanzaría una cantidad similar a la que venía siendo consignada en los Presupuestos Generales. Por lo tanto, para llegar al sistema de asignación tributaria partiendo de la dotación presupuestaria directa es necesario el establecimiento de esta segunda etapa que permita una correcta transición de un instrumento a otro, etapa que obligatoriamente debía durar un máximo de tres años, como así lo expresa el párrafo segundo del apartado tres del precepto del AAE que nos encontramos analizando<sup>38</sup>.

*“Durante el proceso de sustitución, que se llevará a cabo en el plazo de tres años, la dotación presupuestaria se minorará en cuantía igual a la asignación tributaria recibida por la Iglesia Católica”.*

El funcionamiento de esta etapa de sustitución o de transición consiste en una especie de sistema mixto donde convivirían ambos instrumentos, es decir, se aplicaría el sistema de asignación tributaria, y en el caso de que la cantidad obtenida fuera inferior a la realizada mediante el sistema de dotación presupuestaria se complementaría aportando la cantidad que resta a través de los Presupuestos Generales del Estado.

En definitiva, como podemos observar en dicho precepto se establece una renovada relación económica entre el Estado y la Iglesia católica consistente en la instauración de una especie de procedimiento provisional o transitorio denominado de asignación tributaria que sirva de ayuda al sostenimiento de la citada institución hasta que cuente con recursos suficientes para autofinanciarse. Para la aplicación del sistema de asignación tributaria, fin último de dicha colaboración previo al cumplimiento del objetivo de autofinanciación se hace necesario establecer tres etapas para la consecución de una aplicación más efectiva:

---

<sup>38</sup> ARZA, A., “El nuevo sistema de dotación económica del Estado a la Iglesia”. *Revista Española de Derecho Canónico*, n. 45, 1988, pág. 85. “(...) calcular sin datos objetivos cuántos van a declarar que su voluntad es que su porcentaje se aplique a la Iglesia y qué impuestos pagan es imposible. Y sin eso no se puede establecer una cuota adecuada. Pero, si durante tres años la suma total se forma del impuesto y de una partida del presupuesto, se puede calcular cuántos van a declarar en el próximo año económico poco más o menos a favor de la Iglesia y en el tercer año se puede llegar ya a un cálculo casi exacto de cuántos y de qué clase de contribuyentes son los que declaran. Y con estos datos se puede establecer una cuota que casi exactamente dé la cantidad que se quiere obtener”.

- Dotación directa: 3 primeros años desde la firma del AEE se seguirá con el sistema similar al que se venía realizando hasta el momento, es decir, la consignación en los Presupuestos Generales de la adecuada dotación a la Iglesia Católica, con carácter global y único, que será actualizada anualmente.

- Etapa de transición: en esta etapa lo que se plantea es un régimen de sustitución del sistema indicado en la primera fase (carácter complementario) de forma paulatina durante el transcurso de tres años por el sistema de asignación tributaria.

- Asignación tributaria<sup>39</sup>: la aportación económica se regirá únicamente por este sistema, con un plazo limitado, esto es, hasta que la Institución pueda autofinanciarse con sus propios recursos.

A pesar de que el artículo II del AAE que nos encontramos desgranando indica de forma más o menos clara los pasos a seguir para la consecución de la aplicación del sistema de asignación tributaria, a la hora de poner en marcha dicho procedimiento no ha resultado en absoluto sencillo, dando lugar a frecuentes incumplimientos de determinados aspectos, fundamentalmente respecto a los plazos de las diferentes etapas, pero también en diversos elementos de fondo, si bien en su mayoría han podido resolverse con el paso del tiempo como vamos a poder comprobar a medida que vaya avanzando el texto.

#### *4.1.1.1. Fase del sistema de dotación presupuestaria*

Desde 1979, como así lo establece el AAE, la ayuda al sostenimiento de la Iglesia católica se articula mediante la consignación en los Presupuestos Generales del Estado de una dotación económica determinada, negociada por las partes y actualizada anualmente.

Este sistema de consignación presupuestaria continuó en el tiempo hasta la anualidad de 1987, con la publicación y entrada en vigor de la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1988, en la que el Gobierno de turno comenzó a establecer la etapa de transición donde comenzaría a aplicarse el nuevo sistema de asignación tributaria complementado con el instrumento de dotación presupuestaria, o, desde la perspectiva inversa atendiendo a la literalidad del precepto, etapa de continuación del sistema de consignación presupuestaria cuya dotación se vería minorada por la

---

<sup>39</sup> “(...) sistema de asignación tributaria, en el que el Estado proporcionaría a la Iglesia Católica recursos variables dependientes de las manifestaciones expresas de los contribuyentes en las declaraciones tributarias” CUBERO TRUYO, A. y SANZ GÓMEZ, R. J.: “La asignación tributaria...”, Op. cit. Págs.277.



cantidad obtenida por el nuevo sistema de asignación tributaria, todo ello en ejecución de lo indicado en el citado artículo II.

*4.1.1.2. Fase transitoria prevista. Establecimiento del sistema de asignación tributaria complementado con el régimen de dotación presupuestaria.*

Si recordamos el AAE establecía un plazo de duración de tres años desde su firma para la implantación de la que hemos denominado etapa transitoria, es decir, debería realizarse en 1982. Sin embargo, el Gobierno la implementa en 1987<sup>40</sup>, por lo que podríamos concluir que se ha producido un retraso de 5 años que daría lugar al incumplimiento del AAE. No obstante, si leemos detenidamente el apartado correspondiente del artículo II, el verbo que se utiliza es “podrá”, por lo que no hay obligatoriedad jurídica, sino discrecionalidad. En este sentido, entendemos que dicho plazo se establece como un límite mínimo de duración del sistema de dotación presupuestaria, pero no opera como límite máximo al que debe acogerse necesariamente el Gobierno para dar comienzo obligado a la segunda etapa o etapa transitoria.

En la disposición adicional quinta de la citada Ley 33/1987 el Gobierno de forma unilateral establece el funcionamiento del sistema de asignación tributaria mediante la inclusión de una serie de elementos configuradores que no se expresan en el AAE, a saber, el impuesto personal que se iba afectar, el porcentaje del rendimiento a aplicar, cada cuanto tiempo debe fijarse el citado porcentaje, el concepto tributario sobre el que va a recaer y las opciones sobre las que el contribuyente puede expresar su voluntad, además de indicar determinados elementos que quedaron reflejados en el AAE, como es el plazo de duración y por ende, la fecha de inclusión del funcionamiento del sistema de asignación tributaria en exclusiva, así como la indicación de su continuidad hasta que se consiga el objetivo de autofinanciación. Transcribamos el precepto:

“Disposición adicional quinta. Asignación tributaria a fines religiosos y otros.

Uno. En ejecución de lo previsto en el artículo II del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979, a

---

<sup>40</sup> A mediados de septiembre de 1987 el Gobierno comunicó a la Conferencia Episcopal su decisión de implantar el sistema de asignación tributaria, adjuntando un proyecto de Disposición Adicional a la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1988 en desarrollo del Acuerdo con la Santa Sede.

partir de 1988, se destinará un porcentaje del rendimiento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a fines religiosos y a otros fines de interés social.

Dos. Dicho porcentaje se fijará en la Ley de Presupuestos de cada año y se aplicará sobre la cuota íntegra del Impuesto resultante de las declaraciones anuales presentadas por los sujetos pasivos.

A estos efectos, se entenderá por cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la resultante de aplicar sobre la base imponible del tributo, definida conforme al artículo 13 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, la tarifa establecida en el artículo 28 de la misma Ley.

Tres. El porcentaje aplicable en las declaraciones correspondientes al periodo impositivo de 1987 será el 0,5239 por 100.

Cuatro. Los sujetos pasivos podrán indicar en la declaración su voluntad de que el porcentaje correspondiente a su cuota íntegra se destine:

- a) A colaborar al sostenimiento económico de la Iglesia Católica, o
- b) A los otros fines que establece el apartado uno de esta disposición.

En caso de que no manifiesten expresamente su voluntad en uno u otro sentido, se entenderá que optan por los fines de la letra b).

Cinco. Durante el período de tres años a que se refiere el párrafo segundo del apartado cuatro del artículo II del Acuerdo citado con la Santa Sede, la dotación presupuestaria a la iglesia católica se minorará en la cuantía de la asignación tributaria que aquélla reciba en virtud de lo previsto en esta disposición. La minoración se efectuará con cargo al rendimiento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en cada ejercicio.

Los recursos percibidos en virtud de este sistema por la Iglesia Católica durante 1988, 1989 y 1990 no serán inferiores a la dotación presupuestaria recibida en 1987, actualizada anualmente.

Seis. A partir de 1991 y en tanto operan las previsiones del apartado cinco del artículo II del Acuerdo con la Santa Sede, el sistema de dotación presupuestaria a la Iglesia Católica quedará definitivamente sustituirlo por el de asignación tributaria. Cada año, la Iglesia Católica recibirá mensualmente, en concepto de

entrega a cuenta, una dozava parte de la asignación tributaria correspondiente al penúltimo ejercicio presupuestario anterior. Esta cantidad se regularizará definitivamente cuando se disponga de los datos definitivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio correspondiente.

Siete. Lo establecido en la presente disposición se entiende sin perjuicio de lo dispuesto en la Ley 12/1981, de 13 de mayo, de Concierto Económico con el País Vasco, y en el Decreto-ley 16/1969, de 24 de julio, por el que se regula la aportación de Navarra al sostenimiento de las cargas de la nación y la armonización de su régimen fiscal con el del Estado.

Ocho. Se autoriza al Gobierno para dictar, a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda, las normas de desarrollo y aplicación de cuanto se establece en la presente disposición”.

Como podemos observar, para el periodo que conforma esta etapa de transición que comprende las anualidades de 1988, 1989 y 1990, se estableció que el impuesto personal de afectación sería el IRPF, que el porcentaje de aplicación fuera el 0,5239 por 100 y que recaería sobre la cuota íntegra de las declaraciones de los contribuyentes, detrayéndose de los ingresos obtenidos en la anualidad de 1987. La fijación de dichos elementos se realizó, insistimos, de forma unilateral por parte del Estado que, en el caso del porcentaje, se justificó teniendo como base las previsiones de que todos los contribuyentes católicos asignarían dicho porcentaje al destino religioso<sup>41</sup>.

Se incluyó la fórmula de doble casilla en la propia declaración donde el contribuyente tenía la posibilidad de decidir si parte de su cuota íntegra iba destinado a la Iglesia católica u a otros fines sociales<sup>42</sup> mediante la elección de una u otra casilla. Sin embargo, si no se

---

<sup>41</sup> RODRÍGUEZ BLANCO, M.: “El nuevo sistema de financiación de la Iglesia Católica en España”, en *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, vol. 15, núm. 2, 2007, pág. 343; GIMÉNEZ Y MARTÍNEZ DE CARVAJAL, J.: “Situación actual de la financiación de la Iglesia católica”, en ROCA FERNÁNDEZ, M. J.: *La financiación de la Iglesia católica en España*, Fundación Alfredo Brañas, 1994, págs. 70-71.

<sup>42</sup>El Real Decreto 825/1988, de 15 de julio, por el que se regulan los fines de interés social a los que puede afectarse la asignación tributaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, in BOE n.º 180, de 28 de julio de 1988, establecía en el artículo 2 como fines de interés social afectos los siguientes programas;

- Los programas de cooperación y voluntariado sociales desarrollados por la Cruz Roja Española y otras Organizaciones no gubernamentales y Entidades sociales sin fines de lucro, dirigidos a ancianos, disminuidos físicos, psíquicos o sensoriales, personas incapacitadas para el trabajo o incursoas en toxicomanía o drogodependencia, marginados sociales y en general a actividades de solidaridad social, para cubrir necesidades sociales de interés general.

decantaba por ninguna de esas opciones de manera automática se asignaría a otros fines sociales. Por lo tanto, esta norma introduce como novedad la facultad de los contribuyentes que así lo deseen de destinar parte de los rendimientos del IRPF de su declaración a ayudar al sostenimiento económico de la Iglesia católica. Esta acción decisoria se pudo realizar por primera vez durante el periodo de declaración de 1988 en relación con el ejercicio económico de 1987, como ya habíamos adelantado. Sin embargo, esta forma de proceder resulta cuanto menos cuestionable cuando el procedimiento asigna de manera automática a otros fines sociales la cantidad resultante de aplicar el coeficiente de asignación a la cuota íntegra de aquellos contribuyentes que no hayan elegido ninguna de las dos casillas, desvirtuando con ello la voluntad del contribuyente y produciéndose con ello una cierta discriminación personal<sup>43</sup>, cuestión que se resolvería en modificaciones posteriores, como veremos más adelante.

Recordemos que en el AAE se determina que la cantidad resultante de la asignación tributaria debía ser similar a la otorgada mediante dotación presupuestaria. Por dicho motivo, la cantidad que se establece como referencia para este periodo de tres años es la otorgada mediante dotación presupuestaria del año anterior, esto es, la satisfecha en 1987. En este sentido el resultado de la aplicación del 0,5239 por 100 de la cuota íntegra de aquellos contribuyentes que hayan decidido señalar la casilla de la Iglesia católica se complementarían mediante dotación presupuestaria directa hasta alcanzar dicha cantidad relativa a 1987, o lo que es lo mismo, a dicha cantidad se restaría el resultado de la asignación tributaria del ejercicio de 1988 efectuada con cargo al rendimiento del IRPF.

El precepto también establecía en el apartado seis el fin de la etapa transitoria y el comienzo situado en 1991 de la etapa final del sistema de asignación tributaria en exclusiva eliminado por completo el régimen de dotación presupuestaria. Asimismo incluía una serie de directrices que regulaban el funcionamiento de ese sistema de asignación tributaria en exclusiva, que debía implantarse efectivamente en 1991 y cumplir de esta manera con el plazo preceptivo de tres años de duración de la etapa transitoria.

- 
- Los programas y proyectos que las mencionadas Organizaciones realicen en el campo de la cooperación internacional al desarrollo en favor de las poblaciones más necesitadas de los países subdesarrollados.
  - Los programas que las asociaciones declaradas de utilidad pública, así como las fundaciones adscritas al Protectorado del Ministerio de Medio Ambiente, desarrollen en relación con la defensa del medio natural y la biodiversidad, la utilización sostenible de los recursos naturales y la prevención de la contaminación y del cambio climático.

<sup>43</sup> CEBRIÁ GARCÍA, M<sup>a</sup>. D.: "El sistema de asignación...", Op. cit. Pág. 254.

Atendiendo a esas pautas, el funcionamiento partiría del resultado obtenido por asignación tributaria del penúltimo ejercicio anterior, es decir, el de 1989. La entrega de la cantidad asignada en favor de la Iglesia se efectuaría por mensualidades correspondientes a una dozava parte de dicho resultado en concepto de ingreso a cuenta, cantidad que se regularizaría una vez se obtuvieran los datos definitivos del ejercicio en cuestión. La regulación consistía en la entrega de la cantidad restante mediante los Presupuestos Generales del Estado en el caso de que la cantidad entregada mensualmente fuera inferior a la efectivamente obtenida, en el caso contrario la Iglesia debía entregar la cantidad que se le había otorgado de más, extremo que va a determinar el hecho de que nos encontremos ante una nueva fase sobrevenida, la que en el siguiente apartado hemos denominado fase transitoria de facto, en vez de acceder en el momento estipulado a la fase de asignación tributaria en exclusiva, como era pretensión del legislador.

Antes de abordar dicha fase transitoria sobrevenida, creemos conveniente llevar a cabo una serie de valoraciones sobre el procedimiento de la fase transitoria original que tuvieron cierta controversia.

Como adelantamos, el Estado introdujo de forma unilateral el porcentaje a aplicar, cuestión que conllevó un gran malestar en el seno de la institución religiosa, porque consideraban que un aspecto tan relevante debería haber sido consensuado entre ambas partes, En este sentido, si bien es cierto que se trata de un extremo importante, recordemos que en relación con la implantación del sistema de asignación tributaria el AAE sobre esta materia otorga cierta discrecionalidad al Estado, nada indica de la obligatoriedad de acordar entre ambas partes el porcentaje a aplicar, más allá de que el resultado obtenido fuera similar al que se llevaba a cabo mediante el sistema de dotación presupuestaria, de hecho esta etapa precisamente debería de servir para ello<sup>44</sup>. Por lo que consideramos que no se produce en sentido estricto ningún incumplimiento por parte del Gobierno, cuestión que no impide que pudiera ser recomendable para una mejor convivencia institucional que ambas partes se mantuvieran satisfechas con el iter procedimental<sup>45</sup>, en la línea marcada por el artículo VI, al establecer que ambas partes “procederán de común acuerdo

---

<sup>44</sup> Sobre este asunto BUENO SALINAS, S.: “Los Acuerdos entre...”, Op. cit., pág. 11, expresa que “*cada previsión o cláusula parece depender de una hipótesis previa o voluntad unilateral imprecisa (empezando por “el Estado podrá asignar a la Iglesia Católica un porcentaje...”)*, y no se define lo más básico del sistema de asignación tributaria: cómo se calculará el porcentaje del IRPF o impuesto sobre patrimonio que deberá destinarse a la Iglesia, su decisión unilateral, etc”.

<sup>45</sup> GARCÍA HERVÁS, D.: “Régimen económico de las Confesiones religiosas”. *VVAA, Manual de Derecho Eclesiástico del Estado*. Colex, 1997, Madrid, pág. 213.

en la resolución de las dudas o dificultades que pudieran surgir en la interpretación o aplicación de cualquier cláusula del presente Acuerdo, inspirándose para ello en los principios que lo informan”. Y es que el porcentaje establecido no resultó del todo adecuado o satisfactorio y las cantidades obtenidas distaban mucho de lo esperado<sup>46</sup>, y por ende de la cantidad que venía siendo entregada por dotación presupuestaria (cuestión que si establecía el AAE y que había que cumplir con la obtención de una cantidad similar)<sup>47</sup>. Además, el Gobierno, aunque tenía la posibilidad de fijar un porcentaje en cada anualidad a través de los Presupuestos del Estado, la realidad es que no fue variado en ningún momento a lo largo de la etapa transitoria<sup>48</sup>, ni tampoco en la siguiente como veremos en el apartado posterior.

Otra de las cuestiones que produjo cierta polémica fue el hecho de nombrar a “otras finalidades” que establecía el acuerdo para la asignación alternativa, con la nomenclatura de “otros fines de interés social”<sup>49</sup>, pues la institución religiosa entendía que podría

---

<sup>46</sup>PUCHADES NAVARRO, M.: “El acuerdo sobre...”, Op. cit., pág. 400. Los “*resultados evidenciaban la necesidad de revisar el porcentaje de asignación, inicialmente fijado en el 0,5239 por 100, con objeto de que, tal como se establecía en el Acuerdo, el nuevo sistema proporcionase recursos de cuantía similar a la dotación que sustituía. Sin embargo, el porcentaje inicial no se modificó y se ha mantenido invariable hasta la actualidad*”. Con el termino actualidad el autor se refiere a 2005 fecha en la que se publicó este estudio. En la misma línea se manifestaba GIMÉNEZ y MARTÍNEZ DE CARVAJAL, J., “Situación actual de la financiación de la Iglesia Católica ...”, op. cit, Págs. 70-71, considerando que el citado coeficiente de asignación “no era realista ni razonable”

<sup>47</sup>PUCHADES NAVARRO, M.: “El acuerdo sobre...”, Op. cit., pág. 400.

<sup>48</sup>Ley 37/1988, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1989. Disposición adicional segunda. “El porcentaje a que se refiere el apartado tres de la disposición adicional quinta de la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1988, aplicable en las declaraciones correspondientes al período impositivo de 1988, será el 0,5239 por 100.”. El contenido de dicha disposición queda prorrogado para el año siguiente al no aprobarse antes del 1 de enero de 1990 la Ley de presupuestos para dicho año. No obstante, para diversas materias si se aprobó durante el segundo trimestre de 1990 una ley de Presupuestos como así lo indica la exposición de motivos de la Ley 4/1990, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para 1990. “La Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1990 pone fin a la situación de prórroga presupuestaria abierta como consecuencia de la imposibilidad de aprobar la nueva Ley de Presupuestos antes del día 1 de enero del presente ejercicio económico.

Con independencia de la eficacia automática de las previsiones constitucionales el Real Decreto-Ley 7/1989, de 29 de diciembre, autorizo determinadas medidas de carácter financiero, tributario y presupuestario encaminadas a hacer viable la actividad de los distintos Entes Públicos durante dicho período y a evitar situaciones de vacío legal que pudieran incidir negativamente en el orden social económico o jurídico preexistente. A estos efectos se mantuvo la eficacia, a partir del 1 de enero de 1990, de determinadas normas que carecían de vigencia indefinida y no quedaban automáticamente prorrogadas de acuerdo con lo previsto en el artículo 134.4 de nuestra Constitución. Dichas normas quedan, asimismo, carentes de vigencia al producirse la aprobación de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1990, sin perjuicio de que, en los supuestos concretos en que así lo haya previsto el Real Decreto-Ley 7/1989, puedan seguir produciendo efectos”.

<sup>49</sup>AZNAR, F., “Los obispos ante la asignación tributaria (1988-1993)”. *Revista Española de Derecho Canónico*, vol. 51, núm. 136, 1994. pág. 86, nota al pie núm. 11. “*Hay que recordar que el texto de los Acuerdos de 1979 hablaba simplemente de otra finalidad, y que fue el Gobierno Español en la ya citada Ley 33/1987 quién, unilateralmente, introdujo el calificativo de otros fines de interés social, planteando así un aparente enfrentamiento entre la Iglesia Católica y los fines de interés social*”.

alimentarse la idea de que la Iglesia no cumplía con fines sociales, y que, por lo tanto, los contribuyentes que quisieran destinar parte de su rendimiento del IRPF a fines sociales necesariamente deberían decantarse por la casilla de otros fines de interés social<sup>50</sup>.

*4.1.1.3. Fase transitoria de facto. Intencionalidad normativa (sin éxito en la práctica) del establecimiento del sistema de asignación tributaria en exclusiva.*

Esta fase comienza con la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991 que reflejaba el contenido del apartado 6 del precepto que hemos analizado y regulaba la anterior fase. La pretensión de esta norma no era otra que la de implantar en el Ordenamiento jurídico español el sistema de asignación tributaria en exclusiva y eliminar por completo el anterior sistema de complemento presupuestario de acuerdo con la Disposición adicional tercera denominada “asignación tributaria a fines religiosos y otros”.

En ejecución de lo previsto en el artículo 11, apartado 2 del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979 y en el apartado 6 de la Disposición Adicional Quinta de la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1988, el porcentaje del rendimiento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aplicable en las declaraciones correspondientes al período impositivo de 1990 será el 0,5239 por 100.

La Iglesia Católica recibirá, mensualmente, durante 1991, en concepto de entrega a cuenta de la asignación tributaria, una dozava parte de la dotación presupuestaria a la Iglesia Católica en 1990. Cuando se disponga de los datos definitivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a 1990, se procederá a la regularización definitiva abonándose la diferencia a la Iglesia Católica o, en caso de que las entregas a cuenta hubieran superado el importe de la asignación tributaria, compensando el exceso con el importe de las entregas a cuenta posteriores.

Como podemos observar, el procedimiento se llevaría a cabo con la entrega mensual de un determinado importe en concepto de entrega a cuenta, concretamente la dozava parte de lo entregado en el año de 1990, es decir, se divide en doce partes la cantidad que se

---

<sup>50</sup> Ibidem. “*Las protestas, inútiles, de los obispos españoles se dieron porque parecía contraponerse a la Iglesia Católica con los fines de interés social y, en consecuencia, que quienes colaboraban con la Iglesia Católica no lo hacían con los fines de interés social*”.

entregó a la institución eclesiástica en 1990 entregando una parte cada mes. Al partir de una cantidad previa, se introduce el proceso de regularización, que consiste una vez obtenidos los resultados definitivos de 1991 si la cantidad obtenida por el sistema de asignación tributaria fuera inferior a la realizada mediante las entregas a cuenta dicho exceso debe ser compensado en las entregas a cuenta que se efectúen posteriormente, es decir, que se verían minoradas o deducidas por la cantidad que se ha entregado de más, por el contrario, si la cantidad entregada es inferior a la obtenida por el sistema de asignación tributaria es el Estado el que debe abonar a la Iglesia dicha diferencia, y así sucesivamente, en los ejercicios posteriores.

Si realmente se hubiese hecho efectivo el proceso o procedimiento que en el precepto se establece se hubiera cumplido sin problemas lo estipulado en el AAE, y se hubiera ejecutado verazmente el sistema de asignación tributaria, sin embargo, si acudimos al punto tres de la disposición adicional tercera de la Ley 21/1993, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1994 se indica que “se elevan a definitivas las cantidades entregadas a cuenta en los ejercicios 1991, 1992 y 1993” podemos observar que convierte a la pretensión de incluir un sistema de asignación tributaria en exclusiva a la convivencia entre dicho sistema y el de complemento presupuestario, es decir, produce de facto una continuación de la fase transitoria analizada anteriormente.

Lo que finalmente sucede es que la cantidad que se realiza mediante entregas a cuenta es superior a la cantidad entregada en el año anterior por la modalidad mixta, en esta circunstancia el Estado según lo estipulado debería haber deducido ese exceso en las entregas a cuenta ejecutadas posteriormente para llevar a cabo el proceso de regularización establecido, sin embargo, en los tres ejercicios siguientes no se llegó a producir tal hecho, todo lo contrario, se llevó a cabo de facto una dotación presupuestaria cuando eleva a definitivas las cantidades entregadas a cuenta en los tres ejercicios correspondientes. En este sentido CEBRIÁ *“en todas las Leyes de Presupuestos Generales del Estado para los años que van desde 1991 a 1999 se previó que una vez conocidas las cantidades recaudadas en el año correspondiente al aplicar el 0,5239 por 100 sobre la cuota íntegra del IRPF, se procedería a la regularización definitiva; sin embargo, en ningún año se practicó. En ninguno de ellos lo recaudado por asignación tributaria superó lo entregado a cuenta por el Estado a la Iglesia, por lo cual ésta fue anualmente endeudándose. Sin embargo, al ir elevándose a definitivas año tras año las cantidades que se entregaron a cuenta en los años anteriores, el endeudamiento se fue*



*condonando. Esto supuso que el Estado seguía completando con sus presupuestos lo que la Iglesia conseguía con la asignación tributaria, y, por tanto, una frustración del intento de iniciar la fase de asignación tributaria exclusiva o plena. Durante todo este tiempo, por ende, se fue prorrogando la fase intermedia de aplicación conjunta de asignación tributaria y dotación presupuestaria, incumpléndose el único plazo taxativo que establece el AAE, cual es el de tres años para aplicar definitivamente la fase de asignación tributaria exclusiva<sup>51</sup>”. CUBERO y SANZ “en 1991 no se produjo, a pesar de estar regulado, el abandono del régimen transitorio. Muy al contrario, se prolongó por la vía de los hechos. Pese a lo estipulado en la Ley 31/1990, no se compensaron las cantidades recibidas en concepto de entregas a cuenta, que fueron más elevadas que la asignación tributaria resultante del ejercicio fiscal. La asignación tributaria definitiva también fue inferior en los ejercicios de 1992 y 1993, sin que la Administración actuara en consecuencia, exigiendo el exceso anticipado. Finalmente, la disposición adicional tercera de la Ley 21/1993, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1994, consolidó la situación al elevar a definitivas las cantidades entregadas a cuenta a lo largo de aquellos tres ejercicios. Desde entonces, cada una de las sucesivas leyes de presupuestos, hasta el ejercicio 2006 inclusive, ha ido conteniendo una declaración en tal sentido, lo que supuso la permanencia de un sistema mixto de financiación, en el que el resultado de la asignación tributaria se complementa con el tradicional mecanismo de dotación presupuestaria<sup>52</sup>”.*

Ante estos problemas el Gobierno introdujo en la disposición adicional vigésima de la Ley 54/1999, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2000, una revisión del sistema de asignación tributaria a la Iglesia Católica.

“Uno. En desarrollo de lo previsto en el artículo II del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979, el Estado destinará al sostenimiento de la Iglesia Católica el 0,5239 por 100 de la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a los contribuyentes que manifiesten expresamente su voluntad en tal sentido.

Dos. A estos efectos, se entenderá por cuota íntegra del impuesto la formada por la suma de la cuota íntegra estatal y de la cuota íntegra autonómica o

---

<sup>51</sup> CEBRIÁ GARCÍA, M<sup>a</sup>. D.: “El sistema de asignación...”, Op. cit. Pág. 239.

<sup>52</sup> CUBERO TRUYO, A. y SANZ GÓMEZ, R. J.: “La asignación tributaria...”, Op. cit. Pág. 278.

complementaria en los términos previstos en los artículos 49 y 60 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias.

Tres. La aplicación de este sistema no podrá dar lugar, en cada uno de los ejercicios en que se aplique, a una cantidad superior a 24.000.000.000 de pesetas ni a una cantidad inferior a la resultante de la actualización de las entregas mensuales que, en concepto de pagos a cuenta de la asignación tributaria, se hayan determinado en la Ley de Presupuestos del ejercicio precedente.

Cuatro. Este sistema se aplicará durante los años 2000, 2001 y 2002, pudiendo revisarse durante este último período, transcurrido el cual se podrá acordar la prórroga del mismo o fijar un nuevo porcentaje y suprimir el carácter de mínimo de los pagos a cuenta”.

Esta revisión consistía fundamentalmente en dejar inalterado la mayoría de los elementos esenciales, pero establecía un límite máximo de 24.000.000.000 de pesetas y un límite mínimo (que se traduce en la cantidad resultante de la actualización de las entregas mensuales que, en concepto de pagos a cuenta de la asignación tributaria, se hayan determinado en la Ley de Presupuestos del ejercicio precedente), que se podía entregar a la institución religiosa. Realmente este extremo que introduce como novedad dicho texto legislativo fue cuanto menos criticable en tanto que distorsiona la voluntad de los contribuyentes, pues si esa voluntad diera lugar a una cantidad superior al límite máximo, se descartaría las decisiones que han dado lugar a que la cantidad total exceda de esos 24 millones, y si por el contrario, no llegaran al mínimo se estaría dotando a la Iglesia de una cantidad superior a la que los ciudadanos están dispuestos a otorgar en función del criterio de asignación tributaria, perpetuando si así fuera la etapa de transición<sup>53</sup>.

En la Disposición adicional vigésima primera denominada “Pagos a cuenta a la Iglesia Católica en el año 2000” establecía el importe de entrega a cuentas para el año 2000 y mantenía de nuevo el régimen transitorio en tanto, que elevarla a efectivas las entregas a

---

<sup>53</sup> CUBERO TRUYO, A. y SANZ GÓMEZ, R. J.: “La asignación tributaria... Op. cit. Pág. 279. “La Ley 54/1999, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2000, consolidó la tendencia al modelo mixto, aunque con la particularidad de establecer no sólo un límite mínimo sino también un límite máximo para la asignación definitiva anual a favor de la Iglesia. Disposición que no sólo contradecía la letra del AAE, sino que dejaba en una posición cada vez más marginal la aplicación de la voluntad expresada por los contribuyentes en sus declaraciones sobre la renta”.

cuentas efectuadas en el año anterior, sin que se volviera a llevar a cabo el proceso de regularización.

“Uno. Para el año 2000 se fija la cuantía de los pagos a cuenta mensuales a que se refiere el apartado tres de la disposición adicional vigésima de la presente Ley en 1.776.634.000 pesetas.

Dos. Se elevan a definitivas las cantidades entregadas a cuenta en 1999”.

Para las anualidades de 2001<sup>54</sup> y 2002<sup>55</sup> según la exposición de motivos de la Ley de presupuestos de cada año en lo que se refiere al sistema de asignación tributaria a la Iglesia Católica, se actualiza la cuantía de las entregas mensuales a las que se refiere la disposición adicional vigésima de la Ley 54/1999, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2000 y 2001, con el objeto de garantizar unos ingresos mínimos a la Iglesia Católica.

Además, incluía como novedad en la disposición adicional vigésima segunda la misma financiación para “otros fines de interés social, bajo la denominación “Asignación de cantidades a fines sociales”, fijando el límite mínimo en 19 millones de pesetas y el máximo en 22 millones de pesetas.

Durante los años 2000, 2001 y 2002 el Estado destinará a subvencionar actividades de interés social, en la forma que reglamentariamente se establezca, el 0,5239 por 100 de la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, determinada en la forma prevista en el apartado dos de la disposición adicional vigésima de la presente Ley, correspondiente a los contribuyentes que manifiesten expresamente su voluntad en tal sentido. Los importes anuales así obtenidos no podrán superar la cantidad de 22.000.000.000 de pesetas.

---

<sup>54</sup> Disposición adicional vigésima primera denominada “Pagos a cuenta a la Iglesia Católica en el año 2001” de la Ley 13/2000, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2001 expresaba; Uno. Para el año 2001, se fija la cuantía de los pagos a cuenta mensuales a que se refiere el apartado tres de la disposición adicional vigésima de la Ley 54/1999, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2000, en 1.812.167.000 pesetas (10.891.343,02 euros).

Dos. Se elevan a definitivas las cantidades entregadas a cuenta en el año 2000”.

<sup>55</sup> Disposición adicional decimotercera bajo el título “Pagos a cuenta a la Iglesia Católica” de la Ley 23/2001, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2002, establecía;

Uno. Para el año 2002, se fija la cuantía de los pagos a cuenta mensuales a que se refiere el apartado tres de la disposición adicional vigésima de la Ley 54/1999, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2000, en 11.109.169,88 euros.

Dos. Se elevan a definitivas las cantidades entregadas a cuenta en el año 2001.

El resultado de la aplicación de este sistema no podrá ser inferior, en cada ejercicio, a 19.000.000.000 de pesetas. Cuando no se alcance esta cifra, el Estado aportará la diferencia.

Sin embargo, este sistema basado en límites mínimo y máximo tampoco se tradujo en un auténtico sistema de asignación tributaria puro. Para que esto ocurriera la cantidad obtenida debería ser igual alguno de los límites establecidos o encontrarse dentro de su rango, es decir, la cantidad obtenida por asignación tributaria tendría que ser igual o superior al límite mínimo o igual e inferior al límite máximo, pues únicamente con esta opción se respetaría la voluntad de los contribuyentes y por ende se respetaría su libertad religiosa en este sentido. Sin embargo, podemos indicar que de inicio el planteamiento chocaba plenamente con el espíritu del sistema pues además de la anterior circunstancia también podría ocurrir que lo obtenido por asignación tributaria fuera superior al límite máximo (en este caso, el Estado se quedaría con la cantidad que excede de ese límite) o por el contrario que fuera inferior al límite mínimo (para lo cual el estado debería aportar la cantidad que resta para llegar a dicho límite dando lugar a un complemento presupuestario), de hecho fue esto lo que en la práctica ocurrió, es decir, lo obtenido fue inferior al límite mínimo, sin embargo, lo entregado de forma previa fue superior, y el exceso de las cantidades que se otorgaban en favor de la Iglesia sucesivamente se elevaba a definitivas, siendo esta condonación un auténtico complemento presupuestario y frustrando la implantación del sistema de asignación tributaria puro<sup>56</sup>.

En este sentido, con los años que se llevaba intentando aplicar dicho sistema se entiende que eran conocedores de las cantidades efectivas procedentes de la voluntad de los contribuyentes atendiendo a ejercicios anteriores, sin embargo, esto no se llegó a aplicar entendemos porque las cifras obtenidas no eran lo esperado, incumpliendo el acuerdo de manera sistemática y además, vulnerando la voluntad de cada uno de los contribuyentes, característica básica del sistema de asignación tributaria, cuestión que se hubiera resuelto aumentando el porcentaje, como veremos en la fase siguiente.

Como novedad también se cambió el procedimiento de doble casilla que reflejaba la voluntad del contribuyente aumentando las posibilidades de decisión como así se expresa en la exposición de motivos del texto normativo 54/1999, “se permite a los contribuyentes

---

<sup>56</sup> CEBRIÁ GARCÍA, M<sup>a</sup>. D.:” El sistema de asignación...”, Op. cit. Pág. 255.

elegir ambas opciones a un tiempo”. En este sentido, CEBRIÁ lo refleja de la siguiente manera:

*“Colaborar con el sostenimiento económico de la Iglesia Católica y también con otros fines de interés social. En este caso de deberán marcar en la declaración de la renta ambas opciones y se destinará el 0,5239 por 100 de la cuota íntegra a la Iglesia católica y, además, otro tanto igual a otros fines de interés social.*

*Colaborar exclusivamente con la Iglesia Católica, en cuyo caso se deberá marcar en la declaración esa opción, destinándose el 0,5239 por 100 de la cuota íntegra del contribuyente a la financiación de dicha confesión religiosa.*

*Colaborar exclusivamente con otros fines de interés social. En este caso se deberá marcar en la declaración dicha opción y el 0,5239 por 100 se destinará a la financiación de los meritados fines.*

*No manifestar su voluntad a favor de ninguna de las opciones, en cuyo caso el 0,5239 por 100 de la cuota íntegra del IRPF se imputará a los Presupuestos Generales del Estado con destino a fines generales<sup>57</sup>”.*

Esta novedad apaciguó en gran medida el malestar que sobre este asunto había en el seno de la Iglesia católica superando con ello la controversia existente desde su inclusión en 1987 para el ejercicio de 1988. Además, solventaba la discriminación de aquellos contribuyentes que no se decantaban por ninguna de las casillas y que necesariamente iban a contribuir a otros fines de interés social, pues ahora se imputarían a los Presupuestos generales del Estado con destino a fines generales.

Esta revisión establecida para los años 2000, 2001 y 2002 se prolongó para otro trienio más (2003, 2004 y 2005) mediante la Ley 52/2002, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2003 de acuerdo con lo establecido en la Ley 54/1999 analizada anteriormente y que posibilitaba llevar a cabo otra revisión del sistema o prorrogarlo, que fue precisamente lo que se terminó por hacer. En la Ley de Presupuestos generales del Estado para 2006 se prorrogó por un único año más, pues comenzaban las negociaciones

---

<sup>57</sup> CEBRIÁ GARCÍA, M. D.:” El sistema de asignación...”, Op. cit. Pág. 241.

entre ambas partes para llevar a cabo lo que realmente debió introducirse en 1991, es decir, la inclusión de un auténtico sistema de asignación tributaria en exclusiva<sup>58</sup>.

#### 4.1.1.4. Fase del sistema de asignación tributaria en exclusiva

Durante los años 2005 y 2006 el Estado y la Iglesia católica llevaron a cabo las negociaciones oportunas para modificar el sistema de financiación que regía en aquel momento con la idea de establecer, por fin, un auténtico sistema de asignación tributaria puro. Dichas negociaciones se vieron reflejadas en el Canje de Notas de 22 de diciembre de 2006 entre la Nunciatura Apostólica en España y el Ministerio de Asuntos Exteriores y de Cooperación cuyas líneas fundamentales fueron;

(...) en el marco de lo previsto en el artículo VI del Acuerdo sobre Asuntos Económicos y en el apartado 2 del Protocolo Adicional al citado Acuerdo, tengo el honor de transmitirle la posición de mi Gobierno sobre la interpretación que en el futuro debe darse a los preceptos del Acuerdo sobre Asuntos Económicos antes mencionados:

“1.- El Gobierno español se ha comprometido a la introducción en la Ley de Presupuestos Generales del Estado de una Disposición Adicional que contempla el sistema de asignación presupuestaria, en desarrollo del artículo 11, párrafos 2 y 3, del Acuerdo entre España y la Santa Sede. En virtud de la misma el coeficiente de IRPF se elevará al 0,7 % con carácter estable.

2.- Por su parte, la Santa Sede estima suficiente dicho compromiso para dar por concluido el proceso de sustitución de la dotación estatal, considerando que el porcentaje de asignación tributaria fijado en el O, 7 % del IRPF tiene carácter estable.

3.- La Santa Sede reconoce que la revisión del sistema de asignación tributaria a la Iglesia Católica recogida en la disposición adicional del Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2007, lleva consigo la asunción parte de la Iglesia Católica de la sujeción al IVA en los términos previstos en la legislación comunitaria. Y considera que El intercambio de Notas entre la

---

<sup>58</sup> CUBERO TRUYO, A. y SANZ GÓMEZ, R. J.: “La asignación tributaria... Op. cit. Pág. 279. “En la Ley 30/2005, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2006, en una clara manifestación de la voluntad de cambio, el sistema se prorrogó sólo por un año. Nos encontrábamos en pleno proceso de negociaciones entre el Estado y la Iglesia católica”.

Nunciatura en España y 465 el Ministerio de Asuntos Exteriores y Cooperación (MAEC) ... ello no produce ninguna lesión patrimonial a la Iglesia Católica en tanto se mantenga vigente el nuevo sistema de asignación tributaria acordado entre el Gobierno español y la Conferencia Episcopal española. Igualmente, la Santa Sede entiende que todas las exenciones que se hayan concedido con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2007 y disposiciones que la desarrollen deberán mantenerse.

4.- Por su parte, el Gobierno español comunica a la Santa Sede que procederá a la derogación de la Orden Ministerial (Ministerio de Economía y Hacienda) de 29 de febrero de 1988, que aclara el alcance de la no sujeción y de las exenciones establecidas en los arts. 111 y IV del Acuerdo sobre Asuntos Económicos”.

Este canje de notas que refleja el mutuo acuerdo entre ambas partes sobre esta materia se realiza en el marco del artículo VI del AAE el cual establece que “procederán de mutuo acuerdo a la resolución de las dudas o dificultades que pudieran surgir en la interpretación o aplicación de cualquier cláusula del presente Acuerdo, inspirándose para ello en los principios que lo informan”, y es precisamente lo que se pretende con dicho documento, es decir, la resolución de diversas dificultades que se han tenido a lo largo de los últimos años en la implantación de un sistema de asignación tributaria en exclusiva como hemos podido comprobar en apartados anteriores.

La pretensión real por ambas partes es eliminar el sistema de complemento presupuestario y hacer efectivo únicamente el sistema de asignación tributaria, dejando atrás la etapa de transición que ha perdurado demasiado en el tiempo, produciendo con ello el incumplimiento permanente del plazo establecido en el AAE para dicha etapa.

Las novedades que se han introducido para conseguirlo es el aumento del coeficiente de asignación al 0,7 % lo que supone un incremento del 33% si atendemos al anterior coeficiente. Recordemos que el anterior se encontraba en un 0,5239% y que fue impuesto de manera unilateral por parte del Estado, sin embargo, como hemos podido comprobar el establecimiento de este nuevo porcentaje ha sido consensuado por ambas partes, superando con ello el descontento por parte de la institución religiosa en relación con este extremo.

En el canje de notas aunque nada tiene que ver con la materia de asignación tributaria también se acuerda la suspensión de la exención que ostentaba la Iglesia católica en relación con el IVA reflejada en la Orden EHA/3958/2006, de 28 de diciembre, por la que se establecen el alcance y los efectos temporales de la supresión de la no sujeción y de las exenciones establecidas en los artículos III y IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede, de 3 de enero de 1979, respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido y al Impuesto General Indirecto Canario, quedando por tanto derogada la anterior Orden de 29 de febrero de 1988 por la que se aclara el alcance de la no sujeción y de las exenciones establecidas en los artículos III y IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede, de 3 de enero de 1979, respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido, así como la Orden de 14 de noviembre de 1996 por la que se aclara el alcance de la no sujeción y de las exenciones establecidas en los artículos III y IV del acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede de 3 de enero de 1979, respecto al Impuesto General Indirecto Canario.

Si bien, a priori se podría considerar dicha inclusión como una concesión por parte de la institución religiosa en favor de la consecución de un aumento del coeficiente, lo cierto es que el IVA es un impuesto armonizado y en este sentido ya había recaído sobre el Estado el inicio de un expediente de infracción, pues dichos beneficios fiscales no son contemplados en las Directivas correspondientes<sup>59</sup>, por lo que dicha concesión no es realmente una concesión sino un elemento obligatorio para adecuar el ordenamiento jurídico español a las normas de la UE<sup>60</sup>.

---

<sup>59</sup> En este sentido, CUBERO TRUYO, A. y SANZ GÓMEZ, R. J.: “La asignación tributaria... Op. cit. Pág. 284. Dicho extremo está meridianamente claro cuando indican “*Siendo un impuesto armonizado a nivel comunitario y no figurando tales beneficios en las Directivas de imprescindible seguimiento, la Comisión Europea había iniciado un expediente de infracción en relación con el tratamiento de la Iglesia católica en el IVA español, por entenderlo contrario al Derecho Comunitario, con lo cual podría pensarse que la eliminación de las exenciones y no sujeciones devenía obligatoria y no podía convertirse en una baza negociadora para la Iglesia católica. Pero lo cierto es que ha habido que esperar a este acuerdo global con la Iglesia católica (que también contaba con un tratado internacional vigente en defensa de la validez de sus prerrogativas) para que se eliminaran de nuestro ordenamiento tales prescripciones*”.

<sup>60</sup> Así lo expresa la propia Orden EHA/3958/2006, de 28 de diciembre, “la Comisión Europea inició un expediente de infracción en relación con el tratamiento de estas operaciones, por entenderlo contrario al Derecho Comunitario, razón por la que comunicó la obligación de modificar la normativa vigente para adecuarla a los compromisos adquiridos por España como Estado miembro de la Unión.

En este sentido, la revisión del sistema de asignación tributaria a la Iglesia Católica regulado en la disposición adicional decimoctava de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2007, conlleva la renuncia expresa por parte de la Iglesia Católica a los mencionados beneficios fiscales relativos al Impuesto sobre el Valor Añadido. Esta circunstancia se ha concretado, en el marco del mecanismo de consultas y concertación previsto en el artículo VI del Acuerdo sobre Asuntos Económicos de 1979 y en el apartado 2 de su Protocolo Adicional, en el Canje de Notas de 22 de diciembre de 2006 entre el Estado Español y la Santa Sede”.



Este canje de notas sobre el que hemos hecho una breve reseña se materializa en la Ley 42/2006, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2007 concretamente en su disposición adicional decimoctava, denominada “Revisión del sistema de asignación tributaria a la Iglesia Católica”.

“Uno. Con vigencia desde el 1 de enero de 2007 y con carácter indefinido, en desarrollo de lo previsto en el artículo II del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979, el Estado destinará al sostenimiento de la Iglesia Católica el 0,7 por 100 de la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a los contribuyentes que manifiesten expresamente su voluntad en tal sentido.

Dos. A estos efectos, se entenderá por cuota íntegra del impuesto la formada por la suma de la cuota íntegra estatal y de la cuota íntegra autonómica o complementaria en los términos previstos en la Ley reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Tres. Durante el año 2007 el Estado entregará, mensualmente, a la Iglesia Católica 12.501.051,76 euros, a cuenta de la cantidad que deba asignar a la iglesia por aplicación de lo dispuesto en el apartado Uno anterior. Antes del 30 de noviembre de 2008, se efectuará una liquidación provisional de la asignación correspondiente a 2007, practicándose la liquidación definitiva antes del 30 de abril de 2009. En ambas liquidaciones, una vez efectuadas, se procederá por las dos partes a regularizar, en un sentido o en otro, el saldo existente.

Cuatro. Se elevan a definitivas las cantidades entregadas a cuenta en 2006”.

Como podemos observar, y respecto a lo expresado en el canje de notas analizado queda contemplado jurídicamente en este cuerpo normativo el aumento del coeficiente de asignación al 0,7 por 100 manteniéndose tanto el impuesto personal como el concepto tributario sobre el recae, es decir, sobre la cuota íntegra que el contribuyente obtenga en el IRPF del ejercicio en cuestión.

Otra de las novedades es la incursión de un nuevo sistema de regularización que se divide en dos fases uno provisional y otro definitivo, pero ya no en base a una determinada cantidad, sino al importe que realmente se haya asignado a tal fin por parte de los

contribuyentes, lo que elimina por completo el complemento presupuestario, asignando a la Iglesia Católica la cantidad efectiva que refleje la voluntad de los contribuyentes.

El funcionamiento de este procedimiento viene regulado en 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 Católica y de regularización del saldo resultante entre el Estado y aquélla, previsto en la disposición adicional decimoctava de la Ley 51/2007, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2008, como así establece su artículo 1.

“La presente Orden regula el procedimiento de liquidación de la asignación tributaria a la Iglesia Católica y de regularización del saldo resultante entre el Estado y aquélla, previsto en la disposición adicional decimoctava de la Ley 51/2007, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2008, que regula el sistema de asignación tributaria a la Iglesia Católica”.

La Orden como hemos indicado regula el procedimiento de regularización, dividiendo el mismo en dos fases para que sea lo más efectiva y adecuada posible y que refleje la voluntad real de los contribuyentes que decidan destinar el 0,7 por 100 de su cuota íntegra a la Iglesia católica además de proporcionar un flujo de ingresos previos a la obtención de los resultados definitivos. Una primera fase provisional y otra fase definitiva, cuya diferencia entre ambas recae en el momento de la obtención de la información necesaria para llevar a cabo la liquidación.

La fase provisional viene regulada en el artículo 3 y la definitiva en el artículo 4. En cada una de esas fases se ejecuta el mismo procedimiento para llevar a cabo la liquidación y que se encuentra regulada en el artículo 5 en el caso de que el saldo sea acreedor y en el artículo 6 si por el contrario es deudor. Tras esta breve reseña sobre el contenido y la estructura de la Orden creemos conveniente desarrollar el funcionamiento del procedimiento de regularización, que al fin y al cabo es lo que viene a determinar el hecho de que el sistema de asignación tributaria sea puro.

De acuerdo con el artículo 2, en enero de cada anualidad con la remisión por parte de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera del certificado de las cantidades libradas a cuenta en aplicación de lo establecido en la Ley de Presupuestos Generales del Estado del ejercicio anterior a la Dirección General de Presupuestos.

Tres días hábiles antes del 25 de noviembre de esa misma anualidad (es decir, si se quiere regularizar el ejercicio de 2008, se refiere a noviembre de 2009), la Agencia Estatal de Administración Tributaria expedirá un certificado acreditativo del importe provisional de la asignación tributaria correspondiente a la Iglesia Católica como consecuencia de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas devengado en el período impositivo cerrado el año anterior y presentadas en el año corriente que será remitido antes del día 25 de noviembre a la Dirección General de Presupuestos. De manera paralela, dentro del mismo plazo la Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas y con las Entidades Locales remitirá a la Dirección General de Presupuestos un certificado con el mismo contenido, pero en relación con los contribuyentes residentes en los territorios históricos del País Vasco y de la Comunidad foral de Navarra previa solicitud con la suficiente antelación a las instituciones competentes de dichos territorios.

El procedimiento de regularización provisional de acuerdo con la Orden que nos encontramos analizando se divide en 4 fases, a saber;

- Iniciación:

Con la expedición de dichos certificados de acuerdo con el artículo 5 y 6 se entiende por iniciado el procedimiento de oficio la regularización provisional, independientemente si a la luz de los resultados obtenidos el saldo es acreedor o deudor.

- Tramitación

Una vez recibidos ambos certificados la Dirección General de Presupuestos como órgano responsable de la tramitación de los expedientes de regularización tiene un plazo de 5 días hábiles a contar de la recepción del último de dichos certificados para determinar la cuantía que corresponda abonar a la Iglesia Católica si el saldo es acreedor, o por el contrario, determinar la cuantía del saldo deudor que corresponda compensar, de acuerdo con lo establecido en los artículos 5 y 6, respectivamente.

Comprobada la existencia de saldo acreedor o deudor, se formulará propuesta provisional de acuerdo de liquidación al Secretario de Estado de Hacienda y Presupuestos. Dicha propuesta deberá ir acompañada, como documentación anexa, del informe de la Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas y con las Entidades Locales y de los certificados a los que hemos hecho referencia anteriormente.

- Resolución:

Con la recepción de la propuesta provisional de regularización enviada por la Dirección General de Presupuestos el Secretario de Estado de Hacienda y Presupuestos deberá notificar a la Conferencia Episcopal Española la propuesta de liquidación para que en un plazo de diez días, contados a partir del siguiente al de la notificación de la propuesta, alegue lo que convenga a su derecho.

El Secretario de Estado de Hacienda y Presupuestos, a la vista de la propuesta formulada en la instrucción del procedimiento, de los documentos que obren en el expediente y de las alegaciones que en su caso hubiera manifestado la Iglesia Católica, dictará resolución, acordando, si procede, la liquidación propuesta, esto es, la liquidación del importe del saldo acreedor que deba abonarse a la Iglesia Católica, o por el contrario la compensación del importe del saldo deudor con cargo a las cantidades que la Administración del Estado deba entregar a cuenta a la Iglesia Católica en los meses sucesivos.

- Actuaciones posteriores:

El acuerdo se notificará a la Dirección General del Tesoro y Política Financiera para que proceda a expedir, de acuerdo con la resolución del Secretario de Estado de Hacienda y Presupuestos, la propuesta de mandamiento de pago, su pago y contabilización, en el plazo de quince días desde la recepción de dicha notificación o, en su caso, a la ejecución mediante retención con cargo a las órdenes de pago que se emitan para satisfacer las sucesivas entregas a cuenta del ejercicio en que se practique la liquidación, o en los ejercicios siguientes, si fuera necesario, hasta la total cancelación del importe

Asimismo, la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos notificará a la Iglesia Católica el acuerdo. Con la resolución definitiva y su notificación llega a su fin la fase de regularización provisional, es decir, el procedimiento se lleva a cabo con la información que obra en poder de las Administraciones en ese momento, siendo conscientes de que aún queda datos para que esa regularización sea definitiva para eso hay que esperar a abril del segundo año del ejercicio en cuestión.

Concretamente, de acuerdo con el artículo 4, Tres días hábiles antes de cada 25 de abril, la Agencia Estatal de Administración Tributaria expedirá un certificado acreditativo del importe provisional de la asignación tributaria correspondiente a la Iglesia Católica como consecuencia de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

devengado en el período impositivo cerrado dos años antes del año corriente y presentadas en el año anterior que será remitido antes del día 25 de abril a la Dirección General de Presupuestos (si la regularización se refiere a la anualidad 2008 dicho plazo hace referencia tres días hábiles antes del 25 de abril de 2010). De manera paralela, dentro del mismo plazo la Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas y con las Entidades Locales remitirá a la Dirección General de Presupuestos un certificado con el mismo contenido, pero en relación con los contribuyentes residentes en los territorios históricos del País Vasco y de la Comunidad foral de Navarra previa solicitud con la suficiente antelación a las instituciones competentes de dichos territorios. Por lo tanto, para la anualidad de 2008 no comenzaría la regularización definitiva hasta abril de 2010, Iniciándose la citada regularización con la expedición de dichos certificados dos años después del ejercicio que se quiera regular.

El procedimiento que seguir es el mismo que hemos expuesto para la regularización provisional establecido en los artículos 5 y 6 en función si el resultado es un saldo acreedor o deudor, terminando con la resolución definitiva de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos y la notificación del acuerdo a la Iglesia católica. En este sentido hemos de indicar que, si bien en este caso ya es definitiva, esta circunstancia se realiza como perfectamente expresan CUBERO Y SANZ *“a sabiendas de que las liquidaciones del IRPF que hayan influido en la determinación del montante de la asignación no serán mientras el plazo de prescripción de cuatro años no se haya agotado. Pero se ha optado, y parece razonable, por no hacer depender la conclusión de este proceso autónomo de las interminables eventualidades que pueden asaltar a los procesos estrictamente relacionados con las deudas tributarias<sup>61</sup>”*.

Otra de las novedades que introdujo la Ley 42/2006, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2007, junto con la sustitución del sistema de complemento presupuestario por el de asignación tributaria y la elevación del coeficiente de asignación al 0,7 por ciento es la obligatoriedad por parte de la Iglesia católica de entregar una memoria justificativa del empleo y destino de los ingresos que obtienen mediante el sistema de asignación tributaria en aras de cumplir con el principio de transparencia que se va imponiendo en la realidad social de las últimas décadas y que se

---

<sup>61</sup> CUBERO TRUYO, A. y SANZ GÓMEZ, R. J.: “La asignación tributaria...”, Op. cit. Pág. 283.

encuentra dentro de la coherencia del hecho de que la cantidad entregada en base a este sistema tiene carácter público.

Precisamente al análisis del citado documento dedicaremos el siguiente apartado, para observar el empleo que hace la Institución religiosa de lo recaudado mediante el sistema de asignación tributaria, así como para observar si alguna partida se otorga con destino a las Hermandades y cofradías entidad sobre la que versa este estudio.

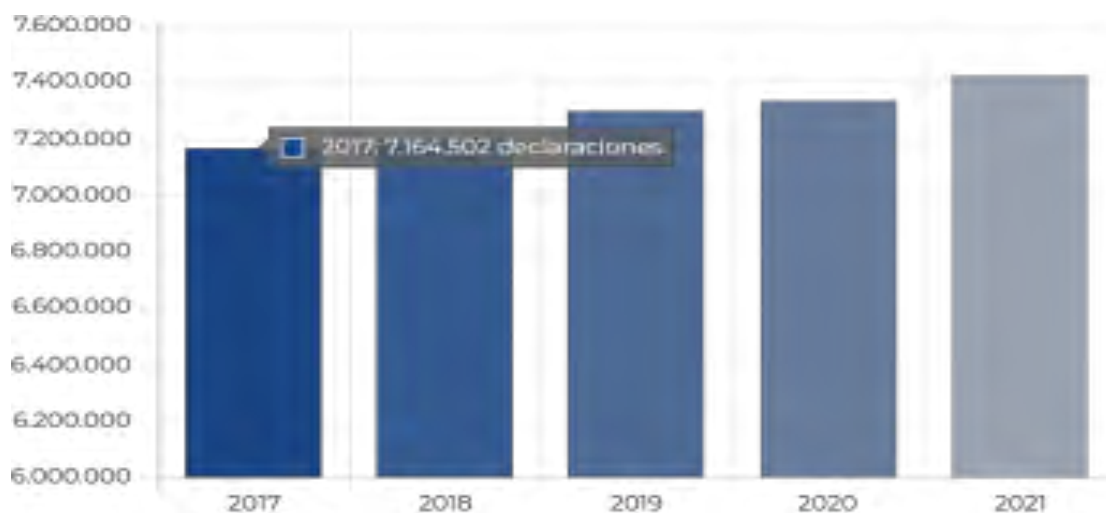
#### *4.1.1.5. Destino de los ingresos procedentes del sistema de asignación tributaria.*

En aras del citado compromiso adquirido en 2006 y llevado a la práctica desde el ejercicio 2007 y para dotar de una mayor transparencia los ingresos obtenidos una vez recibida la asignación tributaria, la Conferencia Episcopal Española cada año presenta el detalle y explicación de las partidas de recursos y empleos en forma de memoria anual.

Si nos fijamos en la memoria justificativa o memoria anual de actividades de 2021 el 81% de los recursos que llegan a través de la Asignación tributaria se envían directamente a las diócesis para la realización de sus actividades pastorales y asistenciales mientras que el 19% restante de los recursos se distribuye según los criterios aprobados anualmente en la Asamblea Plenaria, a saber, seguridad social del clero y obispos, proyectos de rehabilitación y construcción de templos de las distintas diócesis, actividades pastorales, Cáritas diocesanas, etc.

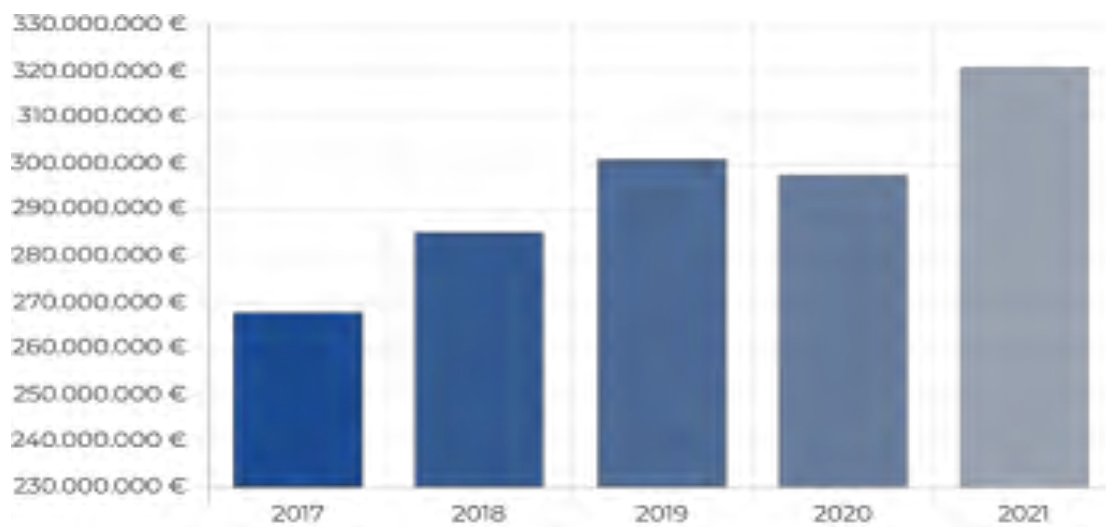
El número total de declaraciones cuyos contribuyentes han pinchado en la casilla a favor de la Iglesia en la anualidad de 2021 ha alcanzado la cifra de 7.421.925, que corresponde con el 31,29 por ciento del total de declaraciones del IRPF presentadas, lo que ha producido una subida de 84.201 respecto al año anterior, como podemos observar en la gráfica 1.

#### *Gráfica 1*



Esta circunstancia conlleva que la Iglesia católica obtenga por asignación tributaria una de las cifras más altas desde la inclusión del sistema de asignación tributaria, concretamente 321.015.984€, como podemos observar en la gráfica 2 y tabla 1.

*Gráfica 2. Asignación a la Iglesia en euros*



*Tabla 1. Resultado de la Asignación tributaria IRPF por provincias*

DELEGACIONES	DECLARACIONES	PORCENTAJE	IMPORTE
ALBACETE	85.249	44,06%	2.357.823
ALICANTE	248.571	29,26%	7.893.841
ALMERIA	106.956	30,05%	3.079.934

AVILA	36.014	45,29%	849.461
BADAJOS	145.386	46,03%	3.396.451
ILLES BALEARS	148.091	26,03%	6.611.245
BARCELONA	448.594	15,53%	28.973.493
BURGOS	90.210	44,71%	2.978.474
CACERES	75.424	38,97%	1.879.619
CADIZ	145.308	34,87%	4.794.069
CASTELLON	94.839	30,96%	3.466.450
CIUDAD REAL	118.005	51,62%	2.856.887
CORDOBA	161.359	42,96%	4.438.662
A CORUÑA	140.636	23,89%	5.539.749
CUENCA	43.710	44,63%	966.537
GIRONA	52.688	14,14%	2.567.324
GRANADA	172.834	39,50%	5.212.427
GUADALAJARA	51.038	37,26%	1.730.469
HUELVA	92.458	35,70%	2.389.041
HUESCA	37.857	31,59%	1.305.302
JAEN	150.695	47,35%	3.237.358
LEON	85.953	35,82%	2.584.901
LLEIDA	42.974	19,74%	1.947.669
LA RIOJA	76.042	43,52%	2.556.903
LUGO	37.934	22,66%	1.056.216
MADRID	1.333.420	37,49%	94.440.711
MALAGA	261.097	34,52%	9.130.098
MURCIA	230.676	42,76%	7.247.041
OURENSE	46.960	30,94%	1.225.479
ASTURIAS	104.710	29,91%	4.024.749
PALENCIA	38.585	44,27%	1.105.253
LAS PALMAS	128.182	25,30%	4.728.740
PONTEVEDRA	56.681	20,48%	1.608.137
SALAMANCA	71.985	41,93%	2.163.754
S.C. TENERIFE	115.974	24,96%	3.889.318
CANTABRIA	109.019	36,32%	3.977.746
SEGOVIA	32.494	40,11%	979.689
SEVILLA	366.092	41,89%	13.167.539
SORIA	21.134	41,32%	604.945
TARRAGONA	76.110	19,16%	3.059.538
TERUEL	23.186	32,49%	645.246
TOLEDO	140.300	41,87%	3.668.824
VALENCIA	386.282	29,42%	16.010.950
VALLADOLID	123.627	43,11%	4.508.569
ZAMORA	35.991	41,64%	832.393
ZARAGOZA	184.484	34,25%	7.493.600



CARTAGENA	64.745	41,92%	1.941.235
GIJON	52.602	28,50%	2.026.349
JEREZ DE LA FRONT	53.156	42,95%	1.501.091
VIGO	48.131	24,87%	2.001.042
CEUTA Y MELILLA	22.517	33,45%	1.167.799
Total Agencia Tributaria	7.016.965	31,86%	297.820.140
ALAVA	55.778	30,83%	3.042.067
GUIPUZCOA	56.562	14,78%	3.414.483
VIZCAYA	140.214	22,16%	9.232.533
NAVARRA	152.406	30,47%	7.213.838
TOTAL NACIONAL	7.421.925	31,29%	320.723.061

Como ya hemos adelantado el 81 por ciento de los recursos que llegan a través de la Asignación tributaria se envían directamente a las diócesis para la realización de sus actividades pastorales y asistenciales mientras que el 19 por ciento restante de los recursos se distribuye según los criterios aprobados anualmente en la Asamblea Plenaria, a saber, seguridad social del clero y obispos, proyectos de rehabilitación y construcción de templos de las distintas diócesis, actividades pastorales, Cáritas diocesanas, etc.

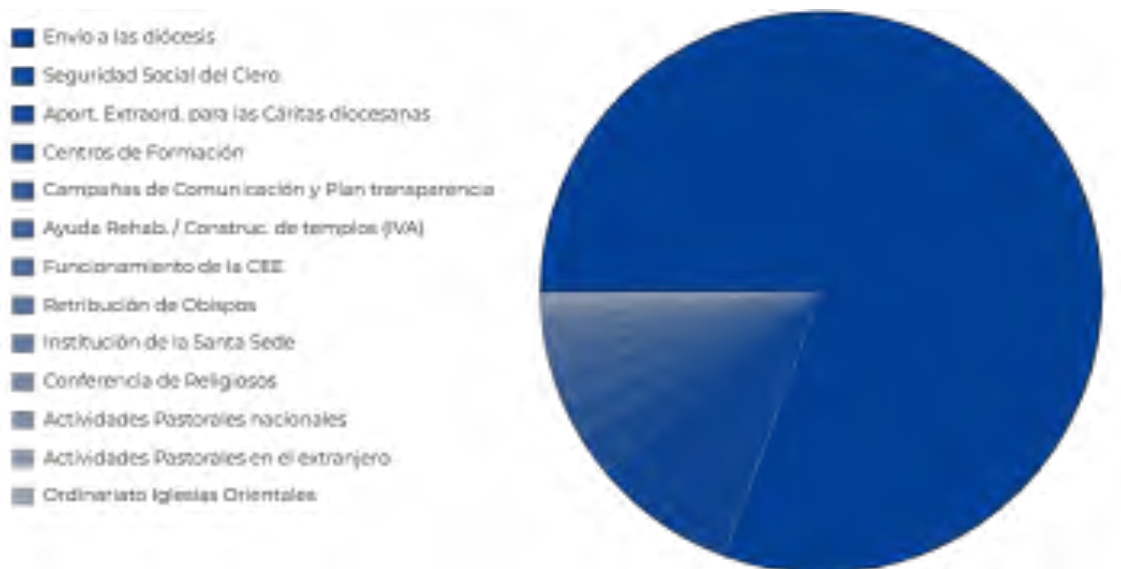
*Tabla 2.*

<b>Recursos</b>	<b>321.316.081€</b>
<b>Asignación tributaria</b>	<b>321.126.532 €</b>
<b>Otros Ingresos</b>	<b>189.549€</b>

<b>Empleo</b>	<b>En €</b>
<b>Envío a las diócesis para su sostenimiento</b>	229.040.241
<b>Seguridad social del clero</b>	23.657.371
<b>Aportación extraordinaria Cáritas diocesanas</b>	6.497.393
<b>Centros de formación (Facultades eclesiásticas, UPSA, centros de Roma y Jerusalén</b>	5.320.391
<b>Campaña de comunicación y Plan de transparencia</b>	5.109.567
<b>Ayuda a proyectos de rehabilitación y construcción de templos</b>	4.126.994
<b>Funcionamiento Conferencia Episcopal Española</b>	2.730.374
<b>Retribuciones obispos</b>	2.331.938

<b>Actividades pastorales en el extranjero</b>	1.306.050
<b>Actividades pastorales nacionales</b>	1.131.181
<b>Conferencia de Religiosos</b>	1.096.648
<b>Instituciones de la Santa Sede</b>	528.876
<b>Ordinariato Iglesias orientales</b>	172.100
<b>Fondo para proyectos monasterios</b>	57.223

Gráfica 3



El 81 por ciento de lo recibido por asignación tributaria como ya hemos indicado va destinado a la financiación de las distintas diócesis repartidas por todo el país, cuyo reparto se realiza en función de sus necesidades para abordar sus actividades asistenciales y pastorales como así lo especifica la Conferencia Episcopal cuando expresa, *“El reparto del dinero recibido de la Asignación Tributaria se realiza mediante una evaluación de las necesidades de las diócesis españolas para la realización de sus actividades pastorales y asistenciales.”*

*Todas ellas reciben una cantidad fija que corresponde a sus gastos generales básicos. El resto de la cantidad recibida variará en función de las necesidades más particulares de cada diócesis, en el ámbito de sus actividades litúrgicas, pastorales y asistenciales.*

*Así se evalúan las necesidades pastorales específicas de cada diócesis, teniendo en cuenta las características propias de cada una, como la extensión de la diócesis, el número de habitantes, el número de parroquias, el número de sacerdotes, seminarios y pastoral vocacional; criterios que son aprobados anualmente en asamblea plenaria.*

*Se trata de un modelo de reparto basado en la solidaridad y comunicación de bienes, donde prima la capacidad de atender las necesidades básicas, y prestando especial interés a las diócesis con menos recursos y menor capacidad de obtención de los mismos.*

*Una vez recibida la cantidad global por los distintos conceptos, cada diócesis la integra dentro de su presupuesto para su reparto, atendiendo a las normas propias de organización económica diocesana y la adecuada cobertura de sus actividades pastorales y asistenciales”.*

*La cantidad proveniente de la Asignación tributaria es enviada a las 70 diócesis españolas. Las diócesis lo integran dentro de su presupuesto diocesano para acometer las actividades propias de la Iglesia.*

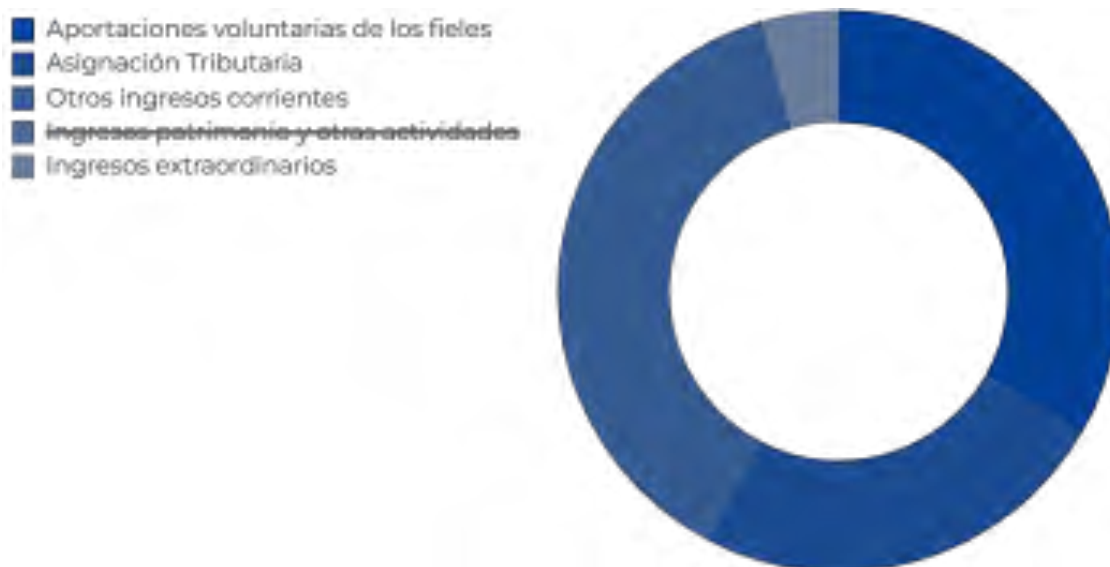
*La Conferencia Episcopal solicita anualmente información a las diócesis sobre sus cuentas económicas consolidadas, incluyendo las parroquias, para así dotar de transparencia al proceso y obtener una información sobre la procedencia de sus recursos y las aplicaciones que se han dado cada año”.*

Otra cuestión que debemos entender es que las cantidades destinadas a cada una de las diócesis, de acuerdo con lo que indica la propia Conferencia Episcopal en su memoria anual, no tiene carácter finalista sino que se integran dentro de sus presupuestos imposibilitando o dificultando el conocimiento exacto del destino de dichos ingresos de manera específica, es decir, tendremos conocimiento de donde destina los recursos las diócesis con carácter general, pero no sabremos la utilización exacta de la cantidad obtenida por asignación tributaria a cada una de esas actividades.

Dichos presupuestos están conformados por distintas partidas, siendo la más importante las aportaciones directas y voluntarias de los fieles con 343.072.043,99€, constituidas por los recursos recibidos de los fieles sin contraprestación por colectas ordinarias,

específicas, suscripciones periódicas y otros ingresos sin contraprestación, llegando a suponer más de un tercio de los recursos disponibles de las diócesis, de hecho, durante el año 2021 representaron el 30 por ciento de sus recursos. Seguidamente la segunda partida por volumen corresponde a la partida denominada “otros ingresos corrientes”, con 383.458.595,34€. Corresponden a ingresos de distinta naturaleza de los anteriores y de los procedentes por asignación tributaria y por ingresos de patrimonio, tales como ingresos por servicios diversos, subvenciones, ingresos de otras instituciones religiosas y otros ingresos. La tercera partida por cantidad corresponde a los ingresos obtenidos por asignación tributaria con 256.012.649,31€ que recordemos constituía el 81 por ciento de los percibido por parte de la Iglesia en este concepto más el pago de la Seguridad Social y las percepciones de obispos residenciales Ingresos extraordinarios los al dinero que procede de la Asignación tributaria concretamente un 22 por ciento, de la financiación básica de cada diócesis, no obstante, este porcentaje puede variar según el tamaño de cada diócesis, debido a criterios de comunión de bienes entre las diócesis, suponiendo para las diócesis de menor tamaño hasta un total del 63 por ciento de sus recursos. A continuación, la siguiente partida se refiere a los Ingresos del patrimonio y de actividades económicas con 109.250.522,50€, correspondientes al patrimonio inmobiliario, financiero y actividades económicas diversas y por último con 50.982.119,71€, se encuentra la partida denominada ingresos extraordinarios donde se incluyen las cantidades recibidas por enajenaciones de patrimonio, subvenciones de capital y otros ingresos extraordinarios.

*Gráfica 4.*



La cantidad de dinero recibida por las diócesis a través del sistema de reparto especificado tiene como destino diversas actividades, a saber, acciones pastorales y asistenciales (, conservación de edificios y gastos de funcionamiento, retribución del clero y del personal seglar, gastos extraordinarios y aportaciones a centros de formación, como podemos observar a continuación.

Gráfica 5.

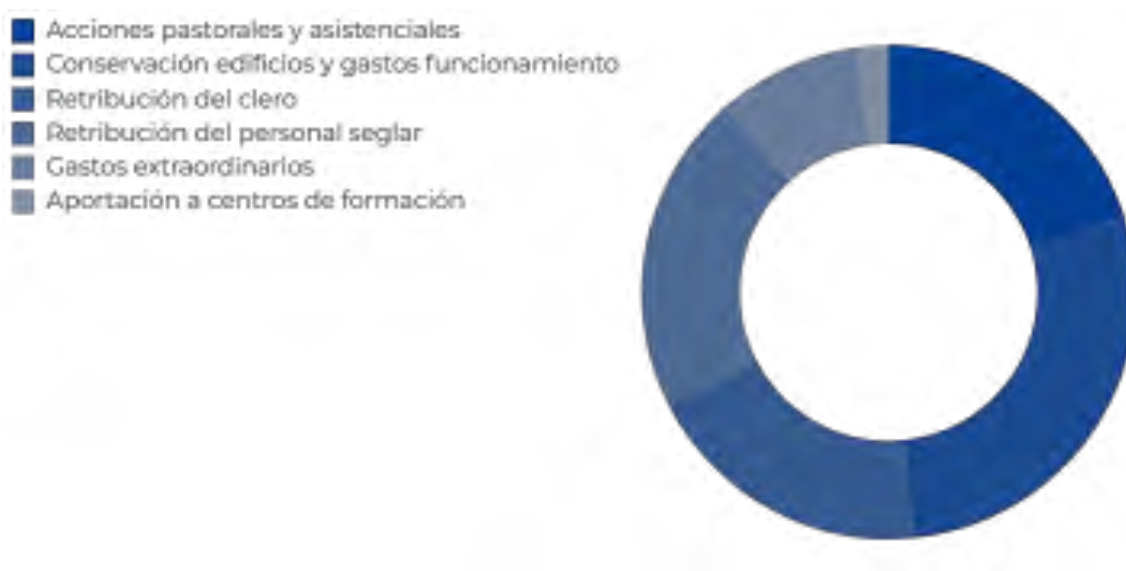


Tabla 3 y 4. Datos anuales de las diócesis (en % sobre total)

INGRESOS	2019	2020	2021
APORTACIONES VOLUNTARIAS DE LOS FIELES	30,8 %	30%	30%
ASIGNACIÓN TRIBUTARIA	21,1%	23%	22%
INGRESOS PATRIMONIO Y OTRAS ACTIVIDADES	11,1%	9%	10%

OTROS INGRESOS CORRIENTES	-	32%	32%	34%
INGRESOS EXTRAORDINARIOS		5%	6%	4%

GASTOS	2019	2020	2021
ACCIONES PASTORALES Y ASISTENCIALES	21,05%	21%	19%
RETRIBUCION DEL CLERO	16,80%	19%	18%
RETRIBUCION DEL PERSONAL SEGLAR	19,37%	21%	20%
APORTACIONES A CENTROS DE FORMACIÓN	1,66%	2%	2%
CONS. EDIFICIOS Y GASTOS FUNCIONAMIENTO	30,35%	29%	27%
GASTOS EXTRAORDINARIOS	8,75%	8%	9%

Durante el año 2021 los empleos de las diócesis en las retribuciones del clero y del personal seglar constituyen el 38 por ciento del presupuesto total, seguido de los gastos de conservación y funcionamiento de los edificios que constituyeron el 27 por ciento y de las actividades asistenciales y pastorales con un 19 por ciento. Por último, con una menor repercusión dentro de los presupuestado ciertos gastos extraordinarios y las aportaciones a centros de formación que representaron un 9 por ciento y 2 por ciento, respectivamente.

Si la anterior lectura la traducimos en euros podemos indicar que de acuerdo con los datos facilitados por la Conferencia Episcopal Española dentro del ámbito de las acciones pastorales y asistenciales el importe aplicado por las diócesis y parroquias de manera directa a la realización de actividades dentro del citado ámbito ha sido de 222.385.530,36€. El importe de las retribuciones efectivamente satisfechas a los clérigos por el desempeño de su labor ministerial en el ámbito diocesano y parroquial ha sido de 204.638.999,41€. El importe de las retribuciones efectivamente satisfechas a los seglares por el desempeño de un trabajo remunerado corresponde a 233.667.828,74€. Las cantidades aportadas a centros de formación (seminarios, institutos superiores, colegios...) y otras iniciativas de formación 21.088.646,86€. 5. La cantidad satisfecha

con destino a la conservación de edificios y gastos de funcionamiento fue de 309.833.068,47€ (Compras, suministros, servicios exteriores, impuestos, gastos financieros y otros gastos ordinarios). Y, por último, 70.712.787€ en gastos extraordinarios, es decir, aquellas partidas empleadas en la construcción de nuevos templos, programas de rehabilitación y otros gastos de naturaleza extraordinaria.

En este sentido, y para concretar algunas de las anteriores cuestiones, según la Conferencia Episcopal *“más de 55 millones de € destinaron las diócesis españolas a actividades asistenciales en 2021. Para el 60% de las diócesis, los gastos en conservación de edificios y gastos de funcionamiento han supuesto más de un tercio de sus gastos ordinarios y el importe destinado por las diócesis a programas de rehabilitación durante el año 2021 ha alcanzado más de 49,5 millones de € (49.505.061,25 €) y en nuevos templos 18 millones”*.

#### *4.1.1.6. Valoración general del proceso de implantación del sistema de asignación tributaria en España y de su funcionamiento*

Para adecuar la relación económica del Estado con la Iglesia católica a la CE fue necesario la aprobación de un nuevo acuerdo que encaje con la nueva realidad democrática del momento, dicha circunstancia se vio reflejada con el AAE, donde se establecieron dos tipos de financiaciones por un lado una financiación indirecta con el establecimiento de un régimen fiscal especial y por otro una financiación directa mediante la inclusión en nuestro ordenamiento jurídico del sistema de asignación tributaria.

El sistema de asignación tributaria es el resultado de la colaboración económica entre el Estado y la Iglesia católica mediante la entrega de una determinada cantidad económica por parte del primero en favor de la segunda, con cargo al rendimiento de uno de los impuestos personal por excelencia como es el IRPF, atendiendo a la voluntad de los contribuyentes que decidan destinar parte de su cuota íntegra a la Iglesia católica. En este sentido entendemos que es un sistema adecuado a nuestro ordenamiento jurídico y que respeta el principio informador de libertad religiosa ofreciendo la posibilidad a los contribuyentes de decidir el destino de una parte de los rendimientos del IRPF obtenidos en sus respectivas declaraciones, siempre y cuando se canalice de una forma eficaz la voluntad de los contribuyentes. Así lo consideran tanto las partes firmantes del Acuerdo

como gran parte de la doctrina. En este sentido, la Conferencia Episcopal Española lo califica como un sistema “*más justo, más democrático, más moderno y, sobre todo, más conforme con la libertad religiosa de los ciudadanos*”<sup>62</sup> en comparación con el sistema de dotación presupuestaria, LLAMAZARES entiende que se “*configura como un sistema técnicamente más respetuoso con la libertad religiosa del ciudadano y más acorde con un estado laico*”, CEBRIÁ considera que “*desde el punto de vista constitucional se debe hacer una valoración positiva del sistema de asignación tributaria*”<sup>63</sup>, PUCHADES indica que “*se configura como un sistema técnicamente más respetuoso con la libertad religiosa del ciudadano y más acorde con un estado laico*”<sup>64</sup>.

El proceso de implementación del sistema en nuestro ordenamiento jurídico no ha sido sencillo, todo lo contrario ha sido un camino arduo y demasiado largo, de hecho, no ha sido del todo satisfactorio hasta 2007, donde verdaderamente se ha conseguido establecer de manera exclusiva este sistema que desde el principio establecía el AAE y que debería haberse logrado para el año 1991, desde que el gobierno estableció el inicio de la etapa transitoria para el ejercicio de 1989, cuya duración debía ser de tres años.

Debemos tener en cuenta que el hecho de venir de una relación económica entre ambas partes basada en el sistema de dotación presupuestaria se entendió que no sería adecuado pasar de un sistema a otro de manera drástica, sino que requería un determinado tiempo para su inclusión. Por dicho motivo el AAE establece que durante los tres primeros años como mínimo (ejercicios de 1979, 1980 y 1981) se debía seguir con el sistema de dotación presupuestaria heredado del Concordato de 1953, transcurrido el plazo mínimo de tres años el Gobierno tenía la discrecionalidad de establecer el sistema de asignación tributaria, que debía ser implantado de manera progresiva, es decir, previo a su inclusión de manera exclusiva durante un periodo de tres años como máximo ambos sistemas debían convivir para obtener los datos necesarios que dieran lugar a un eficaz y adecuado sistema de asignación tributaria puro mientras que la Iglesia católica podría continuar con un flujo de dinero similar al obtenido por dotación presupuestaria. Sin embargo, pese a los numerosos intentos las pretensiones de establecerlo fueron insatisfactorias desde un punto de vista jurídico, incumpliendo de manera prolongada el propio AAE.

---

<sup>62</sup> CEE, Instrucción pastoral de 22 de abril de 1988: La ayuda económica a la Iglesia, BOAV, núm. 3085, 1988, pág. 297.

<sup>63</sup> CEBRIÁ GARCÍA, M<sup>a</sup>. D.: “El sistema de asignación...”, Op. cit. Pág. 254. pág. 255.

<sup>64</sup> PUCHADES NAVARRO, M.: “El acuerdo sobre...”, Op. cit., pág. 413.



Los elementos de funcionamiento del sistema de asignación tributaria fueron establecidos por el Gobierno de manera unilateral en 1987 mediante la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1988, lo que propició que se produjeran distintas controversias entre ambas partes, que se pudieron ir superando a medida que iban avanzando los años mediante sucesivas legislaciones que introducirían determinados cambios en el sistema satisfactorios para ambas partes.

Una de las decisiones más conflictivas que produjo diversas controversias fue el establecimiento del coeficiente de asignación del 0,5239 establecido de forma unilateral por el Gobierno en la Ley 33/1987.

En este sentido, el AAE parece dotar de cierta discrecionalidad al Estado en las cuestiones relativas al establecimiento del sistema de asignación tributaria por lo que a nuestro juicio no se produce incumplimiento por parte del Estado sobre este extremo por diversos motivos. Primero, porque la inclusión del sistema de asignación tributaria se estableció durante la fase transitoria que servía si se me permite la expresión de “experiencia piloto” para conocer los datos oportunos a tener en cuenta para el futuro de su implementación en exclusiva, de hecho, el citado texto normativo posibilitaba al Estado modificar el coeficiente cada año. Y seguidamente, porque si la cantidad obtenida por el sistema de asignación tributaria durante la fase transitoria no fuera suficiente para obtener una cantidad similar a la entregada mediante dotación presupuestaria el AAE determinaba que debía complementarla a través de los Presupuestos Generales del Estado con un importe suficiente para llegar a dicha cantidad, entendiéndose con esto que aun cuando la Iglesia no ha consensuado con el Estado el coeficiente no obtendría por ello un perjuicio económico. Sin embargo, esto no implica, como así lo entiende gran parte de la doctrina, que se trata de un elemento lo suficientemente importante (va a determinar la cantidad final a entregar) como para consensuarlo con la Iglesia católica.

Los resultados obtenidos durante la etapa transitoria que comprende las anualidades de 1988, 1989 y 1990<sup>65</sup> ofrecen una clara evidencia de que el coeficiente de asignación establecido por el Estado no es adecuado ni eficaz, pues en ninguno de los tres años el sistema de asignación tributaria ha conseguido obtener una cantidad similar a la que se

---

<sup>65</sup> *Estadística de la Iglesia Católica 1992*. Oficina de Estadística y Sociología de la Iglesia (OESI), (Secretariado General de la Conferencia Episcopal Española). EDICE. Madrid, 1992, págs. 51-53.

entregaba a la Institución religiosa mediante dotación presupuestaria, extremo que si es una obligación establecida en el AAE.

En el año 1988 el 35,11% de los contribuyentes decidieron asignar el 0,5239% de su cuota íntegra a la Iglesia Católica obteniendo una cantidad de 6.934.577.853 pesetas, muy por debajo de la cantidad entregada en el año 1987 (más de 13 millones de pesetas) por lo que el Estado tuvo que entregar mediante el sistema de complemento presupuestario 6.795.419.434 pesetas, casi el doble de lo obtenido por asignación tributaria, no obstante, el Estado prosiguió fijando el mismo coeficiente durante los dos restantes años.

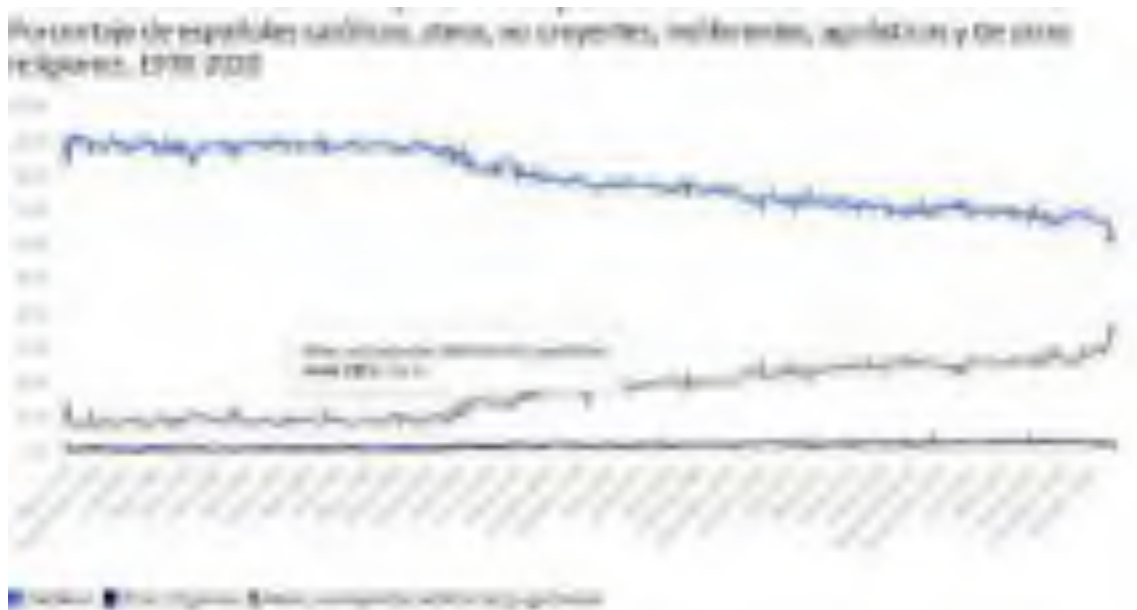
En el año 1989 el 39,08% de los contribuyentes decidieron asignar el 0,5239% de su cuota íntegra a la Iglesia Católica obteniendo una cantidad de 7.462.855.116 pesetas, muy por debajo de la cantidad entregada en el año 1988 por lo que el Estado tuvo que entregar mediante el sistema de complemento presupuestario 6.795.419.434 pesetas, casi el doble de lo obtenido por asignación tributaria.

En el año 1990 el 38,24% de los contribuyentes decidieron asignar el 0,5239% de su cuota íntegra a la Iglesia Católica obteniendo una cantidad de 9.116.083.235 pesetas, muy por debajo de la cantidad entregada en el año 1988 por lo que el Estado tuvo que entregar mediante el sistema de complemento presupuestario 6.143.916.765 pesetas.

Resulta bastante clarificador que de los resultados obtenidos a lo largo de la fase transitoria el sistema de asignación tributaria por sí mismo no cumplen con el objetivo de sostenimiento de la Iglesia católica al no proporcionar los recursos suficientes para ello, es decir, dotar a la iglesia de una cantidad similar a la obtenida mediante dotación presupuestaria.

La decisión de establecer el 0,5239 por parte del Estado se ajusta al hecho de considerar que todos los contribuyentes católicos o la gran mayoría de ellos iban a destinar ese porcentaje de su cuota íntegra a la Iglesia católica, una justificación que no convenció a la Iglesia católica ni a una gran parte de la doctrina, no obstante, si atendemos a los resultados que acabamos de ver no resultaba tan descabellado, pues si con el 40% de los contribuyentes se ha conseguido el 50% de lo asignado mediante dotación presupuestaria, se necesitaba por tanto, que el 80% de los contribuyentes se hubiesen declinado por esta opción. En este sentido, los datos que se manejaban en aquel momento es que en España

alrededor del 90% de los habitantes eran de religión católica como podemos observar en el gráfico siguiente.



No obstante, lo poco razonable como bien dijo en su momento la Conferencia Episcopal es establecer un porcentaje tan ajustado pues para que se obtuviera una cantidad similar a la dotación presupuestaria todos los contribuyentes que se consideraban católicos a la luz de los datos que se manejaban en aquel momento debían marcar la casilla en favor de la Iglesia católica. Aun así, creemos que dicha fundamentación podría servir como planteamiento inicial, pero que de ninguna manera debería ser la que sustentara de manera única y exclusiva el coeficiente de asignación a aplicar, muchas otras variables son las que se debía haber tenido en cuenta.

La etapa transitoria se establecía en el AAE para obtener una serie de datos con los que establecer de una manera eficaz el sistema de asignación tributaria y abandonar el complemento presupuestario, por lo tanto, ya para 1991, se contaba con información suficiente como para saber que el coeficiente de asignación debería ser aumentado si se quería cumplir con la obligación de incluir en nuestro ordenamiento jurídico un sistema de asignación tributaria puro, por dicho motivo el establecimiento durante dicha etapa de manera unilateral por parte del Estado y la fundamentación del mismo tampoco era un extremo excesivamente importante pues a tenor de los resultados se podría modificar, para ello se introdujo esta etapa en el AAE, sin embargo, esto no sucedió por lo que de inicio el sistema que se estableció en la Ley 31/1990 estaba abocado a incumplir el AAE, como así se pudo comprobar durante el periodo que va desde 1991 hasta 2006, en este

sentido, PUCHADES expresaba que “*si tomamos como referencia el año 1900, el último del período transitorio, teniendo en cuenta el porcentaje de declaraciones (38,24%) y la cuota íntegra total del I.R.P.F. (3.810.956 millones de ptas.), el porcentaje a aplicar a esa cuota íntegra para que la asignación tributaria hubiera alcanzado los 15.260 millones de dotación presupuestaria actualizada es igual al 0,877 por 100. Éste es el porcentaje que debió fijarse en su momento, en cumplimiento del apartado 11. 3 del Acuerdo*<sup>66</sup>”.

De acuerdo con el AAE, el abandono definitivo del sistema de dotación presupuestaria y el comienzo del funcionamiento de un sistema de asignación tributaria en exclusiva debía ocurrir para el año 1991 de hecho, esa era la pretensión de la Ley 31/1990, sin embargo, al no modificar y elevar el coeficiente de asignación esto no se produjo de facto.

La cantidad anual total de entregas a cuenta que se realizaban mensualmente siempre era superior a lo obtenido por la asignación tributaria sin embargo, en vez de proceder a deducir el exceso en las entregas a cuentas de ejercicios posteriores, se iban elevando a definitivas en distintos años, entendemos porque la cantidad obtenida exclusivamente de la voluntad de los contribuyentes no alcanzaba la cantidad similar a la de dotación presupuestaria a la que hacía referencia el AAE, perpetuando con ello la fase transitoria pues las sucesivas condonaciones eran de facto un complemento presupuestario, incumpliendo el AAE y no respetando la voluntad de los contribuyentes que se traduce en una discriminación personal.

Durante 1991, 1992 y 1993, de acuerdo con la ley de presupuestos de cada uno de esos años las entregas a cuenta mensuales en favor de la Iglesia católica fueron de 1.271.666.667 de pesetas, por lo que la cantidad anual recibida en cada una de esas anualidades ascendió a 15.260.000.000, mientras que lo obtenido a través del sistema de asignación tributaria para el año 1991 fueron 11.461.886.716 de pesetas para 1992, 12.698.530.132 de pesetas y para 1993, 13.970.971.647 de pesetas.

Si analizamos detenidamente los datos podemos observar que lo entregado de forma previa por el Estado en concepto de entregas a cuenta es superior a lo obtenido por el sistema de asignación tributaria, ante esta circunstancia, para cumplir con lo establecido el Estado debería de deducir dicho exceso en las entregas a cuenta de los ejercicios posteriores, sin embargo, esto no ocurrió, pues optó a elevar a definitivas dicho exceso en

---

<sup>66</sup> PUCHADES NAVARRO, M.: “El acuerdo sobre...”, Op. cit., pág. 405.

1994 con la Ley 21/1993, y produciendo un incumplimiento del AAE perpetuando con esto la etapa transitoria en el tiempo, más allá de los tres años previstos para ello. Esto continuo en el tiempo hasta 1999 como podemos comprobar en la TABLA, elevando a definitivas los excesos entregados en las Leyes de Presupuestos Generales de cada anualidad.

Año	Entregas a cuenta mensuales	Cantidad total recibida	Asignación tributaria	Complemento presupuestario	Porcentaje del total de declaraciones
1991	1.271.666.667	15.260.000.000	11.461.886.716	3.798.113.284	
1992	1.271.666.667	15.260.000.000	12.698.530.132	2.561.469.868	
1993	1.271.666.667	15.260.000.000	13.970.971.647	1.289.028.353	
1994	1.525.000.000	18.300.000.000	14.877.301.680	3.422.698.320	
1995	1.578.000.000	18.936.000.000	14.239.763.854	4.696.236.146	
1996	1.633.230.000	19.598.760.000	14.813.727.337	4.785.032.663	
1997	1.676.000.000	20.112.000.000	14.431.837.555	5.680.162.445	
1998	1.711.000.000	20.532.000.000	15.953.553.651	4.578.446.349	
1999	1.741.798.000	20.901.576.000	16.934.114.823	3.967.461.177	

Recordemos que para el año 2000 se introdujo una serie de modificaciones en el sistema de asignación tributaria que consistía en un sistema de asignación tributaria de límite mínimo y máximo con la pretensión de solucionar el problema causado en el periodo anterior que acabamos de analizar, pero dentro de esas modificaciones no se vio alterado el coeficiente de asignación, por lo que de nuevo este revisado sistema no podría ser satisfactorio, esto es, que consiga obtener una cantidad similar a la obtenida mediante dotación presupuestaria y no tener que recurrir a complementos presupuestarios para ello, Otro de los extremos que ha producido una gran controversia es el sistema de canalización de la voluntad de los contribuyentes, siendo una cuestión que no resulta baladí, pues se trata de uno de los elementos esenciales que conforman el espíritu del régimen de asignación tributaria, pues de dicho instrumento se debe obtener la cantidad a entregar a las distintas vías posibles reflejando la voluntad de los contribuyentes.

En la Ley 33/1987 el Estado de manera unilateral, al igual que ocurrió con el resto de elementos que componen el funcionamiento del sistema decidió establecer de forma unilateral que la alternativa a la casilla de la Iglesia católica que establecía el AAE “otras finalidades”, se destinara a “otros fines sociales”, cuestión que consideramos que no produce un incumplimiento del Acuerdo en el mismo sentido que explicamos en relación con el coeficiente de asignación. El contribuyente podría optar por una u otra alternativa

y en el caso de no decantarse por ninguna de forma automática se destinaría a otros fines de interés social.

Este sistema establecido inicialmente no reflejaba la voluntad de los contribuyentes, pues aun cuando no se decantarán por ninguna opción la parte correspondiente de su cuota íntegra se destinaría a otros fines sociales, dejando sin posibilidad al contribuyente que no esté de acuerdo en destinar parte de su cuota íntegra a ninguna de las dos opciones produciendo una discriminación personal, sin embargo, no podemos considerar que se produjera una vulneración del derecho fundamental a la libertad religiosa que si ocurriría en el caso que el hecho de no señalar ninguna casilla se destinara a la Iglesia católica. Tampoco reflejaba la decisión del contribuyente que quisiera optar por ambas opciones. Además, según la Conferencia Episcopal, el hecho de no posibilitar al contribuyente elegir ambas opciones produjo un gran malestar porque entendía que contraponía sus fines sociales al resto de fines sociales establecidos por el Estado.

Esta controversia se solucionó en la Ley de Presupuestos para el año 2000 introduciendo un par de variaciones sustanciales en este instrumento de canalización de la voluntad del contribuyente que aún permanecen vigentes, por un lado, la acción de no decantarse por ninguna opción implicaba que el destino ya no eran otros fines sociales, sino otros fines generales del Estado y por otro lado, permitiendo la opción de elegir ambas casillas superando por tanto la contraposición entre ambos fines, y reflejando de una manera más adecuada y respetuosa la voluntad del contribuyente, en este sentido PRESAS BARROSA *“no sólo se supera, además, así, el enojoso dilema hasta ahora propuesto sino que se respeta al máximo la voluntad del declarante, ya que, en el supuesto de que no considere oportuno apoyar con sus impuestos a cualquiera de las dos opciones, se sigue escrupulosamente su voluntad. A nuestro modo de ver, y desde un punto de vista de valoración del reconocimiento de la libertad religiosa, nos parece que la propuesta ahora desarrollada resulta sumamente positiva, ya que el declarante apoya a la Iglesia católica, en el caso de que lo considere oportuno, sin tener por ello que renunciar a favorecer con sus impuestos una financiación de las ONG que le pueda parecer, asimismo, idónea<sup>67</sup>”*.

Hemos de resaltar que este instrumento sería más adecuado a nuestro juicio si permitiera elegir entre varias confesiones religiosas, al menos entre las que tienen acuerdo suscrito

---

<sup>67</sup> PRESAS BARROSA, C.: “La nueva asignación tributaria en España a la Iglesia católica», *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, vol. XVI, 2000, pág.701.

con el Estado. De hecho, hay quienes consideran que el no hacerlo vulnera de forma flagrante el principio de libertad religiosa; sin embargo, esta imputación puede rechazarse, porque han sido las propias confesiones precisamente las que han optado por otro tipo de financiación rechazando de manera voluntaria esta fórmula<sup>68</sup>.

#### 4.1.1.7. *La indeterminación jurídica y práctica de la suficiencia económica de la Iglesia*

La implantación del sistema de asignación tributaria tenía un carácter transitorio pues el objetivo no es otro que el sostenimiento económico de la Iglesia católica hasta que consiguiera autofinanciarse, de hecho, es un compromiso que queda reflejado en el propio AAE, concepto que no se ha llegado todavía a clarificar en la actualidad, es decir, ¿cuándo se entiende que la Institución religiosa es autosuficiente? ¿qué baremos o parámetros se han de utilizar?, sin determinar este extremo, difícilmente se podrá conocer con cierta claridad el fin de la colaboración económica que establece el AAE, sin embargo, esta circunstancia tendría fácil solución mediante lo establecido en el artículo VI del AAE “procederán de común acuerdo en la resolución de las dudas o dificultades que pudieran surgir en la interpretación o aplicación de cualquier cláusula del presente Acuerdo, inspirándose para ello en los principios que lo informan”. No obstante, parece que es una cuestión que no produce ningún malestar a ninguna de las partes pues no se le ha dedicado excesivo tiempo en intentar esclarecer las directrices para entender cuándo la Iglesia católica ha logrado dicho objetivo o compromiso, es decir, prácticamente dicha ausencia no ha producido ninguna controversia, como si veremos que sucede sobre otras cuestiones.

A nuestro juicio este extremo será a buen seguro uno de los retos que sobre esta materia se tendrá que debatir en el futuro, porque recordemos que el sistema de asignación tributaria es creado para ser transitorio<sup>69</sup>.

---

<sup>68</sup> BUENO SALINAS, S.: “Los Acuerdos entre...”, Op. cit., pág. 12. “*Algunas voces insisten, además, que la mera vigencia de este Acuerdo es inconstitucional por discriminación, al no contemplarse un trato equiparable para las demás Confesiones (al menos, las que han firmado acuerdos). Tal objeción es insostenible, porque realmente se daría discriminación o privilegio si, frente a lo pactado con la Iglesia católica, el Estado negara un sistema de financiación similar a quien lo solicitara razonablemente. Como hasta ahora no ha sido así (de hecho, las Confesiones minoritarias no plantearon la financiación), no puede hablarse de discriminación en sentido jurídico; se trata de un derecho no ejercido hasta el momento por otras Confesiones, pero de ningún modo negado*”.

<sup>69</sup> Un debate que lleve años instaurado, véase CEBRIÁ GARCÍA, M<sup>a</sup>. D.: “El principio de cooperación “suo modo” entre el Estado y la Iglesia en materia económica: hacia la autofinanciación de la Iglesia

En este sentido, podemos indicar que con la inclusión en la Ley 42/2006, de algún elemento que podemos indicar resulta cuanto menos sorprendente, como la inclusión de dotar al nuevo régimen de asignación tributaria de un carácter “indefinido”, cuando en el AAE está perfectamente definido como sistema transitorio hasta que la Iglesia católica consiga autofinanciarse, ha iniciado ya dicho debate. Este nuevo carácter plantea bastantes dudas, por un lado. si se trata realmente de una modificación material del AAE<sup>70</sup> o simplemente, (teniendo como experiencia lo ocurrido en años pasados) hace referencia a la pretensión de que sea este el sistema puro de asignación tributaria que debe permanecer en el tiempo hasta que la Iglesia consiga autofinanciarse.

Para CUBERO y SANZ la cuestión está meridianamente clara cuando indican *«pese a que la asignación puramente tributaria sin complementos presupuestarios se convierta en un hecho, ello no significaría que se haya pasado a configurar un modelo de autofinanciación de la Iglesia, (...) Desde el momento en que la carga impositiva individual no se eleva por el hecho de optar por la aportación a la Iglesia, queda claro que los fondos transmitidos como consecuencia de la opción tienen carácter público. Aunque sean los particulares los que decidan sobre su asignación, su entrega implica una disminución de ingresos fiscales, algo que para la Comisión Europea “equivale al consumo de fondos estatales en forma de gastos fiscales”<sup>71</sup>; y en el mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en su sentencia de 22 de junio de 2006, asunto Bélgica y Forum 187/Comisión”*. Sin embargo, para CEBRIÁ en relación con lo expresado en el artículo V, la Iglesia católica *«ha conseguido eso que se denominó “propósito de autofinanciarse”. Y la forma de colaborar se lleva a cabo a través de un sistema acorde plenamente con la laicidad y la libertad religiosa, dentro de ese marco de cooperación al que obliga el art. 16.3 CE<sup>72</sup>»*.

---

Católica”. *Anuario de la Facultad de Derecho*. Universidad de Extremadura, núm. 16, 1998, págs. 297-306.

<sup>70</sup> Si finalmente “*subyace una modificación material de los Acuerdos de 1979, el cambio no puede dejar de tener consecuencias en el sistema global de financiación de las confesiones religiosas en España. Y es así porque la única justificación para que un sistema de este tipo se aplique exclusivamente a la Iglesia católica sería que dicho sistema fuera transitorio y marchara decididamente hacia su desaparición (este fue al menos uno de los motivos por los que no se extendió a las otras confesiones en los Acuerdos de 1992)*” en CUBERO TRUYO, A. y SANZ GÓMEZ, R. J.: “La declaración del IRPF como cauce de financiación de la Iglesia católica (asignación voluntaria del 0,7 por 100 de la cuota íntegra). *Crónica tributaria*, núm. 136, 2010, pág. 98.

<sup>71</sup> Comunicación 98/C-348/03 de la Comisión (DOCE de 10 de diciembre de 1998), apartado 10

<sup>72</sup> CEBRIÁ GARCÍA, M<sup>a</sup>. D.: “Acuerdos concordatarios entre el estado español y la santa sede reflexiones jurídicas tras cuatro décadas de vigencia”. *Revista jurídica Portucalense*, núm. 25, 2019, pág. 93. Id. “Los acuerdos entre el Estado...”, Op. cit. Pág. 20.



Y es que mientras persista el sistema de asignación tributaria no se puede sostener que la Iglesia Católica haya conseguido autofinanciarse sin incumplir lo establecido en el AAE, el cual pone fecha de caducidad a esta relación económica; tal circunstancia no obsta a que llegado el momento se pueda llegar a otro tipo de acuerdo que necesariamente se deberá realizar por los cauces legales establecidos en el momento en cuestión.

#### **4.1.2. Financiación indirecta. régimen fiscal único aplicable a la Iglesia católica**

Como ya hemos adelantado el AAE además de establecer un sistema de financiación de carácter directo y que hemos analizado en el apartado anterior, determina un sistema o régimen fiscal genuino para la Iglesia católica que se traduce en la aplicación de diversas exenciones en determinados impuestos, así como en la implantación de distintos beneficios fiscales. Para concluir este entramado que conforma dicho régimen, el AAE también establece de forma expresa determinados supuestos de no sujeción para clarificar el hecho imponible de distintos impuestos que gravan la renta o el gasto o consumo dentro del ámbito de la actividad de esta institución religiosa.

##### *4.1.2.1. Supuestos de no sujeción*

Para analizar cada uno de los elementos tributarios que conforman el citado régimen fiscal creemos idóneo seguir la cronología del AAE y así empezar por el análisis de los supuestos de no sujeción que se encuentran reflejados en el artículo III del texto normativo.

No estarán sujetas a los impuestos sobre la renta o sobre el gasto o consumo, según proceda:

- 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 eclesiásticas competentes y tampoco su fijación en los sitios de costumbre.
- La actividad de enseñanza en seminarios diocesanos y religiosos, así como de las disciplinas eclesiásticas en Universidades de la Iglesia.
- La adquisición de objetos destinados al culto.

En relación con el apartado a, los conceptos del artículo I a los que hace mención son las rentas obtenidas mediante las prestaciones de los fieles, las colectas públicas y/o las limosnas.

La LGT en su artículo 20 define el hecho imponible como el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal, es decir, el pago de la cuota tributaria como así lo refleja en artículo 19 del mismo cuerpo legal, en el apartado segundo establece que la ley podrá completar la delimitación del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción. Por lo tanto, nos encontramos con un instrumento de naturaleza tributaria contemplada en la ley.

Los supuestos de no sujeción a diferencia de las exenciones, no se trata de un supuesto de hecho donde se produce el hecho imponible, sino todo lo contrario, sin embargo, el legislador en aras de clarificar la definición de un determinado hecho imponible considera necesario y oportuno establecer de forma expresa en un texto normativo determinadas actividades no sujetas pero que por su similitud o por otras motivaciones podría llevar a cierta confusión, al fin y al cabo podríamos considerar los supuestos de no sujeción como un complemento adicional que completa de forma negativa el hecho imponible de un determinado impuesto.

Sobre esta cuestión PÉREZ y CARRASCO expresan que *“el sentido de las normas de no sujeción es, según la doctrina y este mismo precepto<sup>73</sup>, el de aclarar o contemplar la definición del hecho imponible, a través de una determinación negativa, que explicita o aclara supuestos que caen fuera de su ámbito. En este sentido, se suele decir que más que de auténticas normas jurídicas dotadas de un mandato, estamos ante disposiciones que contienen una interpretación (auténtica), una aclaración de la Ley y cuyo contenido se halla ya implícito en la propia definición del hecho imponible<sup>74</sup>”*.

#### 4.1.2.2. Exenciones totales o parciales y beneficios fiscales

Los tributos de acuerdo con nuestro ordenamiento jurídico pueden ser establecidos no sólo como instrumentos de recaudación, es decir, para la obtención de los recursos

---

<sup>73</sup> Hace referencia al artículo 20 de la LGT.

<sup>74</sup> PÉREZ ROYO, F y CARRASCO GONZÁLEZ, F. M.: *Derecho Financiero y Tributario, Parte general*. Civitas, Navarra, 2023, pág. 166.

necesarios con el objeto de atender las necesidades del ciudadano y cumplir así con el mandato constitucional de sostenimiento del gasto público por parte de todos, sino que pueden ser utilizados para fines distintos a los recaudatorios como herramientas para conseguir determinados objetivos constitucionales (económicos, sociales...). Recordemos que el artículo 2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en lo sucesivo LGT) establece que *“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.”*

Hemos de resaltar que esta finalidad extrafiscal no la podremos encontrar de una manera expresa en la propia Constitución<sup>75</sup>, no obstante, ha sido una idea reiterada y por lo tanto reconocida por el TC en algunas de sus sentencias, y que, consecuentemente avala la doble finalidad establecida expresamente por la LGT, en el precepto indicado anteriormente<sup>76</sup>.

En definitiva, podemos indicar que si bien, el Derecho Tributario tiene como principal objetivo la obtención de recursos para el sostenimiento del gasto público, también puede utilizarse y de hecho se recurre a él con bastante asiduidad, como herramienta para favorecer determinadas políticas públicas que tengan objetivos distintos a los puramente recaudatorios,

Por este motivo el Derecho Tributario es utilizado por los poderes públicos para la adopción de determinadas medidas que aboguen por conseguir determinados fines o principios constitucionales, normalmente a través de medidas de política de renuncia de ingresos públicos, mediante la adopción o implementación de beneficios fiscales que se

---

<sup>75</sup> ROVIRA FERRER, I.: “Las nuevas deducciones en el IRPF para las familias numerosas, los familiares a cargo de personas con discapacidad y determinadas familias monoparentales.” *Quincena fiscal*, N.º 10, 2015, págs. 57-74.

<sup>76</sup> STC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3ºa). “(...) el art. 1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, reconoce que “[l]os 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”. Es decir, como hemos tenido ocasión de señalar desde muy antiguo, “el tributo puede no ser sólo una fuente de ingresos, una manera de allegar medios económicos a los entes territoriales para satisfacer sus necesidades financieras (fin fiscal), sino que también puede responder a políticas sectoriales distintas de la puramente recaudatoria (fin extrafiscal)” (SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13; 197/1992, de 19 de noviembre, FJ 6; 194/2000, de 19 de julio, FJ 7; 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4; y 179/2006, de 13 de junio, FJ 3).”

traducen fundamentalmente en deducciones, reducciones de tipos o exenciones, instrumento este último al que prestaremos más atención.

La exención es una herramienta fiscal que consiste en exonerar al contribuyente de la obligación tributaria principal por motivos de interés general, preferentemente para la consecución de fines o principios constitucionales. Por lo tanto, en los supuestos donde opera esta herramienta fiscal necesariamente se ha de producir el hecho imponible, pero para la consecución de tales fines, que han de estar perfectamente justificados, el legislador exime del pago del tributo que gravaría el hecho generado por el contribuyente.

Sobre la legitimidad de este instrumento fiscal se ha pronunciado el Tribunal Constitucional y es que toda exención entra en colisión con uno de los principios del sistema tributario español enmarcados en el art. 31 de la CE, concretamente con el principio de generalidad<sup>2</sup>), que implica la obligación del legislador de tipificar como hecho imponible todo acto o negocio jurídico que ponga de manifiesto la capacidad económica; la exención precisamente lo que proporciona es la reacción contraria, no obstante, en la STC 10/2005, de 20 de enero (RTC 2005, 10), se indica: *“La exención, como quiebra del principio de generalidad que rige la materia tributaria (...), es constitucionalmente válida siempre que responda a fines de interés general que la justifiquen, quedando, en caso contrario, proscrita desde el punto de vista constitucional”*, y es que la utilización de estos instrumentos, a priori diferenciadores, desde el momento que entendemos que en determinadas circunstancias o casuísticas partimos de una desigualdad creada por la propia sociedad, se hace necesaria su inclusión para conseguir que esa desigualdad se vaya convirtiendo en una igualdad efectiva.

Por ejemplo, en materia de igualdad de género la sociedad ha sido eminentemente patriarcal, donde la mujer en gran medida ha quedado relegada a las labores domésticas y al cuidado de sus hijos o personas mayores siendo la vida laboral mayoritariamente un terreno de hombres, en las últimas décadas la conciencia social sobre este asunto ha cambiado, y es que la inclusión de la mujer en el ámbito profesional es hoy en día un hecho y prácticamente en la misma proporción que el hombre; sin embargo, este logro ha dejado patente que existen determinadas cuestiones que obstaculizan o dificultan en mayor medida a las mujeres que a los hombres y que se derivan de esa cultura patriarcal de la que provenimos. Es en estas circunstancias en las que la inclusión de este tipo de herramientas en el ámbito fiscal va a ayudar a la consecución de determinados objetivos.

Las exenciones que establece el AAE vienen recogidas en el apartado 1 del artículo IV que las divide en cuatro grupos en función de la tipología de impuesto<sup>77</sup>;

- Exención total y permanente de la Contribución Territorial Urbana de los siguientes inmuebles:
  - Los templos y capillas destinados al culto y, asimismo, sus dependencias o edificios y locales anejos destinados a la actividad pastoral.
  - La residencia de los Obispos, de los Canónigos y de los Sacerdotes con cura de almas.
  - Los locales destinados a oficinas de la Curia diocesana y a oficinas parroquiales.
  - Los seminarios destinados a la formación del clero diocesano y religioso y las Universidades eclesiásticas en tanto en cuanto impartan enseñanzas propias de disciplinas eclesiásticas.
  - Los edificios destinados primordialmente a casas o conventos de las Órdenes, Congregaciones religiosas e Institutos de vida consagrada.
- Exención total y permanente de los impuestos reales o de producto, sobre la renta y sobre el patrimonio.

Esta exención no alcanzará a los rendimientos que pudieran obtener por el ejercicio de explotaciones económicas, ni a los derivados de su patrimonio, cuando su uso se halle cedido, ni a las ganancias de capital, ni tampoco a los rendimientos sometidos a retención en la fuente por impuestos sobre la renta.

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

---

<sup>77</sup> Véase MOSQUERA, S.: “Beneficios Fiscales de la Iglesia Católica en España”, en GOMES, S. *Relacoes IgrejaEstado em Portugal: desde a vigencia da Concordata de 1940. Actas das X Jornadas de Direito Canónico*, Lisboa: Universidade Católica Editora, 2002, págs. 271-281 y LEJEUNE VALCÁRCEL, E.: “Aspectos fiscales de los nuevos acuerdos de la Iglesia Católica con el Estado español”. *Ius canonicum*, Vol. 19, núm. 37, 1979, págs. 329-339.

En la actualidad la exención que contempla el primer punto ya no se refiere a la contribución Territorial Urbana, pues este impuesto cambió su denominación por Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el conocido hoy como IBI. En este sentido, la institución religiosa en virtud del citado precepto no debe pagar el impuesto que recae sobre determinados inmuebles, a saber, los templos y capillas destinados al culto y, asimismo, sus dependencias o edificios y locales anejos destinados a la actividad pastoral, la residencia de los Obispos, de los Canónigos y de los Sacerdotes con cura de almas, los locales destinados a oficinas de la Curia diocesana y a oficinas parroquiales, los seminarios destinados a la formación del clero diocesano y religioso y las Universidades eclesiásticas en tanto en cuanto impartan enseñanzas propias de disciplinas eclesiásticas y los edificios destinados primordialmente a casas o conventos de las Órdenes, Congregaciones religiosas e Institutos de vida consagrada. De igual modo estaría exenta del pago de las contribuciones especiales que pudieran recaer sobre los citados edificios, como así refleja el punto 4<sup>78</sup>.

En relación con el impuesto que grava la renta al que hace referencia el punto 2, al ser la Iglesia católica persona jurídica la exención recae naturalmente en el impuesto sobre sociedades, pues el otro impuesto por excelencia que grava la renta “el IRPF” va destinado únicamente a personas físicas<sup>79</sup>.

La exención del punto 3 recae en el impuesto sobre sucesiones y donaciones procurando que las donaciones o herencias que puedan llevar a cabo personas físicas o jurídicas en favor de la Iglesia católica queden exentas y además recae de igual modo en el Impuesto

---

<sup>78</sup> En este trabajo no se pretende llevar a cabo un análisis exhaustivo del régimen fiscal de la Iglesia Católica, únicamente reflejarlo de forma concisa, no obstante, para una mayor profundización sobre la materia véase CEBRIÁ GARCÍA, M<sup>a</sup>. D.: “Sentencia del Tribunal Constitucional n.º 207/2013, de 5 de diciembre [BOE n.º 7, de 8-I-2014]: inconstitucionalidad de la Ley Foral de Navarra, de 12 de marzo, por limitar la exención del IBI de los inmuebles de las confesiones religiosas exclusivamente a locales destinados al culto”. *Arts Iuris Salmanticensis: AIS: revista europea e iberoamericana de pensamiento y análisis de derecho, ciencia política y criminología*, Vol. 2, núm. 1, 2014, págs. 319-322. Ibidem, “La exención del IBI en la comunidad foral de Navarra de los locales de la iglesia católica y de las demás confesiones religiosas no católicas que han firmado acuerdo de cooperación con el Estado Español”. *Quincena fiscal*, núm. 13, 2014, págs. 129-135. Ibidem, “Los acuerdos entre las entidades locales y las confesiones religiosas”. *Anuario de derecho eclesiástico del Estado*, núm. 28, 2012, págs. 571-598, ROSSELL, J.: “La tributación de las confesiones religiosas en el ámbito autonómico y local”. *Anuario de derecho eclesiástico del Estado*, núm. 14, 1998, págs. 257-322. MARTÍN DÉGANO, I.: “La Iglesia Católica y el IBI”. *Tributos locales*, núm. 107, 2012, págs. 11-32.

<sup>79</sup> Véase para un mayor desarrollo CEBRIÁ GARCÍA, M<sup>a</sup>. D.: “Los beneficios fiscales de la Iglesia Católica en el impuesto sobre sociedades. *Anuario de derecho eclesiástico del Estado*, ISSN 0213-8123, núm. 15, 1999, págs. 233-252.

sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, siempre que los bienes o derechos adquiridos se dediquen a actividades religiosas o asistenciales.

A parte de este compendio de exenciones dentro del ámbito de aplicación de muchos de los impuestos de nuestro ordenamiento jurídico, el AAE hace referencia a una serie de beneficios fiscales, que si bien, no son de aplicación a la propia institución religiosa si lo son para aquellas personas tanto físicas como jurídicas que lleven a cabo determinadas donaciones a la Iglesia católica y que se traduce en forma de deducciones en el IRPF del mismo modo que las cantidades que se entreguen en este concepto a entidades consideradas benéficas o de utilidad pública. Por lo que la Iglesia católica es beneficiaria de forma indirecta en tanto, que lo que se persigue es la incentivación de este tipo de actividades, siempre y cuando lo obtenido por este concepto se destinen al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado y al ejercicio de la caridad.

“2. Las cantidades donadas a los entes eclesiásticos enumerados en este artículo y destinadas a los fines expresados en el apartado C) darán derecho a las mismas deducciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que las cantidades entregadas a entidades clasificadas o declaradas benéficas o de utilidad pública”.

#### **4.1.3. Determinadas exenciones en favor de la Iglesia Católica como ayudas prohibidas de Estado. El caso particular del ICIO.**

Desde la implantación del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras son muchas las controversias que se han producido en relación con la aplicación sobre este del Régimen Fiscal especial que regula el Acuerdo de 1979 entre la Santa Sede y el Estado español<sup>80</sup> hasta que en el año 2017 con el pronunciamiento del Tribunal de Justicia de la Unión Europea como contestación de una cuestión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional español, sobre un litigio entre una Congregación Religiosa y el Ayuntamiento de Getafe, despeja las dudas suscitadas en todos estos años<sup>81</sup>.

---

<sup>80</sup> Véase CEBRIÁ GARCÍA, M<sup>a</sup>. D.: “La exención en el ICIO de la Iglesia Católica en el estado español y la prohibición de ayudas de estado del derecho de la Unión Europea”. *Revista General de Derecho Canónico y Derecho Eclesiástico del Estado*, núm. 45, 2017 e ibidem, “Exención de la Iglesia Católica en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras: Problemas que plantea”. *Quincena fiscal*, núm. 21, 2016, págs. 83-108.

<sup>81</sup> STJUE, *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, c. Ayuntamiento de Getafe*, C-74/16 de 27 de junio de 2017. Véase CALVO VÉRGEZ, J.: “A vueltas con la gestión tributaria del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras”. *Tributos locales*, núm. 127, 2016, págs. 127-142.

#### 4.1.3.1. Cuestión prejudicial

La Congregación Escuelas Pías Provincia Betania solicitó licencia al Ayuntamiento para llevar a cabo una reforma y ampliación de un inmueble de su propiedad donde se ubica el colegio “La Inmaculada” que la propia entidad gestiona.

La licencia le fue concedida el 4 de marzo de 2011 e inmediatamente tuvo que hacer frente al pago del tributo correspondiente que grava dicha actividad, concretamente al ICIO. Tras el pago realizado la Congregación mediante solicitud pidió la devolución del importe abonado por entender que dicha actuación se encuentra exenta en virtud del acuerdo entre el Reino de España y la Santa Sede de 1979 (en los sucesivo Acuerdo) e implementado por la Orden Ministerial de 5 de junio de 2001.

Dicha solicitud fue denegada por el Ayuntamiento de Getafe, al comprender que la actividad llevada a cabo por la Congregación en el citado inmueble no es una actividad religiosa y por lo tanto no se encuentra amparada por el Acuerdo de referencia fundamentando su posición en la Orden EHA/2814/2009, de 15 de octubre, por la que se modifica la Orden de 5 de junio de 2001, por la que se aclara la inclusión del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras en la letra B) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre asuntos económicos, de 3 de enero de 1979.

Ante esta situación, y tras agotar la vía administrativa sin encontrar una respuesta satisfactoria, la Congregación acude a la vía jurisdiccional, concretamente al órgano judicial competente para conocer el asunto, que en este caso es el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n.º 4 de Madrid.

Este órgano jurisdiccional una vez analiza y estudia el asunto, no le queda claro si es posible la aplicación del art. 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea ( en lo sucesivo TFUE) pues no se había acometido previamente por ningún Tribunal español y aunque si se había pronunciado la Comisión Europea no había adoptado ninguna decisión definitiva, por este motivo decide suspender el procedimiento y plantear



al Tribunal de Justicia de la Unión Europea (a partir de ahora TJUE) la siguiente cuestión prejudicial:

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

#### 4.1.3.2. Contenido de la sentencia del TJUE

El fondo del asunto del litigio en cuestión es conocer si una exención en favor de una Congregación perteneciente a la Iglesia Católica por la realización de obras sobre unos inmuebles donde se realizan actividades con fines no religiosos pudiera ser considerada una ayuda del Estado prohibida del art. 107.1 del TFU y, por lo tanto, dicha ventaja fiscal podría ser contraria al Derecho de la Unión Europea (en lo sucesivo UE).

El citado precepto establece la prohibición a los Estados Miembros de conceder en favor de empresas que realicen actividades económicas una serie de ayudas públicas por el perjuicio que puede causar en la competencia. Las ayudas prohibidas por el Derecho de la Unión Europea han de cumplir una serie de criterios acumulativos, es decir, han de concurrir todos para entender una ayuda pública, como ayuda prohibida. Dichos criterios son:

Debe tratarse de una intervención del Estado o mediante fondos estatales, afectar a los intercambios comerciales entre los Estados miembros, conferir una ventaja selectiva a su beneficiario y, por último, debe falsear o amenazar con falsear la competencia.

Ante esta circunstancia, lo primero que realiza el Tribunal es analizar jurídicamente si las Congregaciones religiosas pueden llevar a cabo actividades económicas y, por lo tanto, deben ser consideradas como empresas de acuerdo con el Derecho de la Unión Europea y, si la exención objeto del litigio puede ser una intervención del Estado que afecte a los intercambios comerciales entre los Estados Miembros por conferir una ventaja selectiva a su beneficiario falseando o amenazando con falsear la competencia.

Para ello el TJUE comienza analizando si las Congregaciones religiosas pueden ser consideradas empresas no tanto atendiendo a la naturaleza de la entidad o institución, sino

más bien en función de la actividad que realice conforme al Derecho de la UE, pues si no se pudiera considerar empresa no habría que seguir analizando si se cumplen los demás criterios, pues no cabría aplicar la prohibición del art. 107.1 TFUE, para proseguir en su caso, desgranando el sentido jurídico de cada uno de los distintos criterios y lo compara con los hechos distintivos que conforman los elementos del litigio. En este sentido, el Tribunal hace dos distinciones; aquellos criterios que facilita su resolución en la propia sentencia y aquellos otros que aporta los elementos necesarios para que sea el juez nacional el que determine si se produce o no.

En este sentido, la jurisprudencia del TJUE considera que una empresa es toda entidad independientemente de su naturaleza pública o privada que lleve a cabo actividades de carácter económico, es decir, consistente en ofrecer bienes o servicios en un mercado determinado, indistintamente si su finalidad es con o sin ánimo de lucro, si su oferta compite en el mercado con otros operadores con ánimo de lucro.

Las actividades que la Congregación realiza de acuerdo con la sentencia son actividades estrictamente religiosas y servicios complementarios de restauración y de transporte dirigidos a sus alumnos, sin embargo, las actividades que realiza en el inmueble objeto de la exención son actividades de enseñanza, por lo que el resto de las actividades se descarta su análisis.

El Tribunal en este sentido precisa que cuando la enseñanza forme parte de un Sistema Público de Educación, y la misma se encuentre subvencionada total o parcialmente por la autoridad competente no podrá ser considerada actividad económica pues no habría remuneración, lo que se produce es el cumplimiento de la misión hacia la población en el ámbito educativo. Por el contrario, las actividades de enseñanza que lleve a cabo una entidad por cuenta propia y que es financiada con aportaciones privadas, fundamentalmente por los padres y alumnos, de acuerdo con la jurisprudencia del propio Tribunal se consideraría actividad económica.

Atendiendo a lo expuesto, una congregación religiosa a tenor de la jurisprudencia del TJUE podría ser considerada empresa si lleva a cabo actividades económicas, que en el caso que nos ocupa sería, actividades de enseñanza no subvencionadas por el Estado, por lo tanto, al poder considerarla empresa en determinadas circunstancias, se prosigue con el análisis del resto de los criterios que, recordemos han de concurrir todos.

La exención deriva de una Orden Ministerial y, además produce una disminución en los ingresos que debería recibir la entidad pública correspondiente (Ayuntamiento) si la exención no existiera. Teniendo presente estos dos aspectos, el Tribunal considera que la exención objeto del litigio es una auténtica intervención del Estado.

Su objeto es no llevar a cabo la obligación tributaria principal, es decir, el pago del tributo produciendo con ello una reducción de las cargas en el presupuesto de la empresa que se traducen en una ventaja económica y, además se trata de una medida que únicamente puede acogerse ciertas instituciones de la Iglesia Católica por lo tanto, a priori parece también selectiva, criterio que deja que sea el juez nacional el que lo evalúe, pues para afirmarlo de forma contundente hay que analizar si esa diferenciación entre empresas resulta de la naturaleza o de la estructura del sistema en el que se inscriben, es decir, que no todas las diferencias entre empresas estarían contenidas en lo indicado en el precepto de referencia. Por lo tanto, es selectiva si esa diferenciación no resulta de la estructura del Sistema del Estado miembro.

Respecto a los demás criterios el TJUE establece que afecta a los intercambios entre Estados cuando mediante una ayuda se refuercen a determinadas empresas respecto a otras y distorsionan la competencia cuando se libera a éstas de los gastos que de otra manera debería afrontar, siempre y cuando esas ayudas superen los 200.000€ en un periodo de tres años.

Teniendo en cuenta todo lo expuesto, el TJUE determina que *“una exención fiscal como la controvertida en el litigio principal, de la cual se beneficia una congregación de la Iglesia Católica por las obras realizadas en un inmueble destinado al ejercicio de actividades sin una finalidad estrictamente religiosa, puede estar comprendida en el ámbito de la prohibición establecida en el art. 107.1 TFUE si tales actividades son de carácter económico y en la medida en que lo sean (...).”*

Por último, el Tribunal alude que una vez aclarado todos y cada uno de los criterios para considerar una ayuda pública prohibida tendrá que ser el juez nacional el que atendiendo a lo establecido en la sentencia resuelva el conflicto en cuestión.

#### 4.1.3.3. Normativa interna reguladora del impuesto

El ICIO se encuentra regulado en el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. Se trata de un impuesto indirecto, pues no grava un índice directo de renta y es de exacción facultativa, es decir, que los municipios tienen capacidad para decidir si hacer uso de este impuesto o no dentro de sus términos municipales, es real en tanto que no está dirigido a una persona en concreto y es objetivo, porque no atiende a circunstancias personales ni familiares. Constituye su hecho imponible la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia, o para la que se requiera presentación de declaración responsable o comunicación previa, siempre que la expedición de la licencia o la actividad de control corresponda al Ayuntamiento de la imposición.

Los sujetos pasivos del impuesto son los dueños de la obra, construcción e instalación, entendiéndose como tal, los que soporten los gastos o costes que comporte el llevarla a cabo. Se establecen una serie de supuestos que quedarían exentos del tributo relacionado la mayoría de ellos con obras, construcciones e instalaciones de carácter público, pero nada indica sobre la exención objeto del litigio. Y es que la misma no viene recogida en dicho cuerpo normativo. Sino en una norma de carácter internacional, nos referimos al Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979.

En su precepto IV se establece una serie de exenciones a determinadas instituciones religiosas pertenecientes a la Iglesia Católica. Por tanto, no toda entidad religiosa podrá estar comprendida en dicho artículo, sino que exclusivamente las que el mismo menciona, el resto de las instituciones deberán acogerse a la normativa reguladora de entidades sin ánimo de lucro. Entre las citadas ventajas fiscales se encuentra la exención total y permanente sobre impuestos reales (recordemos que el ICIO es un impuesto real) exceptuando:

- los rendimientos que pudieran obtener por el ejercicio de explotaciones económicas,
- los derivados de su patrimonio, cuando su uso se halle cedido,
- las ganancias de capital,
- los rendimientos sometidos a retención en la fuente por impuestos sobre la renta.

También contempla una exención total y permanente en el IBI de determinados Bienes Inmuebles por su especial finalidad enfocada a actividades religiosas de los que determinadas instituciones de la Iglesia Católica es titular.

No obstante, el precepto no deja muy claro el alcance de las exenciones que permite aplicarse las entidades que cita respecto a impuesto implementados posteriormente a la entrada en vigor del Acuerdo, de hecho, es un punto que ha ofrecido en ese sentido un gran debate.

Para estos casos de incertidumbre la propia norma establece que la Santa Sede y el Gobierno Español procederán de común acuerdo en la resolución de las dudas o dificultades que pudieran surgir en la interpretación o aplicación de cualquier cláusula del Acuerdo, inspirándose para ello en los principios que lo informa. Atendiendo a lo señalado, en 2001 mediante orden de 5 de junio, se publica este cuerpo normativo de naturaleza reglamentaria para aclarar la inclusión del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras en la letra B) del apartado 1 del artículo IV.

Esta orden viene a indicar que el alcance de la exención establecida en el Acuerdo es sin duda aplicable a impuestos de creación o implantación posterior a la entrada en vigor de aquel y, además que el alcance de la exención en él indicada es total y permanente pues el ICIO se trata de un impuesto real, pero sin las limitaciones que establece el propio Acuerdo y que ya hemos visto anteriormente. Esta es la norma sobre la que sustenta el fundamento expresado por la Congregación Religiosa relativo a la aplicación de la exención que la misma reclama por entender que le es aplicable.

Efectivamente uno de los puntos que en aquel momento suscitaron mayor polémica fue que, si un impuesto incorporado a nuestro ordenamiento jurídico posteriormente a la entrada en vigor del Acuerdo podría estar dentro del ámbito de aplicación de este, y en su caso, si lo fuera le sería de aplicación las limitaciones del apartado segundo. Sobre este aspecto se pronunció el TS en sus Sentencias de 19 y 31 de marzo de 2001 y sobre las que fundamentaron la Orden Ministerial de 2001, expresando que el ICIO efectivamente se trata de un impuesto real sobre la renta y como tal le resulta de aplicación la exención establecida en el apartado 1.B) del artículo IV del Acuerdo, pero no el apartado segundo, lo que nos viene a decir, que la exención no le es de aplicación las limitaciones que en dicho apartado se reflejan puesto que *"no se trata de rendimientos que la parroquia vaya a obtener por el ejercicio de las viviendas construidas, ni se trata tampoco de*

*vencimientos de capital, ni de rendimientos sometidos a retención en la fuente*", sin embargo, en este caso las sentencias resolvían litigios sobre construcciones en bienes inmuebles utilizados para fines religiosos y nada se apreció sobre obras en bienes inmuebles destinados a actividades económicas, por lo que la controversia prosiguió, ahora sobre dicho extremo.

Sin embargo, en 2009 se publica La Orden EHA/2814/2009, de 15 de octubre, por la que se modifica la Orden de 5 de junio de 2001, por la que se aclara la inclusión del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras en la letra B) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979. Esa modificación que determina la citada Orden va encaminada al alcance de la exención, indicando, que la exención será total y permanente, pero exclusivamente para las obras, instalaciones o construcciones llevadas a cabo sobre bienes inmuebles exentos de pagar el IBI, pues se considera que no puede ser coherente que un determinado inmueble esté sujeto al IBI, pero exento en el ICIO. Sobre esta Orden se basa el Ayuntamiento de Getafe para no proceder a la devolución del importe abonado en concepto de ICIO tras haber sido solicitado por la entidad beneficiaria por entender que el bien inmueble sobre el que ha recaído la obra no se encuentra amparado por la aplicación de la exención objeto del litigio y, por lo tanto, ha de ser gravado por llevar a cabo la actividad que constituye el hecho imponible del impuesto.

No obstante, la Sentencia de 9 de diciembre de 2013 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y posteriormente la Sentencia de 19 de noviembre de 2014 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, que abalaba la tesis de la Audiencia Nacional, ante el planteamiento de una cuestión de ilegalidad establecida por un juzgado de Zaragoza competente para ello, establece que la orden de 2009 no se trata de una orden meramente interpretativa, sino que va más allá, e innova nuestro ordenamiento jurídico, en tanto que restringe lo indicado en el Acuerdo de referencia de 1979 y que por lo tanto, es susceptible de ser planteada sobre ella una cuestión de ilegalidad, "*incurriendo en un efecto real de innovación*". Dicho esto, ambos órganos jurisdiccionales, expresan que el Acuerdo establece una exención aplicable a los impuestos reales en general y, por otro lado, en relación con un impuesto real específico como es el IBI, se aplica dicha exención exclusivamente a una serie de inmuebles tasados, como ya vimos al comienzo de este apartado, fuera de esa lista la institución religiosa deberá abonar el correspondiente importe en concepto de IBI. En este sentido, la Orden

de 2009 estaría encuadrando el ICIO en la exención que específicamente establece el Acuerdo únicamente para el IBI, por lo que estaría contradiciendo lo determinado por esta, ya que el ICIO al no estar contemplado específicamente en el Acuerdo de forma separada al igual que en el caso del IBI, se encuadra en el apartado B del precepto destinado a los impuestos reales en general, y por lo tanto, la exención dentro de sus limitaciones puede aplicarse sobre obras, instalaciones y construcciones que se realicen en bienes inmuebles que no se encuentren exentos del IBI, así la Orden de 2009 está limitando la exención que determina el Acuerdo, y por lo tanto, atendiendo a todo lo expuesto ambos Tribunales consideran que la cuestión de ilegalidad planteada sobre la Orden de 2009 ha de ser estimada estableciendo con ello que la misma no se ajusta a Derecho por ser contraria a lo indicado en el Acuerdo entre el Reino de España y la Santa Sede. En definitiva, efectivamente todos los inmuebles exentos de IBI también estarán exentos de ICIO, sin embargo, no todos los inmuebles exentos de ICIO, estarán exentos de IBI.

#### *4.1.3.4. Su aplicación por el órgano jurisdiccional español.*

Una vez emitida la sentencia del TJUE en respuesta a la cuestión prejudicial planteada por el órgano jurisdiccional nacional, es este órgano el que ha de resolver el litigio teniendo en cuenta los extremos establecidos por el Tribunal de Justicia en dicha sentencia. En este apartado vamos a analizar la sentencia del juzgado de lo contencioso-administrativo N.º 4 de Madrid para visualizar cómo ha aplicado este órgano jurisdiccional la Sentencia del TJUE objeto de este estudio para la resolución del litigio entre la Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania y el Ayuntamiento de Getafe.

Para ello como hemos podido observar y, así lo indica la propia sentencia<sup>82</sup>, al juez nacional como órgano competente le corresponde observar;

Si las actividades de enseñanza que lleva a cabo la Congregación Religiosa en el centro docente que ella misma gestiona son actividades económicas.

Si en el bien inmueble donde se ha realizado la obra objeto del litigio se va a destinar a algún tipo de actividades de enseñanza que puedan revestir carácter económico.

---

<sup>82</sup> Véase el F.J. VIII de la Sentencia 1/2018 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº 4 de Madrid, de 8 de enero 2018, Procedimiento 247/2014.

Si concurren en este caso los requisitos previstos en el artículo 107 del TFUE para calificar la exención en el ICIO como ayuda estatal prohibida.

Si se supera aquí el umbral de las "ayudas de minimis" (200.000 euros en un período de tres años), tomando en consideración únicamente "las ventajas de las que haya disfrutado la Congregación en relación con sus eventuales actividades económicas".

No obstante, si bien es cierto que le corresponde al juez nacional resolver el litigio, no es menos cierto que el TJUE en la sentencia objeto de este estudio son muchos los aspectos que deja bastante claro para su aplicación por parte del juez español, circunstancia que se observa perfectamente en la sentencia que resuelve el litigio.

Situación que se observa a la hora de dilucidar el primero de los aspectos que ha de interpretar, nos referimos a si la Congregación religiosa realiza algún tipo de actividad económica referente a las actividades de enseñanza, de hecho comienza su exposición con la frase "siguiendo las pautas marcadas por el TJUE", no obstante, dejando las expresiones a un lado y si observamos exclusivamente el fondo del asunto, podemos observar que el juez nacional resuelve la cuestión del mismo modo que lo hace el TJUE, pues determina que efectivamente no pueden ser consideradas como actividades económicas las actividades de enseñanza obligatoria que se imparten en el centro, en tanto que son actividades concertadas, es decir, subvencionadas por fondos públicos formando parte del Sistema Público y gratuito de enseñanza. Atendiendo a esta circunstancia, por las ayudas concedidas para la realización de estas actividades no le sería de aplicación el art. 107.1 del TFUE y consecuentemente no serían consideradas ayudas prohibidas.

Sin embargo, recordemos que la propia Congregación admitió que el centro "La Inmaculada" que ella misma gestiona no imparte de forma exclusiva dicha enseñanza obligatoria (secundaria y primaria) sino que lleva a cabo actividades de enseñanza preescolar, extraescolar y postobligatoria. En el caso de estas actividades entendemos que se encuentran financiadas por fondos privados, consecuentemente el juez nacional atendiendo a lo indicado por el TJUE establece que estas actividades que se encuentran al margen del Sistema público de enseñanza han de ser catalogadas como actividades económicas pues lo que perciben por los servicios prestados se trata de una remuneración compitiendo con otros operadores que se dedican a la misma actividad de enseñanza. En este sentido, las exenciones percibidas para la realización de este tipo de actividades de enseñanza privada sí que podrían estar dentro del ámbito de aplicación del art. 107.1 del



TFUE, siempre y cuando concurren todos y cada uno de los requisitos establecidos en el propio precepto.

Ahora bien, otro punto importante antes de analizar si se dan esos requisitos y que ha de dilucidar el juez nacional, es si efectivamente el inmueble sobre el que recae la obra objeto de la exención se va a destinar a la realización de esas actividades de enseñanza privada, aspecto fundamental, pues de lo contrario no podríamos estar hablando de una ayuda prohibida en relación con la exención objeto del litigio.

Para ello, una vez emitida la sentencia del TJUE y de dar traslado a las partes para que estas en el plazo establecido para ello formularan las alegaciones que estimaran oportunas, requirió a la Congregación que presentará *“Una relación pormenorizada y exhaustiva en cuanto a su contenido y destinatarios, de las actividades desarrolladas en el Salón de Actos desde que finalizaron las obras para su reforma y ampliación”*.

Ante el requerimiento la Entidad Religiosa presenta un *“documento explicativo”* en el que expresaba que el uso del inmueble iba destinado a las actividades religiosas y a las actividades de enseñanza obligatorias, precisamente y de forma curiosa, las actividades que si atendemos a los criterios que establecía el TJUE y que ya hemos analizado en su momento, corresponden a las actividades que no son consideradas como actividades económicas, está claro y esto es aporte nuestro, que la demandante, ha procedido a ajustar dicho documento a lo indicado por el TJUE.

No obstante, el juez nacional recuerda a la parte demandante que previamente ya alegó que el uso que se le iba a dar al inmueble era únicamente para las actividades de enseñanza que propone y en ningún caso, expresó que fuera a ser utilizado para actividades de carácter religioso, además el documento presentado no puede ser considerado como medio adecuado probatorio pues se desconoce su procedencia. Ante esta situación el juez nacional da por bueno el criterio mixto, ajustando el porcentaje, al tanto por ciento que tienen las actividades de enseñanza privada de forma global en el centro, que en este caso corresponden al 7,60%.

Una vez acometido los extremos expuestos anteriormente y comprobando que la exención sobre el ICIO por las obras cometidas en el inmueble de la que es propietaria la Congregación Religiosa va destinado a un uso mixto respecto a las actividades de enseñanza, es decir, se va a utilizar para actividades económicas puede seguir avanzando

y analizar si la exención sobre el ICIO de la que la Congregación puede ser beneficiaria podría tratarse de una ayuda estatal prohibida del art. 107 del TFUE. Para ello el juez nacional tiene que analizar si se dan cada uno de los requisitos establecidos.

En primer lugar, indica que la exención proviene de un acuerdo ratificado por el Estado español e implementado por una Orden Ministerial siendo su consecuencia directa la disminución de los ingresos en las arcas municipales que de no existir aquella deberían ser abonados por la Congregación. Atendiendo a estos dos motivos, (son los que el TJUE expresó en su sentencia), determina que se trata de una auténtica intervención del Estado mediante fondos estatales.

Respecto a su posible afección a los intercambios entre Estados y su posible falseamiento de la competencia si bien con los datos que obraban en su poder, el TJUE establecía el asunto como posible, sin embargo, el Juez nacional da un paso más allá y afirma que efectivamente en este caso la exención sobre el ICIO hace más atractiva la prestación de servicios de actividades de enseñanza frente a otros centros que llevan a cabo la misma prestación de forma privada de otros Estados miembros, pero que no pueden aplicarse la misma, dificultando la entrada de dichos centros en el mercado interior de nuestro país.

Una de las cuestiones que el propio TJUE no pudo concretar por falta de información y encomendó directamente al juez nacional dilucidarlo, era si la exención consistía en una ventaja selectiva. Si bien parcialmente, porque indicó que obviamente una exención como la que analizamos disminuye o alivia las cargas de los presupuestos de la entidad que se la aplica y, que de no existir debería afrontar, por lo que dejaba claro que se trataba de una ventaja económica, sin embargo, le correspondía al juez nacional esclarecer si esa ventaja económica era selectiva. Por supuesto, atendiendo a lo indicado sobre este aspecto por el TJUE el juez español determinó que se trataba de una ventaja económica sin embargo, nada expresa sobre si esa ventaja era selectiva, Bueno mejor dicho, refleja que se trata de una ventaja selectiva atendiendo al criterio que únicamente proporciona si una ventaja es económica, en cambio nada expresa de si esa diferenciación entre empresas que produce la exención, se trata de una diferenciación que “resulta de la naturaleza o de la estructura del sistema en el que se inscriben”.

Para ello, según el TJUE el órgano jurisdiccional nacional debería averiguar si “la exención fiscal establecida mediante la Orden de 5 de junio de 2001 se deriva directamente de los principios fundadores o rectores del sistema tributario del Reino de

España y que sea necesaria para el funcionamiento y la eficacia de este Sistema”, distinguiendo por un lado, “los objetivos de un régimen fiscal particular que le sean externos y, por otro, los aspectos inherentes al propio sistema fiscal y necesarios para la consecución de estos objetivos<sup>83</sup>”. O, dicho de otra manera, si “una medida que establece una excepción a la aplicación del sistema fiscal general puede verse justificada por la naturaleza y la estructura general del sistema fiscal si el Estado miembro de que se trate puede demostrar que dicha medida se deriva directamente de los principios fundadores o rectores de su sistema fiscal<sup>84</sup>”. Sin embargo, nada menciona sobre esta cuestión para establecer que la ventaja económica que produce la exención objeto del litigio es o no selectiva.

Pero quizás el punto más interesante y al final sobre el que se sustenta el resultado del fallo de la sentencia, es la aplicación al caso de la “regla de *mínimis*”. Si recordamos cuando comentamos la sentencia del TJUE indicamos que para que afectara a la intermediación comercial entre los Estados miembros la ayuda por parte del Estado tenía que reforzar la posición de la empresa beneficiaria frente a otros operadores dificultando a esas empresas de otros Estados miembros a intentar competir en el mercado del país por no poder beneficiarse de la ayuda. Sin embargo, según jurisprudencia reiterada del TJUE para que nos encontremos ante una ayuda que afecta a los intercambios entre Estados miembros debe ir acompañado de un elemento cuantitativo más que cualitativo, pues esas ayudas afectarían a los intercambios exclusivamente cuando superen los 200.000€ durante un periodo de tres años. Este elemento cuantitativo se le denomina “regla de *mínimis*<sup>85</sup>”.

Entendemos que es el punto más atractivo y sustancioso de esta sentencia porque aporta elementos nuevos respecto a la sentencia del TJUE que resuelve la cuestión prejudicial. Como ya hemos indicado anteriormente, una vez emitida la sentencia del TJUE y tras un plazo de alegaciones, el juez nacional solicita a la Congregación para que presente una serie de documentos cuya información es relevante para la resolución del litigio. Entre ellos, además del ya mencionado documento de relación de actividades al que iba

---

<sup>83</sup> STJUE, República Portuguesa, c. Comisión, asunto C-88/03, de 6 de septiembre de 2006, apartado 81.

<sup>84</sup> STJUE, Ministerio de Defensa, Navantia, S.A., c. Concello de Ferrol, asunto C-522/13, de 9 de octubre de 2014, apartado 43.

<sup>85</sup> ORTIZ BAQUERO, I. S.: “La regla de *mínimis* en el ámbito de los acuerdos restrictivos de la libre competencia”. *Revista e-mercatoria*, Vol. 8, núm. 2, 2009.

destinado el bien inmueble, también requirió que presentara la contabilidad separada de todas las actividades de enseñanza, es decir, tanto de la concertada como de la privada de los tres últimos años. Este último documento le fue solicitado para poder comprobar si efectivamente en relación con las actividades de enseñanza privada la ayuda supera los 200.000€ durante dicho periodo. Sin embargo, la Congregación no pudo presentar una contabilidad separada alegando que se trataba de una entidad que no estaba obligada a ello.

Ante esta situación, el órgano jurisdiccional nacional expresa que al no contar con una contabilidad separada le es imposible acreditar que subvención le corresponde a cada tipo de actividad (económica o no), de hecho, la obligación de llevar la contabilidad de esta forma es precisamente para evitar subvenciones cruzadas de “sus actividades económicas mediante fondos públicos de los que se beneficia en relación con sus actividades no económicas”. Por lo tanto, establece que, si bien es cierto, que las instituciones eclesíásticas no están obligadas a llevar la contabilidad de forma separada si quieren aplicarse esta exención habrán de llevar a cabo la misma, para afirmar posteriormente que la no obligación recae exclusivamente para aquellas actividades que no sean económicas, pero no para aquellas situaciones que actúe como empresa y compita con otros operadores en el mercado. Debido a esta falta de acreditación que corresponde a la demandante por ser la beneficiaria de la “regla de mínimos” le es imposible invocarla en este caso, lo que da lugar fundamentalmente a que el fallo del juez nacional sea desestimatorio, por considerar que se dan todos los requisitos del art. 107 y, por lo tanto, la exención sobre el ICIO objeto del litigio sea considerada una ayuda prohibida.

No obstante, si la Congregación hubiese acreditado una contabilidad separada donde se refleje que las ayudas destinadas a la actividad de enseñanza privada no superan en un periodo de tres años los 200.000, el fallo posiblemente hubiera sido otro, en tanto que no se consideraría que la exención afecta a los intercambios comerciales entre Estados ni falsea la competencia.

Queda claro el interés que para el Estado español tiene la Sentencia del TJUE objeto de este estudio, pues anteriormente a ella los Ayuntamientos estaban aplicando la exención del ICIO a ciertas Instituciones de la Iglesia Católica independientemente de las actividades económicas o no que en el bien inmueble se iban a llevar a cabo, sin embargo con la aplicación por el juez nacional de la misma será un punto de inflexión que producirá

una limitación a dichas exenciones incrementando con ello los ingresos Municipales en relación con este impuesto<sup>86</sup>.

#### 4.2. HACIA UNA EQUIPARACIÓN EFECTIVA EN MATERIA FISCAL ENTRE LAS IGLESIA CATÓLICA Y LAS ENTIDADES CONSIDERADAS SIN ÁNIMO DE LUCRO.

Son muchas las controversias suscitadas a lo largo de todos estos años como consecuencia del régimen fiscal único establecido en el AAE en favor de la Iglesia católica, no solo entre las distintas partes fundamentalmente en lo relativo al alcance y límites de algunas de las exenciones que hemos visto, sino también entre la propia doctrina, no son pocas las voces que consideran este régimen como privilegiado<sup>87</sup> respecto a las demás confesiones religiosas y en comparación con las demás entidades sin ánimo de lucro<sup>88</sup>.

En este sentido, hemos podido analizar una de las mayores discrepancias ocasionada por la introducción en nuestro sistema fiscal de un nuevo impuesto no contemplado en el AAE como fue la inclusión del ICIO, dando lugar a la publicación y entrada en vigor de la Orden de 5 de junio de 2001, por la que se aclara la inclusión del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras en la letra B) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979, estableciendo que en virtud del AAE la Iglesia católica gozaba de una exención en este impuesto total y permanente, quedando esta controversia resuelta entre las partes, sin embargo, esto no fue así al contravenir dicha Orden la normativa de la UE,

---

<sup>86</sup> CASAS AGUDO, D.: “La exención de la Iglesia Católica en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras no alcanza a las que se realicen en inmuebles en que se desarrollan actividades ajenas al culto y de naturaleza mercantil. Análisis de la sentencia de 8 de enero de 2018 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 4 de Madrid”. *Nueva fiscalidad*, núm. 1, 2018, págs. 253-265.

<sup>87</sup> Es tras el acuerdo cuando la Conferencia Episcopal Española al llevar a cabo un comentario sobre el canje de notas de 2023 parece incluso reconocer que el sistema fiscal que ha regido durante muchos años de la democracia desde la entrada en vigor del AAE era un sistema privilegiado cuando expresa que “(...) A partir de este momento, en consecuencia, no se podrá hablar de “privilegios fiscales de la Iglesia”, “(...) Este acuerdo es un paso más en el camino ya iniciado por la Iglesia en España hace varias décadas de adaptación a la sociedad y de transparencia. Sin privilegios, pero sin discriminaciones, en el pleno respeto al principio de libertad religiosa”, “(...) La Iglesia quiere seguir haciendo su labor en la sociedad, proponiendo sus valores y contribuyendo al bien común. Sin privilegios, sin discriminaciones”, en Página web de la Conferencia Episcopal Española. La nueva fiscalidad de la Iglesia. [La nueva fiscalidad de la Iglesia - Conferencia Episcopal Española](#), (última visita 11 de noviembre de 2023).

<sup>88</sup> CAÑAMARES ARRIBAS, S.: “La (Des)Igualdad religiosa en la tributación local: Las exenciones de las confesiones religiosas en el impuesto de construcciones, instalaciones u obras y en el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica”. *Anuario de la Facultad de Derecho. Universidad de Extremadura*, núm. 30, 2012-2013, págs. 299-310.

pues en muchas ocasiones esta exención era una auténtica ayuda de estado en los términos ya contemplados en el apartado anterior, siendo finalmente el TJUE el que resuelve la controversia.

Recientemente se ha publicado en el BOE el resultado del acuerdo entre la Conferencia Episcopal Española y el Gobierno español mediante canje de notas de 29 de marzo de 2023 donde la Iglesia católica asume su equiparación en materia fiscal a las entidades sin ánimo de lucro renunciando a determinadas exenciones con cierta naturaleza de privilegio establecidas en el AAE. Así lo refleja el Preámbulo de la Orden HFP/1193/2023, de 31 de octubre, por la que se deroga la Orden de 5 de junio de 2001, por la que se aclara la inclusión del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras en la letra B) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979 *“En fecha 29 de marzo de 2023, mediante canje de notas y como acuerdo adicional al Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979, el Gobierno español y la Conferencia Episcopal española, en el marco de lo previsto en el artículo VI del Acuerdo sobre Asuntos Económicos y en el apartado 2 del Protocolo Adicional al citado Acuerdo, con el objeto de armonizar el régimen fiscal de la Iglesia Católica con el régimen fiscal previsto para las entidades sin ánimo de lucro, han alcanzado un acuerdo para la renuncia a las exenciones en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y en las Contribuciones Especiales, previstas, respectivamente, en las letras B) y D) del apartado del artículo IV del Acuerdo sobre Asuntos Económicos. Y, como consecuencia de ello, el Gobierno español manifiesta la intención de derogar la citada Orden del Ministerio de Hacienda de 5 de junio de 2001, lo que se lleva a cabo a través de la presente Orden”*.

Con la entrada en vigor del contenido de este acuerdo se eliminan dos elementos tributarios a los que únicamente tenía acceso la iglesia católica, como es la exención total y permanente sobre el ICIO como así expresa el artículo único de la nueva orden de 2023.

“Artículo único. Derogación de la Orden del Ministerio de Hacienda de 5 de junio de 2001, por la que se aclara la inclusión del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras en la letra B) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979. Se deroga la Orden del Ministerio de Hacienda de 5 de junio de 2001,

por la que se aclara la inclusión del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras en la letra B) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979”.

Deja, por tanto, sin efecto en relación con el ICIO, lo establecido en el apartado B del artículo IV del AAE, como ya ocurriera en 2006 con las exenciones que en virtud de este artículo disfrutaba la Iglesia católica sobre el IVA. Del mismo modo la Iglesia contaba con una situación privilegiada que tuvo que desaparecer por contravenir la normativa de la UE, pasando a ser considerada como sujeto pasivo y a tener que pagar el IVA en todas las actividades en las que se produjera el hecho imponible, en definitiva, le sería de aplicación en el ámbito del IVA el régimen común sin especialidad alguna en las mismas condiciones que el resto de las entidades<sup>89</sup>.

También deja sin aplicación la exención que refleja el artículo IV apartado D en relación con las contribuciones especiales que recaían sobre diversos inmuebles enumerados en el mismo precepto y que ya hemos reflejado.

Está claro que esta situación o circunstancia se produce por el hecho de que el régimen especial privilegiado que disfrutaba la Iglesia católica contravenía de una forma flagrante la normativa de la UE y esta nueva actuación entre ambas partes lo que refleja es esa adecuación de nuestro ordenamiento jurídico al de la UE, y que tiene como consecuencia, que la Iglesia vaya encaminada a esa equiparación con el resto de las entidades sin ánimo de lucro en materia fiscal. El objetivo por parte de la UE no es equiparar todas las confesiones religiosas que se profesan en un Estado miembro o equiparar todas las entidades sin ánimo de lucro que operen, ni tampoco que la utilización de la extrafiscalidad no sea aplicable a este tipo de entidades, todo lo contrario, entendemos que es adecuado y necesario, sino que estas entidades cuando realicen determinadas actividades económicas no podrán obtener ventaja fiscal que provoquen una distorsión de la competencia en relación con empresas que se dedican a esa actividad económica y no

---

<sup>89</sup> ORDEN EHA/3958/2006, de 28 de diciembre, por la que se establecen el alcance y los efectos temporales de la supresión de la no sujeción y de las exenciones establecidas en los artículos III y IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede, de 3 de enero de 1979, respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido y al Impuesto General Indirecto Canario.

pueden aplicarse dicha exención, en caso contrario se estaría otorgando una ayuda de Estado prohibida por la normativa de la UE.

Todo esto no quiere decir que la Iglesia católica no disfrute de un régimen fiscal especial, sino que empieza a desaparecer ese régimen fiscal único para aplicarse los mismos beneficios fiscales que el resto de las confesiones religiosas y entidades sin ánimo de lucro en virtud de lo que se ha venido a denominar principio de no privilegio y no discriminación, como lo expresa la Conferencia Episcopal Española “*La Santa Sede y el Gobierno de España acaban de firmar un intercambio de notas que modifica el contenido del Acuerdo sobre asuntos económicos de 1979. Mediante este intercambio de notas, la Santa Sede renuncia a las exenciones en el ICIO (Impuesto sobre construcciones instalaciones y obras), así como a las exenciones por contribuciones especiales. (La firma tuvo lugar el 29 de marzo de 2023).*”

*Ello supone, en la práctica, que la Iglesia en España tendrá, a partir de este momento, el mismo régimen de exenciones fiscales que el resto de confesiones religiosas que tienen suscritos convenios de colaboración con el Estado. Se trata además del mismo régimen especial aplicable a las fundaciones, incluidas las de los partidos políticos, asociaciones de utilidad pública, ONG`S, de desarrollo, federaciones, etc. El régimen especial previsto en la Ley del mecenazgo.*

*Ya en 2006 la Iglesia, en otro intercambio de notas, renunció a las exenciones y no sujeciones por IVA y ahora se completa con el resto de las exenciones que no tienen los demás. La Iglesia, en sus aspectos económicos, quiere operar en la sociedad bajo el principio de no privilegio y no discriminación, y siempre además en el pleno respeto al derecho a la libertad religiosa<sup>90</sup>”.*

Lo que parece evidente es que de forma paulatina el régimen fiscal establecido en el AAE ha ido perdiendo efectos jurídicos con las modificaciones que se han ido produciendo a lo largo de los años, pero ¿realmente ha perdido todos sus efectos jurídicos?, es decir, ¿ha dejado de existir ese régimen fiscal único aplicable a la Iglesia católica?, pues entendemos que es un gran debate que tras las modificaciones producidas en 2023 se ha de realizar.

---

<sup>90</sup> Página web de la Conferencia Episcopal Española. La nueva fiscalidad de la Iglesia. [La nueva fiscalidad de la Iglesia - Conferencia Episcopal Española](#), (última visita 11 de noviembre de 2023).



No es pretensión de este estudio dilucidar dicho contenido pues la materia por sí misma daría para la realización de una tesis doctoral.

## **CAPÍTULO II. RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL DE LAS HERMANDADES Y COFRADÍAS DE NATURALEZA CATÓLICA**

### ***SUMARIO***

1. LA APLICACIÓN DEL AAE A LAS HERMANDADES Y COFRADIAS PERTENECIENTES A LA IGLESIA CATOLICA. 2. LAS AYUDAS PROHIBIDAS DE ESTADO Y SU APLICACION AL AMBITO DEL REGIMEN FISCAL DE LAS HERMANDADES Y COFRADIAS. 3. REGIMEN FISCAL DE LAS HERMANDADES Y COFRADIAS. 3.1. NORMATIVA APLICABLE. 3.1.3. Cuestiones previas. 3.1.4. Régimen fiscal especial de la LM. 3.2. FUENTES DE FINANCIACION. 3.3. LA FISCALIDAD DE LAS ACTIVIDADES DE FINANCIACION PARA LA CONSECUCION DE SUS FINES. 3.3.1. La tributación por los ingresos procedentes de las cuotas de hermanos. 3.3.2. El tratamiento fiscal de los donativos y donaciones en favor de la Hermandad. 3.3.3. Ingresos en favor de las Hermandades y cofradías mediante convenios de colaboración empresarial de interés general. 3.3.4. El tratamiento fiscal del comodato cuando la Hermandad actúa de comodatario. 3.3.5. La tributación de las herencias, legado o cualquier otro título sucesorio en favor de las Hermandades. 3.3.6. La fiscalidad de las operaciones de compraventa. 3.3.7. La tributación de las subvenciones obtenidas. 3.3.8. La tributación de los ingresos por venta de lotería.

### **1. LA APLICACIÓN DEL AAE A LAS HERMANDADES Y COFRADÍAS PERTENECIENTES A LA IGLESIA CATÓLICA**

El AAE que nos encontramos analizando únicamente no regula el aspecto material sino que también deja claro el ámbito subjetivo de aplicación, y es que la Iglesia Católica como persona jurídica conforma un enorme entramado de instituciones y entidades de diversa índole tanto desde un aspecto jurídico como desde el ámbito eclesiástico, y que salvando las distancias podríamos asimilar a la propia Administración Pública, teniendo como consecuencias una distinta aplicación de las normas fiscales en función de la tipología de entidad religiosa que se trate.

El artículo IV comienza indicando qué tipo de instituciones pertenecientes a la Iglesia Católica son las beneficiarias de las exenciones que el propio precepto establece;

“1. La Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Órdenes y Congregaciones religiosas y los Institutos de vida consagrada y sus provincias y sus casas tendrán derecho a las siguientes exenciones (...)”.

Por lo tanto, las exenciones contempladas en el Acuerdo de 1979, no son aplicables a todas las instituciones de la Iglesia Católica, sino a una parte de ellas, como son 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.

A priori nada indica de forma expresa sobre las hermandades y cofradías, sin embargo, creemos que es el momento idóneo para analizar su naturaleza eclesiástica y así poder conocer con más claridad si efectivamente no se encuentran dentro del ámbito de aplicación del régimen fiscal único que el AAE establece como a primera vista parece.

Las Hermandades se rigen por sus “Reglas” que han de ser aprobadas por la Institución religiosa competente y que podemos indicar que jurídicamente serían los estatutos de la Hermandad. En la mayoría de estas se contempla como naturaleza jurídica de la Hermandad la de “Asociación de fieles” con el objetivo de llevar a cabo una serie de actividades religiosas fundamentalmente de culto a sus imágenes titulares. Su regulación se completa en su caso con los Reglamentos internos y con las Normas Diocesanas y disposiciones del Derecho Canónico que le sean aplicables.

En relación con el Código de Derecho Canónico vigente, nada indica de forma expresa sobre Hermandades y cofradías, no obstante, en el canon 215 del Libro II del citado Código se regula como derecho fundamental de los fieles cristianos el Derecho a fundar y dirigir libremente asociaciones para llevar a cabo determinados fines religiosos de caridad o piedad, o para fomentar la vocación cristiana en el mundo. Sin embargo, no son los únicos fines que pueden llevar a cabo una asociación de fieles, si acudimos al canon 298, también pueden buscar el fomento de una vida más perfecta, promover el culto público, o la doctrina cristiana, o realizar otras actividades de apostolado, a saber,

iniciativas para la evangelización, el ejercicio de obras de piedad o de caridad y la animación con espíritu cristiano del orden temporal.

Para la consecución de esos fines los fieles pueden optar por fundar una fundación o una asociación. La diferencia dentro del régimen eclesiástico entre ambas figuras se sustenta fundamentalmente en que la asociación también denominada corporación estaría formada por un conjunto de personas mientras que una fundación sería un conjunto de cosas gestionadas por personas para la consecución de alguno de esos fines. Como regla general, las asociaciones y fundaciones son personas jurídicas, sin embargo, el propio Derecho Canónico permite las asociaciones y fundaciones sin personalidad jurídica cuando su fin no sea útil o no disponga de los medios suficientes para conseguir el fin por el que se quieren erigir o si sus estatutos no han sido aprobados por la autoridad competente. También pueden ser públicas o privadas, siendo siempre pública aquellas asociaciones o fundaciones de fieles que se erijan por la autoridad eclesiástica competente que, en el caso de asociaciones diocesanas, le corresponde al Obispo dentro de su territorio (canon 312 § 3).

En este sentido si acudimos a las normas diocesanas por las que se regulan las Hermandades y Cofradías, a diferencia del Código, si podemos extraer una definición de Hermandad que refleja perfectamente las normas de Derecho Canónico que acabamos de observar. Del artículo 1 del citado texto normativo podemos extraer consecuentemente la siguiente definición de Hermandades y que las contempla como *“asociaciones de fieles erigidas mediante decreto por el Arzobispo dentro de la Archidiócesis correspondiente con personalidad jurídico publica que buscan promover el culto público a Dios Nuestro Señor, a la Santísima Virgen, a los Santos y Beatos, o en sufragio de los fieles difuntos, regidas por sus propios estatutos que han de ser conforme al Derecho Canónico<sup>91</sup>”*.

---

<sup>91</sup> GONZÁLEZ DÍAZ, F. J.: “Régimen jurídico, económico y fiscal de las hermandades y cofradías”. *Revista Española de Derecho Canónico*, Vol. 51, núm. 136, 1994, págs. 227-260, “para obtener una definición de Hermandad y Cofradía acude al Codex de 1917 que, en su c. 707 define tres tipos de asociaciones: a) Pías uniones, aquellas que han sido erigidas para ejercer alguna obra de piedad o caridad; b) Hermandades, que son las mismas Pías uniones si están constituidas a modo de cuerpo orgánico; y c) Cofradías, que es el nombre particular que reciben las Hermandades que, además, han sido erigidas para el incremento del culto público. Consecuentemente, una Cofradía, según el Código vigente, es una asociación pública de fieles, constituida a modo de cuerpo orgánico (Corporación), erigida canónicamente para ejercer obras de piedad o caridad, animar con espíritu cristiano el orden temporal e incrementar el culto público en nombre de la Iglesia. Es más, las actuales Hermandades en nada se diferencian de las Cofradías toda vez que, en general, éstas, han sido erigidas para el incremento del culto público, si bien conservan su nombre primigenio de Hermandades”.

Ante esta definición podemos observar que efectivamente no se encuentran dentro del ámbito de aplicación del régimen fiscal único del AAE, sin embargo, esto no quiere decir que no le sea de aplicación ninguno de los preceptos que el texto normativo determina. En este sentido, el artículo V establece

“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”.

Como podemos observar es un auténtico artículo de remisión, que es aplicable a todas aquellas instituciones de la Iglesia católica distintas a las establecidas en el apartado en del artículo IV.

Con toda la información expuesta, parece meridianamente claro que las Hermandades y cofradías se encuentran encuadradas en el resto de Instituciones que refleja el art. V y consecuentemente no se les puede aplicar el régimen de tributación especial que el Acuerdo establece. Sin embargo, aunque no le sea de aplicación dicho régimen fiscal sí que cuentan con una fiscalidad excepcional pues en el citado precepto se expone que se le aplicarán todos aquellos beneficios fiscales que le sean de aplicación a las entidades sin ánimo de lucro, que en la actualidad encuentran su regulación en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo y en la LIS.

En la primera se establece un conjunto de incentivos fiscales sobre el Impuesto de Sociedades y algunos tributos locales aplicables a entidades sin ánimo de lucro que lleven a cabo actividades de interés general y que se incluyó en nuestro marco legislativo con el objetivo de dotar de una mayor seguridad jurídica a dichas entidades, que puedan desarrollar sus actividades y alcanzar los fines de interés general que persiguen, de igual modo, en la LIS se determina una serie de beneficios fiscales en favor de las citadas entidades que no cumplan con los requisitos de la LM, como consecuencia en nuestro ordenamiento jurídico podemos indicar que existen dos regímenes fiscales especiales en favor de las entidades sin ánimo de lucro y que podremos analizar en profundidad en apartados posteriores de este capítulo.

Respecto al sistema de asignación tributaria, al analizar los datos que nos facilitaba la Conferencia Episcopal Española que es la institución de la Iglesia Católica en España encargada de recibir y repartir las cantidades obtenidas mediante este sistema, hemos podido observar que el 81 por ciento de los recursos que llegan a través de la Asignación tributaria se envían directamente a las diócesis para la realización de sus actividades pastorales y asistenciales mientras que el 19 por ciento restante de los recursos se distribuye según los criterios aprobados anualmente en la Asamblea Plenaria, a saber, seguridad social del clero y obispos, proyectos de rehabilitación y construcción de templos de las distintas diócesis, actividades pastorales, Cáritas diocesanas, etc.

Lo recibido por las diócesis en el año 2021 se empleó para las retribuciones del clero y del personal seglar conformando el 38 por ciento del presupuesto total, seguido de los gastos de conservación y funcionamiento de los edificios que constituyeron el 27 por ciento y de las actividades asistenciales y pastorales con un 19 por ciento. Por último, con una menor repercusión dentro de los presupuestado ciertos gastos extraordinarios y las aportaciones a centros de formación que representaron un 9 por ciento y 2 por ciento, respectivamente.

En este sentido, de lo obtenido por asignación tributaria parece ser que con los datos expuestos ni un solo euro de lo ingresado mediante el sistema de asignación tributaria va destinado a financiar las actividades de las Hermandades y cofradías, de hecho, podemos adelantar que en determinados territorios son estas las que ayudan a la financiación de su correspondiente diócesis mediante la entrega de un determinado importe al Fondo Común Diocesano, una de las principales fuentes de financiación de las citadas instituciones católicas<sup>92</sup>.

## **2. LAS AYUDAS PROHIBIDAS DE ESTADO Y SU APLICACIÓN AL ÁMBITO DEL RÉGIMEN FISCAL DE LAS HERMANDADES Y COFRADÍAS.**

Recordemos que el TJUE en su sentencia indicaba que el hecho de que una entidad no tenga ánimo de lucro, no es relevante para determinar si es empresa o no, lo sería si lleva a cabo actividades económicas que compitan en el mercado con otros operadores que si tengan ánimo de lucro, así una Hermandad y cofradía que realiza una actividad económica

---

<sup>92</sup> Extremo que podemos observar, por ejemplo, en el Artículo 61 de las Normas diocesanas para las Hermandades y Cofradías de la Archidiócesis de Sevilla donde se establece que “*Para subvenir a las necesidades de la Archidiócesis, las hermandades y cofradías aportarán al Fondo Común Diocesano una cantidad anual proporcionada a sus ingresos*”.

y de alguna forma recibe una ayuda en forma de exención podría estar dentro del campo de aplicación del art. 107 del TFUE y podría ser una ayuda prohibida por el Derecho de la UE, para ello habría que estudiar en cada caso si se dan los requisitos que ya hemos observado en el apartado correspondiente.

Realmente, la problemática suscitada en este caso, proviene de que el ICIO es un impuesto que se implementó en nuestro ordenamiento jurídico posteriormente a la entrada en vigor del AAE, lo que produjo en relación con su exención aplicable a ciertas Instituciones de la Iglesia una gran controversia, pues el AAE obviamente no lo contempla expresamente, sin embargo, de forma genérica daba cabida a todos los impuestos reales sobre la renta, pero no se establecieron limitaciones a la exención que fueran aplicables y por lo tanto, dio lugar a una exención total y permanente independientemente si llevaba a cabo actividades económicas o no, como si ocurre con los demás impuestos que para ellos el AAE contemplan una serie de limitaciones a la exenciones que el mismo establece, así en el IBI y en el ISD solo será aplicable la exención en relación con sus actividades religiosas y en el caso del IS la exención no es aplicable a los rendimientos que pudieran obtener por el ejercicio de explotaciones económicas, ni a los derivados de su patrimonio, cuando su uso se halle cedido, ni a las ganancias de capital, ni tampoco a los rendimientos sometidos a retención en la fuente por impuestos sobre la renta. haciendo imposible la aplicación del art. 107 del TFUE y de ahí que en estos casos no haya producido la misma controversia.

No obstante, hemos de indicar que lo establecido en la Sentencia del TJUE no se limita a las exenciones en relación con la Iglesia Católica, sino que constituye un auténtico límite para todo el Sistema Tributario y no solo español, sino de todos los Estados miembros.

Si bien es cierto el litigio que resuelve la Sentencia del TJUE y posteriormente aplicada por el órgano jurisdiccional nacional, consiste en una construcción llevada a cabo por una Congregación religiosa de las encuadradas en el art. IV del acuerdo, no cabe duda que es de aplicación a cualquiera de las instituciones religiosas y para cualquier exención fiscal, no únicamente para el ICIO, siempre y cuando se traten de ayudas prohibidas del art. 107 del TFUE cuyos criterios hemos analizado en apartados anteriores, sin embargo, en este caso, la controversia que suscitaba el Acuerdo en relación con el ICIO no se produce, al menos a priori en este texto normativo que regula la fiscalidad especial de las entidades sin ánimo de lucro, pues dichos incentivos, por ejemplo, no son aplicables a las

subvenciones que reciban para financiar la realización de explotaciones económicas o sobre los bienes inmuebles afectos a actividades económicas, sin embargo si lo son aquellas actividades económicas derivadas de su propia actividad, actividad que normalmente es de carácter social que no llevan a cabo las empresas ni tampoco son cubiertas por el propio Estado, aunque son actividades de interés general, por lo que difícilmente distorsionan la competencia. No obstante, por aquellas rentas que obtengan por actividades económicas distintas a las de su propia actividad, se regirán por el régimen general y con las cautelas necesarias para no obstaculizar la competencia con empresas<sup>93</sup>.

### **3. RÉGIMEN FISCAL DE LAS HERMANDADES Y COFRADÍAS**

#### **3.1.       NORMATIVA APLICABLE**

##### **3.1.1.     Cuestiones previas**

Para conocer cuál es el régimen fiscal aplicables a las Hermandades y cofradías el artículo V del AAE nos remite a la normativa aplicable a las demás entidades sin ánimo de lucro. En el ámbito tributario de este trabajo existen dos tipologías de entidades sin ánimo de lucro, las que se encuentran reguladas en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, denominada Ley del mecenazgo (LM) y el resto de las entidades sin fines lucrativos que no encuentran regulación en ella.

Precisamente dicha distinción aparece contemplada en el apartado 2 del artículo 9 de la LIS cuando indica que estarán parcialmente exentas del Impuesto, en los términos previstos en el título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, las entidades e instituciones sin ánimo de lucro a las que sea de aplicación dicho título.

“3. Estarán parcialmente exentos del Impuesto en los términos previstos en el capítulo XIV del título VII de esta Ley:

a) Las entidades e instituciones sin ánimo de lucro no incluidas en el apartado anterior”.

---

<sup>93</sup> BOKOBO MOICHE, S.: “El régimen fiscal especial de las entidades sin ánimo de lucro”. *Revista española del tercer sector*, núm.2, 2006, págs. 51-70.



Conocer dicha distinción es fundamental en el ámbito tributario pues el régimen fiscal será distinto para ambas tipologías de entidades. Para apreciar dicha distinción la LIS no nos ofrece ninguna definición de entidad sin ánimo de lucro, en cambio la LM sí que nos aporta un listado de entidades consideradas sin ánimo de lucro, pero que además deben cumplir una serie de requisitos que la propia ley indica para poder ser consideradas entidades sin ánimo de lucro de la LM, por el contrario, si no cumplieran alguno de los requisitos se entenderían que se encuentran encuadrados en el resto de entidades sin ánimo de lucro y fuera del ámbito de aplicación de la LM.

Atendiendo a todo lo anterior las entidades sin ánimo de lucro que cumplan todos los requisitos de la LM se podrán aplicar el régimen fiscal especial establecido en dicho texto normativo en caso contrario, se deberán aplicar el denominado régimen fiscal de entidades parcialmente exentas de la LIS, que hemos contemplado anteriormente en el artículo 9.2.

### **3.1.2. Régimen fiscal especial de la LM**

Como ya hemos adelantado, en la LM se establece un conjunto de incentivos fiscales sobre el Impuesto de Sociedades y algunos tributos locales aplicables a entidades sin ánimo de lucro que cumplan una serie de requisitos (subjetivo y objetivo) y que se incluyó en nuestro marco legislativo con el objetivo de dotar de una mayor seguridad jurídica a dichas entidades, que puedan desarrollar sus actividades y alcanzar los fines de interés general que persiguen.

Para la aplicación del régimen especial de la LM como ya hemos comentado se requiere que la entidad cumpla dos requisitos; uno de carácter subjetivo, es decir, que sea una entidad de las establecidas en el listado que ofrece el artículo 2 de la LM y, otro de naturaleza objetiva o material, lo que hace necesario que cumpla con los requisitos relacionados con su actividad o actividades principales que persiguen establecidos en el artículo 3 de la LM. Dichos requisitos tiene carácter acumulativo por lo que es imprescindible cumplir todos y cada uno.

#### *3.1.2.1. Requisito subjetivo*

El art. 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, establece una lista de entidades consideradas sin ánimo de lucro:

- Las fundaciones.

No se encuentra contemplado un concepto de fundación en la normativa tributaria, sin embargo, sí que se establece una definición en la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones concretamente en el artículo 2.1 *“las organizaciones constituidas sin fin de lucro que, por voluntad de sus creadores, tienen afectado de modo duradero su patrimonio a la realización de fines de interés general”*. Del concepto podemos extraer que se trata de una organización sin ánimo de lucro encaminada a la consecución de un determinado fin o fines que necesariamente deben ser de interés general a través de un bien o un conjunto de bienes que conforman su patrimonio.

- Las asociaciones declaradas de utilidad pública.

Para que las asociaciones puedan aplicarse el régimen fiscal especial se les exige un plus, y es que deben ser declaradas de utilidad pública, si esto no ocurriera no serían consideradas entidades sin fines lucrativos a efectos de la LM. La Ley orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de asociación establece en su artículo 5 que las asociaciones *“se constituyen mediante acuerdo de tres o más personas físicas o jurídicas legalmente constituidas, que se comprometen a poner en común conocimientos, medios y actividades para conseguir unas finalidades lícitas, comunes, de interés general o particular, y se dotan de los Estatutos que rigen el funcionamiento de la asociación”*. Este concepto de asociación distingue dos tipos de asociación, las de interés general y las de interés particular, o lo que es lo mismo aquellas sin ánimo de lucro o aquellas otras con ánimo de lucro, como sociedades civiles o mercantiles, no obstante, todas ellas están obligadas a que sus fines particulares o de interés general deben ser comunes y lícitos para todos sus miembros<sup>94</sup>.

Precisamente esas asociaciones de utilidad pública a que hace referencia la Ley 49/2002 son aquellas que entre sus fines se encuentran promover las actividades de interés general sean de carácter cívico, educativo, científico, cultural, deportivo, sanitario, de promoción de los valores constitucionales, de promoción de los derechos humanos, de asistencia social, de cooperación para el desarrollo, de promoción de la mujer, de protección de la infancia, de fomento de la igualdad de oportunidades y de la tolerancia, de defensa del medio ambiente, de fomento de la economía social o de la investigación, de promoción

---

<sup>94</sup> GARCÍA FREIRÍA, M.: “La exención en el IVA...”. Op. cit., pág. 166.

del voluntariado social, de defensa de consumidores y usuarios, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, sociales, económicas o culturales, y cualesquiera otros de similar naturaleza.

Además de perseguir alguno o varios de los citados fines de interés general, para que una asociación sea declarada de utilidad pública los miembros de los órganos de representación que perciban retribuciones no lo hagan con cargo a fondos y subvenciones públicas sin perjuicio de que los mismos puedan recibir alguna retribución por la realización de servicios diferentes a las funciones que les corresponden como miembros del órgano de representación. La asociación debe de contar con los medios personales y materiales adecuados y con la organización idónea para garantizar el cumplimiento de los fines estatutarios y que su actividad no esté restringida exclusivamente a beneficiar a sus asociados, sino abierta a cualquier otro posible beneficiario que reúna las condiciones y caracteres exigidos por la índole de sus propios fines. Sobre este extremo se ha pronunciado tanto el TEAC<sup>95</sup> como el Tribunal Supremo estableciendo una interpretación más extintiva de la norma

- Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo a que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo, siempre que tengan alguna de las formas jurídicas a que se refieren los párrafos anteriores.

Las entidades a las que hace referencia este apartado ya no se encuentran reguladas en la Ley 23/1998, de 7 de julio, pues la misma fue derogada por la Ley 1/2023, de 20 de febrero, de Cooperación para el Desarrollo Sostenible y la Solidaridad Global. Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo son sociedades civiles que se organizan para la cooperación al desarrollo sostenible, para la ejecución de acciones de cooperación para el desarrollo sostenible, la promoción de la coherencia de políticas, el fortalecimiento del espacio cívico y democrático y la defensa de los derechos humanos, en la respuesta a las crisis humanitarias y el fomento de la participación social y la solidaridad y la ciudadanía global de acuerdo con el artículo 38 del citado cuerpo legal vigente.

El mismo las define como “aquellas entidades de Derecho privado, legalmente constituidas y sin fin de lucro, que tengan entre sus fines o como objeto expreso, según

---

<sup>95</sup> Resolución de 27 de mayo de 1999, núm. 00/1674/1997. “no se identifica con el servicio público o el bien inmediato de la colectividad, sino que apunta a la realización de actividades que, si bien, en principio contemplan el interés de sus propios asociados, producen también un beneficio mediato para la colectividad”.

sus propios Estatutos, la realización de actividades relacionadas con los principios y objetivos de la cooperación para el desarrollo sostenible y la acción humanitaria. Las ONGD habrán de gozar de plena capacidad jurídica y capacidad de obrar, y deberán disponer de una estructura susceptible de garantizar suficientemente el cumplimiento de sus objetivos. A todos los efectos de esta ley, las organizaciones que ostentan la representación en España de organismos multilaterales y están reconocidas como sus comités nacionales, serán reconocidas en sus especificidades según la correspondiente normativa internacional de aplicación”.

- Las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquellas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español.
- Las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos a que se refieren las letras anteriores.

Las federaciones son aquellas organizaciones como resultado de la agrupación de un conjunto de entidades que se agrupan para la consecución de una serie de fines comunes. Tanto la federación como las entidades que agrupa (asociaciones o fundaciones) han de cumplir con los requisitos anteriormente expuestos.

Por último, en relación con las fundaciones bancarias el artículo 7 nos indica que debe ser las que se encuentre reguladas en el Título II de la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias en el desarrollo de su actividad de obra social, es decir, aquellas que tengan una finalidad social cuya actividad principal esté orientada a la atención y desarrollo de la obra social y a la correcta gestión de su participación en una entidad de crédito siempre y cuando mantengan una participación en una entidad de crédito que alcance, de forma directa o indirecta, al menos, un 10 por ciento del capital o de los derechos de voto de la entidad, o que le permita nombrar o destituir algún miembro de su órgano de administración. En su denominación social pueden utilizar la denominación de las cajas de ahorros de las que procedan, no obstante, es obligatorio siempre incluir en dicha denominación la expresión «fundación bancaria».

En este sentido las entidades financieras no se encontrarían dentro del ámbito de aplicación de la exención, pues únicamente se refiere a las fundaciones bancarias, siendo una entidad distinta, aunque proceda de dicha institución financiera.

### 3.1.2.2. Requisito objetivo o material

El artículo 3 de la LM establece los requisitos materiales que las entidades establecidas en el artículo 2 deben cumplir para ser consideradas entidades sin ánimo de lucro a efectos de la LM y poder aplicarse el régimen fiscal especial en ella regulado.

- Obligatoriamente deben perseguir fines de interés general. Para conocer a qué se refiere con fines de interés general el legislador ha establecido en el propio apartado del precepto una lista abierta a modo de ejemplo de lo que se consideran esta tipología de fines, por lo que además de los incluidos se pueden entender otros de análoga naturaleza que deberán ser indicados por la doctrina administrativa, o en su caso, por la jurisprudencia de nuestros tribunales.

En este sentido, GARCÍA FREIRA considera que *“sin existir, por tanto, una correspondencia exacta entre la regulación mercantil y la tributaria, los Tribunales han acudido con cierta frecuencia a la amplitud de fines de interés general que describe la Ley de Fundaciones para reconocer la exención en el ámbito fiscal mediante su vinculación, en especial, con los fines cívicos<sup>96</sup>”*.

Los fines de interés general establecidos por el legislador son; los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, los de asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado, de promoción de la acción social, defensa del medio ambiente, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, económicas o culturales, de promoción de los valores constitucionales y defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de fomento de la economía social, de desarrollo de la sociedad de la información, de investigación científica, desarrollo o innovación tecnológica y de transferencia de la misma hacia el tejido productivo como elemento impulsor de la productividad y competitividad empresarial.

El apartado 1 del artículo 12 de la LGT establece que las normas tributarias se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser

---

<sup>96</sup> GARCÍA FREIRÍA, M.: “La exención en el IVA...”. Op. cit., pág. 169.

aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas, es decir, del mismo modo que establece la teoría general del Derecho.

Para indicar en el apartado 2 que los términos empleados en sus normas se interpretarán atendiendo a la definición establecida por la normativa tributaria, en defecto de tal definición, se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda. Este según proceda llevará al intérprete de la norma tributaria a elegir una de esas tres figuras en función del caso concreto atendiendo a los Principios Generales del Derecho. En la interpretación de los intereses generales que el legislador ofrece la técnica más usada con carácter general es el sentido usual.

- Deben destinar a la realización de dichos fines al menos el 70 por 100, lo cual no impide que se destine un porcentaje superior, de las siguientes rentas e ingresos;
  - a) Las rentas de las explotaciones económicas que desarrollen.
  - b) Las rentas derivadas de la transmisión de bienes o derechos de su titularidad. En el cálculo de estas rentas no se incluirán las obtenidas en la transmisión onerosa de bienes inmuebles en los que la entidad desarrolle la actividad propia de su objeto o finalidad específica, siempre que el importe de la citada transmisión se reinvierta en bienes y derechos en los que concurra dicha circunstancia.
  - c) Los ingresos que obtengan por cualquier otro concepto, deducidos los gastos realizados para la obtención de tales ingresos.

En este sentido, los gastos realizados para la obtención de tales ingresos podrán estar integrados, en su caso, por la parte proporcional de los gastos por servicios exteriores, de los gastos de personal, de otros gastos de gestión, de los gastos financieros y de los tributos, en cuanto que contribuyan a la obtención de los ingresos, excluyendo de este cálculo los gastos realizados para el cumplimiento de los fines estatutarios o del objeto de la entidad sin fines lucrativos.

En el cálculo de los ingresos no se incluirán las aportaciones o donaciones recibidas en concepto de dotación patrimonial en el momento de su constitución o en un momento posterior.

Como podemos observar el legislador permite que esta tipología de entidades pueda llevar a cabo diversas actividades incluso aquellas que son consideradas explotaciones económicas, pero como resulta lógico con una limitación al respecto y es que como mínimo de los ingresos obtenidos el 70 por ciento se destinen a la consecución de los fines de interés generales propios de su finalidad específica, mientras que el tanto por ciento restante de los ingresos obtenidos por las citadas rentas deberá ir destinada a incrementar la dotación patrimonial o las reservas, para lo cual tendrá como plazo desde el inicio del ejercicio en que se hayan obtenido las respectivas rentas e ingresos y los cuatro años siguientes al cierre de dicho ejercicio.

Lo que nos lleva a pensar que lo fundamental no es que obtengan beneficios, sino que esos beneficios no vayan destinados a la consecución de objetivos particulares sino a los objetivos de interés general del artículo y haya reparto de beneficios, por ejemplo, en las entidades objeto de estudio, entre los miembros de la Junta de Gobierno de la Hermandad,

- La actividad realizada no podrá consistir en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria.

Se entiende que se desarrolla una explotación económica cuando realicen la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, de este concepto se excluye el arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad, sin embargo, como veremos más adelante se considera renta exenta a efectos de la LM, en este sentido CRUZ y LÓPEZ consideran que *“esta disposición no supone la exención de cualquier actividad inmobiliaria que puedan realizar las entidades sin fin de lucro. Lo que aclara el precepto a nuestro juicio (inciso final del número 3º del artículo 3 de la Ley 49/2002) es que el mero arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad, recibido en concepto de dotación patrimonial, donación o aportación, cualquiera que sea la forma en que se realice, no puede considerarse explotación económica, sino rendimiento del capital inmobiliario. Cualquier otra actividad inmobiliaria que pudiera realizar una entidad que reúna los requisitos de la definición antes transcrita, se considerará, sin duda, explotación económica a los efectos de la Ley<sup>97</sup>”*.

---

<sup>97</sup> CRUZ AMORÓS, M. y LÓPEZ RIBAS, S.: *La fiscalidad en las entidades...* Op. cit., pág. 33.

Este requisito se cumple cuando el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de las explotaciones económicas no exentas (es decir, aquellas que no se encuentran en la lista tasada del artículo 7 de la LM) ajenas a su objeto o finalidad estatutaria no excede del 40 por 100 de los ingresos totales de la entidad, siempre y cuando no produzcan una distorsión en la competencia, pues de lo contrario se considerarían ayudas de Estado prohibidas por la normativa de la UE como ya hemos comprobado anteriormente, dejando constancia de la coherencia de nuestro ordenamiento interno respecto a las normas de la UE sobre este asunto, y que ya adelantábamos en el punto 2 de este capítulo.

El legislador al comienzo del apartado prohíbe que este tipo de entidades no realicen actividades económicas ajenas a su objeto y finalidad, sin embargo, baja esa exigencia cuando les permite la realización de explotaciones económicas estableciendo un límite cuantitativo en cuanto a su peso en relación al importe de la cifra de negocios total del ejercicio, que no pueden superar el 40%.

A nuestro juicio, el legislador considera que lo normal y fundamental es que las entidades que se puedan aplicar el régimen fiscal especial lleven a cabo actividades de interés general para la consecución de sus fines que le son propios, sin embargo, entiende la dificultad que en determinados ámbitos tienen las distintas entidades sin ánimo de lucro para poder sustentarse únicamente con la realización de actividades de interés general sin poder llevar a cabo actividades económicas ajenas a esa finalidad específica de interés general.

Por lo tanto, las entidades sin ánimo de lucro a efectos de la LM podrán realizar actividades propias de su objeto o finalidad estatutaria que no sean actividades económicas, actividades propias de su objeto o finalidad estatutaria que sean actividades económicas<sup>98</sup> y, por último, podrán realizar explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria siempre que su volumen de negocio no supere el 40% de los ingresos totales de la entidad.

- los fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno y los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive de

---

<sup>98</sup> Sobre este aspecto hemos de aclarar que, aunque puedan realizar explotaciones económicas propias de su objeto o finalidad específica no implica que deban estar exentas, para ello deben estar incluidas en la lista tasada del artículo 7, simplemente, que el hecho de realizarlas no le impide aplicarse el régimen fiscal previsto en la LM.



cualquiera de ellos no pueden ser los destinatarios principales de las actividades que se realicen por las entidades, ni se beneficien de condiciones especiales para utilizar sus servicios.

Se excluye del cumplimiento de este requisito a determinadas entidades y en relación con diversas actividades que indica el precepto, pero que por su no influencia sobre el objeto de este trabajo consideramos irrelevante su exposición.

Si bien, el precepto no establece quién debe ser los destinatarios principales sí que nos ofrece una especie de aclaración negativa de las personas que no pueden ser destinatarios principales de las actividades que realiza, sin embargo, a las personas citadas no los excluye de que puedan ser destinatarios de los servicios o actividades, siempre que existan otros destinatarios principales, de igual modo no pueden obtener un trato especial por parte de la entidad.

- Los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno deben ser gratuitos, no obstante, podrán percibir de la entidad
  - a) los gastos debidamente justificados que el desempeño de su función les ocasione, sin que las cantidades percibidas por este concepto puedan exceder de los límites previstos en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para ser consideradas dietas exceptuadas de gravamen<sup>99</sup>.

---

<sup>99</sup> El precepto hace referencia a las cantidades máximas que se exceptúan de gravamen procedentes de Dietas y asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia establecido en el artículo 9 del RIRPF.

“(…)

2. Asignaciones para gastos de locomoción. (...)

a) Cuando el empleado o trabajador utilice medios de transporte público, el importe del gasto que se justifique mediante factura o documento equivalente.

b) En otro caso, la cantidad que resulte de computar 0,19 euros por kilómetro recorrido, siempre que se justifique la realidad del desplazamiento, más los gastos de peaje y aparcamiento que se justifiquen.

3. Asignaciones para gastos de manutención y estancia. Se exceptúan de gravamen las cantidades destinadas por la empresa a compensar los gastos normales de manutención y estancia en restaurantes, hoteles y demás establecimientos de hostelería, devengadas por gastos en municipio distinto del lugar del trabajo habitual del perceptor y del que constituya su residencia.

a) Se considerará como asignaciones para gastos normales de manutención y estancia en hoteles, restaurantes y demás establecimientos de hostelería, exclusivamente las siguientes:

1.º Cuando se haya pernoctado en municipio distinto del lugar de trabajo habitual y del que constituya la residencia del perceptor, las siguientes:

Por gastos de estancia, los importes que se justifiquen. En el caso de conductores de vehículos dedicados al transporte de mercancías por carretera, no precisarán justificación en cuanto a su importe los gastos de estancia que no excedan de 15 euros diarios, si se producen por desplazamiento dentro del territorio español, o de 25 euros diarios, si corresponden a desplazamientos a territorio extranjero.

- b) retribuciones por la prestación de servicios, incluidos los prestados en el marco de una relación de carácter laboral, distintos de los que implica el desempeño de las funciones que les corresponden como miembros del Patronato u órgano de representación, siempre que se cumplan las condiciones previstas en las normas por las que se rige la entidad. Tales personas no podrán participar en los resultados económicos de la entidad, ni por sí mismas, ni a través de persona o entidad interpuesta.

En el caso de las Hermandades los miembros de la Junta de Gobierno no podrán obtener retribución por las actividades propias de su cargo, sin embargo, sí que podrá percibir de la entidad los gastos que dicho ejercicio le ocasione, por ejemplo, los gastos derivados de dietas, de locomoción y/o los normales de manutención y estancia, en los términos y cuantías máximas que establece el artículo 9 del RIRPF. También podrán percibir retribuciones siempre y cuando se deriven de funciones no relacionadas con su cargo como miembro de la junta de gobierno (labores de mantenimiento, asesoría...)

- Que, en caso de disolución, su patrimonio se destine en su totalidad a alguna de las entidades consideradas como entidades beneficiarias del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25, ambos inclusive, de esta Ley, o a entidades públicas de naturaleza no fundacional que persigan fines de interés general, y esta circunstancia esté expresamente contemplada en el negocio fundacional o en los estatutos de la entidad disuelta, siendo aplicable a dichas entidades sin fines lucrativos lo dispuesto en el párrafo c) del apartado 1 del artículo 97 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Por lo tanto, si una Hermandad se extinguiera sus bienes pueden pasar a cualquier institución religiosa de las contenidas en el artículo IV y V del AAE, pues todas ellas

---

Por gastos de manutención, 53,34 euros diarios, si corresponden a desplazamiento dentro del territorio español, o 91,35 euros diarios, si corresponden a desplazamientos a territorio extranjero. 2.º Cuando no se haya pernoctado en municipio distinto del lugar de trabajo habitual y del que constituya la residencia del perceptor, las asignaciones para gastos de manutención que no excedan de 26,67 ó 48,08 euros diarios, según se trate de desplazamiento dentro del territorio español o al extranjero, respectivamente. (...).”

están consideradas entidades beneficiarias del mecenazgo de acuerdo con el apartado 3 de la disposición adicional novena de la LM.

En ningún caso tendrán la condición de entidades sin fines lucrativos, a efectos de esta Ley, aquellas entidades cuyo régimen jurídico permita, en los supuestos de extinción, la reversión de su patrimonio al aportante del mismo o a sus herederos o legatarios, salvo que la reversión esté prevista en favor de alguna entidad beneficiaria del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25, ambos inclusive, de esta Ley.

Así pues, si observamos, por ejemplo, las Reglas de la Real e Ilustre Hermandad y Cofradía de la Sagrada Columna y Azotes de Nuestro Señor Jesucristo y María Santísima de la Victoria de la ciudad de Sevilla en el último inciso de la regla 40 apartado 4 establece que *“en caso de extinción o supresión de la Hermandad y Cofradía, sus bienes y efectos propios quedarán sujetos a su aplicación de acuerdo con el derecho universal de la Iglesia, oyendo previamente al Hermano Mayor en el caso del apartado 1 de esta Regla.*

El canon 123 del Código de Derecho Canónico determina que *“cuando se extingue una persona jurídica pública, el destino de sus bienes y derechos patrimoniales, así como de sus cargas, se rige por el derecho y los estatutos; en caso de silencio de éstos, pasan a la persona jurídica inmediatamente superior, quedando siempre a salvo la voluntad de los fundadores o donantes, así como los derechos adquiridos. (...)”*.

Atendiendo a todo lo expuesto en este ejemplo se cumplen los dos requisitos establecidos, por un lado, en las Reglas no se establece la reversión de los bienes a las personas donantes o herederas, sino todo lo contrario, irá destinado a una institución jerárquicamente superior, entendemos que será la diócesis correspondiente por lo que constata que dicha entidad es una de las instituciones del artículo IV del AAE, consideradas entidades beneficiarias del mecenazgo<sup>100</sup>.

- Es obligatorio que estén inscritas en el registro correspondiente.

En el caso de las Hermandades es un requisito reiterativo, pues para que puedan gozar de personalidad jurídica propia y plena autonomía en sus actuaciones se hace necesario su

---

<sup>100100</sup> De similar forma viene establecido el destino de los bienes en caso de extinción de la Hermandad de la Macarena de la ciudad de Sevilla en su regla LXVIII, *“(...) en cuanto a los bienes propios, en caso de extinción, se estará a lo dispuesto en el Canon 123.*

inscripción en el RER<sup>101</sup> creado a tal efecto, de acuerdo con el artículo 5 de la LOLR. Este precepto indica que pertenece al Ministerio de Justicia, sin embargo, en la actualidad radica en el Ministerio de la Presidencia, Relaciones con las Cortes y Memoria Democrática con carácter de registro general y público en virtud del RDRER, que analizaremos más adelante.

Como hemos adelantado además de adquirir personalidad jurídica civil, con la inscripción en el RER también adquiere plena autonomía pudiendo establecer sus propias normas de organización, régimen interno y régimen de su personal donde se regulen o incluyan.

- a) las instituciones creadas por aquéllas para la realización de sus fines,
- b) cláusulas de salvaguarda de su identidad religiosa y carácter propio, así como del debido respeto a sus creencias,

Teniendo como límite para ello el respeto de los derechos y libertades reconocidos por la Constitución, y en especial de los de libertad, igualdad y no discriminación.

En este sentido, MURILLO MUÑOZ, considera que *“las Entidades religiosas adquieren personalidad jurídica, (...), mediante su acceso al RER que es, por tanto, un registro especial que ofrece la información necesaria sobre la existencia jurídica de la Entidad, lo que facilita al gestor público la identificación de la Entidad religiosa como persona jurídica, más allá de su presencia en la realidad social de su respectiva Comunidad. Dicha inscripción en el RER confiere a la Entidad religiosa la personalidad jurídica civil que no necesita reiterar mediante la inscripción o anotación en los registros municipales: basta la certificación del RER para acreditar tal personalidad jurídica<sup>102</sup>”*.

El RER a ser un registro especial cuenta con su propia norma que lo regula dentro del ordenamiento jurídico español, el Real Decreto 594/2015, de 3 de julio, por el que se regula el Registro de Entidades Religiosas que viene a desarrollar lo establecido en el artículo 5 de la LOLR que anteriormente hemos citado.

En el preámbulo se expresa que *“el Registro de Entidades Religiosas es un instrumento jurídico cualificado al servicio del ejercicio colectivo del derecho fundamental de*

---

<sup>101</sup> MURILLO MUÑOZ, M.: *El Registro de la Entidades Religiosas*. Observatorio del pluralismo religioso en España, Madrid, 2013, pág. 10, *“las Entidades religiosas que quieran gozar de personalidad jurídica deberán inscribirse en dicho registro, a diferencia de las asociaciones en general para las que la inscripción tiene sólo efectos de publicidad formal”*.

<sup>102</sup> MURILLO MUÑOZ, M.: *El Registro de la ...*, Op. cit. pág. 6.

*libertad religiosa, garantizado en el artículo 16 de la Constitución española de 27 de diciembre de 1978, por cuanto la Ley Orgánica 7/1980, de 5 de julio, de Libertad Religiosa dispuso que «las Iglesias, Confesiones y Comunidades religiosas, así como sus Federaciones gozarán de personalidad jurídica una vez inscritas en el correspondiente registro público que se crea, a tal efecto, en el Ministerio de Justicia»*

En el artículo 2 considera entidades inscribibles entre otras entidades religiosas, las asociaciones con fines religiosos, así como sus federaciones siempre que hayan sido erigidas, creadas o instituidas por una Iglesia, Confesión o Comunidad religiosa o Federaciones de las mismas inscritas en el Registro. Por lo tanto, las Hermandades como asociación de fieles erigida por otra institución religiosa jerárquicamente superior es una entidad inscribible en el RER, de hecho, es requisito indispensable para adquirir personalidad jurídica civil y poder participar en el tráfico jurídico y llevar a cabo determinados actos y negocios jurídicos.

El artículo 3 establece como inscribibles los siguientes actos;

- a) La fundación o establecimiento en España de la entidad religiosa.
- b) Las modificaciones estatutarias.
- c) La identidad de los titulares del órgano de representación de la entidad.
- d) La incorporación y separación de las entidades a una federación.
- e) La disolución de la entidad.
- f) Los lugares de culto.
- g) Los ministros de culto.
- h) Cualesquiera otros actos que sean susceptibles de inscripción o anotación conforme los Acuerdos entre el Estado español y las confesiones religiosas.

La solicitud deberá acompañarse tanto del acta de la fundación o establecimiento en España elevado a escritura pública, así como otro documento de igual forma elevado a escritura pública en el que consten una serie de datos necesarios que establece el artículo 6 del RDRER;

- a) Denominación.

- No podrá incluir términos que induzcan a confusión sobre su naturaleza religiosa.
  - No serán admisibles las denominaciones que incluyan expresiones contrarias a las leyes.
  - Tampoco podrá coincidir o asemejarse, de manera que pueda crear confusión, con ninguna otra previamente inscrita en el Registro de Entidades Religiosas.
- b) Domicilio.
- c) Ámbito territorial de actuación,
- d) Expresión de sus fines religiosos y de cuantos datos se consideren necesarios para acreditar su naturaleza religiosa. A estos efectos pueden considerarse como tales, sus bases doctrinales, la ausencia de ánimo de lucro y sus actividades religiosas específicas representadas por el ejercicio y fomento del culto, el mantenimiento de lugares y objetos de culto, la predicación, la intervención social, la difusión de información religiosa, la formación y enseñanza religiosa y moral, la asistencia religiosa, la formación y sustento de ministros de culto, y otros análogos.
- e) Régimen de funcionamiento, órganos representativos y de gobierno, con expresión de sus facultades y de los requisitos para su válida designación.
- f) Relación nominal de los representantes legales.

Las Hermandades al encontrarse en la sección “entidades creadas por una Iglesia, Confesión o Comunidad religiosa inscrita”, se requerirá un requisito adicional como es el testimonio literal debidamente autenticado, del acta de constitución, así como del documento de la Iglesia, Confesión, Comunidad religiosa o Federación, por la que se erige, constituye o aprueba y, si lo hubiere, la conformidad del órgano supremo de la entidad en España, de acuerdo con el artículo 7.

Para llevar a cabo dicha inscripción se deberá presentar la solicitud correspondiente por parte del representante o persona autorizada que se dirigirá al Registro de Entidades Religiosas a través de las siguientes oficinas y registros;

- a) Registro electrónico de la Administración u Organismo al que se dirijan, así como en los restantes registros electrónicos de la Administración General del Estado, de las Administraciones de las Comunidades Autónomas, de las Entidades que integran la Administración Local o de aquellas entidades que forma el sector público institucional.
  - b) Oficinas de Correos, en la forma que reglamentariamente se establezca.
  - c) Representaciones diplomáticas u oficinas consulares de España en el extranjero.
  - d) Oficinas de asistencia en materia de registros.
  - e) En cualquier otro que establezcan las disposiciones vigentes<sup>103</sup>.
- Que cumplan las obligaciones contables previstas en las normas por las que se rigen o, en su defecto, en el Código de Comercio y disposiciones complementarias.

En el artículo 11 de la LM se establecen determinadas obligaciones contables para las entidades sin ánimo de lucro que lleven a cabo explotaciones económicas no exentas, es decir, aquellas que no se encuentran en la lista del artículo 7 del citado texto legislativo. No se establece una forma determinada para llevar la contabilidad más allá de la que establezca las normas de cada impuesto, siempre y cuando la misma permita identificar de forma clara y precisa los gastos e ingresos derivados de actividades económicas no exentas lo que hace obligatorio de igual modo la necesidad de visualizar de forma clara y precisa los ingresos y gastos procedentes de las actividades económicas exentas.

“Las entidades sin fines lucrativos que obtengan rentas de explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades tendrán las obligaciones

---

<sup>103</sup> Si bien, el artículo 5 del RDRER indica lo siguiente “la solicitud de inscripción se dirigirá al Registro de Entidades Religiosas del Ministerio de Justicia y se podrá presentar ante las oficinas y registros a que se refiere el artículo 38.4 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, dicha norma se encuentra actualmente derogada, por lo que se entiende que se debe acudir a la norma vigente, en este caso al artículo 16 apartado 4 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas”. A si lo considera también LEAL ADORNA, M.: *El fenómeno religioso en el ordenamiento jurídico español*. Tecnos. 2020, pág. 108.

contables previstas en las normas reguladoras de dicho impuesto. La contabilidad de estas entidades se llevará de tal forma que permita identificar los ingresos y gastos correspondientes a las explotaciones económicas no exentas”.

El apartado 1 del artículo 120 de la LIS establece una fórmula parecida en el ámbito de la llevanza de la contabilidad para los sujetos pasivos del impuesto. Comienza con una remisión a las normas del Código de Comercio con carácter general, para luego incidir en la necesidad de que las entidades parcialmente exentas lleven su contabilidad de tal manera que se puedan identificar y diferenciar los ingresos procedentes de actividades económicas exentas y no exentas.

“Los contribuyentes de este Impuesto deberán llevar su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o con lo establecido en las normas por las que se rigen.

En todo caso, los contribuyentes a que se refiere el Capítulo XIV del Título VII de esta Ley llevarán su contabilidad de tal forma que permita identificar los ingresos y gastos correspondientes a las rentas exentas y no exentas”.

En relación con las normas sobre las que se rigen, el artículo 5 apartado dos del Real Decreto 1740/2003, de 19 de diciembre, sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública indica que;

“las cuentas anuales de las entidades declaradas de utilidad pública, comprensivas del balance de situación, la cuenta de resultados y la memoria económica, se formularán conforme a lo dispuesto en 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, y sus normas de desarrollo, o en la norma que lo sustituya”.

Recordemos que las Hermandades son asociaciones públicas que pueden ser declaradas de utilidad pública pero que según el artículo 5 de la LOLR se registrarán por sus normas específicas y, en aquellos supuestos que estas no regulen de forma supletoria se registrarán por lo dispuesto en la LOLR.

En este sentido, en virtud del Acuerdo de 10 de octubre de 1980 acerca de la aplicación del Impuesto sobre Sociedades a las Entidades eclesíásticas elaborado por la Comisión



Técnica Iglesia-Estado español, en cumplimiento del Acuerdo sobre asuntos económicos entre España y la Santa Sede de 4 de diciembre de 1979 “las entidades eclesíásticas sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades deberán llevar contabilidad, que recogerá debidamente clasificados los ingresos íntegros de las distintas fuentes de rendimientos y de los gastos necesarios para su obtención, incluidos los de administración, para ello podrán establecer libremente los planes contables que consideren más adecuados a sus necesidades, atendiendo a los criterios de claridad y de simplicidad. No obstante, el Ministerio de Hacienda podrá, de común acuerdo con la Conferencia Episcopal Española, establecer planes contables de aplicación general para las mismas”.

Este Acuerdo establece una serie de cuestiones importantes, primero la obligación de las entidades eclesíásticas (incluidas las Hermandades) de la llevanza de contabilidad, la posibilidad de escoger un determinado plan contable y la obligatoriedad de establecer con claridad y simplicidad la procedencia de los gastos e ingresos. De igual modo indica que el Ministerio de Hacienda podrá de mutuo acuerdo con la Conferencia Episcopal Española establecer un plan contable de aplicación con carácter general.

Si acudimos a las normas de adaptación del Plan General Contable a la ESFL aprobado por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, en su artículo 3 indica que dichas normas serán de aplicación obligatoria para todas las asociaciones declaradas de utilidad pública.

También posibilita (en este caso parece ser potestativo) a las asociaciones de utilidad pública la aplicación de las normas de del Plan de Contabilidad de pequeñas y medianas entidades sin fines lucrativos, aprobado por la Resolución de 26 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, siempre y cuando durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:

- a) Que el total de las partidas del activo no supere los dos millones ochocientos cincuenta mil euros.
- b) Que el importe neto de su volumen anual de ingresos no supere los cinco millones setecientos mil euros. A estos efectos se entenderá por importe neto del volumen anual de ingresos la suma de las partidas 1. «Ingresos de

la entidad por la actividad propia» y, en su caso, del importe neto de la cifra anual de negocios de la actividad mercantil.

- c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta.

Atendiendo a todo lo anterior, este requisito parece ser en el caso de las Hermandades declaradas de utilidad pública reiterativo, pues las normas que las rigen las obligan a llevar la contabilidad de tal forma que la procedencia de los ingresos y gastos deben quedar de forma clara y simple, posibilitando a la Administración pública la observancia de los ingresos y gastos que se deriven de rentas no exentas.

Si bien su normativa interna parece que posibilita a las Hermandades a la utilización del plan que mejor le convengan, este siempre se atenderá a lo indicado en las normas de comercio del mismo modo que cualquier sujeto pasivo de IS, si bien en este sentido entendemos que su aplicación es el Plan de contabilidad adaptado para las entidades sin fines lucrativos y en su caso, el plan de contabilidad para pequeñas y medianas entidades sin fines lucrativos<sup>104</sup>.

- Deben cumplir las obligaciones de rendición de cuentas que establezca su legislación específica, y en defecto de esta deberán rendir cuentas antes de transcurridos seis meses desde el cierre de su ejercicio ante el organismo público encargado del registro correspondiente.

En el caso de asociaciones de utilidad pública el artículo 34 de la LODA establece que:

“1. Las asociaciones de utilidad pública deberán rendir las cuentas anuales del ejercicio anterior en el plazo de los seis meses siguientes a su finalización, y presentar una memoria descriptiva de las actividades realizadas durante el mismo ante el organismo encargado de verificar su constitución y de efectuar su inscripción en el Registro correspondiente, en el que quedarán depositadas. Dichas

---

<sup>104</sup> CRUZ AMORÓS, M. y LÓPEZ RIBAS, S.: *La fiscalidad en las entidades...* Op. cit., pág. 108, refiriéndose a las ENSL con carácter general considera atendiendo a este requisito que “(...) en la medida en que una ESFL acogida a la Ley 49/2002 realice actividades mercantiles, entendemos que debe llevar su contabilidad de acuerdo con lo establecido en la normativa mercantil, esto es, en el Código de Comercio ya que ésta es la aplicable con carácter general a todos los empresarios, siendo también a la que se remite, con idéntico carácter, el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades para los sujetos pasivos de ese Impuesto y, de forma específica, el artículo 11 de la Ley 49/2002, en este caso con la especialidad de que dicha contabilidad permita identificar los ingresos y los gastos que corresponden a las explotaciones económicas no exentas”.

cuentas anuales deben expresar la imagen fiel del patrimonio, de los resultados y de la situación financiera, así como el origen, cuantía, destino y aplicación de los ingresos públicos percibidos.

Reglamentariamente se determinará en qué circunstancias se deberán someter a auditoría las cuentas anuales.

2. Asimismo, deberán facilitar a las Administraciones públicas los informes que éstas les requieran, en relación con las actividades realizadas en cumplimiento de sus fines”.

- Elaborar una memoria económica en la que se especifiquen los ingresos y gastos del ejercicio, de manera que puedan identificarse por categorías y por proyectos, así como el porcentaje de participación que mantengan en entidades mercantiles, en los términos que reglamentariamente se determinen.

El legislador ha hecho uso de ese mandato mediante el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, aprobado por el Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, donde ha incluido en su artículo 3 un listado amplio de toda la información que debe incluir la citada memoria económica.

- a) Identificación de las rentas exentas y no exentas del Impuesto sobre Sociedades señalando el correspondiente número y letra de los artículos 6 y 7 de la Ley 49/2002 que ampare la exención con indicación de los ingresos y gastos de cada una de ellas. También deberán indicarse los cálculos y criterios utilizados para determinar la distribución de los gastos entre las distintas rentas obtenidas por la entidad.
- b) Identificación de los ingresos, gastos e inversiones correspondientes a cada proyecto o actividad realizado por la entidad para el cumplimiento de sus fines estatutarios o de su objeto. Los gastos de cada proyecto se clasificarán por categorías, tales como gastos de personal, gastos por servicios exteriores o compras de material.

- c) Especificación y forma de cálculo de las rentas e ingresos a que se refiere el artículo 3.2.º de la Ley 49/2002, así como descripción del destino o de la aplicación dado a las mismas.
- d) Retribuciones, dinerarias o en especie, satisfechas por la entidad a sus patronos, representantes o miembros del órgano de gobierno, tanto en concepto de reembolso por los gastos que les haya ocasionado el desempeño de su función, como en concepto de remuneración por los servicios prestados a la entidad distintos de los propios de sus funciones.
- e) Porcentaje de participación que posea la entidad en sociedades mercantiles, incluyendo la identificación de la entidad, su denominación social y su número de identificación fiscal.
- f) Retribuciones percibidas por los administradores que representen a la entidad en las sociedades mercantiles en que participe, con indicación de las cantidades que hayan sido objeto de reintegro.
- g) Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general suscritos por la entidad, identificando al colaborador que participe en ellos con indicación de las cantidades recibidas.
- h) Indicación de las actividades prioritarias de mecenazgo que, en su caso, desarrolle la entidad.
- i) Indicación de la previsión estatutaria relativa al destino del patrimonio de la entidad en caso de disolución y, en el caso de que la disolución haya tenido lugar en el ejercicio, del destino dado a dicho patrimonio.

El plazo de presentación de la memoria económica será dentro de los siete meses siguientes a la fecha de cierre del ejercicio. La presentación se efectuará ante la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria del domicilio fiscal de la entidad o en la Dependencia Regional de Inspección u Oficina Nacional de Inspección, si estuvieran adscritas a éstas.

En el caso de que la Hermandad esté obligada a la realización de una memoria anual contable, podrán incluir la información que hemos contemplado en dicha memoria.

Por último, exime del cumplimiento del requisito de presentación a las ESFL cuyo volumen total de ingresos durante el periodo impositivo no superen los 20.000 euros, pero no le exime de la obligación de su elaboración establecido en el apartado décimo del artículo tres que nos encontramos desgranando. En este sentido, a nuestro juicio lo que el legislador pretende es que dicha memoria debe elaborarla, aun cuando no tenga la obligación de presentarla. Entendemos que será una información que en determinados casos podrá ser requerida por la Administración.

### *3.1.2.3. Requisitos formales*

Aunque hemos resaltado que la aplicación del régimen fiscal está sujeto al cumplimiento de dos requisitos, objetivo y subjetivo, lo cierto que además la norma establece un tercer requisito que la entidad debe cumplir para poder aplicarse el régimen establecido en la LM.

Se trata de un régimen fiscal potestativo, es decir, la entidad sin ánimo de lucro que cumpla los requisitos podrá optar por aplicarse dicho régimen fiscal más beneficioso, o no, en cuyo caso le será de aplicación de forma obligatoria el régimen fiscal de entidades parcialmente exentas de la LIS.

Para la aplicación del régimen fiscal especial establecido en la LM, además de cumplir los requisitos objetivo y subjetivo, deberá solicitar a la AEAT su aplicación de manera obligatoria a través de un procedimiento establecido legalmente tanto en la propia LM como por el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, aprobado por el Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, que desarrolla determinados aspectos del citado cuerpo legislativo.

El procedimiento se encuentra regulado en el artículo 14 de la LM y desarrollado por el artículo 1 y 2 del Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo aprobado por el Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre.

La Hermandad si quiere aplicarse el régimen fiscal especial de la LM deberá dirigirse a la AEAT mediante declaración censal, es decir, a través de la presentación del modelo 036, de acuerdo con el artículo 5 de la Orden EHA/1274/2007, de 26 de abril, por la que

se aprueban los modelos 036 de Declaración censal de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores y 037 Declaración censal simplificada de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores.

“Las entidades que opten por la aplicación del régimen fiscal especial previsto en el Título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, deberán comunicarlo mediante la presentación del modelo 036 de declaración censal. Del mismo modo, en caso de renuncia al citado régimen deberán presentar la declaración censal correspondiente”.

En este sentido, deberán señalar la casilla 135 correspondiente a la solicitud y renuncia de dicho régimen que se encuentra en la página uno de la declaración censal, posteriormente deberán señalar las casillas 651 y 653 de la página 6 de dicho modelo. Además, En la declaración del Impuesto sobre Sociedades, estas entidades para comunicar que han optado por dicho régimen en el periodo impositivo de declaración, deberán marcar la casilla 00001 “Entidad sin ánimo de lucro acogida régimen fiscal Título II Ley 49/2002” de la página 1 del modelo 200<sup>105</sup>.

Una vez presentada la declaración censal el régimen fiscal especial se aplicará al periodo impositivo que finalice con posterioridad a la fecha de presentación de la declaración censal en que se contenga la opción y a los sucesivos, salvo que la Hermandad no renuncie al régimen. En caso de renuncia se realizará a través de la misma declaración censal y ante el mismo órgano que la solicitud marcando la casilla 135 y posteriormente la 652 y 654 respectivamente dedicada precisamente a esta opción, con al menos un mes de antelación al inicio del periodo impositivo que se inicie con posterioridad a su presentación produciendo efectos a partir del mismo.

La renuncia no es la única opción por la que se pueda dejar aplicar el régimen fiscal especial, también el incumplimiento de algunos de los requisitos establecidos en el artículo 3, sin embargo, la diferencia radica en la hecho de que no consiste en una decisión libre de la Hermandad, sino que es una imposición legal, como consecuencia La aplicación del régimen especial quedará condicionada, para cada período impositivo, al

---

<sup>105</sup> Página web de la AEAT. Modelos 036 y 037. Censo de empresarios, profesionales y retenedores - Declaración censal de alta, modificación y baja y declaración censal simplificada. [Agencia Tributaria: Modelos 036 y 037. Censo de empresarios, profesionales y retenedores - Declaración censal de alta...](#), (última visita el 7 de diciembre de 2023).

cumplimiento, durante cada uno de ellos, de las condiciones y requisitos previstos en el artículo 3 de la LM.

El procedimiento que acabamos de observar está dedicado como sujeto pasivo del impuesto de sociedades y del IAE, y es que el régimen fiscal comprende también una serie de beneficios fiscales, que se traducen fundamentalmente en exenciones sobre determinados impuestos locales. y cuyo procedimiento de solicitud y renuncia difiere respecto al anterior en relación con el IBI y el IIVTNU.

Así pues, el artículo 2 del Reglamento, establece que para solicitar la aplicación del régimen fiscal especial sobre el IBI y el IIVTNU la comunicación tanto de solicitud como de renuncia debe ir dirigida al ayuntamiento competente por razón de la localización del bien inmueble de que se trate.

En definitiva, la presentación del modelo 036 por parte de una Hermandad para la solicitud o renuncia se entiende realizada tanto para el IS como para el IAE, mientras que para la aplicación del régimen fiscal especial o su renuncia sobre el IBI y el IIVTNU deberá realizarse ante el ayuntamiento competente atendiendo a la localización del bien inmueble en cuestión.

#### 3.1.2.4. *Impuesto de sociedades*

El régimen fiscal especial de la LM está dedicado a la ESFL, es decir a personas jurídicas, por dicho motivo uno de los impuestos por excelencia que se encuentra en el marco de dicho régimen es el IS. Y es que las entidades por el mero hecho de no tener finalidad lucrativa no implican que no puedan llevar a cabo determinadas operaciones que conformen el hecho imponible del IS, en este sentido, MÁRQUEZ SILLERO, “*no es incompatible la ausencia de lucro con la obtención de beneficios, siempre que éstos se dediquen a la financiación de los fines propios de la fundación y de las actividades en que se materializan*”<sup>106</sup>.

Por lo tanto, en estos casos, las ESFL son consideradas sujetos pasivos, es decir, contribuyentes, que deberán tributar por las rentas obtenidas en el IS y es que

---

<sup>106</sup> MÁRQUEZ SILLERO, C.: *La exención de las fundaciones en el Impuesto sobre Sociedades. Conforme a la Ley 49/2002*, La Ley, Las Rozas (Madrid), 2007, pág. 255.

precisamente el hecho imponible del IS lo constituye la obtención de renta por parte de las sociedades y otras personas jurídicas.

A diferencia de lo que ocurre en la LIRPF, donde tampoco se establece un concepto de renta, sí que se refleja por parte del legislador los distintos componentes que conforman la renta, en el caso del IS este extremo no ocurre (ni aporta un concepto de renta ni indica cuáles son sus componentes), por lo que no es sencillo determinar un concepto de renta a efectos de la LIS. Para PÉREZ ROYO, un concepto válido de renta podría ser el enriquecimiento patrimonial neto, ajustado fiscalmente, experimentado por la sociedad a lo largo de su ejercicio económico, sin embargo, tras la reforma contable realizada por la ley 16/2007 puede mantenerse esta definición, pero con ciertas matizaciones<sup>107</sup>.

De acuerdo con el artículo 5 las Hermandades que se apliquen el régimen fiscal especial se regirán por lo establecido en el Título II y de forma subsidiaria por la LIS de otra forma, se regirán por la LIS sobre aquellas cuestiones que no se encuentran reguladas en dicho título de la LM.

El régimen fiscal incorpora en relación con uno de los impuestos baluarte de nuestro ordenamiento jurídico, una serie de rentas y explotaciones económicas que se encuentran exentas para las Hermandades, incluidas en los artículos 6 y 7 respectivamente.

Respecto a las rentas exentas del artículo 6 hemos de adelantar que su desarrollo se llevará a cabo en apartados posteriores, donde abordaremos todas y cada una en relación a las actividades propias de las Hermandades, sobre las explotaciones económicas exentas del artículo 7 se trata de una lista tasada bastante extensa donde creemos conveniente reflejar exclusivamente las que pudieran llevar a cabo de forma más habitual las Hermandades como son:

- Las explotaciones económicas de los bienes declarados de interés cultural conforme a la normativa del Patrimonio Histórico del Estado y de las Comunidades Autónomas, así como de museos, bibliotecas, archivos y centros de documentación, siempre y cuando se cumplan las exigencias establecidas en dicha

---

<sup>107</sup> Véase PÉREZ ROYO, I.: “Capítulo V. El Impuesto sobre Sociedades (I)”, en PÉREZ ROYO, F.: *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*. Tecnos. 2023, págs. 343 y 344. Las matizaciones hacen referencia, por ejemplo, a determinados ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto, que no van a reconocerse nunca en la cuenta de resultados y que, sin embargo, integran el concepto de renta gravada por el IS” o a determinados aspectos de las denominadas diferencias temporarias, entre otras.



normativa, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.

Sobre este apartado, nos gustaría resaltar una en concreto, las explotaciones económicas de museos. Es sabido que nuestras Hermandades conforman un patrimonio artístico de gran calidad que, con el paso de los años, las décadas e incluso los siglos se ha ido engrandeciendo adquiriendo enseres fundamentalmente las más antiguas en cada época de la historia para llevar a cabo unos de sus fines principales “el culto externo”, es decir, la manifestación pública de fe.

En muchos casos es tan grande, no solo artísticamente hablando, sino también por el número grandioso de elementos que lo componen, que han llevado a diversas Hermandades a la creación de un museo para que el público en general pueda disfrutar de este patrimonio artístico y cultural, durante todo el año, más allá de la salida procesional, donde contemplar la calidad de una forma minuciosa de todos los enseres resulta una tarea ardua.

Cuando una Hermandad cobra una entrada al público en general que quiera visualizar todo su patrimonio artístico y cultural fundamentalmente de carácter procesional los ingresos obtenidos por la Hermandad sen encontrarían dentro del ámbito de la exención de este apartado del artículo 7 siempre y cuando sean desarrolladas en cumplimiento de su objeto o finalidad específica.

- Las explotaciones económicas consistentes en la organización de representaciones musicales, coreográficas, teatrales, cinematográficas o circenses.

Son muchos los actos que las Hermandades pueden llevar a cabo dentro de esta tipología de actos culturales, fundamentalmente musicales, como conciertos de bandas de música, banda de tambores y cornetas, agrupaciones musicales, música de capilla, coros, etc., sin embargo, no quiere decir que no realicen algún tipo de actividad teatral o coreográfica, son muchas las Hermandades a lo largo de nuestra geografía que cuando llega la Semana Santa organizan determinadas representaciones sobre la pasión, muerte y resurrección de Jesucristo e incluso en Navidad pueden incluso recrear determinados belenes vivientes.

Hemos de resaltar que en muchos casos este tipo de actividades se realizan de forma gratuita por lo que no podrían ser consideradas explotaciones económicas, para que esto ocurra la Hermandad que los organiza debe de cobrar una entrada para que el público en

general pueda asistir a contemplarlas. En estos casos las rentas derivadas del cobro de dichas entradas se encontrarían exentas en el IS siempre y cuando sean desarrolladas en cumplimiento de su objeto o finalidad específica.

- Las explotaciones económicas consistentes en la organización de exposiciones, conferencias, coloquios, cursos o seminarios.

Otras de las actividades que es frecuente que realicen las Hermandades son determinadas conferencias, cursos o coloquios en relación con determinados aspectos de la historia de la Hermandad en particular o de la Semana Santa en general, sobre cualquier elemento que conforman las manifestaciones de fe pública, sobre aspectos religiosos concretos, etc. del mismo modo que ocurría en las actividades anteriores las Hermandades suelen realizar este tipo de actos de forma gratuita, por lo que no puede considerarse explotación económica, por el contrario, si se cobrara alguna entrada para poder asistir a estos eventos entonces estos ingresos también se encontrarían exentos de tributar en el IS cuando sean desarrolladas en cumplimiento de su objeto o finalidad específica.

- Las explotaciones económicas de elaboración, edición, publicación y venta de libros, revistas, folletos, material audiovisual y material multimedia.

En las últimas décadas es muy habitual que cualquier Hermandad, fundamentalmente las penitenciales, pongan a la venta material audiovisual de su estación de penitencia o salida extraordinaria, así como determinados libros o revistas sobre cualquier aspecto de la propia entidad. En estos casos, los ingresos procedentes de estas explotaciones económicas al igual que ocurría con las anteriores se consideran rentas exentas a efectos del IS siempre y cuando sean desarrolladas en cumplimiento de su objeto o finalidad específica

- Las explotaciones económicas que tengan un carácter meramente auxiliar o complementario de las explotaciones económicas exentas o de las actividades encaminadas a cumplir los fines estatutarios o el objeto de la entidad sin fines lucrativos.

No se considerará que las explotaciones económicas tienen un carácter meramente auxiliar o complementario cuando el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de ellas exceda del 20 por 100 de los ingresos totales de la entidad.

Este apartado requiere de un mayor estudio para comprender a que se refiere con estas actividades económicas. Entendemos que se refiere a cualquier actividad económica necesaria para la llevar a cabo cualquier actividad encaminada a cumplir con los fines que le son propios o estatutarios, en definitiva, se trata de una actividad económica subordinada a otra principal, pero que el legislador comprende que en determinados caso la principal no se puede alcanzar sin la subordinada, por lo tanto, considera oportuno establecer su exención aun cuando no tenga que ver al menos de forma directa con sus fines estatutarios. El propio precepto establece algunos ejemplos de actividades accesorias que, si bien no se encuentran relacionadas con el ámbito de actuación de las Hermandades, nos pueden servir para llevar a cabo una mejor interpretación de este tipo de actividades, así pues, la entrega de medicamentos o los servicios accesorios de alimentación, alojamiento y transporte es auxiliar o complementaria de las explotaciones económicas de prestación de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria.

- Las explotaciones económicas de escasa relevancia. Se consideran como tales aquellas cuyo importe neto de la cifra de negocios del ejercicio no supere en conjunto 20. 000 euros.

En ese caso, el legislador permite la realización de cualquier actividad económica siempre y cuando el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio no supere en conjunto 20.000 euros.

Las explotaciones económicas establecidas en el artículo 7 no abarcan a todas las actividades económicas que se puedan realizar para la consecución de los fines de interés general que ya hemos podido observar en apartados anteriores, de hecho como pudimos comprobar podrían considerarse otros fines de interés general no incluidos, por lo que a nuestro juicio el legislador lo que pretende es precisamente minorar esa aparente perjuicio, es decir, el hecho de que haya actividades económicas para la consecución de fines de interés general por los que se deba tributar. Ante esta situación se ha incluido esta explotación económica exenta, pero con un límite cuantitativo.

Las Hermandades efectivamente para la obtención de determinados ingresos llevan a cabo determinadas actividades económicas que de acuerdo con el artículo 6 y 7 de la LM no se encuentran exentas y que, por lo tanto, deberán tributar por ello, salvo que no superen el límite que hemos indicado y por supuesto, no distorsionen la competencia.

Entre dichas actividades, podemos mencionar la venta de recuerdos, la organización de actividades propias de la hostelería como verbenas, cruces de mayo o tómbolas, la venta de lotería con sobre precio (actividad que desarrollaremos con una mayor profundización posteriormente) todas ellas son actividades económicas ajenas a sus fines principales o estatutarios

En relación con las dos últimas explotaciones exentas consideramos que el límite cuantitativo no se trata de un mínimo exento, es decir, que si se supera dicho límite no estaría dentro del ámbito de aplicación de la exención y debería tributar por todo y no únicamente por lo que exceda del 20 por ciento de los ingresos totales de la entidad en el caso de las explotaciones accesorias o de los 20.000 euros en el caso de las explotaciones de escasa relevancia.

#### *3.1.2.5. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos documentados*

El impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se encuentra regulado por el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.

El artículo 1 del TRITPAJD indica que se trata de un tributo de naturaleza indirecta que grava tres tipos de operaciones diversas, a saber;

- Las transmisiones patrimoniales onerosas.
- Las operaciones societarias.
- Los actos jurídicos documentados.

Las transmisiones patrimoniales sujetas son las transmisiones onerosas por actos «inter vivos» de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas y la constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas, salvo cuando estas últimas tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias o inmuebles o instalaciones en puertos y en aeropuertos.

El hecho imponible lo conforman de igual modo una serie de operaciones consideradas transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto.

- Las adjudicaciones en pago y para pago de deudas, así como las adjudicaciones expresas en pago de asunción de deudas.
- Los excesos de adjudicación declarados, salvo los que surjan de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 821, 829, 1.056 (segundo) y 1.062 (primero) del Código Civil y Disposiciones de Derecho Foral, basadas en el mismo fundamento.

En las sucesiones por causa de muerte se liquidarán como transmisiones patrimoniales onerosas los excesos de adjudicación cuando el valor comprobado de lo adjudicado a uno de los herederos o legatarios exceda del 50 por 100 del valor que les correspondería en virtud de su título, salvo en el supuesto de que los valores declarados sean iguales o superiores a los que resultarían de la aplicación de las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio.

- Los expedientes de dominio, las actas de notoriedad, las actas complementarias de documentos públicos a que se refiere el Título VI de la Ley Hipotecaria y las certificaciones expedidas a los efectos del artículo 206 de la misma Ley, a menos que se acredite haber satisfecho el impuesto o la exención o no sujeción por la transmisión, cuyo título se supla con ellos y por los mismos bienes que sean objeto de unos u otras, salvo en cuanto a la prescripción cuyo plazo se computará desde la fecha del expediente, acta o certificación.
- Y, por último, los reconocimientos de dominio en favor de persona determinada, con la misma salvedad hecha en el apartado anterior

Se trata de un impuesto que grava operaciones en muchos casos coincidentes con la prestación de servicios y entregas de bienes gravadas por el IVA, ante esta situación el legislador ha incluido una serie de técnicas de naturaleza tributaria para evitar la doble imposición prohibida por nuestro ordenamiento tributario.

En relación con las transmisiones onerosas, por ejemplo, no estarán sujetas las operaciones indicadas cuando, con independencia de la condición del adquirente, los transmitentes sean empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad económica y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, quedarán sujetos a dicho concepto

impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

En definitiva, cuando esta situación ocurra la prestación de servicios o entrega de bienes sujeta y no exenta de IVA, quedará exenta del pago del ITPAD, por el contrario, cuando se encuentren exentas de IVA se gravarán por el ITPAD.

Respecto a la siguiente operación actos jurídicos documentados, en este sentido quedan gravados la expedición de tres tipos de documentos;

- Los documentos notariales como son las escrituras, las actas y testimonios notariales,
- Los documentos mercantiles entre los que se encuentran las letras de cambio, los documentos que realicen función de giro o suplan a aquéllas, los resguardos o certificados de depósitos transmisibles, así como los pagarés, bonos, obligaciones y demás títulos análogos emitidos en serie, por plazo no superior a dieciocho meses, representativos de capitales ajenos por los que se satisfaga una contraprestación establecida por diferencia entre el importe satisfecho por la emisión y el comprometido a reembolsar al vencimiento.
- Y, por último, los documentos administrativos como son la rehabilitación y transmisión de grandezas y títulos nobiliarios, así como las anotaciones preventivas que se practiquen en los Registros públicos, cuando tengan por objeto un derecho o interés valuable y no vengán ordenadas de oficio por la autoridad judicial o administrativa competente

También conforma el hecho imponible del impuesto las operaciones societarias, que al no resultar de interés para las entidades objeto de este estudio entendemos que no es necesario reflejar.

En tanto que las Hermandades lleven a cabo algún tipo de operación de las indicadas anteriormente se considerará sujeto pasivo del impuesto de acuerdo con los artículo 8, 29, 34 y 41 y, por lo tanto, deberá tributar por ello en los términos establecidos en el TRITPAJD, sin embargo, de acuerdo con el artículo 45 apartado b) las entidades sin fines lucrativos a que se refiere artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al

mecenazgo, que se acojan al régimen fiscal especial en la forma prevista en el artículo 14 de dicha Ley estarán exentas del pago del impuesto.

Por lo tanto, aunque no viene establecida en la LM se trata de otro beneficio fiscal adicional en favor de esta tipología de entidades que se apliquen el régimen fiscal especial.

#### 3.1.2.6. *Impuestos locales*

Como ya hemos adelantado, además de los beneficios fiscales en el IS el régimen fiscal especial establecido en la LM se completa con diversas exenciones sobre varios impuestos locales, establecidas en el artículo 15 de la LM.

Los denominados impuestos locales encuentran su regulación básica en el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

En el apartado uno de su artículo 59 el legislador nos ofrece un listado de impuestos que los entes locales tienen que exigir de manera obligatoria:

- Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI)
- Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE)
- Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM)

Para determinar en el apartado siguiente del citado precepto otro listado de impuestos que los ayuntamientos podrán exigir si lo consideran oportuno, es decir, tienen carácter potestativo, dejando la facultad de exigirlos al propio ayuntamiento.

No pretendemos en este trabajo hacer un estudio pormenorizado de cada uno de los impuestos, pues se nos alargaría este trabajo en demasía según nuestro criterio, pero si entendemos necesario ofrecer al menos el hecho imponible de cada uno.

El apartado uno del citado precepto establece que “estarán exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles los bienes de los que sean titulares, en los términos previstos en la normativa reguladora de las Haciendas Locales, las entidades sin fines lucrativos, excepto los afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades”.

Para que las Hermandades puedan acogerse a dicha exención deben cumplir tres requisitos.

Un requisito de carácter subjetivo; La hermandad debe ser considerada entidad de las contempladas en la LM, es decir, deben aplicarse el régimen fiscal especial que se establece en dicho texto legal.

Deben ostentar la titularidad de un bien inmueble en los términos que establece el TRHL. En este sentido, el IBI es un impuesto que grava el valor de los bienes inmuebles, siendo el hecho imponible la mera titularidad por cualquier persona física o jurídica de los siguientes derechos sobre los bienes inmuebles rústicos y urbanos y sobre los inmuebles de características especiales de acuerdo con los artículos 60 y 61 de la TRHL:

- De una concesión administrativa sobre los propios inmuebles o sobre los servicios públicos a que se hallen afectos.
- De un derecho real de superficie.
- De un derecho real de usufructo.
- Del derecho de propiedad.

Las Hermandades como personas jurídicas con plena autonomía puede ser titular de cualquier de los citados derechos, como consecuencia será sujeto pasivo a efectos del IBI, en tanto sea titular de los mismos en virtud de lo establecido en el artículo 63 del TRHL.

Como tercer y último requisito, el precepto establece que dichos bienes no pueden estar afectos a ninguna actividad económica gravada por el IS.

Como consecuencia las Hermandades que se apliquen el régimen especial están exentas del pago del IBI sobre las capillas o las casas hermandad, bienes inmuebles sobre los que normalmente suelen ostentar la titularidad mediante alguna de las formas que establece el artículo 61 y, difícilmente se encuentran afectos a alguna actividad económica gravada por el IS. También se encontrarían dentro del ámbito de aplicación de la exención el resto de los bienes inmuebles en los mismos términos siempre que no se encuentren afectos a actividades económicas gravadas por el IS.

El apartado dos del artículo 15 establece que “las entidades sin fines lucrativos estarán exentas del Impuesto sobre Actividades Económicas por las explotaciones económicas a



que se refiere el artículo 7 de esta Ley. No obstante, dichas entidades deberán presentar declaración de alta en la matrícula de este impuesto y declaración de baja en caso de cese en la actividad”.

De acuerdo con el artículo 78 del TRHL el IAE es un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local de determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto.

El concepto de actividad económica grabada a efectos de este impuesto es el mismo que ya vimos en el IS, es decir, aquella que suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

Al igual que con el IBI el precepto de la LM contemplado anteriormente establece tres requisitos para que las Hermandades puedan aplicarse la exención sobre el IAE que contempla; uno subjetivo, otro objetivo y, por último, uno de naturaleza formal.

El requisito subjetivo es coincidente respecto de la anterior exención, por lo que la Hermandad deberá aplicar el régimen fiscal especial de la LM.

Respecto al requisito objetivo o material, el legislador nos aporta una exención parcial, pues únicamente quedarían exentas las actividades económicas que se encuentran tasadas en el artículo 7, es decir, las explotaciones económicas exentas de la LM que ya contemplamos en un apartado anterior al cual nos remitimos para volver a visualizarlas.

Por último, establece la obligación de presentar la declaración de alta en el impuesto en los términos que se contemplan en el artículo 90 del TRLH. La declaración censal se lleva a cabo mediante la presentación del modelo 840.

Hemos de resaltar, que, aunque no se encuentre incluidos en la LM, la propia norma reguladora del impuesto establece una serie de supuestos que le pueden ser de aplicación a estas entidades como sujeto pasivo del impuesto, con carácter general, así pues, el apartado c) del artículo 82.1 establece que estarán exentos del impuesto los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros. Esta exención tendrá como consecuencia que la mayor parte de las Hermandades se encuentren exentas del pago de este impuesto. También se encontraría exentas las actividades económicas que se realicen los sujetos pasivos que

inicien el ejercicio de su actividad en territorio español, durante los dos primeros períodos impositivos de este impuesto en que se desarrolle aquella en virtud, del apartado b del artículo 82.1

De igual modo, pueden encontrarse dentro del ámbito de aplicación de determinadas bonificaciones siempre y cuando los municipios donde se realicen las actividades económicas las hayan incluido en sus Ordenanzas, como por ejemplo, la bonificación que el TRHL posibilita a los ayuntamientos su inclusión de hasta el 95 por ciento de la cuota correspondiente para los sujetos pasivos que tributen por cuota municipal y que desarrollen actividades económicas que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración. Por lo tanto, también habrá que estar pendiente a las Ordenanzas del municipio donde se realice la actividad económica gravada por si ha establecido algunas de las bonificaciones que a la Hermandad le podría ser de aplicación.

Por último, el apartado 3 del artículo 15 de la LM que nos encontramos analizando determina que “estarán exentos del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana los incrementos correspondientes cuando la obligación legal de satisfacer dicho impuesto recaiga sobre una entidad sin fines lucrativos”.

Como podemos observar es una exención con un carácter meramente subjetivo, es decir, únicamente se establece como requisito que la obligación legal de satisfacer el impuesto recaiga sobre la Hermandad, entendemos que cuando indica entidades sin ánimo de lucro debe referirse a las establecidas en la LM, por lo que la Hermandad deberá aplicarse el régimen fiscal especial para poder disfrutar de la exención.

No obstante, existe una situación que al requisito subjetivo hay que añadirle otro requisito objetivo para poder aplicarse la exención prevista. Dicha situación se encuentra en el segundo párrafo del apartado 3 y se refiere al supuesto de transmisiones de terrenos o de constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre los mismos, efectuadas a título oneroso por una entidad sin fines lucrativos. En este supuesto, el legislador establece que será necesario para que se encuentre dentro del ámbito de aplicación de la exención que tales terrenos cumplan los requisitos establecidos para aplicar la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, esto es que no se encuentren afectos a actividades económicas no exentas del artículo 7 de la LM.

El IIVTNU es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos, de acuerdo con el artículo 104 del TRHL. Por lo tanto, el hecho imponible se produce cuando se lleva a cabo la transmisión de la propiedad de terrenos de naturaleza urbana o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos de titularidad de la Hermandad cuando el valor de adquisición sea inferior al valor en el momento de la transmisión.

Hemos de recordar que para poder aplicarse las exenciones de los citados impuestos locales es requisito imprescindible realizar la comunicación de la aplicación del régimen fiscal especial de la LM en los términos que ya contemplamos en apartados anteriores.

Con lo indicado anteriormente se da por finalizado el régimen fiscal especial en favor de las Hermandades que cumplan los requisitos para ello, como consecuencia en el resto de impuestos quedarán sujetas en los términos que establezcan las normas reguladoras de los mismos, como ejemplo, podemos citar el ICIO. Sin embargo, al igual que indicábamos anteriormente habrá que estar atento a las ordenanzas municipales que le sean de aplicación por si se estableciera alguna bonificación que pudiera ser de aplicación a las Hermandades.

### **3.1.3. Régimen fiscal de las entidades parcialmente exentas de la LIS**

El artículo 9 de la LIS establece el ámbito subjetivo de aplicación de ese régimen fiscal de entidades parcialmente exentas donde se encuentran tanto las entidades e instituciones sin ánimo de lucro a las que sea de aplicación el título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, así como las entidades e instituciones sin ánimo de lucro a las que no se le aplica dicho título, de acuerdo con el apartado 2 y 3 del citado precepto.

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

3. Estarán parcialmente exentos del Impuesto en los términos previstos en el capítulo XIV del título VII de esta Ley:

a) Las entidades e instituciones sin ánimo de lucro no incluidas en el apartado anterior”  
(...).

La práctica habitual es que las Hermandades con carácter general suelen cumplir los requisitos para poder aplicarse el régimen especial establecido en la LM por los fines culturales, religiosos, benéficos y asistenciales que le son propios, no obstante, pueden existir determinadas circunstancias por las que prefieran optar por la aplicación del régimen fiscal establecido en la LIS. No obstante, en aquellos casos donde no cumplieran los requisitos de la LM obligatoriamente se le aplica el régimen fiscal de entidades parcialmente exentas de la LIS.

Se trata de un régimen fiscal mucho menos beneficioso en cuanto acceso a determinadas exenciones, pero que puede ser recomendable en determinadas circunstancias y, es que dicho régimen permite a determinadas entidades la exoneración de la obligación de declarar en el IS si cumplen unos requisitos.

Con carácter general, los contribuyentes a que se refieren los apartados 2, 3 y 4 del artículo 9 de esta Ley están obligados a declarar la totalidad de sus rentas, exentas y no exentas, sin embargo, las entidades sujetas al régimen de entidades parcialmente exentas no tienen dicha obligación, siempre y cuando sus ingresos totales no superen 75.000 euros anuales, los ingresos correspondientes a rentas no exentas no superen 2.000 euros anuales y todas las rentas no exentas que obtengan estén sometidas a retención. Se trata de requisitos acumulativos como consecuencia deben cumplirse todos para aplicarse esta especialidad.

#### 3.1.3.1. *Impuesto de sociedades*

El régimen fiscal de entidades parcialmente exentas la LIS se encuentra regulado entre los artículos 109 y 111 del citado cuerpo legislativo.

El artículo 109 nos Adentra en el citado régimen y nos especifica que tipo de entidades del artículo 9 cumplen con el requisito subjetivo para la aplicación de dicho régimen.

En el artículo 110 el legislador establece una serie de rentas que se encuentran exentas para este tipo de entidades y que al igual que indicábamos con el artículo 6 del régimen fiscal especial de la LM desarrollaremos con mayor profundidad en los apartados posteriores cuando analicemos la tributación de los ingresos obtenidos por las Hermandades a través de sus principales fuentes de financiación.

Se trata de una serie de rentas muy similares a las establecidas en el artículo 6 de la LM para las entidades que cumplan los requisitos que le den acceso al régimen fiscal especial. La principal diferencia respecto al IS entre un sistema y otro es que en el régimen de la LIS no encuentra el amparo ninguna exención dirigida a la realización de una actividad económica de forma similar a las establecidas en el artículo 7 de la LM, que permite la exención de determinadas explotaciones económicas específicas para este tipo de entidades siempre y cuando sean desarrolladas en cumplimiento de su objeto o finalidad específica. En consecuencia, el ámbito de aplicación de las exenciones establecidas en el régimen de entidades parcialmente exentas se ciñe únicamente a aquellas actividades que no sean consideradas actividades económicas en los términos que la LIS establece y que ya hemos analizado en varias ocasiones.

En el artículo 111 el legislador ha determinado el procedimiento de cálculo de la base imponible para este tipo de entidades, sin embargo, nos remite al título IV de la propia LIS lo que nos viene a decir que su cálculo se realizará atendiendo a la normativa de aplicación a cualquier sujeto pasivo del propio impuesto.

En relación con los gastos deducibles que le son de aplicación nos remite al artículo 15 de la LIS donde se encuentran una lista de gastos considerados no deducibles, sin embargo, sobre esta cuestión el precepto si aporta una especialidad aplicable a esta tipología de entidades añadiendo a la lista de gastos no deducibles del artículo 15 los siguientes gastos:

- Los gastos imputables exclusivamente a las rentas exentas. Los gastos parcialmente imputables a las rentas no exentas serán deducibles en el porcentaje que representen los ingresos obtenidos en el ejercicio de actividades económicas respecto de los ingresos totales de la entidad.

- Las cantidades que constituyan aplicación de resultados y, en particular, de los que se destinen al sostenimiento de las actividades exentas a que se refiere la letra a) del apartado 1 del artículo anterior.

El tipo de gravamen a aplicar a la base imponible será el mismo que para el resto de las entidades con carácter general, es decir, el 25 por ciento, salvo que el importe neto de la cifra de negocios del período impositivo inmediato anterior sea inferior a 1 millón de euros entonces el tipo de gravamen a aplicar será el 23 por ciento.

Hemos de resaltar que este sistema fiscal no proporciona ninguna exención ni cualquier otro beneficio fiscal sobre el resto de impuestos en que las Hermandades son sujetos pasivos del mismo, por lo que se encuentran sujetas a la normativa reguladora de cada uno de ellos y tendrá que tributar en los términos que las mismas establezcan, pudiendo, en su caso, beneficiarse de los beneficios fiscales que dichas normas establezcan. Como por ejemplo los supuestos contemplados en el artículo 82.1 del TRHL en relación con el IBI y que hemos mencionado anteriormente.

### 3.2. FUENTES DE FINANCIACIÓN

El artículo 58§3 de las Normas Diocesanas para Hermandades y Cofradías establecidas por Decreto del Arzobispo Juan José Asenjo de fecha 29 de junio de 2016. determina que:

*“Constituyen los ingresos de la hermandad y cofradía, procediendo conforme a la norma del derecho: las cuotas de los miembros que la integran, las donaciones, herencias y legados que puedan percibir y hayan sido aceptados por la Junta de Gobierno, las subvenciones que pueda recibir de organismos eclesiásticos o civiles, cualquier tipo de ingresos económicos, incluidos los financieros, así como aquellos otros que genere la propia hermandad y cofradía en consonancia con su naturaleza y fines<sup>108</sup>”.*

Si tomamos como ejemplo las Reglas de cualquier Hermandad podemos observar que se nutrirá fundamentalmente de los siguientes ingresos económicos:

- Las cuotas de los hermanos y de salida en la Estación de Penitencia contempladas en estas Reglas.

---

<sup>108</sup> Página web de la Archidiócesis de Sevilla. Jurídica. Hermandades. [Jurídica | Archidiócesis de Sevilla \(archisevilla.org\)](http://Juridica|Archidiócesis.de.Sevilla.archisevilla.org), (última visita 16 de noviembre de 2023).

- Ofrendas voluntarias de hermanos y fieles, colectas, donativos, bien de manera esporádica, bien de forma estable y periódica.
- Subvenciones. ’
- Donaciones realizadas a través de legados y herencias, respetando escrupulosamente la decisión de los donantes.
- Las rentas que puedan producir sus bienes y su patrimonio.
- Otros ingresos procedentes de medios lícitos, que no sean contrarios a la ley, a la moral ni a las buenas costumbres.

Una vez conocidos cuáles son los ingresos con las que se sostienen las Hermandades con carácter general, en los apartados siguientes se va a analizar cada uno de los citados ingresos para conocer el tratamiento fiscal al que se encuentran sometidas estas asociaciones de naturaleza católica.

### 3.3. LA FISCALIDAD DE LAS ACTIVIDADES DE FINANCIACIÓN PARA LA CONSECUCCIÓN DE SUS FINES

#### 3.3.1. La tributación por los ingresos procedentes de las cuotas de hermanos

Como ya hemos indicado las cuotas de hermanos es una de las principales fuentes de ingresos con las que cuenta la Hermandad para su sostenimiento y realización de las actividades que le son propias. Lo habitual es que se trate de una fuente de financiación obligatoria, pues para ser hermano además de cumplir otros requisitos debe afrontar la cuota que se establezcan en los estatutos, cuyo impago además suele ser causa de expulsión de la entidad asociativa de carácter religioso.

En este sentido si acudimos al párrafo segundo del artículo 1.3 de la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación, las Hermandades como entidades asociativas de carácter religioso se regirán por su normativa específica, dicha normativa específica con carácter general adquiere la denominación de Estatutos o Reglas.

“Se regirán por su legislación específica los partidos políticos; los sindicatos y las organizaciones empresariales; las iglesias, confesiones y comunidades religiosas; las federaciones deportivas; las asociaciones de consumidores y usuarios; así como cualesquiera otras reguladas por leyes especiales.

Las asociaciones constituidas para fines exclusivamente religiosos por las iglesias, confesiones y comunidades religiosas se registrarán por lo dispuesto en los tratados internacionales y en las leyes específicas, sin perjuicio de la aplicación supletoria de las disposiciones de la presente Ley Orgánica”.

#### 3.3.1.1. *Tipología de cuotas de Hermanos*

Con frecuencia es posible que existan tres tipos de cuotas, la cuota ordinaria, que es la establecida en los estatutos y con carácter permanente, sin perjuicio de la modificación del importe que se pudiera llevar a cabo para actualizarlas al momento concreto, la cuotas extraordinarias, que son aquellas que se requieren para llevar a cabo determinadas actividades frecuentemente motivadas por su montante económico, suelen aplicarse en los supuestos que la entidad considere oportuno aumentar o mantener el patrimonio material de la Hermandad con la adquisición o restauración de determinados enseres, para la rehabilitación o construcción de determinadas dependencias, etc. y que no es posible afrontar de una manera satisfactoria y con garantías mediante las cuotas ordinarias, y por último, las cuotas de salida que son abonadas únicamente por los hermanos que participan en la manifestación pública de fe celebrada una vez al año denominadas coloquialmente como procesiones, también denominadas en el ámbito de las Hermandades de Semana Santa “estación de penitencia”. En relación con esta última, en los últimos años son muchas las Hermandades que han optado por incluir en las cuotas ordinarias la cuota de salida, obteniendo con dicha actuación mayores ingresos, pues todos y cada uno de los hermanos deben afrontar de manera obligatoria dicho pago<sup>109</sup> a modo de una cuota única.

#### 3.3.1.2. *El tratamiento fiscal de las cuotas de hermanos en el IS*

Atendiendo a lo expuesto en el punto anterior las cuotas de hermanos son un ingreso para la Hermandad que incrementan su patrimonio y, por lo tanto, a efectos del IS son consideradas como rentas sujetas, y es que como ya hemos indicado la Hermandad como

---

<sup>109</sup> Página web de la Hermandad de la Sagrada Columna y Azotes. Reglas de la real e ilustre Hermandad y Cofradía de nazarenos de la Sagrada Columna y Azotes de nuestro Señor Jesucristo y María Santísima de la Victoria. [En la ciudad de Sevilla, a 9 días del mes de marzo del Año del Nacimiento de Nuestro Salvador Jesucristo de 1998, en virtud del acuerdo de Cabildo de Sres \(columnayazotes.es\)](http://columnayazotes.es) (última visita 16 de noviembre de 2023). Regla 16.7 “Abonarán las cuotas ordinarias y extraordinarias establecidas legítimamente por los Cabildos Generales, tanto de carácter ordinario cómo Extraordinario. Abonarán las cuotas de salida establecidas por el Cabildo de Oficiales para la Estación de Penitencia del Jueves Santo”.



persona jurídica que es en virtud de nuestro ordenamiento jurídico está sujeta al impuesto de sociedades, es decir, es sujeto pasivo del citado impuesto, teniendo como consecuencia que tributar por las rentas sujetas que haya obtenido, sin embargo, al ser considerada entidad sin ánimo de lucro se le podrían aplicar determinadas exenciones que no le son de aplicación a otro tipo de entidades.

Hemos de recordar que las Hermandades con carácter general son consideradas entidades sin fines lucrativos lo que tiene como consecuencia a efectos del IS ser entidades parcialmente exentas. Sobre este asunto si la Hermandad cumple con los requisitos del artículo 3 de la LM le será de aplicación dicha normativa, mientras que, si aun cumpliéndolos decide no aplicarse el régimen especial de la LM o simplemente no los cumple, entonces se le aplicará la LIS, en cualquier caso, en ambas normas se considerará entidades parcialmente exentas.

El artículo 9 de la LIS establece el ámbito subjetivo de aplicación de ese régimen fiscal de entidades parcialmente exentas donde se encuentran tanto las entidades e instituciones sin ánimo de lucro a las que sea de aplicación el título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, así como las entidades e instituciones sin ánimo de lucro a las que no se le aplica dicho título, de acuerdo con el apartado 2 y 3 del citado precepto y que ya hemos contemplado

Como ya conocemos si la Hermandad cumple con todos los requisitos le sería de aplicación el título de la Ley del mecenazgo indicado y si opta por dicho régimen especial el precepto de aplicación es el artículo 6 de dicha normativa, concretamente en este asunto el apartado b).

En ese sentido, el artículo 6 denominado “rentas exentas”. Establece que

“Están exentas del Impuesto sobre Sociedades las siguientes rentas obtenidas por entidades sin fines lucrativos:

(...)

b) Las cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores, siempre que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una explotación económica no exenta”.

Por el contrario, aunque le sea de aplicación decide no optar por el régimen especial citado o simplemente no cumple los requisitos para ello, el precepto de aplicación al ser considerada entidad sin ánimo de lucro a efectos de la LIS le sería de aplicación el artículo 110.1 de la LIS apartado a).

“Las que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto o finalidad específica, siempre que no tengan la consideración de actividades económicas. En particular, estarán exentas las cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores, siempre que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una actividad económica”.

Como podemos comprobar, a priori podríamos pensar que dicha exención es la misma en ambos casos, por lo que sobre este asunto en nada difiere un régimen fiscal del otro pues en los dos regímenes “estarán exentas”, sin embargo, en el régimen de la LIS el legislador incorpora una cuestión que no aparece en el régimen fiscal general de la LM concretamente la nota diferencial a la que nos referimos es “las que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto o finalidad específica, siempre que no tengan la consideración de actividades económicas”.

Entendemos que el legislador de la LIS establece una lista abierta de actividades que se encuentra dentro del ámbito de aplicación de la exención, es decir, todas aquellas que constituyan su objeto o finalidad específica, entre las que se encuentra las cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores, siempre que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una actividad económica. Entendemos que lo que se pretende es especificar una actividad concreta incluida en dicha lista abierta, pues el legislador añade la expresión “en particular”.

Sin embargo, en el régimen especial de la LM, únicamente aparece esa actividad que con carácter particular se incluye en la LIS ¿debemos entender que el resto de actividades aun cuando constituyan su objeto o finalidad específica no estaría exentas para aquellas entidades que decidan aplicarse dicho régimen? entendemos que no, no tendría sentido en una norma donde se pretende proteger aquellas entidades precisamente por la particularidad de su objeto social y finalidad y los efectos beneficiosos que producen al interés general<sup>110</sup> así lo consideran también CRUZ Y LÓPEZ cuando indican que “la

---

<sup>110</sup> Preámbulo de la LM. “La consecuencia lógica de este desarrollo ha sido que el marco normativo fiscal diseñado en el Título II de la Ley 30/1994 ha quedado desfasado, siendo necesario un nuevo régimen fiscal

*exención se aplica respecto de las cuotas satisfechas a una ESFL en la medida que su pago no otorgue el derecho a percibir prestación alguna a cambio o, si lo concede, que tal prestación se **realice en el ejercicio de la actividad propia de la entidad** o de una explotación económica exenta en los términos establecidos en el artículo 7 de la Ley 49/2002<sup>111</sup>”*

Otra de las cuestiones en las que difieren ambos regímenes es los límites de la exención. Para el régimen especial de la LM el límite de las citadas rentas exentas se encuentra en aquellas actividades económicas que no están exentas en dicho texto normativo, mientras que para el régimen establecido por la LIS el límite de la exención se encuentra en los rendimientos de cualquier actividad económica, en las rentas derivadas del patrimonio y en las rentas obtenidas por cualquier transmisión, salvo las derivadas de adquisiciones y de transmisiones a título lucrativo, siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica y las que se pongan de manifiesto en la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización del objeto o finalidad específica como así lo establece el art. 110 de la LIS apartado 2.

“La exención a que se refiere el apartado anterior no alcanzará a los rendimientos de actividades económicas, ni a las rentas derivadas del patrimonio, ni a las rentas obtenidas en transmisiones, distintas de las señaladas en él”.

Este precepto tiene como consecuencia que los rendimientos de las actividades económicas aun cuando provengan de actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica no se encuentran dentro del ámbito de aplicación de la exención, del mismo modo lo expresa la DGT cuando indica “...en consecuencia, todos los rendimientos obtenidos por su objeto social principal, así como los obtenidos por la realización de actividades complementarias estarán sujetos y no exentos del IS. Respondiendo a las cuestiones concretas planteadas puede señalarse lo siguiente: Tanto los rendimientos obtenidos de la organización y realización de cursillos, seminarios y

---

para las entidades sin fines lucrativos que, adaptado a la presente realidad, flexibilice los requisitos para acogerse a los incentivos que prevé esta Ley y dote de seguridad jurídica suficiente a tales entidades en el desarrollo de las actividades que realicen **en cumplimiento de los fines de interés general que persiguen**. (...)

En consecuencia, esta Ley, dictada al amparo del artículo 149.1.14.<sup>a</sup> de la Constitución y sin perjuicio de los regímenes tributarios forales, tiene una finalidad eminentemente incentivadora de la colaboración particular en la consecución de fines de interés general, en atención y reconocimiento a la cada vez mayor presencia del sector privado en la tarea de proteger y promover actuaciones caracterizadas por la ausencia de ánimo de lucro, cuya única finalidad es de **naturaleza general y pública**

<sup>111</sup> CRUZ AMORÓS, M. y LÓPEZ RIBAS, S.: *La fiscalidad en las entidades...* Op. cit., pág. 68.

*conferencias como los derivados de la elaboración de libros y otras publicaciones son susceptibles de ser considerados como rendimientos derivados del ejercicio de una explotación económica...<sup>112</sup>*”. sin embargo, en el régimen especial de la LM si cabe la posibilidad de que se encuentren dentro del ámbito de aplicación de la exención cuando las rentas se deriven de determinadas actividades económicas, concretamente cuando provengan de las establecidas en el artículo 7 de la LM, es decir, de actividades económicas exentas.

Atendiendo a todo lo anterior a efectos del IS, en tanto que la Hermandad sea considerada como entidad sin ánimo de lucro los ingresos obtenidos por cada tipología de cuotas de hermanos que hemos visto estarían exentas de tributar en dicho impuesto siempre y cuando no de derecho a los Hermanos a percibir una prestación por explotación económica no exenta cuando se aplique el régimen especial de la LM, de igual modo ocurriría en el régimen de entidades parcialmente exentas de la LIS salvo que no puede derivarse de ninguna actividad económica.

En este sentido, el siguiente paso es dilucidar si efectivamente este último extremo no ocurre con ninguna de las tres cuotas de hermanos. En relación con la cuota ordinaria en aquellos casos en los que no se haya incluido la cuota de salida parece claro que se encuentran dentro del ámbito de aplicación de la exención pues se utilizan para la consecución de los fines que le son propios, todos ellos de culto o estrictamente religiosos, lo cual no constituyen actividades económicas.

Recordemos que las Normas diocesanas de las Hermandades y cofradías de la Archidiócesis de Sevilla, establece como fin principal y específico de la Hermandad y cofradía la promoción del culto público, pero además de este fin primordial también están obligadas a tener como fines propios la evangelización de sus miembros mediante su formación teológica y espiritual, fomentar una vida más perfecta en sus miembros, realizar actividades de apostolado, promover obras de caridad y de piedad y animar el orden temporal con espíritu cristiano de animar sus actividades, en definitiva fines de carácter cultural, formativo, caritativo y asistencial.

La cuota ordinaria fijada en los estatutos le otorga un derecho de pertenecer a la entidad asociativa de carácter religioso, pero también a participar y ser receptor de las actividades

---

<sup>112</sup> Contestación a la consulta de la DGT 0353-99, de 17 de marzo de 1999.

que la Hermandad lleva a cabo para la consecución de los fines anteriormente descritos, es decir, a participar y asistir a los cultos internos y externos, a las sesiones formativas mediante conferencias, mesas redondas, charlas, etc. e incluso si se encuentra en una situación de necesidad a ser receptor de las actividades asistenciales de la propia Hermandad, todo ello sin la necesidad de aportar ninguna cuota distinta a la ordinaria fijada en los estatutos. Por dicho motivo, aunque los ingresos procedentes de las citadas cuotas ordinarias de los hermanos en favor de la Hermandad sean rentas sujetas al IS, de acuerdo con los preceptos anteriores se encontrarían dentro del ámbito de aplicación de la exención que el legislador ha establecido para las entidades consideradas parcialmente exentas, pues proceden de la realización de su objeto social o finalidad específica y no se derivan de explotaciones económicas, independientemente si se le aplica el régimen especial de la Ley del mecenazgo o simplemente se le aplica el régimen de entidades parcialmente exentas del IS por ser consideradas entidades sin fines lucrativos.

En el caso de las cuotas de salida denominada “papeleta de sitio”, como ya hemos adelantado se exigen a los miembros que quieren salir en la manifestación pública de fe acompañando a sus titulares para sufragar total o parcialmente la salida procesional, pero también confieren un derecho al hermano que las paga a participar en dicho culto externo.

La salida procesional constituye un fin propio de la Hermandad dentro de las actividades culturales, concretamente de las actividades de culto externo, por lo tanto, al igual que ocurre con las cuotas ordinarias proceden de la realización de su objeto social o finalidad específica y no se derivan de ninguna explotación económica, de hecho la propia DGT califica las actividades desarrolladas por la Hermandad en el ámbito de las procesiones de Semana Santa, que tienen lugar en la vía pública, como actividades de “*carácter social y popular*”<sup>113</sup>, por lo tanto, a efectos del IS son rentas sujetas pero exentas para la entidad que las percibe. Como consecuencia la inclusión de la cuota de salida en la cuota ordinaria para la obtención de una cuota única que han de sufragar todos los hermanos, participe en el culto externo o no, tampoco repercute en la aplicación de la exención, es decir, son rentas igualmente exentas en los mismos términos.

Por último, las cuotas extraordinarias como ya hemos adelantado suelen exigirse con carácter general, previa autorización de los hermanos (todo dependerá de lo establecido en los Estatutos o Reglas de cada Hermandad) para llevar a cabo actividades

---

<sup>113</sup> Contestación a consulta de la DGT V3622-16, de 31 de agosto de 2016.

extraordinarias que normalmente no es posible sufragar con las cuotas ordinarias, por ejemplo, la rehabilitación o incluso construcción o adquisición de las edificaciones que conforman su patrimonio de bienes inmuebles (necesarios para llevar a cabo las actividades culturales de carácter interno y las actividades formativas de carácter religioso o para la ampliación o restauración de su patrimonio procesional, es decir, enseres que conforma su arte sacro, e incluso la adquisición o restauración de las imágenes titulares (imprescindibles para realizar uno de sus principales fines “el culto externo”). En definitiva, toda ellas actividades necesarias para llevar a cabo los fines que le son propios y que ya hemos enumerado los principales anteriormente, pues podrían variar en función de las normas de las distintas Archidiócesis u órganos que en cada territorio regulen las normas sobre las que se deben basar las Hermandades y cofradías.

Atendiendo a todo lo anterior consideramos que las actividades que se llevan a cabo mediante las cuotas de los hermanos son actividades que constituyen su objeto o finalidad social y, por lo tanto, la Hermandad que las percibe no debe tributar por ello en el IS por ser consideradas rentas exentas pues provienen de actividades no consideradas a efectos del IS actividad económica, lo que posibilita la aplicación de la exención tanto si la Hermandad opta por aplicarse el régimen especial de la LM como si decide no hacerlo siendo de aplicación el régimen de entidades parcialmente exentas de la LIS.

Por el contrario, como expresa la DGT “*en la medida en que para el cumplimiento de sus fines, puede llevar a cabo actividades que impliquen la ordenación, por cuenta propia, de medios materiales y humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, destinándose, las cuotas abonadas por los asociados o las subvenciones percibidas, a financiar, con carácter general, dichas actividades económicas, tales cuotas y subvenciones tendrán la consideración de ingresos derivados de una actividad económica, por lo que formarán parte de la base imponible de la **entidad** consultante en el período impositivo en el que se devenguen<sup>114</sup>*”. Esta afirmación como podemos intuir hay que especificarla en función del régimen que se le aplique a la Hermandad, si se le aplica el régimen de entidades parcialmente exentas del LIS esta circunstancia se producirá en cualquier caso, pues si recordamos la aplicación de la exención estaba condicionada a cualquier actividad económica, lo que produce que todas las rentas derivadas de las actividades económicas que pueda llevar a cabo las

---

<sup>114</sup> Contestación a consulta de la DGT V1445-13, de 25 de abril de 2013.

Hermandades que se le aplique este régimen deberán integrarse en la base imponible del período impositivo aun cuando provengan de las cuotas de Hermanos, por el contrario si la Hermandad ha decidido aplicarse el régimen especial de la LM, esta situación ocurrirá siempre y cuando las actividades económicas no se encuentren exentas, es decir, entre las establecidas en el artículo 7.

#### *3.3.1.3. El tratamiento fiscal de las cuotas de hermanos en el IVA*

En este sentido, si analizamos el artículo 4, apartado uno de la LIVA, están sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

Se consideran empresarios o profesionales en virtud de lo establecido en el artículo 5, apartado uno, letra a) de ese mismo cuerpo legal, a los efectos de lo dispuesto en esta Ley, Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado dos;

Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.

Todo lo reflejado en el articulado anterior es de aplicación general y, por tanto, también a las Hermandades pertenecientes a la Iglesia católica que, consecuentemente, tendrán la condición de empresarios a efectos del IVA cuando ordenen un conjunto de medios humanos y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, es decir, que aun cuando las hermandades son entidades consideradas sin ánimo de lucro cuando llevan a cabo este tipo de actividades, como la prestación de servicios llevados a cabo por la propia hermandad mediante contraprestación, es decir, a través de la cuota de hermanos, son consideradas actividades

profesionales o empresariales y como consecuencia sujetas a IVA, como así los expresa también la DGT “ (...), de los mencionados preceptos se desprende asimismo que sí se consideran efectuados en el desarrollo de una actividad empresarial a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido realizada por la **Hermandad** consultante, y están por tanto sujetos a dicho Impuesto, los siguientes servicios efectuados por la misma, mediante contraprestación, a que se refiere el escrito de consulta: los ingresos por el abono de las cuotas de los cofrades, (...)”<sup>115</sup>.

La Ley del IVA al igual que ocurre con todas las normas reguladoras de los impuestos que conforman nuestro sistema fiscal, establece una serie de operaciones que, si bien se encuentran sujetas al impuesto, por diversos motivos, en el caso que nos ocupa fundamentalmente de naturaleza subjetiva y material, el legislador considera que deben encontrarse exentas, como podemos comprobar en el artículo 20 del citado texto legislativo<sup>116</sup>.

Concretamente el apartado uno, número 12º, establece que “Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a las mismas efectuadas directamente a sus miembros por organismos o entidades legalmente reconocidos que no tengan finalidad lucrativa, cuyos objetivos sean de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica, realizadas para la consecución de sus finalidades específicas, siempre que no perciban de los beneficiarios de tales operaciones contraprestación alguna distinta de las cotizaciones fijadas en sus estatutos.

(...)”.

Para seguir más adelante indicando que “la aplicación de esta exención quedará condicionada a que no sea susceptible de producir distorsiones de competencia.”. dichas distorsiones se producen cuando las citadas actividades se realizan por otra entidad que

---

<sup>115</sup> Contestación a consulta de la DGT V3622-16, de 31 de agosto de 2016.

<sup>116</sup> GARCÍA FREIRÍA, M.: “La exención en el IVA...”. *Corporativismo e economía social*, Op. cit. pág. 159. “Algunos afinan un poco más y clasifican a las exenciones del artículo 20.Uno. en sus apartados 6 y 12 de la Ley del IVA como exenciones que se aplican a las entidades sin ánimo de lucro por los servicios prestados a sus asociados o miembros, en contraposición a las exenciones concretas reguladas en el IVA aplicables con carácter general, y junto a las anteriores, a las entidades sin ánimo de lucro como son las relativas a la prestación de servicios de asistencia social (ex. Artículo 20.Uno.8 LIVA), a los servicios directamente relacionados con las actividades deportivas o de educación física (ex. artículo 20.Uno.13 LIVA) y, por último, para las entidades que realizan actividades culturales (ex. artículo 20.Uno.14 LIVA)”. En este sentido véase BLÁZQUEZ LIDOY, A.: *El IVA en las entidades no lucrativas (cuestiones teóricas y casos prácticos)*. Centro de Estudios Financieros CEF, Madrid, 2002, págs. 93 y 108 y GARCÍA-MAURINO BLANCO, E.: *Régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro*. Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, año 2004, págs. 343 y ss.



no tiene derecho a esta ventaja fiscal por ser entidades mercantiles, por ejemplo, y cuyo sostenimiento dependa entre otros de los beneficios que obtengan de la actividad en cuestión. Sobre este extremo el TEAC indica que “(...) en el caso objeto de esta resolución, en la medida en que los servicios de representación y, en especial, de defensa, así como la entrega de bienes propios de su actividad empresarial pueden constituir una actividad que, sin perjuicio de que sea o no propia de una organización patronal, concurren claramente con el objeto de entidades con ánimo de lucro, su exención produciría una notable distorsión de la competencia; quedaría sin gravamen una actividad por el mero hecho de que sea prestada por una organización patronal, mientras que la misma actividad, en el caso de que se contratara su prestación con una entidad mercantil, quedaría gravada con la correspondiente cuota de IVA. Esta quiebra de la competencia y, por ende, del principio de neutralidad del IVA, determina la improcedencia de conceder la exención a la entidad solicitante, a la vista de las actividades que desarrolla según sus estatutos<sup>117</sup>”.

Creemos necesario resaltar que este artículo es transposición a nuestro derecho interno de lo establecido en el precepto 132.1.1) de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre, del Consejo, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, que establece la exención de las siguientes operaciones:

“Las prestaciones de servicios, y las entregas de bienes directamente relacionadas con ellas, facilitadas a sus miembros en interés colectivo de éstos, mediante una cotización fijada de conformidad con los estatutos, por organismos sin fin lucrativo que persigan objetivos de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filosófica, filantrópica o cívica, con la condición de que esta exención no sea susceptible de provocar distorsiones de la competencia.”.

Según el precepto citado, cuatro han de ser los requisitos que se deben cumplir para que las actividades que realiza la Hermandad en favor de los hermanos en contraprestación de las cuotas ordinarias, extraordinarias o de salida se encuentren dentro del ámbito de aplicación de la exención.

- Requisito subjetivo; este a su vez lo podemos dividir en dos tipos;

---

<sup>117</sup> Resolución del TEAC de 28 de marzo de 2007 (JT\2007\949)

- a) Subjetivo de origen; la entidad que presta el servicio no ha de tener fin lucrativo.
  - b) Subjetivo de destino; los destinatarios han de ser los miembros de la Hermandad, es decir, los hermanos.
- Requisito material, las actividades únicamente pueden revestir una determinada naturaleza, concretamente política, sindical, religiosa, patriótica, filosófica, filantrópica o cívica.
  - Las cuotas deben estar fijadas en los estatutos.
  - No produzca distorsión de la competencia. Principio de neutralidad del IVA

Conforme a todo lo señalado previamente, la entidad realizará operaciones sujetas al IVA que, no obstante, quedarán exentas, en virtud de lo dispuesto en el precepto anteriormente transcrito, cuando se trate de actividades realizadas para el cumplimiento de su objeto social, que tengan por destinatarios a sus asociados y por las que no se perciba una contraprestación distinta a las cuotas fijadas en los estatutos. Como establece el TS la exención se encuentra *“vinculada al carácter interno de las prestaciones propias de fines cívicos, sólo retribuidas con las cuotas de los miembros de la entidad legalmente reconocida y sin ánimo de lucro<sup>118</sup>”*.

Sobre la denominación de “cuotas fijadas en sus estatutos se ha pronunciado la DGT indicando que *«a los efectos de la aplicación de la exención prevista en el citado artículo 20.Uno.12º, por "cotizaciones fijadas en los estatutos" han de entenderse todas aquellas cantidades percibidas por los organismos o entidades a los que el citado precepto se refiere y que constituyan la contraprestación de las prestaciones de servicios y entregas de bienes accesorias a los mismos que efectúen en interés colectivo de sus miembros, es decir, a la que todos estos últimos tengan derecho por igual en tanto que integrantes de dichas entidades con el fin de conseguir el objetivo de éstas, con independencia del carácter ordinario o extraordinario que tales cantidades revistan<sup>119</sup>»*.

Es decir, aquellas cuotas que permitan a la persona que realiza el pago pertenecer a la Hermandad en condición de hermano lo que le otorga derecho a disfrutar en las mismas

---

<sup>118</sup> Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de abril de 1998 (RJ 1998/3935).

<sup>119</sup> Contestación a consulta de la DGT V3622-16, de 31 de agosto de 2016.

condiciones que los demás hermanos de las actividades que esta realiza para la consecución de los fines que le son propios, con carácter general, actividades culturales (cultos internos y externos), formativas, benéficas y asistenciales, cumpliendo con ello cada uno de los requisitos para considerar las cuotas ordinarias, extraordinarias y de salida exentas a efectos de IVA, siempre y cuando la Hermandad sea considerada entidad sin fin lucrativo, con carácter general es considerada como tal y las actividades que se realizan en favor de los hermanos sean actividades de carácter eminentemente religioso o filantrópico (asistenciales y benéficas) sufragadas por las cuotas ordinarias, extraordinarias y de salida, siempre y cuando estas se encuentre reguladas en sus estatutos, que suele ser lo habitual, cuestión que ocurre en el caso que hemos visto en el apartado anterior.

Distinto sería, si para la realización de las actividades de naturaleza que se encuentran en el ámbito de aplicación de la exención obligara a los hermanos al pago de una cuota distinta a las fijadas en los estatutos, dichas cuotas no se encontrarían dentro del ámbito de aplicación del impuesto teniendo que repercutir IVA, por no encontrarse exentas a efectos de la LIVA, por ejemplo, en el supuesto que para asistir a conciertos de música procesional que la Hermandad organiza se decide cobrar una entrada a todos los hermanos, o por ejemplo, para la realización de cursos de naturaleza teológica, ambas actividades de naturaleza religiosa. De igual modo ocurriría en los supuestos de actividades de naturaleza distinta a las reflejadas por el precepto, aunque el hermano pueda disfrutarlas sin la necesidad de pagar una cuota más allá de la establecida en los estatutos.

En ambos casos no es relevante la periodicidad con la que se realicen este tipo de actividades, es decir, la no aplicación de la exención opera independientemente de que se lleven a cabo de manera ocasional o habitualmente.

Este es el mismo criterio establecido por la DGT, *«Por el contrario, aquellas operaciones realizadas por la Hermandad destinada a los Hermanos por las que les factura un precio independiente de la **cuota** anual fijada en los estatutos, no se encontrarían dentro del ámbito de aplicación de la exención establecida en el artículo 20. Uno.12º de la Ley del Impuesto. En efecto, las cantidades pagadas por los miembros en contraprestación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios que la asociación les preste y cuya finalidad sea la satisfacción del interés particular o individual del miembro receptor del*

*servicio, no quedan incluidas en el concepto "cotizaciones fijadas en los estatutos", y ello con independencia de la forma y periodicidad en que la contraprestación se instrumente<sup>120</sup>».*

*En definitiva, dos notas fundamentales adornan el concepto de filantropía:*

- *La función social de la acción que se financia y que abarca fines humanitarios, cívicos o culturales, y*
- *La no existencia de una contrapartida directa, más allá de la derivada de la rentabilidad reputacional que estas acciones suponen al donante en términos de compromiso y prestigio social.*

*En esta filosofía se inscribe el mecenazgo como aquella acción, programada u ocasional, por la cual una persona natural, jurídica o institución de cualquier tipo efectúa una aportación económica, en muchos casos establecida contractualmente, a favor de una entidad pública o privada con el objetivo de desarrollar una iniciativa programada o un acto de naturaleza humanitaria, cívica, cultural, educativa o científica<sup>121</sup>.*

### **3.3.2. El tratamiento fiscal de los donativos y donaciones en favor de la Hermandad**

Si bien es una práctica que se ha llevado a cabo a lo largo de los siglos desde la existencia de las Hermandades, hemos de indicar que en las últimas décadas han aumentado de manera exponencial las donaciones fundamentalmente en especie, aunque también dinerarias en favor de las Hermandades y cofradías.

Los donativos y donaciones como hemos visto en el apartado correspondiente a fuentes de financiación constituyen una fuente importante de ingresos para las Hermandades, no solo por la obtención de ingresos en metálico para la realización de las actividades que le son propias y que ya conocemos, sino también como fuente que minora el gasto para la adquisición de determinados elementos de carácter religioso que le son necesario para la consecución de sus fines.

---

<sup>120</sup> Contestación a consulta de la DGT V3622-16, de 31 de agosto de 2016.

<sup>121</sup> GALINDO MARTÍN, M. A., RUBIO GUERRERO, J. J. y SOSVILLA RIVERO, S.: "El régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro y su impacto macroeconómico (2015-2018)". *Revista española del tercer sector*, núm. 29, 2015, pág. 60.

Son muchas las noticias que al respecto podemos observar en los medios de comunicación actuales, y para dejar constancia de tal hecho creemos interesante reflejar algunas de esas noticias. *“Este miércoles, tras la misa de hermandad, la corporación del Miércoles Santo ha presentado **una nueva corona** para la dolorosa que cierra la cofradía. La pieza en concreto ha sido donada por un grupo de hermanos y **realizada en plata en el taller de Joaquín Ossorio**, a cuya firma se debe asimismo su diseño<sup>122</sup>”*.

Las donaciones no son realizadas únicamente por cofrades o hermanos, es decir, personas físicas, sino también en determinadas ocasiones son otras Hermandades o entidades las que realizan determinadas donaciones a otras Hermandades, como es el caso de la donación de parte de la diadema que van a sufragar determinadas Hermandades en favor de la Hermandad del Baratillo de Sevilla con motivo de su Coronación Canónica que se producirá en el próximo año 2024, *“Recientemente se han sumado, a través de donaciones aprobadas por los respectivos cabildos de oficiales, varias cofradías de Sevilla. En esta lista destacan **la Macarena, el Gran Poder y la Esperanza de Triana**, que han sido las últimas corporaciones en ofrecer sus donativos y se añaden a otras que ya han participado como Los Estudiantes, La Carretería o la Pura y Limpia del Postigo. De este modo, se manifiesta el carácter global y genérico de esta cuestión, en la que están colaborando diferentes entidades de toda la ciudad, no solo las más cercanas a la cofradía baratillera<sup>123</sup>”*.

Además de donativos muebles como enseres o aquellos otros de naturaleza dineraria, también suelen ser objeto las hermandades de donaciones de bienes inmuebles por parte de otras entidades. Recientemente han ocurrido dos claros ejemplos de este tipo de operaciones como es la cesión gratuita por parte del Ayuntamiento de Sevilla del suelo donde se edificó el Santuario que regenta la Hermandad de los gitanos<sup>124</sup> cuyos gastos de

---

<sup>122</sup>Página web de Diario de Sevilla. Un grupo de hermanos dona una corona a la Virgen de la Caridad del Baratillo. [Un grupo de hermanos dona una corona a la Virgen de la Caridad del Baratillo \(diariodesevilla.es\)](https://www.diariodesevilla.es), (última visita 19 de noviembre de 2023).

<sup>123</sup> Página web de Diario de Sevilla. Las hermandades sevillanas se suman a las donaciones para la futura diadema de la Piedad del Baratillo. [Las hermandades sevillanas se suman a las donaciones para la futura diadema de la Piedad del Baratillo \(diariodesevilla.es\)](https://www.diariodesevilla.es), (última visita 19 de noviembre de 2023).

<sup>124</sup>Página web Cadena Ser. Los Gitanos y el Ayuntamiento certifican la cesión del suelo del Santuario. [Los Gitanos y el Ayuntamiento certifican la cesión del suelo del Santuario | Actualidad | Cadena SER](https://www.cadena5ser.es), (última visita 19 de noviembre de 2023). *“El alcalde de Sevilla, Antonio Muñoz, y el hermano mayor de Los Gitanos, José María Flores Vargas, han procedido este viernes a la firma de la cesión del suelo del Santuario de Nuestro Padre Jesús de la Salud y María Santísima de las Angustias. Con esta firma se alcanza uno de los objetivos marcados por la junta de gobierno de la cofradía de la Madrugá, un arduo camino que comenzó a tomar forma tras ser declarada de interés público a la Hermandad Sacramental de Los Gitanos en octubre del 2021”*

ejecución y rehabilitación fueron sufragados por la propia Hermandad con la colaboración de determinadas personalidades como la Duquesa de Alba<sup>125</sup>, de igual modo un grupo inversor “KKH Property Investors ” cede de forma gratuita la capilla y ciertas dependencias aledañas en favor de la hermandad de las Cigarreras respectivamente<sup>126</sup>.

Posiblemente una de las cuestiones que han hecho aumentar este tipo de actividades entre los cofrades es el hecho de la mejora y ampliación en nuestro ordenamiento jurídico de la incentivación al mecenazgo con la entrada en vigor de la LM<sup>127</sup>.

### 3.3.2.1. Las donaciones y donativos en el Impuesto sobre sucesiones y Donaciones

Al tratarse de donaciones la primera norma dentro del ordenamiento tributario a la que debemos acudir es a la Ley que regula el impuesto sobre sucesiones y donaciones. En este sentido, su artículo 3 dispone que el hecho imponible entre otras operaciones lo constituye efectivamente la adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, «intervivos», sin embargo, en el apartado 2 establece que dicho impuesto es de aplicación a las personas físicas, excluyendo a las personas jurídicas remitiendo a lo establecido en la LIS cuando se produzcan estas operaciones.

---

<sup>125</sup> Página web de ABC. Los Gitanos consigue su templo propio tras 270 años de historia. [Los Gitanos consigue su templo propio tras 270 años de historia \(abc.es\)](https://www.abc.es/guest-content/story/20231120-los-gitanos-consigue-su-templo-propio-tras-270-anos-de-historia-20231120010001.html), (última visita 20 de noviembre de 2023). “La hermandad trabajó para obtener la cesión por parte del Ayuntamiento de Sevilla de la cesión de superficie de la iglesia del antiguo convento del Valle, un edificio que se encontraba en ruinas desde que se destruyó parte del recinto a finales de los 80. **Los miembros de la cofradía trabajaron en la rehabilitación de este templo gracias a la ayuda de la duquesa de Alba y en 1999, el sueño se hizo realidad cuando los titulares**”

<sup>126</sup> Página web de ABC. Las Cigarreras ya es propietaria de la capilla de la antigua Fábrica de Tabacos [Las Cigarreras ya es propietaria de la capilla de la antigua Fábrica de Tabacos \(abc.es\)](https://www.abc.es/guest-content/story/20231119-las-cigarreras-ya-es-propietaria-de-la-capilla-de-la-antigua-fabrica-de-tabacos-20231119010001.html), (última visita 19 de noviembre de 2023). “La hermandad de las Cigarreras ya cuenta con una sede canónica de su propiedad, la capilla de la antigua Fábrica de Tabacos, **gracias a la cesión gratuita** de la compañía inversora del uso de los futuros suelos de este recinto ubicado entre el puente de los Remedios y el Real Club Círculo de Labradores”.

<sup>127</sup> Preámbulo de la LM. “La finalidad que persigue la Ley es más ambiciosa que la mera regulación de un régimen fiscal propio de las entidades sin fines lucrativos, ya que, como su propio título indica, esta norma viene a establecer también el conjunto de incentivos que son aplicables a la actividad de mecenazgo realizada por particulares. En efecto, si bien la Ley 30/1994 contenía ya una serie de preceptos destinados a estimular la participación del sector privado en las actividades de interés general, la realidad permite constatar que su eficacia ha sido limitada.

Se hace necesaria, por tanto, una Ley como la presente, que ayude a encauzar los esfuerzos privados en actividades de interés general de un modo más eficaz, manteniendo y ampliando algunos de los incentivos previstos en la normativa anterior y estableciendo otros nuevos, más acordes con las nuevas formas de participación de la sociedad en la protección, el desarrollo y el estímulo del interés general”.

“Los incrementos de patrimonio a que se refiere el número anterior, obtenidos por personas jurídicas, no están sujetos a este impuesto y se someterán al Impuesto sobre Sociedades”.

Atendiendo a dicha normativa parece claro que las Hermandades como personas jurídicas no se encuentran sujetas al ISD, de hecho, la propia normativa reguladora del impuesto nos remite a la LIS.

### 3.3.2.2. *Los donativos y donaciones en el Impuesto sobre Sociedades*

Ya sabemos que las Hermandades son sujetos pasivos del IS, como consecuencia de ello debe tributar por las rentas obtenidas. En este sentido las donaciones y donativos al igual que ocurre con las cuotas de hermanos son un ingreso procedente de rentas sujetas al IS, así lo determina la propia LM en el artículo 6<sup>128</sup>, lo que provoca la obligatoriedad a la Hermandad de tributar por las donativos y donaciones recibidas, y es que estos ingresos producen en la entidad un incremento de su patrimonio y como consecuencia se encuentran dentro del concepto de renta a efectos del IS.

No obstante, como ya hemos repetido en varias ocasiones las Hermandades son un tipo de entidad sin ánimo de lucro que por su naturaleza y en virtud del AAE con carácter general pueden encontrarse dentro del ámbito de aplicación de la le LM siempre y cuando se cumplan los requisitos de su artículo 3 como consecuencia están parcialmente exentas del IS, lo que se traduce en la aplicación de determinadas exenciones y beneficios fiscales establecidos en la LM.

En el caso de que cumplan con los requisitos del artículo tres de la LM, le será de aplicación en relación con los donativos y donaciones obtenidos el siguiente precepto.

“Artículo 6. Rentas exentas.

---

<sup>128</sup> Salvo casos excepcionales (principalmente para evitar la doble imposición), al establecer el precepto los donativos y donaciones como rentas exentas lleva aparejada la afirmación que dicha operación sea considerada una renta sujeta al impuesto en cuestión. Sobre esta cuestión CENCERRADA MILLÁN, E.: “Subvenciones e Impuesto sobre Sociedades” en MARTÍNEZ GINER, L. A. y NAVARRO-FAURE, A.: *Régimen jurídico-financiero de las subvenciones públicas*, Tirant lo Blanch, 2010, pág. 437 expresa que “el régimen de entidades sin fines lucrativos, regulado por la Ley 49/200214, contiene una minuciosa descripción de los distintos ingresos que pueden obtener las fundaciones o asociaciones de utilidad pública con la finalidad de determinar cuáles de dichos ingresos estarán o no exentos”

Están exentas del Impuesto sobre Sociedades las siguientes rentas obtenidas por entidades sin fines lucrativos:

1.º Las derivadas de los siguientes ingresos:

a) Los donativos y donaciones recibidos para colaborar en los fines de la entidad, incluidas las aportaciones o donaciones en concepto de dotación patrimonial, en el momento de su constitución o en un momento posterior, y las ayudas económicas recibidas en virtud de los convenios de colaboración empresarial regulados en el artículo 25 de esta Ley y en virtud de los contratos de patrocinio publicitario a que se refiere la Ley 34/1988, de 11 de noviembre, General de Publicidad.

(...)

Son dos los tipos de rentas que establece esta exención y que debemos dividir para un mejor análisis.

- Los donativos y donaciones, se incluye las donaciones en concepto de dotación patrimonial (por ejemplo, bienes inmuebles).
- Las ayudas económicas recibidas en virtud de los convenios de colaboración empresarial regulados en el artículo 25 de esta Ley y en virtud de los contratos de patrocinio publicitario a que se refiere la Ley 34/1988, de 11 de noviembre, General de Publicidad.

En relación con la primera parte de las actividades exentas que establece el apartado, no existe un concepto jurídico de donación ni de donativo en la LM. Si recurrimos a otras normas tributarias como es la LISD, esta solo se refiere a la donación como tipología de negocio jurídico «intervivos» de adquisición de bienes y derechos a título gratuito<sup>129</sup>, sin embargo, nada indica sobre el concepto de donativo. Si acudimos a otras normas de nuestro ordenamiento jurídico fuera del ámbito tributario concretamente en el Código Civil encontramos una definición de donación en el artículo 628 que la conceptualiza como “un acto de liberalidad por el cual una persona dispone gratuitamente de una cosa en favor de otra, que la acepta”. En este sentido la DGT parece asumir este concepto de donación para su aplicación en el ámbito tributario cuando acude al mismo para la

---

<sup>129</sup> Artículo 3.1 b).



contestación a una consulta sobre Si en base a la normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se puede considerar el descuento que la entidad consultante realiza como una donación al emitir factura sobre la base imponible de la factura, cuyo porcentaje varía en función de los clientes o servicios prestados, pudiendo alcanzar el 100%. <<la Doctrina civilista señala los siguientes elementos esenciales de la donación: 1º. El empobrecimiento del donante. 2º. El enriquecimiento del donatario. 3º. La intención de hacer una liberalidad (animus donandi)”.

*No existe donación cuando la entrega de bienes o derechos no va acompañada de la intención del donante de enriquecer al donatario. El Tribunal Supremo así lo ha señalado reiteradamente: “No puede considerarse un acto como donación, cuando es el interés de las partes y no la liberalidad de una de ellas lo que lo determina” (Sentencia de 22 de abril de 1967). “Cuando el acto no es gratuito en beneficio del donatario y lo determina el interés de ambas partes y no la liberalidad de una de ellas, carece de los requisitos indispensables para ser calificado de donación” (Sentencia de 7 de diciembre de 1948). “Faltando la liberalidad, no tiene el contrato los caracteres necesarios para constituir donación” (Sentencia de 2 de abril de 1928).*

*De todo ello, se deriva la inexistencia de donación en aquellos supuestos en los que la entrega de bienes o la prestación de servicios se haya producido sin que existiese la voluntad de enriquecer al beneficiario, aun cuando éste no haya desembolsado precio alguno>>.*

Atendiendo a todo lo expresado anteriormente, y a falta de una definición de donativo MARTÍN DEGANO expresa que “los donativos suelen ser dinerarios, entregados manualmente, de menor cuantía y sin precisar de ningún documento en los que se formalice tal entrega bastando para que se perfeccionen con la entrega simultánea de lo donado. Por el contrario, la donación suele ser de otro tipo bienes o de derechos, requiere de la aceptación del donatario, y suele quedar reflejada por escrito cuando se trata de bienes muebles y obligatoriamente en escritura pública cuando se trata de bienes inmuebles según exige el art. 633 del Código Civil. Pero, a los efectos de la aplicación de la Ley 49/2002, podemos entender que estamos ante términos que se utilizan de manera indistinta<sup>130</sup>”.

---

<sup>130</sup> MARTÍN DÉGANO, I.: “El concepto de donación a efectos de la aplicación de los incentivos fiscales

Una vez planteado el concepto de donativo y donación, volviendo a la exención el precepto establece que las donaciones y donativos que se encontrarían exentos en virtud del artículo 6 son aquellos que se realizan para colaborar con los fines de la entidad. Por lo tanto, para que dicha operación se encuentre dentro del ámbito de aplicación de la exención la consecución de dichos fines no se puede derivar de actividades económicas no exentas, es decir, aquellas que se encuentran fuera de la lista tasada del artículo 7.

Este último matiz es la nota diferencial respecto al régimen fiscal de las entidades parcialmente exentas de la LIS como vamos a comprobar. Si la Hermandad decidiera no optar por el régimen fiscal de la LM o simplemente no cumpliera con los requisitos para ello, sobre esta operación le sería de aplicación el artículo 110 denominado Rentas exentas apartado 1 letra b). que precisamente también las declara exentas.

“Estarán exentas las siguientes rentas obtenidas por las entidades que se citan en el artículo anterior:

b) Las derivadas de adquisiciones y de transmisiones a título lucrativo, siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica”.

En este caso, como podemos observar el legislador opta por la definición que de donación establece la LISD que ya vimos anteriormente, pero al fin y al cabo se refiere a las mismas operaciones de donativos y donaciones que hemos visto con anterioridad, con una gran diferencia, este precepto impide que se encuentran dentro del ámbito de aplicación las donaciones o donativos que se destinen a cualquier actividad económica aunque cuando sean desarrolladas en cumplimiento de su objeto o finalidad específica.

Sobre la exención de los donativos y donaciones la DGT expresa que, “*estarán exentas las rentas procedentes de las donaciones que reciba la asociación sin ánimo de lucro, siempre que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica, y siempre que el desarrollo de tales actividades no determine la existencia de una explotación económica*”<sup>131</sup>”

---

al mecenazgo” en PWC TAX & LEGAL SERVICES. *Fiscalidad del Mecenazgo, Fundación Impuestos y Competitividad*, 2017, pág. 127.

<sup>131</sup> Contestación a consulta de la DGT V1963-05, de 5 de octubre de 2005.

Atendiendo a todo lo anterior, por las donaciones y donativos que reciban las Hermandades para la consecución de sus fines, culturales y/o religiosos, benéficos o asistenciales como lo son los más habituales, enseres (túnicas, coronas, sayas...), alimentos para asistencia a personas necesitadas e incluso bienes inmuebles necesarios para realizar las actividades que posibiliten la consecución de los citados fines no tendría que tributar por ser considerados ingresos procedentes de rentas sujetas pero exentas en virtud del artículo 6 cuando se opte por aplicar el régimen especial de la LM, o de acuerdo con el artículo 110 cuando no se opte por dicho régimen o simplemente no se cumpla los requisitos para ello, entendiendo que todas y cada una de las actividades no se derivan de explotaciones económicas por los motivos que en apartados anteriores ya hemos expuesto.

Por el contrario, no se encontraría dentro del ámbito de aplicación de la exención, por ejemplo, cuando la donación se traduce en la entrega de un bien inmueble por una persona física o jurídica para posibilitar a la Hermandad de tener un espacio en exclusiva para vender determinados elementos de carácter religioso propios de la Hermandad a modo de recuerdo. La venta de artículos religiosos es una actividad económica que no encuentra ubicación en la lista del artículo 7 de la LM y que, por lo tanto, no se encuentra exenta.

*3.3.2.3. Las donaciones de bienes inmuebles de naturaleza urbana en favor de las Hermandades y cofradías.*

Las donaciones inciden en otro impuesto además del IS en el caso de personas físicas, concretamente sobre el IIVTNU, pues si recordamos cuando abordamos el apartado de tributos locales es sujeto pasivo de dicho impuesto a título de contribuyente “en las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título lucrativo, entre otras las persona jurídica adquiera el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate.

Como indica la DGT “*en las transmisiones de la propiedad de terrenos urbanos a título lucrativo, como es el caso de una donación, es sujeto pasivo a título de contribuyente, la persona o entidad que adquiere el terreno (en este caso, el donatario)*<sup>132</sup>”.

---

<sup>132</sup> Contestación a consulta de la DGT V1328-21, de 15 de mayo de 2021.

Por dicho motivo, cuando una Hermandad recibe como donativo un bien inmueble de naturaleza urbana se convierte en contribuyente del citado impuesto, por lo que debería de tributar por ello y, por ende, el donante, es decir la persona que realiza la donación en favor de la asociación de fieles no tendrá la consideración de sujeto pasivo, no teniendo que tributar por el IIVTNU por la citada operación.

Sin embargo, si recordamos el apartado 3 del artículo 15 de la LM, determinaba exentos del IIVTNU los incrementos correspondientes cuando la obligación legal de satisfacer dicho impuesto recaiga sobre una entidad sin fines lucrativos.

Como consecuencia de dicha normativa, las donaciones de bienes inmuebles de naturaleza urbana efectuadas en favor de las Hermandades que se apliquen el régimen fiscal especial de la LM se encontrarían exentas del pago del IIVTNU.

Sobre esta exención el legislador establecía un requisito adicional en relación con las transmisiones de terrenos o de constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre los mismos, efectuadas a **título oneroso** por una entidad sin fines lucrativos para que se pudiera aplicar la exención en estos casos, necesariamente los terrenos deben cumplir los requisitos establecidos para aplicar la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Este requisito adicional está enfocado a las transmisiones de terrenos de naturaleza urbano o de los derechos sobre los mismos indicados cuando se realice de manera onerosa.

#### *3.3.2.4. El tratamiento fiscal de las donaciones a efectos del IVA.*

Debemos tener en cuenta que el hecho de que estemos hablando de una entidad sin fines lucrativos no es relevante a efectos de IVA, por lo que se trata como ya hemos podido comprobar de un sujeto pasivo, no obstante, esto no quiere decir que por los fines de interés que persigue no pueda obtener determinados beneficios fiscales.

Así pues, Para GARCÍA FREIRÍA “*cuando una entidad sin ánimo de lucro realiza actividades destinadas a la consecución de fines de interés general con cargo a donaciones, subvenciones u otros recursos económicos procedentes de donantes privados o públicos que no tienen derecho a recibir nada a cambio de dichas aportaciones, la*

*entidad no se considerará sujeto pasivo del IVA ya que su actividad no tiene el carácter de económica a efectos del impuesto*<sup>133</sup>.

Este era el criterio de una parte de la doctrina antes de la modificación que se produjo en la LIVA a través de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular con efectos desde el 10 de abril de 2022, y que ha introducido dos aspectos esenciales que afecta de lleno a las donaciones en favor de las Hermandades como entidades sin fines lucrativos que se apliquen el régimen fiscal de la LM.

Por un lado, modifica la regla para el cálculo de la base imponible en los supuestos de autoconsumo y de transferencia de bienes establecidos en el apartado tres del artículo 79 de la LIVA, añadiendo que se “presumirá que ha tenido lugar un deterioro total cuando las operaciones a que se refiere el presente apartado Tres tengan por objeto bienes adquiridos por entidades sin fines lucrativos definidas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, siempre que se destinen por las mismas a los fines de interés general que desarrollen de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 3, apartado 1.º, de dicha Ley”.

Otro de los aspectos esenciales que introduce el citado texto legal con efectos sobre el IVA es la inclusión del apartado cuatro del artículo 90 en la LIVA y que introdujo la exención de forma expresa cuando indica que “se aplicará el tipo del 0 por ciento a las entregas de bienes realizadas en concepto de donativos a las entidades sin fines lucrativos definidas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, siempre que se destinen por las mismas a los fines de interés general que desarrollen de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 3, apartado 1.º, de dicha Ley.

Por lo tanto, todo lo anterior ha producido que por las donaciones realizadas en favor de las Hermandades que se apliquen el régimen fiscal especial de la LM, estas asociaciones declaradas de utilidad pública no tengan que repercutir IVA, ni pagarlo en función de los supuestos que se produzcan.

---

<sup>133</sup> GARCÍA FREIRÍA, M.: “La exención en el IVA...”, Op. cit., pág. 160. CALVO VÉRGEZ, J.: El IVA en las entidades sin fin de lucro, Editorial Tirant lo Blanch, Valencia, 2010, pág. 32.

A fin y al cabo, lo que viene a establecer esta modificación era lo que a la práctica se estaba llevando sobre estas operaciones en favor de entidades sin fines lucrativos

### **3.3.3. Ingresos a favor de las Hermandades y cofradías mediante convenios de colaboración empresarial de interés general.**

La segunda tipología de ingresos que se encuentran dentro del ámbito de la exención que nos encontramos analizando del apartado a) del artículo 6 primero, son aquellos que se derivan de convenios de colaboración que veremos a continuación, sin perjuicio de que algunas cuestiones se puedan contemplar en otros puntos distintos por su vinculación con otras actividades u operaciones.

#### *3.3.3.1. Los convenios de colaboración empresarial en el marco de la LM.*

El artículo 25 de la LM en su apartado 1 define el convenio de colaboración empresarial como aquel por el cual las entidades a que se refiere el artículo 16, a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad, se comprometen por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades, por dicho motivo son denominados en este ámbito como convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general.

varios son los requisitos que debe cumplir esta tipología de convenio para que se encuentre dentro del ámbito de aplicación de la LM.

El primer requisito que establece el precepto es que necesariamente la entidad beneficiaria de la ayuda económica ha de ser una entidad beneficiaria del mecenazgo del artículo 16. Si recordamos estas entidades eran las siguiente;

- Las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen fiscal establecido en el Título II de esta Ley.
- El Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales, así como los Organismos autónomos del Estado y las entidades autónomas de carácter análogo de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales.
- Las universidades públicas y los colegios mayores adscritos a las mismas.

- El Instituto Cervantes, el Institut Ramon Llull y las demás instituciones con fines análogos de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia.
- Los Organismos Públicos de Investigación dependientes de la Administración General del Estado.

Pero también, y aunque no lo indique el propio artículo 25, por extensión del artículo 16 las entidades beneficiarias del mecenazgo que se encuentran incluidas en las disposiciones adicionales, pues a estas entidades le resulta de aplicación en el ámbito del mecenazgo todo el título III “de los incentivos al mecenazgo” como así lo incluyen cada una de las disposiciones adicionales de forma expresa, es decir, los artículos que van del 16 al 25, ambos inclusive.

- Disposición adicional quinta: La Cruz Roja Española y de la Organización Nacional de Ciegos Españoles.
- Disposición adicional sexta: La Obra Pía de los Santos Lugares.
- Disposición adicional séptima: Los consorcios Casa de América, Casa de Asia, "Institut Europeu de la Mediterrània" y el Museo Nacional de Arte de Cataluña.
- Disposición adicional octava: Fundaciones de entidades religiosas.
- Disposición adicional novena. La Iglesia Católica y de otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas.
- Disposición adicional décima: Instituto de España y las Reales Academias integradas en el mismo, así como de las instituciones de las Comunidades Autónomas que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española.
- Disposición adicional decimoctava: Museo Nacional del Prado
- Disposición adicional decimonovena: Museo Nacional Centro de Arte Reina Sofía.

Como ejemplo podemos observar la disposición adicional novena que indica de forma expresa que las entidades de la Iglesia Católica contempladas en los artículos IV y V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado español y la Santa Sede, y las igualmente existentes en los acuerdos de cooperación del Estado español con otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas, serán consideradas entidades

beneficiarias del mecenazgo a los efectos previstos en los **artículos 16 a 25**, ambos inclusive, de esta Ley.

No hemos reflejado el contenido de la disposición adicional novena únicamente como ejemplo de que las entidades beneficiarias del mecenazgo establecidas en las disposiciones adicionales del mismo modo que las indicadas en el artículo 16 se encuentran dentro del ámbito de aplicación de los convenios de colaboración empresarial determinados en el artículo 25, sino también para dejar constancia que las Hermandades se encuentran incluidas dentro del requisito subjetivo de destino de la ayuda económica.

Otro de los requisitos que establece el artículo 25 es que el destino de la ayuda económica obtenida mediante esta tipología de convenio de colaboración que obligatoriamente debe ser la consecución de fines de interés general, es decir, los establecidos en el artículo 3 apartado primero de la LM.

Dicho fines de interés general son los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, los de asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado, de promoción de la acción social, defensa del medio ambiente, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, económicas o culturales, de promoción de los valores constitucionales y defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de fomento de la economía social, de desarrollo de la sociedad de la información, de investigación científica, desarrollo o innovación tecnológica y de transferencia de la misma hacia el tejido productivo como elemento impulsor de la productividad y competitividad empresarial.

Si bien ya hemos analizado dichos fines, no está de mal recordar que lo establecido en el citado precepto es una lista que contienen algunos a modo de ejemplo, pero en ningún caso se trata de una lista cerrada, gracias a la expresión “entre otros”, lo que implica que será la doctrina administrativa y la jurisprudencia las que puedan incluir otros fines que no se encuentren indicados de manera expresa.

Otro de los requisitos es que debe existir contraprestación, pues la entidad beneficiaria a cambio de una ayuda económica debe llevar a cabo la difusión por cualquier medio, de la colaboración del tercero en la actividad de interés general que se quiere conseguir.



En este sentido, el artículo en el apartado primero indica que la ayuda que se entrega debe ser económica para especificar seguidamente en el segundo apartado las cantidades satisfechas o los gastos realizados, por lo que consideramos que puede ser tanto la entrega de un determinado importe directamente a la entidad beneficiaria, como sufragar determinados gastos, siempre y cuando se deriven de la consecución de actividades de interés general, es decir, lo fundamental es que la ayuda sea adecuada para contribuir a la realización de dichas actividades que la entidad beneficiaria lleve a cabo<sup>134</sup>. Lo que a priori puede plantear ciertas dudas es el hecho de que también pueda estar dentro de la ayuda económica las entregas en especie, sin embargo, para HERNÁNDEZ la cuestión es clara, pues considera que efectivamente las entregas en especie son igual de válidas que las entregas dinerarias o el pago del coste de determinados gastos, ahora bien, necesitarán un mayor control para valorar si efectivamente son adecuadas para la consecución de las actividades de interés general de cada caso en concreto. Precisamente este es el mismo criterio sobre el asunto por parte de la DGT *“la ayuda económica puede instrumentarse, no solo monetariamente, sino también a través de determinadas retribuciones en especie por parte de la entidad colaboradora, es decir, tal y como se plantea en el escrito de consulta, mediante determinadas aportaciones no dinerarias o prestaciones de servicios, siempre que se aporten “para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad”. En definitiva, la adecuación de dichas aportaciones no dinerarias o prestaciones de servicios al ámbito del convenio de **colaboración** a que se refiere el artículo 25 de la Ley 49/2002, habrá de valorarse en cada supuesto concreto, en la medida que las mismas contribuyan a la realización de las actividades que en cada caso, la entidad sin fines lucrativos efectúa en cumplimiento de sus fines. Si es así, los correspondientes gastos realizados por la entidad colaboradora tendrán la consideración de deducibles tal y como se recoge en el apartado 2 del mismo artículo, anteriormente transcrito. Dichos “gastos realizados” son los efectivamente incurridos por la entidad, sin que tenga tal consideración una posible merma de ingresos o un margen de beneficios<sup>135</sup>”*.

---

<sup>134</sup> Sobre este aspecto HERNÁNDEZ LAVADO, A.: “La fiscalidad del mecenazgo...”, Op. cit., pág. 658 incluye también como válido que la ayuda sea en especie *“La ayuda que la empresa realiza tiene que ser adecuada a contribuir para la realización de las actividades que la entidad beneficiaria realiza. Si la ayuda es dineraria, o consiste en pagar directamente los gastos necesarios para el desarrollo de la actividad de interés, siempre va a cumplir tal requisito, pues el dinero como bien fungible o el pago directo del coste, es totalmente adecuado para destinarlo a lo necesario al desarrollo de la actividad de interés general. Si se trata de ayuda en especie ya si hay que comprobar que la misma cumple el requisito de idoneidad”*.

<sup>135</sup> Contestación a consulta de la DGT **V2047-17, de 28 de julio de 2017**.

Como ya hemos indicado la ayuda no se realiza del todo de manera altruista, pues la entidad beneficiaria a cambio deberá de forma obligatoria difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades, por lo tanto, de alguna manera la persona colaboradora se verá recompensada doblemente, por un lado, aumentará su visibilidad hace un determinado número de potenciales clientes y por otro lado, aumenta de forma considerable el prestigio de la misma al llevar a cabo este tipo de aportaciones para financiar actividades de interés general. Sobre este extremo dos consideraciones debemos resaltar, por un lado, el alcance de la actividad de difusión y, por otro lado, si la persona colaboradora puede o no llevar a cabo dicha actividad de difusión de forma paralela.

En relación con la segunda, parece claro que atendiendo a la literalidad del precepto 25 de la LM en su apartado uno exclusivamente se refiere sobre esta actividad de difusión a la entidad beneficiaria, por lo que consideramos que dicha actividad no puede ser llevada a cabo por parte de la colaboradora<sup>136</sup>, siendo este también el criterio de la DGT en las últimas consultas *“la difusión realizada por el propio colaborador, ya sea mediante mención en su publicidad o mediante la cesión de uso del nombre y logotipo por la entidad sin fines lucrativos, tal y como se plantea en el escrito de consulta se trata de una actividad no encuadrable en el artículo 25 de la Ley 49/2002. La contraprestación que correspondería realizar a la beneficiaria, difundir la participación, excede en este caso, cediendo su nombre o logotipo para su uso en las campañas publicitarias del colaborador; el ámbito del convenio de colaboración empresarial contemplado en la norma. En este caso, si existe una auténtica contraprestación por parte de la entidad sin fines lucrativos que no se limita a la mera difusión de la colaboración, por lo que se desvirtúa la naturaleza propia del convenio cuyo fundamento ha de consistir en la realización de fines de interés general<sup>137</sup>”*. no obstante, en el año 2015 este mismo órgano matiza dicho criterio al considerar que *“el colaborador podrá hacer mención de su condición de tal, en un sentido amplio, pero esta circunstancia se debe realizar al margen del convenio de colaboración mencionado, sin que desvirtúen la naturaleza de las*

---

<sup>136</sup> HERNÁNDEZ LAVADO, A.: “La fiscalidad del mecenazgo...”, Op. cit., pág. 658 *“La norma está clara y aplicando el aforismo latino “In claris non fit interpretatio” no cabe que la empresa que da la ayuda use los logos y haga directamente publicidad para dar a conocer la ayuda económica que presta, pues el artículo 25 afirma que es la entidad sin ánimo de lucro la que tiene que cumplir tal función”*.

<sup>137</sup> Contestación a consulta de la DGT 2045-04, de 3 de diciembre de 2004.

*donaciones realizadas a favor de entidades beneficiarias del mecenazgo por el hecho de que la empresa que la efectúe realice publicidad de la misma”.*

Respecto a la actividad de difusión, está claro que puede realizarse por cualquier medio, es decir, prensa escrita u online, página web de la propia entidad beneficiaria, televisión, etc...sin embargo, nada indica sobre su alcance. Sobre este extremo si recurrimos a la DGT considera que se excede de la actividad de difusión *“la inclusión de su logo en la publicidad que realice la patrocinada, la autorización de la patrocinada a utilizar sus logos, distintivos e imágenes en actividades promocionales y de comunicación de la patrocinadora, la participación de los deportistas paralímpicos en determinados eventos de la patrocinadora y de la entrega a la patrocinadora de un número determinado de entradas, estancias, viajes y atuendo deportivo<sup>138</sup>”.* Y es que del precepto se deduce que la contraprestación exclusivamente persigue la visualización de la colaboración por parte de la persona colaboradora en la consecución de actividades de interés general y no en una actividad de patrocinio como indica la DGT *“no implica que se preste un servicio de difusión publicitaria al colaborador, sino únicamente se difunde su participación en las actividades de interés general que lleva a cabo la entidad beneficiaria del convenio<sup>139</sup>”.*

La Ley 34/1988, de 11 de noviembre, General de Publicidad define en su artículo 22 al contrato de patrocinio como *“aquél por el que el patrocinado, a cambio de una ayuda económica para la realización de su actividad deportiva, benéfica, cultural, científica o de otra índole, se compromete a colaborar en la publicidad del patrocinador”.* Como podemos observar ambas figuras tienen un objeto similar, sin embargo, si observamos la exposición de motivos de la ley que derogó la LM, es decir, la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones e Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, expresaba una diferenciación en cuanto al objetivo principal de cada figura, mientras que para los contratos de patrocinio las actividades tiene más una naturaleza publicitaria, para los convenios de colaboración lo fundamental

---

<sup>138</sup> Mismo criterio en Contestación a consulta de la DGT V3658-20, de 29 de diciembre de 2020. *“(...) en el caso de que se tratara de la realización por parte de la **entidad** consultante de prestaciones de servicios de publicidad para el denominado patrocinador, mediante la exhibición en carteles, vallas de la marca, logotipos o cualquier otra forma de identificación de aquél, dichas operaciones efectuadas por la referida **entidad** estarían siempre sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido”.*

<sup>139</sup> Contestación a consulta de la DGT 2045-04, de 3 de diciembre de 2004.

es beneficiar a las entidades beneficiarias para la consecución de actividades de interés general<sup>140</sup>.

En este sentido, PLAZA Y SUAREZ entiende que la manera de diferenciar ambas figuras puede observarse en la equivalencia de las contraprestaciones de la siguiente manera, “*si la hay, habría que concluir que estamos en presencia de un contrato de patrocinio, si no la hay, y la aportación ha estado más presidida por un animus donandi que por la intención de recibir una difusión publicitaria, estaríamos en presencia de un convenio de colaboración*”.<sup>141</sup> precisamente la DGT en relación con el convenio de colaboración empresarial de interés general considera que “*el colaborador no recibe de la entidad sin fin lucrativo bienes o servicios en provecho propio, si bien es cierto que la difusión por escrito de un nombre puede reportarle un aumento de sus ventas, pero éste no es el resultado que se pretende con la formalización del convenio de colaboración que no es otro que la realización de fines de interés general. No se trata del pago de un precio por la prestación de un servicio, sino de la entrega de dinero, con ánimo de liberalidad*<sup>142</sup>”

Por último, nos queda conocer quién puede ser la persona colaboradora, atendiendo al precepto de referencia en su apartado dos podría ser indistintamente persona física o jurídica pero necesariamente debe llevar a cabo una actividad económica o realizar alguna actividad empresarial o profesional.

“Las cantidades satisfechas o los gastos realizados tendrán la consideración de gastos deducibles para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la entidad colaboradora o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes de los contribuyentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente o el rendimiento neto de la actividad económica de los contribuyentes acogidos al régimen de estimación directa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”.

Y que como expresa PLAZA y SUAREZ “*el hecho de que el colaborador deba realizar una actividad económica, empresarial o profesional, es inherente a la calificación de la*

---

<sup>140</sup> “las denominadas actividades de patrocinio publicitario, las cuales tienen un régimen propio en el ordenamiento jurídico publicitario al que pertenecen y cuya realización no obedece estrictamente a actividades de interés general, sino de índole publicitaria. Por el contrario, el denominado Convenio de colaboración en actividades de interés general, permite atraer al ámbito de la Ley aquellas aportaciones que, aunque motivadas también por la idea de conseguir la difusión de la personalidad del aportante, son realizadas preferentemente en beneficio de las entidades a las que se refiere la norma”.

<sup>141</sup> PLAZA ROMERO, F.: y SUÁREZ CAPELEN, A.: “Convenios de colaboración...”, Op. cit., pág. 158.

<sup>142</sup> Contestación a consulta de la DGT V0472-08, de 3 de marzo de 2008, también en V2457-06 y V0993-05.

*ayuda económica o los gastos realizados como gastos deducibles. Y es que debe existir un cálculo de base imponible o de rendimiento neto del que poder deducir dichos gastos<sup>143</sup>”.*

Sobre la persona colaboradora no existe mucho debate al respecto, parece que el asunto está bastante claro, sin embargo, volviendo al objeto central de nuestro estudio ¿podría ser una Hermandad persona colaboradora.? Ya observamos que en virtud de la disposición adicional novena puede ser entidad beneficiaria de un convenio de colaboración empresarial de interés general, y atendiendo a todo lo expresado anteriormente no parece que hubiese ningún obstáculo para que también pudiera firmar un convenio de esta tipología, pero en calidad de colaboradora. Ahora bien, será necesario que como persona jurídica y sujeto pasivo al IS deba realizar alguna actividad económica por la que deba tributar en el citado impuesto, pues para deducirse el gasto en referencia a la cantidad económica entregada deberá existir una base imponible necesaria para el cálculo y aplicación de dicho beneficio fiscal.

Llegados a este punto, es imprescindible aclarar que la necesidad de explicar todos los requisitos para que un determinado acuerdo sea considerado convenio de colaboración empresarial a efectos del artículo 25 de la LM, viene determinado por el hecho de que esta tipología de convenios está sujeta a un régimen fiscal específico, que se traduce en una serie de beneficios fiscales para todas las partes implicadas.

En el caso de que una Hermandad declarada de utilidad pública y se le aplique el régimen especial de la LM cuando firme un convenio de colaboración como entidad beneficiaria, la cantidad económica que percibe para la realización de la actividad de interés general se encontraría en virtud del artículo 6 del citado texto normativo exenta de tributar en el IS.

“Artículo 6. Rentas exentas.

Están exentas del Impuesto sobre Sociedades las siguientes rentas obtenidas por entidades sin fines lucrativos:

1.º Las derivadas de los siguientes ingresos:

---

<sup>143</sup> PLAZA ROMERO, F.: y SUÁREZ CAPELEN, A.: “Convenios de colaboración...”, pág. 155.

a) (...) las ayudas económicas recibidas en virtud de los convenios de colaboración empresarial regulados en el artículo 25 de esta Ley y en virtud de los contratos de patrocinio publicitario a que se refiere la Ley 34/1988, de 11 de noviembre, General de Publicidad”.

Como podemos comprobar del mismo modo que se encuentran exentos los ingresos obtenidos mediante convenios de colaboración empresarial de interés general también están exentos los derivados de los contratos de patrocinio. Sobre este aspecto podríamos preguntarnos ¿para qué es necesario reflejar su diferenciación? Como resulta lógico nada se realiza sin tener una consecuencia clara, y es que en el ámbito fiscal es necesario porque a efectos de IVA si existe un diferente tratamiento como veremos más adelante.

Las ayudas obtenidas mediante un convenio de colaboración empresarial también es una práctica, que si bien no se realiza de forma habitual sí que se suele acudir a ella para la financiación de determinadas actividades que le son propias y/o de interés general.

Un ejemplo de ello, a nuestro juicio, es el proyecto de ayudas a personas que se encuentren realizando estudios oficiales de grado o master con dificultades económicas denominado “Estudiantes”<sup>144</sup>, Según consta en el preámbulo de las bases reguladoras de las ayudas la Hermandad de los Estudiantes, según lo dispuesto en sus reglas 20ª y 100ª, y Cáritas Universitaria, organización caritativa y social nacida en el seno del SARUS y dependiente de Cáritas Diocesana; junto con la Fundación Persán, la Fundación Bancaria “la Caixa”, la Fundación Ayesa, la Fundación Caja de Ingenieros y Automóviles Berrocar SL, por su naturaleza social, proveerán 95 ayudas para estudiantes universitarios que sufran dificultades socioeconómicas durante el curso 2023-2024.

En este sentido, entendemos que las ayudas son otorgadas por la Hermandad de los Estudiantes de Sevilla y Cáritas Universitaria, mientras que el resto de las entidades son las que actúan como colaboradoras, es decir, como aquellas entidades que aportan una ayuda económica a estas instituciones para que lleven a cabo una actividad de naturaleza educativa, es decir, el apoyo a determinados estudiantes universitarios con recursos económicos limitados.

---

<sup>144</sup> Página web de la Hermandad de los Estudiantes. Acción social. Programa “Estudiantes”. [Bases Programa 'Estudiantes' curso 2023-2024 \(hermandaddelestudiantes.es\)](https://www.hermandaddelestudiantes.es/), (última visita 1 de diciembre de 2023).

Hemos de adelantar que sobre estas ayudas se aportará un mayor desarrollo en el apartado de becas entregadas por las Hermandades.

En este supuesto la Hermandad como ya hemos expuesto anteriormente puede ser considerada una entidad beneficiaria de un convenio de colaboración empresarial de interés general de los establecidos en el artículo 25 de la LM. En el caso de Cáritas Universitaria, al ser una entidad sin ánimo de lucro si cumple los requisitos para ello también podría encontrarse en el ámbito de aplicación del citado precepto. Respecto al destino de la ayuda económica parece claro que se encuentra dentro los fines de interés general que el artículo 3 de la LM establece al tener la actividad naturaleza educativa. Respecto a las entidades colaboradoras, son entidades de diversa naturaleza, fundaciones, fundaciones bancarias e incluso una sociedad mercantil. Sobre este asunto ya hemos contemplado que las personas jurídicas pueden ser entidades colaboradoras e incluso no habría problema en que otras entidades sin fines lucrativos como son la mayoría en este caso puedan serlo<sup>145</sup>. De hecho, el TEAC debido a lo establecido en la sentencia de la Audiencia Nacional de 1 de octubre de 2015 (rec. 487/2012), tuvo que cambiar de criterio indicando que *“a la luz de los argumentos expuestos en esta sentencia, que compartimos, este TEAC cambia su criterio, entendiendo que los fines de interés general que debe perseguir una fundación pueden ser ejecutados tanto de manera directa como indirecta”*, este cambio de criterio hace posible que dichos fines de interés general se puedan hacer de manera indirecta mediante un convenio de colaboración empresarial de los contemplados en el artículo 25 de la LM<sup>146</sup>.

Por lo tanto, esta operación podría considerarse como un convenio de colaboración empresarial de interés general del establecido en el citado precepto estando exenta el ingreso obtenido de la ayuda económica por parte de ambas entidades beneficiarias, siempre y cuando la difusión por parte de las entidades beneficiarias se realice en los términos que hemos indicado, en cualquier caso si se excediera y fuera considerada actividad de naturaleza publicitaria nos encontraríamos ante un contrato de patrocinio, cuyos ingresos también se encontraría exentos.

---

<sup>145</sup> Contestación a consulta de la DGT V1101-16, de 18 de marzo de 2016. Entiende el convenio de colaboración firmado entre dos fundaciones como un convenio de colaboración de interés general establecido en el artículo 25 de la LM.

<sup>146</sup> PLAZA ROMERO, F.: y SUÁREZ CAPELEN, A.: “Convenios de colaboración...”, Op. cit., pág. 155.

Hemos podido comprobar que la difusión de dichas ayudas se ha limitado a dar visibilidad de dicha operación a través de diversos medios de comunicación por parte de las entidades beneficiarias, sin embargo, si analizamos las bases reguladoras de la ayuda se encuentran incluidos los logos de cada una de las entidades, tanto beneficiarias como colaboradoras.

Sobre este asunto ya pudimos observar que el criterio de la DGT sobre la utilización de este tipo de elementos iba más allá de lo que se supone que es una actividad de difusión, considerando dicha actividad más cercano al contrato de patrocinio. Independientemente que la utilización del logo de las entidades colaboradoras por parte de las entidades beneficiarias pueda acercarse más a un contrato de patrocinio que han un convenio de colaboración empresarial de interés general no afecta en el hecho de que sigue siendo un ingreso exento para las entidades beneficiarias, no obstante, si que resultará fundamental para su sujeción o no al IVA de la actividad de difusión o colaboración en la publicidad de la entidad patrocinadora.

Si el convenio de colaboración fuese realizado por una Hermandad que no se aplica el régimen fiscal especial de la LM, debemos comprobar si el régimen de entidades parcialmente exentas de la LIS considera exenta dicha renta obtenida mediante el citado convenio de colaboración. Sobre este aspecto, si recordamos el artículo 110 indica que estarán exentas entre otras rentas las que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto o finalidad específica, siempre que no tengan la consideración de actividades económicas.

Los convenios de colaboración que hemos contemplado se dedican exclusivamente para la realización de actividades de interés general, por lo que en este sentido se encontrarían a nuestro juicio dentro del ámbito de aplicación de esta exención. No obstante, necesariamente no pueden ir destinadas al ejercicio de una actividad económica aun cuando la finalidad sea la consecución de un interés general<sup>147</sup>.

---

<sup>147</sup> Contestación a consulta de la DGT V0005-17, de 2 de enero de 2017, incluye los ingresos obtenidos mediante convenios de colaboración por entidades beneficiarias que se apliquen el régimen fiscal de entidades parcialmente exentas dentro del ámbito de aplicación de rentas exentas del artículo 110 de la LIS siempre y cuando sean destinadas a actividades de interés general y no tengan la consideración de actividades económicas. “*En el supuesto concreto planteado, de la escasa información suministrada en el escrito de consulta no se desprende con claridad si la asociación consultante lleva a cabo actividades que determinen la existencia de una explotación económica que supone la ordenación por cuenta propia de medios materiales y/o humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. De ser así, los ingresos derivados de la prestación de tales servicios estarán sujetos y no exentos en el Impuesto sobre Sociedades. Del mismo modo, las donaciones, las subvenciones, los ingresos derivados de los convenios de colaboración o las cuotas de los asociados percibidas por el club que se*



En definitiva, si una Hermandad se aplica el régimen de entidades parcialmente exentas de la LIS los ingresos obtenidos mediante convenios de colaboración podrían estar exentas siempre y cuando vayan destinados a la realización de actividades de interés general y dichas actividades no tengan la consideración de actividad económica. Así pues, si volvemos a las Ayudas del proyecto “Estudiantes”, atendiendo a lo anterior si la Hermandad se aplica el régimen fiscal de entidades parcialmente exentas del IS la ayuda económica obtenida mediante lo que a todas luces parece ser un Convenio de colaboración se encontraría dentro del ámbito de aplicación de la exención en el IS, en tanto que va destinada a ayudar a sufragar determinados gastos para el estudio de grados o master de carácter oficial lo cual entendemos que no se trata de la realización de una actividad económica en los términos del artículo 5 de la LIS, pues no se produce una ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

#### 3.3.3.2. *La actividad de difusión en el ámbito del IVA.*

De acuerdo con el último párrafo del artículo 25.1 la difusión de la participación del colaborador en el marco de los convenios de colaboración definidos en este artículo no constituye una prestación de servicios, lo que tiene repercusión sobre la imposición indirecta. Recordemos que el hecho imponible del IVA lo constituye las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen. Al no considerarse la operación de difusión realiza por la entidad beneficiaria en el marco de un convenio de colaboración establecido en el artículo 25 de la LM, dicha actividad no se encuentra sujeta al IVA, como consecuencia la entidad beneficiaria no debe repercutir IVA por ello.

---

*utilicen para financiar la actividad económica desarrollada por el consultante estarán sujetos y no exentos al Impuesto. Ahora bien, el desarrollo y la existencia de una explotación económica que suponga la ordenación por cuenta propia de los medios materiales y humanos, son cuestiones de hecho que deberán probarse por cualquier medio de prueba válido en Derecho ante los órganos competentes de la Administración Tributaria”.*

Extremo sobre el que se ha pronunciado la DGT considerando “(...)que las cantidades percibidas en el marco de los **convenios de colaboración** citados que sean destinadas por la asociación objeto de consulta para la realización de sus objetivos de interés general, en virtud de los cuales una entidad sin fin lucrativo asume en contrapartida el compromiso de difundir la participación del colaborador, no constituirá prestación de servicios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, tampoco formarán parte de la base imponible de sus operaciones y no se incluirán para el cálculo del porcentaje de la prorrata.

No obstante, en el caso de que las cantidades percibidas por la asociación consultante no se deriven de la suscripción de los **convenios de colaboración** definidos en los párrafos anteriores, tendrían la consideración de contraprestación de las prestaciones de servicios efectuadas por la asociación que estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido<sup>148</sup>”

Es lo que ocurre con en el contrato de patrocinio al que hacíamos referencia en apartados anteriores, es decir, a efectos de IVA, la colaboración de participar en la publicidad del patrocinador se considera prestación de servicios sujeta a imposición indirecta.

En el caso de que la entidad beneficiaria no se aplicara el régimen especial de la LM, no se encontraría dentro del ámbito de aplicación del artículo 25 y, por lo tanto, sí que se consideraría prestaciones de servicios sujetas a IVA, debiendo tributar por ello al tipo general del 21 por ciento. Este es el criterio fijado por la DGT “si la entidad consultante no se encontrara acogida al régimen especial de la Ley 49/2002, a las cantidades percibidas en concepto de patrocinio no les resultaría de aplicación lo expuesto en los párrafos anteriores y deberían considerarse prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, debiendo tributar al tipo general en virtud de lo dispuesto en el artículo 90 de la Ley 37/1992<sup>149</sup>”.

#### **3.3.4. El tratamiento fiscal del comodato cuando la Hermandad actúa de comodatario**

Hemos podido comprobar que la entrega gratuita tanto dineraria, como en especie (enseres, bienes inmuebles...) en favor de las Hermandades se encuentran dentro del

---

<sup>148</sup> Contestación a consulta de la DGT V0005-17, de 2 de enero de 2017.

<sup>149</sup> Contestación a consulta de la DGT V0111-20, de 21 de enero de 2020.

ámbito de aplicación de la exención de acuerdo con el artículo 6 de la LM cuando se le aplica el régimen fiscal especial del citado texto normativo por ser considerados donativos o donaciones respectivamente, o en virtud del artículo 110 de la LIS cuando se le aplica el régimen de entidades parcialmente exentas de dicha normativa por entenderse que son adquisiciones o transmisiones a título lucrativo, siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica.

En los ejemplos expuestos la Hermandad adquiere la propiedad de los bienes donados, pero ¿qué ocurre cuando se adquieren mediante el denominado comodato? ¿se trataría de donación y por ende se encontraría en el ámbito de aplicación de la exención analizada en el punto anterior?

Para poder contestar a los interrogantes que nos hacemos, lo primero que debemos realizar es exponer un concepto de comodato. Sobre esta figura nada indica el ordenamiento tributario, por lo que debemos acudir a la normativa común. En este sentido, el CC en su artículo 1740 establece;

“Por el contrato de préstamo, una de las partes entrega a la otra, o alguna cosa no fungible para que use de ella por cierto tiempo y se la devuelva, en cuyo caso se llama comodato, o dinero u otra cosa fungible, con condición de devolver otro tanto de la misma especie y calidad, en cuyo caso conserva simplemente el nombre de préstamo.

El comodato es esencialmente gratuito.

El simple préstamo puede ser gratuito o con pacto de pagar interés”.

Atendiendo al CC el comodato es un contrato por el que una de las partes “comodante” entrega a la otra “comodatario” a título gratuito cosa no fungible para que este último pueda usarla durante un tiempo, y transcurrido dicho plazo ha de devolvérsela al comodante. En definitiva, consiste en la cesión a título gratuito de una cosa no fungible por un tiempo determinado.

Este tipo de contrato también es una práctica que suele producirse en el ámbito de las Hermandades, por ejemplo, cuando se cede por parte del titular de un bien inmueble la cesión gratuita del mismo por un determinado tiempo para la consecución de los fines que le son propios, esto ocurre cuando una entidad pública cede un edificio de su titularidad para utilizarla como capilla donde se lleve a cabo los cultos de la Hermandad,

o también cuando el titular de una obra de arte como puede ser una imagen de Jesucristo, de la Virgen María o imagen secundaria de un misterio la cede para un tiempo determinado a una Hermandad para rendirle culto<sup>150</sup>.

La clave del comodato, además de no traspasar la titularidad es su carácter de gratuidad, lo que nos hace pensar que pueda ser entendido como una tipología de donación y, por lo tanto, dicha operación se encontraría exenta en los mismos términos que hemos visto en el apartado anterior.

Si recordamos los elementos a los que hacía referencia la DGT para considerar la existencia de una donación en una determinada operación atendiendo al concepto establecido del CC y aplicado en el ámbito tributario eran, acto o ánimo de liberalidad por parte del donante, empobrecimiento del donante y enriquecimiento del donatario. En el hecho de que el contrato de comodato se cede de forma gratuita por voluntad del comodante no hay género de dudas que el acto de liberalidad se produce en el comodato. Mas interrogantes ofrece el hecho de que se cumplan los otros dos requisitos al tratarse de una cesión temporal y no definitiva. Sobre esta cuestión a nuestro juicio en el contrato se formaliza que durante el tiempo estipulado el comodante no podrá hacer uso de la cosa no fungible que entrega, por lo que consideramos que en el tiempo de duración del contrato ambos requisitos se cumplen a la perfección.

Sobre esta cuestión se ha pronunciado la DGT del siguiente modo *«la cesión gratuita de una vivienda encaja en la figura del comodato, regulada en los artículos 1740 a 1752 del Código Civil. De acuerdo con los dos primeros párrafos del artículo 1740 “por el contrato de préstamo, una de las partes entrega a la otra, o alguna cosa no fungible para que use de ella por cierto tiempo y se la devuelva, en cuyo caso se llama comodato, o dinero u otra cosa fungible, con condición de devolver otro tanto de la misma especie y calidad, en cuyo caso conserva simplemente el nombre de préstamo. El comodato es esencialmente gratuito.”. A su vez, el artículo 1741 dispone que “el comodante conserva la propiedad de la cosa prestada. El comodatario adquiere el uso de ella, pero no los*

---

<sup>150</sup> Como ejemplo, “*La Hermandad de las Cigarreras ha cedido desinteresadamente un sayón que posee la hermandad del primer misterio que acompaña a Jesús atado a la Columna y que se encontraba en las dependencias de la corporación del Jueves Santo*”. Página web de ABC. Pasión en Sevilla. Las Cigarreras cede un primitivo sayón a la Hermandad de los Dolores de Sanlúcar para la salida extraordinaria. [Las Cigarreras cede un primitivo sayón a la Hermandad de los Dolores de Sanlúcar para la salida extraordinaria \(abc.es\)](https://www.abc.es), (última visita 22 de noviembre de 2023).

*frutos, si interviene algún emolumento que haya de pagar el que adquiere el uso, la convención deja de ser comodato”. En cuanto a la duración del comodato, el artículo 1749 determina que “el comodante no puede reclamar la cosa prestada sino después de concluido el uso para el que la prestó. Sin embargo, si antes de estos plazos tuviera el comodante urgente necesidad de ella, podrá reclamar la restitución<sup>151</sup>”.*

*De acuerdo con lo anterior, no cabe duda de que con la cesión del uso de la vivienda se ha producido una adquisición a título gratuito “inter vivos” a favor de Cáritas Diocesana de Valencia, que encajaría dentro de los “donativos de derechos” a que se refiere el artículo 17.1.a) de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo».*

El criterio establecido por la DGT es en términos generales el que nosotros tenemos con relación al comodato dentro del ámbito de las exenciones por donaciones que ya hemos contemplado, sin embargo, del mismo modo que indica MARTÍN DÉGANO<sup>152</sup> consideramos que hay que tener otros aspectos esenciales en cuenta y sobre los que este órgano de la administración debería haberse pronunciado, sin embargo, estos aspectos no afectan a la exención sino al derecho a la aplicación de la deducción por parte del donante, cuestión que veremos y desarrollaremos más adelante en el apartado “La incentivación del mecenazgo en favor de las Hermandades mediante la inclusión de determinados beneficios fiscales en diversos impuestos”.

### **3.3.5. La tributación de las herencias, legados o cualquier otro título sucesorio en favor de las Hermandades**

Es una práctica ocasional que determinados cofrades, hermanos o simplemente simpatizantes o devotos consideren oportuno que tras su fallecimiento su herencia parcial o totalmente vaya destinada a una Hermandad, por lo que dicha práctica constituye otra fuente de financiación para estas asociaciones de carácter religioso.

#### *3.3.5.1. El tratamiento fiscal en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*

---

<sup>151</sup> Contestación a consulta de la DGT V2549-10, de 26 de noviembre de 2010.

<sup>152</sup> MARTÍN DÉGANO, I.: “El concepto de donación...”, Op. cit., pág. 134 y 135.

Hemos comprobado que los bienes y derechos en favor de las Hermandades mediante herencias, legados y otros títulos sucesorios se encuentran exentas en los términos que hemos visto en el apartado anterior.

Al igual que ocurre con otras operaciones las transmisiones mortis causa pueden constituir el hecho imponible de varios impuestos.

En el caso del Impuesto de Sucesiones y Donaciones su normativa reguladora, que ya hemos podido contemplar determina en su artículo 1 que el “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de naturaleza directa y subjetiva, grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas, en los términos previstos en la presente Ley.”. precisamente la consecuencia de una herencia o legado produce en la persona destinataria un incremento del patrimonio proveniente de una transmisión a título lucrativo

Posteriormente el punto 2 del artículo 3 establece que “Los incrementos de patrimonio a que se refiere el número anterior, obtenidos por personas jurídicas, no están sujetos a este impuesto y se someterán al Impuesto sobre Sociedades”. Cuestión que ya habíamos visto en el caso de las donaciones, es decir, de las transmisiones a título gratuito intervivos.

Del mismo modo el artículo 1.2 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, dispone que “La obtención por las personas jurídicas de los incrementos de patrimonio a que se refiere este impuesto no quedará sujeta al mismo y se someterá al Impuesto sobre Sociedades.”.

Por lo tanto, a efectos del impuesto de sucesiones y donaciones los bienes y derechos obtenidos mediante herencias, legados y otros títulos sucesorios en favor de las Hermandades se encontraría exentos por disposición legal y sometidos a la LIS, a cuya norma reguladora nos remite<sup>153</sup>.

#### 3.3.5.2. *El tratamiento en el Impuesto sobre Sociedades*

---

<sup>153</sup> Véase Contestación a consulta de la DGT V0195-14, 28 de enero de 2014.

Del mismo modo que ocurría en el caso de las donaciones, las herencias o legados además de otros títulos sucesorios constituyen el hecho imponible del ISD de acuerdo con el artículo 3,1 apartado a)

“Constituye el hecho imponible:

a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio”.

Sin embargo, como ya sabemos este impuesto no le es de aplicación a las Hermandades pues el apartado dos de dicho precepto excluye de su aplicación a las personas jurídicas y las remite cuando obtengan incrementos del patrimonio por dichas operaciones a lo establecido en la LIS.

En relación con esta actividad, debemos del mismo modo que hemos hecho con otras sujetas al IS, diferenciar la normativa de aplicación en el caso de que la Hermandad decida aplicarse el régimen especial de la LM o por el contrario decida no hacerlo y se le aplique de manera obligatoria el régimen de entidades parcialmente exentas de la LIS.

Si a la Hermandad se le aplica el régimen especial de la LM debemos acudir al artículo 6 para observar si los bienes obtenidos por herencia o legado se trata de una de las rentas que el precepto establece como exentas.

“Artículo 6. Rentas exentas.

Están exentas del Impuesto sobre Sociedades las siguientes rentas obtenidas por entidades sin fines lucrativos:

(...)

3.º Las derivadas de adquisiciones o de transmisiones, por cualquier título, de bienes o derechos, incluidas las obtenidas con ocasión de la disolución y liquidación de la entidad”.

La exención establecida en este apartado a nuestro juicio se refiere a las rentas derivadas de tres tipos de operaciones: las adquisiciones o transmisiones realizadas a título oneroso, es decir, la conocida como “compraventa”, las adquisiciones y transmisiones a título lucrativo, a saber, las sucesiones testamentarias y, por último, las adquisiciones y transmisiones que se ponga de manifiesto en la disolución o liquidación de la entidad sin

fin lucrativo. Para CRUZ y LÓPEZ “El número 3º del artículo 6 establece la exención de las rentas —positivas y negativas— generadas en tres tipos de operaciones:

- Las obtenidas en transmisiones de bienes o derechos realizadas a título oneroso
- Las que afloren en las transmisiones y adquisiciones lucrativas —donaciones
- Las que se manifiesten en la disolución y liquidación de la ESFL<sup>154</sup>.

En este sentido, entendemos que este apartado en relación con las transmisiones y adquisiciones a título lucrativo, debe englobar únicamente la sucesión porque las que se ponga de manifiesto como consecuencia de una donación se encuentra de forma expresa incluidas en el apartado 1 del mismo precepto, además dicha sucesión necesariamente debe ser testada pues para que una persona jurídica suceda a una persona física como consecuencia de su fallecimiento la voluntad del fallecido debe quedar reflejada de forma expresa, solo el Estado es el que puede como última opción suceder al fallecido en sus bienes y derechos mediante sucesión intestada, pues así lo establece el CC<sup>155</sup>.

Dentro del ámbito de las trasmisiones mortis causa existen de acuerdo con nuestro CC dos tipologías de títulos sucesorios, el testamento y en contraposición de este, la legítima, denominada así por el CC, pero más conocido como abintestato o sucesión intestada, que se produce cuando la persona fallece sin llevar a cabo ningún tipo de testamento.

El testamento en virtud del artículo 666 del CC es el acto por el cual una persona dispone para después de su muerte de todos sus bienes o de parte de ellos. En este trabajo no vamos a entrar si se trata o no de un negocio jurídico, pues simplemente para el ámbito tributario lo interesante es conocer que lo obtenido por este título sucesorio constituye o no renta gravada por algún impuesto. Según el artículo 670 del CC se trata de un acto personalísimo, como consecuencia no podrá dejarse su formación, en todo ni parte, al arbitrio de un tercero, ni hacerse por medio de comisario o mandatario.

En virtud del artículo 668 del CC Artículo 668 el testador puede disponer de sus bienes a título de herencia o de legado. La herencia de acuerdo con el artículo 659 del CC comprende todos los bienes, derechos y obligaciones de una persona, que no se extingan

---

<sup>154</sup> CRUZ AMORÓS, M. y LÓPEZ RIBAS, S.: *La fiscalidad en las entidades...* Op. cit., pág. 75.

<sup>155</sup> Artículo 913 “A falta de herederos testamentarios, la ley defiende a los parientes del difunto, al viudo o viuda y al Estado”.



por su muerte, mientras que el legado comprende a un bien o derecho determinado en favor de una o varias personas físicas o jurídicas en particular, en este sentido el artículo 660 del CC denomina heredero al que sucede a título universal, y legatario al que sucede a título particular.

Además, de los títulos de herencia y legado existen en nuestro ordenamiento jurídico otros títulos sucesorios. En este sentido, son títulos sucesorios a los efectos del Impuesto sobre sucesiones, además de los ya mencionados, entre otros los siguientes:

1. La donación mortis causa.
2. Los contratos o pactos sucesorios. el art. 24,1, último inciso, dispone que *“En las adquisiciones por causa de muerte el impuesto se devengará el día del fallecimiento del causante... No obstante, en las adquisiciones producidas en vida del causante como consecuencia de contratos y pactos sucesorios, se entiende que con entrega de bienes de presente, el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre dicho acuerdo, dado que el instituido adquiere la*

Son dos títulos que si bien no tenemos constancia de que sea una práctica habitual en el mundo de las Hermandades cabría la posibilidad que se produjeran y por dicho motivo consideramos interesante mencionarlos y expresar su existencia.

Existen otros títulos sucesorios pero que entendemos que difícilmente se pueden dar en el ámbito de las Hermandades y cofradías por lo que entendemos innecesario reflejarlos.

Ante todo, lo expuesto podemos observar que las adquisiciones mortis causa (herencias, legados y otros títulos sucesorios ya contemplados) en favor de las Hermandades consideradas entidades sin ánimo de lucro de utilidad pública constituyen rentas sujetas al IS, no obstante, en virtud del artículo 6 de la LM son consideradas exentas, eximiendo a la asociación de carácter religioso de tributar por ellas. El apartado del precepto no impone ningún límite a esta exención, lo que nos suscita la duda si lo obtenido por las Hermandades declaradas de utilidad pública mediante herencia, legado u otros títulos sucesorios pueden ir destinados a la realización de actividades económicas no exentas, desde luego si acudimos a la interpretación literal no existe limitaciones para ello, sin embargo, si atendemos a la naturaleza del régimen especial establecido en la LM, es que dicha exención igual que el resto que hemos visto puedan ir destinadas a actividades económicas no exentas, pero en ningún caso a actividades económicas no exentas.

Nosotros nos declinamos más por esta segunda interpretación, sin embargo, cualquiera podría ser válida, así pues, han de ser los Tribunales los que deberían resolver dicha cuestión o el propio legislador mediante la modificación del mismo.

En el supuesto que aun cumpliendo los requisitos decidan no aplicarse el régimen especial de la LM o simplemente no cumplieran dichos requisitos, le serían de aplicación como ya conocemos el régimen de entidades parcialmente exentas de la LIS, y en este caso, concretamente el artículo 110.1 apartado b).

Estarán exentas las siguientes rentas obtenidas por las entidades que se citan en el artículo anterior:

(...)

b) Las derivadas de adquisiciones y de transmisiones a título lucrativo, siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica.

Se trata de un precepto que ya hemos contemplado en el apartado de donaciones, y del mismo modo, se encuentran dentro del ámbito de aplicación de la exención las transmisiones mortis causa, sin embargo, a diferencia del régimen de la LM, no pueden ir destinadas a sufragar actividades económicas de ningún tipo, aun cuando se utilicen para la consecución de sus propios fines.

*3.3.5.3. El tratamiento fiscal en el impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.*

A continuación, hemos de analizar el efecto que producen las transmisiones mortis causa en favor de las Hermandades que hemos contemplado sobre el ITPAJD.

En este sentido, recordemos que están sujetas al citado impuesto las escrituras, actas y testimonios notariales, de acuerdo con el artículo 28 del TRITPAJD texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre siendo el sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho, como consecuencia la Hermandad destinataria en tanto que sean necesarios la expedición de dichos documentos será contribuyente a efectos del impuesto y por lo tanto tendrá que tributar por ellos en los términos que indica el artículo 31 del citado cuerpo legal.

“1. Las matrices y las copias de las escrituras y actas notariales, así como los testimonios, se extenderán, en todo caso, en papel timbrado de 0,30 euros por pliego o 0,15 euros por folio, a elección del fedatario. Las copias simples no estarán sujetas al impuesto.

2. Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1.º de esta Ley, tributarán, además, al tipo de gravamen que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma.

Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el tipo a que se refiere el párrafo anterior, se aplicará el 0,50 por 100, en cuanto a tales actos o contratos.”.

Sin embargo, el apartado A) del artículo 45 del mismo texto legal, exime del pago del mismo a las Hermandades que se apliquen el régimen fiscal especial de la LM por encontrarse exentas.

“b) Las entidades sin fines lucrativos a que se refiere el artículo 2º de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, que se acojan al régimen fiscal especial en la forma prevista en el artículo 14 de dicha Ley.

En “sensu contrario”, las Hermandades que se apliquen el régimen fiscal de entidades parcialmente a efectos del impuesto por los citados documentos que pudieran expedirse como consecuencia de las operaciones de transmisiones mortis causa contempladas se considerarán contribuyentes que no se encuentran dentro del ámbito de aplicación de la exención lo que derivaría en el pago del impuesto en los términos fijados en el artículo 31 que hemos expuesto<sup>156</sup>.

---

<sup>156</sup> Véase Contestación a consulta de la DGT V0195-14, 28 de enero de 2014.

### **3.3.6. La fiscalidad de las operaciones de compraventa**

Ya hemos podido comprobar que las rentas obtenidas mediante los ingresos procedentes de operaciones de compraventa, es decir, las derivadas de adquisiciones o de transmisiones a título oneroso, que realicen las Hermandades, a efectos del IS se encuentran exentas siempre y cuando se apliquen el régimen fiscal especial de la LM, en virtud del apartado tercero de su artículo 6.

Ahora bien, en el caso que la Hermandad no se pueda aplicar el citado régimen u opte por aplicarse el régimen de entidades parcialmente exentas de la LIS, de acuerdo con el apartado b de su artículo 110.1 el legislador para que estas rentas sean consideradas exentas establece una limitación, que tanto unas como las otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica. Como consecuencia no se encontrarían en el ámbito de aplicación de la exención aquellas operaciones a título oneroso que puedan considerarse explotaciones económicas, así como las que se deriven de actividades distintas de su objeto o finalidad específica<sup>157</sup>.

En ambos casos, las operaciones de compraventa se encuentran sujetas a varios impuestos, como es el caso del ITPYAJD, sin embargo, ya hemos contemplado que las Hermandades al ser personas jurídicas no se encuentran dentro del ámbito de aplicación del mismo. No ocurre lo mismo con el IVA, porque como ya sabemos las Hermandades son sujetos pasivos y contribuyentes en función del papel que desempeñen en cada operación, provocando que por las transmisiones onerosas que realice la Hermandad cuando es la transmitente deberá repercutir IVA en los términos que la LIVA establece, y del mismo modo, deberá abonar el IVA correspondiente cuando sea la adquirente.

### **3.3.7. La tributación de las subvenciones obtenidas**

No hay un concepto dentro del ámbito de la normativa tributaria de subvención, por lo que deberemos acudir a otras ramas del ordenamiento jurídico para conocer que se entiende por subvención, concretamente la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones que tiene por objeto la regulación del régimen jurídico general de las subvenciones otorgadas por las Administraciones pública. Esta ley denomina a la subvención como aquella prestación dineraria realizada por la Administración General del Estado, las entidades que integran la Administración local y la Administración de las

---

<sup>157</sup> CRUZ AMORÓS, M. y LÓPEZ RIBAS, S.: *La fiscalidad en las entidades...* Op. cit., pág. 162.

comunidades autónomas<sup>158</sup>, a favor de personas públicas o privadas, siempre y cuando se cumplan los siguientes requisitos<sup>159</sup>:

- Que la entrega se realice sin contraprestación directa de los beneficiarios.
- Que la entrega esté sujeta al cumplimiento de un determinado objetivo, la ejecución de un proyecto, la realización de una actividad, la adopción de un comportamiento singular, ya realizados o por desarrollar, o la concurrencia de una situación, debiendo el beneficiario cumplir las obligaciones materiales y formales que se hubieran establecido.
- Que el proyecto, la acción, conducta o situación financiada tenga por objeto el fomento de una actividad de utilidad pública o interés social o de promoción de una finalidad pública<sup>160</sup>.

De acuerdo, con el artículo 5 de la LS las subvenciones se registrarán, en los términos establecidos en el artículo 3, por esta ley y sus disposiciones de desarrollo, las restantes normas de derecho administrativo, y, en su defecto, se aplicarán las normas de derecho privado.

En el caso de que las subvenciones sean otorgadas por consorcios, mancomunidades u otras personificaciones públicas creadas por varias Administraciones públicas u organismos o entes dependientes de ellas y las subvenciones que deriven de convenios formalizados entre éstas se regularán de acuerdo con lo establecido en el instrumento jurídico de creación o en el propio convenio que, en todo caso, deberán ajustarse a las disposiciones contenidas en esta ley.

A priori atendiendo a dicho texto normativo, las subvenciones tienen dos aspectos esenciales, un requisito subjetivo, solo pueden ser concedidas por las administraciones públicas y otro material u objetivo no puede haber contraprestación por parte de la persona beneficiaria, y además debe ir destinada al cumplimiento de un objetivo, proyecto

---

<sup>158</sup> Artículo 3.1 de la LS.

<sup>159</sup> SESMA SÁNCHEZ, B.: “El concepto jurídico de subvención y ayuda pública. Alcance de la noción de fomento y promoción” en GARCÉS SANAGUSTÍN, M., PALOMAR OLMEDA, A. y ARTEAGABEITIA GÓMEZ, M<sup>a</sup>. *Derecho de las subvenciones y ayudas públicas*, Thomson Reuters Aranzadi, 2018, págs. 323-344.

<sup>160</sup> Artículo 2.1 de la LS.

o actividad que necesariamente ha de ser de utilidad pública o interés social o de promoción de una finalidad pública.

En relación con el requisito subjetivo<sup>161</sup>, creemos fundamental exponer que en España existen en el ámbito administrativo tres entes territoriales; la AGE, las Administraciones de las Comunidades Autónomas, (cada comunidad autónoma conforma una administración territorial, en el caso de Andalucía, por ejemplo, la Administración de la Junta de Andalucía) y las entidades locales (municipios y Diputaciones), los tres entes que conforman la administración territorial se encuentran en una situación de paridad, es decir, no existe jerarquía entre ellos, sino que la diferencia radica fundamentalmente a nivel competencial, cada ente se encarga en su territorio de las competencias que el ordenamiento jurídico le otorga.

Cada administración territorial conforma un entramado de entes que normalmente por razón de especialidad creados como medida de eficacia ante las necesidades de los ciudadanos que conforman el denominado Sector Público, así pues, existe un Sector público estatal, un sector público autonómico (uno por cada comunidad autónoma) y otro Sector Público local<sup>162</sup>.

Dentro de ese sector público se encuentran los consorcios, mancomunidades u otras personificaciones públicas creadas por varias Administraciones públicas u organismos o

---

<sup>161</sup> Para mayor profundización sobre el requisito subjetivo véase, GARCÉS SANAGUSTÍN, M. y MONZÓN MAYO, M<sup>a</sup>. J.: “Ámbito subjetivo de la Ley General de Subvenciones. Capacidad jurídica para el establecimiento y otorgamiento de subvenciones” en GARCÉS SANAGUSTÍN, M., PALOMAR OLMEDA, A. y ARTEAGABEITIA GÓMEZ, M<sup>a</sup>. *Derecho de las... Op. cit.*, págs. 345-388.

<sup>162</sup> En el artículo 2 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas establece a efectos de dicha normativa los organismos que componen el Sector público;

“(…)

- a) La Administración General del Estado.
- b) Las Administraciones de las Comunidades Autónomas.
- c) Las Entidades que integran la Administración Local.
- d) El sector público institucional.

2. El sector público institucional se integra por:

- a) Cualesquiera organismos públicos y entidades de derecho público vinculados o dependientes de las Administraciones Públicas.
- b) Las entidades de derecho privado vinculadas o dependientes de las Administraciones Públicas, que quedarán sujetas a lo dispuesto en las normas de esta Ley que específicamente se refieran a las mismas, y en todo caso, cuando ejerzan potestades administrativas.
- c) Las Universidades públicas, que se registrarán por su normativa específica y supletoriamente por las previsiones de esta Ley”.

entes dependientes de ellas, por dicho motivo, a efectos de la LS las ayudas que otorguen cualquier ente que conforma el Sector Público se consideran subvenciones, siempre que las mismas cumplan con los requisitos del elemento objetivo que anteriormente hemos reflejado.

Las subvenciones pueden ser otorgadas a través de dos tipos de procedimientos;

- por concurrencia competitiva, es decir, la concesión se realiza mediante la comparación de las solicitudes presentadas, a fin de establecer una relación entre las mismas de acuerdo con los criterios de valoración previamente fijados en las bases reguladoras y en la convocatoria, y adjudicar, con el límite fijado en la convocatoria dentro del crédito disponible, aquellas que hayan obtenido mayor valoración en aplicación de los citados criterios.
- de forma directa, esto es, se otorga a cualquier persona que lo solicite y tenga acceso a la misma excluyendo por tanto la competición entre los solicitantes. En este sentido, la nota diferencial no es que se excluye del procedimiento la concurrencia, pues cabe la posibilidad que más de un solicitante pueda tener acceso a la misma subvención y ser beneficiario, lo que se excluye es la competitividad entre los distintos solicitantes y por ende tampoco existen criterios de valoración, pues todos y cada uno de los solicitantes que cumplan los requisitos de la normativa que regule la subvención le será concedida<sup>163</sup>.

De acuerdo con el artículo 22.1 ya citado el procedimiento ordinario a seguir, es el de concurrencia competitiva, por lo que necesariamente el de concesión directa ha de revestir de carácter extraordinario, de hecho, solo puede utilizarse en determinados supuestos tasados que se encuentran establecido en el apartado dos de dicho precepto.

---

<sup>163</sup> BUENO ARMIJO, A.: “La concesión directa de subvenciones”. *Revista de Administración Pública*, 2017, núm. 204, pág. 278. “En relación con el principio de concurrencia, debe aclararse que el elemento que permite distinguir entre concurrencia competitiva y concesión directa no es la falta de concurrencia, sino la ausencia de competición entre los solicitantes y la correlativa ausencia de comparación entre sus solicitudes. Es decir, en la concesión directa el otorgamiento de subvenciones a cada beneficiario se hace sin tener en cuenta a los demás. Lo relevante en el procedimiento de concesión directa no es la ausencia de «concurrencia», puesto que nada obsta a que pueda haber más de un beneficiario y que, consecuentemente, haya una convocatoria pública a la que puedan concurrir todos los solicitantes que lo deseen. El criterio determinante es la ausencia de «competición» entre ellos: todos y cada uno de los solicitantes serán beneficiarios de la correspondiente subvención simplemente con cumplir los requisitos marcados por la norma, con independencia de que haya o deje de haber otros solicitantes y de sus posibles méritos, dado que ellos también recibirán su correspondiente subvención atendiendo exclusivamente a sus propias características y no a las de los demás”.

Según el artículo 22.2 de la LM solo pueden concederse subvenciones de forma directa en tres casos.

Para aquellas que se prevean nominativamente en los Presupuestos Generales del Estado, de las Comunidades Autónomas o de las Entidades Locales, en los términos recogidos en los convenios y en la normativa reguladora de estas subvenciones. Se entiende por subvención prevista nominativamente en los Presupuestos Generales del Estado aquella en que al menos su dotación presupuestaria y beneficiario aparezcan determinados en los estados de gasto del Presupuesto, es decir, que la subvención se conceda a un sujeto concreto que debe aparecer en los presupuestos junto con la dotación otorgada.

Para aquellas cuyo otorgamiento o cuantía venga impuesto a la Administración por una norma de rango legal, que seguirán el procedimiento de concesión que les resulte de aplicación de acuerdo con su propia normativa.

Y, por último, aquellas otras subvenciones en que se acrediten razones de interés público, social, económico o humanitario, u otras debidamente justificadas que dificulten su convocatoria pública, estas únicamente se pueden utilizar de forma excepcional.

El artículo 11 de la LS otorga el carácter de beneficiario a cualquier persona (física o jurídica) lo cual posibilita el acceso a este tipo de ayudas a las Hermandades siempre y cuando se encarguen de la realización de la actividad que fundamenta su otorgamiento o se encuentren en la situación que legitima su concesión.

En los últimos años se han incrementado las convocatorias de subvenciones destinados a estas asociaciones de carácter religioso, fundamentalmente para paliar los efectos negativos de la pandemia, pero también para la ayuda a la rehabilitación o restauración de su patrimonio cultural y artístico.

A continuación, creemos interesante reflejar algunas convocatorias de subvenciones destinadas a las Hermandades donde se puedan observar los distintos elementos que caracterizan este tipo de ayudas y que hemos analizado anteriormente (entidad convocante, tipo de procedimiento, actividad, proyecto o comportamiento que hay cumplir...)



Subvenciones, en régimen de concurrencia competitiva, para la conservación-restauración e inventario de bienes muebles del patrimonio histórico de carácter religioso en Andalucía<sup>164</sup>.

- Entidad convocante. Ente territorial, concretamente la Administración de la Junta de Andalucía.
- Procedimiento de concesión. Concurrencia competitiva (criterios de valoración en el artículo 3), obtendrán la subvención aquellas que obtengan una mayor puntuación.
- Actividad, objetivo, proyecto o comportamiento. conservación- restauración de bienes muebles integrantes del patrimonio histórico de carácter religioso en Andalucía.
- Entidades beneficiarias. las entidades religiosas inscritas en el Registro de Entidades Religiosas, conforme al Real Decreto 594/2015, de 3 de julio, por el que se aprueba el Registro de Entidades Religiosas, que tengan la propiedad, la posesión o sean titulares de otros derechos sobre bienes muebles del patrimonio histórico de carácter religioso en Andalucía, entre las que se encuentran las Hermandades y cofradías.

Subvenciones destinadas a Hermandades y cofradías de la Semana Santa de Alicante convocatoria de 2022.

- Entidad convocante. Ente territorial, concretamente municipio de Alicante.
- Procedimiento de concesión. Concurrencia no competitiva, es decir, de forma directa, como consecuencia todas las hermandades y o cofradías que cumplan con los requisitos establecidos accederán a la subvención.
- Actividad, objetivo, proyecto o comportamiento. coadyuvar a la financiación de los gastos en que éstas incurran con motivo del desarrollo de su labor enmarcada en el ámbito de las fiestas de la Semana Santa alicantina.

---

<sup>164</sup> Resolución de 21 de julio de 2021, de la Dirección General de Patrimonio Histórico y Documental, por la que se convocan para el año 2021, las ayudas previstas en la Orden de 13 de diciembre de 2019, por la que se aprueban las bases reguladoras para la concesión de subvenciones, en régimen de concurrencia competitiva, para la conservación-restauración e inventario de bienes muebles del patrimonio histórico de carácter religioso en Andalucía.

- Entidades beneficiarias. las entidades festeras legalmente constituidas como “Hermandad” y/o “Cofradía”, que cumplan una serie de requisitos establecidos en la base 5º.

Convocatoria de Subvenciones para Cofradías, Hermandades y Entidades Religiosas de la provincia de Ciudad Real para la rehabilitación y adquisición de patrimonio cultural 2023<sup>165</sup>.

- Entidad convocante. Ente territorial, concretamente Diputación Provincial de Ciudad Real.
- Procedimiento de concesión. Concurrencia competitiva.
- Actividad, objetivo, proyecto o comportamiento. la rehabilitación estructural, la recuperación y la restauración de las características originales de cualquier bien mueble (esculturas, pinturas, cerámica, orfebrería, mobiliario, libros, documentos, textiles, tronos, pasos procesionales, estandartes, etc.) o inmueble (espacios, edificaciones, centros, conjuntos arquitectónicos o monumentos, entre los que podrán incluirse, tasas e impuestos municipales derivados de la concesión de la licencia urbanística, redacción de proyecto, seguimiento arqueológico, trabajos de rehabilitación, materiales y mano de obra relacionados con la intervención, así como la adquisición de bienes patrimoniales, tales como imágenes, tallas, pinturas, tronos, pasos, mantos, estandartes, documentos o libros históricos.
- Entidades beneficiarias. Cofradías, Hermandades, Congregaciones, Asociaciones o Entidades Religiosas que cumplan una serie de requisitos establecidos en las bases reguladoras

Hemos comprobado que de acuerdo con nuestro ordenamiento jurídico las Hermandades son posibles receptoras de subvenciones, de hecho, tras la pandemia por la COVID-19 han aumentado de forma exponencial las convocatorias de este tipo de ayudas destinadas a paliar los efectos producido por dicho motivo, fundamentalmente para fomentar actos de carácter cultural, de igual modo han aumentado las convocatorias de subvenciones

---

<sup>165</sup> Página web de la Diputación Provincial de Ciudad Real. Convocatoria de Subvenciones para Cofradías, Hermandades y Entidades Religiosas de la provincia de Ciudad Real para la rehabilitación y adquisición de patrimonio cultural 2023. [Convocatoria de Subvenciones para Cofradías, Hermandades y Entidades Religiosas de la provincia de Ciudad Real para la rehabilitación y adquisición de patrimonio cultural 2023. - Diputación de Ciudad Real \(dipucr.es\)](https://dipucr.es), (última visita 23 de noviembre de 2023).

destinadas a este tipo de asociaciones de carácter religioso para llevar a cabo actividades de rehabilitación y adquisición de elementos patrimoniales de naturaleza cultural y artística, no solo como ayuda directamente a las Hermandades para la realización de estas actividades sino también de forma indirecta para el sostenimiento de los artista y artesanos que conforman el denominado artesacro, tan mermado durante la pandemia, pues son estos a los que se les encargaron la labor de rehabilitación y de creación de los citados elementos patrimoniales, siendo por tanto, el consumidor final de los importes obtenidos por los organismos públicos en favor de las Hermandades.

Podemos observar que cuando una Hermandad recibe una subvención, se produce un ingreso, es decir, un aumento del patrimonio, lo que pone de manifiesto inmediatamente la realización del hecho imponible del IS, del mismo modo que ocurría con las donaciones o cuotas de hermanos, en definitiva, constituyen rentas sujetas al citado impuesto como así se desprende del artículo 6 de la LM y del artículo 110. De la LIS.

“Artículo 6. Rentas exentas.

Están exentas del Impuesto sobre Sociedades las siguientes rentas obtenidas por entidades sin fines lucrativos:

(...)

c) Las subvenciones, salvo las destinadas a financiar la realización de explotaciones económicas no exentas”.

“Artículo 110. Rentas exentas.

1. Estarán exentas las siguientes rentas obtenidas por las entidades que se citan en el artículo anterior:

a) Las que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto o finalidad específica, siempre que no tengan la consideración de actividades económicas”<sup>166</sup>.

---

<sup>166</sup> Del mismo modo que a nuestro juicio nos parece claro, CRUZ AMORÓS, M. y LÓPEZ RIBAS, S.: *La fiscalidad en las entidades...*, *Op. cit.*, pág. 162, considera dentro de esta tipología las subvenciones, además de las cuotas de hermanos.

Del mismo modo que se producía con las rentas vistas en los puntos anteriores los apartados de estos dos preceptos establecen como rentas exentas las subvenciones, como ya hemos señalado necesariamente para que un supuesto de hecho se encuentre exento primero ha de estar sujeto, de ahí que las subvenciones las entendamos como rentas sujetas a efectos del IS.

Como podemos observar las subvenciones que obtengan las Hermandades se encuentran exentas del IS, pero con limitaciones, es decir, siempre y cuando se destinen a la consecución de los fines o actividad principal o bien a actividades económicas no exentas cuando sean entidades declaradas de utilidad pública y decidan aplicarse el sistema fiscal especial de la LM<sup>167</sup> (artículo 6 LM)<sup>168</sup>, o por el contrario si no le es aplicable este sistema o sencillamente decidan su no aplicación dicha subvención no podrá destinarse a ninguna actividad económica para encontrarse dentro del ámbito de aplicación del impuesto (artículo 110 LIS). En definitiva, se trata de los mismos límites en cada una de las rentas que se encuentran exentas como ya hemos estudiado anteriormente.

Por lo tanto, la clave se encuentra para ambos regímenes en conocer cuáles son los fines o actividad principal y, además si para su consecución se realizan determinadas actividades económicas en el supuesto que se le aplique el régimen de entidades parcialmente exentas de la LIS o estudiar si estas se encuentren exentas o no en el caso de las hermandades que se apliquen el régimen especial de la LM.

### **3.3.8. La tributación de los ingresos por venta de lotería**

Con la llegada de la época estival y aprovechando el enorme flujo de personas se da el pistoletazo de salida para la venta de lotería del sorteo de Navidad, uno de los sorteos más populares de nuestro país, aunque desde luego no es el que más premios reparte, pero sin lugar a duda el que más repercusión social tiene por historia, tradición, modalidad y funcionamiento.

---

<sup>167</sup> Ibidem, pág. 69. “Desde el punto de vista tributario, están exentas las subvenciones vinculadas a la realización de las actividades que constituyen la finalidad de la entidad o de las explotaciones económicas exentas. No están exentas, por el contrario, tal y como aclara la ley, las subvenciones vinculadas a financiar explotaciones económicas no exentas”

<sup>168</sup> Contestación a consulta de la DGT V0572-15, 12 de febrero de 2015. “De acuerdo con lo señalado en el artículo 6 de la Ley 49/2002, previamente transcrito, estarán exentas las rentas derivadas de las subvenciones, salvo que destinen a la realización de explotaciones económicas no exentas. Por tanto, estará exenta de tributación en el Impuesto sobre Sociedades la renta derivada de las subvenciones de explotación recibidas siempre y cuando se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 3 de la Ley 49/2002 y en la medida en que se reciban para colaborar en los fines de la entidad”.

Llegado ese periodo de tiempo es habitual que muchos de los ciudadanos españoles comiencen a adquirir distintos décimos en diversos lugares, como pueden ser destinos vacacionales, pero no solo territorialmente hablando, sino también en diversos puntos de venta. Es una práctica extendida en nuestro país que además de los puntos de venta habilitados al efecto (administraciones de loterías) podamos ver como distintos establecimientos y entidades también llevan a cabo este servicio de venta, como bares, restaurantes, fruterías o incluso hermandades que si bien en la actualidad en las ciudades más grandes el punto de venta se encuentra en la casa hermandad o establecimiento similar todavía en la mayoría de nuestros pueblos suelen ir de domicilio en domicilio para ofrecernos la posibilidad de adquirir un décimo de dicho sorteo.

#### *3.3.8.1. Los ingresos por el sobreprecio de la venta de lotería de Navidad*

Como ya hemos podido comprobar una de las fuentes de ingresos a las que recurren de forma habitual las hermandades para financiar determinadas actividades que le son propias es la venta de lotería de Navidad con sobreprecio. Es una actividad como hemos indicado que llevan a cabo un gran número de entidades sin fines lucrativos, no obstante, ¿es una práctica legal?, en el caso de que lo fuera, ¿se ha de tributar por dicha actividad?

Para responder a esas preguntas que nos planteamos entendemos necesario acometer de forma previa el funcionamiento de la red comercial de venta de lotería en virtud de los establecido en la legislación que regula esta actividad.

La actividades de juego de la lotería en general, entre las que se encuentra el sorteo de Navidad tiene su regulación en la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego que las define en su artículo 3 como las actividades de juego en las que se otorgan premios en los casos en que el número o combinación de números o signos, expresados en el billete, boleto o su equivalente electrónico, coinciden en todo o en parte con el determinado mediante un sorteo o evento celebrado en una fecha previamente determinada o en un programa previo, en el caso de las instantáneas o reporteadas.

En dicho precepto se establece la forma de comercialización de las distintas loterías, a saber, en billetes, boletos o cualquier otra forma de participación cuyo soporte sea material, informático, telemático, telefónico o interactivo.

Es el Ministro de Economía y Hacienda (actualmente de Hacienda y Función Pública) de turno el encargado de autorizar la comercialización de las loterías en el ámbito estatal donde quedarán fijadas cinco cuestiones de especial relevancia, en virtud del artículo cuatro de la Ley del juego.

- El porcentaje mínimo y máximo destinado a premios.
- Las condiciones y requisitos para la celebración de sorteos, cuando procedan y la fijación del número de los mismos.
- Los derechos de los participantes y los procedimientos de reclamación.
- Las condiciones en las que podrán realizar actividades de publicidad y patrocinio de las actividades autorizadas.
- Las medidas de protección a los menores, personas dependientes y para la prevención del fraude y del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo en los términos de lo dispuesto en la Ley 10/2010, de 28 de abril.

Los operadores<sup>169</sup> fijados por la Ley del juego para la comercialización de los juegos de loterías son la SELAE Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado y la Organización Nacional de Ciegos Españoles (ONCE). En este caso, la que organiza el sorteo de Navidad es el primero de los dos operadores indicados, la SELAE se encuentra adscrita al Ministerio de Hacienda y Función Pública, se crea mediante el Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre de 2010, que reordena la actividad de la entidad pública empresarial Loterías y Apuestas del Estado (LAE)<sup>170</sup>.

---

<sup>169</sup> El apartado g) del artículo 3 del Real Decreto 176/2023, de 14 de marzo, por el que se desarrollan entornos más seguros de juego define operador del juego como “Persona física o jurídica que se encuentre habilitada, legalmente o mediante licencia o autorización, para el ejercicio de actividades de juego de ámbito estatal incluidas en el ámbito de aplicación de la Ley 13/2011, de 27 de mayo”.

<sup>170</sup> Preámbulo de la Ley del juego “(...) *se hace plenamente necesario mantener la reserva en exclusiva de la actividad del juego de loterías de ámbito estatal a favor de la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado y de la Organización Nacional de Ciegos Españoles (ONCE), como operadores de juego que vienen explotando de forma controlada hasta la fecha estas loterías.*

*La Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado continuará sometida a un régimen de control público de su actividad dado el gran volumen de juego gestionado por esta y su extensa red comercial, de gran raigambre en la sociedad española desde hace más de 250 años. Por otra parte, la Organización Nacional de Ciegos Españoles (ONCE), que desde 1938 se ha consolidado en España como una institución social singular en el objetivo de atención a las personas con discapacidad, seguirá manteniendo su singularidad jurídica en materia de juego en las actividades sujetas a reserva, tal y como se establece en las Disposiciones adicionales primera, segunda y tercera de esta Ley.”*

El capital social de la entidad está compuesto por todos los activos y pasivos, bienes y derechos esto incluye la totalidad de los derechos y obligaciones en relación con los puntos de venta y delegaciones que les sigue siendo de aplicación transitoria la normativa administrativa, manteniéndose en vigor la totalidad de las garantías recogidas en la disposición adicional 34 de la Ley 26/2009 de 23 de diciembre.

Corresponde a la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado la gestión de los juegos reservados de Loterías de titularidad estatal y posee licencias singulares para la comercialización de apuestas deportivas e hípcas mutuas, tal y como informa la Dirección General de Ordenación del Juego que comercializa sus productos directamente, o mediante los puntos de venta y Delegaciones Comerciales que conforman su red comercial externa. El procedimiento de selección de esta red comercial se ha de llevar a cabo con respeto a los principios de publicidad y concurrencia, esto se traduce en la publicación de la página web de la Sociedad de las distintas convocatorias para la apertura de nuevos puntos de venta al que puede tener acceso cualquier persona interesada.

Aparte de esta red comercial la normativa prevé que puedan llevar a cabo la comercialización de lotería otro tipo de entes distintos a los indicados siempre y cuando su finalidad no vaya encaminada al lucro, tengan una finalidad benéfica y obtengan la autorización por parte del ministerio para ello, como así lo expresa el apartado tres de la disposición adicional tercera de la Ley del juego.

“Excepcionalmente, el titular del Ministerio de Economía y Hacienda podrá autorizar la gestión y comercialización de juegos de lotería, siempre que se desarrollen por entidades sin fines lucrativos con finalidad benéfica, tengan carácter esporádico y, en aras a garantizar la seguridad en los procesos y la colaboración con el Estado, acrediten que cumplen con los requisitos que, en su caso, reglamentariamente se establezcan.”

En las instrucciones de loterías en su artículo 8 también permite que los distintos puntos de venta puedan recurrir a otros vendedores siempre que se encuentren autorizados para ello y dependan exclusivamente del punto de venta en cuestión<sup>171</sup>. En el penúltimo párrafo del artículo 274 de este mismo documento permite que diversas entidades previa

---

<sup>171</sup> Página web del Ministerio de Hacienda. Extracto de la instrucción General de Loterías. [Microsoft Word - INSTRC56 extracto for.doc \(hacienda.gob.es\)](#), (última visita 13 de noviembre de 2023).

autorización del Ministerio de Hacienda y Función Pública puedan comercializar determinadas participaciones o décimos completos<sup>172</sup>.

Las entidades “benéficas o de pública utilidad podrán ser autorizadas por el Ministerio de Hacienda para la expedición de participaciones durante el plazo, en las condiciones y con las garantías que se determinen, pudiendo autorizarse como sobreprecio por estas participaciones un recargo no superior al veinte por ciento del importe de las mismas”.

Por lo tanto, de acuerdo con la normativa que rige sobre este tipo de juegos es legal la venta de lotería por parte de las Hermandades con sobreprecio o recargo para obtener determinados ingresos con los que financiar distintas actividades que le son propias, siempre y cuando sean autorizadas por la SELAE y cuyo sobreprecio no sea superior al 20% del importe de lo que juega la persona que lo adquiere. En la actualidad el décimo completo tiene un precio de 20 euros, por lo que ese sobreprecio no puede ser superior a 4 euros. Anteriormente lo normal es que fuera de dos euros, no obstante, en los últimos años ese sobreprecio se ha elevado hasta alcanzar los 3 euros, no obstante, aun con dicho incremento se encuentra dentro de lo permitido por la normativa.

Hemos podido comprobar que esa actividad de venta de lotería con sobreprecio es una actividad completamente legal para las entidades objeto de este estudio (Hermandades pertenecientes a la Iglesia católica), el siguiente paso es conocer si se trata de una actividad gravada por algún impuesto.

En este sentido, si analizamos el artículo 4, apartado uno de la LIVA están sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

Se consideran empresarios o profesionales en virtud de lo establecido en el artículo 5, apartado uno, letra a) de ese mismo cuerpo legal, a los efectos de lo dispuesto en esta Ley, Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado dos;

---

<sup>172</sup> El documento sobre instrucción general de loterías también se encuentra accesible en la página web de la SELAE. Normativa de los juegos. Lotería Nacional. [Lotería Nacional - Loterías y Apuestas del Estado \(loteriasyapuestas.es\)](http://Lotería Nacional - Loterías y Apuestas del Estado (loteriasyapuestas.es)), (última visita 13 de noviembre de 2023).



Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.

Todo lo reflejado en el articulado anterior es de aplicación general y, por tanto, también a las Hermandades pertenecientes a la Iglesia católica que, consecuentemente, tendrán la condición de empresarios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordenen un conjunto de medios humanos y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, es decir, que aun cuando las hermandades son entidades consideradas sin ánimo de lucro cuando llevan a cabo este tipo de actividades empresariales o profesionales, como es la venta de lotería, se consideran a efectos del IVA que actúan como empresarios o profesionales estando sujetos al mismo y debiendo repercutir IVA por la actividad citada.

Sin embargo, el artículo 20, apartado uno, número 19º de la LIVA establece que

“Estarán exentas de este Impuesto las siguientes operaciones:

(...)

Las loterías, apuestas y juegos organizados por el Organismo Nacional de Loterías y Apuestas del Estado, la Organización Nacional de Ciegos y por los Organismos correspondientes de las Comunidades Autónomas, así como las actividades que constituyan los hechos imposables de la tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias o de la tasa que grava los juegos de suerte, envite o azar.

La exención no se extiende a los servicios de gestión y demás operaciones de carácter accesorio o complementario de las incluidas en el párrafo anterior que no constituyan el hecho imponible de las referidas tasas, con excepción de los servicios de gestión del bingo”.

En definitiva, la venta de lotería de Navidad es una actividad empresarial o profesional sujeta a IVA porque se produce el hecho imponible como tal, sin embargo, se encuentra dentro del ámbito de aplicación de las exenciones del artículo 20 de la LIVA, porque así lo ha considerado el legislador por diversos motivos, que se traduce en la no repercusión del IVA a los adquirentes de los distintos decimos, billetes, etc.

Ahora bien, recordemos que la actividad que lleva a cabo las Hermandades y que es el objeto de estudio de este apartado es la venta de lotería, que como tal ya hemos indicado que se encuentra exenta, pero con un elemento adicional “el sobreprecio o recargo”, por lo que se trata de una actividad parcialmente distinta de las que realiza cualquier punto de venta habilitado (administración de lotería) que lo lleva a cabo sin ese instrumento adicional, en este sentido la propia DGT considera que *“la actividad de venta de lotería con **sobreprecio** o recargo a que se refiere el escrito de consulta constituye un servicio mixto en el que habría que distinguir entre el servicio correspondiente a la participación en la Lotería Nacional y cuya contraprestación estaría constituida por la cantidad realmente jugada en el sorteo, y el servicio de gestión de venta de participaciones fraccionadas o décimos completos y cuya contraprestación estaría constituida por el **sobreprecio** fijado en cada caso”*.

Al considerar la actividad de venta con sobreprecio como un servicio de gestión mixto donde se presta a su vez dos servicios distintos hace que se deban estudiar por separado para conocer la tributación de cada uno de ellos. Parece claro que el servicio correspondiente a la participación en la Lotería Nacional y cuya contraprestación estaría constituida por la cantidad realmente jugada en el sorteo, estaría dentro del ámbito de aplicación de la exención en los mismos términos expresados anteriormente, pero ¿también lo estaría el servicio de gestión de venta de participaciones fraccionadas o décimos completos y cuya contraprestación estaría constituida por el **sobreprecio** fijado en cada caso? De acuerdo, con el criterio reiterado de la DGT para que no, porque se trata de un servicio distinto al que hace referencia la exención establecida en el apartado 19 del artículo 20 de la LIVA como así lo establece en varias contestaciones a consultas vinculantes.

*“Tal y como ha manifestado este Centro directivo, entre otras, en la contestación vinculante, de 31 de agosto de 2016, con número de referencia V3622-16, la actividad de venta de lotería con **sobreprecio** o recargo a que se refiere el escrito de consulta*

*constituye un servicio mixto en el que habría que distinguir entre el servicio correspondiente a la participación en la Lotería Nacional, que estaría exento del Impuesto sobre el Valor Añadido en virtud de lo previsto en el artículo 20, apartado uno, número 19º de la Ley 37/1992, y cuya contraprestación estaría constituida por la cantidad realmente jugada en el sorteo, y el servicio de gestión de venta de participaciones fraccionadas o décimos completos, que estaría sujeto y no exento del mencionado tributo, en todo caso, y cuya contraprestación estaría constituida por el **sobreprecio** fijado en cada caso y al que se aplicaría el tipo impositivo general del 21 por ciento<sup>173</sup>”.*

Sobre esta cuestión, consideramos acertada por parte de la DGT la división en dos partes diferenciadas del servicio de venta de lotería de Navidad con sobreprecio, pues el adquirente compra el décimo por un precio superior a la cantidad por la que realmente juega, es decir, por la adquisición de un décimo completo se juega por la cantidad de 20 euros en el sorteo de Navidad pero al final se paga 23 euros, sin embargo, consideramos que la interpretación de la DGT de entender el sobreprecio en sí mismo como una prestación de servicio sujeta a IVA, no sería la más adecuada, con lo que no queremos decir, que no sea correcta.

Para ello debemos entender la práctica habitual sobre esta actividad, el adquirente es conocedor que la adquisición de un décimo en esta circunstancia se realiza mediante un importe superior que si lo adquiere en una administración de lotería y, además de que ese sobreprecio va destinado a las actividades que le son propias como entidades sin ánimo de lucro, por lo que realmente lo hace a título de donativo, es decir, no adquiere el décimo por 23 euros, sino que lo adquiere por su precio en el mercado (20 euros) y esos dos o tres euros los entrega en concepto de donativo.

Por lo tanto, efectivamente hay que dividir en dos actividades distintas (no necesariamente deben ser prestaciones de servicio sujetas a IVA ambas) la actividad de venta de lotería con sobreprecio que anualmente llevan a cabo determinadas Hermandades. Por un lado y en los mismos términos que indica la DGT se produce el servicio correspondiente a la participación en la Lotería Nacional y cuya contraprestación

---

<sup>173</sup> Contestación de la Dirección General de los Tributos V3658-20, de 29 de diciembre de 2020. Véase también, V0291-09, de 13 de febrero de 2009, y V3607-13 de 16 de diciembre de 2013, V0760-15, de 09 de marzo de 2015.

estaría constituida por la cantidad realmente jugada en el sorteo, es decir, por los 20 euros que conforma la cantidad por la que juega el adquirente, y por otro lado el sobreprecio normalmente de dos o tres euros que se destinan a financiar las actividades de la Hermandad y que realmente consideramos que no forman parte de la prestación del servicio, sino simplemente constituyen un donativo<sup>174</sup>, que entendemos se deberá regir por la normativa reguladora del ISD, la prestación del servicio sujeta al IVA lo conforma únicamente el servicio correspondiente a la participación en la Lotería Nacional y cuya contraprestación estaría constituida por la cantidad realmente jugada en el sorteo, y que como ya hemos analizado se encuentra exenta.

Expuesto todo lo anterior hemos de indicar que simplemente se trata de interpretaciones diversas, no obstante, mientras que el TEAC no se pronuncie al respecto, o en su caso, los tribunales de justicia correspondientes, la interpretación fijada por la DGT es la aplicable en la actualidad, por lo que las Hermandades por el establecimiento de un sobreprecio deben repercutir el 21% de IVA a los adquirentes de la lotería para el sorteo de Navidad.

#### *3.3.8.2. Los premios por la adquisición de lotería de Navidad por parte de las personas físicas*

Una vez expuesto la tributación de la venta de lotería creemos interesante reflejar cuál sería la tributación de los adquirentes que hayan sido premiados por la lotería que venden las Hermandades. Antes de nada, hemos de indicar que la tributación en nada difiere como es obvio, si el premio se obtiene por un décimo en cualquier otro lugar de venta habilitado o autorizado a tal efecto, en definitiva, la tributación es la misma para todos los adquirentes de décimos o participaciones de lotería de Navidad indistintamente donde se haya adquirido dicha participación o décimo.

“1. Estarán sujetos a este Impuesto mediante un gravamen especial los siguientes premios obtenidos por contribuyentes de este Impuesto:

---

<sup>174</sup> Contestación a consulta de la DGT 1737-97, de 30 de julio de 1997 “para que las cuotas o aportaciones que recibe la asociación den derecho a la deducción es necesario que las cantidades que se aportan tengan la naturaleza de donaciones, debiendo concurrir en las mismas dos notas esenciales: su carácter voluntario y el ánimo de liberalidad”.

a) Los premios de las loterías y apuestas organizadas por la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado y por los órganos o entidades de las Comunidades Autónomas, así como de los sorteos organizados por la Cruz Roja Española y de las modalidades de juegos autorizadas a la Organización Nacional de Ciegos Españoles.

b) Los premios de las loterías, apuestas y sorteos organizados por organismos públicos o entidades que ejerzan actividades de carácter social o asistencial sin ánimo de lucro establecidos en otros Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo y que persigan objetivos idénticos a los de los organismos o entidades señalados en la letra anterior.

El gravamen especial se exigirá de forma independiente respecto de cada décimo, fracción o cupón de lotería o apuesta premiados

2. Estarán exentos del gravamen especial los premios cuyo importe íntegro sea igual o inferior a 40.000 euros. Los premios cuyo importe íntegro sea superior a 40.000 euros se someterán a tributación respecto de la parte del mismo que exceda de dicho importe.

Lo dispuesto en el párrafo anterior será de aplicación siempre que la cuantía del décimo, fracción o cupón de lotería, o de la apuesta efectuada, sea de al menos 0,50 euros. En caso de que fuera inferior a 0,50 euros, la cuantía máxima exenta señalada en el párrafo anterior se reducirá de forma proporcional.

En el supuesto de que el premio fuera de titularidad compartida, la cuantía exenta prevista en los párrafos anteriores se prorrateará entre los cotitulares en función de la cuota que les corresponda.

3. La base imponible del gravamen especial estará formada por el importe del premio que exceda de la cuantía exenta prevista en el apartado 2 anterior. Si el premio fuera en especie, la base imponible será aquella cuantía que, una vez minorada en el importe del ingreso a cuenta, arroje la parte del valor de mercado del premio que exceda de la cuantía exenta prevista en el apartado 2 anterior.

En el supuesto de que el premio fuera de titularidad compartida, la base imponible se prorrateará entre los cotitulares en función de la cuota que les corresponda.

4. La cuota íntegra del gravamen especial será la resultante de aplicar a la base imponible prevista en el apartado 3 anterior el tipo del 20 por ciento. Dicha cuota se minorará en el importe de las retenciones o ingresos a cuenta previstos en el apartado 6 de esta disposición adicional.

5. El gravamen especial se devengará en el momento en que se satisfaga o abone el premio obtenido.

6. Los premios previstos en esta disposición adicional estarán sujetos a retención o ingreso a cuenta de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 99 y 105 de esta Ley.

El porcentaje de retención o ingreso a cuenta será el 20 por ciento. La base de retención o ingreso a cuenta vendrá determinada por el importe de la base imponible del gravamen especial.

7. Los contribuyentes que hubieran obtenido los premios previstos en esta disposición estarán obligados a presentar una autoliquidación por este gravamen especial, determinando el importe de la deuda tributaria correspondiente, e ingresar su importe en el lugar, forma y plazos que establezca el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

No obstante, no existirá obligación de presentar la citada autoliquidación cuando el premio obtenido hubiera sido de cuantía inferior al importe exento previsto en el apartado 2 anterior o se hubiera practicado retención o el ingreso a cuenta conforme a lo previsto en el apartado 6 anterior.

8. No se integrarán en la base imponible del Impuesto los premios previstos en esta disposición adicional. Las retenciones o ingresos a cuenta practicados conforme a lo previsto en la misma no minorarán la cuota líquida total del impuesto ni se tendrán en cuenta a efectos de lo previsto en el artículo 103 de esta Ley”.

De acuerdo con la Disposición adicional tercera de la LIRTPF determinados premios de lotería se encuentran sujetos al IRPF, debiendo aplicar sobre estos un gravamen especial para determinados premios de lotería y apuestas. Efectivamente, no todos los premios de lotería están sujetos a dicho gravamen especial únicamente los que establece dicha disposición, entre los que se encuentran los premios de las loterías y apuestas organizadas

por la SELAE, por lo tanto, la lotería de Navidad se encuentra dentro del ámbito de aplicación de este tipo de gravamen especial.

El gravamen especial que viene regulado en la citada disposición consiste en establecer como exento los importes obtenidos hasta 40.000 euros, quedando gravada el importe que exceda dicha cantidad, es decir, si obtenemos como premio 35.000 euros o incluso 40.000 euros dicho importe estará íntegramente exento, sin embargo, si el premio obtenido es de 45.000 euros la cantidad que exceda de esos 40.000, es decir, 5000 es por el importe que se debe tributar.

Hemos de resaltar que las exenciones de determinadas loterías se incluyeron en nuestro ordenamiento jurídico a partir de 2013 y que desde 2018 se han incrementado considerablemente desde los 10.000 euros exentos en 2018, pasando por los 20.000 euros en 2019 hasta llegar a los 40.000 euros exentos en la actualidad<sup>175</sup>.

En definitiva, si aplicamos este gravamen a los premios obtenidos por el Sorteo de Navidad debido al importe que obtenemos por cada décimo, únicamente habría que tributar por el Gordo premiado con 400.000 euros, el segundo premio, premiado con 125.000 euros y el tercer premio, premiado con 50.000 euros, quedando exento el importe obtenido por los restantes premios, es decir, los cuartos (20.000 euros), quintos (6.000 euros) o por el reintegro (lo jugado, 20 euros), terminaciones o pedrea (120 euros), pues ninguno de ellos supera la cifra de 40.000 euros.

La exención de 40.000 euros únicamente opera cuando la cuantía del décimo, fracción o cupón de lotería, o de la apuesta efectuada, sea de al menos 0,50 euros, en el caso de que fuera inferior la cantidad exenta deberá reducirse de forma proporcional, es decir, que la cantidad máxima exenta será distinta e inferior.

Como indica el tercer párrafo del apartado dos esta exención se aplica de forma independiente respecto de cada décimo, fracción o cupón, así pues, si el premio fuera de

---

<sup>175</sup> “Disposición transitoria trigésima quinta. Cuantía exenta del gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas en los ejercicios 2018 y 2019.

Los premios derivados de juegos celebrados con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, estarán exentos del gravamen especial en la cuantía prevista en el apartado 2 de la disposición adicional trigésima tercera de esta Ley en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2017.

Dicha cuantía será de 10.000 euros para los premios derivados de juegos celebrados en el período impositivo 2018 a partir de la entrada en vigor de la citada Ley, y de 20.000 euros para los premios derivados de juegos celebrados en el período impositivo 2019.”

titularidad compartida, la exención habrá que prorratearla entre todos los cotitulares, de acuerdo con la cuota de su participación, es decir, por la parte del importe total del décimo que juega.

La base imponible viene determinada por la cantidad que exceda de la cantidad máxima exenta, en este sentido, la deuda tributaria será el resultado de aplicar el gravamen del 20 por ciento a la base imponible, es decir, al importe del premio que exceda de la cantidad exenta.

Para observarlo de una manera más gráfica entendemos que sería interesante reflejar la aplicación de este gravamen especial sobre los distintos premios de la lotería de Navidad.

- Gordo de Navidad: Se obtiene un premio de 400.000 euros por décimo jugado. Si la cantidad exenta máxima es de 40.000 la base imponible será de 360.000 euros, sobre los que se aplicará el gravamen del 20 por ciento. Por lo tanto, la persona agraciada con el décimo obtendrá un premio de 328.000 euros y una deuda tributaria de 72.000 euros, que irá destinada a las arcas de Hacienda.
- Segundo premio: Se obtiene un premio de 125.000 euros por décimo jugado. En este supuesto la base imponible será de 85.000 euros, sobre los que se aplicará el gravamen del 20 por ciento. Por lo tanto, la persona agraciada con el décimo obtendrá un premio de 108.000 euros y una deuda tributaria de 17.000 euros, que irá destinada a las arcas de Hacienda.
- Tercer premio: Se obtiene un premio de 50.000 euros por décimo jugado. En este caso la base imponible será de 10.000 euros, sobre los que se aplicará el gravamen del 20 por ciento. Por lo tanto, la persona agraciada con el décimo obtendrá un premio de 48.000 euros y una deuda tributaria de 2.000 euros, que será la parte del importe obtenido que se llevará Hacienda.
- Cuarto premio: 20.000 euros por décimo. La cifra queda por debajo del importe exento, por lo que el premiado recibirá la totalidad del premio.
- Quinto premio: 6.000 euros por décimo. Al ser una cuantía menor de 40.000 euros, los ganadores de este premio no tendrán que pagar nada a Hacienda.
- Pedrea, resto de aproximaciones y reintegros: Todos por debajo de los 40.000 euros, quedarán exentos.



El procedimiento de declaración en este sistema de gravamen especial, no se lleva a cabo de la manera habitual, es decir, la persona premiada no cobra de forma íntegra el premio obtenido y luego en la declaración del ejercicio correspondiente se le aplicará el gravamen del 20 por ciento, sino que la declaración se realiza desde el inicio, a saber, la persona que ha obtenido el premio soportará una retención del 20 por ciento sobre la cantidad que no se encuentra exenta obteniendo desde el inicio la cantidad libre de impuestos que le corresponde y pagando la deuda tributaria antes de que se lleve a cabo la declaración del ejercicio correspondiente. esto tiene como consecuencia en el caso de que el premiado sea persona física la no obligación de incluir dicho premio en la autoliquidación, ni tan siquiera de realizar autoliquidación por este motivo, pues ya ha soportado la retención correspondiente que se traduce en el pago de la deuda tributaria, es decir, que con la retención practicada se ha llevado a cabo la declaración por parte de la persona física premiada de su deuda tributaria por el premio de la lotería de navidad premiado, en este sentido, resaltamos lo de lotería de Navidad (en definitiva son los premios que estamos analizando), por el hecho de que la forma de actuar en ciertos casos sería distinta, por ejemplo, con los premios obtenidos de la UE<sup>176</sup>. Aunque resulta una cuestión obvia, no está de más reflejarla, al ser en este caso la retención practicada el pago de la deuda, la persona premiada no podrá deducirse en la próxima declaración dicha cantidad retenida.

#### 3.3.8.3. *La venta de participaciones. Las tradicionales “papeletas”*

Aunque ya no es una práctica tan habitual, todavía algunas Hermandades pone a disposición de cualquier persona que quiera adquirir las participaciones en vez de vender décimos completos, es decir, las tradicionales papeletas de loterías personalizadas con algún distintivo de la Hermandad, como suele ser la imagen de algún titular. En estos casos, si bien la normativa de aplicación es la misma queremos reflejarla porque existe alguna nota distintiva en comparación a la venta y adquisición de décimos completos.

En relación a la tributación por parte de las personas premiadas el funcionamiento es el mismo que hemos indicado anteriormente pero teniendo en cuenta la parte del décimo que constituye la participación adquirida, sobre esta asunto se ha pronunciado la DGT explicando de forma muy detallada la aplicación del gravamen especial analizado

---

<sup>176</sup> Página web de la AEDAF. La tributación de los premios de lotería. [tributacion-de-los-premios-de-loterias \(aedaf.es\)](https://www.aedaf.es/tributacion-de-los-premios-de-loterias), (última visita 12 de noviembre de 2023).

anteriormente sobre las participaciones premiadas “*En el caso planteado los décimos de Lotería Nacional adquiridos por la entidad consultante se venden en forma de participaciones a personas físicas contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, lo que da lugar a la titularidad compartida del décimo entre los adquirentes de las participaciones, por lo que si el décimo resultara premiado cada cotitular del mismo obtendría un **premio** en la parte que corresponda a su participación*<sup>177</sup>”.

Por lo que respecta a la aplicación de la exención si el importe de décimo es superior a 0,50 euros, conforme al apartado 2 de la disposición adicional trigésima tercera de la LIRPF, para cada uno de los cotitulares del décimo estaría exenta la parte del **premio** que le corresponda en la cuantía que no exceda del resultado de prorratear 40,000 euros en función de su cuota de titularidad. De esta forma, la cuantía total exenta por décimo será de 40.000 euros.

*En cuanto a la práctica de retención, según establecen los apartados 3 y 6 de la disposición adicional trigésima tercera de la LIRPF, estará sujeta a retención la parte del **premio** que exceda de la cuantía exenta (40.000 euros por décimo). Dicha retención debe practicarse por el pagador del **premio**, en este caso la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado.*

(...)

*Conforme a lo dispuesto en el segundo párrafo del apartado 7 de la disposición adicional trigésima tercera de la LIRPF, la práctica de la retención correspondiente por la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado, determina que las personas físicas titulares de las participaciones premiadas no tengan obligación de presentar autoliquidación por el gravamen especial*<sup>178</sup>”.

Como todos conocemos los décimos premiados pueden ser cobrados en cualquier entidad bancaria por el depositario que se presume que es la persona premiada, sin embargo, las participaciones necesariamente han de ser cobradas por la entidad que las vende, en este caso, por la Hermandad que una vez obtenida la cantidad es la encargada de repartir el premio entre los agraciados en función de su participación.

---

<sup>177</sup> Contestación a consulta de la DGT V0221-14, de 14 de enero de 2014.

<sup>178</sup> *Ibidem*.

En definitiva, se trata de una prestación de servicio de solicitud del importe premiado al organismo competente para su posterior entrega a las personas premiadas. Para observar si esta operación o prestación de servicio que realiza la Hermandad se encuentra sujeta a IVA podemos recurrir a la STJUE de 3 de marzo de 1994, asunto C-16/1993, en la que establece que para que una operación tenga la consideración de entrega de bienes o prestación de servicios y quede sujeta al IVA, *«entre la entrega del bien o el servicio prestado y la contraprestación recibida debe existir una relación directa, un vínculo directo, de manera que debe aparecer, entre quien realiza la prestación y su destinatario "una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas (de suerte que) la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituya el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario"»*.

En este sentido, la venta de participaciones por parte de la Hermandad sí que constituye esa relación jurídica donde se producen un intercambio de relaciones recíprocas, es decir, la Hermandad presta el servicio de venta de participaciones a cambio de una determinada cantidad de dinero que proviene de la persona que lo adquiere, sin embargo, una vez ocurrida esta operación, cuando las participaciones son premiadas, la Hermandad actúa como una especie de intermediario entre el organismo competente para realizar el pago y las personas premiadas adquirentes de las participaciones, se trataría realmente de una entrega gratuita de dinero, por lo que en este sentido, no se produciría el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario y como consecuencia no puede entenderse a efectos de IVA como una entrega de bien o prestación de servicios sujeta a este impuesto, así lo considera también la DGT *“la entrega gratuita de dinero en concepto de premio que, en su caso, satisfará el consultante a los poseedores de las participaciones, se debe señalar que no constituye un acto de consumo ni tampoco la contraprestación por operación alguna, por lo que dicho pago no constituye entrega de bien o prestación de servicio alguno<sup>179</sup>”*.

Sobre este asunto también se ha pronunciado la DGT expresando que *“el cobro del premio por la entidad consultante para su posterior reparto a los cotitulares del mismo constituiría una simple mediación de pago. En consecuencia, la entidad*

---

<sup>179</sup> Contestación a consulta de la DGT V0760-15, de 9 de marzo de 2015.

*consultante no estaría obligada a retener con ocasión del pago del **premio** a los titulares de las participaciones<sup>180</sup>”.*

La DGT considera este servicio que presta la Hermandad a los premiados como una simple mediación de pago<sup>181</sup>, por lo que no le corresponde a dicha entidad realizar la retención oportuna, sino que debe ser practicada por el mismo organismo que facilita el pago del premio a la Hermandad, es decir, la SELAE, “*En consecuencia, la sociedad consultante que eventualmente distribuya el **premio** entre los distintos poseedores de las participaciones no debe incluir dicho pago en la declaración anual de operaciones con terceras personas, y tampoco, teniendo en cuenta la naturaleza del pago, en ninguna otra declaración informativa que, en su caso, deba presentar en virtud de las obligaciones de información establecidas en el capítulo V del título II del RGAT (artículos 30 a 54bis)*<sup>182</sup>”

Ahora bien, para que la operación de entrega gratuita de dinero realizada por la Hermandad sea considerada mediación de pago se deben de cumplir una serie de requisitos acumulativos, es decir, se han de cumplir todos y cada uno de ellos.

- que el tercero sea el obligado al pago
- que se identifique al perceptor,
- que se cuantifique el rendimiento
- que se ponga a disposición del mediador los fondos necesarios<sup>183</sup>

En el caso de que alguno de estos requisitos no se cumpla, no estaremos ante una operación de mediación de pago que tendría como consecuencia la obligatoriedad por parte de la Hermandad de efectuar la retención y por ende presentar el modelo 230., como así lo indica el criterio de la DGT “*Por consiguiente, en la medida en la que la entidad consultante identifique precisa y claramente a los perceptores del **premio**, cuantifique el mismo y lo ponga a disposición de la entidad pagadora del **premio**, se considerará que la entidad consultante efectúa una simple mediación de pago, y no quedaría obligada a*

---

<sup>180</sup> Contestación a consulta de la DGT V0221-14, de 14 de enero de 2014.

<sup>181</sup> Ibidem. “*No se considerará que una **persona** o entidad satisface o abona una renta cuando se limite a efectuar una simple mediación de pago, entendiéndose por tal el abono de una cantidad por cuenta y orden de un tercero, excepto que se trate de entidades depositarias de valores extranjeros propiedad de residentes en territorio español o que tengan a su cargo la gestión de cobro de las rentas de dichos valores. Las citadas entidades depositarias deberán practicar la retención correspondiente siempre que tales rentas no hayan soportado retención previa en España.*”

<sup>182</sup> Contestación a consulta de la DGT V0760-15, de 9 de marzo de 2015.

<sup>183</sup> Contestación a consulta de la DGT V0221-14, de 14 de enero de 2014.

*practicar la correspondiente retención. Sin embargo, en el supuesto de que no se cumplan todos y cada uno de los requisitos anteriores, la entidad consultante estará obligada a practicar dicha retención, puesto que no se entenderá producida la mediación<sup>184</sup>.*

#### 3.3.8.4. Mediación de pago por la venta de participaciones en el IS.

El artículo 60.2 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, (RIS), aprobado por Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio (BOE de 6 de agosto):

“2. No se considerará que una persona o entidad satisface o abona una renta cuando se limite a efectuar una simple mediación de pago, entendiéndose por tal el abono de una cantidad por cuenta y orden de un tercero, excepto que se trate de entidades depositarias de valores extranjeros propiedad de residentes en territorio español o que tengan a su cargo la gestión de cobro de las rentas de dichos valores. Las citadas entidades depositarias deberán practicar la retención correspondiente siempre que tales rentas no hayan soportado retención previa en España”.

Además, si acudimos al artículo 10.3 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, de 27 de noviembre, dispone que:

“En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas”.

En consecuencia esta operación de mediación de pago donde la Hermandad recibe un ingreso tampoco se debe entender como obtención de renta a efectos del IS, pues como ya hemos comentado se trata de una entrega de dinero gratuita, donde la hermandad recibe una cantidad de dinero que inmediatamente ha de poner a disposición de la persona beneficiaria del premio, este es el mismo criterio que refleja la DGT cuando indica que en el presente caso la Hermandad “*costraría los premios de las participaciones de lotería que resulten premiadas como mero intermediario, y no en concepto de retribución por la prestación de un servicio o la entrega de un bien, por lo que no existiría un ingreso contable ni fiscal. En consecuencia, y por la misma razón, tampoco el reparto de dichos*

---

<sup>184</sup> Contestación a consulta de la DGT V0760-15, de 9 de marzo de 2015.

*premios, entre sus empleados, clientes o colaboradores, tendría la consideración de gasto contable ni fiscal”, para indicar más adelante que “en el caso planteado los décimos de Lotería Nacional adquiridos por la entidad consultante, que se entregan en forma de participaciones a personas físicas contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, lo que da lugar a la titularidad compartida del décimo entre los adquirentes de las participaciones, por lo que si el décimo resultara premiado cada cotitular del mismo obtendría un premio en la parte que corresponda a su participación. Por tanto, tal y como se indicó con anterioridad, tales premios **no constituyen renta obtenida**<sup>185</sup> por la entidad consultante<sup>186</sup>”*

Atendiendo a todo lo anteriormente expuesto no podemos considerar de ninguna manera la mediación de pago que ocurre cuando la Hermandad como establecimiento que vende las participaciones premiadas recibe el premio por parte de la SELAE para posteriormente entregarlo a las personas agraciadas en función de la cantidad jugada como renta a efectos del IS.

#### *3.3.8.5. La adquisición de lotería premiada por parte de la Hermandad*

En el punto anterior hemos analizado la tributación de los premios obtenidos en la lotería de navidad por personas físicas, sin embargo, se puede dar el caso de que la persona premiada pudiera ser una persona jurídica, circunstancia que puede ocurrir en dos situaciones.

Por un lado y conectada con el punto anterior en caso de que la Hermandad no hubiera vendido la totalidad de las participaciones de los décimos y estos resultaran premiados, y por otro lado, si la hermandad como entidad comprara un décimo completo de lotería y obtuviera un premio por ello, en este caso la persona premiada no sería una persona física sino una persona jurídica, lo que conlleva la no aplicación de la exención establecida en el IRPF destinada a personas físicas, es decir, no se le puede aplicar el gravamen especial que hemos expuesto anteriormente.

Recordemos que el hecho imponible del IS lo constituye la obtención de renta del contribuyente, independientemente cualquiera que fuese su fuente u origen que con carácter general son las personas jurídicas, sin embargo, como ya hemos analizado en

---

<sup>185</sup> La negrita ha sido incorporada para resaltar dicho contenido.

<sup>186</sup> Contestación a consulta de la DGT V0760-15, de 9 de marzo de 2015.

virtud del artículo 9.2 estarán parcialmente exentas del Impuesto, en los términos previstos en el título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, las entidades e instituciones sin ánimo de lucro a las que sea de aplicación dicho título.

Como ya sabemos las hermandades pertenecientes a la Iglesia católica e inscritas en el RER son entidades que se rigen en el ámbito fiscal por la Ley del mecenazgo y por el reglamento que la desarrolla, sin embargo, sobre la obtención de una determinada cantidad de dinero como consecuencia de disponer una participación o décimo completo premiado nada indica ninguno de los textos normativos en cuestión. En este sentido ya conocemos que la Ley del mecenazgo no regula el IS en sí mismo, sino una serie o compendio de beneficios fiscales sobre determinados impuestos entre los que se encuentra el citado tributo. Entre las exenciones que en dicha normativa se refleja en el artículo 6 no se encuentran los premios obtenidos por loterías y demás juegos, por lo tanto, no se encontraría exentas las cantidades obtenidas por la Hermandad por dicho premio, como consecuencia tendremos que acudir a la LIS para conocer cuál sería su tratamiento fiscal.

Parece claro que el ingreso obtenido por un premio de la lotería de Navidad produce un incremento del patrimonio de la Hermandad<sup>187</sup>, dicho incremento, no se encuentra dentro de las exenciones que le son aplicables por la Ley del mecenazgo, tampoco por las establecidas en la LIS, por lo tanto, dicho incremento de patrimonio a efectos del IS es una renta sujeta al mismo por la que deberá tributar la Hermandad, es decir, deberá incluirla en la base imponible del impuesto, sobre este asunto la AEDAF considera que *“si el beneficiario del premio fuese una sociedad o cualquier entidad sin ánimo de lucro, el importe del premio no estará exento y deberá incluirlo como renta a integrar en la base imponible del Impuesto, debiéndose descontar el importe de la retención o ingreso a cuenta que se hubiese practicado<sup>188</sup>”*.

En este sentido, de acuerdo con el apartado 4 del artículo 128 de la LIS la entidad religiosa deberá realizar la oportuna retención, en los mismos términos que analizamos para el caso de las personas físicas, es decir, se retendrá la cantidad resultante de aplicar el 20% a la cantidad del premio que exceda de 40.000 euros no estando obligada a practicar dicha

---

<sup>187</sup> Contestación a consulta de la DGT 1402-99, de 27 de julio de 1999.

<sup>188</sup> Página web de la AEDAF. La tributación de los premios de lotería. [tributacion-de-los-premios-de-loterias \(aedaf.es\)](http://tributacion-de-los-premios-de-loterias.aedaf.es), (última visita 15 de noviembre de 2023).

retención si el premio obtenido fuera inferior a esos 40.000 euros de acuerdo con el apartado 6 del mismo precepto,

“Reglamentariamente se establecerán los supuestos en los que no existirá retención. En particular, no se practicará retención en;

(...)

f) Los premios de loterías y apuestas que, por su cuantía, estén exentos del gravamen especial a que se refiere la Disposición adicional trigésima tercera de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

6. El porcentaje de retención o ingreso a cuenta será el siguiente

(...)

c) En el caso de premios de loterías y apuestas que, por su cuantía, estuvieran sujetos y no exentos del gravamen especial de determinadas loterías y apuestas a que se refiere la Disposición adicional trigésima tercera de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, el 20 por ciento. En este caso, la retención se practicará sobre el importe del premio sujeto y no exento, de acuerdo con la referida disposición

Con todo lo expuesto anteriormente lo más recomendable para este tipo de entidades beneficiarias del régimen fiscal especial establecido en la Ley del mecenazgo es que los décimos o participaciones sean adquiridos por una persona física que se beneficiará de la exención prevista en la LIRPF y posteriormente a título de donativo le entregue dicha cantidad a la Hermandad, cuya operación como ya hemos visto no repercute a nivel fiscal de manera negativa sobre la entidad y además para la persona física es deducible a efectos de IRPF en los términos que ya hemos visto.



### **3.3.9. La fiscalidad de los ingresos procedentes del alquiler de bienes inmuebles o muebles.**

#### *3.3.9.1. El tratamiento fiscal en el Impuesto sobre Sociedades*

Otra de las fuentes de financiación a las que recurren con frecuencia algunas Hermandades es el alquiler de determinados bienes muebles e inmuebles que forman parte de su patrimonio a cambio de recibir una determinada cantidad de dinero. Respecto a este negocio jurídico no hay muchas dudas al respecto de cómo deben tributar las Hermandades por los citados ingresos en el caso de que se apliquen el régimen fiscal especial, pues el legislador indica de forma expresa que los ingresos procedentes de los alquileres de los bienes muebles o inmuebles están exentos de tributación en el IS, de acuerdo con el artículo 6 de la LM.

#### **Artículo 6. Rentas exentas.**

Están exentas del Impuesto sobre Sociedades las siguientes rentas obtenidas por entidades sin fines lucrativos:

(...)

2.º Las procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad, como son los dividendos y participaciones en beneficios de sociedades, intereses, cánones y alquileres.

(...).

Además de recurrir al alquiler normal de cualquier tipo inmuebles de su titularidad, como podría ser una vivienda o local, otras de las actividades que podrían encontrarse dentro del ámbito de la exención es la cesión de un nicho del columbario construido en sus dependencias. En los últimos años se está incrementando la instalación de columbarios en los templos de las Hermandades para que descansen los restos de los hermanos (suele ser lo habitual) o de cualquier otra persona que lo considere oportuno. La actividad consiste con carácter general en la cesión del uso y disfrute de uno de los tantos nichos que configuran el columbario por un tiempo limitado, que suele ser 75 años. Cuando la actividad se realiza mediante contraprestación, es decir, a cambio del pago de una cantidad de dinero, la Hermandad está obteniendo un ingreso por ello. En este caso

entendemos que se encontraría dentro de la exención que acabamos de ver, al provenir del patrimonio inmobiliario de la entidad.

Como ya hemos indicado, se trata de una actividad en el ámbito de las Hermandades y cofradías en alza, de hecho, hasta la DGT se ha pronunciado al respecto sobre esta cuestión en la Contestación a la consulta V3681-20 de 29 de diciembre de 2020. En dicha consulta la consultante una institución religiosa, concretamente una Parroquia, pregunta si la cesión de los nichos, osarios y columbarios será considerada una actividad económica incluida en el objeto o finalidad específica de la parroquia, a los efectos de ser aplicable la exención en el Impuesto sobre Sociedades de las rentas percibidas por la parroquia en el ejercicio de esa actividad de cesión.

Esos osarios, nichos y columbarios se encontrarán fijos e inseparablemente unidos a la estructura de la sala en el edificio de la propia Parroquia, no tratándose de muebles independientes, y serán cedidos a esos terceros por la parroquia por un plazo de 75 años a cambio de un precio a pagar al inicio de la cesión a modo de pago único.

En este sentido, el criterio de la DGT hace referencia a lo señalado en el artículo 6. 2º de la Ley 49/2002, estarán exentas las rentas derivadas del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad, como son los dividendos y participaciones en beneficios de sociedades, intereses, cánones y alquileres.

Atendiendo a dicha normativa, si la entidad se aplica el régimen especial de la LM indica que *“la consultante manifiesta en el escrito de consulta que cede el uso de nichos, osarios y columbarios por un plazo de 75 años para que terceros interesados puedan depositar allí los restos mortales de sus difuntos a cambio de un precio que se paga al inicio de la cesión.*

*En consecuencia, de conformidad con lo establecido en el artículo 6 de la Ley 49/2002, estarán exentas del Impuesto sobre Sociedades las rentas obtenidas por la entidad consultante derivadas de los ingresos correspondientes a la contraprestación por la cesión de uso nichos, osarios y columbarios construidos en un inmueble de su propiedad para que terceros interesados puedan depositar allí los restos mortales de sus difuntos”.*

Criterio que como ya hemos adelantado estamos de acuerdo, y es perfectamente aplicable a nuestro juicio a la actividad de cesión de nichos a cambio de un precio determinado.

Hemos podido comprobar que la cesión de nichos es una actividad sujeta y exenta a efectos del IS, sin embargo debemos comprobar si se trata de una entrega de bienes o prestación de servicios sujeta a IVA, y como consecuencia si la Hermandad debería repercutir IVA.

Recordemos que las Hermandades son considerados a efectos de la LIVA sujetos pasivos, por lo tanto, le son de aplicación general lo establecido en los artículos 4 y 5 de la LIVA y, por tanto, tendrá la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordene un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad, siempre que las mismas se realicen a título oneroso. Así pues, estarán sujetas las entregas de bienes y prestaciones de servicios que la Hermandad realice en el ámbito de aplicación del citado impuesto.

A nuestro juicio la cesión de nichos se trataría a efectos de IVA de una prestación de servicios de acuerdo con el artículo 11 que establece que “se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.” Y más concretamente el artículo 11.2 apartado 3º determina que, en particular, se consideran prestaciones de servicios: (...) las cesiones del uso o disfrute de bienes”.

Como consecuencia, la cesión de los nichos que realice la Hermandad mediante contraprestación se encontrará sujeta y tributará al tipo general del 21 por ciento en virtud de lo dispuesto en los artículos 90 y 91.

Ahora bien, el artículo 20. Uno apartado 12 establece que estarán exentas “las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a las mismas efectuadas directamente a sus miembros por organismos o entidades legalmente reconocidos que no tengan finalidad lucrativa, cuyos objetivos sean de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica, realizadas para la consecución de sus finalidades

específicas, siempre que no perciban de los beneficiarios de tales operaciones contraprestación alguna distinta de las cotizaciones fijadas en sus estatutos”,

Para la aplicación de esta exención la entidad que presta el servicio ha de ser una entidad sin ánimo de lucro y que tenga como objetivo alguno de los que indica el precepto. en este caso concreto ya sabemos que las Hermandades son entidades sin ánimo de lucro y, además entre sus finalidades se encuentran las de carácter religioso, como consecuencia se encontrarían dentro del ámbito de aplicación de la exención. No obstante, la exención se refiere a aquellas prestaciones de servicios que se realicen exclusivamente en favor de sus hermanos sin contraprestación alguna diferente a la establecida en los estatutos. En esta circunstancia la entidad no tendrá que repercutir IVA por ser una operación sujeta pero exenta.

En definitiva, se aplicará la exención cuando la cesión de nichos sea un servicio de uso exclusivo para los hermanos incluido en las cuotas de hermanos que se determinen en sus estatutos. Como consecuencia si la prestación se realiza en favor de cualquier persona hermana o no o, incluso cuando se realiza en favor de los hermanos de manera exclusiva en el momento que estos deban abonar una determinada cantidad de dinero por el citado servicio distinta a las cuotas de hermanos, la entidad estará obligada a repercutir el 21 por ciento de IVA por dicha operación.

## **CAPÍTULO III. LA FISCALIDAD DE CIERTAS OPERACIONES DE PERSONAS JURÍDICAS Y FÍSICAS VINCULADAS CON LAS ACTIVIDADES DE LAS HERMANDADES**

### ***SUMARIO***

1. LA APLICACIÓN DEL IVA SOBRE LAS ENTREGAS, ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS E IMPORTACIONES DE BIENES CALIFICADOS COMO OBRAS DE ARTE. ESPECIAL ATENCIÓN AL ARTE SACRO. 1.1. HECHO IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. 1.1.1. Operaciones interiores. Las entregas de obras de arte. 1.1.2. Operaciones internacionales. 1.2. RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL EN FAVOR DE LAS IMPORTACIONES, ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS Y ENTREGAS DE OBRAS DE ARTE. ESPECIAL ATENCIÓN AL ARTE SACRO. 1.2.1. Concepto de obra de arte. 1.2.2. Régimen especial aplicado a las obras de arte. 1.2.3. Régimen fiscal de las entidades consideradas revendedores de arte sacro. 1.2.4. Las Hermandades como transmisores de obras de arte sacro. 1.2.5. Las Hermandades o cualquier otra entidad sin ánimo de lucro como receptoras de obras de arte sacro en concepto de donativo. 1.3. LA APLICACIÓN DEL IVA SOBRE LAS ENTREGAS DE OBRAS CONSIDERADAS ARTE SACRO. 1.3.1. Concepto de arte sacro. 1.3.2. Consecuencias de esa diferenciación en su valoración por parte del legislador. 1.3.3. Reciente consideración de obra de arte de “Manto bordado a mano para Virgen”. 1.4. LOS SERVICIOS PROFESIONALES PRESTADOS POR ARTISTAS PLASTICOS. 1.5. PROPUESTAS PARA QUE TODAS LAS DISCIPLINAS DE ARTE SACRO OBTENGAN LA MISMA PROTECCIÓN. 2. LA APLICACION DEL IVA SOBRE EL SERVICIO DE VENTA DE SILLAS Y PALCOS PARA CONTEMPLAR LOS DESFILES PROCESIONALES A SU PASO POR EL RECORRIDO OFICIAL. 2.1. INTRODUCCIÓN. REPASO A LOS ANTECEDENTES DEL CONFLICTO. 2.2. LAS DOS VARIANTES NORMATIVAS QUE DEBEN EVALUARSE PARA DETERMINAR LA EXENCION O NO DEL IVA DEL SERVICIO DE VENTA DE ABONOS Y PALCOS PARA CONTEMPLAR DESFILES PROCESIONALES 2.3. ANALISIS DE LA APLICABILIDAD DE LA EXENCION

ESTABLECIDA EN EL APARTADO 14 DEL ART. 20.UNO. 2.3.1. Naturaleza de la entidad que presta el servicio. 2.3.2. Entidades o establecimientos culturales privados de carácter social. 2.3.3. Tipología del servicio prestado. 2.3.4. Consideración del servicio prestado como alguna actividad incluida en los apartados a y b del art. 20. Uno 14. 1.4. ANÁLISIS DE LA APLICACABILIDAD DE LA EXENCION ESTABLECIDA EN EL ART. 20. UNO APARTADO 12. 3. LA TRIBUTACIÓN DE LAS AYUDAS OTORGADAS POR HERMANDADES. 3.1. UNA ACCION QUE CONECTA CON LOS FINES PROPIOS DE LAS HERMANDADES. EJEMPLO VINCULADO A LA UNIVERSIDAD DE SEVILLA: LA HERMANDAD DE LOS ESTUDIANTES. 3.2. EL TRATAMIENTO DE LAS BECAS O AYUDAS EN EL IRPF. 3.2.1. Consideraciones previas. La calificación de las becas como rendimientos del trabajo y la evolución en el alcance de su exención. 3.2.2. Elemento subjetivo: Entidades otorgantes que se encuentran dentro del ámbito de aplicación de la misma. 3.2.3. Elemento material u objetivo: Estudios reglados e investigación. 3.3. CARACTERISTICAS DE LAS CONVOCATORIAS DE LAS AYUDAS PARA QUE SE ENCUENTREN DENTRO DEL ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL IMPUESTO. ESTUDIO CRÍTICO DE LA NORMA REGLAMENTARIA A TRAVES DE SU APLICACIÓN AL CASO CONCRETO DE LA HERMANDAD DE LOS ESTUDIANTES DE SEVILLA. 3.3.1. Destinatarios de las ayudas como colectividades necesariamente genéricas. 3.3.2. Principio de publicidad de las becas. Reparos a la estricta regulación reglamentaria. 3.3.3. Procedimiento de adjudicación en concurrencia competitiva. La conveniencia de una definición clara y expresa de los criterios de concesión. 3.4. ASPECTOS BASICOS DE LA TRIBUTACION EN EL IRPF DE LAS AYUDAS AL ESTUDIO QUE NO CUMPLAN LAS CONDICIONES EXIGIDAS PARA LA EXENCION. 3.4.1. Sobre la obligación de retener de las Hermandades. 3.4.2. Sobre la obligación de declarar de los beneficiarios. Límites cuantitativos excluyentes. 3.4.3. Sobre el periodo impositivo de imputación de las becas no exentas. 3.4.4. Sobre la aplicación del mínimo por descendientes. 3.4.5. Sobre la tributación en la modalidad de declaración conjunta. 4. LA INCENTIVACIÓN DEL MECENAZGO EN FAVOR DE LAS HERMANDADES MEDIANTE LA INCLUSIÓN DE DETERMINADOS BENEFICIOS FISCALES EN DIVERSOS IMPUESTOS. 4.1. ENTIDADES BENEFICIARIAS. 4.2. DONATIVOS, DONACIONES Y APORTACIONES QUE DAN DERECHO A DEDUCCIÓN 4.3. BASE DE LA DEDUCCIÓN. CRITERIOS DE VALORACIÓN. 4.4. OTRAS FORMAS

DE MECENAZGO. 4.5. ASPECTOS FORMALES. 4.6. EXENCIÓN DE LAS RENTAS DERIVADAS DE DONATIVOS Y DONACIONES.

## **1. LA APLICACIÓN DEL IVA SOBRE LAS ENTREGAS, ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS E IMPORTACIONES DE BIENES CALIFICADOS COMO OBRAS DE ARTE. ESPECIAL ATENCIÓN AL ARTE SACRO**

En 2019, poco antes de la aparición de la Covid-19 que afectaría y de qué forma a las vidas de todo el planeta, la Dirección General de los Tributos en la Resolución Vinculante, V3091-19 de 04 de noviembre de 2019 cambió de criterio en relación con la calificación de “Mantos bordados a mano para Virgen”.

Este cambio de criterio pone sobre la mesa que en relación con la calificación de obras de arte y más concretamente sobre las que se encuentran dentro del arte sacro, no está todo resuelto. En este sentido nos parece un tema interesante para abordar al entender que es un campo el de la “fiscalidad de las obras de arte sacro” poco explorado y quizás proclive a diversos cambios interpretativos al respecto.

### **1.1. HECHO IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.**

El Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo IVA) se encuentra regulado en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante LIVA).

Cuando abordamos un impuesto lo lógico es comenzar estudiando para una mejor comprensión cuáles son sus características y que operaciones se encuentra grabadas, aspectos que vamos a encontrar en el art. 1 de dicho cuerpo legal.

El IVA es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava, en la forma y condiciones previstas en la citada Ley, tres tipos de operaciones que podemos clasificarlas a su vez en dos tipos:

- Operaciones interiores

Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales.

- Operaciones internacionales

- a) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.
- b) Las importaciones de bienes.

Se trata de un impuesto que cuenta con ciertas especificidades que le son propias, destacando entre otras el hecho de gravar toda la fase de producción de un bien o servicio, es decir, es multifásico recayendo la obligación tributaria principal en el último eslabón de la cadena, esto es el consumidor final, siendo persona distinta al sujeto pasivo, que es el empresario o profesional que actúa de colaborador con la AEAT, repercutiendo IVA a sus clientes y pagando IVA a sus proveedores, teniendo derecho a deducirse la diferencia entre el IVA repercutido y el IVA soportado, por eso para ellos es un IMPUESTO NEUTRO, derecho a deducción que no tiene el consumidor final que es el que soporta el gravamen.

Una vez conocidas las operaciones que son gravadas por el impuesto el siguiente paso es desarrollar cada una de estas operaciones para posteriormente aplicarlas a la materia objeto de este trabajo, es decir, a las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de las obras de arte sacro.

#### **1.1.1. Operaciones interiores. Las entregas de obras de arte**

El artículo 4. Uno de la LIVA establece que *“estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.”*.

El hecho imponible que establece el precepto consta de una serie de elementos, que necesariamente debemos desgranar y desarrollar para conocer si la entrega de obras de arte es una actividad sujeta a IVA, y en el caso de que lo sea cuál es el tipo de gravamen a aplicar.

- Entrega de bienes o prestación de servicios
- Dentro del ámbito espacial del impuesto
- por empresarios o profesionales
- a título oneroso
- con carácter habitual u ocasional



- en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional
- en favor de terceros o de los propios socios, asociados, miembros o partícipes.

Según el artículo 8 de la LIVA, las entregas de bienes es la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes.

Recordemos que un bien es todo aquello susceptible de apropiación (art.333 CC), y que corpóreo es lo que se puede percibir por los sentidos, por lo tanto, los bienes corporales es todo aquello susceptible de apropiación que puede ser percibido por los sentidos.

Serían incorpóreos, por ejemplo, cualquier tipo de derecho, no obstante, A efectos fiscales tiene la consideración de bienes corporales el gas, el calor, el frío, la energía eléctrica y demás modalidades de energía.

Las entregas de bienes para ser grabadas por el IVA deben realizarse en el ámbito de aplicación del impuesto, que según el art. 3 de la LIVA se reduce a la península y la Islas Baleares, excluyendo a Ceuta y Melilla y Canarias.

Con carácter general los empresarios y profesionales son aquellos que realizan actividades que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, en virtud del art. 4 y 5 de la LIVA, incluyendo de forma expresa las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.

También aquellos particulares que realicen determinadas actividades pueden ser considerados a efectos fiscales como empresarios o profesionales, como ocurre en el ámbito del arrendamiento de bienes.

Las entregas de bienes grabadas por el IVA necesariamente deben conllevar contraprestación, en el caso de que se realicen a título gratuito serán consideradas a efectos fiscales donación y, por lo tanto, dentro del ámbito de aplicación de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Es irrelevante que el empresario o profesional realice la actividad una sola vez a lo largo de su vida o la realice de forma frecuente, siempre y cuando se realice en el desarrollo de

su actividad empresarial o profesional independientemente sea destinada a terceros como a los propios socios, asociados, miembros o partícipes.

Llegados a este punto, creemos necesario resaltar que hay que tener muy presente cuando ante una compraventa se aplica el IVA o Actos Jurídicos Documentados. La fórmula más sencilla, aunque en la práctica no lo es tanto, es detectar que tipo de sujeto es quién realiza la venta. Si la venta la realiza un empresario o profesional o un particular considerado empresario o profesional por la tipología de actividad que ha realizado, en estos casos la actividad será gravada por el IVA, mientras que si la venta del bien la lleva a cabo un particular esta actividad irá grabada por AJD.

Atendiendo a todo lo indicado, a todas luces la entrega de obras de arte realizadas en el ámbito de aplicación del impuesto por parte de su autor o creador a un tercero mediante contraprestación es una actividad sujeta a IVA, siendo este el criterio establecido de la DGT *“la realización por un artista de un cuadro, pintura o dibujo, o escultura por encargo o no, tiene la consideración de entrega de bienes, a tenor de lo dispuesto en el artículo 8, apartado uno, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido<sup>189</sup>”*. *“Por tanto, las entregas de objetos de arte originales por su autor estarán sujetas al citado tributo cuando se realicen en el territorio de aplicación del tributo, sin que les afecte exención alguna de las previstas en el artículo 20 de la misma Ley<sup>190</sup>”*.

Hemos de resaltar que no solo estarán sujetas las entregas realizadas por los autores, sino también las entregas efectuadas por sus derechohabientes o, por ejemplo, por las galerías de arte cuando actúen en nombre propio a tenor de lo establecido en el art. 8.2 6º de la LIVA *“las transmisiones de bienes entre comitente y comisionista que actúe en nombre propio efectuadas en virtud de contratos de comisión de venta o comisión de compra”*. Cuando actúan en nombre del autor de la obra, es decir, como intermediario, en este caso, la actividad de la entidad seguirá estando sujeta a IVA, pero no como entrega de bienes sino como prestación de servicios, de acuerdo con el artículo 11.2 15º de la LIVA *“Las operaciones de mediación y las de agencia o comisión cuando el agente o comisionista actúe en nombre ajeno. Cuando actúe en nombre propio y medie en una prestación de*

---

<sup>189</sup> Contestación a consulta de la DGT V1037-19, de 10 de mayo de 2019.

<sup>190</sup> Contestación a consulta de la DGT V0821-21, de 7 de abril de 2021.

*ser vicios se entenderá que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios (...)*<sup>191</sup>.

### **1.1.2. Operaciones internacionales**

El hecho imponible del IVA lo constituye en su conjunto no solo las entregas de bienes sino las importaciones y las adquisiciones intracomunitarias de bienes<sup>192</sup>, es decir, las operaciones nacionales como las operaciones internacionales, aunque nos pueda llevar a confusión y parecer tres hechos imponibles distintos. No obstante, como vamos a ver, el tratamiento será diverso, de ahí la importancia de diferenciar cada una de las actividades del mismo modo que lo hace la legislación<sup>193</sup>.

#### *1.1.2.1. Las adquisiciones intracomunitarias de obras de arte*

La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido. - Diario Oficial de la Unión Europea de 11-12-2006 define las adquisiciones intracomunitarias en su art. 20 como “*la obtención del poder de disposición como propietario de un bien mueble corporal expedido o transportado, con destino al adquirente, por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos, hacia un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte del bien*”, la LIVA en su art. 15 nos ofrece la misma definición que la Directiva pero adaptada al territorio de aplicación del impuesto, a saber, “*la obtención del poder de disposición sobre bienes muebles corporales expedidos o transportados al territorio de aplicación del Impuesto, con destino al adquirente, desde otro Estado miembro, por el transmitente, el propio adquirente o un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores*” y la AEAT las califica como “*la compra por empresarios de bienes transportados por el vendedor (otro empresario), el comprador o un tercero en nombre*

---

<sup>191</sup> Criterio reflejado también por la DGT en la contestación a consulta V1037-19, de 10 de mayo de 2019.

<sup>192</sup> Un concepto que lleva años obsoleto desde que la Comunidad Europea pasó a denominarse en el Tratado de Lisboa Unión Europea, para una mayor profundización sobre la materia véase a CUBERO TRUYO, A.: “La necesidad de sustituir el concepto de adquisiciones intracomunitarias por el de adquisiciones intra-Unión (propuesta de adaptación de la terminología del IVA al Tratado de Lisboa)”. *Quincena Fiscal*, núm.18, 2016.

<sup>193</sup> “(...) *En materia de IVA el tratamiento no es el mismo si las operaciones internacionales se realizan hacia o desde el territorio de los Estados miembros de la UE o desde o hacia el territorio de los países terceros. (...)*” CUBERO TRUYO, A.: “Impuesto sobre el Valor Añadido” en CUBERO TRUYO, A.; TORIBIO BERNÁNDEZ, L y TORIBIO, L.: *Los principales impuestos del Sistema Tributario*. Tecnos, 2019, pág. 222.

*y cuenta de los anteriores desde otro Estado miembro a la Península e Islas Baleares”.*

En definitiva, consiste en el tráfico de determinados bienes de un Estado miembro a otro.

De las definiciones contempladas podemos extraer varios requisitos acumulativos o concurrentes para que una adquisición de bienes sea considerada como intracomunitaria<sup>194</sup>;

- El elemento de la transacción debe ser un bien mueble corporal o asimilado en el IVA. Recibe el mismo tratamiento que las entregas de bienes, ya vistas anteriormente.
- El adquirente debe obtener con dicha operación el poder de disposición sobre el bien<sup>195</sup>.
- Ha de existir transporte, es decir, el bien debe ser transportado al territorio de aplicación del impuesto desde otro Estado miembro por el transmitente, el adquirente o un transportista que actúe en nombre y por cuenta de cualquiera de ellos.

No obstante, el legislador nos indica determinados supuestos que si bien no cumplen con todos los requisitos son consideradas a efectos de IVA como adquisiciones intracomunitarias, a saber;

- *“La compra de bienes procedentes de otro Estado miembro cuando el vendedor sea empresario y el comprador una persona jurídica no empresario y el importe de las adquisiciones procedentes de los demás Estados miembros supere los 10.000 euros.*
- *La compra de medios de transporte nuevos, procedentes de otro Estado miembro, cualquiera que sea el vendedor y el destinatario (incluidos particulares).*

---

<sup>194</sup> Contestación a consulta de la DGT V1616-06, de 28 de Julio de 2006. La DGT analizando el art. 15 de la LIVA establece que *“se extraen varios requisitos que resultan necesarios para que la operación pueda ser calificada como una adquisición intracomunitaria de bienes. Estos requisitos son: 1.º) La obtención del poder de disposición sobre los bienes por parte del adquirente. 2.º) Los bienes entregados han de ser bienes muebles corporales. 3.º) Los bienes han de ser transportados o expedidos desde un Estado miembro a otro. 4.º) El transporte ha de estar vinculado a la operación”* [punto núm. 1, de la Resolución de la Dirección General de Tributos núm. 1616/2006, de 28 de julio (JUR\2006\224189)].

<sup>195</sup> ARRIBAS LEÓN, M y HERMOSÍN ÁLVAREZ, M.: *“Las adquisiciones intracomunitarias de bienes en el impuesto sobre el valor añadido”*. Documentos-Instituto de Estudios Fiscales, núm.19, 2009. *“(…) todo poder de disposición al margen del título de propiedad conllevará la realización de una prestación de servicios y no una adquisición de bienes; de ahí que, aunque nuestra norma interna no lo exija de modo expreso, se desprende del análisis sistemático del régimen del IVA que sólo es posible una adquisición intracomunitaria de bienes como propietario”*.

- *La recepción de bienes del propio empresario desde otro Estado miembro<sup>196</sup>”.*

La LIVA en su art. 13 también establece de forma expresa una serie de supuestos que excluye de la consideración de adquisición intracomunitaria de bienes aun cuando se cumplen todos y cada uno de los requisitos, fundamentalmente atendiendo a criterios técnicos;

- Las compras efectuadas en un Estado miembro que tributen por el régimen especial de bienes usados, **objetos de arte**, antigüedades y objetos de colección. Estas operaciones tributan en el Estado de origen.
- Las compras efectuadas a un empresario que se beneficie del régimen de franquicia en el Estado miembro desde el que se inicia el transporte.
- Las ventas a distancia.
- Las compras efectuadas en un Estado miembro de bienes que son instalados en Península o Baleares antes de su entrega. Estas operaciones tributan por el IVA español

El hecho imponible, es decir, las adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas están establecidas en el art. 13 de la LIVA. Con carácter general el hecho imponible lo constituyen:

- Las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso por empresarios, profesionales o personas jurídicas que no actúen como tales cuando el transmitente sea un empresario o profesional.

Atendiendo a este supuesto de hecho y añadiendo los elementos de la definición legal anteriormente ya observada, las adquisiciones intracomunitarias sujetas deben cumplir los siguientes requisitos:

- El adquirente debe ser un empresario o profesional que adquiera el poder de disposición como propietario con la operación, también puede ser una persona jurídica que no actúe como empresario (**entidades sin ánimo de lucro**, fundaciones...), siempre y cuando el precio de la suma de las operaciones anuales supere los 10.000 euros.

---

<sup>196</sup> Página Web de la AEAT. Adquisiciones y entregas intracomunitarias. [Agencia Tributaria: Adquisiciones y entregas intracomunitarias](#). (última visita el 24 de mayo de 2023).

- Deben ser a título oneroso, es decir, con contraprestación
- Debe haber transporte del bien de un Estado miembro a otro vinculado a la operación
- El transmitente debe ser un empresario o profesional.

A este supuesto general se le añade otro supuesto de carácter especial, pues se considera adquisición intracomunitaria aun cuando el adquiere y/o el transmitente no fuera empresario o profesional. Dicho supuesto va a ser reflejado para dejar constancia de su existencia, pero no es relevante para nuestro objeto de estudio, pues se trata de un supuesto de hecho que conforma el hecho imponible de las adquisiciones intracomunitarias sobre una operación específica alejada de la materia objeto de estudio, concretamente;

- Las adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos, efectuadas a título oneroso por las personas a las que sea de aplicación la no sujeción prevista en el artículo 14, apartados uno y dos, de esta Ley, así como las realizadas por cualquier otra persona que no tenga la condición de empresario o profesional, cualquiera que sea la condición del transmitente.

#### 1.1.2.2. *Las importaciones de obras de arte*

Las importaciones de acuerdo con el art. 30 de la Directiva son “(...) *la introducción en la Comunidad de un bien que no esté en libre práctica a efectos de lo dispuesto en el artículo 24 del Tratado (...)*”, así como “(...) *la introducción en la Comunidad de un bien en libre práctica procedente de un territorio tercero que forme parte del territorio aduanero de la Comunidad*”. La AEAT las define como “*la entrada en el territorio de la Comunidad Europea de mercancías procedentes de terceros países*”.

En este sentido, hemos de recordar que tanto las Islas Canarias como Ceuta y Melilla se encontraban excluidas del ámbito de aplicación del Impuesto, pues la primera posee una regulación propia y se encuentra fuera del ámbito de armonización de los impuestos sobre el consumo, mientras que las ciudades autonómicas se encuentran fuera de la Unión Aduanera. Esto implica a efectos del impuesto que sean consideradas como país tercero, calificando las adquisiciones de bienes por el Reino de España (o por cualquier otro Estado miembro) procedente de las Islas Canarias o de Ceuta y Melilla como importaciones en virtud del art. 6 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006.

### 1.1.2.3. Las entregas intracomunitarias y las exportaciones de obras de arte

Como hemos podido observar en relación con el hecho imponible nada indica sobre las actividades de reciprocidad, esto es, las exportaciones o las entregas de bienes intracomunitarias<sup>197</sup>, esto se debe al hecho de evitar la doble imposición que ocurriría si estas actividades recíprocas se incluyeran en el hecho imponible, pues toda adquisición de bienes intracomunitaria lleva aparejada necesariamente una entrega de bienes intracomunitaria<sup>198</sup>, del mismo modo que una importación (adquisición) debe ir acompañada de una exportación<sup>199</sup> (transmisión o entrega). Se trata de una diferencia sustancial respecto de las entregas de bienes nacionales, pues en las operaciones internacionales ya no se graba la entrega de bienes sino la adquisición.

### 1.1.2.4. Principio de tributación, ¿en destino o en origen?

En relación con el arte Sacro, hemos de resaltar que la valoración del mismo no se queda en territorio nacional, sino que es capaz de cruzar fronteras y es realmente requerido por diversos países, fundamentalmente donde las procesiones son una parte de la cultura del

---

<sup>197</sup> Según la AEAT la entrega intracomunitaria es la entrega de bienes transportados a otro Estado miembro de la Comunidad Europea por el vendedor (empresario), el adquirente o un tercero en nombre y cuenta de los anteriores, cuando el comprador es un empresario, profesional o persona jurídica no empresaria, pero identificada a efectos del IVA en un Estado miembro distinto de España. Esta operación está exenta de IVA, atribuyendo el derecho a deducir el IVA soportado en las adquisiciones de bienes y servicios que se afectan a esta actividad (exención plena).

También son entregas intracomunitarias:

- Las entregas de medios de transporte nuevos, destinados a otro Estado miembro, cualquiera que sea el vendedor y el destinatario (incluidos particulares).
- Las transferencias de bienes del propio empresario para afectarlo a su actividad en otro Estado miembro

No deben confundirse las entregas intracomunitarias con las ventas a distancia, cuyos destinatarios son particulares.

<sup>198</sup> LASARTE ÁLVAREZ, J., “El IVA y las operaciones intracomunitarias”, *Crónica Tributaria*, núm. 111, 2004, pág. 123, “*toda adquisición intracomunitaria sujeta calificada como tal desde la perspectiva del comprador, que actúa en un Estado miembro o como sujeto pasivo del IVA establecido por éste, es al mismo tiempo una entrega intracomunitaria de bienes exenta desde la perspectiva del vendedor, que actúa en otro Estado miembro o como sujeto pasivo del IVA exigido en su territorio*”. Para una mayor profundización sobre las entregas intracomunitarias de bienes véase LASARTE ÁLVAREZ, J., “La exención del IVA de las entregas de bienes a operadores intracomunitarios según la normativa española”, en LASARTE ÁLVAREZ, J., *Las operaciones intracomunitarias en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en los Impuestos Especiales armonizados*, Instituto de Estudios Fiscales-Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 2004, págs. 169 a 218 y LASARTE ÁLVAREZ, J., “Régimen de la exención del IVA de las entregas de bienes a operadores intracomunitarios según la normativa española”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 63, 2003, págs. 41 a 69.

<sup>199</sup>De acuerdo con la AEAT la Exportación es la entrega de bienes transportados fuera de la Comunidad Europea por el transmitente o el adquirente no establecido en península o Baleares o por un tercero que actúe por cuenta y nombre de los anteriores. Esta operación está exenta de IVA, atribuyendo el derecho a deducir el IVA soportado en las adquisiciones de bienes y servicios que se afectan a esta actividad (exención plena).

país, a saber, Italia y un gran número de países de centro y sur de América e incluso del norte fundamentalmente, pero también en destinos tan remotos como Filipinas, todos ellos con una marcada influencia española en siglos pasados que de alguna manera perduran en la actualidad.

Son varios los encargos que de estos países llegan a los artistas nacionales del arte Sacro, práctica que no se reduce a la actualidad pues allá por el siglo XVII era también habitual el trasvase de obras de arte de la península al territorio de las Indias, son diversas las obras que se encuentran en Latinoamérica de los más reputados artistas, como Martínez Montañez<sup>200</sup>.

También debemos tener presente que para la realización por parte de los artistas y artesanos de sus creaciones es necesario adquirir determinados materiales, que en diversos casos se hace necesario acudir fuera de España.

Reflejado este breve inciso de las transacciones de carácter internacional en relación con el arte Sacro, volviendo a la materia fiscal lo primero que debemos conocer es dónde se ha de tributar, en el país de origen o en el país de destino, debemos tener presente que con carácter general son dos los países implicados. En este sentido en las operaciones internacionales rige el principio de tributación del país de destino de ahí que la actividad grabada no sea la entrega de bienes intracomunitaria o la exportación como ocurre en las operaciones interiores sino la adquisición y la importación, esta última viene a ser una adquisición de bienes perteneciente a un país tercero.

Si bien, como hemos indicado con carácter general rige el principio de tributación en destino, no obstante, dependerá de la tipología del sujeto adquirente y si la operación se realiza entre Estados miembros o entre un Estado miembro y un país tercero.

En el caso de la adquisición intracomunitaria si el adquirente es un empresario o profesional, por ejemplo, perteneciente al ámbito de aplicación del impuesto, adquiere

---

<sup>200</sup> MATTOS CÁRDENAS, L.: “Dos «invenciones»: Cristo del Auxilio de Martínez Montañés y el Felipe IV a caballo. Orígenes y eco arquitectónico de su difusión en Lima”. *Devenir revista de estudios sobre patrimonio edificado*. Vol.6, núm. 12, 2019. “En el presente ensayo se analizan dos obras relacionadas con Juan Martínez Montañés (1568-1649): su famosa escultura del Crucificado (1603) que fuera destinada a un retablo de la iglesia de Nuestra Señora de la Merced en Lima y cuya estructura original en su versión pictórica (hoy recuperada) dio origen a un grabado (1739), y la parcial contribución del Montañés al Felipe IV a caballo; confrontando la fortuna iconográfica de ambas «invenciones» y su poco conocida presencia en el escenario urbano de la ciudad de Lima”.



determinados bienes en otro Estado miembro se aplicará el principio de tributación en destino, es decir, la operación estará sujeta a IVA en el Reino de España, siendo el artista sujeto pasivo, sin embargo, la operación realizada por el transmitente estará exenta de IVA y no tendrá obligación de repercutir IVA alguno. En el caso de que el adquirente sea un particular regirá el principio de tributación en origen, quedando grabada la operación por el IVA de dicho país de origen siendo este el que tiene la obligación de repercutir, a excepción de la adquisición de vehículos de transporte, en cuya operación se considera al particular como empresario o profesional rigiendo, por lo tanto, el principio de tributación en destino.

Si la operación internacional es entre un Estado miembro y un país tercero, es indiferente que el adquirente sea un empresario o profesional o un particular, siempre regirá el principio de tributación de destino quedando exenta la operación de origen.

Esto se traduce a la materia objeto de nuestro trabajo de la siguiente forma;

- Compraventa por un empresario o profesional de un Estado miembro de una obra de arte realizada por un artista español (dentro del ámbito de aplicación del impuesto).
  - a) La operación que se realiza en España es una entrega intracomunitaria de un bien, la cual está exenta, “*atribuyendo el derecho a deducir el IVA soportado en las adquisiciones de bienes y servicios que se afectan a esta actividad (exención plena)*”<sup>201</sup>. La operación que se realiza en el Estado miembro del adquirente es una adquisición intracomunitaria de bienes sujeta al IVA de ese Estado miembro, convirtiéndose el adquirente en el sujeto pasivo teniendo que ingresar el IVA en sus declaraciones ordinarias, es decir, el artista español no debe repercutir IVA, sino que se auto repercute el propio empresario.
  - b) En cambio, si es un particular el que adquiere esa obra de arte no impera el principio de tributación en destino sino en origen, por lo tanto, el sujeto pasivo sería el artista que tendrá que repercutir IVA a dicho particular.

---

<sup>201</sup> Página Web de la AEAT. Adquisiciones y entregas intracomunitarias. [Agencia Tributaria: Adquisiciones y entregas intracomunitarias](#). (última visita el 24 de mayo de 2023).

- Compraventa de una obra de arte realizada por un artista español que se dedica a la venta de sus creaciones (dentro del ámbito de aplicación del impuesto) por un particular o un empresario o profesional de un país tercero.

La operación que se genera en España es una exportación de dicha obra de arte sacro la cual estará exenta y la operación grabada por el IVA del país tercero será la importación, es decir, la adquisición por parte del empresario o profesional o por el particular, en el caso del primero el funcionamiento es igual que en las adquisiciones intracomunitarias mediante el método de auto repercusión. En este sentido, el artista español no tiene como es lógico que repercutir IVA por dicha operación al encontrarse la misma exenta en el país de origen.

Sin embargo, en el caso de los particulares se les cobrará el IVA una vez llegue a la aduana del país de destino. Es lo que normalmente ocurre cuando compramos alguno artículo por internet por tener un precio más competitivo (normalmente por el hecho de no estar gravado por IVA), sin embargo, cuando nos llega a casa el repartidor nos exige un incremento del precio, debido a que la Aduana ha aplicado el IVA correspondiente, siendo en este caso la empresa de transporte el sujeto intermediario de la operación, el servicio Aduanero le exige el pago del IVA del artículo que transporta y luego posteriormente el transportista se lo cobra al contribuyente.

- El artista español adquiere una serie de materiales de una empresa perteneciente a un Estado miembro. Recordemos que estamos ante relaciones u operaciones de reciprocidad. La adquisición intracomunitaria de bienes que lleva a cabo el artista español es una operación sujeta a IVA en el ámbito de aplicación del impuesto, por lo que será en este caso el que deberá llevar a cabo ese método de auto repercusión, que habíamos mencionado con anterioridad, ingresando el IVA correspondiente en su declaración ordinaria, estando exenta la entrega de dichos materiales procedentes del otro Estado miembro. *“El IVA se liquida con carácter general en el modelo 303 donde el adquirente declarará el IVA español devengado de la operación que, a su vez, podrá deducir cuando se cumplan los requisitos establecidos (artículos 92 y sig. Ley 37/1992)<sup>202</sup>”*.

---

<sup>202</sup> Página Web de la AEAT. Adquisiciones y entregas intracomunitarias. [Agencia Tributaria: Adquisiciones y entregas intracomunitarias](#). (última visita el 24 de mayo de 2023).

Lo mismo ocurriría si la adquisición se realizara en un país tercero, tan solo cambiaría la manera de operar en el caso de que el adquirente sea un particular, debido a que este no realiza declaración de IVA y, por lo tanto, se le repercutirá por parte del servicio de aduanas español una vez que el bien pase por el control aduanero.

- Compraventa de una obra de arte sacro por una Hermandad del territorio de aplicación del impuesto (península y Baleares) para incorporarla a su patrimonio en España a un artista de otro Estado miembro.

Si bien, no es una práctica habitual debido a que el centro de producción de arte Sacro al que acuden las Hermandades españolas se encuentra precisamente en España, es una situación que se contempla en la norma y que por ello creemos interesante reflejar. Recordemos que las Hermandades son entidades sin fines lucrativos, y que esta operación no tiene la consideración de actividad económica, por lo tanto, no es un empresario o profesional, estaríamos ante una persona jurídica no empresario. Al comienzo de este apartado, hemos contemplado una serie de supuestos donde no se cumplían todos los requisitos, pero el legislador las consideraba igualmente adquisiciones intracomunitarias, entre ellos *“La compra de bienes procedentes de otro Estado miembro cuando el vendedor sea empresario y el comprador una persona jurídica no empresario y el importe de las adquisiciones procedentes de los demás Estados miembros supere los 10.000 euros, nos encontraríamos ante este supuesto”*. Por lo tanto, si la compra es superior a 10.000 euros la operación es considerada adquisición intracomunitaria, actividad que se encuentra dentro del ámbito de aplicación del impuesto español, siendo abonado el IVA, por el contrario, si su importe es inferior sería una actividad diferente a una adquisición intracomunitaria a efectos del IVA.

## 1.2. REGIMEN FISCAL ESPECIAL EN FAVOR DE LAS IMPORTACIONES, ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS Y ENTREGAS DE OBRAS DE ARTE. ESPECIAL ATENCIÓN AL ARTE SACRO.

### 1.2.1. Concepto de obra de arte

Como hemos podido comprobar la compraventa de obras de arte es una actividad sujeta a IVA. No obstante, es necesario a estas alturas conocer que se entiende por obra de arte,

en este sentido, primero tenemos que observar si existe alguna definición legal de obra de arte y en la medida de lo posible, un concepto específico a efectos fiscales.

En el ordenamiento tributario y, más concretamente en la LIVA, existe una definición de objeto de arte, aunque más que una definición es una lista de objetos que el legislador a efectos fiscales considera obra de arte. Dicha lista o definición se encuentra en el art. 136 2º, a saber,

*“a) cuadros, 'collages' y cuadros de pequeño tamaño similares, pinturas y dibujos, realizados totalmente a mano por el artista, con excepción de los planos de arquitectura e ingeniería y demás dibujos industriales, comerciales, topográficos o similares, de los artículos manufacturados decorados a mano, de los lienzos pintados para decorados de teatro, fondos de estudio o usos análogos (código NC 9701);*

*b) grabados, estampas y litografías originales de tiradas limitadas a 200 ejemplares, en blanco y negro o en color, que procedan directamente de una o varias planchas totalmente ejecutadas a mano por el artista, cualquiera que sea la técnica o la materia empleada, a excepción de los medios mecánicos o fotomecánicos (Código NC 9702 00 00);*

*c) esculturas originales y estatuas de cualquier materia, siempre que hayan sido realizadas totalmente por el artista; vaciados de esculturas, de tirada limitada a ocho ejemplares y controlada por el artista o sus derechohabientes (código NC 9703 00 00);*

*d) tapicerías (código NC 5805 00 00) y textiles murales (código NC 6304 00 00) tejidos a mano sobre la base de cartones originales realizados por artistas, a condición de que no haya más de ocho ejemplares de cada uno de ellos;*

*e) ejemplares únicos de cerámica, realizados totalmente por el artista y firmados por él;*

*f) esmaltes sobre cobre realizados totalmente a mano, con un límite de ocho ejemplares numerados y en los que aparezca la firma del artista o del taller, a excepción de los artículos de bisutería, orfebrería y joyería;*

*g) fotografías tomadas por el artista y reveladas e impresas por el autor o bajo su control, firmadas y numeradas con un límite de treinta ejemplares en total, sean cuales fueren los formatos y soportes.”*

Por lo tanto, todo objeto que no se encuentre en la lista no será considerado en el ámbito fiscal como obra de arte. El legislador nos proporciona una serie de elementos y requisitos en cada uno de los objetos para que se entiendan como tal. Extremo este último esencial y relevante porque el legislador ha considerado oportuno darles a las obras de arte una protección especial como medida de incentivación de las transacciones de obras de arte en el territorio de aplicación de este Impuesto con la finalidad de dinamizar su entrega e impulsar la producción de los artistas en nuestro país, como así lo indica el propio legislador<sup>203</sup>.

### **1.2.2. Régimen especial aplicado a las obras de arte.**

En 2014 en aras de acometer dichas medidas de incentivación<sup>204</sup> se introdujo en la LIVA una serie de modificaciones a través del Real Decreto-ley 1/2014, de 24 de enero, de reforma en materia de infraestructuras y transporte, y otras medidas económicas, entre las que se encuentra el cambio del tipo general del 21% por un tipo reducido del 10% a las importaciones, adquisiciones intracomunitarias y entregas de obras de arte.

En este sentido, si acudimos al art. 90 de la ley del IVA el precepto establece como tipo impositivo general el 21%, para a continuación expresar una serie de salvedades, que se encuentran determinadas concretamente en el artículo 91.

En relación con el objeto de este trabajo nos centraremos en las establecidas en el punto Uno apartado 4 del citado precepto que señala la aplicación de un tipo reducido del 10 por ciento a las siguientes operaciones:

---

<sup>203</sup> Real Decreto-ley 1/2014, de 24 de enero, de reforma en materia de infraestructuras y transporte, y otras medidas económicas.

<sup>204</sup> véase HERNÁNDEZ LAVADO, A.: “Una nueva fiscalidad para fomentar la participación ciudadana en la cultura y el patrimonio cultural a través de las asociaciones: la reforma fiscal italiana y española de 2016” en GARCÍA-OVIES SARANDESES. I. y demás autores: *Conflictos actuales de derecho tributario Homenaje a la profesora doctora Manuela Fernández Junquera*. Thomson Reuters Aranzadi. 2017, págs. 857-873.

“4. Las importaciones de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, cualquiera que sea el importador de los mismos, y las entregas de objetos de arte realizadas por las siguientes personas:

1.º Por sus autores o derechohabientes.

2.º Por empresarios o profesionales distintos de los revendedores de objetos de arte a que se refiere el artículo 136 de esta Ley, cuando tengan derecho a deducir íntegramente el Impuesto soportado por repercusión directa o satisfecho en la adquisición o importación del mismo bien.”.

No se nos puede olvidar en ningún momento que el IVA es el impuesto más armonizado de todo el sistema tributario y que por lo tanto debemos estar también pendiente de la normas de la UE, de hecho el artículo 136 de la Ley 37/1992 es trasposición del artículo 311.1, 5) de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, la cual incorpora los bienes que tienen la consideración de objeto de arte, a tenor, de lo establecido en la parte A del anexo IX de la referida Directiva, es decir, es la propia norma de la UE la que establece a efectos fiscales la definición de obra de arte que determina el art. 136.

Esto es un dato importante para tener en cuenta, pues si bien el arte sacro está muy extendido es especialmente relevante en España, por lo que es un arte muy particular en ciertos sentidos en nuestro país, y quizás como vamos a comprobar no todas las disciplinas serán consideradas obras de arte.

En definitiva, el art. 91 establece un régimen especial para las importaciones, adquisiciones intracomunitarias y entrega de obras de arte, que se traduce en la aplicación de un tipo reducido del 10% sobre estas operaciones.

Para que se pueda aplicar dicho régimen especial se han de cumplir dos requisitos según la LIVA, un requisito subjetivo y un requisito objetivo.

- *Requisito objetivo*

Necesariamente las importaciones, adquisiciones intracomunitarias y entrega de bienes deben ser considerados a efectos fiscales como obras de arte, es decir, el bien que se vende debe ser alguno de los establecidos en el ya analizado art. 136, en caso contrario deberán tributar por el régimen general, esto es al 21 por ciento.

- *Requisito subjetivo*

Obligatoriamente el transmitente debe ser una persona física o jurídica concreta, bien su autor, o sus derechohabientes, bien un empresario o profesional que no sea revendedor de obras cuando tengan derecho a deducir íntegramente el Impuesto soportado.

En este sentido debemos saber a qué se refiere el legislador con revendedor de obras de arte, pues el precepto deja claro que los excluye de este régimen fiscal especial

### **1.2.3. Régimen fiscal de las entidades consideradas revendedores de arte sacro.**

En la actualidad existe entidades que se dedican a la adquisición de determinadas obras de arte para su posterior reventa, es decir, esa segunda venta no la realiza ni el autor ni sus derechohabientes ni una galería de arte que actúa en nombre propio por comisión ni cualquiera otra entidad con derecho a deducción distinta a un revendedor. En este sentido creemos interesante reflejar cuál es el régimen fiscal establecido para este tipo de operaciones realizadas por dichas entidades.

Lo primero que debemos conocer es si existe un concepto legal de revendedor, y en la medida de lo posible, establecido por la norma tributaria. Efectivamente el art. 136. Uno apartado 5º de la LIVA establece un concepto de revendedor de bienes, entendiendo como tal al *“empresario que realice con carácter habitual entregas de los bienes comprendidos en los números anteriores, que hubiesen sido adquiridos o importados para su posterior reventa”*.

Del concepto se desprende que revendedor de bienes debe ser un empresario que se dedique a la reventa de los bienes que indica el precepto, estas obras de arte, entre los que se encuentra dentro de las disciplinas de arte sacro la escultura, la pintura y el dibujo que haya adquirido en territorio de aplicación del impuesto, en otro Estado miembro o en cualquier país tercero, incluido las Islas Canarias, Ceuta y Melilla.

Seguidamente en el párrafo siguiente nos indica de forma expresa un supuesto que se considera reventa de bienes como es la subasta pública de los bienes citados en el párrafo anterior, cuando actúe en nombre propio en virtud de un contrato de comisión de venta, por lo que su organizador se considera revendedor de bienes.

El conocer un supuesto de reventa de bienes es fundamental pues el legislador establece un régimen distinto al del autor o sus derechohabientes o entidades como galerías de arte en determinados supuestos que sean revendedores, aunque lo que adquiriera para su posterior venta sea una obra de arte.

Si recordamos el tipo reducido del 10% requería de un requisito subjetivo para su aplicación, el transmitente necesariamente debe ser;

- El autor o derechohabientes.
- Empresarios o profesionales distintos de los revendedores de objetos de arte a que se refiere el artículo 136 de esta Ley, cuando tengan derecho a deducir íntegramente el Impuesto soportado por repercusión directa o satisfecho en la adquisición o importación del mismo bien.

No necesitamos hacer un esfuerzo interpretativo para poder averiguar si los revendedores de bienes encajarían en el apartado 2º pues el legislador en la reforma del 2014 excluyó de su ámbito de aplicación de forma expresa y clara a los revendedores de bienes como ya habíamos adelantado en el punto anterior cuando indicábamos que la LIVA en su art. 13 establece de forma expresa una serie de supuestos que excluye de la consideración de adquisición intracomunitaria de bienes aun cuando se cumplen todos y cada uno de los requisitos, fundamentalmente atendiendo a criterios técnicos;

- Las compras efectuadas en un Estado miembro que tributen por el régimen especial de bienes usados, **objetos de arte**, antigüedades y objetos de colección. Estas operaciones tributan en el Estado de origen.

La conclusión respecto al objeto de estudio de este trabajo es que las ventas de obras de arte sacro que realicen los revendedores de bienes conllevarán la aplicación de un tipo impositivo del 21% para todos y cada uno de los objetos que componen el arte sacro, sean considerados obras de arte o no y sin derecho a deducción.

No obstante, el legislador establece exclusivamente para este tipo de supuestos un Régimen especial denominado (REBU). Consiste en un régimen voluntario y opcional caracterizado por una forma especial de determinar la base imponible para calcular el IVA devengado en cada autoliquidación, pudiendo elegir dos formas de llevarlo a cabo,



bien operación por operación, o bien de forma global<sup>205</sup>. Es posible su aplicación entre otras operaciones, a las ventas que lleve a cabo el revendedor de objetos de arte adquiridos a Particulares, a Empresarios o profesionales de otros Estados miembros que tributen en régimen de franquicia, a Empresarios o profesionales que entreguen el bien en virtud de una operación exenta por haber sido utilizados por el transmitente en operaciones exentas sin derecho a deducción o bien por haber sido adquisiciones que no dieron derecho a deducir las cuotas soportadas, a otro revendedor que se lo entregue aplicando este mismo régimen o hayan sido adquiridos a empresas o profesionales que sean autores o derechohabientes de los mismos. Por último, también se aplicará de forma transitoria cuando se haya adquirido a empresarios o profesionales distintos de los revendedores si en su adquisición se soportó un tipo reducido<sup>206</sup>.

El revendedor puede elegir entre la aplicación del régimen general o el REBU.

#### **1.2.4. Las Hermandades como transmisores de obras de arte sacro.**

Las Hermandades a veces consideran oportuno vender a terceros (fundamentalmente a otras Hermandades) ciertas obras de arte sacro que adquirieron en su momento a sus autores, derechohabientes, a otras Hermandades, etc., normalmente para la adquisición de otra obra de arte sacro que sustituya a la transmitida.

En estos supuestos sería lógico considerar que las Hermandades estarían actuando de revendedor de obras de arte sacro, sin embargo, si recordamos el concepto fiscal de revendedor de bienes requería para poder ser considerado como tal que fuera una actividad de carácter habitual. Este requisito hace descartar que las Hermandades que vendan una obra adquirida de sus autores o derechohabientes sea considerada revendedor de bienes, pues es una actividad que realizan de forma esporádica.

No obstante, descartada la opción de revendedor, ¿qué régimen fiscal se la aplica a este tipo de operaciones realizadas por las Hermandades?

---

<sup>205</sup> Para un mayor conocimiento del procedimiento puede dirigirse a la página web de la AEAT. Régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección. Funcionamiento del REBU. [Agencia Tributaria: Régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección - Fun....](#) (última visita 25 de mayo de 2023).

<sup>206</sup> Página Web de la AEAT. Régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección ¿A qué operaciones se aplica el REBU? [Agencia Tributaria: Régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección - ¿A ...](#), (última visita 25 de mayo de 2023).

Ya somos conocedores que a efectos fiscales las Hermandades son entidades sin fines lucrativos al que se les aplica un régimen fiscal más beneficioso, no obstante, esto no le exime de realizar determinadas actividades económicas<sup>207</sup> que deben ser gravadas en el caso de que estén dentro del ámbito de aplicación del impuesto correspondiente, siendo con carácter general en estos casos a efectos de IVA consideradas empresarios o profesionales en función de la actividad que realicen<sup>208</sup>.

La operación consiste en el traspaso de un bien propiedad de la Hermandad a un tercero, es decir, en el cambio de poder de disposición de un bien corporal como es una obra de arte sacro a cambio de una contraprestación. Está claro que atendiendo a la normativa del IVA que ya contemplamos al inicio cuando tratamos el hecho imponible, se trata de una actividad económica, si bien la transmitente es una entidad sin ánimo de lucro, sin embargo, la LIVA establece que la sujeción al Impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular, por ende cuando realiza dichas operaciones la LIVA las considera como empresario o profesional, por lo tanto, cumple con todos los requisitos para que la transacción esté sujeta a IVA, convirtiéndose en sujeto pasivo del mismo.

La operación que se produce es la entrega de una obra de arte (bien corporal) realizada en el ámbito de aplicación del impuesto (península o Baleares) por una entidad considerada empresario o profesional por el desarrollo de esta actividad que implica la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la distribución de bienes a título oneroso (con contraprestación) de forma ocasional (es independiente su carácter habitual u ocasional).

De acuerdo con la LIVA las entregas de obras de arte de una Hermandad a otra Hermandad por la que percibe un determinado importe es una actividad sujeta y como

---

<sup>207</sup> GARCÍA FREIRÍA, M.: “La exención en el IVA...”. Op. cit., págs. 167 y 168. “Las asociaciones, incluso las de utilidad pública, pueden desarrollar una actividad empresarial que, por lo general, será marginal. Pero también puede ocurrir que el ejercicio de la actividad empresarial se realice de modo principal o exclusivo. Tal circunstancia no modifica la naturaleza de la asociación misma, siempre que se realice de manera instrumental respecto de los fines de la asociación. No es incompatible con la asociación la obtención de beneficios (...)”.

<sup>208</sup>Es criterio reiterado de la DGT que los preceptos 4.uno y tres y 5.Uno a) y dos son de aplicación general y, por tanto, también a las asociaciones y otras entidades sin ánimo de lucro que, consecuentemente, tendrán la condición de empresarios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordenen un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial mediante la realización continuada, a título oneroso, de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de tal actividad. Resolución Vinculante V1146-13 de 8 de abril de 2013, V3622-16 de 31 de agosto de 2016, etc.

veremos en los apartados siguientes no exenta, por lo que la entidad se convertirá en sujeto pasivo obligada a repercutir el IVA correspondiente, cuestión que veremos más desarrollada en los apartados siguientes.

#### **1.2.5. Las Hermandades o cualquier otra entidad sin ánimo de lucro como receptoras de obras de arte sacro en concepto de donativo.**

A lo largo de la historia de las Hermandades ha sido muy frecuente y sigue siendo incluso en la actualidad, llevar a cabo mayoritariamente por parte de hermanos particulares o por el autor o derechohabientes diversas obras de arte sacro (en las últimas décadas dicha actividad ha aumentado considerablemente).

No encontramos con una actividad que conlleva dos elementos fundamentales; la operación que se lleva a cabo es una donación, es decir, según la RAE “*liberalidad de alguien que transmite gratuitamente algo que le pertenece a favor de otra persona que lo acepta*”, y la persona que la acepta es una persona jurídica sin ánimo de lucro.

Teniendo en cuenta estos dos elementos, si acudimos al art. 91. Cuatro de la LIVA, indica “*se aplicará el tipo del 0 por ciento a las entregas de bienes realizadas en concepto de donativos a las entidades sin fines lucrativos definidas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, siempre que se destinen por las mismas a los fines de interés general que desarrollen de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 3, apartado 1.º, de dicha Ley.*”

Se trata de un apartado del precepto que se introdujo a través de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular en su Disposición adicional tercera denominada Régimen fiscal de las donaciones de productos, concretamente el apartado dos establece que “se adiciona un nuevo apartado Cuatro al artículo 91 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el valor Añadido (...)” con la redacción que hemos reflejado anteriormente.

La aplicación de un tipo 0 se traduce en la práctica a una exención del IVA de las entregas de obras de arte a Hermandades en concepto de donación, es decir, sin contraprestación, siempre que las dediquen a sus fines de interés general, es decir, que no las vendan tras la operación de donación para obtener una determinada cantidad de dinero por ello, o que

se destinen a la realización de una actividad económica, por ejemplo, si lo donado es un bien inmueble se utilice como local para la venta de artículos religiosos.

Además, para fomentar la incentivación de este tipo de donaciones o, mejor dicho, gravar determinadas actividades altruistas a favor de entidades que realizan actividades de interés general los donantes tienen derecho a deducción por dicha entrega hasta el límite del 10 por ciento de su base liquidable<sup>209</sup>, las personas físicas en el IRPF y las personas jurídicas en el IS, de acuerdo con el art. 68<sup>210</sup> de la LIRPF y con el art. 16 de la LIS<sup>211</sup>, respectivamente.

### 1.3. LA APLICACIÓN DEL IVA SOBRE LAS ENTREGAS DE OBRAS CONSIDERADAS ARTE SACRO

#### 1.3.1. Concepto de Arte Sacro.

El Diccionario Panhispánico del español jurídico (en los sucesivos DPEJ) define el arte sacro atendiendo a su fin como *“arte que trata de «evocar y glorificar, en la fe y la adoración, el misterio trascendente de Dios, Belleza sobreemiente e invisible de verdad y Amor, manifestado en Cristo» (Catecismo de la Iglesia católica, núm. 2502)”* y desde un punto de vista jurídico, es el que está *“bajo la supervisión de las autoridades eclesiásticas competentes; debe estar en armonía con la doctrina de la Iglesia, debe suscitar la adoración a Dios y estar al servicio de la liturgia. La responsabilidad jurídica de la Sede Apostólica, los obispos y las conferencias respecto al arte sacro incluye el deber de cuidarlo y de promoverlo”*. Como podemos observar el DPEJ establece dos formas de definir el arte sacro, una atendiendo a la finalidad y otra desde un punto de

---

<sup>209</sup> Art. 69.1 de la LIRPF. “La base de las deducciones a que se refieren los apartados 3 y 5 del artículo 68 de esta Ley, no podrá exceder para cada una de ellas del 10 por ciento de la base liquidable del contribuyente.

(...)”

<sup>210</sup>“ (...)”

3. Deducciones por donativos y otras aportaciones.

Los contribuyentes podrán aplicar, en este concepto:

a) Las deducciones previstas en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo”.

<sup>211</sup> “Los incentivos fiscales previstos en este Título serán aplicables a los donativos, donaciones y aportaciones que, cumpliendo los requisitos establecidos en este Título, se hagan en favor de las siguientes entidades:

a) Las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen fiscal establecido en el Título II de esta Ley.

(...)”

vista jurídico, por lo tanto, si tenemos en cuenta que el arte sacro engloba a varias disciplinas, aunando estos dos conceptos podíamos indicar que consiste en un conjunto de oficios, técnicas o disciplinas entre las que se encuentran el bordado, la imaginería, la pintura, la restauración, la talla, el dorado, la pasamanería, la cordonería y la realización de pelucas para imágenes todas ellas con un marcado carácter religioso cuyo fin es “evocar y glorificar, en la fe y la adoración, el misterio trascendente de Dios, Belleza sobreemiente e invisible de verdad y Amor, manifestado en Cristo” que se encuentra bajo la supervisión de la autoridad eclesiástica competente.

Este último extremo en relación con la supervisión queda relegado en la actualidad a la adquisición de obras de arte por parte de las entidades pertenecientes a la Iglesia Católica, sin embargo, esto no ocurre cuando la adquisición la realiza cualquier otra entidad o persona física y su consideración sigue siendo de arte sacro.

Muchas de estos oficios perduran hoy en día gracias a la Hermandades y Cofradías en general, a saber, penitenciales, sacramentales, de gloria, etc., además del resto de entidades de carácter religioso. Pero sin lugar a duda las que más demandan este tipo de arte son las penitenciales, pues en la actualidad son las que más auge tienen en la sociedad.

Debemos tener en cuenta que la Iglesia Católica en general tiene un patrimonio en arte sacro monumental, con un valor artístico e histórico inmenso, por lo que la adquisición de este tipo de arte queda relegado sobre todo a la restauración y mantenimiento de ese patrimonio. Sin embargo, respecto a las Hermandades y Cofradías, aun cuando algunas de ellas ya tienen un patrimonio consolidado de varios años e incluso siglos, son entidades que en la actualidad se encuentran muy vivas y requieren de los servicios de este tipo de artistas para la adquisición de nuevos elementos patrimoniales o para la restauración y mantenimiento del que poseen.

Además, son muchas las Hermandades y Cofradías que se van erigiendo en las últimas décadas en nuestro país y necesitan crear desde cero todo un patrimonio de arte sacro. Si atendemos a las disciplinas expuestas todas y cada una son técnicas que demanda el mundo de las Cofradías, verdaderas impulsoras de este tipo de arte en auge valorado nacional e internacionalmente y, por lo tanto, gracias a ellas en la actualidad sigue

perdurando oficios que encuentran su origen muchos siglos atrás, y que son en su conjunto signo distintivo y cultural de una sociedad<sup>212</sup>.

### 1.3.2. Diferenciación social y cultural del arte y la artesanía

Como hemos podido observar el arte sacro es un conjunto de oficios donde se crean obras tales como esculturas, pinturas, prendas bordadas, objetos de orfebrería, objetos tallados en madera, elementos dorados, pelucas, elementos de pasamanería y cordonería, también y aunque no crea ninguna obra, dentro de este arte sacro, se encuentra el proceso de restauración y mantenimiento de todas esas obras.

Fuera del ámbito fiscal en el mundo del arte durante la Edad Media y con la organización en gremios no existía diferenciación alguna entre las citadas disciplinas, la distinción recaía sobre todo a nivel interno entre maestros, oficiales y aprendices, amén de una falta de valoración por la sociedad elitista del momento por el simple hecho de ser trabajadores que necesitaban sus manos para poder obtener su sustento vital. Debemos tener presente que el prestigio lo tenían las personas que podían vivir de las rentas. Realmente ese cambio de valoración entre los distintos oficios empezó a surgir a partir del siglo XVIII, cuando escultores, pintores se cansaron de la negación de determinados privilegios y empezaron a reivindicar que su trabajo no era un trabajo técnico, sino que nace de la intelectualidad<sup>213</sup>.

La RAE define el arte como la “*manifestación de la actividad humana mediante la cual se interpreta lo real o se plasma lo imaginario con recursos plásticos, lingüísticos o sonoros*”, mientras que la artesanía la conceptualiza como “*Arte u obra de los artesanos*” que es considerada aquella “*persona que ejercita un arte o un oficio meramente mecánico o (...) quien hace por su cuenta objeto de uso doméstico de uso doméstico imprimiéndole un sello personal, a diferencia del obrero fabril*”. Atendiendo a ambas definiciones podríamos considerar que la diferencia fundamental es que la obra de arte nace de la espiritualidad, desde lo intelectual mientras que la artesanía se origina desde la técnica.

---

<sup>212</sup> “La artesanía es, pues, un componente más del patrimonio que, en nuestro caso, forma parte de la identidad andaluza y que como tal debe ser valorado, conservado y promovido, no sólo en sus realizaciones materiales sino, especialmente, en la protección de los conocimientos que las hacen posible”. MORENO NAVARRO, I. y AGUDO TORRICO, J.: *Expresiones culturales andaluzas*. Aconcauga libros. 2012, pág. 303.

<sup>213</sup> MORENO NAVARRO, I. y AGUDO TORRICO, J.: *Expresiones ...*, Op. cit., pàgs. 286 y 287.

Entendemos necesaria hacer esta diferenciación porque dentro del mundo del arte sacro entre las distintas disciplinas también ha existido esa distinción, a saber, sería consideradas arte la imaginería o la pintura mientras que el resto de los oficios serían considerados artesanía<sup>214</sup> de hecho, se llama artista al escultor y al pintor o diseñador, y en cambio se denomina artesano al bordador, orfebre, tallista, etc. En el caso del dorado y la pasamanería y cordonería así como la elaboración de pelucas para imágenes son considerados más como elementos decorativos de un elemento principal, no son una obra en sí mismo sino un complemento de un elemento principal que en su conjunto forman una obra aun cuando pudieran ser necesario para ese elemento principal, por ejemplo, el dorado se utiliza para revestir de este material las creaciones que se realizan mediante el oficio de la talla en madera, las pelucas para imágenes son para revestir de un elemento natural imágenes creadas por el escultor o imaginero, la restauración conlleva la preservación de una obra creada de forma previa para mantenerla en el tiempo en óptimas condiciones y la pasamanería y cordonería son un complemento a los elementos bordados.

Sin embargo, el bordado, la orfebrería o la talla siendo oficios que crean elementos desde cero partiendo de un material inicial (metal, madera o tejido) al que dándole forma o incluyendo determinados elementos se obtiene una obra original, dentro del mundo del arte sacro son considerados artesanos, a nuestro juicio, por entenderse que son trabajos más propios de la técnica del mismo modo que ocurre en el mundo del arte en general como hemos podido comprobar.

El proceso de orfebrería, talla o bordado aun cuando utilizan materias diferentes, todas ellas parten de una idea inicial que se plasma en un dibujo para luego ser trasladado a la materia que sirve de base ya sea metal, madera o tejido. Desde una visión del ámbito del arte parece ser que la creación realmente parte del autor del dibujo, mientras que el orfebre, tallista o bordador se encarga de pasar ese diseño al material de referencia, siendo realmente un trabajo más mecánico que de creación, por eso el artista es el diseñador, el dibujante y el artesano el que lo plasma en el material que se considere oportuno, independientemente que el diseñador y el ejecutor sean la misma persona.

---

<sup>214</sup> “Hablar de artesanía, en la actualidad, remite mentalmente a esas producciones surgidas del pueblo anónimo, elaboradas manualmente y con un cierto sentido estético. De esta manera se las está separando de la fabricación industrial, por un lado, y de las obras cultas que conforman las bellas artes, por otro.” Ibidem, pág. 285.

Antes de entrar a expresar el motivo por el que hemos ahondado y resaltado esta diferenciación, debemos acudir de nuevo al concepto fiscal de obras de arte expresado en apartados anteriores, teniendo presente que es un concepto dado por las normas de la UE.

Si analizamos uno a uno cada uno de los objetos considerados obras de arte, a simple vista son muy pocas las disciplinas del arte sacro que se consideran a efectos fiscales obras de arte, tan solo la escultura, la pintura y el dibujo. Curiosamente son las disciplinas consideradas socialmente como arte y no artesanía, mientras que las obras de artesanía no se incluyen en la mencionada lista por no considerarlas a efecto fiscales lógicamente obras de arte, a nuestro juicio, unas disciplinas son consideradas como elementos decorativos que forman parte de un elemento principal como el dorado, la pasamanería o cordonería y las pelucas para imágenes, y el resto de disciplinas aun cuando crean un elemento desde 0 partiendo de una materia base, realmente su ejecución es la transformación en dicha materia de una idea original creada por el diseñador, siendo el diseño o dibujo el que pudiera tener esa consideración de obra de arte de acuerdo con la norma fiscal.

Esta diferenciación que hace el legislador no es más que un fiel reflejo de la consideración social y de expertos que entiende que las obras de arte nacen del trabajo de la mente, de lo intelectual, mientras que la artesanía de la técnica, del trabajo manual, en definitiva, se otorgan un mayor valor a las primeras, indirectamente al proporcionar una mayor protección.

### **1.3.2. Consecuencias de esa diferenciación en su valoración por parte del legislador**

Ahora bien, para que una escultura, pintura o dibujo sea considerada como obra de arte en el ámbito fiscal se hace necesario cumplir una serie de condiciones a tenor del precepto 136 LIVA;

- Las esculturas han de ser originales y realizadas por la persona artista, también tendrán consideración de escultura los vaciados con una tirada máxima de 8 ejemplares de esa obra sobre la que se ha realizado el vaciado siempre que se encuentre el proceso controlado por el artista o sus derechohabientes.
- Las pinturas y los dibujos se considerarán obras de arte los realizados por la persona artista exceptuando de forma expresa los planos de arquitectura e



ingeniería y demás dibujos industriales, comerciales, topográficos o similares, de los artículos manufacturados decorados a mano, de los lienzos pintados para decorados de teatro, fondos de estudio o usos análogos.

La imaginería procesional es un término empleado específicamente en España para la escultura de carácter religioso generalmente tallada en madera, de ahí que el concepto de obra de arte no incluya de forma expresa la imaginería, no obstante, esta se encuentra dentro de la definición de escultura, pues esta según el precepto puede ser realizada de cualquier material siempre que sea original y realizada por el artista, e incluso en el caso de utilizar la técnica de vaciados<sup>215</sup> se considera original siempre que la tirada sea como máximo de ocho ejemplares.

En relación con las pinturas y los dibujos al igual que las esculturas se consideran obras de arte las realizadas por el artista que sean originales, exceptuando determinadas pinturas y dibujos de carácter industrial, comercial, topográfico o similares, etc.

Todo esto se traduce en el ámbito fiscal que las importaciones, adquisiciones y entregas de obras dentro del ámbito del arte sacro que se pueden acoger al tipo reducido del 10% se reducen a la imaginería, la pintura y determinados dibujos.

El legislador español dentro del ámbito de la discrecionalidad que le otorga la directiva sobre el IVA ha introducido en nuestro ordenamiento tributario un tipo reducido en relación con el mundo del arte. Ha considerado oportuno como hemos observado tan solo incluir en este tipo reducido las obras consideradas por legislador europeo como obras de arte, dejando fuera de aplicación de este tipo reducido muchas disciplinas del arte sacro.

En este sentido se hace difícil como no se puede considerar por parte del legislador como obra de arte las creaciones de orfebrería, bordados o talla que se realizan para Hermandades, cuando la técnica empleada en el caso de la talla en madera es similar a la de los gravados que si son considerados obras de arte o en el caso de la orfebrería a la del esmaltado en cobre.

---

<sup>215</sup>MARTÍNEZ GÓMEZ DE ALBACETE, J. F.: *Volumen escultórico. Modelado y vaciado artístico*. Universidad Miguel Hernández de Elche. Facultad de Bellas Artes de Altea. Departamento de Escultura. “El moldeado y/o vaciado artístico es una técnica escultórica que tiene como objetivo la reproducción tridimensional de volúmenes, es decir, el proceso por el cual podemos obtener o volver a producir (reproducción) un determinado volumen cuantas veces se requiera, según el tipo de molde que se realice”.

Concretamente la talla en madera es similar a la xilografía (tipología particular de gravado) como podremos comprobar con una explicación de la técnica utilizada en cada disciplina.

*La xilografía es “el arte de grabar imágenes o textos en placas de madera, en virtud de conseguir que éstos queden en relieve. De la utilización de la madera y de la forma de trabajarla es de donde procede su nombre en griego: xilón, madera y graphe, grafía, esculpir o grabar. La técnica consiste en traspasar a la madera la imagen o el texto, de forma negativa o en espejo, desbastando el material con las herramientas adecuadas: cuchillos, gubias o buriles, hasta que la imagen que necesitamos reproducir quede en relieve. Una vez finalizada esta tarea, se procede a entintar la superficie de la misma para luego posar sobre ella una hoja, la que se deberá presionar de forma manual o mecánicamente mediante una prensa tipográfica o tórculo calcográfico, para que la tinta que se encuentre en la superficie de la madera sea depositada en el papel obteniendo, de esta manera, la copia de la imagen. Este medio posibilita obtener múltiples copias, todas ellas originales y a partir de una sola matriz”*

La talla en madera propia del arte sacro es la técnica de plasmar en una superficie de madera un dibujo creado de forma previa por el artista, para que este quede en relieve, devastando la materia base con diversas herramientas, fundamentalmente gubias. El diseño suele plasmar la visión del artista sobre determinados pasajes bíblicos o evangélicos incorporando una perspectiva propia de la realidad floral de la naturaleza que nos rodea, los diversos elementos arquitectónicos, así como elementos religiosos que en su conjunto aportan una lectura global dando un sentido a toda la obra original y única.

Con esto no quiero indicar que la talla en madera se encuentre dentro del ámbito del gravado ni mucho menos, de hecho, el objeto obtenido es diverso tan solo resaltar como disciplinas distintas utilizan una técnica muy similar, es decir, parten con un dibujo original y único para posteriormente plasmarlo en otro material, sin embargo, una es considerada obra de arte y la otra no.

En relación con la orfebrería la técnica utilizada es idéntica al esmaltado en cobre, sin embargo, el legislador a efectos fiscales la excluye de forma expresa, de hecho, lo indica en la técnica de esmaltado en cobre. En este sentido consideramos que esta disciplina del arte sacro podría tener difícil encaje, sin embargo, si observamos detenidamente se la excluye juntamente con joyas y bisutería, por lo que entendemos que el legislador lo que

quiere excluir es esa parte de la orfebrería decorativa y como artículo de lujo, que no define precisamente a la utilizada en el mundo de las cofradías y que entendemos que desconoce.

Por eso entendible que el concepto de obras de arte por parte del legislador europeo refleje aquellas creaciones que dentro del mundo del arte a nivel global ha obtenido a lo largo de la historia el rango de arte<sup>216</sup>, pues se trata de un legislador supranacional, sin embargo, el legislador nacional entendemos que debe conocer el mundo del arte local y por lo tanto, es ahí donde debemos incidir si consideramos oportuno que el resto de oficios del arte sacro no protegidos debe estarlo al igual que la imaginería, la pintura y el dibujo.

Mientras que la protección recaiga únicamente sobre lo que considera el legislador como obras de arte difícilmente disciplinas del arte sacro como el dorado, la restauración, la pasamanería, la cordonería o la creación de pelucas para imágenes pueden aplicarse dicho tipo reducido, sin embargo, por los motivos expuestos de similitudes de técnicas no comprendemos como no se puede considerar por parte del legislador como obra de arte las creaciones de orfebrería, bordados o talla que se realizan para Hermandades. Al margen de dicha consideración o no, si atendemos al sentido de la norma que no es otro que el proteger determinadas actividades culturales no encareciendo el precio para fomentar su adquisición, es todavía menos entendible como se protege únicamente las consideradas obras de arte a efectos fiscales, dejando fuera innumerables disciplinas con un marcado carácter nacional de un enorme valor histórico y artístico o artesanal que son merecedoras de la misma protección que se le otorga a otras disciplinas ya indicadas.

A nuestro juicio únicamente existe una explicación al respecto, consideramos que dentro del aparente sentido de la norma como la protección de determinadas actividades

---

<sup>216</sup> Por ejemplo, el grabado con el paso del tiempo su valoración ha pasado de “artesanía” a arte “*En sus comienzos (siglos XIV y XV), la xilografía era practicada por artesanos que poco pensaban en la creación original sino más bien en la práctica de un arte aplicado que producía imágenes populares y baratas. Lentamente, se volvió cada vez más habitual que fueran los pintores u oficiales de pintores quienes brindaran los diseños a los grabadores (ocasionalmente, ebanistas), quienes se encargarían de tallar la madera. Durante el siglo XV comienzan a aparecer grabadores profesionalizados, creadores de sus propias imágenes. No obstante, los grabadores especializados subordinados a las directrices y creaciones de los artistas dibujantes seguirán existiendo, se perfeccionarán y, a comienzos del siglo XVI, se tornarán muy requeridos cuando los artistas, en el sentido actual del término, descubran las posibilidades de la xilografía y los necesiten para trasladar sus ideas a las planchas.*

(...)

*Es así, como artistas de la talla de Alberto Durero (1471-1528), a través de su labor, elevaron al oficio a la categoría de arte, adoptando la xilografía como nuevo medio de expresión”.* Página web de la Biblioteca Nacional. La xilografía en los siglos XV y XVI. [seibert-ponencia.pdf \(bn.gov.ar\)](#), (última visita 12 de diciembre de 2023).

culturales, se esconde la motivación real en la justificación que el legislador expresa en el Real Decreto-ley 1/2014, de 24 de enero para el cambio del tipo impositivo y que no es otra que la urgente necesidad de incentivar las transacciones de obras de arte en el territorio de aplicación de este Impuesto con la finalidad de dinamizar de manera inmediata estas entregas de bienes unido a la oportunidad de impulsar la producción de nuestros artistas, en definitiva, lo que se persigue es que el sector de obras de arte español sea más competitivo dentro de la UE, rebajando el tipo de forma similar que otros Estados miembros y de esta forma proteger dichas actividades culturales que engloban el concepto de arte a nivel internacional<sup>217</sup>, por dicho motivo elude incluir otras disciplinas con un marcado carácter nacional como el arte sacro, cuyo centro neurálgico de producción se encuentra en el propio país propiciando que no sea necesario hacerlo más competitivo respecto de otros países.

Por lo tanto, si una Hermandad (o cualquier otra entidad o particular, se protege la actividad en sí misma el destinatario es irrelevante salvo en el caso de las adquisiciones intracomunitarias) se dirige a un escultor/imaginero para la adquisición de una imagen original por encargo o no, y la entrega se hace efectiva, dicha actividad será gravada por el IVA por ser una actividad sujeta, sin embargo, el autor deberá repercutir a la entidad un tipo reducido del 10% sobre el precio de la obra y no del 21%, por lo que la entidad religiosa deberá hacer frente por dicha imagen el precio establecido por el artista más un 10% , todo ello en virtud de la aplicación a la citada actividad del tipo reducido del art. 91 de la LIVA.

En la misma situación se encontraría un pintor por la entrega de una pintura original o de un dibujo, deberá repercutir el 10 % de IVA por la entrega de esa pintura o dibujo a una Hermandad o a cualquier otra entidad o particular<sup>218</sup>.

---

<sup>217</sup> ECONOMIST & JURIST. “Actualidad fiscal”. *Revista fiscal y Laboral*, N° 222, 2014. Pág. 28 “Se justifica la modificación en que la diferencia de tipos supone un freno a la competitividad del mercado español de arte y un riesgo de deslocalización de ventas de objetos de arte en territorio español. La aplicación del tipo reducido del IVA permitirá fomentar la venta de obras de arte directamente a particulares y a través de galerías españolas”.

<sup>218</sup> Resolución Vinculante V0299-18 de la DGT, de 8 de febrero de 2018. “La realización de cuadros de arte que sean objeto de entrega al cliente, bien sean efectuadas por encargo o no, tiene la consideración de entrega de bienes a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por tanto, tributarán al tipo impositivo del 10 por ciento las entregas de cuadros de arte efectuadas por el consultante en cualquier soporte, cuando dichos bienes tengan la consideración de objetos de arte, de acuerdo con lo preceptuado en el artículo 136 de la citada Ley 37/1992”

En la actualidad quedan fuera del ámbito de aplicación el resto de los oficios y técnicas, como la talla o el bordado y con más claridad el dorado, la pasamanería, la cordonería, la realización de pelucas para imágenes, así como la orfebrería, de hecho, esta última se encuentra indicada de forma expresa su falta de consideración como obra de arte a efectos fiscales. La entrega de alguno de los elementos, obras o creaciones que de sus talleres salgan tendrán que tributar al tipo general del 21%, quedando el artesano obligado a repercutir dicho porcentaje y por reciprocidad, la hermandad o cualquier otra persona física o jurídica deberá pagar por su adquisición, en estos casos, el precio establecido por el artesano, así como el 21% de IVA.

A nuestro juicio, (no puede ser casualidad) todas ellas por ser consideradas por el legislador artesanía, otorgando de forma indirecta una menor valoración al entender que no es necesario otórgale una especial protección<sup>219</sup>, aun cuando, desde la entrada de la fabricación industrial y en masa se han visto más perjudicadas incluso que algunos de los objetos que se consideran obra de arte, de hecho, en muchos lugares en las últimas décadas se han perdido innumerables técnicas de artesanía.

Entendemos que esta norma se hace eco de la consideración que desde el siglo XIX redundaba en darle un mayor valor a las obras que se entienden dentro de la tipología de arte sobre aquellas otras que engloban la denominada artesanía.

Sin embargo, en las últimas décadas en lo que respecta al arte sacro, la consideración social ha ido cambiando de criterio, hoy la mayoría de la sociedad considera obra de arte la creación de un paso de palio que aúna un gran número de disciplinas u oficios como bordados, orfebrería, cordonería pasamanería e incluso imaginería así como un paso de cristo tallado en madera que puede comprender elementos de dorado, de pintura o imaginería así como cada una de las insignias que se realizan para las Cofradías normalmente, de orfebrería y bordado, pudiendo incluir algún elemento de pintura o imaginería de pequeño formato.

De hecho, este cambio de valoración social ha sido reflejado en parte tras la recientemente consideración como obra de arte a una de las creaciones por parte de una disciplina dentro

---

<sup>219</sup> Para profundizar más en esa diferenciación véase GRISALES VARGAS, A. L.: “Vida cotidiana, artesanía y arte”. *THÉMATA. Revista de Filosofía*, núm.51, enero-junio 2015, págs.247-270.

de la artesanía, como es la creación de “manto bordado a mano para Virgen”, cambiado de criterio en ese sentido la propia DGT.

### **1.3.3. Reciente consideración de obra de arte de “Manto bordado a mano para Virgen”**

Recientemente gracias a la perseverancia de la Asociación gremial de Arte Sacro de Sevilla se ha conseguido incluir, si bien no toda una disciplina como el bordado si una parte de este, como son las creaciones de “mantos bordados a mano para Virgen”.

El criterio de la DGT sobre los “mantos bordados a mano para virgen” hasta el 2019 había sido el de no considerarlos como obras de arte, por entender que no se encontraba en ninguno de los objetos del precepto de referencia de la norma fiscal. Este criterio queda reflejado en dos Resoluciones Vinculantes que contestaba a dos consultas planteadas por dos entidades distintas que se dedicaban a la realización de este tipo de actividad.

La primera consulta la plantaba una sociedad cooperativa dedicada a la realización de bordados artesanales que realiza mantos para vírgenes y estandartes bordados. En la consulta se planteaba la posibilidad de que los mantos bordados para virgen se pudieran encuadrar en la categoría tapicerías (código NC 5805 00 00) y textiles murales (código NC 6304 00 00) tejidos a mano sobre la base de cartones originales realizados por artistas, a condición de que no haya más de ocho ejemplares de cada uno de ellos establecido en el apartado d del art. 136. Uno de la LIVA. La intención de la consultante era poder aplicar a la venta un tipo reducido del 10 % aplicable a los objetos calificados como obra de arte.

La contestación a esa consulta se produjo mediante la Resolución Vinculante V0204-11, de 1 de febrero de 2011 siendo el criterio de la DGT como hemos adelantado no considerar obra de arte a los “mantos bordados a mano para virgen” como así lo establece “*El artículo 136 de la Ley 37/1992 es trasposición del artículo 311.1, 5) de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, e incorpora los bienes que tienen la consideración de objeto de arte, a tenor, de lo establecido en la parte A del anexo IX de la referida Directiva.*

*Conforme a lo dispuesto en los artículos citados, la entrega de un manto bordado efectuada por la consultante no tendría la consideración de entrega de objeto de arte. En particular, si el manto o estandarte no se clasifica en los códigos NC 58050000 ó 63040000 no tendrá esta consideración.*

*En consecuencia, al no tener la consideración de objeto de arte, las entregas objeto de consulta tributarán al tipo impositivo general, establecido en el artículo 90 de la Ley 37/92, no siendo de aplicación el tipo impositivo reducido contemplado en el artículo 91, apartado uno, número 4 de la Ley del Impuesto.”*

En la Resolución General 1736-12, de 12 de noviembre de 2012 el criterio de la DGT vuelve a responder a otra consulta planteada por una empresa sevillana que se dedica a confeccionar mantos bordados para imágenes, conforme al dibujo a tamaño reducido proporcionado por las Hermandades, corriendo de su cuenta la realización del dibujo a tamaño real. El planteamiento a tenor de la contestación entendemos que era similar a la anterior consulta siendo la respuesta la misma es decir, no considerar obra de arte a los “mantos bordados a mano para virgen” como podemos observar, “*Conforme a lo dispuesto en los artículos citados, la entrega de un manto bordado efectuada por la consultante no tendría la consideración de entrega de objeto de arte, en particular, si el manto no se clasificara en los códigos NC 58050000 ó 63040000 no tendrían esta consideración.*

*3. - Al no constituir un objeto de arte, la entrega del manto bordado tributaría al tipo impositivo general, establecido en el artículo 90 de la Ley 37/92, no siendo de aplicación el tipo impositivo reducido contemplado en el artículo 91, apartado Uno, número 4 de la Ley del Impuesto.*

*4. - Lo que comunico a Vd. con el alcance y efectos previstos en el apartado 2 del artículo 107 de la Ley General Tributaria”.*

Sin embargo, y como indica un dicho popular, a la tercera va la vencida, el cambio de criterio se ha podido materializar a través de una consulta vinculante realizada a la DGT, es decir por el mismo procedimiento que las anteriores, pero no por una entidad concreta que se dedica a esa actividad sino por una asociación gremial que agrupa a muchas entidades<sup>220</sup>, entre las que se encuentran las que realizan labores de bordados para Hermandades.

---

<sup>220</sup> Página web gremioartecraro. [Asociación Gremial Sevillana de Arte Sacro – Web Oficial de la Asociación Gremial de Arte Sacro de Sevilla \(gremioartecraro.com\)](http://www.gremioartecraro.com) (última visita 25 de mayo de 2023). La Asociación Gremial Sevillana de Arte Sacro es una institución sin ánimo de lucro constituida en 2018, formada por artistas y artesanos dedicados al arte sacro (bordadores, imagineros, pintores, restauradores, tallistas, doradores, pasamaneros, cordoneros, pelucas para imágenes, restauradores y escultores) que aglutina toda una historia de más de seis siglos en los que todos los oficios relacionados con el arte sacro se han mantenido de manera ininterrumpida, engrandeciendo el patrimonio artístico sevillano y andaluz.

En la consulta la asociación gremial planteaba el hecho de que la técnica de elaboración de un manto bordado a mano como obra artesanal, ejecutando en ellos dibujos originales y realizando obras únicas de las que existe un solo ejemplar es similar a la empleada por uno de los objetos que se encuentran de forma expresa en la lista de elementos considerados obras de arte. Concretamente, se referían a los tapices, en este sentido manifiesta que los mantones entregados por los artistas responden a la definición de tapices, paños grandes tejidos con oro y plata en los que se ejecutan a mano dibujos originales. Se manifiesta igualmente que existe un solo ejemplar de cada una de las obras.

En definitiva, la fundamentación se sustentaba en el hecho de definir la obra como un tapiz tejido a mano consistente en un manto de Virgen que incorpora bordados con hilo de oro. Esta realizado sobre un terciopelo o tejido base en el que irá confeccionada la prenda sobre un bastidor, atirantado de nuevo con un tejido de lienzo moreno. El bordado se realiza con hilo de oro, se utiliza hilo de seda amarillo para sujetar las puntadas del hilo de oro. El tejido base es de terciopelo de seda natural. Diseño original y único. Los trabajos pueden durar un par de años, realizados por varias personas

Ante esta magistral interpretación de la norma por parte de la Asociación con la ayuda de su representante legal la DGT en la **Resolución Vinculante, V3091-19 de 04 de Noviembre de 2019 establece como criterio que efectivamente “(...) las entregas de mantones artesanales efectuadas por los consultantes tendrán la consideración de entregas de objetos de arte a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido siempre que cumplan todas las condiciones señaladas, entre otras, su inclusión en los códigos de nomenclatura Combinada NC 5805 00 00 y NC 6304 00 00”.**

Entendemos que la diferenciación sobre esta última consulta respecto a las anteriores es acreditar la similitud de la técnica empleada para la elaboración de mantos bordados a mano respecto de la utilizada para la realización de tapices y textiles murales, unido a nuestro juicio, por ese cambio de criterio social al que hacíamos referencia anteriormente han propiciado que además justamente esta creación que forma parte del arte sacro



#### 1.4. LOS SERVICIOS PROFESIONALES PRESTADOS POR ARTISTAS PLÁSTICOS

Como vimos al inicio, concretamente en la introducción, dentro de las operaciones interiores no solo estaban sujetas al IVA las entregas de bienes sino también las prestaciones de servicios.

Las prestaciones de servicio sujetas se encuentran reguladas en el art. 4, que ya analizamos respecto a la entrega de bienes y que, por lo tanto, no creemos necesario volver a desarrollar los requisitos de nuevo, pues ya los conocemos.

*“Estarán sujetas al impuesto las (...) prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por **empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.**”*

No obstante, sí que es necesario resaltar determinadas cuestiones específicas respecto a la prestación de servicio, por ejemplo, entre otras su consideración a efectos del impuesto. La LIVA en su art. 11. Uno proporciona una definición de prestación de servicio residual, esto es, todo lo que no sea entrega de bienes;

*“A los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.”*

Para continuar en el apartado dos con algunas de las actividades que el legislador considera prestación de servicios a efectos del impuesto y quiere reflejar de forma expresa, pero para nada es una lista cerrada. Entre ellas se encuentran:

“1.º El ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio.

(...)

4.º Las cesiones y concesiones de derechos de autor, licencias, patentes, marcas de fábrica y comerciales y demás derechos de propiedad intelectual e industrial.

(...)”

Los artistas o autores si bien como actividad principal se dedican a la creación de determinadas obras u objetos para su posterior venta, actividad que como hemos podido analizar no es considerada a efectos del IVA una prestación de servicios sino una entrega de bienes, lo cual es fundamental saber diferenciarlo como vamos a ver a continuación.

También pueden realizar otro tipo de actividades por los que pueden obtener una contraprestación. Dichas actividades con remuneración puede ser la cesión de derechos de autor de determinadas creaciones, (operación contemplada expresamente en el precepto anterior), el depósito de una obra para su eventual exposición, siempre que la misma tras la exposición regrese al autor, es decir, que con la operación no transmita el poder de disposición de la obra, pues en caso contrario se consideraría entrega de bienes y no prestación de servicios, etc.

La RAE define al artista de varias formas, por un lado, aquella persona que cultiva las bellas artes o dotada de la capacidad y habilidad necesarias para alguna de las bellas artes y por otro, aquella persona que actúa profesionalmente en un espectáculo teatral, cinematográfico, circense, etc. interpretado ante un público, entre otras afecciones que se alejan de nuestra materia objeto de estudio.

No existe un concepto legal del artista en nuestro ordenamiento jurídico, más allá de la catalogación que establece el Impuesto sobre Actividades Económicas mediante la clasificación en epígrafes de determinadas actividades económicas, cuya “definición” se acerca más a la tercera opción que nos aporta la RAE, es decir, aquella persona que actúa profesionalmente en un espectáculo teatral, cinematográfico, circense, musical, taurino, deportivo o de baile interpretado ante un público.

Este mismo impuesto en su epígrafe 86 engloba las profesiones liberales, plásticas y literarias, y concretamente en el grupo 861 se encuadran a los pintores, escultores, ceramistas, artesanos, grabadores y artistas similares, por lo tanto, a efectos del IAE estos son considerados como profesionales o artistas plásticos, pero fuera de la calificación de artista.

Por lo tanto, a efectos fiscales para considerar a una persona artista necesariamente su actividad debe estar enfocada al espectáculo que debe de ser contemplada por un público, lo que hace descartar a pintores, escultores, dibujantes, etc, por lo que el régimen fiscal difiere.

Se trata de una diferenciación esencial, pues para esta tipología, es decir, para los artistas plásticos y para determinados servicios que pueden prestar la LIVA establece un régimen especial en su art. 20.1, 26;

“Los servicios profesionales, incluidos aquéllos cuya contraprestación consista en derechos de autor, prestados por artistas plásticos, escritores, colaboradores literarios, gráficos y fotográficos de periódicos y revistas, compositores musicales, autores de obras teatrales y de argumento, adaptación, guion y diálogos de las obras audiovisuales, traductores y adaptadores”.

El precepto recoge una serie de prestaciones de servicios profesionales sujetas a IVA pero que el legislador considera que deben estar exentas de la obligación tributaria principal a efectos del IVA.

Para poder aplicar dichas exenciones se han de dar dos requisitos, uno subjetivo y otro objetivo o material;

- *Requisito objetivo.*

Se aplica a determinados servicios profesionales con contraprestación distintos a los de la transmisión del poder de disposición de alguna de sus creaciones. El criterio de la DGT en este sentido es claro como así lo refleja en la Resolución Vinculante V0299-18 de la DGT, de 8 de febrero de 2018,

*“la citada exención no se extiende, en ningún caso, a las operaciones que tengan la consideración de entrega de bienes a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido”.*

(...)

*La realización de cuadros de arte que sean objeto de entrega al cliente, bien sean efectuadas por encargo o no, tiene la consideración de entrega de bienes a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.*

*Por tanto, tributarán al tipo impositivo del 10 por ciento las entregas de cuadros de arte efectuadas por el consultante en cualquier soporte, cuando dichos bienes tengan la consideración de objetos de arte, de acuerdo con lo preceptuado en el artículo 136 de la citada Ley 37/1992.*

*No resulta aplicable la exención del artículo 20, apartado uno, número 26º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, puesto que la misma se refiere a prestaciones de servicios, en tanto que las operaciones objeto de consulta tienen la consideración de entrega de bienes a efectos de dicho tributo”.*

- Criterio subjetivo

El precepto únicamente se refiere a los propios autores como personas físicas, por lo tanto, a priori parece que no entran dentro del campo de aplicación de la exención ningún tipo de persona jurídica ni otra persona física que no sea el autor. Si acudimos a la Resolución vinculante anteriormente citada comprobamos que este es el mismo criterio establece la DGT;

*“En relación con la realización de cuadros y de acuerdo con la doctrina de este Centro Directivo referida a la aplicación a los artistas plásticos de lo dispuesto en el precepto citado, están exentos los servicios profesionales que, teniendo por objeto sus creaciones artísticas originales, presten a terceros **las personas físicas que sean autores** de esculturas, pinturas, dibujos, grabados, litografías, historietas gráficas, tebeos o comics, así como sus ensayos y bocetos y las demás obras plásticas originales, sean o no aplicadas”.*

El siguiente paso es averiguar que se considera autor. El artículo 5 del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, establece que” *se considera autor a la persona natural que crea una obra literaria, artística o científica. En este sentido, por obra científica, literaria o artística debe entenderse cualquier producción relativa a las ciencias, la literatura o el arte en los términos definidos por el Diccionario de la Lengua Española”*

A su vez, el artículo 11 de ese mismo cuerpo legal parece no reducir el concepto de autores solamente a los creadores de obras originales, sino que lo amplía también a quienes realizan obras derivadas o compuestas a partir de otras preexistentes, (traducciones, adaptaciones, revisiones, actualizaciones, anotaciones, compendios, resúmenes, extractos, arreglos musicales, etc.)

En relación con las demás entidades o personas físicas que no sean el autor la interpretación de la norma por parte de la DGT es la de excluir del ámbito de aplicación de la exención a cualquier persona física o jurídica que no sea el autor de la obra como

así señala en la Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V2911-19 de 22 de octubre de 2019,

*“Este Centro directivo ha venido considerando que la exención contenida en el artículo 20, apartado uno, número 26º, de la Ley 37/1992, relativa a los prestados por los autores, instrumentados mediante la de cesión de los derechos de autor, sólo era aplicable cuando aquellos se prestaban por personas físicas, no así cuando eran prestados por otro tipo de personas, como las personas jurídicas u otro tipo de entidades, ya que la propiedad intelectual sólo corresponde a los autores y, consecuentemente, los derechos derivados de las mismas”.*

Su fundamentación se basa en el hecho de que la propiedad intelectual solo le corresponde al autor y, por lo tanto, los derechos que deriven de ella también, recordemos que fundamentalmente los servicios profesionales derivan de esa propiedad intelectual que el autor tiene sobre la obra.

Volviendo de forma específica al arte sacro, esta exención es aplicable sin lugar a duda a escultores, pintores y dibujantes, así como a bordadores de mantos para virgen, no obstante, es posible aplicarla a tallistas, orfebres, doradores, etc. Para estos casos el análisis necesariamente debe ser más exhaustivo, pues en el precepto 20. Uno 26º el legislador no lo indica de forma expresa, sin embargo, habría que estudiar si pueden encajar en las demás artes plásticas.

Como hemos visto anteriormente en relación con el concepto de artes plásticas el criterio de la DGT es el de acudir a lo indicado en la norma del IAE en sus distintos Epígrafes. En este sentido, estaban encuadrados dentro de las actividades profesionales concretamente en las profesiones liberales, artísticas y literarias epígrafe 86 dentro del grupo 861. Dicho grupo está compuesto entre otros por Escultores, pintores, ceramistas, artesanos y demás artistas similares.

Por lo tanto, entendemos que el resto de las disciplinas que no son consideradas obras de arte a efectos fiscales, encajan perfectamente en la categoría de artesanos y demás artistas similares siendo de aplicación la exención contemplada en dicho artículo.

#### 1.5. PROPUESTAS PARA QUE TODAS LAS DISCIPLINAS DE ARTE SACRO OBTENGAN LA MISMA PROTECCIÓN.

Independientemente de su consideración a efectos fiscales como obra de arte y sin querer entrar en una valoración personal entre arte y artesanía (no soy un experto para adentrarme en dicho campo), más allá del reflejo de esa distinta valoración a nivel social que entendemos necesaria, el sentido de la norma, es decir, lo que el legislador persigue no es otra cuestión que la protección de una determinada actividad cultural con un marcado carácter global mediante la incentivación rebajando el tipo impositivo para reducir el encarecimiento del producto y hacer más competitivo el sector del arte español a nivel internacional dentro del denominado mercado del arte, de ahí que el legislador introdujera en nuestro ordenamiento jurídico el concepto de obra de arte establecido por el legislador de la UE, dejando fuera numerosas disciplinas nacionales o locales merecedoras de tal protección, como es el caso del arte sacro.

En cualquier caso, aun no considerando las disciplinas del arte sacro no protegidas como obra de arte (al fin y al cabo no deja de ser una valoración subjetiva), es posible otorgarle esa misma protección que a la imaginería, pintura o dibujo atendiendo al sentido de la norma como protección de determinadas actividades culturales de gran relevancia, aunque en este caso parece incluir de forma aparente cuando debería ser lo principal como hemos podido fundamentar, y esto no puede ser contemplado desde el plano de la subjetividad pues es un hecho que el arte sacro que reúne a dichas disciplinas tienen un origen de siglos y que han perdurado hasta nuestros días por el traspaso de los conocimientos entre las distintas generaciones fundamentalmente gracias a las Hermandades y Cofradías que en la actualidad requieren y demandan sus servicios y que con el transcurso de los años son un auténtico sello distintivo a nivel cultural y social de un país, que en la actualidad sigue admirando sus creaciones<sup>221</sup>, sin olvidar por supuesto de su carácter eminentemente religioso.

---

<sup>221</sup> la Resolución de 4 de noviembre de 2015, de la Dirección General de Bellas Artes y Bienes Culturales y de Archivos y Bibliotecas, por la que se incoa expediente de declaración de la Semana Santa como manifestación representativa del Patrimonio Cultural Inmaterial, indica lo siguiente: "*Por otra parte, no se puede olvidar la importancia de los bienes muebles vinculados a las distintas Semanas Santas de España, muy numerosos y diversos en sus características y funciones. Las imágenes devocionales son el elemento central de las procesiones, pues en torno a ellas se desarrolla la manifestación. En muchos casos, estas imágenes son obra de las grandes figuras de la imaginería española de los siglos XVI y XVII, por lo que poseen un enorme valor artístico*".

Constituyen un elemento esencial para la celebración de las distintas Semana Santas que se celebran en cada uno de los municipios de nuestro país, siendo una de las Fiestas más extendidas y con un marcado carácter propio que incluso se ha trasladado a aquellos territorios que en algún momento de la historia estuvieron bajo el influjo español, y que a día de hoy perduran, ejemplo de ello es la celebración de la Semana Santa de Latinoamérica, Sicilia o incluso Filipinas, que si bien reúne diferencias propias de la cultura del lugar, la similitud respecto a la base y a muchos elementos con la española es palpable, imposibilitando la negación de la herencia cultural que los españoles dejaron en su momento<sup>222</sup>.

Ese sentido de la norma lo expone el propio legislador en el Real Decreto-ley 1/2014, de 24 de enero, de reforma en materia de infraestructuras y transporte, y otras medidas económicas donde la justifica como medida de incentivación de las transacciones de obras de arte en el territorio de aplicación de este Impuesto con la finalidad de dinamizar su entrega e **impulsar la producción de los artistas en nuestro país**, rebajando el tipo impositivo.

Este distanciamiento puede venir del hecho de que se trata de creaciones muy particulares a nivel nacional, sin embargo, la definición de obra de arte parte de un órgano supranacional, concretamente de la UE, y en este sentido poco puede hacer el legislador nacional pues la discrecionalidad que otorga el legislador europeo no se extiende al hecho de variar el concepto de objetos de arte, tan solo podría no considerar tres de los elementos

---

<sup>222</sup> Art. 2 del Real Decreto 384/2017, de 8 de abril, por el que se declara la Semana Santa como Manifestación Representativa del Patrimonio Cultural Inmaterial

*“La Semana Santa, conmemoración de la Pasión, muerte y resurrección de Jesucristo, comprende en España toda una serie de celebraciones, entre las que destacan las procesiones, con una gran diversidad de manifestaciones por todo el territorio español.*

*No existe un único modelo de celebración de la Semana Santa española, sino que esta manifestación encuentra en el país múltiples variables. Es, por tanto, un fenómeno plural que, aun compartiendo rasgos esenciales a lo largo de la geografía española, no permite establecer modelos de fiesta.*

*La Semana Santa en España comprende una gran diversidad de valores culturales, desde su función como forma de expresión de la religiosidad popular a su papel como marcador identitario, pasando por su importancia como vehículo de conocimientos tradicionales y su relación con oficios artesanos, así como con las múltiples obras muebles e inmuebles de valor artístico.*

*Desde época medieval, las celebraciones de Semana Santa han funcionado como formas de expresión de la religiosidad popular y como referentes identitarios, no sólo para el mundo católico, sino también para gran parte del conjunto de la población y para las comunidades implicadas, que han convertido a la Semana Santa en un fenómeno plural en el que participan todos los géneros y capas sociales, en muchos casos al margen de la práctica religiosa.*

*La Semana Santa en España, como fenómeno plural, tiene una gran proyección internacional, en especial para Latinoamérica, no sólo como referente religioso, sino también como referencia social e identitaria”.*

establecidos en el concepto, a saber, piezas únicas de cerámica, **esmaltes sobre cobre** y fotografías tomadas por el artista, en este sentido, el legislador español ha considerado incluir el concepto completo, tal como lo establece la Directiva.

Por lo tanto, si no pueden encajar en el concepto de obra la única forma de otorgarle al resto de disciplinas la misma protección que la escultura, pintura y dibujo es que el legislador nacional lo establezca de forma expresa en la LIVA, Sin embargo, para ello debemos analizar si la Directiva 2006/112/CE no le impide establecer determinados tipos reducidos para proteger este tipo de actividades culturales siempre y cuando no afecten a la competencia.

En el Considerando (7) parece atisbar que efectivamente el legislador nacional tiene discrecionalidad a la hora de establecer determinados tipos y exenciones cuando indica que *“el sistema común del IVA debe conducir, aun cuando los tipos y exenciones no estén plenamente armonizados, a la neutralidad del impuesto a efectos de la competencia, en el sentido de que, en el territorio de cada Estado miembro, los bienes y servicios de un mismo tipo soportan la misma carga fiscal, independientemente de la duración de la cadena de producción y distribución”*.

De hecho, el legislador nacional es lo que ha venido haciendo en los últimos años en relación con las obras de arte, objetos usados y antigüedades, así como el acceso a determinados espectáculos en vivo, como teatros, cine, etc.<sup>223</sup>

No obstante, esa discrecionalidad que goza el legislador nacional como vamos a comprobar no es una discrecionalidad plena, sino que tiene ciertos límites tanto materiales como cuantitativos contemplados en el articulado del citado cuerpo normativo.

El artículo 98. Uno contempla cuántos tipos reducidos puede incluir el legislador nacional en su ordenamiento interno, así como el porcentaje mínimo que puede aplicar a la base imponible.

---

<sup>223</sup> El art. 91 de la LIVA se ha modificado en innumerables ocasiones variando los tipos aplicables de varias actividades culturales. En Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad se establece una subida del IVA del 8% al 21% de determinadas actividades culturales. El Real Decreto-ley 1/2014, de 24 de enero, de reforma en materia de infraestructuras y transporte, y otras medidas económicas reduce del 21% al 10% determinadas transacciones de objetos de arte. Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular incluye un tipo 0 para las entregas de bienes realizadas en concepto de donativos a las entidades sin fines lucrativos. Todas estas modificaciones dejan constancia de la discrecionalidad que tiene los legisladores nacionales para variar los tipos impositivos de determinadas actividades.



“Los Estados miembros podrán aplicar un máximo de dos tipos reducidos. Los tipos reducidos se fijarán como un porcentaje de la base imponible, que no podrá ser inferior al 5 %, y se aplicarán únicamente a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios contempladas en el anexo III”.

El precepto concluye con las materias que pueden ser objeto de aplicación de dichos tipos reducidos. Solo puede establecer tipos reducidos en las materias que contemple dicho Anexo, más allá de esto sería contravenir el Derecho de la UE.

El anexo III como hemos contemplado incluye una lista de entregas de bienes y prestaciones de servicios que podrán estar sujetos a los tipos reducidos del IVA y a la exención con derecho a deducción del IVA a que se refiere el recién citado artículo 98. Uno.

- 1) Los productos alimenticios (incluidas las bebidas, pero con exclusión de las bebidas alcohólicas) para consumo humano o animal, los animales vivos, las semillas, las plantas y los ingredientes utilizados normalmente en la preparación de productos alimenticios; los productos utilizados normalmente como complemento o sucedáneo de productos alimenticios;
- 2) Suministro de agua;
- 3) Los productos farmacéuticos utilizados con fines médicos o veterinarios, incluidos los contraceptivos y los productos de higiene femenina, y los productos absorbentes de higiene personal;
- 4) Los equipos médicos, aparatos, dispositivos y artículos médicos, así como el material auxiliar y los equipos de protección médicos, incluidas las mascarillas de protección, destinados normalmente a ser utilizados en la atención sanitaria o por las personas con discapacidad, los bienes de primera necesidad para compensar y superar la discapacidad, así como la adaptación, reparación, alquiler y arrendamiento de dichos bienes.
- 5) Transporte de personas y transporte de los bienes que las acompañan, como equipajes, bicicletas, incluidas las bicicletas eléctricas, vehículos de motor o de otro tipo, o la prestación de servicios relacionados con el transporte de pasajeros;
- 6) Suministro, incluido el préstamo en bibliotecas, de libros, periódicos y revistas, bien en cualquier medio de soporte físico, bien por vía

electrónica, o en ambas formas (incluidos folletos, prospectos y material impreso similar, libros ilustrados y de dibujo y coloreado infantiles, música impresa o manuscrita, mapas, planos y levantamientos hidrográficos y similares), que no sean íntegra o predominantemente publicaciones destinadas a la publicidad y que no consistan íntegra o predominantemente en contenidos de vídeo o música audible;

- 7) Derecho de acceso a espectáculos, teatros, circos, ferias, parques de atracciones, conciertos, museos, parques zoológicos, salas cinematográficas, exposiciones y otras manifestaciones e instalaciones similares carácter cultural, o acceso a la transmisión en directo de esas manifestaciones o visitas, o ambas cosas;
- 8) Recepción de servicios de radiodifusión y televisión y la emisión por internet de esos programas por un prestador de servicios de comunicación; servicios de acceso a internet prestados en el marco de la política de digitalización, según definición de los Estados miembros;
- 9) Prestaciones de servicios por escritores, compositores y artistas intérpretes, y derechos de autor adeudados a los mismos;**
- 10) Entrega y construcción de viviendas proporcionadas en el marco de la política social, según definición de los Estados miembros; renovación y transformación, incluidas la demolición y la reconstrucción, y reparación de viviendas y domicilios particulares; alquiler de bienes inmuebles para uso residencial;
- 11) 10 bis) Construcción y renovación de edificios públicos y de otros edificios utilizados para actividades de interés público;
- 12) 10 ter) Servicios de limpieza de cristales y de limpieza de viviendas particulares;
- 13) 10 quater) Suministro e instalación de paneles solares en viviendas familiares, alojamientos y edificios públicos y de otro tipo utilizado

Si analizamos la lista podemos observar que el legislador tiene discrecionalidad para la variación del tipo a aplicar sobre el derecho de acceso a espectáculos, teatros, circos, ferias, parques de atracciones, conciertos, museos, parques zoológicos, salas cinematográficas, exposiciones y otras manifestaciones e instalaciones similares de

carácter cultural, o acceso a la transmisión en directo de esas manifestaciones o visitas, o ambas cosas, por dicha norma el legislador ha podido variar el tipo impositivo a estas actividades a lo largo de las últimas décadas como hemos reflejado. Incluso también tiene potestad para hacerlo sin contravenir el Derecho de la UE sobre las prestaciones de servicios por escritores, compositores y artistas intérpretes, y derechos de autor adeudados a los mismos.

Sin embargo, nada indica sobre la entrega de bienes de obras de arte y de artesanía ni de la prestación de servicios efectuadas por artistas plásticos o profesionales liberales (así se le denomina en la legislación nacional) por lo que sobre esta materia el legislador no podría incluir la aplicación de un tipo reducido que recaiga sobre estas actividades

No obstante, el legislador español sí que ha variado el tipo aplicable a las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de obras de arte, antigüedades y objetos usados, aun no siendo contempladas en el anexo III e incluso ha permanecido como exentos los servicios profesionales, incluidos aquéllos cuya contraprestación consista en derechos de autor, prestados por artistas plásticos, escritores, colaboradores literarios, gráficos y fotográficos de periódicos y revistas, compositores musicales, autores de obras teatrales y de argumento, adaptación, guion y diálogos de las obras audiovisuales, traductores y adaptadores.

A priori podríamos pensar que sobre esta materia el ordenamiento tributario es contrario actualmente al Derecho de la UE, pues el legislador ha introducido a dichas actividades la aplicación de un tipo reducido en el año 2022 como ya hemos señalado.

Si bien esta práctica se ha efectuado porque realmente la Directiva de forma expresa lo permite, aunque en un precepto distinto al del Anexo III, concretamente en el artículo 103.

“1. Los Estados miembros podrán disponer que el tipo reducido, o uno de los tipos reducidos, que apliquen de conformidad con los artículos 98 y 99 se aplique también a las importaciones de objetos de arte, de colección o antigüedades, tal como se definen en el artículo 311, apartado 1, puntos 2, 3 y 4.

2. Cuando los Estados miembros hagan uso de la facultad prevista en el apartado 1, podrán aplicar también el tipo reducido a las siguientes entregas

a) las entregas de obras de arte del autor o de sus derechohabientes;

b) las entregas de objetos de arte efectuadas con carácter ocasional por un sujeto pasivo distinto de un sujeto pasivo revendedor, cuando las obras de arte hayan ido importadas por el mismo sujeto pasivo o le hayan sido entregadas por el autor o sus derechohabientes o le hayan dado la deducibilidad total del IVA”.

Algo parecido ocurre con la prestación de servicios profesionales, incluidos aquéllos cuya contraprestación consista en derechos de autor, prestados por artistas plásticos cuya exención ha podido permanecer gracias a lo establecido en el ANEXO 10, PARTE B, denominado **operaciones que los Estados miembros pueden seguir declarando exentas**, que establece lo siguiente;

*“Percepción de derechos de entrada en las manifestaciones deportivas; Prestación de servicios de autores, artistas e intérpretes de obras de arte, abogados y otros miembros de las profesiones liberales, a excepción de las profesiones médicas y sanitarias, salvo las prestaciones siguientes:*

*(...)*

*b) Las ejecuciones de obras que no sean obras por encargo sobre bienes muebles corporales ejecutadas para un sujeto pasivo”;*

Creemos que es el momento para cambiar una diferenciación en el ámbito del arte proveniente de una sociedad marcadamente elitista<sup>224</sup> que no ha existido siempre sino que ha sido creada con el tiempo entre el trabajo intelectual y el trabajo más mecánico pero que en ambas modalidades requiere de auténticas y genuinas habilidades y destrezas, (los primeros para el desarrollo de su mente y los segundos para el aumento de su capacidad manual) por dichos motivos consideramos que debe volver a su punto inicial y se encuentren en el mismo nivel de valoración, más propios de una sociedad desarrollada del siglo XXI.

Una diferenciación que quizás se haya consolidado con el hecho de que las actividades que requieran de determinadas habilidades técnicas podían ser realizadas en el ámbito de

---

<sup>224</sup> MORENO NAVARRO, I. y AGUDO TORRICO, J.: *Expresiones...*, Op cit., pág. 286. “Es interesante trazar un recorrido etimológico para comprobar cómo, en origen, la voz Arte no conllevaba la idea de lo estético. En principio expresa únicamente el “método para hacer bien una cosa; conjunto de reglas de una profesión”, tal como aún sigue recogiendo el DRAE en alguna de sus varias acepciones. La única división estaba establecida entre artes “mecánicas” y artes “liberales” o, lo que es igual, entre trabajo manual o destreza intelectual”.

lo industrial, es decir, por máquinas fabricadas para crear dichos objetos, mientras que era imposible que realizaran las actividades que requirieran más de una capacidad intelectual. En la actualidad podíamos pensar que podría suceder lo mismo con las obras u objetos que tiene su origen en lo intelectual, pues con el desarrollo de la Inteligencia Artificial esto sería posible.

Por dichos motivos consideramos que el legislador europeo debería reconsiderar el concepto de obra de arte y ampliarlo aquellas otras disciplinas de artesanía cuya técnica se comparta en más de un Estado miembro que realmente merecen la misma protección que los objetos considerados actualmente obras de arte, atendiendo al sentido de la norma que no es otro que proteger diversas actividades culturales, y que a nuestro juicio también diversas artesanías son merecedoras de dicha protección independientemente de su consideración como obra de arte o no<sup>225</sup>, o al menos, ampliar la discrecionalidad del legislador nacional que permita llevarlo a cabo, en el caso de artesanía locales que conforman un sello distintivo de una sociedad y que al realizarse únicamente en un Estado miembro no afectaría de forma perversa a la competencia, cuya preocupación radica en todo el texto normativo, pues el centro neurálgico del mercado se encontraría de forma prácticamente exclusiva en un Estado miembro.

Otras de las formas que las administraciones pueden otorgarle esa especial protección es mediante la calificación del arte Sacro como bien de interés cultural inmaterial<sup>226</sup> o incluso, aprobar una candidatura como bien inmaterial de la Humanidad para presentarla por los canales correspondientes ante la UNESCO que requeriría posteriormente ser aprobada por el órgano correspondiente de dicha organización, propiciando una valoración uniforme entre las distintas disciplinas.

No obstante, si bien esta catalogación como BIC podría llevar consigo una amplia gama de beneficios fiscales tanto a determinadas personas adquirentes como a distintas personas transmitentes no repercute en absoluto en el impuesto objeto de este estudio,

---

<sup>225</sup> “Desde este punto de vista, el interés del estudio, documentación y protección de la artesanía viene determinado por constituir el testimonio de unas formas de trabajo basadas en unas relaciones de producción anteriores al establecimiento del modo de producción industrial, transmitidas generacionalmente y destinadas a la supervivencia de un grupo cultural, por lo que han llegado a convertirse en verdaderos modelos identitarios para una determinada población (E. Fernández, 1999, 2006)”, en *Ibidem*, pág. 303.

<sup>226</sup> BARRANCA DE RAMOS, P.: “El mercado del arte y la política de adquisición de colecciones públicas” en PRADO ROMÁN, C. y VICO BELMONTE, A.: *La inversión en bienes de colección*. Universidad Rey Juan Carlos editores. Madrid. 2008. Págs. 67 y 68.

pues los beneficios fiscales en relación con el IVA no aumentarían por dicha clasificación<sup>227</sup>.

## **2. LA APLICACIÓN DEL IVA SOBRE EL SERVICIO DE VENTA DE SILLAS Y PALCOS PARA CONTEMPLAR LOS DESFILES PROCESIONALES A SU PASO POR EL RECORRIDO OFICIAL**

La controversia suscitada a principios de este siglo entre la Administración tributaria y los Tribunales Económico-Administrativos Regionales en relación con el servicio de venta de sillas y palcos para contemplar las procesiones de Semana Santa a su paso por el Recorrido Oficial parece ser que tiene visos de perdurar en el tiempo, como hemos podido comprobar en los últimos años con pronunciamientos al respecto que siguen siendo contrapuestos.

Además, a esta fiesta (expresión que viene como anillo al dedo por la materia objeto de estudio), se le ha añadido el Tribunal Central, que si bien no se pronunció sobre la materia en el año 2002, momento de los primeros pronunciamientos en el ámbito regional, sí que se ha manifestado dos décadas después y, la verdad, aunque ha desestimado el recurso de la AEAT, y se acerca al criterio establecido por el Regional, a tenor de lo indicado en la Resolución del 15 de diciembre de 2022, los efectos están más cerca de las pretensiones de la Dirección General de los Tributos que de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales.

¿Cómo puede suceder esta circunstancia si el criterio de ambas instancias establece que el servicio prestado de venta de sillas y palcos indicado anteriormente está exento de gravamen por el IVA? Esto sucede porque el criterio del Tribunal Central ha aportado un matiz, cuyo efecto en esencia va a producir sin pretenderlo, que el recurso sea desestimado en parte, pues al final, dependiendo de cómo se preste el servicio, novedad que incluye, estará exento o no.

---

<sup>227</sup> Para un mayor desarrollo véase FERNÁNDEZ GUERRERO, V.: “La fiscalidad de los bienes de interés cultural”. *Revista PH. Especial monográfico: Patrimonio y tribunales de justicia*. Nº 82. 2012. En este documento el autor hace un breve resumen de todos los beneficios fiscales que llevan consigo la catalogación de Bien de Interés Cultural.

## 2.1. INTRODUCCIÓN. REPASO A LOS ANTECEDENTES DEL CONFLICTO

Hasta enero de 2020 el pago del servicio de venta y abonos para contemplar los desfiles procesionales a su paso por el Recorrido Oficial durante la Semana Santa no estaba gravado por el IVA por ser una actividad que hasta ese momento se consideraba sujeta, pero exenta<sup>228</sup>, criterio que reflejó el TEARA en su Resolución de 26 de septiembre de 2002. Ya por entonces, la materia objeto de este trabajo traía consigo cierta polémica entre las partes, mientras que el obligado tributario y el TEARA consideraban que se encontraba exenta, la AEAT entendía lo contrario, pues interpretaba que el servicio prestado no se encontraba en ninguno de los de la lista tasada del actual art. 20. Uno. 14 de la LIVA.

En 2016 la DGT emite una Resolución Vinculante número V3622-16 en respuesta a la consulta planteada por parte de una Cofradía de Murcia en relación con la tributación por el IVA de la venta de tribunas para presenciar las procesiones de Semana Santa que, hasta el momento, no se estaba aplicando por considerarse exento, de acuerdo con la citada Resolución de 26 de septiembre emitida por el TEARA en el año 2002.

En esta Consulta Vinculante dicho órgano se pronuncia sobre varios aspectos: la sujeción al IVA del servicio anteriormente citado, las cuotas de los hermanos y la venta de lotería, y en el caso de estar algún servicio sujeto, si se encuentra exento.

En relación con la actividad que nos compete se aleja del criterio que el TEARA mantuvo en 2002 y establece que se trata de una prestación de servicios sujeta pues existe contraprestación, cuestión que resulta pacífica para todas las partes, sin embargo, establece que no está exenta, por un motivo hasta la fecha novedoso en relación con el sujeto al que va dirigido el servicio.

Para el establecimiento de dicho criterio, aunque no se indica expresamente en la consulta, entendemos que hace un paralelismo en relación con la tributación de actividades realizadas por la entidad y dirigida a todos los hermanos, pues considera que no está

---

<sup>228</sup> SÁINZ DE BUJANDA, F.: “Teoría jurídica de la exención tributaria. Informe para un coloquio”, en Hacienda y Derecho, volumen III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, pág. 465. Define a la exención como “una técnica impositiva que puede afectar a todos los elementos estructurales de la relación impositiva —al presupuesto de hecho, a la base imponible, a los tipos de gravamen, a los sujetos o a las cuotas— y que, con relación a la carga que la aplicación normal del tributo traiga consigo, se dirige a provocar un efecto desgravatorio total o parcial en beneficio de ciertas personas o de determinados supuestos fácticos”

exento por el hecho de que el servicio va dirigido tanto a cualquier hermano como a un tercero, cuya fundamentación se encuentra en la exención establecida en el art. 20. Uno. Apartado 12, que expresa:

*“Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a las mismas efectuadas directamente a sus miembros por organismos o entidades legalmente reconocidos que no tengan finalidad lucrativa, cuyos objetivos sean de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica, realizadas para la consecución de sus finalidades específicas, siempre que no perciban de los beneficiarios de tales operaciones contraprestación alguna distinta de las cotizaciones fijadas en sus estatutos.*

*Se entenderán incluidos en el párrafo anterior los Colegios profesionales, las Cámaras Oficiales, las Organizaciones patronales y las Federaciones que agrupen a los organismos o entidades a que se refiere este número.*

*La aplicación de esta exención quedará condicionada a que no sea susceptible de producir distorsiones de competencia”.*

Y sobre este extremo entiende la DGT que estaría la clave, pues en el caso de que el servicio fuera dirigido únicamente a los miembros de la entidad el pago por dicho servicio estaría exento, sin embargo, al poder ser utilizado por un tercero necesariamente no puede estar exento<sup>229</sup>; en definitiva, lo que analiza la consulta es la aplicación de la exención del art. 20. Uno apartado 12 y no sobre el apartado 14, que únicamente queda reflejado en la consulta.

En este sentido, aunque nada se indica de forma expresa sobre el asunto, la DGT para emitir su criterio entiende que la venta de abonos es una actividad accesoria, pues la exención del citado precepto es aplicable a dichas actividades. Para que una actividad se considere accesoria de otra principal, debe contribuir a la realización de la misma, en caso contrario sería una actividad diferente a la principal<sup>230</sup>.

En relación con las exenciones tasadas del apartado 14 del art. 20.Uno, si bien las refleja en la Consulta, no hace valoración alguna sobre el encaje o no de la actividad objeto de

---

<sup>229</sup> “Los servicios consistentes en la cesión de uso de las tribunas instaladas en la vía pública los días en que hay procesiones están sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido y no están amparados por la exención al ser servicios prestados para terceros”.

<sup>230</sup> Definición establecida por la DGT en la Consulta Vinculante V 0155 - 18, de 26 de enero de 2018.



este estudio, entonces entendemos que considera que no tiene encaje, por no ser una actividad de las incluidas en dicho precepto: o bien interpreta que solo las actividades incluidas en el mismo han de ser principales, o incluso podemos entender, pero esto ya serían conjeturas, que por el hecho de estar dirigido a cualquier persona, sea hermano o no, considera que no se le puede aplicar ninguna de las dos exenciones. Lo cierto es que no queda muy claro en la consulta. No obstante, sin entrar en una valoración sobre ello, es una cuestión que debería fundamentarse de una forma más detallada.

En enero de 2020, tras la notificación al obligado tributario del cambio de criterio respecto al servicio prestado de venta de sillas y palcos para contemplar los desfiles procesionales durante su paso por el Recorrido Oficial<sup>231</sup>, atendiendo a lo indicado en la Consulta Vinculante número V3622-16, la cual establece que el servicio prestado no puede ser encuadrado en ninguno de los servicios indicados en el precepto 20. Uno. 12 y ¿14? de la LIVA y, por ende, a partir de ese momento, las entidades organizadoras deben repercutir IVA, por considerarse una prestación de servicios sujeta y no exenta, se inicia la reacción de las Hermandades.

En efecto, el obligado tributario, en este caso concreto, una entidad que agrupa a las Hermandades y Cofradías de la ciudad<sup>232</sup>, lleva a cabo lo expresado por la DGT y a partir de la Semana Santa de 2020 comienza a repercutir IVA a las personas que requieren del servicio prestado de venta de sillas y palcos. No obstante, no estando de acuerdo con lo indicado por la DGT presenta ante el órgano competente de la AEAT solicitud de rectificación de la autoliquidación, siendo esta desestimada por silencio administrativo. Tras este acontecimiento, el 19 de enero de 2021, presenta la reclamación núm. 29/00397/2021 ante el TEARA, utilizando el denominado principio “Solve et repete”, lo que es lo mismo “primero paga y luego reclama”.

---

<sup>231</sup> En el expediente queda acreditado “*que hasta el momento presente era una cuestión pacífica -por así haberse manifestado acerca de la cuestión tanto los Tribunales Económico Administrativos Regionales de Andalucía como la propia Inspección de Hacienda como la propia Oficina de Gestión Tributaria -, que la venta de abonos para presenciar las procesiones de Semana Santa en el Recorrido Oficial era una actividad sujeta pero exenta de IVA, en aplicación del artículo 20.Uno.14º de la Ley del IVA (LIVA)*”.

<sup>232</sup> En el caso de Málaga la entidad es denominada Agrupación de Cofradías de Semana Santa de Málaga. en el art. 1 de sus Estatutos la define como una agrupación que “*congrega a todas las Cofradías y Hermandades de Pasión canónicamente erigidas o se puedan constituir en el futuro en esta ciudad*”. En Sevilla se denomina Consejo General de Hermandades y Cofradías de la ciudad de Sevilla, en el art. 1 de sus Estatutos la define como una “*confederación que agrupa aquellas Asociaciones Públicas de fieles, erigidas como Hermandades y Cofradías, con personalidad jurídica propia (...)*”

El Tribunal para su Resolución, recurre a lo ya establecido en el año 2002<sup>233</sup> por el mismo Tribunal, pues al no interponerse en su día recurso alguno por parte de la AEAT, la misma que establecía el servicio exento, era actualmente una resolución firme y por lo tanto vigente su aplicación<sup>234</sup>.

Con fecha 27 de enero de 2022 el TEARA emite varias resoluciones sobre la materia en los procedimientos 41-01966-2021 y 11-01005-2021, manifestando en cada una de ellas el mismo criterio, *“la referida actividad tiene la consideración de actividad EXENTA, aceptándose la procedencia de la rectificación de la declaración-liquidación presentada y declarando expresamente que el reclamante no tiene obligación de repercutir el IVA, ni de presentar declaración-liquidación de IVA”*.

Frente a esta resolución la directora del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, ante su disconformidad, interpone recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio (00-06997-2022) dentro del plazo otorgado para ello.

El citado recurso es resuelto por el TEAC mediante la Resolución 0/05825/2022/00/00 del 15 de diciembre de 2022.

---

<sup>233</sup> La aplicación de la exención de la Resolución del TEARA de 26 de septiembre de 2002 se fundamentó en el hecho de que *“(…) las entidades religiosas recogidas en los arts. IV y V del Acuerdo de 3 de enero de 1979 no le es de aplicación el art. 6 RIVA porque no son entidades privadas de carácter social, sino que gozan del mismo régimen fiscal que éstas. Asimismo, para el disfrute de esta exención, ningún precepto de nuestro ordenamiento jurídico exige la previa constatación de su naturaleza canónica, sin perjuicio, claro está, de que su concurrencia pueda ser comprobada por la Hacienda Pública como cualquier otro requisito”*.

<sup>234</sup> El Tribunal en sus Resoluciones de 27 de enero de 2022, concretamente en el FD Quinto expresa que no puede *“sino entender que dicho desistimiento tuvo su fundamento en la conformidad a Derecho de la resolución de este Tribunal impugnada» por lo que «nuestra resolución de 26 de septiembre de 2002 y su criterio son firmes», no pudiendo, por tanto, «una mera comunicación de la Delegada Especial dejar sin efecto la citada resolución y el criterio establecido en la misma». Concluye en el FD Séptimo de ambas Resoluciones que «Por tanto, a nuestro juicio, la exención reconocida por este Tribunal debe seguir siendo de aplicación. Lo que conduce a la estimación de la reclamación y a la anulación del acuerdo desestimatorio expreso”*.

Concluyendo en el FD Séptimo *“Por tanto, a nuestro juicio, la exención reconocida por este Tribunal debe seguir siendo de aplicación. Lo que conduce a la estimación de la reclamación y a la anulación del acuerdo desestimatorio expreso”*.

## 2.2. LAS DOS VARIANTES NORMATIVAS QUE DEBEN EVALUARSE PARA DETERMINAR LA EXENCIÓN O NO DEL IVA DEL SERVICIO DE VENTA DE ABONOS Y PALCOS PARA CONTEMPLAR DESFILES PROCESIONALES

La esencia de la controversia surgida entre la Administración tributaria y el propio TEAC consiste en determinar, no tanto, si la venta de abonos y palcos para contemplar los desfiles procesionales durante la Semana Santa por el Recorrido Oficial es una actividad sujeta a IVA, pues sobre este extremo no hay duda alguna por las partes implicadas que se trata de una prestación de servicios con contraprestación sujeta a IVA. La polémica lo suscita si este supuesto de hecho sujeto encaja en las exenciones establecidas en el art. 20.Uno apartado 14 o en las del apartado 12, es decir, si el obligado tributario tiene la obligación o no de repercutir IVA por la prestación del citado servicio a los adquirentes o abonados.

Así lo expresa el propio TEAC en la Resolución de 15 de diciembre de 2022, “*la cuestión controvertida en el presente recurso extraordinario de alzada consiste en determinar la tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) de la venta de abonos de sillas y tribunas para presenciar los desfiles procesionales en su discurrir por una zona determinada de la ciudad (Recorrido Oficial) durante la Semana Santa*”, en definitiva, se trata de establecer si dicho supuesto de hecho se encuentra exento, por ser una actividad de las indicadas en el art. 20. Uno del apartado 12 o del apartado 14 de la LIVA<sup>235</sup>, y en el caso de que no se encontrara en ninguno de dichos supuestos previstos en la legislación, qué tipo de gravamen le sería aplicable.

Para que se encuentre exento el tipo de servicio prestado debe encuadrarse en algunas de las actividades incluidas en el art. 20.Uno de la LIVA. En este sentido, necesariamente deberemos acudir tanto a las incluidas en el apartado 14, por ser a las que recurre el

---

<sup>235</sup> Artículo 20. Exenciones en operaciones interiores

Uno. Estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones:

(....)

14. Las prestaciones de servicios que a continuación se relacionan **efectuadas por entidades de Derecho público o por entidades o establecimientos culturales privados de carácter social:**

a) Las propias de bibliotecas, archivos y centros de documentación.

b) Las visitas a museos, galerías de arte, pinacotecas, monumentos, lugares históricos, jardines botánicos, parques zoológicos y parques naturales y otros espacios naturales protegidos de características similares.

c) Las representaciones teatrales, musicales, coreográficas, audiovisuales y cinematográficas.

d) La organización de exposiciones y manifestaciones similares"

TEAC, como a las incluidas en el apartado 12, en las que basa el fundamento de su criterio la DGT en la Consulta Vinculante de agosto de 2016.

### 2.3. ANÁLISIS DE LA APLICABILIDAD DE LA EXENCIÓN ESTABLECIDA EN EL APARTADO 14 DEL ART. 20.UNO

En el caso de las exenciones establecidas en el apartado 14, para que el servicio prestado pueda considerarse exento, se deben de cumplir dos requisitos acumulativos;

- a) La entidad que presta el servicio debe ser una entidad **de Derecho público o entidades o establecimientos culturales privados de carácter social** (requisito subjetivo).
- b) La operación realizada debe ser una operación o una actividad de las recogidas en dicho precepto (requisito objetivo).

En el caso de que alguno de estos extremos no se cumpla no se podrá, en ningún caso aplicar las exenciones del apartado 14. Por dicho motivo, es de imperiosa necesidad analizar y conocer la naturaleza de la entidad que presta el servicio, así como la tipología del servicio prestado, debido a su gran importancia para determinar si el servicio se encuentra exento o no de acuerdo con el apartado 14 del art. 20.Uno.

#### 2.3.1. Naturaleza de la entidad que presta el servicio

El propio obligado tributario acredita, como así lo expresa la Resolución de 15 de diciembre de 2022 del TEAC, en función de los documentos que obran en el expediente, que se trata de *“una entidad sin fin lucrativo, que para el cumplimiento de sus fines tiene encomendada estatutariamente la organización de las procesiones de Semana Santa, gestionando la venta de los abonos para presenciar las procesiones de Semana Santa en el Recorrido Oficial como una manera de recaudar fondos con los que poder atender las necesidades económicas de las distintas hermandades y cofradías agrupadas”* (AH segundo.2), que se encuentra *“inscrita en el Registro de Entidades Religiosas del Ministerio de Justicia y que forma parte de la Diócesis, a los efectos de los Acuerdos entre el Estado Español y la Santa Sede de 3 de enero de 1979”* (AH, segundo.9).

En este sentido, la lógica jurídica nos indica que lo primero que debemos hacer es acudir a los Estatutos para conocer su naturaleza. Nos centraremos en particular en los Estatutos

del Consejo General de Hermandades y Cofradías de la ciudad de Sevilla<sup>236</sup> y en los de la Agrupación de Cofradías de Semana Santa de Málaga<sup>237</sup>, pudiendo acudir a cualquier Estatuto de una entidad de idéntica naturaleza que se encuentra erigida en muchas de nuestras ciudades<sup>238</sup>.

En el caso de Málaga la entidad es denominada Agrupación de Cofradías de Semana Santa de Málaga. En el art. 1 de sus Estatutos la define como una agrupación que “*congrega a todas las Cofradías y Hermandades de Pasión canónicamente erigidas o se puedan constituir en el futuro en esta ciudad*”. En Sevilla se denomina Consejo General de Hermandades y Cofradías de la ciudad de Sevilla, en el art. 1 de sus Estatutos se define como una “*confederación que agrupa aquellas Asociaciones Públicas de fieles, erigidas como Hermandades y Cofradías, con personalidad jurídica propia (...)*”.

La mayoría de sus fines son de carácter religioso y caritativo o social<sup>239</sup>, de acuerdo con el art. 9 y 2 respectivamente de cada uno de sus Estatutos. Los ingresos en su mayoría se obtienen, de limosnas, donaciones, subvenciones, aportaciones de las entidades que lo integran, así como determinadas explotaciones de bienes que conforman su patrimonio,

---

<sup>236</sup> Página Web del Consejo General de Hermandades y Cofradías de la ciudad de Sevilla. Estatutos del Consejo General de Hermandades y Cofradías de la Ciudad de Sevilla. [Consejo General de Hermandades y Cofradías de la Ciudad de Sevilla - Estatutos \(hermandades-de-sevilla.org\)](http://consejogeneraldehermandadesycofradiasde Sevilla.org) (última visita 4 de mayo de 2023).

<sup>237</sup> Página web de la Agrupación de Cofradías de Semana Santa de Málaga. [Principal - Agrupación de Cofradías de Málaga \(agrupaciondecofradias.com\)](http://agrupaciondecofradias.com) (última visita 5 de mayo de 2023).

<sup>238</sup> Por ejemplo, página Web de la Agrupación de Hermandades y Cofradías de Córdoba. Estatutos. [Estatutos – Agrupación de Hermandades y Cofradías de Córdoba \(hermandadesdecordoba.es\)](http://hermandadesdecordoba.es)

**“Art. 1º de la naturaleza de la agrupación**

*La Agrupación de Hermandades y Cofradías de Córdoba es una confederación de asociaciones públicas de fieles de la Iglesia erigidas como Hermandades y Cofradías en la Ciudad de Córdoba, constituida en esta Diócesis con personalidad jurídica pública, reconocida civilmente a todos los efectos, para servir al bien común de todas las asociaciones agrupadas, al amparo de lo establecido en el Código de Derecho Canónico*

**Art. 2º de los fines de la agrupación**

*Sin perjuicio de lo establecido en el párrafo siguiente, la Agrupación de Hermandades y Cofradías de Córdoba tiene como fin primordial promover la coordinación de las Hermandades y Cofradías agrupadas y su participación responsable en la vida y actividad pastoral de la Iglesia en Córdoba, bajo la Autoridad Diocesana competente.*

*Siendo fines primarios y comunes de todas las Hermandades y Cofradías rendir culto público y externo a Dios Nuestro Señor y a su Santísima Madre la Virgen María, y fomentar la piedad y caridad de sus miembros, la Agrupación de Hermandades y Cofradías de Córdoba, por la representatividad que le confieren las Hermandades y Cofradías agrupadas y sin menoscabo de las reglas particulares y legítimas tradiciones de las mismas (...).”*

<sup>239</sup> El carácter social de las procesiones es resaltado por la DGT en la Resolución Vinculante de 2016 “*Como se ha señalado con anterioridad no tienen la consideración de actividades empresariales o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido las actividades de carácter social y popular desarrolladas por la Hermandad consultante en el marco de las procesiones de Semana Santa, que tienen lugar en la vía pública y en las que participan tanto los asociados como el público en general que asiste a tales manifestaciones como espectador sin satisfacer cantidad alguna por ello*”.

todo ello para la consecución de los citados fines, como así lo establece el art. 69 de los Estatutos del Consejo General de Hermandades y Cofradías de Sevilla y el art. 10 de los Estatutos de la Agrupación de Cofradía de Málaga.

El art. 2 de la LM, establece una lista de entidades consideradas sin ánimo de lucro que ya hemos podido contemplar en apartados anteriores.

- a) “Las fundaciones.
- b) Las asociaciones declaradas de utilidad pública.
- c) Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo a que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo, siempre que tengan alguna de las formas jurídicas a que se refieren los párrafos anteriores.
- d) Las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquellas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español.
- e) **Las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos a que se refieren las letras anteriores<sup>240</sup>”.**

Como hemos observado en los fines de los Estatutos analizados se trata de Confederaciones o Federaciones que agrupan a otras entidades, en este caso, a Hermandades y cofradías. Por lo tanto, lo primero que debemos observar si las entidades que agrupan son entidades sin fines lucrativos pues así lo establece el apartado (e) del precepto.

Recordemos que es fin y derecho de las Hermandades la manifestación pública de fe en la forma de procesiones para realizar estación de penitencia acompañando a sus Sagrados Titulares durante la Semana Santa, en el día y hora fijados por la Federación o Confederación correspondiente.

Ya pudimos observar que se encuentran encuadradas en el resto de Instituciones que refleja el art. V y consecuentemente no se les puede aplicar el régimen de tributación especial que el AAE establece. Sin embargo, aunque no le sea de aplicación dicho régimen fiscal sí que cuentan con una fiscalidad excepcional pues en el citado precepto se expone que se le aplicarán todos aquellos beneficios fiscales que le sean de aplicación

---

<sup>240</sup> El resaltado en negrita se ha realizado para observar la tipología de entes entre los que se encuentran las entidades objeto de este apartado.

a las entidades sin ánimo de lucro, que en la actualidad encuentra su regulación en la LM, o en la LIS dentro del régimen de entidades parcialmente exentas.

Por dicho motivo, las Hermandades son consideradas entidades sin fines lucrativos en virtud de dicha norma de carácter internacional. En este sentido esta tipología de federaciones o confederaciones que agrupan a entidades sin ánimo de lucro entendemos que también serían consideradas entidades sin ánimo de lucro en virtud del artículo V del AAE. Ahora bien, ¿podrían ser consideradas entidades in ánimo de lucro de las establecidas en la LM? Para dar respuesta a esta cuestión del mismo modo que hicimos con las Hermandades, entendemos que sí podrían serlo siempre y cuando cumplan los requisitos del artículo 3 de la LM y que ya indicamos y desarrollamos en el Capítulo II.

- Perseguir fines de interés general<sup>241</sup>
- Que la mayoría de los ingresos obtenidos deben destinarse a la consecución de dichos fines, es decir, como mínimo el 70 por ciento. Y destinar el resto de las rentas e ingresos a incrementar la dotación patrimonial o las reservas.
- Que la actividad realizada no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria.
- Que los fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno y los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive de cualquiera de ellos no sean los destinatarios principales de las actividades que se realicen por las entidades, ni se beneficien de condiciones especiales para utilizar sus servicios.
- Entre otros, que ya visualizamos de manera detallada.

Si atendemos a los Estatutos de las dos entidades podemos observar que a priori podrían cumplir con cada uno de los extremos para ser consideradas entidades sin fines lucrativos a efectos de la LM. No obstante, a nuestro juicio, aunque tanto las Hermandades como las Confederaciones o Federaciones en las que se agrupen serán consideradas entidades

---

<sup>241</sup> El art. 3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, establece una lista abierta de lo que se consideran fines de interés general “(...) *los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, los de asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado, de promoción de la acción social, defensa del medio ambiente, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, económicas o culturales, de promoción de los valores constitucionales y defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de fomento de la economía social, de desarrollo de la sociedad de la información, de investigación científica, desarrollo o innovación tecnológica y de transferencia de la misma hacia el tejido productivo como elemento impulsor de la productividad y competitividad empresarial*”.

sin fines lucrativos en virtud del artículo V del AAE, otra cuestión distinta es la necesidad de cumplir los requisitos establecidos en el artículo 3 de la LM para poder aplicarse el régimen fiscal especial.

Ahora bien, esto es un paso más, pero no el fundamental para determinar si le son de aplicación las exenciones del precepto 20 ya citado, para ello tenemos que analizar si cumplen con los dos requisitos establecidos en el mismo<sup>242</sup>.

### **2.3.2. Entidades o establecimientos culturales privados de carácter social**

El obligado tributario acredita según consta en el AH segundo apartado 9 de la Resolución de diciembre de 2022 del TEAC que “(...) *de acuerdo con el artículo 20. Tres LIVA, este obligado tributario tiene la consideración de entidad o establecimiento de carácter social, pues cumple los requisitos exigidos en dicho precepto legal.*

*Además, esta consideración de entidad o establecimiento de carácter social, -como veremos posteriormente- lo tiene reconocido por la propia Administración Tributaria en base al Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede”.*

Sobre este requisito se pronuncia el TEAC en la citada Resolución de la siguiente manera. «Resulta pacífico el cumplimiento por el obligado tributario prestador del servicio del requisito subjetivo para gozar de la exención, esto es, su condición de establecimiento cultural de carácter social. Ello se desprende, en efecto, del escrito de alegaciones de la directora recurrente cuando afirma en el Antecedente Segundo que:

*"Con fecha 2 de febrero de 2021, se notifica propuesta de resolución desestimando su solicitud, **aplicando el criterio vinculante de la DGT V3622-16, dado el tipo de servicio que se presta, con independencia del carácter social de la entidad.***

*Transcurrido el plazo sin que se hubiera presentado alegaciones a la propuesta de resolución, con fecha 15 de marzo de 2021, se notifica acuerdo desestimatorio de la solicitud de rectificación, que reitera la aplicación del criterio vinculante de la DGT, emitido en la consulta V3622-16".*

---

<sup>242</sup> CUBERO TRUYO, ANTONIO.: “Impuesto sobre el Valor Añadido” en CUBERO TRUYO, A; TORIBIO BERNÁRDEZ, L y TORIBIO BERNÁRDEZ, L.: *Los principales impuestos del Sistema Tributario*. Tecnos, 2019, pág. 180. “Pero en estos casos de la cultura (...), a diferencia de los anteriores servicios relacionados con la salud o la educación, solo están exentos si quien presta el servicio es una entidad pública o una entidad privada de carácter social, sin ánimo de lucro.”



Y cuando indica más adelante que “(...), en el caso actual el análisis de la oficina gestora que desestima la solicitud de rectificación, **motiva su decisión por el tipo de servicio prestado (ámbito objetivo de la exención)**, sin cuestionar el carácter social de la entidad (criterio subjetivo)”»

El Tribunal considera que la entidad es un ECPCS, por la postura en el procedimiento de la reclamante, sin expresar requisitos algunos que se cumplen para considerar al obligado tributario de tal manera. En este sentido y ante la falta de dichos extremos entendemos necesario estudiar el asunto para entender por qué efectivamente cumple con los elementos necesarios para ser considerado ECPCS.

Para conocer el concepto legal de ECPCS debemos acudir a varios preceptos de diversos cuerpos legales, entre los que se encuentra el art. 133 de la Directiva 2006/112/CE, el art. 20. Tres de la LIVA y el art. 6 del RIVA.

EL ART. 20. Tres de la Ley del IVA establece determinados requisitos que deben cumplir las entidades para ser consideradas como ECPCS.

*“A efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerarán entidades o establecimientos de carácter social aquéllos en los que concurran los siguientes requisitos:*

*1º Carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza.*

*2º Los cargos de presidente, patrono o representante legal deberán ser gratuitos y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta.*

*3º Los socios, comuneros o partícipes de las entidades o establecimientos y sus cónyuges o parientes consanguíneos, hasta el segundo grado inclusive, no podrán ser destinatarios principales de las operaciones exentas ni gozar de condiciones especiales en la prestación de los servicios.*

*Este requisito no se aplicará cuando se trate de las prestaciones de servicios a que se refiere el apartado Uno, números 8º y 13º, de este artículo.*

*Las entidades que cumplan los requisitos anteriores podrán solicitar de la Administración tributaria su calificación como entidades o establecimientos privados de carácter social en las condiciones, términos y requisitos que se determinen reglamentariamente. La eficacia de dicha calificación, que será vinculante para la Administración, quedará subordinada, en todo caso, a la subsistencia de las condiciones y requisitos que, según lo dispuesto en esta Ley, fundamentan la exención.*

*Las exenciones correspondientes a los servicios prestados por entidades o establecimientos de carácter social que reúnan los requisitos anteriores se aplicarán con independencia de la obtención de la calificación a que se refiere el párrafo anterior, siempre que se cumplan las condiciones que resulten aplicables en cada caso”.*

Podemos comprobar como el legislador establece una serie de requisitos principales y acumulativos de carácter material y un requisito residual de carácter formal. Sobre este último extremo nos referimos a la solicitud de calificación como ECPCS que se debe presentar ante la AEAT. Indicamos residual porque en sí mismo dicha calificación no es requisito necesario para ser considerado ECPCS, pues si se cumplen los requisitos materiales y no tienen la calificación de la AEAT por no haberla solicitado, se entenderá ante cualquier órgano administrativo o Tribunal como tal, cuestión que también viene regulada de la misma manera en el art. 6 del RIVA, no obstante, sin la citada calificación se deberá acreditar que cumple con dichos requisitos, por lo que la solicitud estimada de calificación se convierte en una suerte de acreditación.

Los requisitos materiales que hace referencia el precepto son:

- Entidad sin fin lucrativo
- Dedicar sus beneficios a actividades exentas
- Determinados cargos deben ejercerse de forma altruista.
- Los socios, comuneros o partícipes de las entidades o establecimientos y sus cónyuges o parientes consanguíneos, hasta el segundo grado inclusive, no podrán ser destinatarios principales de las operaciones exentas ni gozar de condiciones especiales en la prestación de los servicios

El art 133 de la Directiva 2006/112/CE otorga cierta discrecionalidad a los Estados miembros para establecer ciertos requisitos bajo el prisma de contemplar ciertos extremos en forma de consideraciones.

*“Los E.m. tienen la facultad de establecer los **requisitos** que definan el **carácter social** de las entidades privadas para lo cual, bajo control de los tribunales nacionales, deben considerar la existencia de disposiciones específicas, el carácter de interés general de sus actividades, el hecho de que otras entidades con las mismas actividades disfruten ya de un reconocimiento similar (TJUE 15-11-12, C-174/11; 26-5-05, C-498/03)”*.

Al amparo de esta discrecionalidad el legislador nacional ha introducido como requisito el no tener finalidad lucrativa, pues este no viene determinado como obligatorio en la norma de la UE.

Ahora bien, el hecho de carecer de finalidad lucrativa no implica que la entidad no pueda obtener beneficios, entendemos que va más allá, en el sentido de que los beneficios que se puedan obtener no se repartan entre los miembros, y que se destinen a conseguir los fines establecidos<sup>243</sup>. Cuestión que también se cumple pues sus órganos de gobierno son cargos sin remuneración alguna, su labor se realiza de forma altruista, y aunque los beneficios obtenidos sí que se reparten entre las entidades que agrupan (Hermandades), recordemos que estos miembros son entidades sin fines lucrativos que destinan esos beneficios a la consecución de dichos fines. No se trata de un reparto de beneficios a título personal y particular que es a lo que se refiere el artículo, en este sentido lo que ocurre está más cerca de la situación que permite el TEAC al respecto en su resolución de 8 de septiembre de 2016, en la que el TEAC, a la luz de la sentencia de la Audiencia Nacional de 1 de octubre de 2015, cambia su criterio entendiendo que los fines de interés general que debe perseguir una entidad sin fines lucrativos pueden ser ejecutados de manera directa o indirecta a través de otras entidades sin ánimo de lucro.

---

<sup>243</sup> CRUZ AMORÓS, M. y LÓPEZ RIBAS, S.: *La fiscalidad en las entidades...* Op. cit., pág. 168. “No es incompatible con la asociación la obtención de beneficios, pero lo que se prohíbe es que dichos beneficios se repartan entre los asociados en lugar de destinarse a los fines de la asociación”.

Entre sus fines, de acuerdo con los estatutos de Málaga, por ejemplo, *“se indica que las Cofradías y Hermandades agrupadas en él tienen el derecho a procesionar a sus Sagrados Titulares en la Semana Santa en el lugar y día que aquél les asigne y la obligación de realizar la Salida Procesional de Semana Santa en el día y hora asignado. Señalan igualmente como uno de los fines del obligado tributario coordinar, decidir y disponer los horarios e itinerarios en sus salidas procesionales durante la Semana Santa de todas las Cofradías y Hermandades agrupadas. El obligado tributario organiza las procesiones de Semana Santa y gestiona la venta de abonos de sillas y tribunas para contemplarlas en su discurrir por el Recorrido Oficial”*.

### **2.3.3. Tipología del servicio prestado**

Como ya hemos adelantado, el servicio prestado objeto de nuestro estudio consiste en la venta de abonos de sillas y palcos para contemplar los desfiles procesionales a su paso por el Recorrido Oficial durante la Semana Santa.

Sobre este aspecto el obligado tributario acredita, como así refleja la Resolución de diciembre de 2022 del TEAC en al AH segundo, apartado 9, que *“(…) Esta gestión constituye una actividad compleja que abarca, tanto la organización de los horarios e itinerarios que realizan las distintas cofradías y hermandades en el Recorrido Oficial, como las solicitudes de los pertinentes permisos a las distintas Administraciones Públicas para el desarrollo de las procesiones, como la contratación de los correspondientes seguros que determinan las normas administrativas que regulan los espectáculos públicos, como el montaje de las sillas, tribunas, como la seguridad privada, coordinación con las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad, acotado del Recorrido Oficial, aforos, vías de evacuación etc. Se trata, en definitiva, de exigencias (aforos, salidas de emergencia, plan de autoprotección, etc.) que son comunes a las que deben cumplir la totalidad de espectáculos públicos, con independencia de su carácter religioso o laico.*

*Es decir, toda la organización precisa para la preparación, montaje y desarrollo del paso de las Procesiones de Semana Santa, en los diferentes días de la misma, por el Recorrido Oficial y su correspondiente visionado por el público que adquiera el correspondiente*

*"abono", pues como decimos, quien no adquiere el correspondiente abono no puede disfrutar del visionado de las procesiones en el Recorrido Oficial<sup>244</sup>".*

Como podemos observar, el obligado tributario aun cuando es una entidad sin ánimo de lucro debe cumplir con las mismas obligaciones legales que cualquier otra entidad o particular, a saber, formalizar contratos de seguros de Responsabilidad Civil, garantizar la seguridad en los términos que las normas vigentes determinen y cumplir con la obligación tributaria principal en aquellos casos en los que no se encuentre exenta, como ocurre con el pago de la tasa de utilización especial o aprovechamiento de la vía pública para la colocación de las sillas y palcos y demás estructuras necesarias<sup>245</sup>, entre otras.

Una vez resuelto el primer requisito a lo largo de los apartados anteriores, hay que visualizar si efectivamente, se cumple con el requisito objetivo, nudo gordiano de la controversia. Para poder llevar a cabo dicho análisis y con toda lógica, el Tribunal comienza por dilucidar el tipo de servicio objeto de la polémica prestado por el obligado tributario, en este caso, una entidad de carácter religioso que agrupa a las Hermandades y Cofradías erigidas en la ciudad.

Para ello atiende a los documentos de acreditación presentados, extrayendo de los mismos que el servicio que presta el obligado tributario a quienes adquieren abonos de sillas y palcos para presenciar los desfiles procesionales de Semana Santa en su discurrir por la llamada Carrera Oficial consiste como organizador de los desfiles procesionales, en la gestión de venta de abonos de sillas y tribunas para contemplarlos.

---

<sup>244</sup> Esta cuestión se encuentra contemplada en el caso de Sevilla en el artículo 3 del Reglamento de uso y adjudicación de sillas y palcos cuando indica que la *"instalación de sillas y palcos en la Carrera Oficial la realiza el Consejo General de Hermandades y Cofradías de la ciudad de Sevilla, en virtud de concesión del Excelentísimo Ayuntamiento de Sevilla, pudiendo gestionar esta instalación bien directamente, bien mediante concesión a terceros, ya sean personas físicas o jurídicas. Por ello, la vigencia de cualquier derecho reconocido por el presente Reglamento está condicionado a la meritada cesión, quedando limitado temporalmente por la misma en tanto no se prorrogue conforme a Derecho"*.

<sup>245</sup> Este tipo de entidades independientemente de su naturaleza y fines están sujetas al pago de las correspondientes tasas por la ocupación de la vía pública necesaria para llevar a cabo la prestación del servicio, como así lo podemos observar, por ejemplo, en la Ordenanza Fiscal por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local con quioscos, mesas y sillas, barracas, elementos y actos publicitarios, rodajes, actividades de venta en la vía pública y relacionadas con el comercio en general, promocionales y otras instalaciones análogas del Ayuntamiento de Sevilla.

Artículo 8.7. Tarifa segunda: Mesas y sillas

*"Epígrafe 1.- Ocupación de la vía pública con sillas para presenciar el desfile de cofradías durante la Semana Santa y Corpus Christi. Por cada silla y por toda la Semana Santa: En la Campana: 2,10 € En la calle Sierpes, desde Campana a Rivero: 2,33€ En la calle Sierpes, desde Rivero a Plaza de San Francisco, incluida ésta: 2,54€ En Plaza de San Francisco (Tribuna o Palco): 3,35€ En Avenida de la Constitución, hasta García de Vinuesa: 0,99€ En Avenida de la Constitución (Tribuna): 1,75€ En Avenida de la Constitución, desde García de Vinuesa al final: 0,75€ En las demás calles de la Carrera: 0,34€". (...)"*

El Recorrido Oficial es un espacio acotado de la vía pública por el que discurren todas y cada una de las Cofradías que procesionan durante los días de Semana Santa para hacer estación de penitencia, donde se ubica una determinada cantidad de sillas y palcos<sup>246</sup>. en virtud de concesión administrativa temporal. Dicha estación de penitencia representa una manifestación pública de fe por parte de los integrantes de dichas asociaciones de fieles acompañando a sus Sagrados Titulares por un determinado itinerario de la ciudad dirigiendo dicha estación de penitencia, normalmente (no sucede en todas las ciudades), a un lugar concreto de la ciudad, como puede ser la Catedral.

Durante el discurrir de las Cofradías por el Recorrido Oficial las procesiones únicamente pueden ser contempladas, en el caso de Sevilla capital, por las personas que hayan pagado por ello, existiendo, en este sentido, un criterio organizador denominado adjudicación preferente, que consiste en un abono de por vida mayoritariamente hereditario por razones de consanguinidad. Las sillas y palcos sobrantes bien porque el abonado no lo haya renovado o bien porque no tenga ningún adjudicador de carácter preferente, son adquiridas mediante sorteo por aquellas personas que hayan mostrado su interés de adquisición de forma previa<sup>247</sup>, independientemente de las reservadas a protocolo o cuya adjudicación tenga un carácter social, mediante una especie de adjudicación temporal, que consiste en un abono exclusivamente para ese año sin posibilidad de poder acceder al mismo al año siguiente

Esta forma de organización del Recorrido oficial no ocurre en todas las ciudades, por ejemplo, en el caso de Málaga o Córdoba, en determinados lugares del Recorrido Oficial puede ser contemplados los desfiles procesionales de pie por cualquier persona sin la necesidad de pagar por ello, no obstante, existen espacios acotados dentro del Recorrido

---

<sup>246</sup> Página Web del Consejo General de Hermandades y Cofradías de la ciudad de Sevilla. Reglamento de uso y adjudicación de sillas y palcos. [Consejo General de Hermandades y Cofradías de la Ciudad de Sevilla - Reglamento \(hermandades-de-sevilla.org\)](http://Consejo General de Hermandades y Cofradías de la Ciudad de Sevilla - Reglamento (hermandades-de-sevilla.org)) Así lo establece en el caso de Sevilla el Reglamento de uso y adjudicación de sillas y palcos.

*“Artículo 2.- El espacio de la Carrera Oficial en el que se instalan las sillas y palcos objeto de esta regulación vendrá determinado para cada año por lo que el Consejo de Hermandades y Cofradías, en consenso con las autoridades civil y eclesiástica, determinen. A la fecha de redacción de este Reglamento comprende las siguientes calles y plazas: Plaza de la Campana, calle Sierpes, Plaza de San Francisco, Avenida de la Constitución, Plaza Virgen de los Reyes y zonas adyacentes”.*

<sup>247</sup> Página Web del Consejo General de Hermandades y Cofradías de la ciudad de Sevilla. Reglamento de uso y adjudicación de sillas y palcos. [Consejo General de Hermandades y Cofradías de la Ciudad de Sevilla - Reglamento \(hermandades-de-sevilla.org\)](http://Consejo General de Hermandades y Cofradías de la Ciudad de Sevilla - Reglamento (hermandades-de-sevilla.org))

*“Artículo 6.- Los sistemas de cesión contemplados serán:*

*a) El de abono con derecho de adjudicación preferente de años anteriores.  
b) El de cesión de abonos temporales”.*

Oficial donde se encuentran determinadas sillas y palcos para aquellas personas que quieran visualizar las procesiones sentadas, previo pago de su importe correspondiente.

Debemos recordar que las actividades que se encuentran exentas en el art. 20. Uno apartado 14, son actividades con marcado carácter cultural, por lo que para el encaje del servicio objeto de este trabajo necesariamente las procesiones de Semana Santa deberán tener dicha consideración.

En este sentido, sabiendo la importancia que tal denominación tiene, el obligado tributario alega dicho carácter recurriendo a una variada gama de declaraciones y catalogaciones que determinados organismos públicos han otorgado a la Semana Santa a lo largo de las últimas décadas, y que entre sus requisitos se encuentra el carácter cultural de la actividad. Primero, muy acertadamente a nuestro juicio acude a la catalogación de la Semana Santa como “Manifestación Representativa del Patrimonio Cultural Inmaterial” establecida tanto en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017, como en el Real Decreto 384/2017, de 8 de abril (BOE nº 86, de 11/04/2017).

Posteriormente alude también a la declaración por parte del órgano administrativo correspondiente como “Fiesta de interés turístico”. *“No puede discutirse que, en la actualidad, nuestras procesiones de Semana Santa tienen distinta naturaleza: religiosa, cultural e incluso asociativa. Nuestra Semana Santa, previa solicitud de este obligado tributario, fue declarada por Resolución ... de la Subsecretaría de Turismo (BOE ...), como "Fiesta de Interés Turístico" en atención a las especiales circunstancias que rodean su celebración en todos los órdenes, religiosos, sociales y culturales”. Para a continuación alegar el carácter internacional otorgado por la Secretaría de Estado de Turismo de aquel momento, reflejada en la Orden ITC/1763/2006, de 3 de mayo. “También, por Resolución de la Secretaría de Estado de Turismo de ... se declara a la Semana Santa de nuestra ciudad "Fiesta de Interés Turístico Internacional", declaración que es mantenida por Orden ITC/1763/2006, de 3 de mayo<sup>248</sup>, Para finalmente concluir resaltando determinados aspectos establecidos en la Resolución de 4 de noviembre de*

---

<sup>248</sup> “La declaración de Fiesta de Interés Turístico Nacional y de Interés Turístico Internacional se otorgará a aquellas fiestas o acontecimientos que supongan manifestaciones de valores culturales y de tradición popular, con especial consideración a sus características etnológicas y que tengan una especial importancia como atractivo turístico” según su art. 2.1. Resaltar que en 2019 dicha norma fue derogada por la Orden ICT/851/2019, de 25 de julio, por la que se regula la declaración de fiestas de interés turístico nacional e internacional, no obstante, entre sus requisitos vuelve a incluir en su art. 3.1 apartado c el valor cultural de la fiesta.

2015 (BOE nº 280 de 23/11/2015) por la que se iniciaba el Expediente para su declaración, y que “*señala a las Cofradías como «agentes de transmisión de todos los conocimientos y prácticas relacionadas con la Semana Santa», o lo que es lo mismo, agentes transmisores de la cultura*”<sup>249</sup>.

Si acudimos a la definición de cultura que establece la UNESCO<sup>250</sup>, analizando determinados elementos que la engloban, la Semana Santa encaja perfectamente en dicha definición, pues nos encontraríamos ante una manifestación que forma parte de la tradición heredada de generación en generación con un marcado valor espiritual y artístico que proporcionan una serie de rasgos distintivos que caracterizan a una sociedad.

Según los pronunciamientos de los distintos órganos administrativos que acabamos de comprobar, así como su encaje en la definición de cultura de la Unesco, efectivamente podemos considerar que la Semana Santa tiene un marcado carácter cultural, y por ende el servicio prestado también lo tendría, recordemos que parte de la esencia de las Hermandades es la manifestación pública de fe en forma de procesiones para realizar estación de penitencia a un lugar concreto (puede variar según el municipio) acompañando a sus Sagrados Titulares durante la Semana Santa, en el día y hora fijados previamente.

En consecuencia, la Federación o Confederación, como ya indicamos al inicio de este apartado, entre sus fines se encuentra la organización de las procesiones de Semana Santa, coordinando sus horarios y decidiendo sus itinerarios, especialmente el relativo al Recorrido Oficial, así como el de atender las necesidades de las Cofradías y Hermandades para lo que recaudará fondos, obtendrá subvenciones, etc.

Para el cumplimiento de sus fines tiene encomendada estatutariamente la organización de las procesiones de Semana Santa, gestionando la venta de los abonos para presenciarlas

---

<sup>249</sup> Resolución de 4 de noviembre de 2015, de la Dirección General de Bellas Artes y Bienes Culturales y de Archivos y Bibliotecas, por la que se incoa expediente de declaración de la Semana Santa como manifestación representativa del Patrimonio Cultural Inmaterial.

<sup>250</sup> Página Web de la UNESCO. Declaración Universal de la UNESCO sobre la diversidad cultural. [Declaración Universal de la UNESCO sobre la Diversidad Cultural | UNESCO](#). (última visita 11 de mayo de 2023). Se reafirma el concepto de cultura como “*el conjunto de los rasgos distintivos espirituales y materiales, intelectuales y afectivos que caracterizan a una sociedad o a un grupo social y que abarca, además de las artes y las letras, los modos de vida, las maneras de vivir juntos, los sistemas de valores, las tradiciones y las creencias. Definición conforme a las conclusiones de la Conferencia Mundial sobre las Políticas Culturales (MONDIACULT, México, 1982), de la Comisión Mundial de Cultura y Desarrollo (Nuestra Diversidad Creativa, 1995) y de la Conferencia Intergubernamental sobre Políticas Culturales para el Desarrollo (Estocolmo, 1998)*”



en el Recorrido Oficial como una manera de recaudar fondos con los que poder atender las necesidades económicas de las distintas hermandades y cofradías agrupadas.

No obstante, este extremo por sí mismo no produce la aplicación de la exención, sino que debe ser una de las actividades que se encuadran en el art. 20, si bien todas tienen un marcado carácter cultural, no se encuentran incluidas todas las actividades culturales que se pueden realizar, únicamente las que el legislador ha considerado que merecen una especial protección.

A continuación, es necesario atender qué actividades concretas incluye el art. 20.Uno.14 para observar si efectivamente en alguna de dichas actividades podría encajar el servicio objeto de este estudio, asumiendo desde el principio que la norma no lo contempla de forma expresa.

#### **2.3.4. Consideración del servicio prestado como alguna actividad incluida en los apartados a) y b) del art. 20.Uno.14.**

Entendemos que la actividad que estudiamos nada tiene que ver con buena parte de las encuadradas en las letras a) y b), a saber, las propias de bibliotecas, archivos y centros de documentación, las visitas a museos, galerías de arte, pinacotecas, monumentos, lugares históricos, jardines botánicos, parques zoológicos y parques naturales y otros espacios naturales protegidos de características similares; de igual manera consideramos inaplicable la referencia a las representaciones audiovisuales y cinematográficas encuadradas en el apartado c).

Sin embargo, sí detectamos determinadas actividades recogidas en la norma que a simple vista, no podríamos indicar tan rápidamente su falta de encaje, pues las procesiones podrían contener ciertos elementos de cada una de ellas, para lo cual se necesita una mayor profundización.

##### *2.3.4.1. Consideración del servicio como representación teatral, musical o coreográfica*

Las procesiones de Semana Santa, además de ser una manifestación de fe y religiosa, en sus pasos procesionales se refleja determinados momentos de la vida y muerte de Jesucristo, con un marcado carácter de teatralidad, donde se incluye la música procesional e incluso el andar del costalero al son de las notas musicales donde también el público se

hace partícipe con el aplauso. Entre las imágenes podemos encontrar protagonistas, antagonistas e incluso secundarios y figurantes, y aunque es una escena estática formada por una serie de imágenes (esculturas) se pueden contemplar y sentir los diálogos que en ella se representan. Si acudimos de nuevo a nuestra Resolución de referencia el propio obligado tributario indica lo siguiente *“la celebración de la Semana Santa, tal y como la conocemos hoy en día en España, se remonta al siglo XVI, estando el origen de las procesiones en el teatro religioso. En la Edad Media se realizaban en las iglesias y en los pórticos los autos de la Pasión, que eran escenificaciones que formaban parte de los oficios litúrgicos. Simultáneamente, a principios del s. XVI se institucionaliza en Andalucía el Via Crucis, que va dividiéndose en las distintas escenas de la Pasión con el paso del tiempo. En el s. XVII, con la Contrarreforma, la Iglesia pide que se exteriorice la fe y las procesiones se generalizan. Visto que las Procesiones de Semana Santa no son sino una representación teatral de la Pasión, Muerte y Resurrección de Jesucristo, desarrollada en el exterior de los templos (...)”*, es decir, la califica desde sus inicios hasta la actualidad como una representación teatral, como un “espectáculo en vivo”, sin embargo, no podemos dejar de apuntar que esta definición que aporta la entidad es una auténtica contradicción con lo indicado en sus propias normas internas, cuya pretensión de forma expresa, pretende conscientemente alejarse de considerar a las procesiones como un espectáculo<sup>251</sup>.

Si volvemos al concepto de representación teatral<sup>252</sup>, también podríamos incluir el de representación musical y coreográfica, por los motivos que hemos indicado anteriormente debido a la importancia de la música en muchas de las procesiones que en la mayoría de los casos son auténticos conciertos en la calle así como el andar del costalero al ritmo de las marchas procesionales que en muchos casos son coreografías, no obstante, cualquier

---

<sup>251</sup> “Con independencia de la atracción que pueda tener para el público en general, el desfile de las cofradías no tendrá, en ningún caso, la consideración de espectáculo público, por cuanto que no se organiza con dicha finalidad, sino con el único y exclusivo propósito de realizar estación de penitencia a la Santa Iglesia Catedral, manifestación esencialmente religiosa. Por consiguiente, el interés a preservar prioritariamente habrá de ser el de las cofradías en el ejercicio de este acto de culto externo”.

<sup>252</sup> Página web descubrir el arte. Semana Santa: teatro sacro en la calle. Extracto del artículo de **Manuel ARIAS**, subdirector del Museo Nacional de Escultura (Valladolid), que forma parte del dossier del número 218, abril de 2017, que dedicamos a la imagería religiosa y a Francisco Salzillo. <https://www.descubrirelarte.es/2019/04/17/semana-santa-teatro-sacro-en-la-calle.html> Manuel Arias expresa que “La escultura procesional congelaba una secuencia dramática que remitía a las **representaciones teatrales medievales**, siguiendo un guion supervisado por la autoridad eclesiástica”. Para continuar resaltando que “todavía en España durante la Semana Santa se **mantienen curiosas tradiciones** en las que los santos parecen cobrar vida, como sucede en **Astorga**, donde en la **madrugada del Viernes Santo, San Juan es llevado a la carrera** por sus cuatro portadores al **encuentro de María**, cargando el acto con una singular emoción”.

representación teatral puede ir acompañada de música y baile, y ser considerada simplemente representación teatral, sin necesidad de ser considerada musical y coreográfica, siendo aquella calificación a nuestro juicio la más acertada pues la música y el andar del costalero es accesorio a lo principal, el eje de la celebración son los Sagrados Titulares y las escenas que representan.

Más allá de esta valoración, hechas estas apreciaciones y observaciones iniciales descartando su consideración como representación musical o coreográfica, es de imperiosa necesidad recurrir a las definiciones legales de dichas representaciones teatrales para conocer su posible encaje. En este sentido, hemos de indicar que la norma tributaria no establece ninguna definición de representación teatral, no hace mucho si establecía un concepto de obra teatral que desapareció con las modificaciones posteriores, concretamente en el art. 91.Uno.2.4 de la LIVA, la definición no era una definición al uso, sino establecía el tipo de obra que a efectos fiscales se podía considerar obras teatrales, a saber, las obras dramáticas, dramático-musicales, coreográficas, pantomímicas y literarias en cuanto sean objeto de recitación o adaptación para la escena. De hecho, este es el criterio interpretativo que hace la DGT para considerar obra teatral una determinada obra o representación<sup>253</sup>.

No obstante, ante la falta de claridad de la norma tributaria en un determinado supuesto, la aplicación de la misma por parte de la DGT, es un pronunciamiento que por supuesto se ha de tener en cuenta, de hecho vincula a los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos y es de obligado cumplimiento, salvo que los Tribunales Económico-administrativos o los Tribunales de justicia establezcan un criterio distinto, pues así lo determinan las normas de aplicación del Ordenamiento Tributario<sup>254</sup>. Sin embargo, y con todo el respecto a la interpretación de la DGT, para su delimitación creemos necesario, para tener otra perspectiva, acudir a lo regulado en el apartado 1 del artículo 12 de la Ley General Tributaria, que dispone lo siguiente:

“1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil.”, esto es, “las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes

---

<sup>253</sup> Contestación a consulta de la DGT V2283-19, de 03 de septiembre de 2019.

<sup>254</sup> De acuerdo con el art. 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas.”.

Por su parte, el apartado 2 del artículo 12 de la LGT dispone que “en tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda”.

Si acudimos a la RAE<sup>255</sup>, no tiene una definición de representación teatral como tal, sino que aparecen ambas definiciones por separado:

- Representación: “6. f. *Obra dramática que en la Edad Media trataba de temas varios, principalmente religiosos*”.
- Teatral: “1. *adj. Perteneciente o relativo al teatro*”.
- Teatro:

“1. m. *Edificio o sitio destinado a la representación de obras dramáticas o a otros espectáculos públicos propios de la escena.*

2. m. *Sitio o lugar en que se realiza una acción ante espectadores o participantes*”.

Aunando los elementos de ambas definiciones podemos indicar que la representación teatral podría ser una obra dramática o cualquier otro espectáculo público propio de la escena que se realiza ante espectadores o participantes, es decir, ante un público. Como podemos observar no dista en demasía esta definición del criterio empleado por la DGT, aunque a nuestro juicio este último es más específico, al establecer más tipologías de obras, sin embargo, el de la RAE podría ser un poco más disperso, pues viene a abarcar en general cualquier espectáculo público propio de la escena.

Ya conocemos que las procesiones son manifestaciones de fe pública de los hermanos que acompañan a sus Sagrados Titulares que van entronizados en pasos donde se representan escenas de la pasión, vida y muerte de Jesús de Nazaret, todo ello ante un público que los

---

<sup>255</sup> Real Decreto 1109/1993, de 9 de julio, por el que se aprueban los Estatutos de la Real Academia Española, de acuerdo con el art. XIV, a la Academia le corresponde la resolución de todos sus asuntos lingüísticos y literarios, gubernativos y económicos, de donde se desprende que la definición de una palabra para poder entender su sentido propio y literal queda establecido por la Academia y se hace público a través del diccionario de la RAE, así como en virtud del art. V, se ocupará de publicar las obras cuya difusión considere importante para el conocimiento general de nuestra lengua y de nuestras letras.

contempla. El siguiente paso es conocer qué es una obra dramática, concepto que tampoco viene establecido en la norma tributaria.

Tampoco en la RAE viene definida la obra dramática, sin embargo, sí que define, dramática como algo “*perteneciente o relativo al drama*”, conceptualizando drama como “*Obra literaria escrita para ser representada.*”

La mayoría de los expertos entienden la obra dramática (puede ser comedia, drama, musical...) como un estilo literario que es escrito por el dramaturgo para ser representado en una escena y no para ser leído<sup>256</sup>. En definitiva, la representación teatral es la representación en una escena de esa obra dramática por parte de unos actores. Entre los elementos esenciales deben estar presente entre otros, los actores, resaltamos este elemento porque consideramos que es el que pueden entrañar más serias dudas en relación con la actividad objeto de debate.

Si bien en los pasos de Semana Santa se representan escenas de la Pasión, Muerte y Resurrección de Jesús de Nazaret, y que cada imagen efectivamente representa a un personaje, y más concretamente a un momento de su vida, de hecho, el autor los realiza de tal manera para que así sea, dando veracidad a la composición, pudiendo existir, protagonistas, antagonistas e incluso secundarios dependiendo de la escena que se represente, no deja de ser una escena estática representada por obras de arte.

Es cierto que si tenemos en cuenta la música que los acompaña o el silencio en función de lo que la hermandad quiera expresar, el andar del costalero que le proporciona movimiento a una escena estática, el ambiente que produce el humo del incienso así como su olor, añadido al de las flores y cirios todo ello crea un clima que hace aflorar en el público distintos sentimientos y emociones, de la misma forma que cualquier representación teatral con actores de carne y hueso, y es precisamente la duda que nos suscita, si para entenderse una representación teatral como tal, debe ser representada con

---

<sup>256</sup> IRIARTE AHÓN, E., MEDINA PLASENCIA, R. y MOSCOSO, M.: *Derecho de autor para todos. Cartilla de orientación para los sectores creativos. Guía de Derecho de autor para dramaturgos*. Instituto Nacional de Defensa de la Competencia y de la Protección de la Propiedad Intelectual, INDECOP. 2013, pág. 7. “*La obra dramática es aquella obra que ha sido creada para ser realizada en escena. Es una creación intelectual que se expresa mediante un guion compuesto por escenas y éstas por diálogos a través de los cuales los personajes enfrentan un obstáculo a su acción dramática. Dicho guion normalmente se inicia con un punto de ataque por el cual los personajes abandonan su situación inicial para enfrentar un nudo u obstáculo el cual provocará el desenlace de la trama*”.

actores de carne y hueso necesarios para llevar a cabo diversos diálogos<sup>257</sup>. No obstante, tampoco es menos cierto que cualquier procesión está rodeada de personas que realizan aún más si cabe la escena, dotándola de movimiento y de vida, donde cada personaje (costaleros, capataces, nazarenos de luz, penitentes, monaguillos, etc.) podemos considerar que son elementos esenciales de toda procesión, equiparables a cualquier actor o actriz.

Ahora bien, recordemos que una obra dramática es un texto que se concibe desde sus inicios para ser representado en una escena, si bien las representaciones que la Semana Santa aporta en su mayoría son extraídas de los Evangelios, estos fueron concebidos para ser leídos y no representados en una escena, otra cuestión sería si se produjera una adaptación de los mismos para representarlos como sucede en muchas localidades, que realizan este tipo de representaciones a través de actores de la Pasión, Muerte y Resurrección de Jesús de Nazaret, este tipo de representaciones si podrían ser consideradas sin ningún tipo de duda como teatrales, así como lo son los autos sacramentales, considerados como un género de la obra dramática.

En este sentido, no sería del todo baladí considerar las procesiones como herederos de esos autos sacramentales procedentes de la Edad Media, pues estos consistían en representar en un escenario o lugar la exaltación del Santísimo Sacramento, es decir, sacar de las Iglesias dicha exaltación siendo las procesiones la representación en la calle de los Evangelios que normalmente el resto del año se leen, aprenden y reflexionan dentro de las Iglesias. No obstante, existe una diferencia sustancial, y es que los autos se escribían precisamente con la idea de ser representados generalmente fuera de las Iglesias.

Para determinados autores *“la escultura procesional congelaba una secuencia dramática que remitía a las **representaciones teatrales medievales**, siguiendo un guión supervisado por la autoridad eclesiástica. El impulso de la religiosidad de Trento fomentaba estos ejercicios y los pasos respondían a esas necesidades, valorándose los **recursos de su puesta en escena en la distribución de las composiciones en el espacio de las plataformas en las que iban asentadas, en las actitudes y en la imprescindible***

---

<sup>257</sup> El Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, regularizando, aclarando y armonizando las disposiciones legales vigentes sobre la materia, define en el precepto 105 al actor como *“se entiende por artista intérprete o ejecutante a la persona que represente, cante, lea, recite, interprete o ejecute en cualquier forma una obra. El director de escena y el director de orquesta tendrán los derechos reconocidos a los artistas en este Título”*

*policromía para contribuir al verismo en el resultado final*”, por lo tanto, si atendemos a esta definición no resulta nada descabellado entender las procesiones, al menos las que se llevan a cabo durante la Semana Santa auténticas representaciones teatrales.

Aun cuando podamos considerar las procesiones de Semana Santa como una representación teatral, o al menos a su paso por Carrera Oficial por el hecho de que todas y cada una pasan por dicho recorrido una detrás de la otra, ofreciendo al público que las contempla diversas escenas al igual que ocurre en una representación teatral, a tenor de una interpretación más extensiva, no dejaría de ser considerada como un espectáculo, término que de forma deliberada las propias normas internas de muchas entidades se alejan de forma expresa de dicho tratamiento, como se ha reflejado anteriormente.

Otro aspecto por tanto diferente sería, si el hecho de alejar de la consideración de espectáculo por parte de una norma interna de cualquier entidad podría entrañar la pretensión de eludir cualquier tipo de norma menos favorable, entonces sería lógico y de hecho pertinente que la autoridad competente negara dicho tratamiento e indicara cuál es su adecuada consideración en función de la actividad que realiza. Pero no es el caso que nos ocupa. Es todo lo contrario, la entidad se aleja de un concepto que podría serle más ventajoso, por entender que la esencia de su actividad no corresponde con la de dicho símil o catalogación.

Las procesiones de Semana Santa son manifestaciones creadas por una entidad de carácter privado no comparable a cualquier otra actividad, de hecho, es creada por la misma entidad, por lo tanto, resulta a todas luces lógico que las autoridades ante la carencia de un concepto legal de procesión de Semana Santa, deberían atender al concepto que la propia entidad que crea la actividad tan singular establece en sus normas, obviamente esto parte de la lógica, pues no tiene ningún respaldo legal, pudiendo la autoridad pública establecer el concepto que considere oportuno a tenor del reflejo de la propia actividad y su impacto en la sociedad, independientemente de la consideración que de la misma tuviera la entidad que realiza la actividad<sup>258</sup>. Las procesiones o manifestaciones de fe pública son un caso muy particular y es que durante siglos y fundamentalmente en el siglo XX y XXI este fenómeno ha trascendido del ámbito religioso, cuestión que debe tener en cuenta el legislador a la hora de dar un tratamiento legal pudiendo establecer un concepto

---

<sup>258</sup> Artículo 13 de la LGT. “Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez”.

que a su juicio refleje el verdadero impacto que estas actividades tienen en la sociedad, pudiendo poner, por ejemplo, más énfasis en su aspecto cultural, que en el propiamente religioso.

No podemos olvidar que en la Resolución de referencia el TEAC, por omisión, entendemos que descarta la posibilidad de considerar representación teatral a las procesiones de Semana Santa, pues nada indica al respecto, quizás porque ha entendido que comparten muchos elementos de la representación teatral, pero también carece de otros esenciales, como hemos podido comprobar, todo depende a nuestro juicio de la importancia que se le pudiera dar a esos elementos para entender que se trata o no de una verdadera representación teatral.

2.3.4.2. *Consideración del servicio prestado como exposición de obras de arte o manifestaciones similares*

El apartado d) establece como exento de IVA la actividad dedicada a la organización de exposiciones de arte o manifestaciones similares.

En este sentido, los Sagrados Titulares que procesionan en su gran mayoría son auténticas obras de arte y, un gran número de ellas autoría de los más reputados imagineros nacional e internacionalmente, representantes de una época dorada del arte español entre los siglos XVI y XVII<sup>259</sup>, por lo que poseen un gran valor artístico, así lo considera el TEAC<sup>260</sup>.

Si acudimos al art. 136 de la LIVA, establece una lista tasada donde incluye aquellos elementos que son considerados obras de arte, es decir, expresa una definición de obra de arte indicando que objetos son considerados por el legislador como tal. Entre ellos se encuentra, concretamente en el apartado c), las “*Esculturas originales y estatuas de cualquier materia, siempre que hayan sido realizadas totalmente por el artista (...)*”, por

---

<sup>259</sup> Hay que destacar a Juan Martínez Montañez, Juan de Mesa y Velasco, Gregorio Fernández, Antonio Ruiz Gijón, Pedro de Mena, Alonso Cano entre otros muchos. La mayoría de sus obras se encuentran en los más prestigiosos libros de arte nacionales e internacionales, como representantes del arte barroco español.

<sup>260</sup> También se refleja la misma consideración en la Resolución de 4 de noviembre de 2015, de la Dirección General de Bellas Artes y Bienes Culturales y de Archivos y Bibliotecas, por la que se incoa expediente de declaración de la Semana Santa como manifestación representativa del Patrimonio Cultural Inmaterial, “*Las imágenes devocionales son el elemento central de las procesiones, pues en torno a ellas se desarrolla la manifestación. En muchos casos, estas imágenes son obra de las grandes figuras de la imaginería española de los siglos XVI y XVII, por lo que poseen un enorme valor artístico*”.



lo que está claro que a todas luces la imaginería (escultura realizada normalmente en madera de carácter religioso) a efectos fiscales tiene la consideración de obra de arte.

En la Resolución de referencia el TEAC entiende que las manifestaciones de fe públicas que realizan las Cofradías en Semana Santa (podría extenderse a cualquier procesión, es decir, de gloria, sacramentales...), conocidas coloquialmente como procesiones, en términos fiscales son una exposición en la calle de obras de arte o una manifestación similar, sin perjuicio, de ser un acto eminentemente religioso. Dicha mención es fundamentada mediante la Resolución de 4 de noviembre de 2015, de la Dirección General de Bellas Artes y Bienes Culturales y de Archivos y Bibliotecas, por la que se incoa expediente de declaración de la Semana Santa como manifestación representativa del Patrimonio Cultural Inmaterial, que señala lo siguiente: *" Por otra parte, no se puede olvidar la importancia de los bienes muebles vinculados a las distintas Semanas Santas de España, muy numerosos y diversos en sus características y funciones. Las imágenes devocionales son el elemento central de las procesiones, pues en torno a ellas se desarrolla la manifestación. En muchos casos, estas imágenes son obra de las grandes figuras de la imaginería española de los siglos XVI y XVII, por lo que poseen un enorme valor artístico"*.

Por dichos motivos considera que es un acto eminentemente cultural y, el servicio prestado por el obligado tributario consiste en la organización de una exposición de obras de arte en la calle o bien una manifestación similar, estando, por tanto, perfectamente fundamentada la exención del servicio prestado objeto de esta controversia, por ser uno de los que establece de forma expresa el precepto 20. Uno de la LIVA en su apartado d<sup>261</sup>.

Con este criterio el TEAC indica en qué actividad de las establecidas en el art. 20. Uno 14 encaja las procesiones de Semana Santa, pues hasta el momento el criterio era el de contemplarlas dentro del precepto sin establecer en cuál de ellas encajaría.

Con todos los elementos expuestos anteriormente, a nuestro juicio podríamos entender la calificación del servicio prestado por parte del TEAC, pues efectivamente no hay duda, de que lo que recorre las calles durante la Semana Santa y es contemplado por el público son auténticas obras de arte, al menos así queda reflejado en muchos de los libros de arte

---

<sup>261</sup> ofrece duda el carácter no sólo religioso sino también cultural de las procesiones de Semana Santa. (...) Parte fundamental de dichas procesiones es, entre otras cosas, la exposición de obras artísticas de indudable valor. Sólo por esta razón ya cabría incluir las procesiones de Semana Santa en el ámbito objetivo del artículo 20. Uno.14 de la LIVA".

a nivel nacional e internacional como en la consideración que realiza el legislador en la norma tributaria. Sin embargo, esta calificación nos produce ciertas dudas al respecto, por diversos motivos que a continuación vamos a exponer.

Si atendemos a la protección que el legislador quiere dar a las actividades que en el precepto establece, es decir, si utilizamos el método lógico de interpretación de las normas<sup>262</sup>, consideramos que con la exención<sup>263</sup> su pretensión no es otra que facilitar en la medida de lo posible el acceso a determinados servicios de carácter cultural a la mayor parte de ciudadanos interesados rebajando el importe final<sup>264</sup>, cuestión que, a nuestro juicio, de forma indirecta también entiende el TEAC, cuando realiza la diferenciación entre un servicio libre y gratuito respecto del que no lo es, es decir, indica que se aplica la exención cuando el acceso únicamente puede realizarse mediante el correspondiente pago, por lo que el resto de los ciudadanos que no realicen dicho pago no podrían de otra manera contemplar la actividad cultural, extremo que desarrollamos a continuación.

La decisión del TEAC no se agota con encuadrar el servicio en una de las actividades del art. 20. Uno 14, pues seguidamente aclara dos formas diferentes de prestar el servicio, cuando el acceso es libre y gratuito y cuando no lo es. El segundo corresponde, por ejemplo, al servicio que presta el Consejo General de Hermandades de la ciudad de Sevilla, es decir, el Recorrido Oficial está totalmente acotado teniendo acceso las personas que lleven a cabo el pago correspondiente, no pudiendo ser contemplados los desfiles procesionales por el resto de las personas, mientras que es libre y gratuito, cuando cualquier persona puede acceder para contemplar los desfiles procesionales, pero que

---

<sup>262</sup> SANTOS FLORES, I.: “La interpretación de la norma tributaria” en RÍOS GRANADOS, G.: Manual de Derecho Fiscal. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Serie Estudios Jurídicos, núm. 350, México, 2020. “(...) *“el método lógico busca encontrar el sentido de la norma utilizando los razonamientos de la lógica para desentrañar la finalidad perseguida por la norma, es decir, la causa final de la ley (ratio legis o espíritu del legislador)”*”.

<sup>263</sup> HERRERA MOLINA, P.M., y FALCÓN y TELLA, R.: *La Exención Tributaria*. Editorial Colex, Madrid, año 1990, pág. 220. “*sólo se resalta la finalidad de una medida desgravatoria cuando la letra del precepto que la establece no refleja la amplitud de su espíritu, de modo que la labor del intérprete conduce a un resultado extensivo*”.

<sup>264</sup> CUBERO TRUYO, A.: “Las exenciones en el IVA y sus diversos fundamentos. Una clara distorsión en el concepto teórico de beneficio fiscal” en GARCÍA BERRO, F.: *La delimitación de los elementos esenciales del tributo ante el impacto de las reformas legales*. ARANZADI, 2017, pág. 311. Expresa en relación a las exenciones del IVA en general que “(...) *se trataría con ellas de favorecer el acceso a bienes o servicios esenciales eliminando el IVA que grava su adquisición, por el encarecimiento que supone del precio de los mismos*”. A su juicio existen en la LIVA exenciones que encajan perfectamente en el concepto de beneficio fiscal, entre las que se encuentran las actividades culturales objeto de este estudio “(...) *hemos recopilado algunas exenciones del IVA que quedarían perfectamente emparentadas con la finalidad habitual o característica de las exenciones*”.

deberá abonar el precio correspondiente si quiere verlos sentada, es el caso, de Córdoba<sup>265</sup> o Málaga y muchos otros municipios, de hecho este es el funcionamiento de la mayoría.

El TEAC indica que si no es libre y gratuito, es un supuesto sujeto pero exento, por el hecho de que no se paga por el alquiler de la silla o palco sino para poder acceder a contemplar los desfiles procesionales, o mejor dicho la exposición de obras de arte o manifestación similar. Sin embargo, si es libre y gratuito, y la persona quiere verlas sentada y debe pagar por ello, el servicio prestado no es el acceso a la Carrera Oficial, sino el alquiler de la silla para contemplar los desfiles procesionales, por lo que sería un supuesto de hecho sujeto y no exento<sup>266</sup>, independientemente que esto se produzca en todo el Recorrido Oficial o en una parte del mismo.

Esta situación la fundamenta atendiendo a otros servicios de carácter cultural incluido en el art. 20.Uno.14 de la LIVA, concretamente nos referimos a los establecidos en el apartado c), servicio prestado para contemplar obras teatrales o cinematográficas, en este caso, para poder visualizar la obra teatral o cinematográfica se ha de realizar el pago correspondiente que permite el acceso al local el cual da derecho a el uso de una butaca para su contemplación, por lo que no se alquila la butaca, se efectúa el pago para poder acceder al local donde se realiza la obra teatral o la proyección cinematográfica llevando consigo de forma accesoria el derecho al uso de la butaca<sup>267</sup>. En este sentido, entendemos que el TEAC a la hora de interpretar la norma ha establecido un tercer requisito para que se pueda aplicar la exención, el servicio no puede ser libre y gratuito, pero desde luego, consideramos que así lo establece porque entiende que la exención va ligada a incentivar el acceso, cuestión que no sería necesaria si una parte de las personas pudiera contemplar

---

<sup>265</sup> Página Web de la Agrupación de Hermandades y Cofradías de Córdoba. [SILLAS Y PALCOS – Agrupación de Hermandades y Cofradías de Córdoba \(hermandadesdecordoba.es\)](http://SILLAS Y PALCOS – Agrupación de Hermandades y Cofradías de Córdoba (hermandadesdecordoba.es)), (última visita 20 de mayo de 2023).

<sup>266</sup> “si se diera el caso de que el acceso al Recorrido Oficial, en todo o parte de su discurrir, para presenciar los desfiles procesionales fuese libre y gratuito, la venta de abonos de sillas y tribunas constituiría en tal supuesto un servicio sujeto y no exento del IVA, sometido a tributación por el tipo general del 21% y no por el reducido del 10%, puesto que el precio satisfecho no lo sería por la entrada para ver los desfiles procesionales (el espectáculo en vivo a que se refiere el artículo 91.Uno.2.6º de la LIVA) sino únicamente por la utilización de las sillas y tribunas. En este supuesto estaríamos, pues, ante un desfile procesional de libre y gratuito acceso en el que algunas personas deciden pagar una determinada cantidad para alquilar una silla y verlo sentadas, en tanto que el resto del público lo contempla de pie”.

<sup>267</sup> “La situación es similar a la que se plantea con otros servicios, por ejemplo, representaciones teatrales o cinematográficas, en las que el pago del precio da derecho a acceder al local donde tendrá lugar la representación y a contemplarla sentado en un asiento o butaca. En este supuesto no estamos ante dos servicios, la representación teatral o cinematográfica por un lado y el alquiler de la silla o butaca por otro. Estamos ante un único servicio, la representación teatral o cinematográfica, por el que se paga un precio que da derecho a contemplarlo sentado”.

la actividad cultural de forma libre y gratuita, otra cuestión bien distinta es que la entidad organizadora ofrezca un espacio para aquellas personas que quisieran contemplar dicha actividad de forma sentada para lo cual ha de abonar un determinado precio, circunstancia que rompe claramente el sentido de la exención.

Con esta interpretación de la norma tributaria difícilmente desde el origen puede encajar en algunas de las actividades establecidas en el precepto el servicio de venta de sillas y palcos para la contemplación de la Semana Santa, pues si bien es un espacio acotado donde solo puede tener acceso los abonados, es decir, los que realicen el pago, el resto de los ciudadanos que lo deseen pueden contemplarla en otros lugares de la ciudad y de forma gratuita, por lo que únicamente deben abonar el importe correspondiente aquellas personas que quieran contemplar las procesiones de Semana Santa en el Recorrido Oficial y sentado, en definitiva, lo que estamos haciendo es ampliar a todo el recorrido, oficial o no, la fundamentación que hace el TEAC de forma particular dentro de la Carrera Oficial. Con esta interpretación lo que se estaría incentivando sería el acceso al Recorrido Oficial para la contemplación de las procesiones.

Recordemos además, que en muchos municipios la manera de organizar la venta de abonos es mediante el procedimiento de adjudicación preferente, que como ya sabemos implica que la mayoría de los abonos pueden ser susceptibles de permanecer en manos de la misma persona durante toda su vida, (salvo determinadas circunstancias) e incluso puede ser heredado tras su muerte, de hecho, son la mayoría, el resto son destinados para protocolo y los sobrantes se entregan por sorteo previa solicitud a la persona interesada.

De ahí entendemos, que podría venir<sup>268</sup> la consideración de exclusivo y privilegiado que indica la AEAT en sus alegaciones, y que a nuestro juicio es esencial, pues esta manera de organizar una actividad cultural, no encajaría con el sentido de la exención, hemos de tener en cuenta que el acceso a las actividades culturales que el precepto determina son de acceso a cualquier persona que obtenga una entrada previo pago, y que con la ausencia de IVA se pretende ampliar esa posibilidad de acceso a otras personas con menos recursos económicos. Imaginemos que únicamente a las obras de teatro pudieran acceder

---

<sup>268</sup> AH. Cuarto. 2 de la Resolución de referencia.” *Esta consideración se efectúa al margen de que la organización de las procesiones de Semana Santa tenga una finalidad cultural, pues el acceso a las mismas es libre y gratuito. Lo que se ofrece a través del alquiler de los asientos es un servicio distinto al propiamente cultural, consistente en un acceso privilegiado y exclusivo para contemplar sentado los desfiles procesionales de Semana Santa”.*

exclusivamente una serie de personas, ¿sería lógico una exención para incentivar su acceso? A nuestro juicio parece claro que no, sin embargo, con esta interpretación de la norma que hace el TEAC es lo que está permitiendo. Entendemos que el TEAC se ha limitado a observar si encaja o no en algunas de las exenciones del artículo 20, sin ahondar en las cuestiones que estamos exponiendo y que entendemos fundamentales.

Con todo lo indicado no es nuestra pretensión resaltar que la interpretación del TEAC sobre la materia objeto de estudio es errónea, de hecho la misma ya es firme pues la AEAT no interpuso recurso en el plazo para ello y como consecuencia es de obligado cumplimiento tanto para los Tribunales Económicos Administrativos como para la propia AEAT<sup>269</sup>, sino que atendiendo a los diversos criterios de interpretación de la norma tributaria consideramos más adecuado recurrir a la interpretación teleológica<sup>270</sup>, pues si se realiza una interpretación literal de la norma, esto es, si consideramos las procesiones exposición de obras de arte sin tener en cuenta otros aspectos, como ha expresado el TEAC, el sentido de la norma quedaría a nuestro juicio alterado notablemente, pues la actividad que se pretende incentivar con la exención es el acceso a determinadas actividades culturales que el legislador entiende esenciales para la sociedad, sin embargo, las mismas pueden ser contempladas por el público que lo desee sin necesidad de realizar

---

<sup>269</sup> Art. 242.4 de la LGT. “Los criterios establecidos en las resoluciones de estos recursos serán vinculantes para los tribunales económico-administrativos, para los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y para el resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía”.

<sup>270</sup> GARCÍA FREIRÍA, M.: “La exención en el IVA...”. Op. cit., págs. 162 y 163. “La interpretación extensiva, por cuanto es la que aquí más nos interesa, no constituye una extensión del precepto legal más allá de la norma, sino que se trata de identificar la efectiva voluntad de la ley (es teleológico - finalista). A pesar de que durante bastante tiempo se consideró que las normas que establecían exenciones no eran susceptibles de interpretación extensiva, en la actualidad la doctrina y la jurisprudencia han aceptado que las normas tributarias y las que regulan exenciones sean susceptibles de ésta. Ya que en realidad lo que no sería posible es la aplicación analógica de la norma de exención”.

GARCÍA YZAGUIRRE, V. y OSORIO MORALES, H.: “Interpretación restrictiva de las exenciones tributarias: una propuesta de análisis”. *Revista chilena de Derecho*. núm. 3, 2022, págs. 111 y 112. “En España, los tribunales suelen afirmar que las exenciones deben interpretarse restrictivamente. Queralt y otros, observan que son innumerables las sentencias de tribunales inferiores y superiores –incluido el propio Tribunal Supremo– que sostienen la tesis –que califican de “a todas luces errónea”– de que este tipo de textos debe interpretarse en forma restrictiva<sup>6</sup>. Así, el Tribunal Supremo de dicho país, ha señalado que los beneficios fiscales.

quiebran el equilibrio de la justicia distributiva inherente al reparto de la carga tributaria; que suponen una situación privilegiada; que las normas que las establecen deben ser objeto de interpretación restrictiva; y que existe un principio de interpretación restrictiva de este tipo de normas. Sin embargo, el Tribunal Supremo español ha señalado más recientemente que rechaza la ya superada tesis de que las normas que conceden exenciones tributarias han de ser interpretadas estricta o restrictivamente”.

pago alguno en cualquier otro lugar que no sea por el Recorrido Oficial<sup>271</sup>, es decir, quedando garantizado el acceso a toda persona interesada<sup>272</sup>.

En cualquier caso, con la interpretación que el TEAC hace de la exención en esta actividad concreta, entendemos que quedaría fuera del ámbito de aplicación de la exención la organización de reparto de sillas y palco mediante procedimientos de adjudicación preferente que permiten en su mayor parte el acceso a las mismas personas, que a buen seguro entendemos que permanecen por parte del obligado tributario por facilidad organizativa o por mera tradición, sin embargo, no dicta de que debe ser un criterio reemplazado por otro que se ajuste a elementos más equitativos y permita a más ciudadanos contemplar las procesiones de Semana Santa por el Recorrido Oficial, por lo que entendemos que la decisión del TEAC debería a ver incluido la necesidad de realizar un proceso de adjudicación más justo como requisito de aplicación de la exención, en caso contrario lo que ocurre es otórgale una mayor protección a una actividad que se realiza en un espacio acotado en la vía pública y en el que tiene acceso una año tras otro en su mayoría los mismos abonados, o con procedencia de la misma familia que van heredando los abonos, imposibilitando la opción de poder acceder a aquellos ciudadanos que tenga interés, quedando relegados a esperar a que estos renuncien o a acceder a los abonos de carácter temporal, de hecho, como ya hemos indicado, a nuestro juicio es un extremo intrínseco de la propia exención. Se protege en este caso, por tanto, una actividad que se organiza prescindiendo del sentido de la propia exención, es decir, la incentivación del acceso a determinados eventos culturales al mayor número de ciudadanos posibles, con tintes de “privilegio y exclusivo” haciendo uso de las palabras de la DGT.

Las distintas Federaciones o Confederaciones que se encargan de organizar los desfiles procesionales desde la obligación establecida por la DGT han repercutido el IVA por el

---

<sup>271</sup> Resolución Vinculante de la DGT V3622-16 de 31 de agosto de 2016. “Como se ha señalado con anterioridad no tienen la consideración de actividades empresariales o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido las actividades de carácter social y popular desarrolladas por la Hermandad consultante en el marco de las procesiones de Semana Santa, que tienen lugar en la vía pública y en las que participan tanto los asociados como el público en general que asiste a tales manifestaciones como espectador sin satisfacer cantidad alguna por ello. Es decir, no se trata de una actividad sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido al no tener la misma naturaleza empresarial o profesional”.

<sup>272</sup> (STS, 1.ª, 28-IV-2015, rec. 2764/2012) «[...] De forma que, ante la insuficiencia que presenta la interpretación literal, procede dar preferencia a la interpretación teleológica de los preceptos analizados a los efectos de extender la ineficacia derivada a un supuesto, como el de la nulidad contractual, que exterioriza, de un modo frontal, la vulneración de los legítimos derechos e intereses del consumidor adherente de estos productos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles».

servicio prestado de venta de sillas y palcos cada año hasta la firmeza de la Resolución del TEAC, esto es, durante la Semana santa de 2020, 2022 y 2023, en la anualidad de 2021 al ser conscientes de que no se llevaría a cabo la celebración de la Semana Santa por la pandemia no se llevó a cabo la prestación del servicio, cuestión que si ocurrió en algunos municipios como Sevilla en el año 2020, pues si bien no se produjo ninguna manifestación de fe pública, si que se realizaron todas las gestiones para el cobro de los abonos, así como el montaje y su posterior desmontaje de los palcos, pues el estado de alarma entró en vigor a pocas semanas de la celebración de la Semana Santa, mientras que en los años 2022 y 2023 se llevó a cabo con normalidad. En este sentido, al menos en la capital andaluza, que ha sido una de las ciudades que se han visto beneficiadas de esta resolución no han sufrido merma en absoluto, al menos reseñable, la venta de los abonos en las anualidades en las que se ha repercutido el IVA, es más, en este año 2024, primer año donde no se repercute desde 2020 se ha producido una subida del precio más del 8 por ciento más que en el año anterior, justificado por la subida general de precios, pero también se podría pensar como táctica aprovechando el hecho de la no inclusión del IVA<sup>273</sup>, lo que produce en la percepción de los abonados que la subida establecida no sea tan acusada. Podemos observar que es un porcentaje similar al tipo reducido del 10%.

Hemos de resaltar que tras la firmeza de la resolución del TEAC en la que se declara exenta la prestación de servicios objeto de este apartado se han ido procediendo a devolver los ingresos indebidamente cobrados a los abonados, con los correspondientes intereses de demora de algunas anualidades, quedando pendiente alguna devolución más.

Sin embargo, sí coincidimos con el TEAC en que el servicio prestado debe ser una actividad sujeta y exenta pero por motivos distintos. Si bien el TEAC considera que la actividad está exenta simplemente porque interpreta que encaja en la actividad del apartado d, nosotros consideramos que debería estar exenta porque el importe obtenido de la venta de abonos es repartido por una entidad sin ánimo de lucro en favor de las Hermandades a las que agrupa, que son las verdaderas protagonistas, para poder

---

<sup>273</sup> Página web 20 minutos. El Consejo de Hermandades de Sevilla sube el precio de las sillas y los palcos en 2024, pero no cobrará el 21% de IVA. [El Consejo de Hermandades de Sevilla sube el precio de las sillas y los palcos en 2024, pero no cobrará el 21% de IVA \(20minutos.es\)](https://www.20minutos.es/). (última visita 11 de enero de 2024). Página web europapress. Los precios de las sillas de Semana Santa de Sevilla suben más del 8% pero bajan respecto a 2023 al estar exentos de IVA. [Los precios de las sillas de Semana Santa de Sevilla suben más del 8% pero bajan respecto a 2023 al estar exentos de IVA \(europapress.es\)](https://www.europapress.es/), (última visita 11 de enero de 2024).

conseguir los fines de interés general que hacen considerarlas establecimientos privados de carácter cultural en materia fiscal y que además suelen ser eje vertebrador y aglutinador de un núcleo urbano de la sociedad, realizando en muchos casos, además del propio servicio religioso actividades de carácter social que corresponderían a los organismos públicos por ley, no solo en su perseverancia de ayudar a las personas necesitadas, sino también en la atención a otro tipo de necesidades sociales, si se nos permite la expresión, lúdicas, de esparcimiento, de entretenimiento y de carácter cultural. Creadoras de una Semana Santa como la conocemos hoy, que se ha convertido en un importante motor económico, turístico y social, un auténtico distintivo de una sociedad y un fenómeno estudiado desde muchas perspectivas desde la religiosa hasta la antropológica, pasando por la económica, cultural, sociológica, etc., creando de forma indirecta numerosos puestos de trabajo y manteniendo en el tiempo un campo de arte sacro de siglos de antigüedad con un sello distintivo, cultural y de enorme calidad valorado no solo nacionalmente sino internacionalmente.

Por dichos motivos consideramos más adecuado que el legislador debe introducirlo de forma expresa y literal dentro del art. 20, pero fuera del apartado 14. El tratamiento directo de la cuestión nos parece en este punto absolutamente conveniente, al igual que se hizo en el art. 91 de la LGT con la incorporación expresa por obra de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de los festejos taurinos, para poder aplicar a la venta de entradas un tipo de IVA reducido del 10%, debido a que se trata también en este caso de una actividad genuina y única, no similar o comparable a cualquier otra. En lo que respecta a las procesiones, si el legislador estableciera esta exención de forma expresa pudiera contemplar la idea de que el procedimiento de adjudicación preferente encajara dentro de la exención, si esta estuviera dirigida a la protección de la Semana Santa en general, sin embargo, si la exención se estableciera dentro del artículo 20.uno. 14, por ejemplo, añadiendo la organización de manifestaciones de fe públicas, a nuestro juicio este modo de adjudicación sería incompatible con el sentido de la exención por los motivos anteriormente expuestos, pues la exención parece ir encaminada a incentivar y facilitar el acceso a determinadas prácticas culturales, sin embargo, esta forma de adjudicar, en su mayor parte, únicamente permite el acceso a las mismas personas cada año.

Además, sería una exención que encajaría sin ningún género de dudas dentro de la discrecionalidad que el legislador de la UE otorga a los distintos Estados miembros,



concretamente, en virtud de lo establecido en el apartado n) del artículo 132.1 de la Directiva del IVA de 2006

“Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

(...)

n) determinadas prestaciones de servicios culturales, y las entregas de bienes directamente relacionadas con las mismas, cuando sean realizadas por Entidades de Derecho público o por otros organismos culturales reconocidos por el Estado miembro de que se trate”.

Recordemos que, en este sentido, tanto las federaciones o confederaciones como las propias Hermandades son consideradas, a nuestro juicio de forma acertada, tanto por la DGT, como por el TEAR y el TEAC como ECPCS, cumpliendo por tanto, con los requisitos que el legislador europeo establece en el artículo 133 de la citada Directiva para que una organización de carácter cultural pueda beneficiarse de esta tipología de exenciones.

Para terminar, en relación con este último supuesto, el TEAC indica el tipo de gravamen al que estaría sujeto, resolviendo en este sentido otra de las controversias que se suscitaban, pues la parte recurrente entendía que era de aplicación el 21%, mientras que el obligado tributario consideraba que por el carácter cultural de los desfiles procesionales debería en el caso de no estar exento ser de aplicación un tipo reducido del 10%. Pues bien, el Tribunal sobre esta cuestión hace la misma diferenciación que con respecto a la exención, es decir, que, si nos encontramos ante un servicio que puede ser recibido de manera libre y gratuita, el pago por el uso de una silla tributaría al 21% y en ningún caso, al 10% pues como ya hemos indicado anteriormente se paga por el alquiler de la silla o palco, no por el acceso<sup>274</sup>.

---

<sup>274</sup> “si se diera el caso de que el acceso al Recorrido Oficial, en todo o parte de su discurrir, para presenciar los desfiles procesionales fuese libre y gratuito, la venta de abonos de sillas y tribunas constituiría en tal supuesto un servicio sujeto y no exento del IVA, sometido a tributación por el tipo general del 21% y no por el reducido del 10%, puesto que el precio satisfecho no lo sería por la entrada para ver los desfiles procesionales (el espectáculo en vivo a que se refiere el artículo 91.Uno.2.6º de la LIVA) sino únicamente por la utilización de las sillas y tribunas. En este supuesto estaríamos, pues, ante un desfile procesional de libre y gratuito acceso en el que algunas personas deciden pagar una determinada cantidad para alquilar una silla y verlo sentadas, en tanto que el resto del público lo contempla de pie”.

## 2.4. ANÁLISIS DE LA APLICABILIDAD DE LA EXENCIÓN ESTABLECIDA EN EL APARTADO 12 DEL ART. 20.UNO

Creemos conveniente incluir, siquiera sea brevemente, el tratamiento de esta cuestión porque es la propia DGT la que se pronuncia sobre la aplicación de la exención que se contempla en este precepto, el concreto apartado 12 del art. 20.Uno. Así lo hizo, como ya hemos venido señalando, en la Resolución vinculante V3622-16 de 31 de agosto de 2016, sobre el servicio de venta de sillas y palcos para contemplar las procesiones de Semana Santa por el Recorrido Oficial.

Para que una actividad sea considerada exenta por ser un servicio de los establecidos en el precepto, se deben de cumplir una serie de requisitos. Las actividades sujetas al IVA a las que se refiere el precepto son las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a las mismas efectuadas directamente a sus miembros por organismos o entidades legalmente reconocidos que no tengan finalidad lucrativa. Atendiendo a esta primera parte del precepto, observamos que la actividad a la que hace relación es una actividad que necesariamente debe ir dirigida a terceros, en este caso, a las Hermandades, o a las personas que pertenecen a las mismas, sin embargo, la venta de sillas y palcos la va dirigida a cualquier persona o entidad que la pueda y quiera comprar, por lo tanto, resulta evidente que las actividades contempladas en el precepto difieren del servicio objeto de este estudio y por lo tanto, no podría contemplarse la aplicación de dicha exención. En este sentido estamos de acuerdo con el criterio establecido por parte de la DGT en la Resolución citada<sup>275</sup>, ante esta situación creemos innecesario analizar o entrar a valorar el resto de los requisitos.

## 3. LA TRIBUTACIÓN DE LAS AYUDAS AL ESTUDIO OTORGADAS POR HERMANDADES

### 3.1. UNA ACCIÓN QUE CONECTA CON LOS FINES PROPIOS DE LAS HERMANDADES. EJEMPLO VINCULADO A LA UNIVERSIDAD DE SEVILLA: LA HERMANDAD DE LOS ESTUDIANTES

En los últimos años, no pocos ya, el otorgamiento de ayudas o becas para el estudio o la investigación no está monopolizado íntegramente por las instituciones públicas, sino que

---

<sup>275</sup> “Los servicios consistentes en la cesión de uso de las tribunas instaladas en la vía pública los días en que hay procesiones están sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido y no están amparados por la exención al ser servicios prestados para terceros”.

son muchas las entidades que destinan parte de su labor y fondos a apoyar a este sector de la ciudadanía tan esencial, en cuyas manos se encuentra parte del futuro de la sociedad.

Son varias las entidades que llevan a cabo esta práctica, no obstante, para no apartarnos en demasía del objeto de este trabajo, creemos conveniente limitarnos a resaltar dos de las más conocidas y demandadas: las denominadas becas Santander, destinadas a una amplia gama de disciplinas o actividades como a estudios en general, prácticas, investigación e incluso para el estudio de idiomas; y las otorgadas por la Fundación la Caixa, destinadas a los estudios de grado, de posgrado en el extranjero para nacionales, de doctorado, o becas de posdoctorado para extranjeros que realicen sus estudios en centros de investigación nacionales.

Pues bien, las Hermandades de la Iglesia Católica también participan de esta acción benefactora, que se inscribe con naturalidad en los fines al servicio de los cuales se constituyen. En este sentido, vamos a centrarnos en las ayudas de aquella Hermandad vinculada a la Universidad en la que se desarrolla este Programa de Doctorado, la Hermandad de los Estudiantes de Sevilla, que junto a Cáritas Universitaria (SARUS), y con la colaboración de otro tipo de entidades, aportan una convocatoria de ayudas destinadas a estudiantes con dificultades económicas que realicen sus estudios de grado y máster en la comunidad universitaria de Sevilla. Una acción social denominada de manera abreviada “Programa Estudiantes” que se lleva realizando desde el curso 2012/2013, por lo que ya va teniendo peso específico dentro de la oferta de becas para el estudio. La convocatoria (la más reciente abierta hasta el 30 de junio de 2024), ofrece un total de 95 ayudas divididas en 9 tipologías de becas a las que se puede optar.

La fundamentación de esta acción social de acuerdo con la convocatoria se basa en responder a la “llamada de la caridad evangélica”, eje imprescindible por el que se rigen las normas de las Hermandades, en aras de atender a aquellos jóvenes universitarios que atraviesan una difícil situación social, y es que, la labor social de las Hermandades se extiende cada día a más ámbitos distintos de la sociedad.

Las noventa y cinco ayudas se estructuran en los siguientes bloques:

- Cinco ayudas para estudiantes de primer curso de grado o máster.

- Quince ayudas para estudiantes universitarios de grado o máster que hayan superado el cuarenta por ciento de los créditos matriculados en el curso anterior y no pueden acceder a ningún tipo de ayudas públicas.
- Diez ayudas de transporte para estudiantes universitarios de grado o máster que hayan superado el cuarenta por ciento de los créditos del curso precedente (si son de primero, este requisito está excluido) y residen fuera de Sevilla capital.
- Cinco ayudas para material y desplazamiento para estudiantes universitarios de grado o máster con discapacidad, que hayan superado el cuarenta por ciento de los créditos matriculados en el curso anterior y que no pueden acceder a ningún tipo de ayudas públicas.
- Diez ayudas auxilio para estudiantes universitarios de grado o máster a los que se les han denegado las ayudas públicas y están apercibidos de anulación de matrícula.
- Quince ayudas de manutención para estudiantes universitarios de grado o máster para la adquisición de alimentos y productos de primera necesidad.
- Diez ayudas para sufragar gastos de estancia, alquiler, alojamiento o residencia para estudiantes universitarios de grado o máster.
- Diez ayudas para material académico, compra de libros, acceso a la conectividad e internet, formación a distancia, y obtención B1-B2, para estudiantes universitarios de grado.
- Quince ayudas para afectados por crisis económica familiar para estudiantes universitarios de grado o máster.

Esta acción social es impulsada por la Hermandad de los Estudiantes de Sevilla y Cáritas Universitaria (organización caritativa y social nacida en el seno del SARUS, Servicio de Asistencia Religiosa de la Universidad de Sevilla), junto con una serie de fundaciones como son la Fundación Persán, la Fundación Bancaria “la Caixa”, la Fundación Ayesa, la Fundación Caja de Ingenieros e incluso una Sociedad mercantil, Automóviles Berrocal S.L. La convocatoria se publica en la página Web de la Hermandad de los Estudiantes y del SARUS y va destinada a todos y cada uno de los estudiantes de la Universidad de Sevilla y de la Universidad Pablo de Olavide que se encuentren en alguna de las situaciones de cada una de las nueve líneas de ayudas establecidas.

Para poder acceder a dichas ayudas la persona interesada debe presentar en cualquiera de los Registros oficiales de la Universidad de Sevilla tanto general como auxiliar solicitud

mediante formato establecido que puede ser descargada en la página Web de la Hermandad<sup>276</sup> o del SARUS<sup>277</sup> acompañada por la documentación que se establece en la propia convocatoria.

Cada persona interesada puede optar por varios de los nueve tipos de ayuda a la vez, no obstante, deberán realizarla de forma separada aportando la documentación específica para cada línea, es decir, se tendrán que presentar tantas solicitudes como número de ayudas a las que se pretendan optar. Consta de un procedimiento de concesión que se rige por la valoración de un Comité creado a tal efecto que otorgará las ayudas en función del cumplimiento de los requisitos y de la renta de la unidad familiar cuyos umbrales se encuentran determinados en la convocatoria en función del número de miembros que forman la unidad familiar.

## 3.2. EL TRATAMIENTO DE LAS BECAS O AYUDAS EN EL IRPF

### 3.2.1. Consideraciones previas. La calificación de las becas como rendimientos del trabajo y la evolución en el alcance de su exención

La RAE define las becas como “*Subvención para realizar estudios o investigaciones*”, mientras que el Real Decreto 1721/2007, de 21 de diciembre, por el que se establece el régimen de las becas y ayudas al estudio personalizadas, en su artículo 1.1 las define como “*la cantidad o beneficio económico que se conceda para iniciar o proseguir enseñanzas conducentes a la obtención de un título o certificado de carácter oficial con validez en todo el territorio nacional, atendiendo a las circunstancias socioeconómicas y al aprovechamiento académico del solicitante*”.

En este sentido, debemos comprobar si la situación que estamos analizando se encuentra a efectos fiscales dentro del ámbito de aplicación de algunos de los impuestos que conforman nuestro sistema tributario, aunque si tenemos en cuenta que se trata de la percepción de una cantidad de dinero para la realización de una actividad, podemos deducir que de manera evidente tendrá algún tipo de consecuencia a efectos fiscales.

---

<sup>276</sup> Página Web Hermandad de los Estudiantes. Acción social. [Acción Social \(hermandaddelestudiantes.es\)](http://accion-social.hermandaddelestudiantes.es), (última visita 15 de junio de 2024).

<sup>277</sup> Página Web SARUS. [Servicio de Asistencia Religiosa de la Universidad de Sevilla \(sarus.es\)](http://servicio-de-asistencia-religiosa-de-la-universidad-de-sevilla.sarus.es), (última visita 15 de junio de 2024).

Según el artículo 2 de la Ley que regula el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas<sup>278</sup> el objeto del impuesto es la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador. La legislación tributaria no nos ofrece un concepto al uso de renta, sino una especie de elementos o componentes que conforman dicho concepto en el artículo 6 del mismo cuerpo legal.

- Los rendimientos del trabajo.
- Los rendimientos del capital.
- Los rendimientos de las actividades económicas.
- Las ganancias y pérdidas patrimoniales.
- Las imputaciones de renta que se establezcan por ley.

El artículo 17 define los rendimientos del trabajo como todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas.

Posteriormente el legislador incluye de forma expresa algunas percepciones que son rendimientos del trabajo, entre otras los sueldos y salarios, las prestaciones por desempleo, las remuneraciones en concepto de gastos de representación (...)

Hasta aquí sería un trabajo arduo de interpretación de la norma considerar rendimientos del trabajo a las becas y ayudas al estudio, sin embargo, dicho trabajo de interpretación nos lo ahorra el legislador en el apartado h), que incluye de forma expresa a las becas dentro de los supuestos que deben ser calificados como rendimientos del trabajo. Sin embargo, prosigue expresando “sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo siete de esta Ley” cuestión que va a regir la tributación de este tipo de operaciones.

En efecto, en el precepto al que nos remite el legislador se determinan aquellas operaciones que se encuentran sujetas al impuesto pero que por diversos motivos el legislador exime a las personas que las perciben de la obligación tributaria principal, nos

---

<sup>278</sup> Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio

referimos a las rentas exentas del IRPF, entre las que se encuentran según el apartado j) del artículo 7: las becas públicas, las becas concedidas por las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen especial regulado en el Título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, y las becas concedidas por las fundaciones bancarias reguladas en el Título II de la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias en el desarrollo de su actividad de obra social, percibidas para cursar estudios reglados, tanto en España como en el extranjero, en todos los niveles y grados del sistema educativo, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

Asimismo estarán exentas, en los términos que reglamentariamente se establezcan, las becas públicas y las concedidas por las entidades sin fines lucrativos y fundaciones bancarias mencionadas anteriormente para investigación en el ámbito descrito por el Real Decreto 63/2006, de 27 de enero, por el que se aprueba el Estatuto del personal investigador en formación, así como las otorgadas por aquellas con fines de investigación a los funcionarios y demás personal al servicio de las Administraciones públicas y al personal docente e investigador de las universidades.

Como podemos comprobar, a priori las becas al estudio de las que nos estamos ocupando serían rendimientos del trabajo a efectos del IRPF y estarían exentas. Sin embargo, no deben adelantarse conclusiones radicales puesto que a tenor del mencionado precepto no todas las becas que se otorguen se encontrarán dentro del ámbito de aplicación de la exención sino únicamente las que cumplan una serie de requisitos subjetivos y materiales.

- Requisito objetivo o material: solo se encuentran dentro del ámbito de aplicación de la exención las becas destinadas a estudios reglados y para la investigación.
- Requisito subjetivo. Únicamente estarán exentas las becas que otorguen las Entidades Públicas, las entidades sin ánimo de lucro y las fundaciones bancarias.

Esta circunstancia, la relativa a la condición de las entidades convocantes, concurre en la Ley tras la Sentencia del Tribunal Constitucional 214/1994, de 14 de julio, FJ 8, que si bien no declaró inconstitucional el hecho de que únicamente se contemplara la exención para las becas públicas (así se establecía en la legislación antes de dicha sentencia<sup>279</sup>),

---

<sup>279</sup> Artículo 9 j) de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece como rentas exentas entre otras las becas públicas percibidas para cursar estudios, en todos los niveles y grados del sistema educativo, hasta el de licenciatura o equivalente inclusive.

recomendó que la exención se ampliara a aquellas otras entidades que cumplieran una serie de requisitos<sup>280</sup>. El legislador del momento creyó conveniente reflejar en el ordenamiento tributario dicha recomendación dando lugar a la regulación de la exención vigente, en relación con la ampliación del requisito subjetivo.

La controversia jurisprudencial había surgido de la regulación de la exención que recae sobre las becas públicas por parte del legislador del momento. La Ley 18/1991, de 6 de junio que regulaba el IRPF, por un lado y al igual que lo hace la norma vigente, consideraba de forma expresa a las becas en general como rendimientos del trabajo; y por otro lado sin embargo, a diferencia del texto legislativo actual, solo dejaba exentas las denominadas becas públicas, dejando fuera del ámbito de aplicación el resto de las becas no públicas, aunque procedieran de entidades no lucrativas y todas las becas estrictamente privadas, produciendo una diferenciación de tratamiento entre las distintas categorías.

Tanto la consideración realizada por el legislador como su posterior diferenciación, es decir, la conjunción de los artículos 25 h) y 9j) era considerada inconstitucional por más de cincuenta parlamentarios de un determinado grupo político que decidieron someterla al criterio del Tribunal Constitucional alegando en relación con la consideración de las becas como rendimientos del trabajo que la beca no responde a los conceptos que configuran el hecho imponible del impuesto violando el principio de capacidad económica del artículo 31.1 de la CE y respecto a la diferenciación de trato entre las becas públicas y becas privadas considerando que contraviene lo establecido en el artículo 14 de la Constitución creando una desigualdad no razonable y sin fundamento<sup>281</sup>.

---

<sup>280</sup> “No cabe apreciar, en definitiva, que el precepto mencionado, en relación con el art. 25 h) de la misma Ley, vulnere los arts. 14, 31.1 y 39 C.E. y, consiguientemente, ha de desestimarse en este extremo la impugnación de los recurrentes. Conclusión que no excluye una consideración adicional, a saber: que bajo ciertas condiciones las becas privadas pueden servir la misma finalidad general de las becas públicas. Por lo que cabría establecer que las primeras pudieran acogerse a un régimen jurídico de concesión similar al de las segundas y, en tal caso, gozar de la exención fiscal reconocida a éstas por el precepto aquí impugnado”.

<sup>281</sup> “por lo que se refiere a las becas, la infracción de los principios de igualdad y de capacidad económica parece más evidente. Se parte de unos supuestos de hecho idénticos, cuales son el otorgamiento de una ayuda o beca para cursar estudios en todos los niveles. En principio, la existencia de beca es opuesta a la situación de capacidad económica, pues se recurre a la beca por carecer de medios con que pagar los estudios. Además, la beca, al igual que la ayuda o subsidio familiar, no responde a los conceptos que configuran el hecho imponible, pues no se trata de rendimientos que derivan directa o indirectamente del trabajo personal” Ambas circunstancias son independientes de que la beca tenga un origen público o no público; pero el legislador establece una desigualdad entre becas privadas y becas públicas que carece de fundamento o razón. Se trata de un precepto que viola el art. 14 C.E. al establecer soluciones distintas para casos iguales sin justificación ni fundamentación alguna; que viola el art. 31.1 al gravar a quien carece de capacidad económica; y que viola el art. 39.1 al atentar contra la obligación de garantizar la protección social de la familia que se impone a todos los poderes públicos”.



Sin embargo, el criterio del TC en este sentido fue de rechazo al recurso, sosteniendo que no es inconstitucional el hecho de que las becas públicas sean consideradas rendimientos del trabajo, pues el concepto de este componente de renta es amplio, no incluye exclusivamente aquellos rendimientos que deriven únicamente del trabajo, sino que va más allá, tampoco considera que se vulnere el principio de capacidad económica debido a la libertad que el ordenamiento jurídico confiere al legislador para establecer las políticas públicas en el ámbito fiscal que considere adecuadas para la protección de las familias siempre y cuando se ajusten a los principios constitucionales, extremo que el TC considera que ocurre en este caso<sup>282</sup>.

Por último, respecto al hecho de establecer únicamente exentas las becas públicas, el TC tampoco considera que vulnere lo establecido en el art. 14 de la CE atendiendo a las garantías a las que se encuentran sometidas las becas públicas respecto de las becas privadas; no obstante, como ya hemos adelantado, expresa una especie de recomendación al legislador para que atendiendo a la finalidad de las ayudas determinadas becas privadas que cumplan con una serie de requisitos puedan incluirse en el ámbito de aplicación de la exención<sup>283</sup>.

---

<sup>282</sup> FJ7, El art. 24 de la Ley 18/1991 ofrece un concepto amplio de rendimientos del trabajo en el que se incluyen todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, que deriven directa o indirectamente del trabajo personal del sujeto pasivo. Pues a diferencia del art. 14 de la Ley 44/1978, no se exige ahora que los rendimientos deriven exclusivamente del trabajo. En la actualidad, basta que las contraprestaciones se deriven del trabajo personal o sean consecuencia de la relación laboral. Dada la amplitud de los términos "ayudas o subsidios familiares" y la pluralidad de supuestos que pueden abarcar, no es difícil imaginar hipótesis de ingresos subsumibles en esta categoría que puedan reconducirse al concepto de rendimientos del trabajo.

(...)

Tampoco puede estimarse que el sometimiento a gravamen de las ayudas o subsidios familiares lesione el principio de capacidad económica constitucionalmente protegido. El legislador goza de libertad para articular las medidas que supongan ayudas a las familias mediante beneficios tributarios, mediante prestaciones sociales o mediante un sistema dual que combine ambas técnicas. Puede sostenerse, como opción de política legislativa, que la reducción de la carga tributaria a satisfacer por el sujeto pasivo en función de su menor capacidad económica goza de preferencia frente al otorgamiento de prestaciones sociales; pero desde un enfoque constitucional debe reconocerse al legislador la libertad de utilizar los medios que crea más adecuados en función de las circunstancias de cada caso. En el supuesto ahora enjuiciado, la política de ayudas se plasma en un conjunto de prestaciones, las ayudas o subsidios familiares, respecto de las cuales no se establece ningún régimen especial tributario. En la medida en que, según hemos expuesto, las citadas ayudas o subsidios familiares constituyen renta y la obtención de la renta es, precisamente, uno de los índices reveladores de capacidad económica, nada impide someter a gravamen la percepción de tales ayudas. Ello no significa, claro está, que la tributación de las mencionadas ayudas o subsidios familiares se realice al margen de las exigencias derivadas del principio de capacidad económica”

<sup>283</sup> FJ8; A) Entre otras razones, basta indicar que las becas públicas, en correspondencia con su objetivo social, sólo se destinan a los ciudadanos con menores recursos económicos, en cuantía determinada legalmente; lo que las diferencia sustancialmente de las ayudas privadas al estudio, otorgadas por diferentes entidades y empresas, en las que esa limitación de recursos no opera y, de otra parte, están al

Sin embargo, este criterio de consejo dentro de la permisividad no fue establecido por unanimidad produciéndose un voto particular encaminado a declarar radicalmente inconstitucional dicha diferenciación al no incluir en la exención aquellas becas privadas con la misma finalidad y condicionantes que las becas públicas<sup>284</sup>.

A continuación, debemos conocer con una mayor profundización cada uno de los requisitos que se han configurado para hacer viable la exención, teniendo en cuenta el criterio establecido por la Dirección General de Tributos a través de diversas Contestaciones a Consultas Vinculantes emitidas a lo largo de las últimas décadas.

### **3.2.2. Elemento subjetivo de la exención. Entidades otorgantes que se encuentran dentro del ámbito de aplicación de la misma**

En principio, como es sabido, no cabe duda de que la exención de las becas concedidas por entidades públicas. Están exentas las becas públicas y por becas públicas cabe entender las concedidas por entidades públicas con competencia para ello, como el Ministerio de Educación, Formación Profesional y Deportes y el Ministerio de Ciencia, Innovación y Universidades en el ámbito estatal, las Comunidades Autónomas o las Universidades<sup>285</sup>. La DGT en la Contestación a Consulta Vinculante V2901-20, de 25 de septiembre de 2020 entiende por becas públicas “*las concedidas por un ente u organismo del Sector Público siempre que la posibilidad de acceder a las becas sea de ámbito*

---

*servicio de otras finalidades. Ni tampoco son comparables, en segundo término, las condiciones de acceso a las ayudas o el procedimiento a que se somete la concesión. En las becas públicas, en efecto, el acceso a la ayuda, dentro de los requisitos legalmente previstos en la convocatoria, posee un carácter general y no está circunscrito a determinados grupos de personas; y los actos que resuelven las convocatorias, por emanar de órganos de las Administraciones Públicas, pueden ser fiscalizados no sólo en vía administrativa sino también en sede jurisdiccional. Lo que otorga una especial garantía al régimen de concesión de las becas públicas, en correspondencia con el origen de los fondos que nutren los programas, de la que están carentes las becas privadas. A lo que cabe agregar, por último, que el origen público de los recursos empleados justifica la concesión de una exención como la contenida en el art. 9.1 j) de la Ley 18/1991; excepción que no cabe considerar tampoco que sea desproporcionada al fin perseguido con estas ayudas.*

<sup>284</sup> “*Mas, en cuanto a las becas, es patente que el art. 9.1 j), pese a considerarlas renta, las declara exentas. Lo que no se compagina con el principio de igualdad es que la exención se limite a las becas públicas, cuando, no sólo por su naturaleza de ayudas al estudio y el posible fin de fomento a su otorgamiento privado, sino porque pueden existir becas privadas en las que el sistema, condicionamiento y fines las doten de igual carácter y transparencia que las públicas. En consecuencia, el precepto debió establecer una radical paridad que comprendiera las becas privadas de iguales fines y condicionamientos que las de carácter público.*

*Estas consideraciones debieran haber llevado a la declaración de inconstitucionalidad del término "públicas" en el apartado j) del art. 9.1, extendiendo así la exención a todas las becas que tuvieran el destino, fin y condicionamiento establecido para las becas públicas”.*

<sup>285</sup> Contestación a Consulta de la DGT V1734-21, de 04 de junio de 2021 (...), criterio que ha venido manteniendo este Centro Directivo en consultas núm. 1296-02, 1741-03, 1826-02, V1981-05.

*público*”. La propia DGT expresa una serie de requisitos que se deben cumplir para considerar unas ayudas concretas como becas públicas; que se trate de becas otorgadas por un ente u organismo del Sector Público y que la posibilidad de acceder a las becas sea de ámbito público.

Asimismo, las notas definitorias del régimen de concesión de las becas públicas pueden concretarse en las siguientes: publicidad de la convocatoria, generalidad y no discriminación en las condiciones de acceso. El acceso a la ayuda debe poseer un carácter general y no estar circunscrito a determinados grupos de personas y su concesión debe producirse con arreglo a los principios de mérito y capacidad. Mas adelante veremos que estas notas definitorias del régimen de concesión no han de darse en exclusiva en el ámbito público, sino que será requisito indispensable para que las ayudas que concedan el resto de entidades que establece el precepto (entidades sin ánimo de lucro y fundaciones bancarias) puedan estar dentro del ámbito de aplicación de la exención.

En segundo lugar, también son ya potenciales depositarias de la exención las “entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen especial regulado en el Título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo”. El art. 2 de dicha Ley establece una lista de entidades consideradas sin ánimo de lucro y que ya hemos visualizado, pero para que sirva a modo de recordatorio vamos a volver a indicar:

- Las fundaciones.
- Las asociaciones declaradas de utilidad pública.
- Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo a que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo, siempre que tengan alguna de las formas jurídicas a que se refieren los párrafos anteriores.
- Las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquellas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español.
- Las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos a que se refieren las letras anteriores.

En tercer lugar, en relación con las fundaciones bancarias el artículo 7.j) nos indica que deben ser las que se encuentren reguladas en el Título II de la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias, en el desarrollo de su actividad

de obra social, es decir, aquellas que tengan una finalidad social cuya actividad principal esté orientada a la atención y desarrollo de la obra social y a la correcta gestión de su participación en una entidad de crédito siempre y cuando mantengan una participación en una entidad de crédito que alcance, de forma directa o indirecta, al menos, un 10 por ciento del capital o de los derechos de voto de la entidad, o que le permita nombrar o destituir algún miembro de su órgano de administración. En su denominación social pueden utilizar la denominación de las cajas de ahorros de las que procedan, no obstante, es obligatorio siempre incluir en dicha denominación la expresión «fundación bancaria». En este sentido, las entidades financieras no se encontrarían dentro del ámbito de aplicación de la exención, pues únicamente se refiere a las fundaciones bancarias, siendo una entidad distinta aunque proceda de dicha institución financiera, así pues, las becas concedidas por las entidades financieras estarían sujetas al impuesto por no ser becas públicas, no ser una entidad sin ánimo de lucro ni tampoco una fundación bancaria de las establecidas en el precepto indicado y por lo tanto, sometidas igualmente al régimen de retención como así lo expresa la propia DGT<sup>286</sup>.

Ni que decir tiene que, dentro de esta tipología tripartita, las Hermandades formarían parte del segundo grupo. Como ya sabemos se encuentran encuadradas en el resto de Instituciones que refleja el art. V del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos económicos y consecuentemente, en virtud del citado Acuerdo las Hermandades pertenecientes a la Iglesia Católica podrían ser consideradas entidades sin ánimo de lucro de las establecidas en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen

---

<sup>286</sup> Contestación a Consulta de la DGT V0359-20, de 14 de febrero de 2020.

En relación con el segundo programa objeto de consulta, se aporta la convocatoria, realizada por el Rectorado de la universidad consultante, de una beca de movilidad internacional en el marco de determinado programa de **becas** Iberoamérica. Acudiendo a las bases generales de este programa de **becas** Iberoamérica, se trata de un proyecto impulsado por una entidad financiera y dicho programa se dirige, por un lado, a personal docente e investigador de universidades con convenio de colaboración vigente con la entidad financiera (denominadas Universidades Participantes) y, por otro lado, a alumnos de doctorado adscritos a las universidades con convenio de colaboración vigente con la entidad financiera. Según dichas bases generales (Convocatoria 2019-20), en España, la referida entidad financiera concederá un total de 100 **becas** para profesores e investigadores y alumnos de doctorado cuyo importe unitario será de 5.000 euros. En el apartado III “Sistema de convocatoria y selección” de dichas bases generales, figura que “las Universidades Participantes serán las responsables, en todos sus términos, de gestionar la correspondiente convocatoria de las **becas** que le sean asignadas y su resolución seleccionando a los beneficiarios...”.

De acuerdo con dicha información, se trata de **becas** concedidas por una institución financiera, por lo que no cumplen el requisito de tratarse de **becas** públicas (o de **becas** concedidas por entidades sin fines lucrativos a las que les sea de aplicación el régimen especial regulado en el Título II de la Ley 49/2002, o de **becas** concedidas por las fundaciones bancarias reguladas en el Título II de la Ley 26/2013). En consecuencia, al no estar amparadas por la **exención** del artículo 7 j) de la LIRPF, se encuentran plenamente sometidas al Impuesto y a su sistema de retenciones como rendimientos del trabajo.

fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, siempre y cuando cumplan los requisitos para ello, lo que viene siendo habitual.

Ahora bien, hemos de observar que si bien la entidad que hemos estado analizando y que realmente es objeto de este estudio son las Hermandades, en este caso específico las ayudas no son otorgadas solamente por una Hermandad, sino que se realiza de forma conjunta con otras entidades. Por un lado, una organización perteneciente a Caritas Diocesana de Sevilla como es el SARUS y tres fundaciones distintas “Persán”, “Ayesa” y “Fundación bancaria la Caixa” y, por otro lado, una sociedad mercantil “Automóviles Berrocal S.L.”

Caritas Diocesana de Sevilla según el artículo 2 de sus Estatutos es una organización con arreglo al derecho canónico y tiene personalidad jurídica propia tanto eclesiástica por Decreto de erección canónica de 23 de abril de 1955, como civil por inscripción en el Registro de Entidades Religiosas del Ministerio de Justicia con el número 936, en el apartado tercero del precepto indica que por su propia naturaleza la considera entidad sin ánimo de lucro. En este sentido al igual que las Hermandades se encuentra en el resto de instituciones que establece el artículo IV del Acuerdo de 1979 y por lo tanto se considera entidad sin ánimo de lucro de las establecidas en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Respecto a la última entidad con denominación Automóviles Berrocal S.L. consiste en una sociedad limitada de carácter eminentemente mercantil por lo que no encaja con la tipología de entidades que el precepto 7 apartado j de la LIPF establece para que las ayudas que otorguen puedan ser consideradas exentas atendiendo al requisito subjetivo.

En relación a las dos fundaciones “Persán” y “Ayesa” cumplirán el requisito subjetivo siempre y cuando cumplan los requisitos establecidos en el art. Tres de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, para lo cual habría que hacer un análisis exhaustivo de los estatutos de cada una de las entidades.

Por último, como ya hemos reflejado las fundaciones bancarias se encontraban dentro del ámbito de aplicación de la exención por lo que la “fundación bancaria La Caixa” cumpliría este requisito subjetivo siempre y cuando sean de las incluidas en el Título II

de la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorros y fundaciones bancarias en el desarrollo de su actividad de obra social<sup>287</sup>.

Como ya vimos en el apartado referido a convenios de colaboración en interés general, a nuestro juicio las ayudas se obtenían mediante un convenio de colaboración, siendo las entidades beneficiarias parece ser la Hermandad y Cáritas Universitaria, por lo que, si efectivamente esta es la operación que se ha llevado a cabo, las entidades que otorgan las becas serían la Hermandad y Cáritas Universitaria, ambas como ya hemos comprobado entidades sin fines lucrativos, mientras que el resto serían consideradas entidades colaboradoras, pero no entidades que otorgan la ayuda al estudio. Por lo tanto, se cumpliría con ello, a nuestro juicio el elemento subjetivo de la exención contemplada en el artículo 7 de la LIRPF, siempre que ambas entidades cumplan los requisitos establecidos en la LM, por el contrario, si no se ha realizado en el marco de un convenio de colaboración o en el marco de un contrato de patrocinio, y todas las demás entidades se consideran que otorgan la beca de manera conjunta, la Sociedad mercantil no podría en ningún caso ser considerada entidad sin ánimo de lucro.

### **3.2.3. Elemento material u objetivo de la exención. Estudios reglados e investigación.**

Para la aplicación de la exención de las becas o ayudas, además de ser una de las entidades que establece el precepto de la Ley del IRPF, necesariamente debe cumplir con el requisito objetivo, es decir, que vayan destinadas a la materia concreta que señala.

Las dos modalidades de ayudas que se encuentran dentro del ámbito de aplicación de la exención del impuesto son aquellas destinadas a la realización de estudios reglados por un lado y a la investigación por otro. En relación con esta última vertiente, a su vez se divide en dos modalidades: las becas para la investigación que se encuentren en el marco del ya sustituido Real Decreto 63/2006, de 27 de enero, por el que se aprueba el Estatuto del personal investigador en formación, siempre y cuando el programa de ayudas a la investigación haya sido reconocido e inscrito en el Registro general de programas de ayudas a la investigación al que se refiere el artículo 3; y las Becas otorgadas con fines

---

<sup>287</sup> Contestación a Consulta de la DGT V 2637-18, de 1 de octubre de 2018.

de investigación a funcionarios y demás personal al servicio de las Administraciones públicas y al personal docente e investigador de las universidades.

Respecto a la primera tipología que la norma tributaria determina, las becas exentas son las que deben ir dirigidas a cursos de estudios reglados, es decir, aquellos estudios que engloban la enseñanza obligatoria y postobligatoria de carácter oficial. Ese carácter oficial que deben revestir los estudios reglados entendemos que se refiere a aquellas enseñanzas que componen el sistema educativo español.

Según el artículo 3 de la Ley Orgánica 2/2006, de 3 de mayo, de Educación (modificado por la Ley Orgánica 3/2020, de 29 de diciembre), el sistema educativo español lo conforman las enseñanzas de Educación infantil, primaria y secundaria obligatoria, Bachillerato, Formación Profesional, Enseñanzas de idiomas, artísticas y deportivas, educación para personas adultas y la enseñanza universitaria (a su vez la enseñanza universitaria está compuesta de grados y máster). Así lo entiende también la AEAT en su Manual Práctico de 2023: *“En España, las enseñanzas que ofrece el sistema educativo son las de educación infantil, educación primaria, educación secundaria obligatoria y bachillerato, formación profesional (básica, de grado medio y de grado superior), enseñanza universitaria (que a su vez es de grado, máster o doctorado) y enseñanza de régimen especial que puede ser artística, de idiomas y deportiva”*. La DGT en su Contestación a Consulta Vinculante V1734-21 de 04 de Junio de 2021 de igual modo se ha pronunciado sobre este extremo estableciendo como criterio que *“dentro de los estudios reglados en España se consideran la enseñanza de régimen general: infantil, primaria, secundaria, formación profesional de grado superior y universitaria, que a su vez es de grado, máster o doctorado; y enseñanza de régimen especial: artística, de idiomas y deportiva (artículo 3 de la Ley Orgánica 2/2006, de 3 de mayo, de Educación –BOE de 4 de mayo- y Real Decreto 1393/2007, de 29 de octubre, por el que se establece la ordenación de las enseñanzas universitarias oficiales –BOE de 30 de octubre-)”*.

Así pues, las becas exentas obligatoriamente deben ir destinadas a estudiantes que cursen algún tipo de estas enseñanzas, bien en centros públicos, concertados o privados, siempre y cuando la realización del curso vaya encaminado a la obtención de un título académico válido<sup>288</sup>, es decir, aquellos títulos expedidos en nombre del Rey por el Ministro

---

<sup>288</sup> Contestación a Consulta Vinculante V0048-20 de la DGT, de 14 de enero de 2020. *“(…) Por tanto, la exención resultará aplicable a la beca obtenida por el consultante, y dentro de los límites cuantitativos establecidos en el artículo 2.2 del RIRPF, en la medida en que los estudios para cuya realización se otorga*

competente o por el titular del órgano correspondiente de la Comunidad Autónoma de que se trate, o por el Rector de la Universidad, de acuerdo con los modelos establecidos según corresponda, y con la totalidad de los elementos identificativos que figuran en el mismo<sup>289</sup>.

En este sentido, queremos resaltar dos cuestiones que creemos importantes porque son dos materias susceptibles de ser contempladas en convocatoria de ayudas que puedan otorgar las Hermandades, de hecho actualmente ya lo hacen<sup>290</sup>. Por un lado, aunque pueda resultar obvio entendemos que existe la posibilidad de que se susciten ciertas dudas sobre si dentro del ámbito de la educación infantil se encuentran las ayudas de guardería, como así lo expresa el criterio de la DGT<sup>291</sup> y por otro lado, también cumplirían con el requisito objetivo determinadas ayudas específicas destinadas a actividades relacionadas con dichos estudios, como pueden ser las ayudas de comedor o las ayudas destinadas a material escolar, siempre y cuando estén destinadas a personas estudiantes de estudios reglados<sup>292</sup>.

---

*la beca formen parte del ámbito de los planes de estudios conducentes a la obtención de un título oficial de Máster Universitario, de manera que la realización de dichos estudios constituya un requisito para la obtención del correspondiente título oficial”.*

<sup>289</sup> Artículo 2 del Real Decreto 1850/2009, de 4 de diciembre, sobre expedición de títulos académicos y profesionales correspondientes a las enseñanzas establecidas por la Ley Orgánica 2/2006, de 3 de mayo, de Educación.

<sup>290</sup> Por ejemplo la Hermandad de la O de Sevilla en la actualidad otorga una serie de ayudas bajo la denominación de “Ayuda al Estudio Párroco Pedro Ramos Lagares”, para sufragar los gastos originados por la compra de material escolar, para el curso 2023/2024, destinados al alumnado de Educación Infantil, Educación Primaria, Secundaria y Bachillerato, que se cursen en centros públicos o concertados, con el objetivo de garantizar el derecho a la educación de los miembros más jóvenes de esta Hermandad.

<sup>291</sup> Resolución Vinculante V1374-17 de la DGT de 2 de junio de 2017. “las becas objeto de consulta (becas para el primer ciclo de educación infantil) constituyen becas públicas para cursar estudios reglados del sistema educativo que estarán exentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas al amparo del artículo 7 j) de la LIRPF siempre que su concesión se ajuste a los principios de mérito y capacidad, generalidad y no discriminación en las condiciones de acceso y publicidad de la convocatoria”.

<sup>292</sup> La universidad pública consultante se plantea realizar una convocatoria pública de unas ayudas de **comedor** para aquellos de sus alumnos matriculados que presenten unas circunstancias desfavorables. Dichas ayudas se utilizarían para el pago de las comidas de los alumnos en la cantina de los centros de la universidad para lo cual realiza una consulta a la DGT para conocer si están dentro del ámbito de aplicación del impuesto.

La DGT responde a través de la contestación a consulta V2727-21, de 8 de noviembre de 2021, indicando que “en la medida en que las mismas se concedieran para cursar estudios reglados de acuerdo con lo señalado con anterioridad, tales ayudas estarían amparadas por la exención regulada en el artículo 7 j) de la LIRPF, en calidad de **becas públicas para cursar estudios reglados**, con los límites cuantitativos establecidos en el artículo 2.2. 1º del RIRPF expuesto anteriormente”.

En relación con las ayudas destinadas a sufragar el material escolar el criterio de la DGT en la contestación a consulta V0625-17, de 9 de marzo consiste en indicar que se encuentran dentro del ámbito de aplicación de la exención siempre y cuando se cumplan los requisitos que en este estudio se señalan “las **becas públicas para cursar estudios reglados del sistema educativo que, por tratarse de niveles de enseñanza gratuita, consistan en una ayuda para la adquisición de los libros de texto y del material curricular**, siempre que su concesión se ajuste a los principios de mérito y capacidad,



En cuanto a las becas destinadas a la investigación, si bien desconocemos que alguna Hermandad haya otorgado algún tipo de ayuda para esta modalidad hasta la fecha, no sería baladí pensar que en el futuro pudiera llevarse a cabo si atendemos el auge y la importancia que el desarrollo del I+D+i tiene en la sociedad actual que aumentará con total seguridad en el futuro siendo necesario formar a nuestros jóvenes en dicho campo siendo muy pocas las ayudas para este ámbito a las que se puede acceder (todo lo contrario de lo que pensamos con la segunda tipología destinadas a funcionarios y demás personal al servicio de las Administraciones públicas y al personal docente e investigador de las universidades para llevar a cabo fines de investigación, comprendiendo que sea una actividad difícilmente financiable para las Hermandades y quizás algo alejada de su ámbito social de actuación, no obstante, reflejaremos algún aspecto relevante).

En este sentido antes de profundizar en esos dos requisitos acumulativos hemos de señalar que la norma que hace referencia el precepto respecto a la primera tipología de ayudas a la investigación ya no se encuentra vigente, la misma ha sido derogada por el Real Decreto 103/2019, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Estatuto del personal investigador predoctoral en formación.

Atendiendo a esta especial circunstancia, sí consideramos que el requisito material se mantiene porque en términos de normalidad legislativa en la actualidad necesariamente para estar dentro del ámbito de aplicación de la exención las ayudas deben encontrarse en el marco de la norma vigente que deroga al EPIF 2006, a saber, EPIF 2019, debemos saber que esta última norma hace referencia a las ayudas en el marco de un contrato predoctoral. Este cuerpo legislativo establece que los contratos predoctorales son aquellos enfocados al personal investigador en formación para la realización simultánea de tareas de investigación en un proyecto de investigación y del conjunto de actividades, integrantes de un programa de doctorado para la obtención del título universitario oficial de Doctorado.

Para considerar a una persona investigadora como predoctoral en formación debe cumplir una serie de requisitos:

---

*generalidad y no discriminación en las condiciones de acceso y publicidad de la convocatoria, se encuentran amparadas en la exención prevista en el artículo 7 j) de la LIRPF, con el límite del primer párrafo del artículo 2.2.1º del RIRPF”.*

- Debe estar en posesión del Título de licenciado, ingeniero, arquitecto, graduado universitario con grado de al menos 300 créditos ECTS (European Credit Transfer System) o máster universitario, o equivalente.
- Haber sido admitida a un programa de doctorado cuyo objeto es el desarrollo de los distintos aspectos formativos del doctorando y el establecimiento de los procedimientos y líneas de investigación para el desarrollo de la tesis doctoral.
- Estén adscritas alguna universidad pública u organismo de investigación titular de la unidad investigadora, a otros organismos de investigación de la Administración General del Estado, a consorcios públicos<sup>293</sup> y fundaciones del sector público<sup>294</sup>, a universidades privadas, a universidades de la Iglesia Católica, a determinadas entidades privadas sin ánimo de lucro que realicen actividades de investigación y desarrollo tecnológico, generen conocimiento científico o tecnológico, faciliten su aplicación y transferencia o proporcionen servicios de apoyo a la innovación a las entidades empresariales, y a los centros tecnológicos inscritos en el registro de Centros Tecnológicos y Centros de Apoyo a la Innovación Tecnológica o a ciertos consorcios públicos y fundaciones del sector público.

En relación con el requisito formal se exige que el programa de ayudas deba estar inscrito en el Registro general de programas de ayudas para la investigación, en este sentido, el RD de 2019 ha suprimido el artículo respecto a este punto que, sí contemplaba el artículo 3 del RD de 2006, no obstante, en sus Contestaciones a Consultas Vinculantes la DGT mantiene ese requisito.

---

<sup>293</sup> Contestación a Consulta de la DGT V0293-15, de 26 de enero de 2015. “Según los Estatutos del Consorcio consultante, el mismo se constituye como una entidad de derecho público integrada por la Administración General del Estado, por la Generalidad de Cataluña y por la Universidad Politécnica de Cataluña (artículo 1) y posee personalidad jurídica propia y plena capacidad para el cumplimiento de sus fines específicos (artículo 2).

El artículo 3 de los Estatutos establece que el Consorcio tiene como fin gestionar y promover la colaboración científica, técnica, económica y administrativa de las instituciones que lo integran, para la creación, construcción, equipamiento y explotación del BSC-CNS.

Si bien, el Consorcio se constituyó a partir de la fecha de la firma del convenio hasta el 31 de diciembre de 2011, las partes han convenido prorrogar la duración del convenio de colaboración hasta el 31 de diciembre de 2014.

En consecuencia, al ser, la consultante, una entidad de derecho público con personalidad jurídica propia, las **becas** que conceda podrán considerarse exentas si se conceden para los fines indicados y cumplen los requisitos y condiciones señaladas”

<sup>294</sup> Contestación a consulta de la DGT V0799-20, de 8 de abril de 2020.

El artículo 3 los define como una modalidad de contrato de trabajo del personal investigador en formación, además en gran parte del texto hace referencia la existencia de una relación laboral entre las partes vinculadas, por lo que según el RD de 2019 los contratos predoctorales tendrían naturaleza de contrato laboral y el beneficiario mantendría una relación laboral con el centro público o privado de adscripción<sup>295</sup>.

Podemos observar cómo sobre esta cuestión se produce un choque entre dos normas. El apartado j) del artículo 7 de la LIRPF establece que las ayudas exentas son las que se establezcan dentro del ámbito del Real Decreto 63/2006, de 27 de enero, por el que se aprueba el Estatuto del personal investigador en formación, sin embargo, al ser derogada se debe entender actualmente las que se encuentre dentro de la norma vigente, siendo esta el RD 103/2019 ya mencionado. En dicho cuerpo legal se establece la modalidad de contratos predoctorales destinados al investigador en formación dentro del marco de un programa de doctorado y que necesariamente tiene naturaleza de contrato laboral, siendo la vinculación entre las partes (investigador en formación y centro de adscripción) considerada de relación laboral. Sin embargo, el artículo 2 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero<sup>296</sup> (en lo sucesivo RIRPF) establece que para que se aplique la exención a este tipo de ayudas no puede existir relación laboral entre las citadas partes<sup>297</sup>, por eso en este sentido la parte de ese precepto en relación con dicha tipología de becas destinadas a los investigadores en formación queda vacío de contenido,

---

<sup>295</sup> El RD de 2019 “tiene por objeto desarrollar el régimen jurídico de la relación laboral establecida mediante el contrato predoctoral previsto en el artículo 21 de la Ley 14/2011, de 1 de junio, de la Ciencia, la Tecnología y la Innovación, cuando se suscribe entre el personal investigador predoctoral en formación y las entidades públicas recogidas en el artículo 20.2 de dicha ley, o las privadas a que se refiere la disposición adicional primera de la misma”

<sup>296</sup> Este texto legal es el Reglamento que desarrolla determinados elementos de la LIRPF.

<sup>297</sup> Contestación a Consulta de la DGT 0018-06, de 30 de junio de 2006. “Hay que tomar en consideración donde está encuadrada esta **exención**, que es precisamente en el ámbito del artículo 7.j) del TRLIRPF. Dicho artículo se refiere a **becas**, cuya naturaleza jurídica se caracteriza por la concesión con la finalidad de proporcionar al beneficiario ayuda para un determinado fin y por lo tanto de naturaleza extralaboral, es decir, que no suponen una compensación por un trabajo subordinado y dependiente. En este sentido, las bases de las convocatorias, en especial las convocatorias de **becas** de investigación, así como las normas internas de las Universidades y de los centros de investigación, precisan que la concesión de la beca no establece ninguna relación contractual o estatutaria del becario con el centro al cual queda adscrito. En consecuencia no quedan amparadas en la **exención** subvenciones percibidas para la realización de actividades que supongan por parte del beneficiario una ordenación de medios de producción para intervenir en el mercado, ni, obviamente, aquellas, cualquiera que sea su denominación, que supongan la realización, bien de una actividad en las que concurren las notas de dependencia o ajenidad propias de la relación laboral, bien la realización de actividades propias e inherentes al puesto de trabajo que se desarrolla como funcionario”.

como consecuencia directa ninguna beca de las establecidas en el marco del RD 103/2019 pueden encontrarse exentas.

Sin embargo, la DGT sigue reflejando los criterios utilizados con anterioridad a la entrada en vigor del RD de 2019, teniendo en cuenta lo establecido en el artículo 4.1 del RD de 2006 derogado:

*“Las situaciones jurídicas en las que el personal investigador en formación podrá encontrarse son las siguientes:*

*a) De beca, que comprenderá los dos primeros años desde la concesión de la ayuda.*

*b) De contrato, (...)”*

Así pues el criterio era el de considerar exenta únicamente la cantidad percibida durante los dos primeros años en su modalidad de beca y mantener sujeta y no exenta la percibida en los dos últimos años por considerarse contrato laboral como podemos observar a modo de ejemplo en la Contestación a Consulta Vinculante V0612-17 de la DGT, de 9 de marzo de 2017, *“No estarían amparadas en la exención las cantidades percibidas durante los dos años de contrato laboral ya que no están comprendidas en el concepto de becas de investigación. Las becas se conceden en interés del propio beneficiario y por su propia naturaleza se caracterizan por ser subvenciones o ayudas que no tienen la consideración de salario o contraprestación. Estas características son incompatibles con la existencia de un contrato de trabajo, que supone la prestación de servicios dentro del ámbito de organización y dirección del empleador, de los que se derivan las retribuciones percibidas por los investigadores”*.

Como indicamos es un criterio que la DGT sigue reflejando en sus Contestaciones posteriores a la entrada en vigor del RD de 2019, sin embargo, ya no es posible aplicarlo<sup>298</sup>

---

<sup>298</sup> Es el mismo criterio expresado por TORIBIO, L.: “Tributación de las rentas obtenidas durante estancias en el extranjero. ¿Qué exención cabría aplicar? repaso a las exenciones por becas de movilidad, por trabajos efectuados en el extranjero y por dietas”, en TORIBIO BERNÁRDEZ, L.: *Fiscalidad de los jóvenes docentes e investigadores*. Aranzadi. 2023. Págs. 333-350 cuando indica que *“a nuestro juicio, ello solo resultaría admisible si los cambios normativos señalados hubieran incluido una previsión expresa al efecto y, en todo caso, con una limitación temporal clara circunscrita a aquellos supuestos de hecho ocurridos durante la vigencia del RD 63/2006. Por ejemplo, a través de la incorporación de una disposición transitoria que estableciera que el ámbito objetivo de aplicación de la exención a que nos referimos continuase siendo el descrito en aquel. Pero a falta de esta indicación, entendemos que dicha norma no puede ya desplegar efecto alguno, máxime, cuando existe otra posterior que la sustituye y que reconoce un régimen distinto al reseñado por aquella”*.

pues desde el inicio de la ayuda predoctoral la relación entre la persona beneficiaria y el centro de adscripción se crea una relación laboral, no existe esa doble modalidad beca y contrato dentro de la etapa predoctoral a tenor de lo establecido en el Estatuto del Investigador en Formación vigente, que ratifica lo que establece la Ley de la ciencia de hecho si comprobamos las Contestaciones a Consultas Vinculantes de este órgano de la AEAT podemos observar que en todos los casos que hemos analizado el criterio establecido es no considerar las ayudas en forma de contrato predoctoral como becas sujetas y no exentas por existir modalidad contractual<sup>299</sup>, por lo que el reflejo de lo

---

<sup>299</sup> Contestación a Consulta Vinculante V0631-22 de la DGT, de 24 de marzo de 2024. La persona consultante es un investigador predoctoral en una universidad española y que es beneficiario de una beca predoctoral de nombre FI, otorgada por la Agencia de Gestión de Ayudas Universitarias y de Investigación (AGAUR) de la Generalitat de Cataluña (bases aprobadas mediante Resolución EMC/2380/2019, de 16 de septiembre). S “Dado que la ayuda objeto de consulta se encuentra relacionada con la realización de tareas de investigación, cabría analizar su posible exención como beca para investigación en el ámbito del citado Real Decreto 63/2006.

*Al respecto, el Real Decreto 63/2006 será de aplicación a cualquier programa de ayuda dirigido al desarrollo de actividades de formación y especialización científica y técnica con independencia de la naturaleza pública o privada de la entidad convocante. Según lo establecido en su artículo 2, su ámbito de aplicación viene determinado por el cumplimiento de los siguientes requisitos, entre otros:*

- *Se exige que los becarios sean graduados universitarios.*
- *Las becas deben orientarse al desarrollo de actividades de formación y especialización científica y técnica.*
- *Las becas deben concederse respetando los principios de publicidad, igualdad, mérito y capacidad en la concesión de las ayudas correspondientes.*
- *Los programas deben requerir la dedicación del personal investigador en formación a las actividades de formación y especialización científica o técnica objeto de las ayudas, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 7 c) del mencionado Real Decreto.*
- *Los programas deben estar inscritos en el registro a que se refiere el artículo 3 del mencionado Real Decreto.*

*No estará incluida en este Real Decreto la actividad en entidades de los graduados universitarios beneficiarios de ayudas dirigidas al desarrollo y especialización científica y técnica no vinculados a estudios oficiales de doctorado, que se ajustará a la normativa aplicable.*

*A efectos de lo previsto en el segundo párrafo del artículo 7 j) de la LIRPF respecto de las becas para investigación, el último inciso del tercer párrafo del apartado 1 del artículo 2 del RIRPF establece que: “En ningún caso tendrán la consideración de beca las cantidades satisfechas en el marco de un contrato laboral”.*

*No estarían amparadas en la exención las cantidades percibidas durante los años de contrato laboral posteriores a los 2 años de beca a que se refiere el artículo 4.1 del Real Decreto 63/2006, ya que no están comprendidas en el concepto de becas de investigación. Las becas se conceden en interés del propio beneficiario y por su propia naturaleza se caracterizan por ser subvenciones o ayudas que no tienen la consideración de salario o contraprestación. Estas características son incompatibles con la existencia de un contrato de trabajo, que supone la prestación de servicios dentro del ámbito de organización y dirección del empleador, de los que se derivan las retribuciones percibidas por los investigadores.*

*En el presente caso, el consultante ha formalizado un contrato de trabajo con la universidad, por lo que, de acuerdo con lo señalado anteriormente, las cantidades satisfechas en el marco de un contrato laboral no se encuentran amparadas por la exención del artículo 7 j) de la LIRPF en calidad de becas para investigación en el ámbito descrito por el Real Decreto 63/2006, debiendo tributar como rendimientos del trabajo del artículo 17 de la LIRPF y estando, como tales, sujetas a retención a cuenta del Impuesto.»*

*Añadir que el citado Real Decreto 63/2006 ha sido derogado por el Real Decreto 103/2019, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Estatuto del personal investigador predoctoral en formación (BOE de 15 de marzo). Según su artículo 1, el Real Decreto 103/2019 “tiene por objeto desarrollar el régimen jurídico de la relación laboral establecida mediante el contrato predoctoral previsto en el artículo 21 de la Ley*

indicado en el EPIF 2006 entendemos que es meramente testimonial, o al menos así consideramos que debe serlo.

Como hemos podido comprobar la exención de las becas destinadas a los investigadores en formación queda vacía de contenido al no poder aplicarse con la modalidad actual de contratos predoctorales, sin embargo, si atendemos a la literalidad del precepto en relación con las ayudas encuadradas en el EPIF 2006 al encontrarse derogada la norma a la que a la que hace referencia dicha parte del precepto debe quedar igualmente sin efecto, tanto la parte de la ley como la del reglamento que lo desarrolla, en este caso incluido la exclusión de las ayudas en su modalidad de contrato, pues la ubicación de un elemento legislativo es esencial para conocer su ámbito de aplicación, que en este caso quedaría reducido a los contratos establecidos en el EPIF 2006 actualmente derogada. No obstante, esto no implicaría que las ayudas encuadradas en el EPIF no pudieran encontrarse exentas, todo lo contrario, pues se encontrarían dentro del ámbito de aplicación de la exención de las becas destinadas a estudios reglados en tanto que su finalidad es precisamente la obtención del título de doctor que por su naturaleza debería ser su ubicación natural.

Para poder acceder a las ayudas en su modalidad de contrato predoctoral es requisito indispensable estar matriculado en un programa de doctorado, dejando patente que van destinadas a los estudios del tercer ciclo universitario y por tanto, tiene una finalidad marcadamente formativa, cuestión que ratifican las distintas convocatorias como podemos comprobar en las ayudas para el profesorado universitario de 2022 cuando establecen como objeto las *“ayudas a contratos predoctorales para la formación investigadora en programas de doctorado para la consecución del título de Doctor/a y la adquisición de competencias docentes universitarias en cualquier área del conocimiento científico, que faciliten la futura incorporación de nuevos doctores al sistema español de educación superior y de investigación científica (ayudas FPU)”*.

---

*14/2011, de 1 de junio, de la Ciencia, la Tecnología y la Innovación, cuando se suscribe entre el personal investigador predoctoral en formación y las entidades públicas recogidas en el artículo 20.2 de dicha ley, o las privadas a que se refiere la disposición adicional primera de la misma”.*

*En consecuencia, en el presente caso, la ayuda obtenida por el consultante (que financiaría su salario, cuota patronal de la Seguridad Social y una ayuda de 3.000 euros para gastos de formación), no se encuentra incluida dentro del ámbito de aplicación del mencionado Real Decreto 63/2006, por lo que no resultará amparada por la exención del artículo 7 j) de la LIRPF en condición de beca de investigación”. Mismo criterio utilizado en las Contestaciones a Consultas de la DGT V0940-20 de 17 de abril de 2020 y V1181-22, de 26 de mayo de 2022.*

Estamos, por tanto, sin lugar a duda ante una ayuda destinada a cursar estudios del tercer ciclo universitario.

En este sentido, algunos autores consideran que la exención podría ser aplicada con la legislación actual, atendiendo a la naturaleza de las diversas convocatorias de contratos predoctorales como ayudas destinadas a la obtención del título de Doctor. Sobre esta cuestión debemos recordar que dentro de los estudios reglados se encontraba el tercer ciclo universitario, que corresponde con el doctorado por lo que si se considera que estas ayudas van destinadas a la obtención del título de doctor podrían estar en el ámbito de aplicación de la exención<sup>300</sup>.

Otros autores también consideran que las cantidades percibidas en virtud de lo que se denomina contrato predoctoral han de estar exentas en su totalidad, del mismo modo porque entienden que van destinadas a cursar estudios del tercer ciclo universitario, sin embargo, van más allá, pues entienden que la referencia al EPIF 2006 debe entenderse de forma natural al EPIF 2019 al ser la norma que la deroga y que la parte de art. 2.1 del RIRPF (en relación con la exclusión del ámbito de aplicación de la exención las becas satisfechas en el marco de un contrato laboral) sobre lo que nada indica el art. 7 j) de la LIRPF contraviene lo establecido en la actual ley de ciencia en tanto que establece la modalidad de contrato como única vinculación entre el personal investigador en formación y la universidad y que por dicho motivo no puede ser aplicado<sup>301</sup>.

Por último, en relación con la segunda tipología de beca exenta destinada a determinadas actividades de investigación en beneficio de los funcionarios y demás personal al servicio de las Administraciones públicas y al personal docente e investigador de las universidades

---

<sup>300</sup> SEDEÑO LÓPEZ, J. F.: “La exención en el IRPF de las becas de investigación y la discutible exclusión de las ayudas para contratos predoctorales”, en TORIBIO BERNÁRDEZ, L.: *Fiscalidad de los jóvenes docentes e investigadores*. Aranzadi. 2023, pág. 15. “(...) entendemos que la formalización de un contrato laboral no es incompatible con la exención de las ayudas predoctorales en base a su consideración como beca para cursar estudios reglados, siempre y cuando cumplan con los requisitos legal y reglamentariamente establecidos para ello. Y todo ello porque, con independencia de que adopte la forma de una relación laboral, el contrato predoctoral tiene como finalidad la formación del profesorado universitario, lo que implica la realización de una tesis doctoral y de todas las actividades asociadas al programa de doctorado”. MORENO GENÉ, J.: “El contrato predoctoral: una modalidad específica de contrato formativo para los investigadores”, *Revista doctrinal Aranzadi Social*, núm. 3/2012. Además de considerar que la finalidad del contrato predoctoral es claramente formativa añade otro elemento que a su juicio justificaría la aplicación de la exención y no alteraría de ningún modo el elemento material de la exención, se refiere a la reducida cantidad que se percibe en concepto de sueldo.

<sup>301</sup>GARCÍA BERRO, F.: “La problemática fiscal de los gastos de viaje del profesorado universitario”. *Quincena Fiscal*. N.º. 19. 2019 y TORIBIO, L.: “Tributación de las rentas...”. *Op. cit.*, 2023.

añadir respecto de las anteriores que debe cumplirse dos requisitos específicos como consecuencia de la particularidad del colectivo al que van dirigidas<sup>302</sup>.

### 3.3. CARACTERÍSTICAS DE LAS CONVOCATORIAS DE LAS AYUDAS PARA QUE SE ENCUENTREN DENTRO DEL ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LA EXENCIÓN DEL IMPUESTO. ESTUDIO CRÍTICO DE LA NORMA REGLAMENTARIA A TRAVÉS DE SU APLICACIÓN AL CASO CONCRETO DE LA HERMANDAD DE LOS ESTUDIANTES DE SEVILLA

Como ya hemos adelantado, el texto de la letra j) del artículo 7 de la LIRPF se encuentra desarrollado por el artículo 2 del RIPF. En dicho precepto se establecen qué requisitos deben contener las convocatorias de las ayudas, concedidas por las entidades señaladas y destinadas a las materias indicadas, para que se encuentren exentas.

En este punto además, vamos a aplicar la normativa de la exención que hemos señalado en los apartados anteriores a la convocatoria de ayudas que la Hermandad de los Estudiantes de Sevilla otorgan cada curso académico, tomando de referencia la propia convocatoria.

Antes de llevar a cabo el análisis de determinados elementos de la convocatoria, en relación con el elemento subjetivo debemos recordar que las entidades objeto de este estudio se encuentran dentro de las entidades del ámbito de aplicación del impuesto, concretamente veíamos que son consideradas entidades sin ánimo de lucro de las establecidas en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, en virtud del Acuerdo entre la Santa Sede y el Reino de España de 1979.

Respecto al elemento material las ayudas deben ir destinadas a las enseñanzas de régimen general: infantil, primaria, secundaria, formación profesional de grado superior y universitaria, que a su vez es de grado, máster o doctorado; y enseñanza de régimen

---

<sup>302</sup> Contestación a consulta de la DGT V0217-18, de 31 de enero de 2018. *“Las bases de la convocatoria han de prever de forma expresa la pertenencia a las mismas como un requisito o mérito a efectos de la concesión. Esto no significa que todos los beneficiarios de la beca han de tener la condición de funcionario o personal al servicio de las Administraciones Públicas o de personal docente e investigador de las universidades, si bien serán sólo estos últimos los que se beneficiarán de la exención. El ente convocante, cuando otorga la beca, conoce y ha valorado esta circunstancia. En este sentido la exención no puede quedar condicionada a la ulterior acreditación de la pertenencia a alguna de estas categorías, pues ello implicaría que la condición de beneficiario de la beca poco o nada tiene que ver con la condición de funcionario o profesor de universidad”*.



especial: artística, de idiomas y deportiva o a determinadas actividades de investigación en los términos que ya hemos señalado con anterioridad.

En la convocatoria del Programa “ESTUDIANTES” las ayudas van destinadas a las personas que estudian grados y máster en la Universidad de Sevilla. Estos grados y master se encuentran dentro de los estudios reglados que indica el precepto que regula la exención como ya hemos podido comprobar. Ahora bien, la Universidad de Sevilla imparte una serie de Máster propios a través del Centro de Formación Permanente, los mismos se encuentran fuera de la enseñanza reglada cuya titulación no es de carácter oficial<sup>303</sup> por lo que si las ayudas fueran destinadas a personas que estudien este tipo de enseñanzas o similares se encontrarían fuera del ámbito de aplicación de la exención por no cumplir el requisito objetivo o material.

Una vez que tenemos claro los elementos objetivo y subjetivo que se deben cumplir debemos conocer qué criterios deben regir las convocatorias de las citadas ayudas para que se encuentren dentro del ámbito de aplicación de la exención. El artículo 2 del RIPPF establece los requisitos que deben tener dichas convocatorias cuando se trate de ayudas concedidas por las entidades sin ánimo de lucro.

Dicho precepto empieza estableciendo que para que una beca pública destinada a estudios reglados se encuentre exenta la concesión debe ajustarse a los principios de mérito y capacidad, generalidad y no discriminación en las condiciones de acceso y publicidad de la convocatoria<sup>304</sup>.

De acuerdo con el RIPPF para que las ayudas de las entidades sin ánimo de lucro se encuentren exentas deben cumplir los principios indicados anteriormente para las becas públicas, para ello la convocatoria debe reunir tres requisitos esenciales enfocados: a los

---

<sup>303</sup> Página Web Centro de Formación Permanente. US. Normativa de becas: Instrucciones becas 2023/24. [Normativa de Becas \(us.es\)](#), (última visita 2 de junio de 2023). “*Las enseñanzas propias de la Universidad de Sevilla agrupan una serie de cursos con diferente formato que aun no conduciendo a Títulos y Diplomas con validez oficial en todo el territorio nacional contribuyen a la especialización de estudiantes y titulados universitarios, complementando las enseñanzas regladas que se ofertan en la Universidad*”

<sup>304</sup> Contestación a Consulta de la DGT V0800-20, de 8 de abril de 2020. “*Si bien la bolsa o ayuda al estudio la satisface una entidad pública, su concesión no se realiza en el ámbito de una convocatoria pública, sino en el ámbito restringido del Convenio firmado por la Diputación con las fundaciones y la universidad para el establecimiento de Programas de Cooperación Educativa, convenio que la consultante suscribe en una condición genérica de “empresa”, en igualdad de condiciones que cualquier otra que firme el correspondiente convenio, y al margen de su naturaleza de entidad pública. Por todo ello, cabe concluir que estas bolsas o ayudas al estudio otorgadas al amparo de los Programas de Cooperación Educativa universidad-empresa no se encuentran amparadas por la exención del artículo 7.j) de la Ley del Impuesto*”.

destinatarios de las ayudas; a la publicidad de la convocatoria; y al procedimiento de adjudicación que se debe seguir.

### **3.3.1. Destinatarios de las ayudas como colectividades necesariamente genéricas**

A tenor del art. 2.1.a) del RIRPF, los destinatarios de las becas al estudio han de ser colectividades genéricas de personas, sin que pueda establecerse limitación alguna respecto de los mismos por razones ajenas a la propia naturaleza de los estudios a realizar y las actividades propias de su objeto o finalidad estatutaria.

Cuando se otorgan determinadas ayudas para realizar diversos estudios necesariamente estas ayudas incorporan como requisito el acceso a las mismas al colectivo de personas que realicen dichos estudios, esta circunstancia es una limitación propia de los estudios a realizar a la que se refiere el legislador, siendo en estos casos colectividades genéricas de personas (por ejemplo, las personas que estudien un grado). Sin embargo, esto no ocurre cuando la ayuda va destinada a un colectivo específico como puede ser un cuerpo de docentes, de profesionales médicos, etc.<sup>305</sup>.

Por lo tanto, no estaría dentro del ámbito de aplicación de la exención las ayudas otorgadas por las Hermandades destinadas únicamente a sus hermanos porque no se trataría de una colectividad genérica sino específica, no cumpliéndose el principio de generalidad establecido en la norma tributaria. Así se desprende de lo que establece de forma expresa en dirección a las ayudas públicas el artículo 2.1 del IRPF, cuando indica que *“en ningún caso estarán exentas las ayudas para el estudio concedidas por un Ente Público en las que los destinatarios sean exclusiva o fundamentalmente sus trabajadores*

---

<sup>305</sup>Resolución del TEAC de Cataluña 08/10478/2021/00/00 de 29 de abril de 2022. *“En primer lugar, la beca no está destinada a una "colectividad genérica de personas", sino que se encuentra limitada a profesionales médicos que han participado en un curso Formación Conjunta en Tumores de Cabeza y Cuello impartido por el TTCC, lo que constituye una limitación que va más allá de la propia naturaleza de los estudios a realizar”*.

Contestación a Consulta de la DGT V0046-15, de 12 de enero de 2015. *“De conformidad con lo anterior, las ayudas a las que hace referencia el escrito de consulta para estudios de hijos menores de 30 años, cónyuges y/o parejas de hecho de empleados tributarán como rendimientos del trabajo de estos últimos, no resultando de aplicación la exención del artículo 7.j) de la LIRPF, manteniéndose el criterio ya señalado por este Centro Directivo respecto de este tipo de **becas** de estudio (consultas V0236-06 y V1172-07). Los destinatarios de las ayudas son un colectivo determinado (los hijos, cónyuges y/o parejas de hecho de los trabajadores) debiendo tributar las mismas como rendimientos del trabajo de los empleados de la entidad, según lo dispuesto en el artículo 17 del LIRPF, estando sometidas a retención o ingreso a cuenta en los términos previstos en el artículo 99 del mismo **cuerpo legal**”*.

Este último caso está establecido de forma expresa por el legislador en el último inciso del primer párrafo del artículo 2 del RIRPF.

*o sus cónyuges o parientes, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el tercer grado inclusive, de los mismos”.*

Ahora bien, si analizamos la convocatoria del Programa “ESTUDIANTES” de la Hermandad de los Estudiantes de la ciudad de Sevilla la misma está destinada a cualquier persona estudiante de la comunidad universitaria de Sevilla. No cabe duda de que cumple con el requisito de generalidad en tanto que no hay limitación más allá de la naturaleza propia de los estudios, pues se refiere a “cualquier persona”; sin embargo, va destinada únicamente a los estudios realizados en la comunidad universitaria de Sevilla.

En este sentido, consideramos que este principio de generalidad no debe ser entendido en términos absolutos sino que debe ir ligado al alcance de la entidad otorgante, es decir, de la misma forma que cuando la entidad pública sea estatal se cumple dicho principio cuando el alcance de las ayudas sea nacional (toda la comunidad universitaria española), o en el caso de una entidad pública de la administración de una Comunidad Autónoma se cumpliría si el alcance es autonómico (es decir, toda la comunidad universitaria de dicha región), del mismo modo debe ser aplicado al resto de entidades, que pueden circunscribir su ámbito de aplicación al ámbito geográfico en el que se desenvuelven. La Hermandad de los Estudiantes es una entidad sin ánimo de lucro que desarrolla su actividad de forma mayoritaria en Sevilla teniendo un alcance eminentemente local o a lo sumo provincial. Esto no implica que sus miembros o hermanos deban ser exclusivamente de Sevilla, sino que la mayoría de sus actividades culturales y caritativas y sociales se desarrollan en este ámbito territorial por lo que a nuestro juicio el hecho de que las ayudas que convoca se destinen a la comunidad universitaria de Sevilla está plenamente justificado con el alcance que la propia entidad tiene, cumpliendo así el requisito de generalidad<sup>306</sup>. De igual modo, incluso si las ayudas fueran destinadas solo a una parte de esa comunidad, por ejemplo, solo a los residentes de Sevilla capital o provincia, también se cumplirá con el requisito de generalidad como así lo establece el criterio de la DGT<sup>307</sup>.

---

<sup>306</sup> Página Web de la Hermandad de los Estudiantes. Reglas y Reglamento. Preámbulo. [Reglas y Reglamento \(hermandaddelestudiantes.es\)](http://hermandaddelestudiantes.es) *“En el año 1924, un grupo de profesores y alumnos de la Universidad hispalense, unidos por el común deseo de dar vida a una Hermandad de Penitencia que, desarrollándose en el seno de la propia Universidad y teniendo como destinatarios preferentes, aunque no exclusivos, a las personas que de algún modo estaban vinculadas a la misma, decidieron formar una asociación destinada al culto público a Jesucristo y a su Santísima Madre, bajo las advocaciones del SANTÍSIMO CRISTO DE LA BUENA MUERTE y MARIA SANTÍSIMA DE LA ANGUSTIA, transmitiendo esta devoción, en el seno de la Hermandad, a las generaciones futuras”*

<sup>307</sup> Contestación a Consulta de la DGT V4818-16, de 10 de noviembre de 2016. *“Para ser beneficiario de las becas modalidad C y D se requiere, entre otros, haber sido admitido en una universidad norteamericana*

Pero no queremos abandonar el examen del requisito de la generalidad necesaria de los destinatarios de las ayudas, sin plantearnos a modo de digresión qué ocurre con la eventual aplicación de la exención de las ayudas al estudio ante posibles dudas sobre la residencia fiscal de los solicitantes o beneficiarios. ¿Es necesario que las convocatorias estén abiertas tanto a estudiantes residentes como a estudiantes no residentes? ¿Podrían beneficiarse de la exención en el IRPF tanto los estudiantes residentes como lo no residentes?

Los estudiantes como destinatarios de las ayudas al estudio que venimos analizando tienden cada vez más a hacer uso de la movilidad académica. Con lo cual, puede pretender pedir una beca por ejemplo un estudiante de la Universidad de Sevilla que va a estar desarrollando sus estudios en una universidad extranjera, con el riesgo consiguiente de perder la residencia en España; y viceversa. En ese contexto, hay que tener en cuenta que el objeto de este estudio radica en un instrumento tributario denominado exención, consistente en eximir de la obligación tributaria principal al contribuyente por la realización de una operación previamente sujeta, es decir, para que se pueda aplicar este beneficio fiscal requiere necesariamente que haya un supuesto de sujeción previo<sup>308</sup>. En este sentido, el beneficiario de la exención debe de entrada poder ser considerado “contribuyente”, por la realización de una operación sujeta que ha puesto de manifiesto su capacidad económica y por la que debe contribuir al sostenimiento del gasto público. Por lo tanto, únicamente los contribuyentes pueden ser beneficiarios de la exención por la percepción de becas al estudio o a la investigación en los términos que viene establecida en la Ley del IRPF.

---

*para cursar los estudios por los cuales se solicita la beca y haber residido, al menos, 4 años en el citado municipio (o que el padre o la madre del alumno haya residido, al menos, 12 años) o haber cursado estudios reglados, al menos, 7 años en dicho municipio o en la citada comarca. No obstante, se establece que, de manera excepcional en la convocatoria 2016, las becas de las modalidades C y D sólo se concederán a diplomados y graduados del citado municipio.*

(...)

*De acuerdo con la convocatoria y bases aportadas, se considera que los destinatarios de las becas objeto de consulta cumplen el citado requisito de tratarse de una colectividad genérica de personas, aunque, para resultar beneficiario de las mismas, a dichas personas se les exija el referido requisito de residencia en determinado municipio o comarca”.*

<sup>308</sup> Véase PONT CLEMENTE, J.F.: *La exención tributaria (Análisis jurídico general con especial aplicación al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y al IVA)*, EDERSA, Madrid, 1986, pág. 21: “*Toda exención hace referencia a un hecho que la norma ha acotado como susceptible de generar la obligación tributaria. Y hace referencia a él de manera que tal hecho, al producirse bajo determinadas circunstancias, que cuida de definir la norma de exención, queda sometido a un régimen nuevo caracterizado por el no nacimiento de la obligación tributaria en las exenciones racione materiae o por la exoneración de determinados sujetos, independientemente de lo que ocurra con los otros obligados al pago, en las exenciones racione personae*”

El artículo 8 de la LIRPF establece que el contribuyente es aquella persona que tiene su residencia habitual en territorio español. La residencia en territorio español se determinará de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 9 y 10 de la LIRPF. El art. 9 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece que tienen residencia habitual en territorio español aquellas personas:

- Que permanezcan más de 183 días, durante el año natural, en territorio español, computándose también las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país<sup>309</sup>. y excluyendo las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.
- Que de forma directa o indirecta radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos<sup>310</sup>.
- Se dará por supuesto, siempre y cuando no se acredite lo contrario (presunción iuris tantum), cuando el cónyuge y los hijos menores que dependan de él tengan residencia habitual en territorio español<sup>311</sup>.

Como consecuencia no tienen residencia habitual en territorio español, aquellos que no permanezcan más de 183 días en dicho territorio, que obtenga rentas en dicho territorio y su núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos radique en otro, y cuando atendiendo a lo anterior expuesto ni su cónyuge, ni los hijos menores de edad que dependan de él tengan residencia habitual en territorio español.

---

<sup>309</sup> Por ejemplo, en el caso que una jugadora de bádminton profesional de nacionalidad española acredite su residencia en Suiza. sí en un mismo ejercicio, disputa distintos torneos, 70 días en China, 30 días en Francia, 30 días en Corea de Sur, 30 días en Japón, 30 días en Corea del Norte y otros 30 días en la India. Al no poder acreditar su permanencia en Suiza (Paraíso fiscal), será por tanto considerado residente en España y por lo tanto tributará en este país por el IRPF.

<sup>310</sup> Un trabajador residente en España es enviado por su empresa a Francia para realizar un curso de formación sobre la normativa de la UE. El curso se desarrolla entre los meses de febrero y octubre. En este caso al igual que el anterior también será considerado residente en España, ya que el núcleo de sus intereses económicos permanece en territorio español, que es donde tiene su empleo. Por lo tanto, tributará en este país por el IRPF, no pudiendo por exclusión tributar por el IRNR

<sup>311</sup> Una persona casada tiene una hija de 16 años, que vive con los padres y no tiene ingresos propios. La familia reside en Sevilla, pero durante este año el marido ha sido enviado por su empresa a otro país que no es paraíso fiscal, durante 8 meses para el desarrollo de un proyecto. En este caso la mujer y su hija tienen su residencia habitual en España y por lo tanto también el marido, por esa presunción iuris tantum la cual podría quedar sin efecto por el marido si pudiera acreditar su residencia en el país en el que está realizando el proyecto.

A continuación, creemos interesante y necesario reflejar diversos pronunciamientos en distintas circunstancias que ha realizado la DGT sobre esta materia y que nos ayuda a delimitar el termino contribuyente.

- Entidad sin ánimo de lucro con residencia en España otorga una beca de investigación a un estudiante español para realizar tareas de investigación durante dos años en el Reino Unido.

Al llevar a cabo las tareas de investigación por las que le ha sido otorgada la beca totalmente en el Reino Unido durante dos años permanece más de 183 fuera del territorio español, en este sentido a efectos fiscales no tendría la consideración de residente español y por lo tanto no se consideraría contribuyente en España, como consecuencia no se le podría aplicar la exención. Sin embargo, como hemos comprobado, para conocer la residencia habitual no se acude únicamente a este extremo, sino que se pueden valorar otras cuestiones. Por ejemplo, en el caso de que el núcleo de su actividad o intereses económicos radique en España, si esto ocurriera se consideraría que tiene su residencia en España. En el caso de que atendiendo a la normativa interna de España y a la del Reino Unido y en ambas se pudiera considerar contribuyente, la cuestión debe resolverse atendiendo al Convenio de doble imposición firmado entre ambos países<sup>312</sup>.

---

<sup>312</sup> Contestación a Consulta Vinculante V 0023-22 de la DGT, de 4 de enero de 2022. dado que el consultante manifiesta que la beca de investigación se realiza íntegramente y físicamente en el Reino Unido, el beneficiario trasladará su “*residencia al Reino Unido como consecuencia de la beca y permaneciera físicamente fuera de España durante un período continuado de más de 183 días dentro del año natural, dicha ausencia del territorio español, al no poderse reputar esporádica (según señala el propio Tribunal en sus sentencias: “no cabe reputar ocasional o esporádica una ausencia de suyo prolongada, duradera, por período superior a 183 días”)*”, no computaría a efectos de determinar el período de permanencia del consultante en España durante ese año, por lo que el consultante no cumpliría el citado criterio de permanencia.

*No obstante, como puede apreciarse de la lectura del precepto citado, la residencia fiscal de una persona física no sólo se determina en función del mencionado criterio de permanencia, sino que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 9.1 b) de la LIRPF, el consultante podrá ser considerado residente fiscal en España si tiene en este país, de forma directa o indirecta, el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos.*

*La determinación de si el núcleo principal o la base de las actividades o intereses económicos del consultante se encuentran en España es una circunstancia de hecho cuya valoración no corresponde a este Centro Directivo sino a los órganos de gestión e inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.*

*Si, en aplicación de alguno de los criterios señalados en el artículo 9 de la LIRPF, el consultante resultase ser residente fiscal en España y al mismo tiempo pudiera ser considerado residente en el Reino Unido de acuerdo con su legislación interna, se produciría un conflicto de residencia entre los dos Estados. Este conflicto se resolvería según lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 4 del Convenio entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su Protocolo, hechos en Londres el 14 de marzo de 2013 (BOE de 15 de mayo de 2014).*

- Una persona de nacionalidad francesa obtiene una beca en España otorgada por una entidad con residencia española.

Si la beca ha de disfrutarla íntegramente en España por un tiempo superior de 183 días se consideraría a efectos fiscales que tiene su residencia habitual en España y por ende, si se cumplieran todos los requisitos que hemos contemplado, podrá beneficiarse de la exención correspondiente. Si concurriera una doble residencia atendiendo a las legislaciones internas de los dos países implicados, al igual que en el caso que hemos visto anteriormente, habrá que resolver la cuestión de acuerdo con el Convenio para evitar la doble imposición aplicable<sup>313</sup>.

---

*Como consecuencia de la resolución del conflicto de residencia entre las autoridades fiscales de ambos países, el consultante podría ser considerado como residente fiscal en España, o por el contrario, como no residente fiscal en España.*

*Una vez mencionado lo anterior, en referencia a la cuestión planteada, a continuación, se procede a dar contestación a la misma partiendo de la hipótesis de que el consultante tiene su residencia fiscal en España y, en consecuencia, es contribuyente por el IRPF en el periodo impositivo correspondiente.*

*Como se trataría de un residente fiscal en España que percibiría rentas de Dinamarca, se ha de señalar que el Convenio entre España y Dinamarca para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y Protocolo anejo, de 3 de julio de 1972, fue denunciado en el año 2008 (BOE de 19 de noviembre), por lo que en el presente caso la única norma aplicable sería la legislación interna española (en este caso, la LIRPF)”.*

<sup>313</sup> Contestación a Consulta Vinculante V 0481-16 de la DGT, de 8 de febrero de 2016. <<En la medida en que se dé cualquiera de las circunstancias previstas en el artículo 9.1 de la LIRPF, el consultante será considerado contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y tributará en este impuesto por su renta mundial, con independencia del lugar donde se hayan producido las rentas y cualquiera que sea la residencia del pagador de las mismas, según se deriva del artículo 2 de la LIRPF, sin perjuicio de las particularidades que, para cada tipo de renta, se establezcan en los Convenios para evitar la doble imposición que, en su caso, sean aplicables.

*No obstante, si, en aplicación de alguno de los criterios señalados, el consultante, en cualquiera de los periodos impositivos considerados, fuera **residente** fiscal en España y, al mismo tiempo, pudiera ser considerado **residente** en Francia, de acuerdo con su legislación interna, se produciría un conflicto de residencia entre los dos Estados. Este conflicto se resolvería de acuerdo con el artículo 4, apartado 2, del Convenio entre el Reino de España y la República Francesa a fin de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, de 10 de octubre de 1995 (BOE de 12 de junio de 1997). De acuerdo con este precepto, cuando una persona física sea considerada **residente** de ambos Estados contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:*

*“a) Esta persona será considerada **residente** del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará **residente** del Estado en el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales).*

*b) Si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará **residente** del Estado contratante donde viva habitualmente.*

*c) Si viviera habitualmente en ambos Estados o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará **residente** del Estado del que sea nacional.*

*d) Si fuera nacional de ambos Estados o no lo fuera de ninguno de ellos, las Autoridades competentes de los dos Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo.”*

*De acuerdo con lo anterior, se atenderá a la legislación de cada uno de los Estados para determinar la residencia del consultante. Por lo tanto, será **residente** fiscal en España, y contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en la medida en que concurren en el consultante las circunstancias del artículo 9 de la LIRPF.*

Ahora bien, llegados a este punto, conviene poner de manifiesto que aun no siendo residentes en España los beneficiarios de ayudas al estudio podrían quedar exentos, puesto que el art. 14.1.a) del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo, establece igualmente la exención de las rentas mencionadas en el artículo 7 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuando sean percibidas por personas físicas no residentes.

Asimismo, el art. 14.1.b) declara que están exentas las becas y otras cantidades percibidas por personas físicas, satisfechas por las Administraciones públicas, en virtud de acuerdos y convenios internacionales de cooperación cultural, educativa y científica o en virtud del plan anual de cooperación internacional aprobado en Consejo de Ministros.

En definitiva, no es óbice para el disfrute de la exención la condición de no residente del perceptor de la ayuda.

### **3.3.2. Principio de publicidad de las becas. Reparos a la estricta regulación reglamentaria**

Para que se cumpla el principio de publicidad, el anuncio de la Convocatoria debe publicarse “en el Boletín Oficial del Estado o de la comunidad autónoma y, bien en un periódico de gran circulación nacional, bien en la página web de la entidad”. Obsérvese que el art. 2.1.b) del RIRP utiliza la conjunción copulativa “y” al enumerar el requisito de

---

*En el caso sometido a consulta, el consultante ha recibido una beca de la Human Frontiers Science Program Organisation (HFSPPO), cuya finalidad es la actividad de investigación que va a realizarse en el Centro Nacional de Investigaciones Cardiovasculares (CNIC), en España. El CNIC es un centro de investigación, que entre sus fines específicos tiene el de instrumentar y desarrollar programas de actividad docente mediante el desarrollo de planes de formación a través de acciones específicas como son seminarios, programas de formación de becarios, supervisión de tesis doctorales y cualquiera otra que pueda contribuir a la formación en investigación.*

*Resulta, por tanto, aplicable el artículo 20 del citado Convenio Hispano-Francés, dedicado a profesores e investigadores, que señala:*

*“Una persona física que sea **residente** de un Estado contratante, cuando comience su estancia en el otro Estado contratante y que, por invitación del Gobierno de este otro Estado o de una Universidad o centro de enseñanza oficialmente reconocido situado en él, permanezca en este Estado con la finalidad principal de enseñar o dedicarse a la investigación, o a ambas actividades, en una Universidad o centro de enseñanza oficialmente reconocido, sólo puede someterse a imposición en el primer Estado por razón de las rentas que se deriven de tales actividades, durante un período que no exceda de dos años, contados desde la fecha de su llegada al otro Estado.”*

*Conforme a dicho artículo, la potestad para gravar las citadas rentas entre España y Francia se distribuye de la siguiente manera: las remuneraciones derivadas de la beca hasta el momento en que venza el plazo de dos años, contados desde la fecha de llegada a España del consultante, no pueden sujetarse a imposición en España, y eventualmente podrán sujetarse a imposición en Francia por ser este el país de residencia original del consultante antes de trasladarse a España, todo ello con independencia de la residencia fiscal del consultante en esos años”.*



la publicación en boletín oficial y el requisito de la publicación por otro medio adicional. El desarrollo reglamentario se muestra exigente en este punto, de manera que el requisito de publicidad no se cumple únicamente con su publicación en los citados Boletines públicos (requisito necesario pero no suficiente), sino que también se debe realizar en periódico de gran circulación nacional o en la página web de la entidad convocante<sup>314</sup>.

Este extremo implica que no puede entenderse cumplido el principio de publicidad si únicamente se ha realizado su publicación en un periódico de tirada nacional o en la página web de la entidad, pero no se ha publicado asimismo en el BOE o en el de boletín oficial de la comunidad autónomas correspondiente, en el caso de Andalucía en el Boletín Oficial de la Junta de Andalucía (BOJA). Y así lo ha confirmado la doctrina administrativa<sup>315</sup>.

El objetivo de este requisito es que se ponga a disposición de la colectividad social sin que se produzca discriminación alguna en la posibilidades de conocimiento, como así lo establece el criterio del TEAR de Cataluña cuando indica que este requisito de publicidad “(...) busca que el procedimiento de concesión asegure que la beca se ofrece al cuerpo social, sin discriminaciones y respetando la concurrencia en buena competencia que avala la publicación en un diario oficial<sup>316</sup>”.

La convocatoria objeto de nuestro estudio se encuentra publicada en la página web de la Hermandad de los Estudiantes y del Servicio de Asistencia Religiosa de la Universidad de Sevilla, a las que puede acceder cualquier persona con conexión a internet, además de

---

<sup>314</sup> Contestación a Consulta de la DGT V0048-09, de 15 de enero de 2009. “A la vista de la documentación aportada por la entidad consultante no puede distinguirse si estamos ante una beca para cursar estudios de doctorado o ante una beca con fines de investigación. No obstante, con independencia de su naturaleza, entre los requisitos exigidos para que las cantidades percibidas en concepto de beca estén exentas al amparo del artículo 7 j) de la LIRPF, el RIRPF exige bien directamente, bien por remisión al artículo 2 del Real Decreto 63/2006, de 27 de enero (BOE de 3 de febrero), por el que se aprueba el Estatuto del personal investigador en formación, que su concesión se realice con arreglo al principio de publicidad de la convocatoria.

**En el supuesto planteado, al no mediar convocatoria pública en el proceso de otorgamiento de la ayuda objeto de consulta no se cumple el principio de publicidad de la convocatoria.**

En consecuencia, la beca objeto de la presente consulta no está amparada por la **exención** del artículo 7 j) de la LIRPF. Las cantidades satisfechas en concepto de la beca referida tienen la consideración de rendimientos del trabajo en virtud del artículo 17.1 de la LIRPF y como tales están sujetas a retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”.

<sup>315</sup> Resolución del TEAR de Cataluña 08/10478/2021/00/00 de 29 de abril de 2022. “Tampoco ni la convocatoria ni el resultado de la misma han sido publicados en el Boletín Oficial del Estado o en el Boletín Oficial de la Comunidad Autónoma, lo que constituye el incumplimiento del requisito de publicidad imprescindible para el acceso a la exención, no siendo suficiente que la convocatoria o los resultados aparezcan publicados en la página web de la entidad”.

<sup>316</sup> Resolución del TEAC de Cataluña (08/04456/2020/00/00) de 14 de marzo de 2022.

rodearse una amplia publicidad en la mayoría de los periódicos digitales tanto locales o regionales como nacionales, etc.<sup>317</sup>. Sin embargo, tras una búsqueda exhaustiva, la convocatoria no se encuentra publicada ni en el BOE ni en el BOJA, diario oficial de la Junta de Andalucía, región en la que se encuentra la entidad convocante.

Como ha quedado reflejado, es requisito indispensable para que se cumpla con el principio de publicidad que además de su publicación en la página web de la entidad o en algún periódico de tirada nacional la convocatoria debe ser publicada en el BOE o boletín de la comunidad autónoma, en este caso en el BOJA, circunstancia que no se ha producido. En consecuencia, no se encontrarían dentro del ámbito de aplicación de la exención del impuesto y serían ayudas sujetas y no exentas, teniendo la calificación de rendimientos del trabajo, que deberán ser incluidas en su declaración por las personas beneficiarias de dichas becas, teniendo la entidad la obligación de llevar a cabo la retención oportuna en los términos establecidos en los artículos 80 y ss. de la LIRPF<sup>318</sup>.

Ahora bien, llegados a este punto hemos de manifestar nuestra disconformidad con las exigencias rigurosas de publicidad que impone el Reglamento. Es cierto que existe una delegación expresa por parte de la LIRPF al regular la exención (“en los términos que reglamentariamente se establezcan”), pero ello no significa que pueda entenderse como una remisión libérrima, sino que el desarrollo reglamentario es susceptible de control en la medida en que pueda haberse separado de los designios legales implícitos, en especial de aquellos que se derivan de los antecedentes que condujeron a la incorporación de las convocatorias privadas al ámbito de la exención. En ello influyó, como es sabido, la doctrina del Tribunal Constitucional, y el TC en ningún momento puso el acento en las condiciones concretas de publicidad que justificarían una asimilación a las becas públicas. En la sentencia en cuestión no se hizo referencia alguna a la publicación en boletines oficiales como una de las garantías esenciales que llevaron a entender que la exención en exclusiva de las becas públicas era constitucional, sin perjuicio de que también lo fuera la ampliación a las becas privadas rodeadas de condiciones homologables. Desde el punto de vista material, la natural exigencia de publicidad puede verse satisfecha de diversas

---

<sup>317</sup> Página Web de ABC. Los Estudiantes y Cáritas becarán a 95 universitarios sin recursos. [Los Estudiantes y Cáritas becarán a 95 universitarios sin recursos \(abc.es\)](https://www.abc.es), (última visita 2 de junio de 2023).

<sup>318</sup> Contestación a Consulta de la DGT V 0048-09, de 15 de enero de 2009. “Para el cálculo de la retención se estará al procedimiento general establecido en los artículos 80 y siguientes del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo)”.

formas y ni el TC ni la redacción del artículo 7 de la Ley conducen, según nuestra interpretación, a la exigencia reglamentaria.

Pero es que incluso si se considerara que los boletines de los entes públicos son los únicos garantes verdaderos de la necesaria publicidad, debería haber tenido en cuenta que en el ámbito académico en el que nos movemos, las universidades también pueden disponer de mecanismos oficiales de difusión de sus actos, como ocurre con la Universidad de Sevilla, que dispone de su propio Boletín Oficial. Por tanto, acotar el requisito limitándolo al Boletín Oficial del Estado o al Boletín de la Comunidad Autónoma (ni siquiera admitiendo la posibilidad del Boletín Oficial de la Provincia) nos parece una opción reglamentaria que no resulta plenamente respetuosa con la intención del legislador. Este requisito formal reduce enormemente las posibilidades de aplicabilidad de la exención, sin añadir a nuestro juicio garantías esenciales respecto de las que pueden llegar a cumplir otros medios alternativos de difusión, especialmente en los tiempos que corren, con el uso fluido de las redes sociales y demás mecanismos informativos avanzados. Al menos en el ámbito universitario al que se dirigen las ayudas de la Hermandad de los Estudiantes, nos parece evidente que dado que se cuenta con la colaboración de la institución universitaria (a través de la participación del SARUS), existen fórmulas de hacer llegar a toda la comunidad potencialmente beneficiaria (listas de distribución de correos de los estudiantes) la existencia de la convocatoria. Y el empleo acreditado de tales fórmulas debería bastar para entender acatadas las exigencias de publicidad necesarias para habilitar la exención en el IRPF. Dejamos pues testimonio de nuestros reparos a la redacción de la norma reglamentaria.

### **3.3.3. Procedimiento de adjudicación en concurrencia competitiva. La conveniencia de una definición clara y expresa de los criterios de concesión**

Una vez puestas de manifiesto nuestras reservas ante el requisito de la publicación en boletín oficial, que entendido en sus términos reglamentarios actuales, cierra la puerta a la exención de las ayudas de la Hermandad de los Estudiantes, creemos oportuno continuar con el análisis de las condiciones necesarias para gozar de la exención, bien por si entendemos impugnabile y por ende subsanable el requisito anterior, bien por completar el estudio en la medida en que pueda aplicarse a otras convocatorias que sí sean objeto de publicación oficial.

Así pues, para tener derecho a la exención es necesario además que la adjudicación se lleve a cabo en régimen de concurrencia competitiva. Para conocer a qué se refiere el art. 2.1.c) del RIRPF con su exigencia de concurrencia competitiva, no podemos acudir al ordenamiento tributario pues nada específica sobre este extremo; sin embargo, sí existe una definición legal de dicho procedimiento, concretamente en el artículo 22.1 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, al fin y al cabo, las becas, constituyen una especie del género de la subvención. El precepto del citado texto legal considera la concurrencia competitiva como “(...) *el procedimiento mediante el cual la concesión de las subvenciones se realiza mediante la comparación de las solicitudes presentadas, a fin de establecer una prelación entre las mismas de acuerdo con los criterios de valoración previamente fijados en las bases reguladoras y en la convocatoria, y adjudicar, con el límite fijado en la convocatoria dentro del crédito disponible, aquellas que hayan obtenido mayor valoración en aplicación de los citados criterios*”.

Es un procedimiento que persigue una concesión de la ayuda a través de una valoración objetiva mediante los criterios que se establezcan en la convocatoria y que se encuentran a disposición de cualquier persona interesada, de ahí la necesidad de ser publicadas adecuadamente.

En la convocatoria de la Hermandad de los Estudiantes el procedimiento de concesión consiste en la valoración de las solicitudes que incluirán la documentación necesaria, que será valorada por un comité o comisión creada a tal efecto atendiendo a los criterios que la misma refleja, tanto comunes como específicos para cada modalidad (situación socio-familiar, dificultad económica, rendimiento académico, validez de los documentos presentados, etc.) teniendo en cuenta que la convocatoria otorga 9 tipos de ayudas diferentes.

Los criterios comunes son aquellos que deben reunir todas las personas solicitantes independientemente del tipo de ayuda que soliciten.

- Persona que forme parte de la comunidad universitaria de Sevilla
- Que se encuentre realizando estudios de grado o máster.
- No concesión de las becas públicas para el mismo objeto
- Situación de dificultad económica de la unidad familiar.

El criterio socio-familiar de las dificultades económicas se basa en la renta de la unidad familiar, en función del número de miembros, mediante el establecimiento de una serie

de umbrales, de modo similar al sistema que se lleva a cabo en las becas para estudios de carácter general del Ministerio correspondiente.

- Familia de un miembro 11.000 euros al año.
- Familia de dos miembros 18.000 euros al año.
- Familia de tres miembros 22.000 euros al año.
- Familia de cuatro miembros 26.000 euros al año.
- Familia de cinco miembros 30.000 euros al año.
- A partir del sexto miembro se añadirán 4.000 euros al año por cada nuevo miembro computable de la familia

Para poder acceder a la ayuda la renta de la unidad familiar de la persona solicitante se debe encontrar dentro del umbral correspondiente en función del número de miembros.

Los criterios específicos van relacionados con la tipología de cada una de las ayudas que se convocan.

- En la modalidad A se establece como requisito ser estudiante de primer curso.
- En la modalidad B se establece como requisito ser estudiante de segundo curso o superior y haber superado al menos el 40% de los créditos del curso anterior.
- Para acceder a la modalidad C la persona solicitante no puede ser Residente de Sevilla Capital. Si es estudiante de segundo curso o superior debe de haber superado al menos el 40% de los créditos del curso anterior, en el caso de que sea de primer curso este requisito no se aplica.
- La modalidad D va destinada a personas que tengan una discapacidad igual o superior al 33% que se encuentren en 2º curso o superior y hayan superado al menos el 40% de los créditos del año anterior y además que no tengan acceso a ninguna otra ayuda pública para el mismo objeto.
- El requisito para acceder a la ayuda de la modalidad E consiste en que la persona solicitante debe encontrarse apercibida por anulación de matrícula de 2º curso o superior siempre y cuando hayan superado al menos el 40% de los créditos del curso anterior.
- Haber sido denegada o encontrarse a la espera de resolución de becas públicas destinadas a la adquisición de alimentos y productos de primera necesidad, es el requisito para acceder a la ayuda de la modalidad F.

- Para la modalidad G el único requisito específico tener su residencia habitual fuera de Sevilla capital.
- Para la modalidad H no hay un requisito específico concreto por lo que puede ser solicitada por cualquier estudiante de la comunidad Universitaria de Sevilla que cumpla con los requisitos comunes.
- Para la última modalidad se requiere la existencia acreditable de una merma de la economía familiar como consecuencia de situaciones de crisis (despidos, extinción de contratos laborales, ERES, ERTES, minoración de ingresos...) que dificulten el pago de la matrícula.

Todos y cada uno de los requisitos tanto comunes como específicos deben ser acreditados entregando junto a la solicitud la documentación necesaria que refleje la realidad que se quiere acreditar.

Como podemos observar, el procedimiento a seguir para la concesión de las ayudas consiste en una valoración por parte de un Comité del cumplimiento de los requisitos atendiendo a criterios objetivos tanto cuantitativos como cualitativos que se encuentran perfectamente establecidos en la convocatoria, mediante la comparación de todas las solicitudes presentadas.

Hasta aquí podríamos pensar que efectivamente la convocatoria cumple con el requisito de concurrencia competitiva. No obstante, detectamos importantes lagunas en la configuración de los criterios de concesión.

Por una parte, no se precisa cuál es el componente de la declaración del IRPF que se tiene en cuenta para determinar si se han sobrepasado los umbrales excluyentes. Se habla en general de la renta, pero este es un concepto multiforme, de modo que hubiera sido conveniente especificar si se trata de rendimientos íntegros, de base imponible, base liquidable, general y/o del ahorro... En definitiva, una rechazable indeterminación del elemento esencial de valoración. Podría pensarse que la normativa de concesión de las becas públicas podría servir con carácter general a efectos supletorios, pero hubiera sido deseable un tratamiento directo de la cuestión o una llamada clara a la regulación supletoria.

Por otra parte, a la convocatoria le falta establecer un criterio fundamental, o al menos reflejarlo de forma expresa: las pautas de ordenación de las solicitudes. Para satisfacer los requerimientos de cualquier proceso de concurrencia competitiva, en el que resulta

obligada la comparación entre las candidaturas que se presenten, tiene que haber alguna suerte de puntuación que permita establecer una prelación entre las mismas; o al menos, si no hay puntuación como tal, debe conocerse de antemano cómo van a resolverse los posibles problemas de asignación de becas, de acuerdo con los criterios de valoración que deberían estar previamente fijados en la convocatoria. Puede darse la circunstancia de que haya un número de personas solicitantes que cumplan con todos los requisitos superior al número de ayudas que se otorguen, y sin embargo, no existe un criterio claro y objetivo en la convocatoria que ofrezca respuesta a esta circunstancia.

Atendiendo a la esencia de la convocatoria, esto se hubiera solucionado a nuestro juicio, por ejemplo, indicando que en caso de empate (en este caso, al no haber sistema de puntuación, más que hablar de empate propiamente dicho, hay que aludir al hecho eventual de que más personas que plazas disponibles cumplan todos los requisitos), se otorgará una mayor valoración a aquellas personas cuya renta familiar sea inferior, ponderadamente en función del umbral en el que se encuentren.

La inclusión de un instrumento que resuelva de manera objetiva esta cuestión nos parece fundamental (más en una convocatoria donde se prescinde de criterios de puntuación) para que se cumplan el requisito de concurrencia competitiva, pues si se producen situaciones de empate o de exceso de solicitudes en principio merecedoras de las ayudas, debe haber un mecanismo expresado en la convocatoria que será el que dirima la concesión a una persona u a otra. Por lo tanto, ante la ausencia del mismo entendemos que no se cumple correctamente con el requisito de la concurrencia competitiva, no estando las ayudas que la convocatoria refleja dentro del ámbito de aplicación de la exención. Salvo que consideremos que estos criterios de resolución son criterios tácitamente reconocibles en la convocatoria, que pueden extraerse sin graves dificultades interpretativas, si bien ello nos parece reprochable desde la perspectiva de la seguridad jurídica.

#### 3.4. ASPECTOS BÁSICOS DE LA TRIBUTACIÓN EN EL IRPF DE LAS AYUDAS AL ESTUDIO QUE NO CUMPLAN LAS CONDICIONES EXIGIDAS PARA LA EXENCIÓN

Hemos venido analizando hasta aquí cuáles son las condiciones exigibles para que las ayudas al estudio que puedan convocar las Hermandades en aplicación de sus fines solidarios queden exentas del IRPF. Y hemos podido comprobar el grado de cumplimiento

en el caso específico de la Hermandad de los Estudiantes de Sevilla, observando que existen serios inconvenientes para el logro de dicha exención, por un lado, por la omisión del discutible requisito reglamentario de la publicación en boletín oficial; y por otro lado, por la pobre presentación de los criterios dirimientes de resolución en caso de acumulación de solicitudes potencialmente merecedoras de las ayudas, lo cual puede representar un obstáculo a la hora de verificar el factor de la concurrencia competitiva. Por consiguiente, procede observar qué ocurre cuando las becas no logren la exención, cuáles serán las consecuencias fiscales a efectos del IRPF.

#### **3.4.1. Sobre la obligación de retener de las Hermandades**

En primer lugar, desde el punto de vista cronológico debemos plantearnos qué sucede en el momento de ingreso a los beneficiarios de la cuantía de la ayuda obtenida. En ese momento y como ya hemos adelantado en un punto anterior, cuando las becas no se encuentren exentas la entidad otorgante debe practicar de forma obligada la oportuna retención en los términos establecidos en la normativa del IRPF. Sobre este hecho se ha pronunciado la DGT en su Contestación a Consulta Vinculante V 0048-09 de la DGT, de 15 de enero de 2009 indicando que *“Para el cálculo de la retención se estará al procedimiento general establecido en los artículos 80 y siguientes del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo)”*.

En este sentido, cuando la relación entre la persona beneficiaria y la entidad tenga una duración inferior al año, el tipo resultante no podrá ser inferior al 2% en virtud del artículo 86.2 del RIRPF, excepto en Ceuta y Melilla cuyo porcentaje difiere.

*“El tipo de retención resultante de lo dispuesto en el apartado anterior no podrá ser inferior al 2% cuando se trate de contratos o relaciones de duración inferior al año, ni inferior al 15% cuando los rendimientos del trabajo se deriven de relaciones laborales especiales de carácter dependiente.*

*Los citados porcentajes serán el 0,8 por ciento y el 6 por ciento, respectivamente, cuando se trate de rendimientos del trabajo obtenidos en Ceuta y Melilla que se beneficien de la deducción prevista en el artículo 68.4 de la Ley del Impuesto”*.



### **3.4.2. Sobre la obligación de declarar de los beneficiarios. Límites cuantitativos excluyentes**

Cuando se percibe una beca exenta no debemos realizar ninguna gestión al respecto para con la AEAT, sin embargo, cuando la beca que percibimos no está exenta debemos conocer cuál es el procedimiento que como contribuyentes debemos llevar a cabo.

No siempre que percibimos una ayuda de esta tipología estamos obligados a llevar a cabo la declaración del IRPF. Existen unos límites que el legislador establece para determinar qué contribuyentes están obligados a realizar dicha operación.

Con carácter general, no estarían obligados a presentar declaración aquellos que obtuvieran por parte de un mismo pagador rendimientos íntegros del trabajo durante el mismo periodo impositivo no superiores a 22.000 euros. En el caso de que haya más de un pagador el límite bajaría a 15.000 euros, salvo que el segundo pagador o la suma del segundo y demás pagadores no supere la cantidad de 1.500 euros, en este caso, el límite volvería a ser 22.000 euros.

Si bien es un extremo sobre el que nada hemos indicado todavía, creemos que es el momento idóneo para hacerlo, nos referimos al límite cuantitativo exento que el legislador establece en relación con las cantidades percibidas en concepto de becas.

A lo que ya hemos contemplado en relación con los requisitos que una beca necesita para estar dentro del ámbito de aplicación de la exención hay que añadirle ciertos límites cuantitativos que escapan de dicha exención. Los citados límites se encuentran regulados en el artículo 2 del RIRPF siendo diferentes en función de los estudios a los que vaya destinada la beca. Así pues, el límite establecido para las becas destinadas a estudios reglados hasta el segundo ciclo universitario, es decir, hasta grado o máster, sin incluir gastos de transporte y alojamiento está fijado hasta los 6.000 euros y hasta los 18.000 euros incluyendo los citados gastos cuando se disfrute en España subiendo a 21.000 cuando los estudios se realicen en el extranjero. Para el tercer ciclo universitario, esto es, estudios de doctorado, el límite máximo se establece en 21.000 y 24.600 euros en el caso de que se disfruten en el extranjero, incluidas ayudas complementarias en ambos casos (por ejemplo, para estancias breves, etc.). Por lo tanto, toda la cantidad obtenida en concepto de beca que supere dichos límites no se encuentra dentro del ámbito de aplicación de la exención, en este sentido, debemos tener en cuenta que solo la cantidad

que exceda de dicho límite es por lo que tendríamos que tributar, el resto del importe sí que estará exento.

En el caso de becas dirigidas a la investigación en los términos que ya hemos contemplado no hay límite cuantitativo establecido, es decir, estaría exenta la totalidad de lo percibido incluidas las ayudas complementarias<sup>319</sup> que se pudieran obtener.

Para una mejor comprensión y visualización de todos y cada uno de los límites en función de los criterios que hemos comentado podemos observar la “tabla 1”.

**Tabla 1**

*Cuadro resumen de la dotación económica máxima anual exenta de las becas<sup>320</sup>*

Concepto		España	Extranjero
Estudios reglados hasta el segundo ciclo universitario	Sin incluir gastos de transporte y alojamiento	6.000	--
	Incluidos gastos de transporte y alojamiento	18.000	21.000
Estudios reglados de tercer ciclo universitario	Incluidas ayudas complementarias	21.000	24.600
Becas para investigación	Incluidas ayudas complementarias	Importe total que se perciba	
<b>Nota al cuadro:</b> cuando la duración de la beca sea inferior al año natural, la cuantía máxima exenta será la parte proporcional que corresponda			

<sup>319</sup> Véase TORIBIO, L.: “Tributación de las rentas...”, Op. cit.

<sup>320</sup> Página Web de la AEAT. Manual práctico de la renta 2022. Cuadro resumen de la dotación económica máxima anual exenta de las becas. [Agencia Tributaria: Cuadro resumen de la dotación económica máxima anual exenta de las becas](#) (última visita 19 de junio de 20123).

En el caso que estemos obligados a declarar la cantidad de la beca no exenta debe introducirse en la casilla 3 de la declaración, en retribuciones dinerarias, junto con el resto de las rentas dinerarias procedentes de rendimientos del trabajo que se hayan obtenido.

### **3.4.3. Sobre el periodo impositivo de imputación de las becas no exentas**

Ahora bien, ¿a qué periodo impositivo deben imputarse? se trata de una cuestión relevante, pues debemos saber que determinadas becas pueden ser concedidas en un periodo impositivo y recibir el pago de la misma en otro periodo impositivo distinto, incluso es algo habitual, que se produzcan pagos en distintos periodos impositivos. En este sentido, ¿han de imputarse al periodo impositivo en el que fueron concedidas o bien en el que fueron cobradas?

El artículo 14.1 de la LIRPF establece como regla general que los rendimientos del trabajo se imputarán al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor, sin embargo, a continuación, en el apartado 2 establece una serie de especialidades.

Por un lado, cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de una renta, por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía, los importes no satisfechos se imputarán al período impositivo en que aquélla adquiera firmeza y por otro lado, cuando por circunstancias justificadas no imputables al contribuyente, los rendimientos derivados del trabajo se perciban en períodos impositivos distintos a aquéllos en que fueron exigibles, se imputarán a éstos, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno. Cuando concurren las circunstancias previstas en el párrafo a) anterior, los rendimientos se considerarán exigibles en el período impositivo en que la resolución judicial adquiera firmeza.

Sobre esta cuestión se ha pronunciado la DGT estableciendo como criterio que “(...) *la imputación del importe correspondiente a la beca concedida se realizará al período impositivo de su exigibilidad*<sup>321</sup>”, es decir, se aplicaría la regla general para los rendimientos del trabajo establecida en el artículo 14. Por lo tanto, en el caso de las becas en las que se no se produzca un único pago sino que estén previstos distintos pagos y puedan producirse en años distintos (no siendo extraño que una parte se vaya a ingresar al principio del curso académico y otra parte a la finalización del mismo), se imputarían

---

<sup>321</sup>Contestación a Consulta de la DGT V4818-16, de 10 de noviembre de 2016.

cada parte a un periodo impositivo diferente, no porque se aplique el criterio del pago sino por aplicación del criterio de la exigibilidad, ya que las cantidades no resultan exigibles cuando son resueltas favorablemente sino según las fechas planificadas. Así pues, las cantidades percibidas, dando por hecho que el ingreso se produce sin irregularidad alguna en el momento planificado inicialmente, serán imputable al periodo impositivo o a los distintos periodos impositivos en los que el beneficiario perciba en su cuenta bancaria el importe de las mismas independientemente de la fecha de concesión, como así lo explica en la aludida Resolución Vinculante de la DGT<sup>322</sup>.

#### **3.4.4. Sobre la aplicación del mínimo por descendientes**

Si el beneficiario de una beca no exenta realizara la declaración de forma individual, debe tener presente que si la renta declarada (la ayuda percibida) es superior a 1.800 euros, los padres en sus respectivas declaraciones no podrán optar por aplicarse el mínimo por descendientes, por lo que quizás pueda ser más ventajoso para el bloque familiar el hecho de que el beneficiario de la ayuda no realice la declaración de forma individual en los casos que no esté obligado a ello. O bien que se realice, pero optando por la modalidad conjunta, variante que no inhabilitaría la aplicación del mínimo por descendientes<sup>323</sup>.

En este sentido, si se opta por la tributación conjunta (cuestión a la que ahora volveremos) se gravarían todas las rentas obtenidas de forma acumulada por la unidad familiar, por lo tanto, en la declaración conjunta habrá que incorporar la cantidad no exenta de la beca obtenida, pero pudiendo aplicarse el mínimo por descendientes siempre y cuando el beneficiario de la beca cumpla los consabidos requisitos (que tenga un vínculo de parentesco por consanguineidad o adopción en línea recta, que sea menor de edad y conviva con los padres<sup>324</sup>, o sea persona con discapacidad incapacitada judicialmente).

---

<sup>322</sup> “En el presente caso, según la información aportada, el pago de las becas se realiza en dos anualidades diferentes.

Según dicha información y de conformidad con la regla de imputación prevista en el artículo 14.1 a) de la LIRPF, procedería imputar el primer pago al período impositivo 2016, en el que se concedería la beca y se procedería al pago del 60%, al iniciarse el curso universitario, y el segundo pago al período impositivo 2017, en el que, finalizado el curso, se percibiría el resto del importe de la beca, y hasta el importe justificado”.

<sup>323</sup> Para una mayor profundización véase VIDAL MARTÍ, B.: “Algunas cuestiones sobre el mínimo por descendientes y las anualidades por alimentos: Contestaciones a consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos de 12 de diciembre de 2018 (V3171-18); 16 de julio (V2090-18) y 19 de diciembre (V3234-18).” *Carta tributaria. Revista de opinión*, núm. 51, 2019, págs. 58-61.

<sup>324</sup> Sobre esta cuestión debemos saber que se asimila a la convivencia la dependencia económica excepto que se satisfagan anualidades por alimentos a favor de los hijos que sean tenidas en cuenta para el cálculo de la cuota íntegra en virtud del artículo 58 de la LIRPF.

A todo ello hay que añadir que si la beca no exenta por sí sola o junto con el resto de las rentas que en su caso el beneficiario haya obtenido ese año, supera los 8.000 euros, se perdería en todo caso el derecho a la aplicación por sus padres del mínimo por descendientes.

### **3.4.5. Sobre la tributación en la modalidad de declaración conjunta**

Recordemos que la LIRPF en el artículo 82 contempla dos modalidades de unidad familiar:

- La formada por los cónyuges no separados legalmente y los hijos menores no emancipados por autorización de los padres (o mayores incapacitados judicialmente).
- En caso de separación legal o sin vínculo matrimonial, la formada por el padre o madre y los hijos menores no emancipados por autorización de los padres (o mayores incapacitados) que convivan con uno u otro.

En este sentido, la norma que regula el impuesto establece que con carácter general la declaración del IRPF debe realizarse de forma individual, sin embargo, en el artículo 83 ofrece la opción de que la unidad familiar opte por la tributación conjunta.

Cuando el beneficiario de la beca no exenta sea menor de edad y no se encuentre emancipado, en el caso de que los padres con vínculo matrimonial y no separados legalmente opten por la tributación conjunta, deben introducir la cantidad de la beca no exenta en la declaración, pues en el momento que se decida llevar a cabo esta modalidad todos los contribuyentes de la unidad familiar deben realizarla de forma conjunta.

Si en la situación anterior el menor viviera de manera independiente con el consentimiento de los padres dicha cantidad no exenta no se ha de incorporar a la tributación conjunta que realicen sus padres pues como hemos comprobado en estas circunstancias el menor no forma parte de la unidad familiar.

Si los padres estuvieran separados legalmente, el cónyuge que conviva con el hijo menor beneficiario de la beca no exenta deberá incluir dicha cantidad en la declaración conjunta si opta por esta modalidad. Ahora bien, en el caso de que el beneficiario conviva con ambos, este solo podrá pertenecer a una unidad familiar, incluyendo la cantidad de la beca en la declaración conjunta de uno de los cónyuges. Esta misma situación se produciría en el caso de parejas de hecho, es decir, cuando la unidad familiar está formada por los

cónyuges sin vínculo matrimonial con hijos menores no emancipados en los términos que ya hemos contemplado, solo uno de los cónyuges puede optar por la tributación conjunta, siendo este el que deba incluir la beca no exenta en la declaración conjunta<sup>325</sup>. En estos casos, volviendo a lo contemplado en el apartado anterior, la aplicación del mínimo por descendientes que le correspondería a cada cónyuge sería del cincuenta por ciento, salvo que el cónyuge que no se encuentra dentro de la unidad familiar no realizara en ese periodo impositivo la declaración de la renta, pudiendo el otro cónyuge aplicarse la totalidad del mínimo por descendiente, siempre y cuando se produzcan todos los elementos necesarios vistos en el punto anterior.

Nos parece importante resaltar que las becas normalmente no implican un gravamen digno de consideración en el IRPF, debido no solo a su exigua cuantía en la mayor parte de los casos, sino al hecho de que los beneficiarios, al estar realizando los estudios, es muy posible que sin compaginarlos con la actividad laboral, no van a llegar a las cantidades requeridas para tributar. Ello además no afectará en principio desde la perspectiva familiar. Sin embargo, en el caso de que a la unidad familiar le convenga optar por la declaración conjunta (familias en las que un solo cónyuge obtiene rentas o unidades familiares monoparentales), la percepción de una beca no exenta sí puede tener un peso significativo en la cuota del IRPF. De ahí que hayamos cerrado este bloque haciendo referencia a la tributación conjunta.

#### **4. LA INCENTIVACIÓN DEL MECENAZGO EN FAVOR DE LAS HERMANDADES MEDIANTE LA INCLUSIÓN DE DETERMINADOS BENEFICIOS FISCALES EN DIVERSOS IMPUESTOS**

Hasta el momento hemos podido comprobar los beneficios fiscales que obtienen las Hermandades como entes que dedican sus esfuerzos a la consecución de actividades de interés general. Si bien éstos encuentran apoyo para su sostenimiento en las Administraciones Públicas, también son receptoras de ayudas por parte de personas tanto

---

<sup>325</sup> Para un mayor desarrollo sobre la materia véase CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P.: “La tributación en casos de crisis familiar: El divorcio y sus consecuencias.” *Quincena fiscal*, núm. 12, 2019, págs. 45-68. HERNÁNDEZ GUIJARRO, F.: “Fiscalidad de la familia en situación de crisis matrimonial.” *Actualidad jurídica iberoamericana*, N.º Extra-8, 2, 2018, págs. 181-195. HERNÁNDEZ GUIJARRO, F.: “Fiscalidad de las parejas de hecho.” *Actualidad jurídica iberoamericana*, núm. 11, 2019 (Ejemplar dedicado a: Las uniones de hecho en el Derecho Comparado), págs. 402-417.

físicas como jurídicas del ámbito privado que consideran oportuno apoyar con sus recursos (bienes o derechos) a esta tipología de asociaciones de carácter religioso.

La acción de estas personas se traduce en la ayuda al Estado de su obligación constitucional de servir los intereses generales, pero con la facultad de decidir por sí mismas a qué entidad o hacia la consecución de qué fines quieren destinar sus recursos.

Una de las mejoras que introduce la LM respecto a la normativa anterior es la incentivación de las actividades del mecenazgo para estimular la participación del ámbito privado en la consecución de actividades enfocadas al interés general. Pues la Ley 30/1994 sobre este aspecto no estaba resultando eficaz en su aplicación como así deja patente el preámbulo de la LM “La finalidad que persigue la Ley es más ambiciosa que la mera regulación de un régimen fiscal propio de las entidades sin fines lucrativos, ya que, como su propio título indica, esta norma viene a establecer también el conjunto de incentivos que son aplicables a la actividad de mecenazgo realizada por particulares. En efecto, si bien la Ley 30/1994 contenía ya una serie de preceptos destinados a estimular la participación del sector privado en las actividades de interés general, la realidad permite constatar que su eficacia ha sido limitada.

Se hace necesaria, por tanto, una Ley como la presente, que ayude a encauzar los esfuerzos privados en actividades de interés general de un modo más eficaz, manteniendo y ampliando algunos de los incentivos previstos en la normativa anterior y estableciendo otros nuevos, más acordes con las nuevas formas de participación de la sociedad en la protección, el desarrollo y el estímulo del interés general.

En consecuencia, esta Ley, dictada al amparo del artículo 149.1.14.<sup>a</sup> de la Constitución y sin perjuicio de los regímenes tributarios forales, tiene una finalidad eminentemente incentivadora de la colaboración particular en la consecución de fines de interés general, en atención y reconocimiento a la cada vez mayor presencia del sector privado en la tarea de proteger y promover actuaciones caracterizadas por la ausencia de ánimo de lucro, cuya única finalidad es de naturaleza general y pública”.

La RAE define el mecenazgo como “protección o ayudas dispensadas a una actividad cultural, artística o científica”, así como “cualidad de mecenas”, a su vez mecenas lo conceptualiza como aquella “persona que patrocina las artes y las letras”, un concepto que a nuestro juicio no se adecua a la realidad social del momento, pues limita su ámbito

al cultural, artístico o científico, fuera uno de los ámbitos más representativos en la actualidad como es el ámbito social. A nuestro juicio dicho concepto refleja los ámbitos por los que nació la actividad del mecenazgo, concretamente el cultural y artístico precisamente *“la palabra mecenazgo viene de la figura de Cayo Cilnio Mecenas. Un noble de origen etrusco, originario de Perugia (Italia), que mantuvo una fuerte amistad y colaboración política con el emperador César Augusto. Mecenas, se caracterizó por dar un importante apoyo económico a los artistas, fundamentalmente a los poetas, y entre ellos, nada menos que a Virgilio y Horacio, que escribieron obras en su honor. Mecenas, como tantos otros impulsores de las artes, y las letras de los últimos 2000 años, además de amar la poesía, y ser generoso y altruista, utilizó a los artistas a los que patrocinaba, para revalorizar su persona, su posición y la del Emperador Augusto”*,

De la LM podemos extraer el siguiente concepto de mecenazgo; actividad altruista y generosa por parte de la iniciativa privada para ayudar a la consecución de los fines de interés general.

La lógica nos indica que, si las entidades que llevan a cabo actividades de interés general son incentivadas mediante la aplicación de determinados beneficios fiscales, o, mejor dicho, a través de la aplicación de un régimen fiscal más beneficioso, también han de ser incentivadas las prácticas privadas en favor de esta tipología de entes, no solo por la dificultad de abarcarlo todo al propio Estado con los “medios y recursos” con los que cuenta, sino también como posibilidad que se le otorga a cualquier persona de decidir el destino de sus recursos a una actividad de interés general en beneficio de la sociedad. Precisamente esta cuestión es lo que persigue el título III de la LM.

En el seno de la UE también se considera importante el hecho de incentivar la actividad del mecenazgo por parte de los Estados miembros considerando dicha actividad una posibilidad válida de financiación para determinados sectores. En este sentido, por ejemplo, la Resolución del Parlamento Europeo, de 12 de septiembre de 2013, sobre el fomento de los sectores europeos de la cultura y la creación como fuentes de crecimiento económico y empleo (2012/2302(INI)) (2016/C 093/13) en el apartado 42. *“Insta a los Estados miembros a buscar medidas alternativas de financiación para los SCC<sup>326</sup>,*

---

<sup>326</sup> En el considerando A se expresa “que los sectores de la cultura y la creación (SCC), al favorecer la difusión de la innovación en otros sectores, desempeñan un papel importante en el desarrollo económico y social de la Unión (en el primer caso, teniendo particularmente en cuenta las PYME) y entran de lleno en la estrategia Europa 2020 para una economía inteligente, sostenible e integradora”.



*especialmente en tiempos de crisis; en este sentido, considera que el mecenazgo podría ser una alternativa válida”.*

Los incentivos a la actividad del mecenazgo vienen establecidos en el título tercero de la LM. Dicho título se divide en tres partes; En la primera parte se establecen cuáles son las entidades beneficiarias aportando una lista tasada de instituciones que pueden hacer usos de esta normativa, no obstante, como veremos más adelante, en otras partes del texto normativo se añaden otro tipo de entidades. la segunda parte del régimen fiscal de las donaciones y aportaciones y otras formas de mecenazgo, se determina el tipo de bienes y derechos que pueden ser objeto del mecenazgo a efectos de esta ley, así como el régimen de las deducciones y el procedimiento que deben abordar las entidades beneficiarias para acogerse a esta parte del cuerpo normativo y, por último, una tercera parte reservada a otras formas de mecenazgo distintas a las aportaciones y donaciones.

#### 4.1. ENTIDADES BENEFICIARIAS

Como hemos adelantado el texto normativo nos aporta una lista tasada de las entidades que pueden ser beneficiarias de la actividad de mecenazgo que viene establecida en el artículo 16.

- Las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen fiscal establecido en el Título II de esta Ley.
- El Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales, así como los Organismos autónomos del Estado y las entidades autónomas de carácter análogo de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales.
- Las universidades públicas y los colegios mayores adscritos a las mismas.
- El Instituto Cervantes, el Institut Ramon Llull y las demás instituciones con fines análogos de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia.
- Los Organismos Públicos de Investigación dependientes de la Administración General del Estado.

Si analizamos las entidades que según dicho precepto pueden ser beneficiarias de la actividad de mecenazgo, podemos observar que la mayoría pertenecen a entidades que se encuentran dentro del Sector Público, tanto estatal, como autonómico y local. Pero también se encuentran incluidas las entidades que pueden acogerse al régimen especial

de la LM que, si bien su naturaleza es privada, sus actividades son de interés general como ya hemos podido comprobar, por lo tanto, en la medida que la Hermandad sea declarada como asociación de utilidad pública se encontraría dentro de la lista de entidades beneficiarias del mecenazgo, no obstante, hemos de indicar que para esta tipología de entidades de carácter religioso el legislador estableció una disposición adicional, concretamente la disposición adicional novena de aplicación exclusivo a la Iglesia Católica y a otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas y que ya pudimos analizar en apartados anteriores.

A modo de aclaración hemos de resaltar que a lo largo de los años el legislador ha ampliado la lista de entidades beneficiarias del artículo 16 mediante la inclusión de distintas disposiciones adicionales donde se reflejan una serie de entidades consideradas beneficiarias de la actividad del mecenazgo a efectos de la LM, como consecuencia a las entidades incluidas en el precepto 16 hay que añadirle una serie de entidades incluidas en las siguientes disposiciones adicionales.

- Disposición adicional quinta: La Cruz Roja Española y de la Organización Nacional de Ciegos Españoles.
- Disposición adicional sexta: La Obra Pía de los Santos Lugares.
- Disposición adicional séptima: Los consorcios Casa de América, Casa de Asia, "Institut Europeu de la Mediterrània" y el Museo Nacional de Arte de Cataluña.
- Disposición adicional octava: Fundaciones de entidades religiosas.
- Disposición adicional novena. La Iglesia Católica y de otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas.
- Disposición adicional décima: Instituto de España y las Reales Academias integradas en el mismo, así como de las instituciones de las Comunidades Autónomas que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española.
- Disposición adicional decimoctava: Museo Nacional del Prado
- Disposición adicional decimonovena: Museo Nacional Centro de Arte Reina Sofía.

Volviendo a la disposición adicional novena que es la que nos interesa para el objeto de este estudio en el punto tres de la citada disposición adicional considera entidades beneficiarias del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25, ambos inclusive, de la LM las entidades de la Iglesia Católica contempladas en los artículos IV y V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado español y la Santa Sede, y las igualmente existentes en los acuerdos de cooperación del Estado español con otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas.

Se trata de un punto fundamental porque establece de forma automática que esta tipología de entidades entre las que se encuentran las Hermandades y cofradías sean entidades beneficiarias de la actividad del mecenazgo, recordemos que se trata de asociaciones de fieles incluidas en las entidades del artículo V del AAE. Si esta disposición adicional no existiera únicamente podrían ser consideradas entidades beneficiarias las Hermandades declaradas de utilidad pública, a efectos del artículo 16 visto anteriormente, quedando fuera aquellas otras que no tuvieran dicha declaración.

Por dicho motivo, las Hermandades y cofradías se encuentran en una situación más beneficiosa que cualquier otra asociación, que necesariamente para ser considerada entidad beneficiaria debe solicitar la declaración de utilidad pública y serle concedida<sup>327</sup>.

#### 4.2. DONATIVOS, DONACIONES Y APORTACIONES QUE DAN DERECHO A DEDUCCIÓN

En artículo 17 de la LM nos indica cuáles son los elementos que pueden ser donados o aportados a las entidades beneficiarias que darán derecho a deducción. El citado precepto establece una serie de elementos de carácter general para más adelante indicar de forma expresa otros a título particular que se encuentran incluidos en los primeros, en este sentido, entendemos que el legislador lo establece a modo de aclaración, a modo similar como realiza en el ámbito del hecho imponible de un determinado impuesto incluyendo determinados supuestos de no sujeción.

---

<sup>327</sup> Sobre esta cuestión HERNÁNDEZ LAVADO, A.: “La fiscalidad del mecenazgo”. *Anuario de la Facultad de Derecho. Universidad de Extremadura*, núm. 36, 2020, pág. 652, expresa que “Una Organización no Gubernamental de Desarrollo puede haberse constituido como fundación (estaría además incluida en el apartado 5.1.1.) o como asociación. Si fuera una asociación considero que no necesita alcanzar el requisito de ser declarada de utilidad pública, puesto que como ONGD está expresamente contemplada en un apartado específico. Lo único que es necesario es que esté legal y válidamente constituida y ello se produce con la inscripción en el correspondiente registro. Inscripción que supone el reconocimiento de que cumple todos los requisitos legales”.

Con carácter general de acuerdo con el apartado a) del artículo 17.1 los donativos, donaciones y aportaciones que darán derecho a deducción serán:

- El dinero. Posiblemente el elemento más utilizado para estos casos.
- Los bienes. Al no hacer ninguna especificación entendemos que cualquier tipo de bien mueble y/o inmueble.
- Y, por último, derechos.

“Darán derecho a practicar las deducciones previstas en este Título los siguientes donativos, donaciones y aportaciones irrevocables, puros y simples, realizados en favor de las entidades a las que se refiere el artículo anterior:

Con carácter particular el legislador establece una lista de donativos, donaciones y aportaciones que también darán derecho a deducción, a saber;

- Cuotas de afiliación a asociaciones que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación presente o futura.
- La constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes, derechos o valores, realizada sin contraprestación.
- Donativos o donaciones de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, que estén inscritos en el Registro general de bienes de interés cultural o incluidos en el Inventario general a que se refiere la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.
- Donativos o donaciones de bienes culturales de calidad garantizada en favor de entidades que persigan entre sus fines la realización de actividades museísticas y el fomento y difusión del patrimonio histórico artístico.

Como indicamos se trata de especificar determinados supuestos que ya se encuentran dentro de los elementos establecido con carácter general<sup>328</sup>, así pues, las cuotas de afiliados no dejan de ser aportaciones dinerarias, sin embargo, entendemos que el legislador las establece de forma expresa para especificar que no pueden otorgar un derecho a percibir una prestación presente o futura, en caso contrario, no se consideraría

---

<sup>328</sup> HERNÁNDEZ LAVADO, A.: “La fiscalidad del mecenazgo”, Op. cit., pág. 651, considera que “*El elenco es un poco reiterativo y crea dudas, por una parte, con la afirmación del punto tercero, se puede considerar incluido el punto quinto, y con el punto segundo los puntos quinto y sexto*”.

donación con derecho a deducción a efectos de la LM. El punto segundo, constitución de un derecho real de usufructo, está claramente incluido en el elemento “derechos”, en este sentido, CRUZ y LÓPEZ consideran “*que la constitución de un derecho real no es sino el título necesario para su creación y que su donación estaría siempre, en consecuencia, comprendida en la letra a) citada, habiendo destacado el legislador la constitución del usufructo, tal vez, por su frecuencia, importancia en el ámbito de las donaciones a las fundaciones, dada la prohibición de reversión del patrimonio fundaciona*<sup>329</sup>”, tal vez también para resolver ciertas contradicciones en la doctrina administrativa con la normativa anterior<sup>330</sup>. Por último, el resto de los puntos se puede incluir en el elemento o apartado de “bienes”.

No todos los donativos, donaciones y aportaciones en favor de las entidades beneficiarias que hemos indicado dan derecho a deducción, sino únicamente aquellas que reúnan las condiciones establecidas por la LM. Dichos requisitos es que han de ser irrevocables, puras y simples.

Puras hace referencia a la donación ordinaria, es decir, aquella que se realiza como una liberalidad gratuita (*animus donandi*) que implica un empobrecimiento en el donante y un correlativo enriquecimiento en el donatario, se contraponen con las donaciones

---

<sup>329</sup> CRUZ AMORÓS, M. y LÓPEZ RIBAS, S.: *La fiscalidad en las entidades...* Op. cit., pág., 181.

<sup>330</sup> Mientras la Dirección General de Tributos en la contestación a consulta 0351-00, de 24 de febrero de 2000 indicaba que “(...) en consecuencia, dado que el usufructo temporal constituye un derecho real de uso o disfrute y, por tanto, un activo inmaterial para la entidad donataria, no sería aplicable el artículo 63 de la Ley 30/1994, por lo que la entidad consultante deberá integrar en su base imponible el valor normal de mercado de dicho derecho, esto es, el que hubiera sido acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes, no siendo deducible la pérdida de valor del inmueble que en su caso pudiera producirse como consecuencia de la constitución del usufructo, de acuerdo con lo establecido en el artículo 14 de la LIS. Este régimen será aplicable en tanto la operación descrita se efectúe antes de la finalización del año 99.

No obstante, la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, en el apartado cuatro de su artículo 16, modifica la letra b) del apartado 1 del artículo 63 de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, admitiendo la deducibilidad en la determinación de la base imponible de la entidad donante en el caso de “donaciones puras y simples de bienes que deban formar parte del activo de la entidad donataria y que contribuyan a la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento de los fines previstos en el artículo 42.1.a)”. Ello implica que, a partir de la entrada en vigor de la Ley 55/1999 (1 de enero de 2000), ya no se distingue entre activos materiales e inmateriales, por lo que la donación del usufructo temporal del inmueble a que hace referencia la consulta planteada podrá acogerse al régimen fiscal regulado en la Ley 30/1994, respetando los límites y condiciones establecidos en los artículos 63.2 y 64.2 del citado texto legal”. Por otro lado, en la Contestación a la consulta 0749-00, de 31 de marzo del 2000 la misma DGT ” señalaba que “la cesión de uso de locales, ya sea gratuitamente o a precio inferior al de mercado, no resulta deducible de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del donante, aun cuando la entidad perceptora se encuentre incluida en el ámbito de aplicación de la Ley 30/1994, y ello porque el artículo 63 de dicha Ley establece, como requisito para la deducibilidad, que se trate de donaciones de bienes y que esas donaciones sean puras y simples, circunstancias que no concurren en la cesión de uso de determinados locales”.

modales, que son aquellas aun teniendo carácter gratuito conllevan algún tipo de carga modo o gravamen que debe soportar el donatario. PUIG PEÑA hace referencia a que la donación pura es *“aquella en que la liberalidad del donante no se halla desvalorizada por la realización de un acontecimiento ni por el cumplimiento de una carga”*<sup>331</sup>.

Las donaciones simples son aquellas que requieren únicamente por parte del donatario la aceptación de la donación, en contraposición de las onerosas, que llevan aparejada algún tipo de gravamen sobre el donatario. Para CASTAN las donaciones son simples cuando no *“reconoce otra causa que la liberalidad del donante”*<sup>332</sup>.

Por último, las donaciones deben ser irrevocables, lo que implica que la donación efectivamente realizada no puede volver a las manos del donatario cuando así lo estime oportuno, como ya mencionamos en el apartado del comodato. Lo que se pretende con esta condición es evitar el fraude en este ámbito en aquellos casos que se utilice la donación únicamente para beneficiarse de las deducciones y posteriormente a la obtención del beneficio fiscal la donación se revierta y vuelva al patrimonio del donatario. Sobre esta condición se deben reflejar determinados matices pues existen diversas situaciones donde la irrevocabilidad puede romperse.

En el CC el tratamiento de las donaciones con carácter general es de irrevocabilidad, sin embargo, establece determinados supuestos donde se puede revocar. Estas excepciones a la regla general se producen;

- por la superveniencia o supervivencia de los hijos del donante, es decir, cuando el donante tenga, después de la donación, hijos, aunque sean póstumos o que resulte vivo el hijo del donante que éste reputaba muerto cuando hizo la donación;
- por la ingratitud del donatario, esta se produce si el donatario cometiere algún delito contra la persona, el honor o los bienes del donante, si el donatario imputare al donante alguno de los delitos que dan lugar a procedimientos de oficio o acusación pública, aunque lo pruebe; a menos que el delito se hubiese cometido contra el mismo donatario, su cónyuge o los hijos constituidos bajo su autoridad o si le niega indebidamente los alimentos;

---

<sup>331</sup> PUIG PEÑA, F.: *Tratado de Derecho Civil Español*, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1946, pág. 176.

<sup>332</sup> CASTÁN, J.: *Derecho Civil Español, Común y Foral*. Instituto Editorial Reus, Madrid, 1969, pág. 225.

- y, por último, por incumplimiento de algunas de las condiciones impuestas por el donatario<sup>333</sup>.

En este sentido, si se produjeran las circunstancias que el CC permite la revocabilidad de la donación realizada, la LM es clara al respecto los beneficios fiscales aplicados por la misma deben ser reintegrados en el periodo impositivo que se produzca la revocación de acuerdo con al apartado 2 del artículo 17.

“En el caso de revocación de la donación por alguno de los supuestos contemplados en el Código Civil, el donante ingresará, en el período impositivo en el que dicha revocación se produzca, las cuotas correspondientes a las deducciones aplicadas, sin perjuicio de los intereses de demora que procedan.

Lo establecido en el párrafo anterior se aplicará en los supuestos a los que se refiere el apartado 2 del artículo 23 de la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación<sup>334</sup>”.

Por lo tanto, si una Hermandad recibe una donación de un bien o derecho y se produjera alguna de las situaciones que el CC permite la revocabilidad y el donante hace efectiva la misma, en el mismo periodo impositivo que la realiza deberá ingresar las deducciones practicadas, así como los intereses de demora que se produjeran en favor de la Hacienda Pública.

Ante esta situación, debemos hacer una aclaración, si analizamos el artículo 24 de la LM donde se establece el procedimiento que la entidad beneficiaria de la donación debe realizar para que el donatario pueda aplicarse las deducciones y que analizaremos con profundidad más adelante, en el último inciso menciona que la entidad debe indicar de forma expresa la irrevocabilidad de la donación, sin embargo, posteriormente incluye sin perjuicio de lo establecido en las normas imperativas civiles que regulan la revocación de

---

<sup>333</sup> Artículos 644, 647 y 648 del CC.

<sup>334</sup> **Dicho artículo denominado separación voluntaria establece que**

1. Los asociados tienen derecho a separarse voluntariamente de la asociación en cualquier tiempo.
2. Los Estatutos podrán establecer que, en caso de separación voluntaria de un asociado, éste pueda percibir la participación patrimonial inicial u otras aportaciones económicas realizadas, sin incluir las cuotas de pertenencia a la asociación que hubiese abonado, con las condiciones, alcances y límites que se fijen en los Estatutos. Ello se entiende siempre que la reducción patrimonial no implique perjuicios a terceros. Recordemos que en virtud del artículo uno de la LODA “Las asociaciones constituidas para fines exclusivamente religiosos por las iglesias, confesiones y comunidades religiosas se regirán por lo dispuesto en los tratados internacionales y en las leyes específicas, sin perjuicio de la aplicación supletoria de las disposiciones de la presente Ley Orgánica”.

donaciones. Con esta expresión a nuestro juicio el legislador pretende resaltar que aun cuando la donación pueda ser revocada en las situaciones que el CC establece, la donación realizada se ha llevado a cabo con la pretensión de ser irrevocable, independientemente que con el transcurso del tiempo se produzca su revocación, lo que conllevará a efectos de la LM la pérdida de las deducciones practicadas por parte del donatario.

Una aspecto relevante es el hecho de que nada indica el Título tercero de la LM sobre si esos donativos o donaciones deben ser destinados por parte de la entidad beneficiaria a fines de interés general, ni tampoco a actividades económicas no exentas, por lo que consideramos el destino de lo donado no es importante a la hora de practicar la deducción por parte de la persona donante, no es una condición, sin perjuicio de que pueda no ser considerada exenta la renta obtenida por parte de la entidad beneficiaria con motivo de la donación. Recordemos que se trata de una relación recíproca, pero que se encuentra regulada en títulos diferentes de la LM, la persona física o jurídica que efectúa la donación y por la que se puede aplicar una serie de deducciones en los términos que establece el título III y la entidad beneficiaria que la acepta cuya renta puede encontrarse exenta de acuerdo con lo establecido en el título II. Esto implica que, si no se establecen las mismas condiciones en un sentido y en otro, una donación pueda no estar exenta para la entidad beneficiaria, pero si puede dar derecho a la aplicación de ciertas deducciones a la persona donante. En este sentido, CRUZ y LÓPEZ indican que *<<No exige la norma, sin embargo, al contrario de lo que hacía la Ley 30/1994, que las donaciones en dinero sean “...para la realización de las actividades que la entidad donataria efectúe en cumplimiento de los fines previstos en el artículo 42.1.a)10” (este artículo enumeraba los fines de interés general ahora recogidos en el artículo 3.1º), ni, en el caso de donación de bienes, que contribuyeran “...a la realización de los fines de interés general perseguidos por la entidad11”, por lo que entendemos que pueden destinarse, entre otras cosas, a la realización de explotaciones económicas no exentas. Esto implicaría que la donación tendría derecho a incentivos fiscales y que, sin embargo, lo donado se incluiría en la base imponible de la explotación realizada por la ESFL<sup>335</sup>>>*.

Un claro ejemplo donde ocurre esta circunstancia es cuando la entidad beneficiaria vende lo donado

---

<sup>335</sup> CRUZ AMORÓS, M. y LÓPEZ RIBAS, S.: *La fiscalidad en las entidades...* Op. cit., págs. 177 y 178.



En el apartado del comodato indicábamos los motivos por qué considerábamos esta figura en relación con la cesión temporal de obras de arte o de bienes inmuebles como una donación que podría estar exenta para la entidad beneficiaria siempre y cuando la Hermandad no lo destinara a actividades económicas no exentas en el caso de que le sea de aplicación el régimen especial de la LM o a ninguna actividad económica si la Hermandad se aplica el régimen de entidades parcialmente exentas de la LIS, sin embargo, remitíamos a este apartado para saber si esta tipología de donación cumplía con las condiciones para que el comodante pudiera practicarse la oportuna deducción, y es precisamente lo que vamos a analizar a continuación.

El comodato es un contrato temporal, por lo que la cosa no fungible pasado el plazo establecido debe volver al comodante. Se trata de un aspecto que a priori nos podría hacer pensar que no cumpliría con este requisito de irrevocabilidad, sin embargo, la propia LM en el apartado c) del artículo 18.1 considera donación otra figura de naturaleza temporal como la constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes inmuebles a título gratuito, en el que transcurrido el plazo estipulado dicho derecho debe volver a las manos del nudo propietario, lo que hace considerar que de igual modo por dicha temporalidad no debe entenderse que no se cumple con el requisito de irrevocabilidad. Otra de las cuestiones que plantean dudas en el cumplimiento del requisito de irrevocabilidad del comodato es la posibilidad que el artículo 1749 del CC ofrece al comodante para recuperar lo entregado antes del plazo fijado por motivos de “urgente necesidad”, sin embargo, en el último inciso del citado artículo 24 el legislador sobre el requisito de irrevocabilidad condiciona su cumplimiento “a lo establecido en las normas imperativas civiles que regulan la revocación de donaciones.

De hecho, la DGT en la misma Contestación que vimos anteriormente, aunque no indica nada sobre ello, del texto se entiende que da por supuesto el cumplimiento de estos requisitos en las situaciones indicadas, pues inmediatamente después de afirmar que efectivamente el comodato es una especie de donación incluida en el apartado a) del artículo 17.1 elemento “derechos” especifica a la consultante la base imponible aplicable en la deducción<sup>336</sup>.

Esto nos podría hacer pensar que el legislador permite la revocabilidad siempre que se realice en los supuestos establecidos en la legislación, o mejor dicho, las situaciones de

---

<sup>336</sup> Contestación a consulta de la DGT V2549-10, de 26 de noviembre de 2010.

posible revocación establecidas en el CC no impiden el cumplimiento de la condición de irrevocabilidad como ocurre con esta característica del comodato, por lo que las citadas cesiones de bienes no fungibles, como son las obras de arte o los bienes inmuebles se encuentran dentro del ámbito de aplicación tanto de la exención aplicable a la entidad donataria como de las donaciones que dan derecho a practicar la deducción en favor del donatario, sin embargo, debemos conocer que el apartado 2 del precepto 17 especifica que “en el caso de revocación de la donación por alguno de los supuestos contemplados en el Código Civil, el donante ingresará, en el período impositivo en el que dicha revocación se produzca, las cuotas correspondientes a las deducciones aplicadas, sin perjuicio de los intereses de demora que procedan”, es decir, una vez que la donación pierde el carácter de irrevocabilidad el donatario pierde a la vez los beneficios fiscales aplicados por la donación. Por lo tanto, una vez efectuada la revocación el donatario debe regularizar su situación e ingresar los beneficios obtenidos por dicha operación durante el periodo impositivo que efectúe la misma.

Atendiendo a todo lo anterior consideramos que la cesión temporal de cualquier bien inmueble u obra de arte en favor de una Hermandad siempre que no vaya destinada a actividades económicas se encontraría exenta de tributar por el IS por parte del comodatario y además dará derecho a su oportuna deducción a la persona física o jurídica que sea la comodante.

#### 4.3. BASE DE LA DEDUCCIÓN. CRITERIOS DE VALORACIÓN

Una vez conocido cuáles son las donaciones y donativos que se pueden efectuar, así como sus condiciones para poder aplicarse las deducciones el siguiente paso es analizar cuál es la base de la deducción que hay que aplicar en cada uno de los donativos y donaciones efectuadas en favor de las entidades beneficiarias, entre las que se encuentra las Hermandades y Cofradías. Sobre este extremo el artículo 18 de la LM nos proporciona un listado dónde aclara cuál es la base para cada tipo de donación o donativo, siempre y cuando, el valor determinado no supere el valor normal en el mercado del bien o derecho transmitido en el momento de su transmisión. Parece claro que este límite afecta fundamentalmente a las donaciones en especie, es decir, bienes y derechos, dejando fuera las dinerarias. Respecto al valor normal del mercado el artículo 18.1 de la LIS lo define

como aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia<sup>337</sup>.

- En los donativos dinerarios, su importe.
- Con carácter general, en los donativos o donaciones de bienes o derechos, el valor contable que tuviesen en el momento de la transmisión y, en su defecto, el valor determinado conforme a las normas del Impuesto sobre el Patrimonio.

Para saber cuál es la base de la deducción primero debemos atender a su valor contable, en este sentido de acuerdo con el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad el valor contable o en libros es el importe neto por el que un activo o un pasivo se encuentra registrado en balance una vez deducida, en el caso de los activos, su amortización acumulada y cualquier corrección valorativa por deterioro acumulada que se haya registrado, para *“por valor contable se entiende el precio de adquisición o coste de producción del bien o derecho minorado en las correcciones de valor, provisiones y amortizaciones, contabilizadas”*.

Si el donante no lleva contabilidad, por ejemplo, por no estar obligado a ello se atenderá a las normas de valoración que establece Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio en el capítulo IV del Título primero art. 10 y ss. Se trata de una extensa lista de normas de valoración en función de distintos bienes o derechos. Por dicho motivo vamos a reflejar únicamente los que consideramos que se pueden dar de forma más habitual en el ámbito de las Hermandades y cofradías.

Así, por ejemplo, en el caso de la donación de bienes inmuebles la base de la deducción será el mayor valor de los tres siguientes: El valor catastral, el determinado o comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición en virtud del artículo 10. Uno del citado texto legislativo. En el caso que la

---

<sup>337</sup> Página web políticas fiscal. ADAME MARTÍNEZ, A.: “Valor real versus valor de referencia”. Taxlandia, blog fiscal y de opinión tributaria. [Valor real versus valor de referencia de mercado \(politicafiscal.es\)](http://www.valorrealversusvalorreferencia.com), (última visita 29 de noviembre de 2023). De acuerdo con la jurisprudencia reiterada del Tribunal Supremo en *“diversos pronunciamientos de 1993, 1995 y 1996 que el valor real hace referencia al valor de mercado, entendido éste como el precio objetivo que está dispuesto el mercado a pagar por un bien en un momento determinado, siendo éste también su valor real porque “no existe un valor real, entendido éste como un carácter o predicado ontológico de las cosas, en cuanto tal, sino que necesariamente el valor real es una consideración más de las relaciones entre los sujetos y las cosas, en este caso las relaciones de cambio que se producen en la vida económica, como expresión y cuantificación del valor o apreciación que cada una de ellas tiene para los sujetos que desean adquirirlas o transmitir las”*

donación sea algún tipo de joya la base de su deducción corresponderá al valor que tengan en el mercado en el momento de su donación, de acuerdo con el artículo 18. Uno, el mismo valor se utilizará para la determinación de la base si la donación es una obra de arte, es decir, pinturas, esculturas, dibujos, grabados, litografías u otros análogos, siempre que en todos los casos, se trate de obras originales o Antigüedades consideradas como aquellos bienes muebles, útiles u ornamentales, excluidos los objetos de arte, que tengan más de cien años de antigüedad y cuyas características originales fundamentales no hubieran sido alteradas por modificaciones o reparaciones efectuadas durante los cien últimos años, en virtud de lo establecido en el artículo 19 de la LP.

Hasta aquí es la regla general para determinar la base de deducción de los bienes y derechos, sin embargo, existen determinados bienes y derechos cuya base se ha de determinar de forma específica por la particularidad de la naturaleza de cada uno de ellos.

- En la constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes inmuebles, el importe anual que resulte de aplicar, en cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo, el 2 por ciento al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo.

Cuando lo donado no corresponde con la titularidad del bien inmueble si no su uso y disfrute, la base de la deducción corresponderá al resultado obtenido de aplicar el 2% del valor catastral del bien inmueble en cada periodo impositivo de duración del usufructo. Resaltar que si en algún periodo impositivo el uso y disfrute no se extiende a todo el año natural tendrá la base de deducción de dicho periodo impositivo será el resultado de aplicar el 2 por ciento al total de días que dure el usufructo ese año, lo habitual es que esta regla se aplique al primer y último año de duración de la donación<sup>338</sup>.

- En la constitución de un derecho real de usufructo sobre valores, el importe anual de los dividendos o intereses percibidos por el usufructuario en cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo.
- En la constitución de un derecho real de usufructo sobre otros bienes y derechos, el importe anual resultante de aplicar el interés legal del dinero de cada ejercicio

---

<sup>338</sup> Para una mejor aclaración véase el ejemplo que indica CRUZ AMORÓS, M. y LÓPEZ RIBAS, S.: *La fiscalidad en las entidades...* Op. cit., pág. 184.

al valor del usufructo determinado en el momento de su constitución conforme a las normas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

El legislador nos indica que para el resto de bienes y derechos distintos a los bienes inmuebles y valores sobre los que se constituya un derecho real de usufructo se atenderá al valor legal del dinero. Según el artículo primero de la Ley 24/1984, de 29 de junio, sobre modificación del tipo de interés legal del dinero el interés legal del dinero se determinará en la Ley de Presupuestos Generales del Estado, en este sentido, el Gobierno, atendiendo a la evolución de los tipos de interés de la Deuda Pública, podrá revisar el tipo de interés fijado en el ejercicio por la Ley de Presupuestos Generales del Estado. El interés legal del dinero fijado en la Disposición adicional cuadragésima segunda de la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023 queda establecido en el 3,25 por ciento hasta el 31 de diciembre del año 2023.

Por lo tanto, habrá que estar pendiente de la LPGE del año en que la donación se haya hecho efectiva, porque puede haber variaciones de un año para otro.

El valor del usufructo determinado de acuerdo con el artículo 10.5 apartado a) del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en el caso del usufructo temporal<sup>339</sup> se reputará proporcional al valor total de los bienes, en razón del 2 por ciento por cada período de un año, sin exceder del 70 por 100.

En definitiva, la base de deducción será el resultado de aplicar el 3,25 por ciento (si la donación se ha realizado en 2023) al resultado obtenido de aplicar el 2 por ciento sobre el valor del bien (conforme a la regla general) por cada año que dure el usufructo en cada uno de los periodos impositivos de duración del derecho de uso y disfrute, teniendo como límite el 70 por ciento del valor del bien<sup>340</sup>.

---

<sup>339</sup> En el precepto viene establecido la determinación del usufructo vitalicio, sin embargo, recordemos que la Hermandad es una persona jurídica, por lo que no se puede constituir un usufructo en favor de ella de una duración mayor de 30 años. En este sentido, el tercer párrafo del apartado a) establece que “el usufructo constituido a favor de una persona jurídica si se estableciera por plazo superior a treinta años o por tiempo indeterminado se considerará fiscalmente como transmisión de plena propiedad sujeta a condición resolutoria”.

<sup>340</sup> Para una mejor aclaración véase el ejemplo que indica CRUZ AMORÓS, M. y LÓPEZ RIBAS, S.: *La fiscalidad en las entidades...* Op. cit., pág. 186.

- En los donativos o donaciones de obras de arte de calidad garantizada y de los bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español a que se refieren los párrafos d) y e) del apartado 1 del artículo 17 de esta Ley, la valoración efectuada por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación. En el caso de los bienes culturales que no formen parte del Patrimonio Histórico Español, la Junta valorará, asimismo, la suficiencia de la calidad de la obra.

En este caso tendremos que atender si la donación consiste en un bien Patrimonio Histórico Español o no, en el primero la base de deducción será el valor otorgado por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación, y en el segundo caso también, no obstante, este mismo órgano se encargará de determinar si la obra es de calidad garantizada<sup>341</sup>.

Una vez obtenida la base de la deducción de acuerdo con lo establecido anteriormente para cada una de las donaciones o donativos, debemos conocer cuál es porcentaje a aplicar a dicha base para obtener el importe que finalmente se deducirá de la cuota íntegra del impuesto correspondiente. Sobre este aspecto la LM diferencia la deducción a aplicar según el impuesto que le resulte de aplicación al donatario en función de si es persona física o jurídica, o en el caso de ser persona física si es residente en territorio español o no de acuerdo con la LIRPF.

Hemos de resaltar que la reforma que ha entrado en vigor recientemente, ha modificado al alza los distintos porcentajes a aplicar.

En el caso de que el donatario sea una persona física, es decir, en el ámbito de nuestro trabajo si es un particular el que efectúa la donación a la Hermandad en los términos contemplados anteriormente, de acuerdo con el artículo 19 de la LM la deducción será el resultado de aplicar a la base de la deducción correspondiente al conjunto de donativos, donaciones y aportaciones con derecho a deducción, determinada según lo dispuesto en el artículo 18 visto anteriormente, la siguiente escala:

<b>Base de deducción</b>	<b>Importe hasta</b>	<b>Porcentaje de deducción</b>
	250 euros.	80

<sup>341</sup> Para un mayor desarrollo véase Real Decreto 111/1986, de 10 de enero, de desarrollo parcial de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español

<b>Base de deducción Importe hasta</b>	<b>Porcentaje de deducción</b>
Resto base de deducción.	40

Esta escala viene a indicarnos que la cantidad deducible será el 80 por ciento de los primeros 250 euros<sup>342</sup> de la base de deducción y en el caso de que esta fuera de más valor, el resto será el resultado obtenido de aplicar a lo que exceda de 250 euros el 40 por ciento<sup>343</sup>.

Atendiendo a lo todo lo anterior, y volviendo al objeto específico de este estudio, el caso más representativo lo conforman las cuotas de hermanos como gastos deducibles a efectos de la LM por no ofrecer una prestación a los hermanos ni presente ni futura. Es necesario indicar que con el límite anterior de 150 euros ya era extraño que se sobrepasara el mismo, con la ampliación a 250 euros ya es prácticamente imposible aun cuando conformen una cuota única por integrar en la cuota ordinaria la cuota de salida. En estos casos, que como indicamos es lo habitual, la deducción es el resultado de aplicar el 80 por ciento a la totalidad de dicha cuota, es decir, si la cuota única anual es de 60 euros la deducción aplicable a la cuota íntegra del IRPF será el resultado de aplicar el 80 por ciento a 60 euros estos 48 euros. En este sentido respecto a la cuota de hermanos en tanto que no exceda de 250 euros anuales la cantidad a deducir a la cuota íntegra del IRPF será el 80 por ciento de la cuota.

En caso contrario, aunque no es lo habitual, si la cuota de Hermanos es de 300 euros anuales, es decir, excediera de 250 euros, la deducción a aplicar a la cuota íntegra es el resultado de aplicar el 80 por ciento a los primeros 250 euros más el resultado de aplicar el 40 por ciento a lo que excede, es decir, 50 euros. En este caso la deducción a aplicar a la cuota íntegra del IRPF será de 137,5 euros.

$$80\% \text{ de } 250 = 200$$

$$40\% \text{ de } 50 = 20$$

$$200 + 20 = 220$$

---

<sup>342</sup> Antes de la reforma se aplicaba el 80 por ciento a 150 euros, por lo que se ha ampliado el margen produciendo con ello una mayor incentivación del denominado micro mecenazgo

<sup>343</sup> Anteriormente a la reforma era el 35 por ciento.

Respecto al 40 por ciento que se le aplica a la cantidad que exceda de 250 euros hemos de resaltar que en casos de “fidelización”, es decir, si en los dos períodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción en favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del ejercicio anterior, el porcentaje de deducción aplicable a la base de la deducción en favor de esa misma pasará del 40 por ciento al 45 por ciento<sup>344</sup>. Si volvemos al ejemplo anterior, estos, la cuota de hermanos anual es de 200 euros, la deducción a aplicar a la cuota íntegra del IRPF en situaciones de fidelización sería de 222,5 euros, de acuerdo con el segundo párrafo del artículo 19.1 de la LM.

$$80\% \text{ de } 250 = 200$$

$$45\% \text{ de } 50 = 22,5$$

$$200 + 22,5 = 222,5$$

“Si en los dos períodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción en favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del ejercicio anterior, el porcentaje de deducción aplicable a la base de la deducción en favor de esa misma entidad que exceda de 150 euros será el 40 por ciento”.

Si el donatario fuera una entidad, es decir, una persona jurídica, la escala desaparece para aplicar a la base de la deducción obtenida de acuerdo con lo establecido en el artículo 18 un porcentaje único del 40 por ciento<sup>345</sup>, que se incrementará del mismo modo que ocurre en el caso de personas físicas pero en este caso en un 10 por ciento en los casos de fidelización, es decir, cuando en los dos períodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción en favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del período impositivo anterior, el porcentaje de deducción aplicable a la base de la deducción en favor de esa misma entidad será el 50 por ciento.

Por lo tanto, cuando una persona jurídica realiza una donación a una Hermandad, o incluso cuando sea la propia Hermandad la que lleva a cabo la donación que cumpla con las condiciones que dan derecho a deducción en los términos ya analizados tendrá derecho

---

<sup>344</sup> Con la reforma ha aumentado un 5 por ciento.

<sup>345</sup> Con la reforma ha aumentado un 5%.



a practicarse las deducciones correspondientes, que será el resultado de aplicar a la base de deducción obtenida de acuerdo con lo establecido en el artículo 18 el 40 por ciento, o en el caso de fidelización el 50%. Así pues, si una entidad sujeta al IS dona una cantidad de 2.000 euros para la Hermandad esta renta se encontraría exenta y para la entidad donante le permitiría aplicarse el 40 o 50 por ciento de deducción, esto es, 800 u 1000 euros respectivamente.

Las cantidades correspondientes al período impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos<sup>346</sup>.

No obstante, esta deducción tiene un límite impuesto en el apartado 2 del artículo 20, concretamente no puede exceder del 10 por ciento de lo obtenido como base imponible en el IS, sin embargo, a diferencia de lo que les ocurre a las personas físicas en el IRPF, las personas jurídicas podrían aplicarse el exceso en los inmediatos y sucesivos diez períodos impositivos, es decir, tiene 11 años naturales para poder aplicarse la deducción respetando el límite del 10 por ciento de la base imponible en cada período impositivo.

“La base de esta deducción no podrá exceder del 15 % de la base imponible del período impositivo. Las cantidades que excedan de este límite se podrán aplicar en los períodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos”.

En el caso de que el donante sea una persona sujeta al IRNR, por no tener residencia en territorio español de acuerdo con los criterios de residencia establecidos en la LIRPF, habrá que observar si el donante opera con establecimiento permanente o sin este. Pues del mismo modo el tratamiento de la deducción es diferente. En el caso, de que un sujeto que opera en España sin establecimiento permanente se podrá aplicar las deducciones correspondientes por los donativos y donaciones que este realice en favor de alguna Hermandad en las declaraciones que por el IRNR presente por hechos imponibles acaecidos en el plazo de un año desde la fecha del donativo o donación. La deducción a aplicar se realizará en los mismos términos que hemos analizado para las personas físicas, es decir, mediante la aplicación de la escala establecida en el artículo 19 de la LM, pero

---

<sup>346</sup> Para CRUZ AMORÓS, M. y LÓPEZ RIBAS, S.: *La fiscalidad en las entidades...* Op. cit., pág. 186. Esta cuestión “evita que la deducción se pierda por insuficiencia de cuota íntegra en el ejercicio en el que se efectuó la donación y supone su equiparación, en cuanto al tratamiento y plazo para practicar la deducción, con el resto de las deducciones aplicables en el Impuesto”.

teniendo como límite el 15 por ciento de la base imponible, no de la base liquidable como así lo indica el artículo 21.1 de la LM.

“Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen en territorio español sin establecimiento permanente podrán aplicar la deducción establecida en el apartado 1 del artículo 19 de esta Ley en las declaraciones que por dicho impuesto presenten por hechos imposables acaecidos en el plazo de un año desde la fecha del donativo, donación o aportación.

La base de esta deducción no podrá exceder del 15 por 100 de la base imponible del conjunto de las declaraciones presentadas en ese plazo”.

Por el contrario, si un sujeto opera en España mediante establecimiento permanente también tendrá derecho a aplicarse la deducción correspondiente por los donativos o donaciones que cumplan las condiciones para ello (irrevocabilidad, puras y simples) en favor de alguna Hermandad residente en territorio español, pero en los mismo términos que las personas jurídicas sujetas al IS en España, es decir, se le aplica el artículo 20 de la LM para obtener la deducción aplicable en virtud de lo expresado en el apartado 2 del artículo 21 de la LM.

“Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente podrán aplicar la deducción establecida en el artículo anterior”, (hace referencia al artículo 20 que ya hemos contemplado)

Para terminar con este apartado se hace necesario mencionar que los porcentajes para determinar la deducción a aplicar, así como sus límites en cada uno de los casos que hemos contemplado se pueden elevar hasta 5 puntos porcentuales cuando la donación o el donativo vaya destinado a determinadas actividades denominadas prioritarias de mecenazgo a través de la Ley de Presupuestos Generales del Estado, como así establece el artículo 22 de la LM.

“La Ley de Presupuestos Generales del Estado podrá establecer una relación de actividades prioritarias de mecenazgo en el ámbito de los fines de interés general citados en el número 1.º del artículo 3 de esta Ley, así como las entidades beneficiarias, de acuerdo con su artículo 16.

En relación con dichas actividades y entidades, la Ley de Presupuestos Generales del Estado podrá elevar en cinco puntos porcentuales, como máximo, los porcentajes y límites de las deducciones establecidas en los artículos 19, 20 y 21 de esta Ley”.

Sobre este extremo hemos de indicar que efectivamente el legislador ha llevado a cabo lo que en el precepto 22 se establece y ha incrementado en 5 puntos el porcentaje de las deducciones que hemos comprobado en relación con determinadas actividades que considera prioritarias, sin embargo, por el hecho de ser actividades realizadas por entidades específicas distintas a las entidades religiosas que en este trabajo son el objeto de estudio<sup>347</sup> y/o porque son actividades que no es frecuente que lleven a cabo estas

---

<sup>347</sup> Disposición adicional quincuagésima séptima denominada Actividades prioritarias de mecenazgo de la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023.

“Uno. De acuerdo con lo establecido en el artículo 22 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos al mecenazgo, durante la vigencia de estos presupuestos se considerarán actividades prioritarias de mecenazgo las siguientes:

1.<sup>a</sup> Las llevadas a cabo por el Instituto Cervantes para la promoción y difusión de la lengua española y de la cultura mediante redes telemáticas, nuevas tecnologías y otros medios.

2.<sup>a</sup> Las actividades llevadas a cabo por el Museo Nacional del Prado para la consecución de sus fines establecidos en la Ley 46/2003, de 25 de noviembre, reguladora del Museo Nacional del Prado y en el Real Decreto 433/2004, de 12 de marzo, por el que se aprueba el Estatuto del Museo Nacional del Prado.

3.<sup>a</sup> Las actividades llevadas a cabo por el Museo Nacional Centro de Arte Reina Sofía en cumplimiento de los fines establecidos por la Ley 34/2011, de 4 de octubre, reguladora del Museo Nacional Centro de Arte Reina Sofía y por el Real Decreto 188/2013, de 15 de marzo, por el que se aprueba el Estatuto del Museo Nacional Centro de Arte Reina Sofía.

4.<sup>a</sup> Las llevadas a cabo por la Biblioteca Nacional de España en cumplimiento de los fines y funciones de carácter cultural y de investigación científica establecidos por la Ley 1/2015, de 24 de marzo, reguladora de la Biblioteca Nacional de España, y por el Real Decreto 640/2016, de 9 de diciembre, por el que se aprueba el Estatuto de la Biblioteca Nacional de España.

5.<sup>a</sup> Las llevadas a cabo por la Fundación Deporte Joven en colaboración con el Consejo Superior de Deportes en el marco del proyecto «España Compite: en la Empresa como en el Deporte» con la finalidad de contribuir al impulso y proyección de las PYMES españolas en el ámbito interno e internacional, la potenciación del deporte y la promoción del empresario como motor de crecimiento asociado a los valores del deporte.

Los donativos, donaciones y aportaciones a las actividades señaladas en el párrafo anterior que, de conformidad con el apartado Dos de esta disposición adicional, pueden beneficiarse de la elevación en cinco puntos porcentuales de los porcentajes y límites de las deducciones establecidas en los artículos 19, 20 y 21 de la citada Ley 49/2002 tendrán el límite de 50.000 euros anuales para cada aportante.

6.<sup>a</sup> La conservación, restauración o rehabilitación de los bienes del Patrimonio Histórico Español que se relacionan en el anexo XIII de esta ley.

7.<sup>a</sup> Las actividades de fomento, promoción y difusión de las artes escénicas y musicales llevadas a cabo por las Administraciones públicas o con el apoyo de éstas.

8.<sup>a</sup> Las llevadas a cabo por el Instituto de la Cinematografía y de las Artes Audiovisuales para el fomento, promoción, difusión y exhibición de la actividad cinematográfica y audiovisual, así como todas aquellas medidas orientadas a la recuperación, restauración, conservación y difusión del patrimonio cinematográfico y audiovisual, todo ello en un contexto de defensa y promoción de la identidad y la diversidad culturales.

9.<sup>a</sup> La investigación, desarrollo e innovación en las infraestructuras que forman parte del Mapa nacional de Infraestructuras Científicas y Técnicas Singulares (ICTS) en vigor y que, a este efecto, se relacionan en el anexo XIV de esta ley.

10.<sup>a</sup> La investigación, el desarrollo y la innovación orientados a resolver los retos de la sociedad identificados en la Estrategia Española de Ciencia y Tecnología y de Innovación vigente y financiados o

instituciones religiosas dicho incremento no le es aplicable a las deducciones por donativos que se realizan a la Hermandades, por lo que consideramos necesario llevar a cabo una mayor profundización sobre la materia más allá de incluir el listado de actividades consideradas prioritarias del mecenazgo.

#### 4.4. OTRAS FORMAS DE MECENAZGO

Para terminar, con el apartado de los incentivos al mecenazgo, queremos resaltar que la LM en el Capítulo III del Título II, regula otras formas de mecenazgo. En este apartado se encuentran regulados como ya hemos observado los convenios de colaboración empresarial.

Si bien ya han sido tratados con un gran desarrollo en el apartado correspondiente a los ingresos obtenidos mediante convenios de colaboración de interés general, lo que vamos a analizar en este apartado es la consideración de la ayuda económica entregada por la entidad colaboradora a efectos, del IRPF, IS o IRNR que le sea de aplicación en función

---

realizados por las entidades que, a estos efectos, se reconozcan por el Ministerio de Hacienda y Función Pública, a propuesta del Ministerio de Ciencia e Innovación.

11.<sup>a</sup> La investigación, el desarrollo y la innovación orientados a resolver los retos de la sociedad realizados por los Organismos Públicos de Investigación Consejo Superior de Investigaciones Científicas, Instituto de Salud Carlos III, Centro de Investigaciones Energéticas, Medioambientales y Tecnológicas, e Instituto de Astrofísica de Canarias.

12.<sup>a</sup> El fomento de la difusión, divulgación y comunicación de la cultura científica y de la innovación llevadas a cabo por la Fundación Española para la Ciencia y la Tecnología.

13.<sup>a</sup> Las llevadas a cabo por la Agencia Estatal de Investigación para el fomento y financiación de las actuaciones que derivan de las políticas de I+D de la Administración General del Estado.

14.<sup>a</sup> La I+D+I en Biomedicina y Ciencias de la Salud de la Acción Estratégica en Salud llevadas a cabo por el CÍBER y CIBERNED.

15.<sup>a</sup> Los programas de formación y promoción del voluntariado que hayan sido objeto de subvención por parte de las Administraciones Públicas.

16.<sup>a</sup> Las llevadas a cabo por la Fundación ONCE en el marco del Programa de Becas «Oportunidad al Talento», así como las actividades desarrolladas por esta entidad en el marco del Programa de Formación en Competencias y Profesiones Digitales y Tecnológicas «Por Talento Digital».

17.<sup>a</sup> Las llevadas a cabo por la Fundación ONCE del Perro Guía en el marco del Proyecto 2022-2023 «Avances para la movilidad de las personas ciegas asistidas por perros guía».

18.<sup>a</sup> Los programas dirigidos a la erradicación de la violencia de género que hayan sido objeto de subvención por parte de las Administraciones Públicas o se realicen en colaboración con estas.

19.<sup>a</sup> Las llevadas a cabo por el Fondo de Becas Soledad Cazorla para Huérfanos de la violencia de género (Fundación Mujeres).

20.<sup>a</sup> Las llevadas a cabo por las Universidades Públicas en cumplimiento de los fines y funciones de carácter educativo, científico, tecnológico, cultural y de transferencia del conocimiento, establecidos por la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades.

Dos. Los porcentajes y los límites de las deducciones establecidas en los artículos 19, 20 y 21 de la citada Ley 49/2002, de 23 de diciembre, se elevarán en cinco puntos porcentuales en relación con las actividades incluidas en el apartado anterior”.

de si es persona física o jurídica o si no reside en territorio español y opera o no mediante establecimiento permanente

A efectos de la LM las ayudas entregadas mediante la firma de un convenio de colaboración de interés general regulado en el artículo 25 por parte de las entidades colaboradoras son consideradas por tanto como otras actividades de mecenazgo, lo que se traduce en la aplicación de algún beneficio fiscal por parte de la persona colaboradora. En el apartado dos y tres del citado precepto precisamente se regula su régimen fiscal específico aplicable a este tipo de operaciones.

“2. Las cantidades satisfechas o los gastos realizados tendrán la consideración de gastos deducibles para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la entidad colaboradora o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes de los contribuyentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente o el rendimiento neto de la actividad económica de los contribuyentes acogidos al régimen de estimación directa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”.

Como ya indicábamos en el apartado correspondiente sobre los ingresos obtenidos mediante convenios de colaboración de interés general era fundamental que la entidad colaboradora realizara alguna actividad económica o actividad empresarial o profesional, para poder aplicarse la deducción correspondiente pues es necesario una base imponible para el cálculo de la deducción a aplicar<sup>348</sup>.

Por lo tanto, la ayudas económicas entregadas serán gasto deducible para las personas colaboradoras, sin límite cuantitativo, es decir, se deducirán el 100% de lo entregado, a diferencia que ocurría con las donaciones y donativos, que tenían como límite el 10% de la base imponible en el IS, teniendo una mayor ventaja fiscal las ayudas otorgadas mediante convenios de colaboración empresarial de interés general<sup>349</sup>, no obstante, si bien

---

<sup>348</sup> Anteriormente hacíamos referencia a que PLAZA ROMERO, F.: y SUÁREZ CAPELEN, A.: “Convenios de colaboración empresarial. La aclaración de diversas cuestiones en PWC TAX & LEGAL SERVICES. *Fiscalidad del Mecenazgo, Fundación Impuestos y Competitividad*, 2017, pág. 155. “El hecho de que el colaborador deba realizar una actividad económica, empresarial o profesional, es inherente a la calificación de la ayuda económica o los gastos realizados como gastos deducibles. Y es que debe existir un cálculo de base imponible o de rendimiento neto del que poder deducir dichos gastos”.

<sup>349</sup> Para CRUZ AMORÓS, M. y LÓPEZ RIBAS, S.: *La fiscalidad en las entidades...* Op. cit., pág. 217, “(...) supone favorecer fiscalmente este tipo de convenios frente a las donaciones empresariales irrevocables, puras y simples ya que, para estas últimas, existe un límite anual para la base de la deducción fijado en el 10% de la base imponible del periodo, que hace que la deducción completa pueda diferirse hasta diez años”

no tienen un límite cuantitativo sí que son incompatibles con los demás incentivos fiscales establecidos en la propia LM, como así establece el apartado 3 del precepto 25.

“El régimen fiscal aplicable a las cantidades satisfechas en cumplimiento de estos convenios de colaboración será incompatible con los demás incentivos fiscales previstos en esta Ley”.

Si recordamos como ejemplo de posible convenio de colaboración empresarial de interés el proyecto de ayudas al estudio “Estudiantes”, en la medida que fuera la operación realizada, las entidades colaboradoras se podrán deducir de su base imponible la cantidad económica entregada en favor de las entidades beneficiarias, entre las que se encontraba la Hermandad de los Estudiantes de Sevilla.

De igual modo, si una Hermandad actúa como entidad colaboradora, cuya posibilidad ya establecimos como posible a efectos legales, tendría derecho a deducirse la cantidad entregada siempre y cuando toda la operación reúna los requisitos establecidos en el artículo 25 de la LM.

También indicábamos en su momento que las entidades que se encontraran fuera de la aplicación del régimen especial de la LM y se aplicaran por tanto, el régimen de entidades parcialmente exentas de la LIS los ingresos obtenidos por la Hermandad mediante convenios de colaboración empresarial se encontrarían exentos siempre y cuando se destinen a actividades no consideradas económicas encaminadas a la consecución de fines de interés general, pero ¿serían gasto deducible para la persona colaboradora? Y si es así ¿en qué términos?

De acuerdo con el artículo 111.2 de la LIS, no parece que los gastos derivados de las ayudas entregadas en el marco de un convenio de colaboración empresarial de interés general puedan ser gasto deducible para la entidad sujeta al IS, pues tiene como destino actividades exentas, es decir, actividades que constituyan el objeto o finalidad específica, siempre que no tengan la consideración de actividades económicas.

“No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles, además de los establecidos en el artículo 15 de esta Ley, los siguientes:

(...)

b) Las cantidades que constituyan aplicación de resultados y, en particular, de los que se destinen al sostenimiento de las actividades exentas a que se refiere la letra a) del apartado 1 del artículo anterior”.

Sobre esta cuestión. CRUZ y LÓPEZ expresan que *“de esta manera, se niega a las entidades parcialmente exentas, lo mismo que a las que pueden acogerse al régimen especial de la Ley 49/2002, la aplicación del artículo 26 de esta última, que admite la deducibilidad sin límites de los gastos realizados para fines de interés general. El cierre es lógico para evitar que ambos regímenes desemboquen en una exención prácticamente total de las entidades sin fin de lucro, pero incongruente con la existencia de ese artículo 26 que excepciona claramente lo dispuesto en el artículo 14 del TRIS<sup>350</sup>”*.

El criterio de la DGT parece decantarse por el mismo sentido cuando ante la posibilidad de que la entidad consultante fuera una entidad parcialmente exenta en virtud de la LIS, una vez que aporta lo establecido en el artículo 111 de la LIS inmediatamente después indica el gravamen a aplicar, si bien no lo indica de forma expresa, de lo expuesto se puede deducir que no son gasto deducibles a efectos del IS según su criterio<sup>351</sup>. Este es el criterio cuando una persona jurídica sujeta al IS (podría ser de igual modo otra Hermandad) lleva a cabo una ayuda económica en favor de una entidad parcialmente exenta en el marco de un convenio de colaboración, no obstante, entendemos que si el

---

<sup>350</sup> CRUZ AMORÓS, M. y LÓPEZ RIBAS, S.: *La fiscalidad en las entidades...* Op. cit., pág. 165 y 166.

<sup>351</sup> Contestación a consulta de la DGT V0005-17, de 2 de enero de 2017. *“En el supuesto concreto planteado, de la escasa información suministrada en el escrito de consulta no se desprende con claridad si la asociación consultante lleva a cabo actividades que determinen la existencia de una explotación económica que supone la ordenación por cuenta propia de medios materiales y/o humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. De ser así, los ingresos derivados de la prestación de tales servicios estarán sujetos y no exentos en el **Impuesto sobre Sociedades**. Del mismo modo, las donaciones, las subvenciones, los ingresos derivados de los convenios de **colaboración** o las cuotas de los asociados percibidas por el club que se utilicen para financiar la actividad económica desarrollada por el consultante estarán sujetos y no exentos al **Impuesto**. Ahora bien, el desarrollo y la existencia de una explotación económica que suponga la ordenación por cuenta propia de los medios materiales y humanos, son cuestiones de hecho que deberán probarse por cualquier medio de prueba válido en Derecho ante los órganos competentes de la Administración Tributaria.*

*Una vez sentado lo anterior, de acuerdo con lo establecido en el artículo 111 de la LIS, la base imponible se determinará aplicando las normas previstas en el título IV de la misma Ley, y no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles, además de los establecidos en el artículo 15, los siguientes:*

*“a) Los gastos imputables exclusivamente a las rentas exentas. Los gastos parcialmente imputables a las rentas no exentas serán deducibles en el porcentaje que representen los ingresos obtenidos en el ejercicio de actividades económicas respecto de los ingresos totales de la entidad.*

*b) Las cantidades que constituyan aplicación de resultados y, en particular, de los que se destinen al sostenimiento de las actividades exentas a que se refiere la letra a) del apartado 1 del artículo anterior.” El tipo de gravamen aplicable será el 25% con arreglo a lo dispuesto en el artículo 29 y en la disposición trigésimo cuarta, letra i), de la LIS”.*

colaborador realiza actividad empresarial o profesional sujeta al IRPF acogido al régimen de estimación directa se le aplicaría el mismo criterio, pues de acuerdo con el punto uno del artículo 28 de la LIRPF el rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en este artículo y en el artículo 30 de esta Ley para la estimación directa. Por lo tanto, tampoco tendría la consideración de gasto deducibles para el empresario o profesional acogido al régimen de estimación directa la ayuda entregada en el marco de un convenio de colaboración en favor de una entidad que no se aplique el régimen especial de la LM. También del mismo modo no serían gasto deducible para las personas colaboradoras no residentes en España que operen en territorio español con o sin establecimiento permanente.

Ahora bien, el artículo 25 de la LM hace referencia a las entidades que se consideran entidades beneficiarias al mecenazgo de acuerdo con el artículo 16 y ciertas disposiciones adicionales que ya hemos contemplado. En el caso de la disposición adicional novena indicaba que eran entidades beneficiarias las entidades de la Iglesia Católica contempladas en los artículos IV y V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado español y la Santa Sede, y las igualmente existentes en los acuerdos de cooperación del Estado español con otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas, serán consideradas entidades beneficiarias del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25, ambos inclusive, de esta Ley, sin indicar como requisito para ello la aplicación del régimen fiscal especial de la LM, o la necesidad de cumplir los requisitos del artículo 3, como sí lo indica en el apartado dos del citado precepto en relación con el régimen fiscal especial y en las demás disposiciones adicionales en relación con las entidades que se consideran beneficiarias del mecenazgo.

Atendiendo a la literalidad de la norma aun cuando la hermandad se aplicara el régimen fiscal de entidades parcialmente exentas se podría considerar entidad beneficiaria de mecenazgo teniendo como consecuencia que las ayudas entregadas en el marco de un convenio de colaboración empresarial de interés general sean gasto deducible para las personas colaboradoras, sin embargo, si atendemos a la naturaleza y el sentido de la norma con carácter general esto no sería posible, pues esta tipología de incentivos fiscales está destinado a las entidades que cumplan con los requisitos del artículo 3, además de producir una posición más ventajosa poco razonable a las Hermandades respecto al resto de asociaciones de carácter civil o no religioso.



#### 4.5. ASPECTOS FORMALES

Para hacer efectiva la aplicación de los beneficios fiscales que se puede aplicar la persona donante la entidad beneficiaria, en este caso, la Hermandad deberá llevar a cabo determinados aspectos formales que la legislación le obliga a realizar.

El apartado 2 de artículo 24 de la LM establece que la efectividad de los donativos, donaciones y aportaciones deducibles se justificará mediante certificación expedida por la entidad beneficiaria, con los requisitos que se establezcan reglamentariamente<sup>352</sup>.

Atendiendo a ese mandato legal el apartado 2 del artículo 6 de la 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 establece que la certificación a la que se hace referencia en el artículo 24 de la Ley 49/2002 deberá contener la siguiente información.

- El número de identificación fiscal y los datos de identificación personal del donante y de la entidad donataria.
- Mención expresa de que la entidad donataria se encuentra incluida en las reguladas en el artículo 16 de esta Ley.
- Fecha e importe del donativo cuando éste sea dinerario.
- Documento público u otro documento auténtico que acredite la entrega del bien donado cuando no se trate de donativos en dinero.
- Destino que la entidad donataria dará al objeto donado en el cumplimiento de su finalidad específica.
- Mención expresa del carácter irrevocable de la donación, sin perjuicio de lo establecido en las normas imperativas civiles que regulan la revocación de donaciones. Recordemos que esta cuestión ha sido tratada con cierta profundidad en apartados anteriores relativos a la irrevocabilidad cuando abordamos las condiciones de las donaciones que dan derecho a deducción, así como en el apartado del comodato como posible elemento distorsionador.

---

<sup>352</sup> Contestación a consulta de la DGT V2439-06, de 1 de diciembre de 2006.

Una vez emitido el certificado al donatario por parte de la Hermandad beneficiaria, esta última deberá remitir en el mes de enero de cada año, en relación con los donativos percibidos en el año inmediato anterior a la Administración tributaria una declaración informativa sobre las certificaciones emitidas de los donativos y donaciones deducibles percibidas durante cada año natural, en la que, deberá constar la siguiente información referida a los donantes:

- Datos identificativos
- Nombre y apellidos, razón o denominación social.
- Número de identificación fiscal.
- Importe del donativo o aportación. En caso de que estos sean en especie, valoración de lo donado o aportado.
- Referencia a si el donativo se percibe para las actividades prioritarias de mecenazgo que se señalen por Ley de Presupuestos Generales del Estado.
- Información sobre las revocaciones de donativos y aportaciones que, en su caso, se hayan producido en el año natural.
- Indicación de si el donativo o aportación da derecho a la aplicación de alguna de las deducciones aprobadas por las comunidades autónomas.

Esta declaración informativa se efectuará en la forma y lugar que determine el Ministro de Hacienda, quien podrá establecer los supuestos en que deberá presentarse en soporte directamente legible por ordenador o por medios telemáticos. Para el cumplimiento de esto último se aprueba la Orden EHA/3021/2007, de 11 de octubre, por la que se aprueba el modelo 182 de declaración informativa de donativos, donaciones y aportaciones recibidas y disposiciones realizadas, así como los diseños físicos y lógicos para la sustitución de las hojas interiores de dicho modelo por soportes directamente legibles por ordenador y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación telemática a través de internet (...).

En el artículo 3 de la Orden establece que “deberán presentar la declaración informativa de donativos, donaciones y aportaciones recibidas y disposiciones realizadas, las entidades receptoras de donativos, donaciones y aportaciones que den derecho a deducción por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por el Impuesto sobre

la Renta de no Residentes o por el Impuesto sobre Sociedades cuando éstas hayan expedido certificación acreditativa del donativo, donación (...)"'. Se trata de una obligación en los mismos términos que ofrece la propia LM, por lo que las Hermandades que expidan certificados por las donaciones o donativos percibidos está obligada a presentar dicho modelo en el mes de enero del año siguiente al que se produjo la expedición del certificado, tanto en impreso como en soporte directamente legible por ordenador o por vía telemática de acuerdo con el artículo 5 de la Orden.

La forma de presentación se encuentra regulada en función del número de certificados que la Hermandad expida durante un periodo impositivo, así pues en el caso de que el número de certificados no supere los 100, la entidad podrá optar por presentar el modelo de manera telemática o mediante impreso, tanto si la declaración ha sido cumplimentada en un formulario ajustado al modelo 182 aprobado en el artículo 1 de la presente orden, como si se trata de un impreso generado mediante la utilización del módulo de impresión desarrollado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria. En el supuesto de que se hayan expedido más de 100 y menos de 50.000 certificados obligatoriamente deberá presentar el modelo por vía telemática. Y, por último, si los certificados que la hermandad haya expedido sean 50.000 o más (cuestión que difícilmente por no decir imposible se pueda dar en una Hermandad) obligatoriamente la orden deberá presentarse en soporte individual directamente legible por ordenador con arreglo a lo establecido en el artículo 8.

Cuando no se presente por vía telemática el lugar de presentación de la declaración informativa de donativos, donaciones o aportaciones recibidas se presentará en la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente al domicilio fiscal del obligado tributario o declarante, bien presencialmente o bien por correo certificado utilizando el sobre anual que corresponda de los que se relacionan en el artículo 1 de la citada Orden.

#### 4.6. EXENCIÓN DE LAS RENTAS DERIVADAS DE DONATIVOS Y DONACIONES.

Hasta el momento hemos observado como para la entidad beneficiaria de la donación la renta derivada de la operación se encuentra exenta, siempre que cumpla los requisitos para ello, del mismo modo para la persona física o jurídica donante la actividad le genera la aplicación de un beneficio fiscal, para completar este triángulo hemos de analizar que

ocurre en el ámbito del donante dicha operación como contribuyente de cualquier impuesto sobre la renta en función de la persona física o jurídica y en función de su residencia (IRPF, IS, IRNR).

La donación en especie efectuada por una persona física o jurídica genera una renta por la que deberá tributar en el impuesto sobre la renta que le corresponda, ahora bien, tenemos que tener en cuenta que lo que se produce con la donación en el ámbito de este estudio es una actuación de altruismo en favor de los intereses generales por lo tanto, resultaría ilógico que realmente dicha actividad repercutiera en el donante a nivel fiscal más allá del empobrecimiento que le supone la donación al desprenderse de un bien que forma parte de su patrimonio.

El artículo 33.1 de la LIRPF define las ganancias y pérdidas patrimoniales como las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, extremo que ocurre en el caso de una donación. En el apartado c) del artículo 33.5 no se consideran a efectos del IRPF como pérdidas patrimoniales las debidas a transmisiones lucrativas por actos íntervivos o a liberalidades. De acuerdo con el artículo 34, para determinar si existe una ganancia o pérdida patrimonial derivada de una donación habrá que restar al valor de adquisición el valor del que tiene el bien en el momento de la transmisión, es decir, de la donación. Esta regla en el caso de que produzca una pérdida patrimonial como hemos observado se encontraría exenta, no obstante, puede producir una ganancia patrimonial en el donante si dicho resultado fuera positivo, por lo que debería tributar, sin embargo, el apartado 4 del artículo 33 de la LIRPF establece como exentas las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de las donaciones que se efectúen a las entidades citadas en el artículo 68.3 de esta Ley, es decir, entre otras las que le resulte de aplicación la LM así como a las asociaciones declaradas de utilidad pública que no cumplan con alguno de los requisitos del artículo 3 de dicho texto normativo. De igual modo, todo lo indicado anteriormente le resulta de aplicación a la persona donante sujeta al IRNR siempre y cuando opere sin establecimiento permanente.

En el caso del IS, el apartado a) del artículo 17 de la LIS establece que se valorarán por su valor de mercado los elementos patrimoniales transmitidos o adquiridos a título lucrativo, por lo que la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el valor de mercado de los elementos transmitidos y su valor fiscal, en virtud del

apartado 5 del mismo precepto. de mismo modo que ocurre con los no residentes sin establecimiento permanente respecto al IRPF, sucede con los contribuyentes del IRNR que operan en territorio español mediante establecimiento permanente, es decir, para esta cuestión le resulta de aplicación la norma que hemos indicado de la LIS.

Sobre esta cuestión el artículo 23 de la LM establece que “estarán exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que grave la renta del donante o aportante las ganancias patrimoniales y las rentas positivas que se pongan de manifiesto con ocasión de los donativos, donaciones y aportaciones a que se refiere el artículo 17 de esta Ley”.

Como consecuencia todas las ganancias y rentas positivas que se podrían derivar de las donaciones que hemos comentado en favor de las Hermandades se encontrarían exentas, y como consecuencia el donante no tendría que tributar por ellas, de igual modo ocurriría si el donante fuera una Hermandad, siempre y cuando fuera en favor de una entidad considerada beneficiaria en virtud de la LM.

En el mismo sentido determina como exentos “del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana los incrementos que se pongan de manifiesto en las transmisiones de terrenos, o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, realizadas con ocasión de los donativos, donaciones y aportaciones a que se refiere el artículo 17 de esta Ley”.

Sobre este asunto el TEAC en la Resolución de 8 de septiembre de 2016 (00769/2015) expresa que *«cuando las aportaciones se efectúan a favor de entidades sin ánimo de lucro, tanto si las mismas se acogen a la Ley 49/2002 como si se acogen al régimen de Entidades Parcialmente Exentas de los artículos 120 y siguientes del TRLIS (RDLe 4/2004), se exceptiona la regla general y dichas aportaciones o donaciones no generan rentas gravables en la imposición directa del aportante tal y como establece el artículo 23 de la Ley 49/2002 que dice que “1. Estarán exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que grave la renta del donante o aportante las ganancias patrimoniales y las rentas positivas que se pongan de manifiesto con ocasión de los donativos, donaciones y aportaciones a que se refiere el artículo 17 de esta Ley”»*.



## CONCLUSIONES

Resulta inevitable al pensar en la fiscalidad o el régimen fiscal aplicable a las Hermandades y Cofradías pertenecientes a la Iglesia Católica, que nuestra mente nos lleve inmediatamente al Acuerdo entre la Santa Sede y el Estado español sobre Asuntos Económicos de 1979. Un Acuerdo que regula la relación económica entre la Iglesia y el Estado donde se refleja la financiación de la entidad eclesiástica por parte de todos los españoles y que forma parte del denominado “sistema concordatario” conformado por un Acuerdo de carácter general y por otros tres acuerdos sobre diversas materias.

Dicha financiación se divide en dos tipologías en función del sistema o instrumento utilizado, por un lado, una financiación directa y, por otro lado, un sistema de financiación indirecta.

La financiación directa consiste en el establecimiento de un nuevo sistema que ofrezca encaje a esta tipología de relación económica de naturaleza directa en una sociedad democrática. El nuevo sistema denominado de asignación tributaria encuentra su encaje en el ordenamiento jurídico de la nueva España democrática en el hecho de que son los contribuyentes los que deciden mediante la presentación de su autoliquidación el destino que le quieren dar a una parte de su cuota íntegra. En la actualidad es el sistema que se encuentra vigente, aunque con ciertas modificaciones para hacerlo lo más democrático posible y que no produzca discriminaciones entre distintas entidades que se encuentren en similares situaciones. Su inclusión desde luego no fue un camino de rosas y, es que hasta el año 2007 no se llegó a implantar definitivamente, como consecuencia de que durante demasiados años ambas partes habían incumplido el propio Acuerdo, que otorgaba determinados plazos para su implantación con carácter exclusivo.

El AAE para no romper de forma brusca con la financiación que imperaba en el régimen dictatorial previo, que consistía en una aportación anual de forma directa a través de los Presupuestos y claramente fuera de lugar en un Estado aconfesional, permitió que esta forma de actuar se pudiera realizar en democracia durante un plazo mínimo de tres años mientras se iba perfilando la inclusión del sistema de asignación tributaria previsto. Una vez indicada la pretensión por parte del Estado de llevar a cabo la inclusión de dicho sistema, este tendría un plazo de tres años para su implantación definitiva. A lo largo de

esos tres años el sistema imperante iba a ser un sistema mixto, es decir, se implantaba el sistema de asignación tributaria y si con este sistema no se alcanzaba a recaudar la cantidad que con el anterior sistema se obtenía, se procedía a entregar la cantidad restante mediante los Presupuestos Generales del Estado.

Sin embargo, este sistema mixto o transitorio se fue alargando en el tiempo incumpliendo de manera sistemática no solo lo pactado en el AAE, sino también lo establecido en la propia Constitución pues solo el carácter transitorio era lo que posibilitaba a nuestro juicio tal sistema en un Estado democrático. Ante esta situación de máxima gravedad constitucional no hubo obviamente ninguna reclamación por ninguna de las dos partes, entendemos en este sentido que se hallaban cómodas con este sistema mixto. La Iglesia porque obtenía la cantidad de dinero que consideraba adecuada independientemente de cuál fuera la decisión de los contribuyentes, y el Estado porque de esta manera tenía cierto control sobre la Iglesia que económicamente dependía de éste, haciendo del mismo modo oídos sordos a la voluntad de los contribuyentes.

No fueron pocas las voces de expertos que denunciaron sistemáticamente esta situación, que llegó a su final como ya hemos comentado en 2007, con la utilización de forma exclusiva del sistema de asignación tributaria respetando con ello la voluntad de los contribuyentes que son los que deciden el destino de parte de su cuota íntegra. Todo se solucionó con la elevación del porcentaje a aplicar a la cuota íntegra de cada contribuyente que decidiera destinar parte de su rendimiento a la Iglesia católica o a otros fines de interés general, tan sencillo como eso. Hasta en el anuncio del acuerdo de la subida del coeficiente hubo cierta polémica, o mejor dicho no se indicó lo que jurídicamente había ocurrido, al justificarse dicha subida con la renuncia por parte de la Iglesia de la exención sobre el IVA que disfrutaba hasta ese momento, cuando sin embargo, esto no era cierto; la medida venía exigida desde la UE, que tras la Directiva de 2006 comenzó a armonizar dicho impuesto obligando a todos los Estados miembros a adaptar la legislación interna reguladora del impuesto a dicha normativa de la UE. La necesidad de adaptación de nuestra normativa impedía mantener la exención en favor de la Iglesia católica, porque contradecía de forma clara lo establecido en la directiva del IVA.

Volviendo al funcionamiento del sistema de asignación tributaria, este sufrió a lo largo de estos últimos años ciertas modificaciones desde 2007, fundamentalmente en relación con



el instrumento que refleja la voluntad de los contribuyentes, aumentando las posibilidades de decisión que al comienzo se limitaban a la Iglesia católica y a otros fines de interés general, además en el caso de que no se eligiera ninguno el Estado de forma automática lo destinaba a esta segunda opción, como consecuencia de esa ampliación gran parte de la doctrina considera este sistema un sistema adecuado dentro de un Estado democrático, en tanto que se trata de una herramienta que permite a los contribuyentes de forma directa decidir sobre qué destinar parte de sus rendimientos, si bien todavía habría que pulirlo un poco más, reflejando aquellas confesiones religiosas que lo soliciten y también especificando de una manera más desarrollada los fines de interés general a los que van destinados, además de la publicación de un documento que permita al contribuyente conocer de una forma clara y sencilla el destino de parte de su rendimiento en relación con estos fines, del mismo modo que lo realiza la Iglesia Católica en su memoria anual de actividades.

Gracias a dicha memoria hemos podido constatar que de la cantidad obtenida por parte de la Iglesia católica mediante el sistema de asignación tributaria no va destinado ni un solo euro a las Hermandades y Cofradías, al menos de forma directa, de hecho, hemos constatado que son las propias Hermandades las que en función de su capacidad económica financian (utilizando lenguaje tributario) a la propia Iglesia a través de una aportación anual al Fondo Común Diocesano<sup>353</sup>.

En relación con la segunda tipología de financiación que incluye el AAE esto es, la financiación indirecta consistente en una amplia gama de exenciones y beneficios fiscales en la mayoría de los impuestos que conforman el ordenamiento tributario español, constituyendo un auténtico régimen fiscal “único”, diseñado ad hoc y no aplicable a ninguna otra institución de naturaleza privada, al menos durante un gran periodo de tiempo desde su entrada en vigor, por dicho motivo hemos creído conveniente otorgarle la nomenclatura de “único”, también denominado por una gran parte de la doctrina como “privilegiado”. Bien es cierto que en las últimas décadas dicho régimen fiscal ha ido relajándose en cuanto a la amplitud de ciertas exenciones, además de ir aplicando similares beneficios fiscales a otras confesiones y entidades sin fines lucrativos; de hecho,

---

<sup>353</sup> Como podemos observar, por ejemplo, en las Normas Diocesanas para Hermandades y Cofradías de la Archidiócesis de Sevilla en su Artículo 61 *“Para subvenir a las necesidades de la Archidiócesis, las hermandades y cofradías aportarán al Fondo Común Diocesano una cantidad anual proporcionada a sus ingresos”*.

la pretensión por ambas partes es equiparar la Iglesia católica con las citadas entidades en el ámbito fiscal, admitiendo de forma explícita lo que era evidente, que la Iglesia católica disfrutaba de una situación fiscal mucho más ventajosa. No obstante, el anuncio de la citada equiparación mediante Canje de notas de 29 de marzo de 2023, a nuestro juicio es una gran noticia desde una perspectiva de un estado aconfesional y democrático como es el nuestro. Cuestión que sería interesante analizar de una forma mucho más exhaustiva para observar si con la entrada en vigor de la Orden HFP/1193/2023, de 31 de octubre, por la que se deroga la Orden de 5 de junio de 2001, por la que se aclara la inclusión del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras en la letra B) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979, efectivamente, se produce la equiparación efectiva que ambas partes anuncian, sin embargo, aunque sea un debate interesante creemos que es una cuestión que no demos abordar en este estudio porque no afecta en demasía al objeto del mismo.

Y es que el régimen fiscal establecido en el AAE solo es aplicable en virtud del artículo IV a una serie de instituciones eclesíásticas, en este sentido podemos indicar que a las jerárquicamente más relevantes como son: 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.

Este artículo de forma expresa y clara no menciona a las Hermandades y cofradías, no obstante, lo podría reflejar de forma tácita, es decir, ¿se encontrarían dentro de alguna entidad de las que indica el precepto? para eso debemos conocer la naturaleza de las Hermandades fundamentalmente dentro del ámbito eclesíástico para este asunto en concreto. De acuerdo con el Derecho canónico su naturaleza es de asociación pública de fieles con personalidad jurídica propia y plena autonomía para llevar a cabo la consecución de sus propios fines. Esta circunstancia refleja que es una entidad independiente y, por lo tanto, distinta a las que expresa el AAE, como consecuencia estas entidades no se encuentran dentro del ámbito de aplicación del régimen fiscal “único” que el AAE refleja.

Sin embargo, no quiere decir que no se le aplique un régimen fiscal especial, de hecho, existe un artículo del citado Acuerdo que, sí que le es de aplicación, concretamente el artículo V, el cual determina que esta tipología de asociación pública de carácter religioso

sea considerada entidad sin fin lucrativo, y como tal le sea de aplicación el mismo régimen fiscal.

Este precepto contempla dos extremos fundamentales, por un lado, las Hermandades en tanto que se encuentran dentro de las entidades del artículo V del AAE son automáticamente consideradas entidades sin fines lucrativos, y por otro lado la aplicación de un régimen fiscal distinto al común, como entidad sin fin lucrativo que es considerada por esta norma de naturaleza internacional.

Por dicho motivo, no consideramos que sea objeto de este trabajo analizar si con las últimas modificaciones sobre el régimen fiscal establecido en el AAE se ha producido esa equiparación por parte de la Iglesia católica respecto al resto de confesiones religiosas y demás entidades sin ánimo de lucro, pues en nada afecta a las Hermandades cuyo régimen fiscal sí es el mismo que el resto de entidades sin fines lucrativos.

Sí les resulta de aplicación, como a cualquier otra entidad que disfruta de determinados beneficios fiscales, la prohibición de otorgarles las denominadas ayudas de Estado prohibidas por parte de la normativa de la UE. Cuestión que como resulta lógico también se encuentra dentro de nuestro ordenamiento jurídico interno, en una norma de carácter específico, pero que también se menciona en la normativa de la LM.

Esta norma permite determinadas exenciones aun cuando los ingresos provengan de la realización de actividades económicas, cuando estén ligadas a la consecución de sus fines de interés general y además sean actividades consideradas exentas del artículo 7 del citado cuerpo normativo, siempre y cuando, no produzcan distorsiones en la competencia, es decir, que realicen determinadas actividades económicas que llevan a cabo otras entidades de carácter no lucrativo, y que no tienen acceso a dichos beneficios, procurando una ventaja por parte del Estado en favor de unas entidades en perjuicio de otras, circunstancia que como ya hemos indicado está prohibida.

No existe en nuestra legislación un concepto de entidad sin ánimo de lucro al uso, pero sí que se configuran tres tipologías de entidades sin ánimo de lucro repartidas en varios textos normativos, por un lado, las que establece la LM, seguidamente las que indica el artículo V del AAE relativo a determinados entes eclesiásticos o de naturaleza religiosa pertenecientes a la Iglesia católica y, por último, las entidades sin ánimo de lucro a las

que se refiere la LIS, que contemplan el resto de las entidades sin ánimo de lucro que no cumplen los requisitos establecidos en la LM.

Y es que la LM establece una definición de entidad sin ánimo de lucro, no obstante, muchos autores consideran que se trata de un concepto determinado necesario para la aplicación del régimen fiscal especial que la propia norma contempla, otros autores, sin embargo, simplemente no consideran que se refiera a un concepto en sí mismo, sino una serie de elementos que permiten la aplicación de dicha normativa.

Lo que sí parece claro es que se puede utilizar desde un aspecto subjetivo un concepto de entidad sin ánimo de lucro con carácter general si tiene la naturaleza de las indicadas en el artículo 2 de la LM, pero no necesariamente deben cumplir los requisitos del artículo 3 para ser entendidas como tal, salvo el caso de las asociaciones que las restringe a que sean declaradas de utilidad pública, porque se entiende que existen determinadas asociaciones que sin cumplir los requisitos para tal declaración pueden ser consideradas sin ánimo de lucro, de hecho, a nuestro juicio, todas las asociaciones de naturaleza católica incluidas en el artículo V del AAE en virtud de dicho concordato son consideradas entidades sin ánimo de lucro en el ámbito fiscal sin la necesidad de ser declaradas de utilidad pública.

En el caso de las Hermandades dicha declaración es un requisito más para poder aplicarse el régimen fiscal de la LM.

En nuestro ordenamiento jurídico las entidades consideradas sin ánimo de lucro tienen derecho a dos tipos de regímenes fiscales distintos en función de los requisitos adicionales que cumplan.

Por un lado, tenemos el régimen fiscal de las entidades parcialmente exentas establecido en la LIS que proporciona una serie de exenciones de determinadas rentas fundamentalmente en el IS. Este régimen fiscal tiene carácter obligatorio para todas las entidades consideradas sin ánimo de lucro, salvo que se apliquen el otro régimen fiscal especial establecido en la LM.

Este régimen fiscal mucho más beneficioso que el anterior, pues abarca beneficios fiscales no solo en el IS sino en un amplio abanico de nuestros impuestos, e incluso en otros tributos, requiere del cumplimiento de una alta lista de requisitos que establece el artículo 3 de la LM y que, para la mayoría de las entidades, entre las que se encuentran las

Hermandades, son acumulativos, es decir, se han de cumplir todos para que puedan aplicarse dicho régimen especial.

En este sentido, hemos podido comprobar que se le aplica los mismos beneficios fiscales que a cualquier otra entidad sin fin lucrativo, no habiendo diferencias reseñables, más allá de su calificación de forma directa por una norma de Derecho Internacional como entidad sin fin lucrativo. Otra cosa distinta es si esto ocurre con entidades de similar naturaleza pertenecientes a otras confesiones religiosas, sin embargo, no es materia de objeto de este trabajo vislumbrarlo, sería harina de otro costal, por utilizar nomenclatura cofrade.

Por sus finalidades específicas lo habitual es que las Hermandades que lo soliciten le sean de aplicación el régimen fiscal especial de la LM, de hecho, hemos podido comprobar que la mayoría de actividades que lleva a cabo para su financiación son operaciones exentas del IS, a excepción de una pequeña cantidad de actividades que no lo serían siendo los ingresos obtenidos por las mismas cantidades bastante bajas en relación con el resto, de hecho, difícilmente su importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de las explotaciones económicas no exentas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria podrá exceder del 40 % de los ingresos totales de la entidad.

Si bien, hemos de ser justos, las Hermandades, a diferencia de otras instituciones religiosas católicas, no nacieron con carácter general con vocación de realizar actividades caritativas, su misión principal y de origen es la manifestación pública de fe con un claro objetivo, acercar el evangelio a aquellas personas con dificultades de lectura y escritura, para llevar su contenido religioso a dichas personas, así como a otras personas que aun teniendo la capacidad para ello no acuden con frecuencia a la Iglesia, todo ello en el marco de la contrarreforma, es decir, es una de las actividades que se realizan para paliar o reducir el avance de la reforma protestante. Sin embargo, con el paso del tiempo, y más concretamente a partir de mediados del siglo pasado es cuando dentro de sus fines principales incluyen este tipo de actividades o, mejor dicho, es cuando llevan a cabo su ejecución, desde entonces muchas son las personas que se encuentran en una situación de vulnerabilidad que se han beneficiado y se benefician de la ingente labor que dichas entidades llevan a cabo, por sí mismas o, a través de otras instituciones que cuenta con mejores medios para ello. Por dicho motivo es lógico que las Hermandades sean beneficiarias de los beneficios fiscales que en este trabajo hemos expuesto.

Entre las numerosas ayudas que ofrecen ciertas Hermandades a través de sus respectivas bolsas de Caridad, queremos resaltar por su impacto en el ámbito fiscal las becas destinadas a estudiantes con recursos económicos limitados.

Las ayudas destinadas a los jóvenes para sufragar determinados gastos relacionados con los estudios otorgadas por las Hermandades pertenecientes a la Iglesia Católica son calificadas a todas luces como becas de estudio. Las becas de estudio son consideradas por el legislador como rendimientos del trabajo, sin embargo, exime de la obligación tributaria principal a aquella persona que reciba una beca, siempre y cuando se cumplan una serie de requisitos.

Las becas exentas deben ir destinadas a los estudiantes que cursen estudios reglados, esto es, conducentes a la obtención de un título oficial y homologado, así como a aquellos investigadores que se encuentran en el marco de un programa de doctorado que perciban una ayuda para la realización de determinadas actividades de investigación o a los funcionarios y demás personal al servicio de las Administraciones públicas y al personal docente e investigador de las universidades con fines de investigación.

Dentro de los requisitos solo pueden otorgar las citadas becas determinadas entidades para que se encuentren dentro del ámbito de aplicación de la exención. En este sentido, las Hermandades como entidades sin ánimo de lucro en virtud del Acuerdo entre la Santa Sede y el Reino de España de 1979, puede otorgar becas que sean consideradas exentas siempre y cuando vayan destinadas a estudios reglados o a la investigación en los términos que la LIRPF junto con el RIPRF establecen.

Estarán también exentas las ayudas de guardería, de comedor y de material escolar que concedan las Hermandades pertenecientes a la Iglesia católica cuando estén destinadas a personas que realicen estudios reglados.

Hay que indicar que en aquellos casos en los que sean convocadas por varias entidades todas y cada una de las convocantes a nuestro juicio deben cumplir con el requisito subjetivo para considerar la ayuda que otorguen exenta.

Por último, necesariamente las convocatorias deben ajustarse a los principios de mérito y capacidad, generalidad y no discriminación en las condiciones de acceso y publicidad. esto se cumple cuando los destinatarios sean una generalidad de personas, el procedimiento de adjudicación se celebre en concurrencia competitiva y la convocatoria

sea publicada en un Boletín oficial estatal o autonómico y en la página web de la entidad o en un periódico de tirada nacional. Sin alguno de estos extremos relacionados con la convocatoria no se cumplieran las ayudas no estarían exentas aun cuando se cumplan los requisitos objetivo y subjetivo.

Para la consecución de uno de sus fines específicos como es el culto externo que se traduce en una manifestación pública de fe, las Hermandades poseen un enorme patrimonio histórico artístico de incalculable valor, teniendo a su vez como fin específico su mantenimiento y restauración, así como la adquisición de nuevos elementos para su mejora, lo que les permite acceder a determinadas exenciones por la obtención de rentas que provengan de ciertas explotaciones económicas tasadas, como, por ejemplo, entre otras la actividad museística o expositiva, siempre y cuando se apliquen el régimen fiscal especial, pues en caso contrario, los ingresos procedentes de dichas actividades deberán tributar por el IS.

De igual modo, podrán obtener ingresos de actividades económicas no exentas, como, por ejemplo, la venta de artículos religiosos, la obtención de rentas mediante la organización de rifas, tómbolas o verbenas de cualquier tipología, siempre y cuando la cifra de negocios correspondiente a este tipo de actividades económicas no supere el 40 por ciento del resto de ingresos de la entidad. En caso contrario, no podrían aplicarse el régimen fiscal especial y quedarían sujetas al régimen de entidades parcialmente exentas, teniendo que tributar por las rentas procedente de los ingresos obtenidos de todo este tipo de actividades económicas ajenas a su finalidad específica.

En el caso específico de las Hermandades, además de llevar a cabo actividades de interés general, es un fenómeno social y cultural que ha trascendido más allá de lo religioso, son entes que en muchos municipios rigen gran parte de la actividad social y cultural convirtiéndose en un auténtico sello distintivo de una sociedad, y como tal son merecedoras de la aplicación de exenciones preservadas a actividades de ámbito cultural y similares.

De hecho, por ejemplo, tanto las procesiones del Corpus Cristi como las procesiones de Semana Santa de un gran número de municipios son declaradas de Interés Turístico Nacional, e incluso algunas de ellas, han llegado a ser declaradas de Interés Turístico Internacional, por su trascendencia más allá de las fronteras donde se celebran, que reúnen a distintas personas de distintas localidades y países para su contemplación por diversos

motivos, religiosos, culturales, artísticos, etc. de hecho se suele decir que existen tantas Semanas Santas como personas que los contemplan, pues a cada una le produce o motiva elementos diversos, por este motivo, a nuestro juicio, los organismos o instituciones públicas correspondientes pueden adoptar un concepto distinto al de la propia entidad religiosa que los organiza teniendo en cuenta todos los elementos esenciales que producen un determinado impacto en la sociedad, y que como hemos podido observar han trascendido más allá del elemento religioso original.

Sobre este asunto, más de una década llevaba coleando la controversia entre la DGT y el TEARA en relación con el servicio de gestión de la venta de abonos y sillas por las entidades pertenecientes a la Iglesia Católica que agrupan a las Hermandades y Cofradías de una determinada ciudad o pueblo para ver los desfiles procesionales de la Cofradías agrupadas durante los días de Semana Santa para hacer estación de penitencia.

Si bien es cierto, que desde 2002 y hasta 2020, la cuestión parecía que se había solventado, ha quedado demostrado que nada más alejado de la realidad. La constatación de esta circunstancia ocurre cuando en 2020 la DGT manda una notificación a las entidades que prestan el servicio con el cambio de criterio, en base a lo indicado en la Resolución Vinculante de agosto de 2016, teniendo a partir de ese momento, la obligatoriedad de repercutir IVA.

Está claro que el servicio prestado es un servicio sujeto a IVA, sin embargo, para que el mismo esté exento es necesario que se produzcan de forma acumulativa dos requisitos, uno subjetivo, la entidad que presta el servicio debe ser una entidad de Derecho Público o una entidad o establecimiento privado de carácter social, y otro objetivo, que el mismo se encuentre incluido en los servicios tasados del art. 20. Uno. 14.

Si bien, el Tribunal considera constatado el cumplimiento del criterio subjetivo por la manera de proceder de la reclamante sin presentar alegaciones al respecto por dicho motivo, la cual, a su juicio, considera entonces a la entidad como un establecimiento privado de carácter cultural.

En relación con el requisito objetivo, el TEAC analizando la tipología del servicio prestado, entiende que los desfiles procesionales son considerados exposiciones de obras de arte o manifestaciones similares, en tanto que los Sagrados Titulares que salen en procesión son obras de arte y que un gran número de ellas son de autoría de imagineros



de reconocido prestigio internacional siendo las mismas de un “*incalculable valor artístico*”, todo ello en virtud de lo establecido en la Resolución de 4 de noviembre de 2015, de la Dirección General de Bellas Artes y Bienes Culturales y de Archivos y Bibliotecas, por la que se incoa expediente de declaración de la Semana Santa como manifestación representativa del Patrimonio Cultural Inmaterial.

Sin embargo, incluye una novedad en este sentido necesariamente dicho servicio para poder acogerse a la exención no debe ser de acceso libre y gratuito, es decir, solo pueden tener acceso al Recorrido Oficial las personas que hayan realizado el pago correspondiente, pues en el caso contrario, el pago de una silla o palco se consideraría un servicio de alquiler para ver los desfiles procesionales sentado, cuando podría hacerlo de forma gratuita de pie. Y no un servicio de pago por el acceso, siendo un supuesto de hecho sujeto y no exento con una aplicación de un tipo impositivo del 21%. En definitiva, la clave estaría en el derecho que te otorga el pago aplicado al servicio, en el caso, que dé derecho al acceso es un supuesto sujeto y exento, mientras que aquel que no otorgue derecho al acceso por ser este libre y gratuito sería un supuesto de hecho sujeto y no exento, cuando la persona prefiera ver los desfiles procesionales sentado en una silla y por dicho motivo debe entregar una determinada cantidad de dinero.

Esta decisión produce, que únicamente pueden disfrutar de la exención muy pocas localidades, como en el caso concreto de Sevilla pudiendo actuar de la misma forma que venían procediendo antes del requerimiento por parte de la Administración, sin embargo, en la mayoría de municipios deberán repercutir IVA, pues el criterio organizativo es el de servicio libre y gratuito, pudiendo hacer en todo o el Parte del Recorrido Oficial cualquier persona sin necesidad de realizar ningún tipo de pago, mientras que las personas que desean verlo sentadas deberán hacerlo previo pago del importe correspondiente y, a partir de la Resolución del TEAC más IVA del 21%.

Debido a que el TEAC no se pronuncia sobre un aspecto concreto, este criterio nos suscita una duda, no cuando en todo el Recorrido Oficial impera el criterio organizativo de libre y gratuito, pues en este caso estaría claro, sino cuando solo lo es en parte. La duda que nos surge es si solo se le debe repercutir IVA a los abonados de las zonas del Recorrido Oficial donde es libre y gratuito su acceso o, por el contrario, se debe repercutir IVA a todos los abonados, aun cuando en su parte del Recorrido donde se encuentran sentados, no tenga acceso cualquier persona que haya efectuado el pago.

Sobre este asunto, algunas de las entidades que se encuentran en dicha situación sería conveniente que realizaran una consulta sobre dicho aspecto para que se pronuncie la DGT o, en su caso, los Tribunales Económicos Administrativos.

Como podemos observar, el efecto de la Resolución es que la mayoría de las entidades que prestan dicho servicio durante la Semana Santa en su municipio tendrán que repercutir IVA, siendo las menos, los que se podrán beneficiar de la exención, pues como hemos reiterado la mayoría de las localidades utilizan el criterio organizativo de libre y gratuito, con una parte del espacio acotado para aquellas personas que prefieran verlas sentadas previo pago.

Al final la Resolución del TEAC podemos indicar que ha estimado parcialmente ambos criterios emitidos previamente, a saber, la DGT y el TEARA, sin embargo, o la mayoría de las localidades cambian el sistema organizativo, o me temo que la presión de la DGT se ha visto más que satisfecha con este pronunciamiento a pesar de serle desestimado el recurso interpuesto.

La interpretación literal de la norma que realiza el TEAC es una interpretación que ya es firme, pues la DGT ha considerado oportuno no interponer recurso contra dicha resolución en el plazo establecido, como consecuencia ha de ser aplicada, a tenor de la legitimación que tiene para ello. En la misma como hemos comprobado el TEAC pone énfasis tanto en la protección de la actividad cultural como en el acceso a la misma, indirectamente al indicar que en los lugares donde el acceso es libre y gratuito en los términos que ya hemos contemplado, no se encontraría dentro del ámbito de aplicación, entiende que lo que se pretende con la exención es incentivar el acceso, cuestión que no es necesario en aquellas actividades que tiene una parte de acceso libre y gratuito a la actividad cultural, respecto a este asunto, de acuerdo, con el criterio empleado por el TEAC consideramos que los municipios que organicen la venta de sillas y palcos donde no existe el acceso libre y gratuito, pero la adjudicación se realice mediante un procedimiento preferente, entendemos que tampoco se encontrarían dentro del ámbito de aplicación de la exención pues romperían la incentivación que motiva al legislador para establecer la exención al ser siempre las mismas personas las que ocupan año tras año gran parte de los lugares del Recorrido Oficial. En definitiva observando el criterio establecido por el TEAC, únicamente podría beneficiarse de la exención aquellas Federaciones u organismos encargados de gestionar la prestación del servicio de venta de

sillas y palcos en cuyo recorrido oficial no se pueda acceder de forma libre y gratuita y que la forma de adjudicación no sea mediante un sistema preferente sino a través de un sistema que permita el acceso a un mayor número de personas, como pudiera ser por sorteo, donde todas las personas que lo consideren oportuno tuvieran las mismas posibilidades de acceder a contemplar las procesiones de Semana Santa o del Corpus.

Sin embargo, nosotros consideramos más adecuada en este caso una interpretación teleológica de la norma, buscando el sentido de la misma, y este no es otro, siendo una exención, que la protección de una actividad cultural siendo más accesible a un mayor número de ciudadanos interesados minorando el precio final por no ser gravada por IVA. Sin embargo, esto no ocurre en la actividad en cuestión, pues el servicio prestado efectivamente se proporciona en una parte del recorrido de las procesiones, sin embargo, por las demás calles del municipio el público que así lo desea puede contemplarlas de forma gratuita, por lo que la norma perdería su sentido si se le aplica a la actividad la exención.

Otra cosa bien distinta, es que se considere que se quiera proteger tanto la Semana Santa en general como bien turístico, económico, social y cultural, así como los fines de carácter general que realizan las Hermandades gracias a los beneficios obtenidos por la venta de abonos. Para ello, y a nuestro juicio, sería de justicia que así fuera, pero necesariamente sería más adecuado establecer un apartado nuevo en el art. 20. Uno donde se incluya expresamente la exención de este tipo de servicios de la misma forma que se acometió con los festejos taurinos en el art. 91 de la LGT, para que la venta de entradas quedara gravada a un tipo reducido del 10%, donde no se ponga tanto énfasis en el acceso, o mejor dicho, en la incentivación del mismo, sino en la protección de una actividad cultural concreta.

Entendemos que es una situación menos compleja el encaje del servicio en la exención prevista en el apartado 12 del art. 20. Uno, pues las actividades descritas están relacionadas con los servicios que van destinados exclusivamente a los miembros de la entidad, por lo que nada tiene que ver con la materia que nos encontramos analizando pues es un servicio (el de venta de sillas y palcos) al que puede acceder cualquier persona, independientemente de la pertinencia o no a la entidad que lo presta, criterio que a nuestro juicio de forma acertada también refleja la DGT en la Resolución Vinculante de agosto de 2016.

Además de todo lo anterior, las Hermandades son las responsables de que haya perdurado una de las tipologías de arte más representativas de nuestro país como es el arte sacro, merecedor del reconocimiento tanto nacional como internacional, de hecho, recientemente, la asociación gremial de arte sacro de Sevilla ha recibido la medalla al mérito en las bellas artes 2023 del Ministerio de Cultura<sup>354</sup>. Esta tipología de arte se encuentra protegida por una serie de exenciones que comparte con el resto de tipologías de arte, pues se trata de beneficios fiscales destinados a determinadas disciplinas que el legislador considera obras de arte. En este sentido, dentro del arte sacro, únicamente se verían protegidas las esculturas, los diseños de cualquier tipología (pasos, enseres, etc.), así como las pinturas, quedando fuera de dicha protección un amplio grupo de disciplinas que conforman esta tipología de arte.

Recientemente, a estas tres disciplinas se han añadido los bordados de mantos originales para Virgen, por entenderse que encajarían en la tipología de tapices. Ante este novedoso criterio de la DGT, donde solo se ha pronunciado respecto a los mantos, entendemos que también encajaría otros elementos del bordado, como son los faldones para paso de palio o de Cristo o el bordado de un techo de palio, así como determinados enseres bordados similares por forma y técnica a los tapices.

El concepto de obra de arte es un criterio que establece el legislador europeo, por lo que el legislador nacional poco puede hacer en ese sentido, aun cuando considere que muchas otras disciplinas podrían ser entendidas como obras de arte, si ninguna encaja en la lista tasada por el legislador de la UE.

En este sentido, a nuestro juicio el legislador europeo debería dotar cierta discrecionalidad para la protección de determinadas disciplinas artísticas de ámbito local distintivas de un pueblo, donde el legislador nacional tendría un mayor conocimiento y valoración de lo que supone para un determinado Estado miembro.

Al no ser posible, nos encontramos con una situación incomprensible donde dentro de una tipología de arte como es el arte sacro se encuentran protegidas unas disciplinas y, sin embargo, otras no, aun cuando todas ellas son elementos esenciales para un paso de palio

---

<sup>354</sup> Real Decreto 45/2024, de 9 de enero, por el que se concede la Medalla al Mérito en las Bellas Artes, en su categoría de oro, a las personas y entidades que se relacionan.

o paso de Cristo, que en su conjunto y aunando todas las disciplinas que lo conforman podría ser en sí misma una obra de arte.

Para finalizar, las Hermandades de forma expresa por la disposición adicional novena de la LM son entidades consideradas beneficiarias del mecenazgo, lo que implica que las personas que lo estimen oportuno se beneficien de determinados incentivos fiscales cuando lleven a cabo determinadas prácticas como donaciones o donativos, en favor de estas asociaciones de carácter religioso. Necesariamente las actividades que lleve a cabo el donante debe ser actividades consideradas de mecenazgo para poder aplicarse la deducción correspondiente.

Lo más reseñable sobre esta cuestión es la reforma introducida recientemente, que ha llevado a cabo muchas de las cuestiones que las entidades beneficiarias venían reclamando durante muchos años. Entre las reformas más significativas se encuentra el aumento de los porcentajes a aplicar para obtener la cantidad a deducir por la donación o donativo realizado en favor de una Hermandad tanto en el IS y el IRPF, en función si el donante es persona física o jurídica, así como en el IRNR si no es persona residente en territorio español y opera o no mediante establecimiento permanente.

Sobre esta cuestión nos gustaría resaltar que las cuotas de hermanos establecidas en sus estatutos o reglas se ven beneficiadas del aumento de los porcentajes de deducción a aplicar en el IRPF pero no se ven beneficiados del incremento del umbral que marca la aplicación del porcentaje superior, pues si ya era difícil que una cuota anual de cualquier Hermandad fuera superior a los primeros 150 euros establecidos anteriormente de la reforma aun incluyendo en la misma la cuota de salida, es imposible que de igual modo superen los 250 euros que se han introducido con la reforma. Y es que la deducción se obtiene aplicando el 80 por ciento a los primeros 250 euros más el resultado de aplicar el 40 por ciento a la cantidad que exceda de esos 250 euros. Como consecuencia, la deducción a aplicar será en principio (dejando al margen ahora el solapamiento con otras eventuales donaciones) el 80 por ciento de la totalidad de la cuota anual, pues no va a superar en ningún caso, esos 250 euros.

Otra de las novedades que resulta de aplicación a las Hermandades es la consideración de la prestación de servicios gratuita como actividad del mecenazgo, lo que implica que además de ser una operación exenta para la entidad beneficiaria ahora también es posible por parte de la persona que los presta deducirse la cantidad correspondiente como

incentivo. Es una actividad que en el pasado ha traído bastante polémica su consideración o no como actividad de mecenazgo, cuestión que ha quedado zanjado al indicarlo la normativa de forma expresa.

## CONCLUSIONI

Inevitabilmente, quando si pensa al regime fiscale o tributario applicabile alle Confraternite e alle organizzazioni della Chiesa cattolica, la mente va subito all'Accordo del 1979 tra la Santa Sede e lo Stato spagnolo sugli affari economici. Un Accordo che regola le relazioni economiche tra la Chiesa e lo Stato, che riflette il finanziamento dell'ente ecclesiastico da parte di tutti gli spagnoli e che fa parte del cosiddetto "sistema concordatario" composto da un Accordo generale e da altri tre accordi su varie materie.

Questo finanziamento si divide in due tipologie a seconda del sistema o dello strumento utilizzato, da un lato il finanziamento diretto e dall'altro un sistema di finanziamento indiretto.

Il finanziamento diretto consiste nell'istituzione di un nuovo sistema che offre un posto a questo tipo di relazione economica diretta in una società democratica. Il nuovo sistema, noto come ripartizione fiscale, trova la sua collocazione nell'ordinamento giuridico della nuova Spagna democratica nel fatto che sono i contribuenti a decidere, presentando la loro autodichiarazione, come desiderano utilizzare una parte del loro intero debito fiscale. Questo è il sistema attualmente in vigore, anche se con alcune modifiche per renderlo il più democratico possibile ed evitare discriminazioni tra entità diverse in situazioni simili. La sua inclusione non è stata certo rose e fiori e solo nel 2007 è stata attuata definitivamente, in conseguenza del fatto che per troppi anni entrambe le parti non hanno rispettato l'Accordo stesso, che concedeva determinate scadenze per la sua attuazione su base esclusiva.

Il AAE Per non rompere bruscamente con il finanziamento prevalente sotto il precedente regime dittatoriale, che consisteva in un contributo diretto annuale attraverso il bilancio e che era chiaramente fuori luogo in uno Stato non confessionale, ha permesso che questa forma di azione fosse portata avanti in democrazia per un periodo minimo di tre anni, mentre si delineava l'inclusione del sistema di ripartizione fiscale previsto. Una volta manifestata l'intenzione di includere tale sistema, lo Stato avrebbe avuto tre anni di tempo

per attuarlo definitivamente. Durante questi tre anni, il sistema prevalente sarebbe un sistema misto, cioè verrebbe implementato il sistema di ripartizione delle imposte e se questo sistema non riuscisse a raccogliere l'importo ottenuto con il sistema precedente, l'importo rimanente verrebbe pagato attraverso il bilancio generale dello Stato.

Tuttavia, questo sistema misto o transitorio è stato esteso nel tempo, venendo sistematicamente meno non solo a quanto concordato nell'AAE, ma anche a quanto stabilito dalla stessa Costituzione, in quanto era solo il carattere transitorio che, a nostro avviso, rendeva possibile un tale sistema in uno Stato democratico. Di fronte a questa situazione di massima gravità costituzionale, non c'è stato ovviamente alcun reclamo da parte di nessuno dei due partiti, e in questo senso capiamo che erano a loro agio con questo sistema misto. La Chiesa perché otteneva la somma di denaro che riteneva opportuna indipendentemente dalla decisione dei contribuenti, e lo Stato perché in questo modo aveva un certo controllo sulla Chiesa che dipendeva economicamente da essa, chiudendo così un occhio sulla volontà dei contribuenti.

Molti esperti hanno sistematicamente denunciato questa situazione, che è terminata nel 2007, come abbiamo già detto, con l'utilizzo esclusivo del sistema di ripartizione delle imposte, rispettando così la volontà dei contribuenti, che sono coloro che decidono come utilizzare parte del loro intero debito fiscale. Il tutto si risolveva con l'innalzamento della percentuale da applicare al totale dell'imposta dovuta da ciascun contribuente che decideva di destinare parte del proprio reddito alla Chiesa cattolica o ad altri scopi di interesse generale, in modo molto semplice. Già nell'annuncio dell'accordo sull'aumento del coefficiente c'è stata qualche polemica, o meglio non è stato indicato cosa fosse avvenuto legalmente, in quanto l'aumento era giustificato dalla rinuncia della Chiesa all'esenzione dall'IVA di cui aveva goduto fino ad allora, quando invece non era vero; la misura era richiesta dall'Unione Europea, che dopo la Direttiva del 2006 ha iniziato ad armonizzare questa imposta, obbligando tutti gli Stati membri ad adeguare la propria legislazione interna che regola l'imposta alle normative comunitarie. La necessità di adeguare la nostra legislazione ha reso impossibile il mantenimento dell'esenzione a favore della Chiesa cattolica, perché chiaramente in contrasto con le disposizioni della Direttiva IVA.

Tornando al funzionamento del sistema di ripartizione delle imposte, esso ha subito alcune modifiche negli ultimi anni a partire dal 2007, fondamentalmente in relazione allo

strumento che riflette la volontà dei contribuenti, aumentando le possibilità di decisione che all'inizio erano limitate alla Chiesa cattolica e ad altri scopi di interesse generale, e nel caso in cui non se ne scegliesse nessuno lo Stato lo destinava automaticamente alla seconda opzione; in conseguenza di questa estensione, gran parte della dottrina ritiene che questo sistema sia un sistema adeguato all'interno di uno Stato democratico, anche se deve essere ancora un po' affinato, riflettendo le confessioni religiose che lo richiedono e specificando in modo più articolato gli scopi di interesse generale a cui sono destinati, oltre alla pubblicazione di un documento che permetta ai contribuenti di conoscere in modo chiaro e semplice la destinazione di parte del loro reddito in relazione a questi scopi, così come fa la Chiesa cattolica nel suo rapporto annuale di attività.

Grazie a questo rapporto abbiamo potuto appurare che non un solo euro di quanto ottenuto dalla Chiesa cattolica attraverso il sistema di ripartizione fiscale va alle Confraternite e alle Confraternite, almeno non direttamente, anzi, abbiamo scoperto che sono le Confraternite stesse che, in base alla loro capacità economica, finanziano (usando il linguaggio fiscale) la Chiesa stessa attraverso un contributo annuale al Fondo comune diocesano<sup>355</sup>.

Per quanto riguarda il secondo tipo di finanziamento incluso nell'AAE, ovvero il finanziamento indiretto che consiste in un'ampia gamma di esenzioni e benefici fiscali nella maggior parte delle imposte che compongono il sistema fiscale spagnolo, costituendo un vero e proprio regime fiscale "unico", concepito ad hoc e non applicabile a nessun'altra istituzione di natura privata, almeno per un lungo periodo di tempo dalla sua entrata in vigore, per questo motivo abbiamo ritenuto opportuno attribuirgli la nomenclatura di "unico", definita anche da gran parte della dottrina come "privilegiata". È vero che negli ultimi decenni questo regime fiscale ha subito un allentamento della portata di alcune esenzioni, oltre ad applicare benefici fiscali analoghi ad altre confessioni e organizzazioni non profit; di fatto, l'intenzione da entrambe le parti è quella di mettere la Chiesa cattolica sullo stesso piano delle suddette organizzazioni in ambito fiscale, ammettendo esplicitamente ciò che era ovvio, ovvero che la Chiesa cattolica gode di una situazione fiscale molto più vantaggiosa. Tuttavia, a nostro avviso, l'annuncio della

---

<sup>355</sup> Como podemos observar, por ejemplo, en las Normas Diocesanas para Hermandades y Cofradías de la Archidiócesis de Sevilla en su Artículo 61 “*Para subvenir a las necesidades de la Archidiócesis, las hermandades y cofradías aportarán al Fondo Común Diocesano una cantidad anual proporcionada a sus ingresos*”.



suddetta equiparazione tramite uno scambio di note il 29 marzo 2023 è un'ottima notizia dal punto di vista di uno Stato non confessionale e democratico, quale è il nostro.

Sarebbe interessante analizzare la questione in modo molto più esaustivo per vedere se l'entrata in vigore dell'ordinanza HFP/1193/2023, del 31 ottobre, che abroga l'ordinanza del 5 giugno 2001, che chiarisce l'inclusione dell'Imposta sulle Costruzioni, gli Impianti e le Opere nella lettera B) del paragrafo 1 dell'articolo IV dell'Accordo tra lo Stato spagnolo e la Santa Sede sugli Affari Economici, del 3 gennaio 1979, porti effettivamente alla perequazione effettiva annunciata da entrambe le parti, L'imposta sugli impianti e sulle opere di cui alla lettera B) del paragrafo 1 dell'articolo IV dell'Accordo tra lo Stato spagnolo e la Santa Sede sugli affari economici, del 3 gennaio 1979, realizza effettivamente l'effettiva perequazione annunciata da entrambe le parti. Tuttavia, sebbene si tratti di un dibattito interessante, riteniamo che si tratti di una questione che non dovremmo affrontare in questo studio perché non influisce in misura rilevante sull'oggetto dello studio.

Il regime fiscale stabilito nell'AAE è applicabile, in virtù dell'articolo IV, solo a una serie di istituzioni ecclesiastiche, in questo senso possiamo indicare che quelle gerarchicamente più rilevanti sono: la Santa Sede, la Conferenza episcopale, le diocesi, le parrocchie e altre circoscrizioni territoriali, gli Ordini e le Congregazioni religiose e gli Istituti di vita consacrata e le loro province e case.

L'articolo non menziona espressamente e chiaramente le Confraternite e i Confratelli, ma potrebbe rifletterlo tacitamente, cioè, si troverebbero all'interno di una qualsiasi delle entità indicate nel precetto? Per questo, dobbiamo conoscere la natura delle Confraternite fondamentalmente all'interno dell'ambito ecclesiastico per questa materia specifica. Secondo il diritto canonico, la sua natura è quella di un'associazione pubblica di fedeli con personalità giuridica propria e piena autonomia per il raggiungimento dei propri fini. Questa circostanza riflette che si tratta di un'entità indipendente e, quindi, distinta da quelle espresse nell'APE, e di conseguenza queste entità non rientrano nell'ambito di applicazione del regime fiscale "unico" che l'APE riflette.

Tuttavia, ciò non significa che non vi si applichi un regime fiscale speciale: infatti, esiste un articolo della suddetta Convenzione che vi si applica, nello specifico l'articolo V, che stabilisce che questo tipo di associazione pubblica di natura religiosa è considerata un'entità senza scopo di lucro, e come tale le si applica lo stesso regime fiscale.

Questo precetto contempla due estremi fondamentali: da un lato, le Confraternite, in quanto rientranti tra gli enti elencati nell'articolo V dell'AAE, sono automaticamente considerate enti non profit; dall'altro, l'applicazione di un regime fiscale diverso da quello comune, in quanto ente non profit, considerato da questa normativa di carattere internazionale.

Per questo motivo, non riteniamo che lo scopo di questo documento sia quello di analizzare se le ultime modifiche al regime fiscale stabilito nell'APE abbiano allineato la Chiesa cattolica al resto delle confessioni religiose e degli altri enti no-profit, in quanto ciò non ha alcun effetto sulle Confraternite, il cui regime fiscale è uguale a quello degli altri enti no-profit.

Come per qualsiasi altra entità che gode di determinati benefici fiscali, anche per loro vale il divieto di concedere i cosiddetti aiuti di Stato vietati dai regolamenti dell'UE. Si tratta di una questione che, come è logico, si ritrova anche nel nostro ordinamento giuridico interno, in un regolamento specifico, ma che è anche menzionata nei regolamenti LM.

Questa norma consente alcune esenzioni anche quando il reddito proviene dallo svolgimento di attività economiche, quando queste sono legate al raggiungimento delle loro finalità di interesse generale e sono anche attività considerate esenti dall'articolo 7 del suddetto corpus normativo, a condizione che non distorcano la concorrenza, cioè che svolgano determinate attività economiche svolte da altri enti non profit, che non hanno accesso a questi benefici, dando così allo Stato un vantaggio a favore di alcuni enti a scapito di altri, circostanza che, come abbiamo già indicato, è vietata.

Nel nostro ordinamento non esiste un concetto standard di ente non profit, ma esistono tre tipi di enti non profit distribuiti in vari testi giuridici: innanzitutto quelli stabiliti nella LM, poi quelli indicati nell'articolo V dell'AAE relativi a determinati enti ecclesiastici o religiosi appartenenti alla Chiesa cattolica e, infine, gli enti non profit di cui alla LIS, che comprendono il resto degli enti non profit che non soddisfano i requisiti stabiliti nella LM.

La legge stabilisce una definizione di ente non profit; tuttavia, molti autori ritengono che si tratti di un concetto specifico necessario per l'applicazione del regime fiscale speciale previsto dalla legge stessa; altri autori, invece, non ritengono semplicemente che si

riferisca a un concetto in sé, ma piuttosto a una serie di elementi che consentono l'applicazione della legge.

Ciò che sembra chiaro è che il concetto di ente non profit può essere utilizzato da un punto di vista soggettivo in generale se ha la natura di quelli indicati nell'articolo 2 della LM, ma non deve necessariamente soddisfare i requisiti dell'articolo 3 per essere inteso come tale, tranne nel caso delle associazioni, che si limitano a essere dichiarate di pubblica utilità, perché resta inteso che esistono alcune associazioni che, senza possedere i requisiti per tale dichiarazione, possono essere considerate senza scopo di lucro. Infatti, a nostro avviso, tutte le associazioni di natura cattolica incluse nell'articolo V dell'AAE in virtù di questo concordato sono considerate enti senza scopo di lucro in ambito fiscale senza la necessità di essere dichiarate di pubblica utilità.

Nel caso delle Confraternite, questa dichiarazione è un requisito aggiuntivo per poter applicare il regime fiscale della LM.

Nel nostro ordinamento giuridico, le entità considerate senza scopo di lucro hanno diritto a due diversi tipi di regime fiscale a seconda dei requisiti aggiuntivi che soddisfano.

Da un lato, abbiamo il regime fiscale per le entità parzialmente esenti stabilito nella LIS, che prevede una serie di esenzioni per determinati redditi, principalmente nella IS. Questo regime fiscale è obbligatorio per tutte le entità considerate non profit, a meno che non applichino l'altro regime fiscale speciale stabilito nella LM.

Questo regime fiscale è molto più vantaggioso del precedente, in quanto copre benefici fiscali non solo nell'IS ma anche in un'ampia gamma di nostre imposte, e persino in altre imposte, e richiede il rispetto di un lungo elenco di requisiti stabiliti nell'articolo 3 della LM, che, per la maggior parte delle entità, comprese le Confraternite, sono cumulativi, cioè devono essere tutti soddisfatti per poter applicare questo regime speciale.

In questo senso, abbiamo potuto verificare che ad essa si applicano le stesse agevolazioni fiscali di qualsiasi altro ente non profit, senza differenze di rilievo al di là della sua diretta classificazione, in base a una norma di diritto internazionale, come ente non profit. Diverso è il discorso se ciò si verifica per enti analoghi appartenenti ad altre confessioni religiose; ma questo non è l'oggetto del presente lavoro, in quanto si tratterebbe di una questione diversa, per usare la nomenclatura di una confraternita.

In realtà, abbiamo potuto verificare che la maggior parte delle attività svolte per il loro finanziamento sono operazioni esenti da IS, ad eccezione di un piccolo numero di attività svolte per il loro finanziamento, ad eccezione di un piccolo numero di attività che non lo sono, il cui reddito è piuttosto basso rispetto al resto. In effetti, è improbabile che il fatturato netto dell'anno corrispondente a tutte le operazioni economiche non esenti al di fuori dell'oggetto o dello scopo statutario superi il 40% del reddito totale dell'entità.

Anche se, dobbiamo essere onesti, le Confraternite, a differenza di altre istituzioni religiose cattoliche, non sono nate con una vocazione generale a svolgere attività caritatevoli, la loro missione principale e originaria è la manifestazione pubblica della fede con un obiettivo chiaro, avvicinare il Vangelo a quelle persone con difficoltà di lettura e scrittura, portare il suo contenuto religioso a queste persone, così come ad altre che, pur avendone la capacità, non frequentano spesso la chiesa, il tutto nell'ambito della Controriforma, cioè una delle attività svolte per alleviare o ridurre l'avanzata della Riforma protestante. Tuttavia, con il passare del tempo, e più precisamente dalla metà del secolo scorso in poi, è quando hanno incluso questo tipo di attività tra i loro obiettivi principali, o meglio, è quando ne hanno portato a termine l'esecuzione. Da allora, molte persone in situazione di vulnerabilità hanno beneficiato e continuano a beneficiare dell'enorme lavoro che queste entità svolgono, sia da sole che attraverso altre istituzioni che hanno mezzi migliori per farlo. Per questo motivo, è logico che le Confraternite siano beneficiarie delle agevolazioni fiscali descritte in questo documento.

Tra i numerosi aiuti offerti da alcune Confraternite attraverso le rispettive borse di carità, vorremmo evidenziare, per il loro impatto sulla tassazione, le borse di studio per gli studenti con risorse finanziarie limitate.

Gli aiuti concessi ai giovani per coprire alcune spese relative agli studi dalle Confraternite appartenenti alla Chiesa cattolica sono chiaramente classificati come borse di studio. Il legislatore considera le borse di studio come reddito da lavoro, ma esenta la persona che riceve una borsa di studio dall'obbligo fiscale principale, a condizione che siano soddisfatti alcuni requisiti.

Le borse di studio esenti devono essere destinate a studenti che compiono studi regolamentati, cioè che portano al conseguimento di un titolo di studio ufficiale e riconosciuto, nonché a ricercatori nell'ambito di un programma di dottorato che ricevono aiuti per lo svolgimento di determinate attività di ricerca o a dipendenti pubblici e altro

personale al servizio delle amministrazioni pubbliche e al personale docente e ricercatore delle università per scopi di ricerca.

In base ai requisiti, le suddette borse di studio possono essere concesse solo da determinati enti per rientrare nell'ambito di applicazione dell'esenzione. In questo senso, le Confraternite, in quanto enti senza scopo di lucro in virtù dell'Accordo tra la Santa Sede e il Regno di Spagna del 1979, possono concedere borse di studio considerate esenti purché siano destinate a studi o ricerche regolamentate nei termini stabiliti dalla LIRPF insieme al RIPRF.

Sono esenti anche le borse di studio per l'asilo, la mensa e il materiale scolastico concesse dalle Confraternite appartenenti alla Chiesa cattolica quando sono destinate a persone che intraprendono studi regolamentati.

Va precisato che nei casi in cui gli aiuti sono concessi da più enti, ciascuno di essi deve, a nostro avviso, rispettare il requisito soggettivo affinché l'aiuto possa essere considerato esente.

Infine, le condizioni di accesso e pubblicità dei bandi devono necessariamente rispettare i principi di merito e capacità, generalità e non discriminazione, che sono soddisfatti quando i beneficiari sono una generalità di persone, la procedura di assegnazione si svolge su base competitiva e il bando è pubblicato su un bollettino ufficiale dello Stato o della Regione e sul sito web dell'ente o su un quotidiano nazionale. Se uno di questi requisiti non viene rispettato, l'aiuto non sarà esente anche se i requisiti oggettivi e soggettivi sono soddisfatti.

Per raggiungere uno dei loro scopi specifici, ovvero il culto esterno che si traduce in una manifestazione pubblica di fede, le Cofradías possiedono un enorme patrimonio storico-artistico di valore incalcolabile, il cui scopo specifico è la manutenzione e il restauro, nonché l'acquisizione di nuovi elementi per il suo miglioramento. Ciò consente loro di accedere a determinate esenzioni per ottenere il reddito di alcune attività economiche imponibili, come, ad esempio, le attività museali o espositive, a condizione che sia applicabile il regime fiscale speciale, altrimenti il reddito di tali attività deve essere tassato ai sensi dell'IS.

Allo stesso modo, possono ottenere entrate da attività economiche non esenti, come, ad esempio, la vendita di articoli religiosi, l'ottenimento di entrate attraverso l'organizzazione

di lotterie, tombole o fiere di strada di qualsiasi tipo, a condizione che il fatturato corrispondente a questo tipo di attività economica non superi il 40% delle altre entrate dell'entità. In caso contrario, non potrebbero applicare il regime fiscale speciale e sarebbero soggetti al regime di entità parzialmente esenti, dovendo pagare le imposte sui redditi derivanti da tutti questi tipi di attività economiche non correlate al loro scopo specifico.

Nel caso specifico delle Confraternite, oltre a svolgere attività di interesse generale, sono un fenomeno sociale e culturale che ha travalicato la sfera religiosa; sono entità che in molti comuni governano gran parte dell'attività sociale e culturale, diventando un vero e proprio segno distintivo di una società, e come tali meritano l'applicazione delle esenzioni conservate per le attività culturali e simili.

Di fatto, ad esempio, sia le processioni del Corpus Domini che quelle della Settimana Santa di un gran numero di comuni sono dichiarate di Interesse Turistico Nazionale, e alcune di esse sono state addirittura dichiarate di Interesse Turistico Internazionale, a causa della loro importanza al di là dei confini in cui si svolgono, riunendo persone di diverse località e paesi che le contemplanò per vari motivi, religiosi, culturali, artistici, ecc. Infatti, si dice spesso che esistono tante Settimane Sante quante sono le persone che le contemplanò, poiché ognuna di esse produce o motiva elementi diversi. Per questo motivo, a nostro avviso, gli enti o le istituzioni pubbliche corrispondenti possono adottare un concetto diverso da quello dell'entità religiosa che le organizza, tenendo conto di tutti gli elementi essenziali che producono un certo impatto sulla società e che, come abbiamo visto, sono andati oltre l'elemento religioso originario.

A questo proposito, da oltre un decennio si trascina la controversia tra la DGT e il TEARA in relazione al servizio di gestione della vendita di abbonamenti e posti a sedere da parte di enti appartenenti alla Chiesa cattolica che raggruppanò le Confraternite e le Corporazioni di una determinata città o paese per assistere alle processioni delle Corporazioni raggruppate nei giorni della Settimana Santa per svolgere la stazione penitenziale.

Se è vero che dal 2002 e fino al 2020 la questione sembrava risolta, è stato dimostrato che non c'è nulla di più sbagliato. La conferma di questa circostanza si è avuta quando nel 2020 la DGT ha inviato una notifica agli enti che forniscono il servizio con la modifica

dei criteri, sulla base di quanto indicato nella Risoluzione vincolante dell'agosto 2016, avendo da quel momento in poi l'obbligo di addebitare l'IVA.

È chiaro che il servizio fornito è un servizio soggetto a IVA, tuttavia, affinché sia esente, devono essere soddisfatti cumulativamente due requisiti, uno soggettivo, l'ente che fornisce il servizio deve essere un ente di diritto pubblico o un ente privato o un'istituzione di natura sociale, e l'altro oggettivo, che sia incluso nei servizi imponibili dell'Articolo 20.1. 14.

Tuttavia, la Corte ritiene che il criterio soggettivo sia stato soddisfatto a causa del modo in cui il ricorrente ha proceduto senza presentare alcuna accusa al riguardo, che, a suo avviso, considera l'entità come un'istituzione privata di natura culturale.

In relazione al requisito oggettivo, il TEAC, analizzando la tipologia del servizio fornito, comprende che i cortei processionali sono considerati esposizioni di opere d'arte o manifestazioni simili, in quanto i Sacri Titolari che escono in processione sono opere d'arte e che gran parte di essi sono opera di creatori di immagini di fama internazionale, essendo di "incalcolabile valore artistico", Tutto ciò in virtù di quanto disposto dalla Delibera del 4 novembre 2015, della Direzione Generale Belle Arti e Patrimonio Culturale e Archivi e Biblioteche, che avvia il procedimento per la dichiarazione della Settimana di Pasqua come manifestazione rappresentativa del Patrimonio Culturale Immateriale.

Tuttavia, esso include una novità a questo proposito, ovvero che per poter beneficiare dell'esenzione, il servizio non deve essere ad accesso libero e gratuito, cioè solo le persone che hanno effettuato il relativo pagamento possono avere accesso al Percorso Ufficiale, perché altrimenti il pagamento di una sedia o di un palco sarebbe considerato un servizio di noleggio per assistere alle processioni seduti, quando invece si potrebbe fare gratuitamente in piedi. E non un servizio di pagamento per l'accesso, essendo un evento di fatto soggetto e non esente da un'aliquota fiscale del 21%. Insomma, la chiave sarebbe nel diritto che il pagamento applicato al servizio conferisce, nel caso in cui conferisca il diritto all'accesso è un caso soggetto ed esente, mentre quello che non conferisce il diritto all'accesso perché è gratuito e libero sarebbe un caso soggetto e non esente, quando la persona preferisce vedere i cortei processionali seduta in poltrona e per questo deve pagare una certa somma di denaro.

Questa decisione significa che solo pochissime località potranno godere dell'esenzione, come nel caso specifico di Siviglia, e potranno agire come prima della richiesta dell'Amministrazione. Tuttavia, nella maggior parte dei comuni l'IVA dovrà essere applicata, in quanto il criterio organizzativo è quello della gratuità del servizio, e chiunque può fare tutto o parte del Tour Ufficiale senza dover pagare alcun tipo di tariffa, mentre chi desidera vederlo seduto deve farlo dopo aver pagato l'importo corrispondente e, a partire dalla Risoluzione del TEAC, più l'IVA del 21%.

Poiché il TEAC non si pronuncia su un aspetto specifico, questo criterio solleva un dubbio, non quando il criterio organizzativo della gratuità e della gratuità prevale per tutto l'Official Tour, come in questo caso sarebbe chiaro, ma quando si applica solo in parte. Il dubbio che sorge è se l'IVA debba essere addebitata solo agli abbonati nelle aree del Percorso Ufficiale in cui l'accesso è libero o, al contrario, l'IVA debba essere addebitata a tutti gli abbonati, anche quando sono seduti nella parte del Percorso in cui sono seduti, ma non a chi ha effettuato il pagamento.

A questo proposito, alcuni degli enti che si trovano in questa situazione farebbero bene a consultare la DCT o, se del caso, i Tribunali economico-amministrativi.

Come si vede, l'effetto della Risoluzione è che la maggior parte degli enti che forniscono questo servizio durante la settimana di Pasqua nel proprio comune dovranno addebitare l'IVA, mentre i più pochi beneficeranno dell'esenzione, poiché, come abbiamo ribadito, la maggior parte delle località utilizza il criterio organizzativo della gratuità e dell'apertura, con una parte dello spazio riservata a coloro che preferiscono vedere seduti a pagamento.

In definitiva, si può dire che la sentenza del TEAC abbia parzialmente accolto entrambi i criteri precedentemente emessi, ovvero quello della DGT e quello del TEARA, tuttavia, o la maggior parte dei locali cambia il proprio sistema organizzativo, oppure temo che la comprensione della DGT sia stata più che soddisfatta da questa sentenza nonostante il rigetto del ricorso.

L'interpretazione letterale della norma da parte della TEAC è un'interpretazione già ferma, in quanto la DGT ha ritenuto opportuno non fare ricorso contro di essa. Il TEAC, come abbiamo visto, pone l'accento sia sulla tutela dell'attività culturale che sull'accesso ad essa, indicando indirettamente che nei luoghi in cui l'accesso è libero e gratuito nei



termini che abbiamo già contemplato. In essa, come abbiamo visto, il TEAC pone l'accento sia sulla tutela dell'attività culturale che sull'accesso ad essa, indicando indirettamente che nei luoghi in cui l'accesso è libero e gratuito nei termini che abbiamo già contemplato, non rientrerebbe nell'ambito di applicazione, si comprende che ciò che si intende fare con l'esenzione è favorire l'accesso, che non è necessario in quelle attività che hanno una parte di accesso libero e gratuito all'attività culturale, per quanto riguarda questa materia. In accordo con i criteri utilizzati dal TEAC, riteniamo che non rientrerebbero nell'ambito di applicazione dell'esenzione i Comuni che organizzano la vendita di posti e palchi dove non c'è accesso libero, ma l'assegnazione avviene tramite una procedura preferenziale, in quanto verrebbe meno l'incentivo che motiva il legislatore a stabilire l'esenzione, visto che sono sempre gli stessi soggetti a occupare gran parte dei posti della Tournée Ufficiale anno dopo anno. In sintesi, osservando il criterio stabilito dal TEAC, solo le Federazioni o le organizzazioni incaricate di gestire l'erogazione del servizio di vendita di posti e palchi nel cui percorso ufficiale non si possa accedere liberamente e gratuitamente e che la forma di assegnazione non sia attraverso un sistema preferenziale ma attraverso un sistema che permetta l'accesso a un maggior numero di persone, come ad esempio il sorteggio, dove tutti coloro che lo ritengono opportuno avrebbero le stesse possibilità di accesso per contemplare le processioni di Pasqua o del Corpus Domini.

Tuttavia, riteniamo che in questo caso sia più appropriata un'interpretazione teleologica della norma, alla ricerca del significato della stessa, che non è altro che la tutela di un'attività culturale rendendola più accessibile a un maggior numero di cittadini interessati, riducendo il prezzo finale grazie al mancato assoggettamento all'IVA. Tuttavia, ciò non si verifica nell'attività in questione, in quanto il servizio fornito viene effettivamente erogato in una parte del percorso della processione, ma nelle altre strade del comune il pubblico che lo desidera può assistere gratuitamente alle processioni, per cui la norma perderebbe il suo significato se l'esenzione fosse applicata all'attività.

Tutt'altra cosa è considerare che l'obiettivo è quello di tutelare la Settimana Santa in generale come bene turistico, economico, sociale e culturale, nonché le finalità generali che le Confraternite realizzano grazie ai profitti ottenuti dalla vendita degli abbonamenti. Una in cui l'esenzione di questo tipo di servizi sia espressamente inclusa, così come è stato fatto con le feste della corrida nell'art. 91 della LGT, in modo che la vendita dei biglietti sia tassata con un'aliquota ridotta del 10%, dove l'accento non è tanto sull'accesso,

o meglio, sull'incentivazione dell'accesso, ma piuttosto sulla protezione di una specifica attività culturale.

Ci sembra di capire che sia una situazione meno complessa far rientrare il servizio nell'esenzione prevista dal comma 12 dell'art. 20.1, in quanto le attività descritte sono relative a servizi di esclusiva pertinenza dei soci dell'ente, e quindi non hanno nulla a che vedere con la materia che stiamo analizzando, trattandosi di un servizio (la vendita di posti e palchi) a cui può accedere qualsiasi persona, indipendentemente dalla pertinenza o meno con l'ente che lo eroga, criterio che a nostro avviso è stato recepito correttamente anche dalla DGT nella Risoluzione vincolante dell'agosto 2016.

Oltre a tutto ciò, le Confraternite sono responsabili della sopravvivenza di uno dei tipi di arte più rappresentativi del nostro Paese: l'arte sacra, meritevole di riconoscimenti nazionali e internazionali. Infatti, recentemente, l'associazione corporativa di arte sacra di Siviglia è stata insignita della medaglia di merito per le belle arti 2023 dal Ministero della Cultura. Questo tipo di arte è protetto da una serie di esenzioni che condivide con altri tipi di arte, in quanto si tratta di agevolazioni fiscali per determinate discipline che il legislatore considera opere d'arte. In questo senso, nell'ambito dell'arte sacra, verrebbero tutelate solo le sculture, i disegni di qualsiasi tipo (gradini, oggetti, ecc.) e i dipinti, lasciando fuori da questa protezione un ampio gruppo di discipline che compongono questo tipo di arte.

Recentemente, a queste tre discipline è stato aggiunto il ricamo di manti originali per la Vergine, in quanto si ritiene che rientrino nella tipologia degli arazzi. Alla luce di questo nuovo criterio della DGT, che si è pronunciata solo sui manti, ci sembra di capire che rientrerebbero anche altri elementi di ricamo, come le gonne per il paso de palio o il Cristo o il ricamo del soffitto di un palio, nonché alcuni oggetti ricamati simili per forma e tecnica agli arazzi.

Il concetto di opera d'arte è un criterio stabilito dal legislatore europeo, quindi il legislatore nazionale può fare ben poco in questo senso, anche se ritiene che molte altre discipline potrebbero essere intese come opere d'arte, se nessuna di esse rientra nell'elenco stabilito dal legislatore comunitario.

In questo senso, a nostro avviso, il legislatore europeo dovrebbe avere un certo margine di discrezionalità nella tutela di alcune discipline artistiche di portata locale e distintive

di un popolo, laddove il legislatore nazionale avrebbe una maggiore conoscenza e valutazione del loro significato per un determinato Stato membro.

Poiché ciò non è possibile, ci troviamo in una situazione incomprensibile in cui, all'interno di una tipologia di arte come l'arte sacra, alcune discipline sono protette e altre no, anche se tutte sono elementi essenziali per un *paso de palio* o un *paso de Cristo*, che nel suo insieme e combinando tutte le discipline che lo compongono potrebbe essere un'opera d'arte in sé.

Infine, in base alla nona disposizione aggiuntiva della LM, le confraternite sono considerate entità che beneficiano del patrocinio, il che significa che le persone fisiche che lo ritengono opportuno possono beneficiare di alcuni incentivi fiscali quando effettuano determinate pratiche come donazioni o elargizioni a favore di queste associazioni religiose. Le attività svolte dal donatore devono necessariamente essere considerate attività di patrocinio per poter applicare la relativa detrazione.

L'aspetto più degno di nota di questa questione è la riforma recentemente introdotta, che ha affrontato molte delle questioni che le organizzazioni beneficiarie richiedevano da molti anni. Tra le riforme più significative c'è l'aumento delle percentuali da applicare per ottenere l'importo da dedurre per la donazione o il dono fatto a favore di una Confraternita sia nell'IS che nell'IRPF, a seconda che il donatore sia una persona fisica o giuridica, così come nell'IRNR se il donatore non è una persona residente in territorio spagnolo e opera o meno attraverso una stabile organizzazione.

A questo proposito, vorremmo sottolineare che le quote delle Confraternite stabilite nei loro statuti o regolamenti beneficiano dell'aumento della percentuale di detrazione da applicare all'imposta sul reddito delle persone fisiche, ma non beneficiano dell'aumento della soglia che segna l'applicazione della percentuale più alta, perché se era già difficile che una quota annuale di una qualsiasi Confraternita fosse superiore ai primi 150 euro stabiliti prima della riforma, anche includendo la quota iniziale, è impossibile che superi i 250 euro che sono stati introdotti con la riforma. La detrazione si ottiene applicando l'80% ai primi 250 euro più il risultato dell'applicazione del 40% all'importo eccedente i 250 euro. Di conseguenza, la detrazione da applicare sarà in linea di massima (tralasciando la sovrapposizione con altre possibili donazioni) pari all'80% del totale dell'imposta annua dovuta, non potendo in ogni caso superare i 250 euro.

Un'altra delle novità applicabili alle Confraternite è la considerazione della fornitura di servizi gratuiti come attività di patrocinio, il che significa che oltre a essere un'operazione esente per l'ente beneficiario, è ora possibile per la persona che fornisce i servizi dedurre l'importo corrispondente come incentivo. Si tratta di un'attività che in passato ha suscitato notevoli controversie circa l'opportunità di considerarla o meno un'attività di patrocinio, questione che ora è stata risolta con un'esplicita dichiarazione in tal senso nella normativa.

## BIBLIOGRAFÍA

ADAME MARTÍNEZ, F.D. y ADAME MARTÍNEZ, M.A., “Estudio crítico de la jurisprudencia comunitaria y nacional sobre los requisitos exigidos para la aplicación de la exención en entregas intracomunitarias”, en *Operaciones intracomunitarias en el Impuesto sobre el Valor Añadido, prueba del transporte y carta de porte CMR*, Comares, Granada, 2008, págs. 201-292;

ARZA, A., “El nuevo sistema de dotación económica del Estado a la Iglesia”. *Revista Española de Derecho Canónico*, n. 45, 1988, págs. 35-96.

AZNAR, F., “Los obispos ante la asignación tributaria (1988-1993)”. *Revista Española de Derecho Canónico*, vol. 51, núm. 136, 1994, págs. 83-113.

BARRANCA DE RAMOS, P.: “El mercado del arte y la política de adquisición de colecciones públicas” en PRADO ROMÁN, C. y VICO BELMONTE, A.: *La inversión en bienes de colección*. Universidad Rey Juan Carlos editores. Madrid. 2008. Págs. 61-78.

BENEYTO BERENGUER, R.: “El futuro de los acuerdos entre el Estado español y la Santa Sede (según los programas de los partidos políticos a las elecciones generales del 2015). *Revista General de Derecho Canónico y Derecho Eclesiástico del Estado*, núm. 41, 2016.

BLÁZQUEZ LIDOY, A.: *El IVA en las entidades no lucrativas (cuestiones teóricas y casos prácticos)*. Centro de Estudios Financieros CEF, Madrid, 2002

BOKOBO MOICHE, S.: “El régimen fiscal especial de las entidades sin ánimo de lucro”. *Revista española del tercer sector*, núm.2, 2006, págs. 51-70.

BONET NAVARROA, J.: “La relevancia internacional de la Iglesia católica”. [La relevancia internacional de la Iglesia Católica \(ucv.es\)](https://www.ucv.es/), (última visita 28 de mayo de 2023).

BUENO ARMIJO, A.: “La concesión directa de subvenciones”. *Revista de Administración Pública*, 2017, núm. 204, pág. 269-312.

BUENO SALINAS, S.: “Los Acuerdos entre la Santa Sede y el Estado español a los 25 años de su vigencia.” *Revista General de Derecho Canónico y Derecho Eclesiástico del Estado*, núm. 8, 2005.

CALVO VÉRGEZ, J.: “A vueltas con la gestión tributaria del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras”. *Tributos locales*, núm. 127, 2016, págs. 127-142.

- *El IVA en las entidades sin fin de lucro*. Editorial Tirant lo Blanch, Valencia, 2010.

CÁMARA BARROSO, M. C.: “La residencia fiscal del joven investigador. ¿Qué incidencia pueden tener las estancias en el extranjero? especial referencia al tratamiento de las ausencias esporádicas”. en TORIBIO BERNÁRDEZ, L.: *Fiscalidad de los jóvenes docentes e investigadores*. Aranzadi. 2023. Págs. 267-292.

CAMPO IBÁÑEZ, M.: “La exención del IBI a la Iglesia Católica encuadre constitucional y marco regulados”. *Estudios eclesiásticos: Revista de investigación e información teológica y canónica*, 2013, págs. 873–895.

CAÑAMARES ARRIBAS, S.: “La (Des)Igualdad religiosa en la tributación local: Las exenciones de las confesiones religiosas en el impuesto de construcciones, instalaciones u obras y en el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica”. *Anuario de la Facultad de Derecho. Universidad de Extremadura*, núm. 30, 2012-2013, págs. 299-310.

CASAS AGUDO, D.: “La exención de la Iglesia Católica en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras no alcanza a las que se realicen en inmuebles en que se desarrollan actividades ajenas al culto y de naturaleza mercantil. Análisis de la sentencia de 8 de enero de 2018 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 4 de Madrid”. *Nueva fiscalidad*, núm. 1, 2018, págs. 253-265.

CASTÁN, J.: *Derecho Civil Español, Común y Foral*. Instituto Editorial Reus, Madrid, 1969.

CASTRO JOVER, A.: “Laicidad y actividad positiva de los poderes públicos”. *Revista General de Derecho Canónico y Derecho Eclesiástico*”, núm. 3, 2003,

CEBRIÁ GARCÍA, M<sup>o</sup>. D.: “Los acuerdos entre el Estado Español y la Santa Sede: algunas cuestiones a tener en cuenta en su futura revisión”. *Anuario de la Facultad de Derecho, Universidad de Extremadura*, núm. 33, 2017.

- “El sistema de asignación tributaria quince años de vigencia”. *Anuario de derecho eclesiástico del Estado*, núm. 20, 2004, págs. 223-256.
- “Acuerdos concordatarios entre el estado español y la santa sede reflexiones jurídicas tras cuatro décadas de vigencia”. *Revista jurídica Portucalense*, núm. 25, 2019, págs. 54-70.
- El principio de cooperación "suo modo" entre el Estado y la Iglesia en materia económica: hacia la autofinanciación de la Iglesia Católica”. *Anuario de la Facultad de Derecho. Universidad de Extremadura*, núm. 16, 1998, págs. 297-306.
- “Sentencia del Tribunal Constitucional n.º 207/2013, de 5 de diciembre [BOE n.º 7, de 8-I-2014]: inconstitucionalidad de la Ley Foral de Navarra, de 12 de marzo, por limitar la exención del IBI de los inmuebles de las confesiones religiosas exclusivamente a locales destinados al culto”. *Ars Iuris Salmanticensis: AIS : revista europea e iberoamericana de pensamiento y análisis de derecho, ciencia política y criminología*, Vol. 2, núm. 1, 2014, págs. 319-322.
- “La exención del IBI en la comunidad foral de Navarra de los locales de la iglesia católica y de las demás confesiones religiosas no católicas que han firmado acuerdo de cooperación con el Estado Español”. *Quincena fiscal*, núm. 13, 2014, págs. 129-135.
- “Los beneficios fiscales de la Iglesia Católica en el impuesto sobre sociedades. *Anuario de derecho eclesiástico del Estado*, ISSN 0213-8123, núm. 15, 1999, págs. 233-252.
- “Los acuerdos entre las entidades locales y las confesiones religiosas”. *Anuario de derecho eclesiástico del Estado*, núm. 28, 2012, págs. 571-598.
- “La exención en el ICIO de la Iglesia Católica en el estado español y la prohibición de ayudas de estado del derecho de la Unión Europea”. *Revista General de Derecho Canónico y Derecho Eclesiástico del Estado*, núm. 45, 2017.
- “Exención de la Iglesia Católica en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras: Problemas que plantea”. *Quincena fiscal*, núm. 21, 2016, págs. 83-108.

CENCERRADA MILLÁN, E.: “Subvenciones e Impuesto sobre Sociedades” en MARTÍNEZ GINER, L. A. y NAVARRO-FAURE, A.: *Régimen jurídico-financiero de las subvenciones públicas*, Tirant lo Blanch, 2010, págs. 397-445.

CORRAL, C.: “La dotación estatal española”. *AA. VV., El Derecho Patrimonial Canónico en España. XIX Semana Española de Derecho Canónico*. Universidad Pontificia de Salamanca. Salamanca 1985. Págs. 281-320.

CRUZ AMORÓS, M. y LÓPEZ RIBAS, S.: *La fiscalidad en las entidades sin ánimo de lucro: estímulo público y acción privada*. CIDEAL, 2004.

CUBERO TRUYO, A.: “Las exenciones en el IVA y sus diversos fundamentos. Una clara distorsión en el concepto teórico de beneficio fiscal” en GARCÍA BERRO, F.: *La delimitación de los elementos esenciales del tributo ante el impacto de las reformas legales*. ARANZADI, 2017.

- “La necesidad de sustituir el concepto de adquisiciones intracomunitarias por el de adquisiciones intra-Unión (propuesta de adaptación de la terminología del IVA al Tratado de Lisboa)”. *Quincena Fiscal*, núm. 18, 2016, págs. 19-33.

CUBERO TRUYO, A. y SANZ GÓMEZ, R. J.: “La asignación tributaria a la Iglesia Católica a través de la declaración del IRPF” en BARRERO ORTEGA, A. y TEROL BECERRA, M. J.: *La libertad religiosa en el estado social*. Tirant lo Blanch, 2009, págs. 277-306.

- “La declaración del IRPF como cauce de financiación de la Iglesia católica (asignación voluntaria del 0,7 por 100 de la cuota íntegra). *Crónica tributaria*, núm. 136, 2010, págs. 85-102.

CUBERO TRUYO, A.: “Impuesto sobre el Valor Añadido” en CUBERO TRUYO, A; TORIBIO BERNÁRDEZ, L y TORIBIO, L.: *Los principales impuestos del Sistema Tributario*. Tecnos, 2019, págs. 171-230.

CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P.: “La tributación en casos de crisis familiar: El divorcio y sus consecuencias.” *Quincena fiscal*, N.º 12, 2019, págs. 45-68.

DÍAZ DE VALDÉS J. M. “Libertad religiosa y no discriminación”. *Revista Derecho del Estado*, núm. 53, 2022 (Ejemplar dedicado a: septiembre-diciembre), págs. 167

ECONOMIST & JURIST. “Actualidad fiscal”. *Revista fiscal y Laboral*, núm. 222, 2014. Pág. 28-31.

FERNÁNDEZ CORONADO, A., “La colaboración económica del Estado con las confesiones religiosas”, *Revista de Administración Pública*, núm. 108, págs. 365-404.



FERNÁNDEZ GUERRERO, V.: “La fiscalidad de los bienes de interés cultural”. *Revista PH. Especial monográfico: Patrimonio y tribunales de justicia*, núm. 82. 2012.

GONZÁLEZ DÍAZ, F. J.: “Régimen jurídico, económico y fiscal de las hermandades y cofradías”. *Revista Española de Derecho Canónico*, Vol. 51, núm. 136, 1994, págs. 227-260.

GALINDO MARTÍN, M. A., RUBIO GUERRERO, J. J. y SOSVILLA RIVERO, S.: “El régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro y su impacto macroeconómico (2015-2018)”. *Revista española del tercer sector*, núm. 29, 2015, págs. 55-80.

GARCÉS SANAGUSTÍN, M. y MONZÓN MAYO, M<sup>a</sup>. J.: “Ámbito subjetivo de la Ley General de Subvenciones. Capacidad jurídica para el establecimiento y otorgamiento de subvenciones” en GARCÉS SANAGUSTÍN, M., PALOMAR OLMEDA, A. y ARTEAGABEITIA GÓMEZ, M<sup>a</sup>.: *Derecho de las subvenciones y ayudas públicas*, Thomson Reuters Aranzadi, 2018, págs. 345-388.

GARCÍA BERRO, F.: “Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (II) en PÉREZ ROYO, F.: *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*. Tecnos. 2022. Págs. 123-264.

GARCÍA FREIRÍA, M.: “La exención en el IVA para las entidades sin ánimo de lucro. Problemas de interpretación y calificación respecto de los conceptos que integran el artículo 20.uno.12 de la Ley del IVA”. *Corporativismo e economía social*, núm. 39, 2016-2017, págs. 153-184.

GARCÍA-GARCÍA, R.: “Las relaciones de cooperación entre la Conferencia Episcopal Española y el Estado Español análisis de cincuenta años de trabajo”. *Anuario de derecho canónico: revista de la Facultad de Derecho Canónico integrada en la UCV*, núm. 6, 2017, págs. 141-258.

GARCÍA HERVÁS, D.: “Régimen económico de las Confesiones religiosas”. *VVAA, Manual de Derecho Eclesiástico del Estado*. Colex, 1997, Madrid, págs. 203-225.

GARCÍA- MAURIÑO BLANCO, E.: *Régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro*. Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, año 2004.

GARCÍA YZAGUIRRE, V. y OSORIO MORALES, H.: “Interpretación restrictiva de las exenciones tributarias: una propuesta de análisis”. *Revista chilena de Derecho*, núm. 3, 2022, págs. 109-136.

GIMÉNEZ Y MARTÍNEZ DE CARVAJAL, J.: “Situación actual de la financiación de la Iglesia católica”, en ROCA FERNÁNDEZ, M. J.: *La financiación de la Iglesia católica en España*, Fundación Alfredo Brañas, 1994, págs. 43-82.

GRAU RUIZ, M.A.: “Sobre la publicidad necesaria en las becas al estudio para el disfrute de la exención prevista en la Ley del IRPF (el caso de la beca de la Fundación Ramón Areces)”. *Quincena Fiscal*, N.º, 21, 2016, págs. 71-82.

GRISALES VARGAS, A. L.: “Vida cotidiana, artesanía y arte”. *THÉMATA. Revista de Filosofía*, núm. 51, enero-junio, 2015, págs. 247-270.

GONZÁLEZ-VARAS IBÁÑEZ, A.: “Principios y fines del Derecho eclesiástico. En JUSDADO RUIZ-CAPILLAS, M. A. y CAÑAMARES ARRIBAS, S.: *Derecho Eclesiástico del Estado*. COLEX, 2011, págs. 49-82.

HERNÁNDEZ GUIJARRO, F.: “Fiscalidad de la familia en situación de crisis matrimonial.” *Actualidad jurídica iberoamericana*, N.º Extra-8, 2, 2018, págs. 181-195.

- “Fiscalidad de las parejas de hecho.” *Actualidad jurídica iberoamericana*, N.º 11, 2019 (Ejemplar dedicado a: Las uniones de hecho en el Derecho Comparado), págs. 402-417.

HERNÁNDEZ LAVADO, A.: “La fiscalidad del mecenazgo”. *Anuario de la Facultad de Derecho. Universidad de Extremadura*, núm. 36, 2020, págs. 623-671.

- “Una nueva fiscalidad para fomentar la participación ciudadana en la cultura y el patrimonio cultural a través de las asociaciones: la reforma fiscal italiana y española de 2016” en GARCÍA-OVIES SARANDESES. I. y demás autores: *Conflictos actuales de derecho tributario Homenaje a la profesora doctora Manuela Fernández Junquera*. Thomson Reuters Aranzadi. 2017. Págs. 857-873.

HERRERA MOLINA, P.M. y FALLÓN y TELLA, R.: *La Exención Tributaria*. Editorial Colex, Madrid, 1990.

IRIARTE AHÓN, E., MEDINA PLASENCIA, R. y MOSCOSO, M.: *Derecho de autor para todos. Cartilla de orientación para los sectores creativos. Guía de Derecho de autor para dramaturgos*. Instituto Nacional de Defensa de la Competencia y de la Protección de la Propiedad Intelectual, INDECOP. 2013.

LAMBERTO DE ECHEVERRÍA, L. A.: *Los Acuerdos entre la Iglesia y España. Comentario*. Editorial Católica. 1980.

LASARTE ÁLVAREZ, J., “El IVA y las operaciones intracomunitarias”, *Crónica Tributaria*, núm. 111, 2004, págs. 121-134.

- “La exención del IVA de las entregas de bienes a operadores intracomunitarios según la normativa española”, en LASARTE ÁLVAREZ, J., *Las operaciones intracomunitarias en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en los Impuestos Especiales armonizados*, Instituto de Estudios Fiscales-Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 2004. Págs. 169 a 218.
- “Régimen de la exención del IVA de las entregas de bienes a operadores intracomunitarios según la normativa española”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 63, 2003, págs. 41 a 69.

LEAL ADORNA, M.: *El fenómeno religioso en el ordenamiento jurídico español*. Tecnos. 2020.

LEJEUNE VALCÁRCEL, E.: “Aspectos fiscales de los nuevos acuerdos de la Iglesia Católica con el Estado español”. *Ius canonicum*, Vol. 19, núm. 37, 1979, págs. 329-339.

LLAMAZARES FERNÁNDEZ, D.: “Laicidad y Acuerdos”. *Laicidad y Libertades. Escritos Jurídicos*, núm. 4, 2004.

- “Laicidad, sistema de acuerdos y confesiones minoritarias en España”. *Revista catalana de dret públic*, núm. 33, 2006, págs. 71-112.
- “Los Acuerdos del Estado español con la Santa Sede”, en JORDÀ CAPITÁN, E. y JIMÉNEZ GARCÍA, F.: *El principio de no confesionalidad del estado español y los acuerdos con la Santa Sede: reflexiones desde los principios constitucionales*, Dykinson, 2007, págs. 43-72.

LUQUE DE HARO, V. y LUQUE MATEO, M. A.: “La financiación pública de las confesiones religiosas en España. Especial atención a la de la Iglesia católica”. *Papeles de relaciones ecosociales y cambio global*, núm. 132, 2015-2016, págs. 115-128.

MÁRQUEZ SILLERO, C.: *La exención de las fundaciones en el Impuesto sobre Sociedades. Conforme a la Ley 49/2002*, La Ley, Las Rozas (Madrid), 2007.

MARTÍN DÉGANO, I.: “La Iglesia Católica y el IBI”. *Tributos locales*, núm. 107, 2012, págs. 11-32.

- “El concepto de donación a efectos de la aplicación de los incentivos fiscales al mecenazgo” en PWC TAX & LEGAL SERVICES. *Fiscalidad del Mecenazgo, Fundación Impuestos y Competitividad*, 2017, págs. 123-148.

MARTÍN SÁNCHEZ, I.: “La financiación de las confesiones religiosas en el Derecho español”. *Anuario de derecho eclesiástico del Estado*, núm. 6, 1990, págs. 129-156 y

- “La libertad religiosa en España”. *Derecho y religión*, núm. 7, 2012 (Ejemplar dedicado a: "200 años de libertad religiosa en Iberoamérica"), págs. 6-32.

MARTÍNEZ GÓMEZ DE ALBACETE, J. F.: *Volumen escultórico. Modelado y vaciado artístico*. Universidad Miguel Hernández de Elche. Facultad de Bellas Artes de Altea. Departamento de Escultura.

MATTOS CÁRDENAS, L.: “Dos «invenciones»: Cristo del Auxilio de Martínez Montañés y el Felipe IV a caballo. Orígenes y eco arquitectónico de su difusión en Lima”. *Devenir revista de estudios sobre patrimonio edificado*. Vol.6, núm. 12, 2019, págs. 27-46.

MORENO NAVARRO, I. y AGUDO TORRICO, J.: *Expresiones culturales andaluzas*. Aconcauga libros. 2012.

MOSQUERA, S.: “Beneficios Fiscales de la Iglesia Católica en España”, en GOMES, S.: *Relacoes IgrejaEstado em Portugal: desde a vigencia da Concordata de 1940. Actas das X Jornadas de Direito Canónico*, Lisboa: Universidade Católica Editora, 2002, págs. 271-281.

MURILLO MUÑOZ, M.: *El Registro de la Entidades Religiosas*. Observatorio del pluralismo religioso en España, Madrid, 2013.

OLLERO TASSARA, A.: “Laicidad positiva, igualdad consiguiente diálogo sobre el artículo 16 de la Constitución española”. *Persona y derecho: Revista de fundamentación de las Instituciones Jurídicas y de Derechos Humanos*, núm. 77, 2017, págs. 93-131.

- OLMOS ORTEGA, M<sup>a</sup>. E.: “Naturaleza jurídica de los Acuerdos de 1979”. *Almogaren: revista del Centro Teológico de Las Palmas*, núm. 36, 2005, págs. 141-162.
- ORTIZ BAQUERO, I. S.: “La regla de minimis en el ámbito de los acuerdos restrictivos de la libre competencia”. *Revista e-mercatoria*, Vol. 8, núm. 2, 2009.
- PARDO PRIETO, P. C.: “Cuarenta aniversario de los acuerdos con la Iglesia católica”. *Revista Jurídica de la Universidad de León*, núm. 6, 2019, págs. 75-103.
- PLAZA ROMERO, F.: y SUÁREZ CAPELEN, A.: “Convenios de colaboración empresarial. La aclaración de diversas cuestiones en PWC TAX & LEGAL SERVICES. *Fiscalidad del Mecenazgo, Fundación Impuestos y Competitividad*, 2017, págs.149-164
- PÉREZ ROYO, F y CARRASCO GONZÁLEZ, F. M.: *Derecho Financiero y Tributario, Parte general*. Civitas, Navarra, 2023.
- PÉREZ ROYO, I.: “Capítulo V. El Impuesto sobre Sociedades (I)”, en PÉREZ ROYO, F.: *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*. Tecnos. 2023, págs. 339-508.
- PIERPAOLO, F.: “Breves consideraciones sobre la adquisición de obras de arte en la regulación europea de los contratos públicos”. *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica: Nueva Época*, núm. 8, 2017, págs. 97-115.
- PRESAS BARROSA, C.: “La nueva asignación tributaria en España a la Iglesia católica», *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, vol. XVI, 2000, págs. 697-705.
- PRIETO, V.: “La presencia de la Santa Sede en los Estados y organismos internacionales”. En *Acuerdos, relaciones diplomáticas*. Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM. Recuperado de <https://repositorio.unam.mx/contenidos/5027894>, 2016.
- PONT CLEMENTE, J.F.: *La exención tributaria (Análisis jurídico general con especial aplicación al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y al IVA)*, EDERSA, Madrid, 1986.
- PUCHADES NAVARRO, M.: “El acuerdo sobre asuntos económicos. Evolución de un incumplimiento”. *Almogaren: revista del Centro Teológico de Las Palmas*, núm. 36, 2005, págs. 395-413.

PUIG PEÑA, F.: *Tratado de Derecho Civil Español*, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1946.

RIBAS LEÓN, M y HERMOSÍN ÁLVAREZ, M.: “Las adquisiciones intracomunitarias de bienes en el impuesto sobre el valor añadido”. *Documentos-Instituto de Estudios Fiscales*, núm.19, 2009.

RODRÍGUEZ BLANCO, M.: “El nuevo sistema de financiación de la Iglesia Católica en España”, en *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, vol. 15, núm. 2, 2007, págs. 333-352.

ROSSELL, J.: “La tributación de las confesiones religiosas en el ámbito autonómico y local”. *Anuario de derecho eclesiástico del Estado*, núm. 14, 1998, págs. 257-322.

ROVIRA FERRER, I.: “Las nuevas deducciones en el IRPF para las familias numerosas, los familiares a cargo de personas con discapacidad y determinadas familias monoparentales.” *Quincena fiscal*, N.º 10, 2015, págs. 57-74.

SANTOS FLORES, I.: “La interpretación de la norma tributaria” en RÍOS GRANADOS, G.: *Manual de Derecho Fiscal. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Serie Estudios Jurídicos*, núm. 350, México, 2020.

SÁINZ DE BUJANDA, F.: “Teoría jurídica de la exención tributaria. Informe para un coloquio”, *Hacienda y Derecho, volumen III, Instituto de Estudios Políticos*, Madrid, 1963.

SEDEÑO LÓPEZ, J. F.: “La exención en el IRPF de las becas de investigación y la discutible exclusión de las ayudas para contratos predoctorales” en TORIBIO BERNÁRDEZ, L.: *Fiscalidad de los jóvenes docentes e investigadores*. Aranzadi. 2023, págs. 417-446.

SEGLERS GÓMEZ-QUINTERO, A y MARTINELL, J. M.: *La laicidad y sus matices*. Comares, Granada, 2005.

SESMA SÁNCHEZ, B.: “El concepto jurídico de subvención y ayuda pública. Alcance de la noción de fomento y promoción” en GARCÉS SANAGUSTÍN, M., PALOMAR OLMEDA, A. y ARTEAGABEITIA GÓMEZ, M<sup>a</sup>.: *Derecho de las subvenciones y ayudas públicas*, Thomson Reuters Aranzadi, 2018, págs. 323-344.

SUÁREZ PERTIERRA, G.: “La recuperación del modelo constitucional. La cuestión religiosa a los veinticinco años de la Constitución”. *Laicidad y Libertades. Escritos Jurídicos*, núm. 2, 2002, págs. 313-348.

TORIBIO BERNÁRDEZ, L.: “Tributación de las rentas obtenidas durante estancias en el extranjero. ¿Qué exención cabría aplicar? repaso a las exenciones por becas de movilidad, por trabajos efectuados en el extranjero y por dietas” en TORIBIO BERNÁRDEZ, L.: *Fiscalidad de los jóvenes docentes e investigadores*. Aranzadi. 2023, págs. 333-350.

TORIBIO BERNÁRDEZ, L y TORIBIO BERNÁRDEZ, L.: “Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas” en CUBERO TRUYO, A; TORIBIO BERNÁRDEZ, L y TORIBIO BERNÁRDEZ, L.: *Los principales impuestos del Sistema Tributario*. Tecnos, 2019, pág. 97.

VIDAL MARTÍ, B.: “Algunas cuestiones sobre el mínimo por descendientes y las anualidades por alimentos: Contestaciones a consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos de 12 de diciembre de 2018 (V3171-18); 16 de julio (V2090-18) y 19 de diciembre (V3234-18).” *Carta tributaria. Revista de opinión*, N.º 51, 2019, págs. 58-61.

## **PÁGINAS WEB**

Página web 20 minutos. El Consejo de Hermandades de Sevilla sube el precio de las sillas y los palcos en 2024, pero no cobrará el 21% de IVA. [El Consejo de Hermandades de Sevilla sube el precio de las sillas y los palcos en 2024, pero no cobrará el 21% de IVA \(20minutos.es\)](#). (última visita 11 de enero de 2024).

Página web Cadena Ser. Los Gitanos y el Ayuntamiento certifican la cesión del suelo del Santuario. [Los Gitanos y el Ayuntamiento certifican la cesión del suelo del Santuario | Actualidad | Cadena SER](#), (última visita 19 de noviembre de 2023).

Página web de ABC. Las Cigarreras ya es propietaria de la capilla de la antigua Fábrica de Tabacos [Las Cigarreras ya es propietaria de la capilla de la antigua Fábrica de Tabacos \(abc.es\)](#), (última visita 19 de noviembre de 2023).

Página Web de ABC. Los Estudiantes y Cáritas becarán a 95 universitarios sin recursos. [Los Estudiantes y Cáritas becarán a 95 universitarios sin recursos \(abc.es\)](#), (última visita 2 de junio de 2023)

Página web de ABC. Los Gitanos consigue su templo propio tras 270 años de historia. [Los Gitanos consigue su templo propio tras 270 años de historia \(abc.es\)](#) , (última visita 20 de noviembre de 2023).

Página web de ABC. Pasión en Sevilla. Las Cigarreras cede un primitivo sayón a la Hermandad de los Dolores de Sanlúcar para la salida extraordinaria. [Las Cigarreras cede un primitivo sayón a la Hermandad de los Dolores de Sanlúcar para la salida extraordinaria \(abc.es\)](#), (última visita 22 de noviembre de 2023).

Página Web Centro de Formación Permanente. US. Normativa de becas: Instrucciones becas 2023/24. [Normativa de Becas \(us.es\)](#), (última visita 2 de julio de 2023).

Página web de Diario de Sevilla. Las hermandades sevillanas se suman a las donaciones para la futura diadema de la Piedad del Baratillo. [Las hermandades sevillanas se suman a las donaciones para la futura diadema de la Piedad del Baratillo \(diariodesevilla.es\)](#), (última visita 19 de noviembre de 2023).

Página web de Diario de Sevilla. Un grupo de hermanos dona una corona a la Virgen de la Caridad del Baratillo. [Un grupo de hermanos dona una corona a la Virgen de la Caridad del Baratillo \(diariodesevilla.es\)](#), (última visita 19 de noviembre de 2023).

Página Web descubrearte. [dossier del número 218, abril de 2017](#), que dedicamos a la imaginaria religiosa y a [Francisco Salzillo](#). <https://www.descubrirelarte.es/2019/04/17/semana-santa-teatro-sacro-en-la-calle.html>, (última visita 13 de mayo de 2023).

Página Web de la AEAT. Adquisiciones y entregas intracomunitarias. [Agencia Tributaria: Adquisiciones y entregas intracomunitarias](#) (última visita el 24 de mayo de 2023).

Página Web de la AEAT. Manual práctico de la renta 2022. Cuadro resumen de la dotación económica máxima anual exenta de las becas. [Agencia Tributaria: Cuadro resumen de la dotación económica máxima anual exenta de las becas](#) (última visita 19 de junio de 20123). (última isita 19 de junio de 2023).



Página web de la AEAT. Modelos 036 y 037. Censo de empresarios, profesionales y retenedores - Declaración censal de alta, modificación y baja y declaración censal simplificada. [Agencia Tributaria: Modelos 036 y 037. Censo de empresarios, profesionales y retenedores - Declaración censal de alta...](#), (última visita el 7 de diciembre de 2023).

Página Web de la AEAT. Régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección ¿A qué operaciones se aplica el REBU? [Agencia Tributaria: Régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección - ¿A ...](#), (última visita 25 de mayo de 2023).

Página web de la AEAT. Régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección. Funcionamiento del REBU. [Agencia Tributaria: Régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección - Fun...](#), (última visita 25 de mayo de 2023).

Página web de la AEDAF. La tributación de los premios de lotería. [tributacion-de-los-premios-de-loterias \(aedaf.es\)](#), (última visita 12 de noviembre de 2023).

Página Web de la Agrupación de Hermandades y Cofradías de Córdoba. [SILLAS Y PALCOS – Agrupación de Hermandades y Cofradías de Córdoba \(hermandadesdecordoba.es\)](#). (última visita 14 de mayo de 2023).

Página web de la Archidiócesis de Sevilla. Jurídica. Hermandades. [Jurídica | Archidiócesis de Sevilla \(archisevilla.org\)](#), (última visita 16 de noviembre de 2023).

Página web de la Biblioteca Nacional. La xilografía en los siglos XV y XVI. [seibertponencia.pdf \(bn.gov.ar\)](#), (última visita 12 de diciembre de 2023).

Página web de la Diputación Provincial de Ciudad Real. Convocatoria de Subvenciones para Cofradías, Hermandades y Entidades Religiosas de la provincia de Ciudad Real para la rehabilitación y adquisición de patrimonio cultural 2023. [Convocatoria de Subvenciones para Cofradías, Hermandades y Entidades Religiosas de la provincia de Ciudad Real para la rehabilitación y adquisición de patrimonio cultural 2023. - Diputación de Ciudad Real \(dipucr.es\)](#), (última visita 23 de noviembre de 2023).

Página web de la Hermandad de la Sagrada Columna y Azotes. Reglas de la real e ilustre Hermandad y Cofradía de nazarenos de la Sagrada Columna y Azotes de nuestro Señor

Jesucristo y María Santísima de la Victoria. [En la ciudad de Sevilla, a 9 días del mes de marzo del Año del Nacimiento de Nuestro Salvador Jesucristo de 1998, en virtud del acuerdo de Cabildo de Sres \(columnayazotes.es\)](#) (última visita 16 de noviembre de 2023).

Página web de la Hermandad de los Estudiantes. Acción social. Programa “Estudiantes”. [Bases Programa 'Estudiantes' curso 2023-2024 \(hermandaddelestudiantes.es\)](#), (última visita 15 de junio de 2024).

Página Web de la Hermandad de los Estudiantes. Reglas y Reglamento. [Reglas y Reglamento \(hermandaddelestudiantes.es\)](#) (última visita 15 de junio de 2024).

Página web de la RAE. Interpretación teleológica <https://dpej.rae.es/lema/interpretaci%C3%B3n-teleol%C3%B3gica>. (última visita 18 de mayo de 2023).

Página Web SARUS. Ayudas Sociales Curso 2021 – 2022. [Servicio de Asistencia Religiosa de la Universidad de Sevilla \(sarus.es\)](#), (última visita 15 de junio de 2024).

Página web de la SELAE. Normativa de los juegos. Lotería Nacional. [Lotería Nacional - Loterías y Apuestas del Estado \(loteriasyapuestas.es\)](#), (última visita 13 de noviembre de 2023).

Página Web de la UNESCO. Declaración Universal de la UNESCO sobre la diversidad cultural. [Declaración Universal de la UNESCO sobre la Diversidad Cultural | UNESCO](#). (última visita 11 de mayo de 2023).

Página Web del Consejo General de Hermandades y Cofradías de la ciudad de Sevilla. Reglamento de uso y adjudicación de sillas y palcos. [Consejo General de Hermandades y Cofradías de la Ciudad de Sevilla - Reglamento \(hermandades-de-sevilla.org\)](#) Así lo establece en el caso de Sevilla el Reglamento de uso y adjudicación de sillas y palcos en su artículo 1 y 2. (última visita 10 de mayo de 2023).

Página Web del Consejo General de Hermandades y Cofradías de la ciudad de Sevilla. Reglamento de uso y adjudicación de sillas y palcos. [Consejo General de Hermandades y Cofradías de la Ciudad de Sevilla - Reglamento \(hermandades-de-sevilla.org\)](#) (última visita 12 de mayo de 2023).

Página web del Ministerio de Hacienda. Extracto de la instrucción General de Loterías. [Microsoft Word - INSTRC56 extracto for.doc \(hacienda.gob.es\)](#), (última visita 13 de noviembre de 2023).

Página web europapress. Los precios de las sillas de Semana Santa de Sevilla suben más del 8% pero bajan respecto a 2023 al estar exentos de IVA. [Los precios de las sillas de Semana Santa de Sevilla suben más del 8% pero bajan respecto a 2023 al estar exentos de IVA \(europapress.es\)](#), (última visita 11 de enero de 2024).

Página web gremio artesacro. [Asociación Gremial Sevillana de Arte Sacro – Web Oficial de la Asociación Gremial de Arte Sacro de Sevilla \(gremioartesacro.com\)](#) (última visita 25 de mayo de 2023).

Página web políticas fiscal. ADAME MARTÍNEZ, A.: “Valor real versus valor de referencia”. Taxlandia, blog fiscal y de opinión tributaria. [Valor real versus valor de referencia de mercado \(politicafiscal.es\)](#), (última visita 29 de noviembre de 2023).





