

# EL IVA Y LA VENTA DE ABONOS DE SILLAS Y PALCOS PARA PRESENCIAR LAS PROCESIONES DE SEMANA SANTA

## VAT AND SALE OF SEASON TICKETS FOR SEATS AND BOXES TO ATTEND THE HOLY WEEK PROCESSIONS

**Mónica Arribas León**

*Profesora titular de Derecho financiero y tributario  
Universidad Pablo de Olavide de Sevilla*

Fecha de recepción: 06/09/2023

Fecha de aceptación: 26/02/2024

### RESUMEN

*En marzo de 2023 quedó por fin solventada, en el plano administrativo, la cuestión de si la venta de abonos de sillas y palcos para presenciar las procesiones de Semana Santa por la Carrera Oficial debía o no tributar por IVA. El tema, que llevaba abierto más de 25 años, se cerró con sendas resoluciones del TEAC de finales de 2022, en las que se fijó, como criterio unificador, que la actividad relacionada con el alquiler de sillas y palcos durante los días de la Semana Santa para presenciar los desfiles procesionales está sujeta y exenta de tributación cuando se verifiquen determinadas circunstancias; pero, caso de que no concurren, la operación queda sometida a imposición, debiendo tributar al tipo de gravamen general. En el trabajo analizamos ambos pronunciamientos que, sin duda, aportan seguridad jurídica y estabilidad al sistema, al existir una pauta que vincula a la Administración tributaria y a los tribunales económico-administrativos. Sin embargo, no compartimos su contenido en ninguno de los dos extremos, como desarrollamos en nuestra investigación.*

### PALABRAS CLAVE

*IVA, exenciones fiscales, tipo de gravamen, procesiones de Semana Santa.*

**ABSTRACT**

*In March 2023, the question of whether or not the sale of season tickets for seats and boxes to attend Holy Week processions in the «Carrera Oficial» should be taxed by VAT was administratively solved. The issue, which had been open for more than 25 years, was closed by two rulings of the TEAC at the end of 2022, which established a unifying criterion; on the one hand, it was decided that the activity related to the rental of chairs and boxes during the days of Holy Week to watch the processions is taxable for VAT when certain circumstances are met; on the other hand, if they are not met, the transaction is levied at the general rate of taxation. In this paper we analyse both resolutions, which undoubtedly provide legal certainty and stability to the system, as there is a guideline that binds the Tax Administration and the Economic-Administrative Courts. However, we do not agree with their content at either end, as we try to justify in our research.*

**KEYWORDS**

*VAT, tax exemptions, tax rate, Holy Week processions.*

**SUMARIO.** 1. Introducción. 2. Aparición de los primeros problemas jurídico-tributarios. 2.1. Procedimiento de Inspección tributaria de 1999. 2.2. Resolución del TEARA de 1 de febrero de 2002. 2.3. Conclusiones del proceso jurídico-administrativo. 3. ¿Fijación de un nuevo criterio administrativo en 2016? 4. Resoluciones del TEAC de 15 de diciembre de 2022. 4.1. Antecedentes de la Resolución del TEAC 00-05825-2022. 4.2. Fundamentos jurídicos de las Resoluciones del TEAC 15 de diciembre de 2022. 5. Valoración personal.

**1. INTRODUCCIÓN**

A finales del año pasado el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) dictó dos resoluciones en idéntico sentido sobre sendos recursos extraordinarios de alzada para la unificación de criterio interpuestos por el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) contra dos resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía (TEARA) que desestimaban unas solicitudes de rectificación de autoliquidaciones del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). En ellas se concluye que la actividad consistente en la venta de abonos de sillas y palcos para presenciar los desfiles procesionales durante la Semana Santa se califica como

sujeta pero exenta de tributación por esta figura impositiva cuando se verifiquen determinadas circunstancias; si no se cumpliesen y, por ende, no fuese apreciable la exención, el tipo impositivo aplicable a la prestación del servicio sería el general. Nuestro objetivo en el presente trabajo de investigación es analizar el criterio unificador definido en ambas resoluciones, que adquirieron firmeza en marzo de 2023 y con las que se clausura administrativamente una cuestión que llevaba abierta más de un cuarto de siglo.

En primer lugar, abordaremos los precedentes históricos del tema a través de una sucinta cronología de hechos acaecidos desde que arrancó el problema allá por el año 1999 hasta nuestros días. Queremos destacar dos lapsos temporales. Por una parte, el cuatrienio que transcurre entre 1999 y 2002, que es cuando aparece el conflicto que nos ocupa: el gravamen por IVA de la operación consistente en la explotación de sillas y palcos que se sitúan en una zona concreta de la ciudad durante los días de Semana Santa para presenciar los desfiles procesionales (en lo sucesivo, la actividad<sup>1</sup>); parece cerrarse con la Resolución del TEARA de 26 de septiembre de 2002, que proclama su exención en base al artículo 20.Uno.14.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA). Catorce años transcurrieron sin novedades. Hasta que en 2016 la Dirección General de Tributos evacúa la consulta V3622-16, en la que retoma la cuestión y construye una regla diferente: la sujeción y no exención de la actividad; de los polvos que deja este pronunciamiento vienen los lodos que nos han llevado a las

---

<sup>1</sup> No es este el lugar indicado para entrar en el régimen jurídico-sustantivo de la mencionada actividad. Son varias las ciudades españolas cuyos desfiles procesionales de Semana Santa transcurren por unos itinerarios predeterminados que confluyen en un trayecto común, usualmente conocido como «Carrera Oficial» o «Recorrido Oficial», en el que se colocan sillas para que el público pueda contemplarlos, cobrándose a cambio una cantidad por el uso de las mismas. En el caso de la ciudad de Sevilla, habría que remontarse al año 1973, fecha en la que, salvo error por nuestra parte, se firma el oportuno acuerdo de cesión del uso del conveniente espacio público entre el Ayuntamiento y el Consejo General de Hermandades y Cofradías; desconocemos si fue fruto de la casualidad o no, pero la realidad es que, a partir del año 2001, justo tras recibir las actas de la Inspección que suscitan el problema jurídico-tributario, el Consejo decidió retener la gestión de la instalación de sillas y palcos en la Carrera Oficial, hasta entonces en manos de los llamados «silleros». Actualmente, el Consejo tiene que abonar al Ayuntamiento la preceptiva tasa por la ocupación de la vía pública, además del correspondiente importe al Cabildo Catedralicio por la instalación de sillas en las gradas de la Catedral.

Resoluciones del TEAC de finales de 2022. Veremos ambas efemérides con detenimiento.

A continuación, entraremos en el examen jurídico-tributario del proceso que desencadena la Resolución del TEAC 00-05825-2022. Analizaremos sus antecedentes, que son tres: la autoliquidación de IVA del primer trimestre de 2020, el acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación de 2021 y la resolución del TEARA de 2022. A renglón seguido, desmenuzaremos el contenido de las citadas resoluciones del TEAC, que son idénticas en su fundamentación jurídica y, por supuesto, en el criterio unificador que elaboran. Terminaremos con la conveniente valoración personal de la doctrina fijada por el TEAC.

## 2. APARICIÓN DE LOS PRIMEROS PROBLEMAS JURÍDICO-TRIBUTARIOS

El tema lleva en el candelero desde 1999, cuando se incoa por parte de la Inspección de Hacienda del Estado un Acta reclamando el pago del IVA devengado no repercutido por la actividad al Consejo General de Hermandades y Cofradías de la ciudad de Sevilla (en adelante, el Consejo), que es después objeto de reclamación económico-administrativa ante el TEARA.

### 2.1. Procedimiento de inspección tributaria de 1999

El 28 de abril de 1999 comienzan las actuaciones inspectoras frente al Consejo en relación con el IVA devengado no ingresado por la actividad. Dichas actuaciones de la Dependencia de Inspección de la Delegación de la AEAT de Sevilla culminan el 15 de diciembre de 1999 con el levantamiento del Acta 01 70991502, por los ejercicios 1995, 1996 y 1997. En el punto 3 del Acta se cuantifican las bases imponibles de tales ejercicios y las cuotas de IVA deducibles, aplicándose el tipo reducido, que por aquel entonces era del 7 por ciento, para el cálculo de las cuotas devengadas no repercutidas. Una vez calculado el IVA devengado y minorado el IVA deducible, se fija la cuota y se calculan los oportunos intereses de demora, resultando una deuda a ingresar de 209.617,22 euros (34.877.317 pesetas, moneda en curso en esa época). Los datos numéricos pueden resumirse en la siguiente tabla después de hacer las oportunas equivalencias de pesetas a euros:

Ejercicio	Base imponible	IVA devengado no repercutido (7 %)	IVA deducible	Resultado
1995	843.628,67	59.054,01	6.667,03	52.386,98
1996	896.448,62	62.751,40	4.382,67	58.368,73
1997	954.527,42	66.816,92	5.670,85	61.146,07
Totales		188.622,33	16.720,55	171.901,78

(Euros. Elaboración propia a partir del punto cuarto del Acta de la Inspección de 1999)

Destacamos por su gran relevancia dos manifestaciones vertidas por la propia Inspección. Por un lado, defiende la aplicación del tipo de gravamen reducido y no del general, al tratarse, según se indica, «de manifestaciones culturales»; volveremos sobre este tema al estudiar las resoluciones del TEAC de 2022 por ser uno de los puntos básicos y, adelantamos nuestro juicio, mal resueltos por la doctrina administrativa. Por otro, considera que los hechos no son constitutivos de una infracción tributaria porque no hay culpabilidad en el contribuyente, dado «que pudo plantearse dudas sobre su tributación, al tratarse de una actividad cercana al culto religioso»; también retomaremos esta aseveración más adelante.

## 2.2. Resolución del TEARA de 1 de febrero de 2002

Contra la liquidación resultante de ese Acta, que se suscribió en conformidad, el obligado tributario interpuso, el 1 de febrero de 2000, reclamación económico-administrativa ante el TEARA, que recibió el n.º 41/533/00. La Resolución de 26 de septiembre de 2002, que puso fin al procedimiento, señaló que debía anular la liquidación impugnada al tener que apreciarse un supuesto de exención en el pago del tributo.

La declaración de la actividad como sujeta pero exenta de IVA conllevó varios efectos económicos: por una parte, al no existir IVA devengado, las arcas públicas no obtuvieron ninguna entrada de dinero, es decir, la AEAT dejó de ingresar la diferencia entre el IVA devengado y el soportado deducible, que ascendía a 171.901,78 euros en este trienio; en contrapartida el Consejo no tuvo que repercutir el IVA devengado de 188.622,33 euros a quienes adquirieron los abonos de las sillas y

palcos, lo que implica un ahorro global por tal cuantía para quienes efectuaron el alquiler. Por otra, el Consejo perdió la posibilidad de aplicar como IVA deducible 16.720,55 euros, ya que las operaciones exentas por aplicación de alguno de los supuestos del artículo 20 de la LIVA, como es el caso, no generan el derecho a la deducción del IVA soportado<sup>2</sup>.

El texto de la resolución profundiza sobre dos cuestiones jurídico-tributarias que deben ser destacadas; por una parte, se plantea la dualidad entre sujeción/no sujeción al IVA; por otra, una vez delimitada la sujeción, recapacita acerca de su posible exención.

### 2.2.1. *Sujeción/no sujeción de la actividad a IVA*

Con relación a este contenido, la entidad reclamante entendía que la actividad debía reputarse como no sujeta a tributación por un doble motivo: por un lado, en base a lo dispuesto en el artículo I en relación con el artículo III.a) del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede para Asuntos Económicos, suscrito el 3 de enero de 1979, que consagran la no sujeción a los impuestos sobre el gasto o consumo de las limosnas y donaciones recibidas<sup>3</sup>; y por otro, porque no estamos ante una actividad económica o empresarial sino accesoria de una principal de carácter pastoral y cultural.

Pero el Tribunal no compartió esos planteamientos. Respecto al primero, argumenta en el Fundamento de Derecho tercero lo siguiente:

*[...] el abono o el alquiler de éstos (sillas y palcos) atribuye el derecho a disfrutarlos en exclusiva, incluido el espacio que ocupan, lo que indudablemente constituye un servicio que se les presta: asiento y sitio garantizado para ver todas las cofradías, frente a las caminatas, plantones, bullas o*

<sup>2</sup> Así se extrae del artículo 94.Uno.1.º a) de la LIVA cuando limita el derecho a la deducción en las operaciones internas sólo a las «sujetas y no exentas».

<sup>3</sup> Artículo I del Acuerdo: «La Iglesia católica puede libremente recabar de sus fieles prestaciones, organizar colectas públicas y recibir limosnas y oblaciones». Artículo III.a): «No estarán sujetas a los impuestos sobre la renta o sobre el gasto o consumo, según proceda: a) Además de los conceptos mencionados en el artículo I de este Acuerdo, la publicación de las instrucciones, ordenanzas, cartas pastorales, boletines diocesanos y cualquier otro documento de las autoridades eclesíásticas competentes y tampoco su fijación en los sitios de costumbre».

*empujones que comporta asistir a los desfiles procesionales fuera de la Carrera Oficial. A cambio de ello ha de satisfacerse un precio asignado a cada silla o palco, variable en función de su mejor o peor situación. En la relación Consejo-usuario existen obligaciones recíprocas: de un lado proporcionar asiento y espacio, de otro, abonar el importe correspondiente, contraprestación nítidamente individual. Que el Consejo entregue el total de lo ingresado a las Hermandades para sufragar los gastos de la procesión no modifica la relación jurídica que aquél mantiene con los usuarios [...] ni convierte a la cantidad que éstos entregan en un donativo, pues se efectúa a cambio de la prestación de un servicio determinado.*

Coincidimos con el parecer del TEARA. El precio pagado por el alquiler de las sillas y palcos no puede valorarse como una limosna o donativo que el Consejo reciba y por lo tanto no tiene cabida en esos preceptos del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede para Asuntos Económicos. Estamos de modo incontrovertido ante una contraprestación por un servicio realizado.

En lo tocante al segundo, el carácter no empresarial de la actividad, se fundamenta en las propias normas tributarias y no en el Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede para Asuntos Económicos; en concreto, el artículo 4 de la LIVA en conexión con el artículo 5 requieren, para que pueda definirse una sujeción al impuesto, que la operación sea realizada por un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, y ello con independencia de que se realice con habitualidad o de forma ocasional. Como ya adelantamos, el Consejo estimaba que la explotación de las sillas y palcos no era una actividad económica al ser accesoria de una principal de carácter pastoral y cultural. El TEARA, acertadamente de nuevo según nuestra opinión, discrepó de esa postura:

*[...] no aprecia relación de accesoriidad, causal o consecuencial, entre la celebración de los desfiles procesionales de la Semana Santa de Sevilla y el alquiler de sillas y palcos para contemplarlo. Esta actividad se desarrolla en el seno de las celebraciones de Semana Santa y con ocasión de ella, pero ni la propician ni son su resultado, siendo ampliamente mayoritario el número de personas que participan de aquella sin utilizar estos servicios. Desde otro punto de vista, sería perfectamente posible que el Ayuntamiento de Sevilla explotara directamente las sillas y palcos o los concediera a una empresa privada extraña a la Iglesia católica, lo que prueba la independencia entre la organización y celebración de los desfiles procesionales y la prestación de servicios a personas que acuden a contemplarlos.*

Continúa argumentando que:

*El mencionado art. 5.2 LIVA entiende por actividades empresariales o profesionales las que impliquen 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. Es un hecho notorio y admitido por la entidad reclamante que el Consejo de Cofradías organiza, dentro de los límites marcados por el Ayuntamiento - Administración concedente del uso exclusivo del dominio público-, la colocación y distribución de sillas y palcos, incluyendo la publicidad, señalamiento de fechas para adquisición de pases y abonos, emisión de carnés y entradas, recaudación de los importes correspondientes, etc. Toda esta labor de organización se dirige inmediatamente a proporcionar a los usuarios el servicio que con anterioridad se ha descrito: el disfrute de una silla o un palco y de su respectivo espacio, con carácter exclusivo, para contemplar todos los desfiles procesionales de la Semana Santa. Es decir, se reúnen todas las características para considerar esta actividad como empresarial, consistente en la prestación de un servicio mediante precio.*

Y termina con dos precisiones para solventar posibles dudas; por una parte, la condición esporádica de la actividad no afecta a su naturaleza empresarial o profesional, como bien puntualiza el artículo 4.Uno de la LIVA<sup>4</sup>; por otra, tampoco el destino que se procure a las cantidades ingresadas incide sobre ese carácter, como aclara el apartado Tres del mismo precepto<sup>5</sup>.

En suma, la actividad se debe calificar sujeta al impuesto al cumplir los requisitos que para ello exige el artículo 4 de la LIVA. Una vez sentada esta premisa, se aborda una segunda cuestión: su eventual exención.

### 2.2.2. Posible exención de la actividad a IVA

La reclamante vuelve a partir del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede para Asuntos Económicos. Recurre en primer lugar al

---

<sup>4</sup> «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».

<sup>5</sup> «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».

artículo IV<sup>6</sup>; según su parecer, se cumplen las exigencias subjetivas (tiene carácter diocesano) y objetivas (actividad destinada al Culto) para la exención vinculada con el Culto<sup>7</sup>. El Tribunal replica a este propósito que la actividad que está siendo objeto de examen es un concreto servicio consistente en la explotación de las sillas y palcos y no el Culto Público<sup>8</sup>. No cabe por lo tanto recurrir al artículo IV del antedicho Acuerdo<sup>9</sup>.

---

<sup>6</sup> «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: A) Exención total y permanente de la Contribución Territorial Urbana de los siguientes inmuebles: 1) Los templos y capillas destinados al culto y, asimismo, sus dependencias o edificios y locales anejos destinados a la actividad pastoral. 2) La residencia de los Obispos, de los Canónigos y de los Sacerdotes con cura de almas. 3) Los locales destinados a oficinas de la Curia diocesana y a oficinas parroquiales. 4) 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. 5) Los edificios destinados primordialmente a casas o conventos de las Órdenes, Congregaciones religiosas e Institutos de vida consagrada. B) 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. C) Exención total de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y Transmisiones Patrimoniales siempre que los bienes o derechos adquiridos se destinen al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado y al ejercicio de la caridad. D) 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.- 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».

<sup>7</sup> Es posible que esta argumentación partiera de la afirmación vertida por la propia Inspección de Tributos en 1999 al hilo de la eventual consideración de una infracción tributaria; como ya vimos, de manera expresa se aludía a que el Consejo «pudo plantearse dudas sobre su tributación, al tratarse de una actividad cercana al culto religioso»; es la propia Inspección la que pone a la recurrente sobre la senda del artículo IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede para Asuntos Económicos.

<sup>8</sup> Como de forma atinada observa el Tribunal, el Culto Público quedaría no sometido a tributación al apreciarse de modo directo un supuesto de no sujeción, ya que «dichas actividades no se prestan en régimen empresarial o retribuido».

<sup>9</sup> Como reflexiona el Tribunal en el Fundamento de Derecho segundo de la Resolución, de «ser diócesis, su régimen fiscal vendría recogido en el art. IV del Acuerdo; en otro caso, habría que estar a lo dispuesto en el art. V del mismo, como asociación dedicada a actividades religiosas». Aunque lo relevante es que «es indiferente que el

A renglón seguido se alude al artículo V del mencionado Acuerdo, que dispone:

*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.*

Esa cita general al ordenamiento jurídico-tributario hay que concretarla, en esta materia, en el beneficio fiscal amparado por el artículo 20.Uno.14.º de la LIVA, que detalla:

*Uno. Estarán exentas de este tributo las siguientes operaciones: [...] 14.º 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.<sup>10</sup>*

Las verdaderas controversias jurídicas surgen en este extremo. No vamos ahora a ahondar en ellas, puesto que serán objeto de atención al hilo de las Resoluciones del TEAC de 2022. De momento sólo apuntaremos varias ideas recalçadas por el Tribunal.

Por un lado, el artículo V del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede para Asuntos Económicos confiere directamente a las entidades religiosas, entre las que se encuentra el Consejo, el derecho a todos los beneficios estipulados para las entidades sin fin lucrativo en las

---

Consejo de Cofradías tenga naturaleza diocesana o no, pues las consecuencias fiscales en este caso serían las mismas si se tratara de una entidad del artículo IV del Acuerdo o del artículo V [...] pues es indiscutida su inclusión en alguno de los dos artículos».

<sup>10</sup> Esta letra del precepto no ha sufrido ninguna modificación desde su redacción originaria.

normas tributarias, sin condicionantes<sup>11</sup>. No obstante, el punto 2 del Protocolo Adicional a este Acuerdo añade:

*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.*

No tenemos constancia de la aprobación de ese convenio entre ambas partes en nuestro ordenamiento jurídico-tributario.

Por otro, el artículo 20.Uno.14.º de la LIVA alberga la exención de ciertas actividades culturales desarrolladas por las entidades sin ánimo de lucro privadas de carácter social, siempre que cumplan unos requisitos objetivos (que el servicio pueda subsumirse en alguno de los enumerados por la norma) y subjetivos (que la entidad prestadora del servicio tenga la distinción de establecimiento cultural de carácter social). Ambos, según el Fundamento de Derecho séptimo de la Resolución del TEARA, se verifican en el presente procedimiento.

Respecto de la vertiente objetiva de la exención, señala que la actividad puede subsumirse en la letra d) del precepto; no hay en la Resolución mayores explicaciones al respecto.

A juicio del TEARA, los problemas se enlazan con el aspecto subjetivo, porque el artículo 20.Tres de la LIVA, en su redacción originaria vigente hasta 31 de octubre de 2012, reclamaba a las entidades benéficas privadas la solicitud del reconocimiento de su condición como entidades de carácter social en la forma prescrita por el Reglamento del impuesto para aplicar cualquier exención. El artículo 6 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios, el Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, por el que se regula la composición y la forma de utilización del número de identificación fiscal, el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por

---

<sup>11</sup> Orden del Ministerio de Economía y Hacienda 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.

el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, y el Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, por el que se establece el procedimiento de aplicación de las Directivas de la Comunidad Económica Europea sobre intercambio de información tributaria, (RIVA), en su versión vigente a la fecha que nos ocupa (hasta 26 de octubre de 2013), instaba dos requisitos para poder apreciar cualquier privilegio tributario: que la solicitud del reconocimiento como entidad social precediera al devengo de las operaciones y que fuera realizado por la AEAT<sup>12</sup>.

Este era el extremo peliagudo puesto que consta acreditado que el reconocimiento por parte de la AEAT al Consejo como establecimiento de carácter social se produjo mediante Acuerdo del Delegado de la AEAT de 23 de diciembre de 1999, cuando habían nacido las obligaciones tributarias que estaban siendo objeto de reclamación (recuérdese que hablamos de las liquidaciones correspondiente al trienio 1995-1997). El TEARA razonó que esta exigencia no sería aplicable porque «el reconocimiento como entidad de carácter social para las entidades de la Iglesia católica dedicadas a actividades religiosas está realizado directamente en el Acuerdo de 3 de enero de 1979, con el valor formal que se ha reseñado [...] este Tribunal considera que a 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».

No vamos a ahondar en esta cuestión dado que el actual artículo 6 del RIVA tiene una dicción diferente que ya no interpela el previo reconocimiento como entidad de carácter social para aplicar los beneficios fiscales en materia de IVA<sup>13</sup>; además, y en cualquier caso, consta acre-

---

<sup>12</sup> Como bien puntualiza la Resolución del TEARA que estamos tratando, en ningún momento se exige que tal reconocimiento sea realizado por el Delegado de la AEAT ya que el párrafo primero del artículo 6 de la RIVA en esa redacción original habla «de la Delegación o Administración de la AEAT en cuya circunscripción territorial esté situado su domicilio fiscal», lo que permite que pueda provenir de otra fuente.

<sup>13</sup> Esta condición desaparece con la reforma que de este precepto reglamentario realiza el artículo 1.2 del Real Decreto 828/2013, de 25 de octubre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre; el Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo; el Real Decreto 1065/2007, de 27

ditado que se instó por parte del Consejo y se obtuvo a finales de 1999 por lo que, a día de hoy, debe entenderse en vigor<sup>14</sup>.

La Resolución del TEARA se recurrió por parte del Director General de Tributos del Ministerio de Hacienda en alzada ante el TEAC, aunque la Administración tributaria acabó desistiendo en su pretensión<sup>15</sup>.

### 2.3. Conclusiones del proceso jurídico-administrativo

A la luz de la exposición anterior, podemos alcanzar las siguientes determinaciones:

Primera: La actividad debe sujetarse a IVA al cumplir todas condiciones requeridas para ello en el artículo 4 de la LIVA, sin que sea, además, apreciable ningún supuesto de no sujeción de los contemplados en el artículo 7 del mismo texto legal. No vamos a volver sobre este extremo más adelante puesto que no suscita ninguna discusión ni es alegado por ningún interesado en procedimientos ulteriores.

Segunda: La actividad está, no obstante, exenta de tributación por aplicación del artículo 20.Uno.14.º de la LIVA.

---

de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre. La nueva redacción del párrafo segundo desvincula totalmente el disfrute de las exenciones correspondientes a los servicios prestados por las entidades de carácter social del momento en que se obtenga su calificación como tales.

<sup>14</sup> En todo caso, no hay duda de que el Consejo reúne actualmente los requisitos para ser considerado como entidad de carácter social, al no tener ánimo de lucro y encontrarse inscrita en el Registro de Entidades Religiosas del Ministerio de Justicia. La fecha vigente de inscripción es el 20 de julio de 2006 y el número de inscripción es el 019591 (número antiguo 6393-/SE/D). Estos datos pueden consultarse a través de la sede electrónica del Ministerio de Justicia, en el enlace:

<https://maper.mjusticia.gob.es/Maper/DetalleEntidadReligiosa.action?numeroInscripcion=019591>

<sup>15</sup> Según consta en el punto 3.4 del Antecedente de Hecho segundo de la Resolución del TEAC 00-05825-2022, el recurso de alzada se promovió el 26 de noviembre de 2002, el escrito de desistimiento por parte del Director General de Tributos fue presentado el 12 de junio de 2003 y el Acuerdo del TEAC aceptando tal desistimiento y declarando concluso el procedimiento es de 17 de diciembre de 2003.

Tercera: No estamos ante una exención rogada; que la exención esté condicionada al reconocimiento del carácter social de la entidad benéfica privada no le otorga aquel atributo a la exoneración de gravamen; la naturaleza rogada de una exención y el ineludible acatamiento de una condición subjetiva son dos cosas bien diferentes.

Cuarta: el Consejo no tiene que obtener ningún reconocimiento como entidad de carácter social para poder aplicar los beneficios fiscales concedidos a éstas; el Consejo es una entidad religiosa a la que, por mandato directo del artículo V del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede para Asuntos Económicos, se le deben aplicar los privilegios tributarios de las entidades no lucrativas, sin que sea preceptivo pasar por los requisitos que se demandan en el artículo 20.Tres de la LIVA, desarrollado en el artículo 6 de la RIVA<sup>16</sup>.

Parecía que existía por lo tanto un consenso al respecto: la actividad estaba sujeta a gravamen, pero exenta de IVA por aplicación del artículo 20.Uno.14.º de la LIVA.

### 3. ¿FIJACIÓN DE UN NUEVO CRITERIO ADMINISTRATIVO EN 2016?

Tras la declaración del régimen de exención en 2002, viene un periodo de casi tres lustros de relativa calma<sup>17</sup>. Pero 31 de agosto de 2016 todo

---

<sup>16</sup> En palabras del Tribunal, el artículo V del Acuerdo «efectúa una equiparación del régimen fiscal de unas entidades al que tengan las benéfico-privadas, pero no las convierte en tales ni les exige cumplir sus requisitos. Es decir, el Delegado de la AEAT no podría comprobar en estos casos si la entidad solicitante cumple los requisitos establecidos en el art. 20.3 LIVA, porque ello vulneraría frontalmente el repetido art. V, vaciándolo de contenido, ya que si las entidades religiosas han de reunir los requisitos de las fundaciones benéfico-privadas para disfrutar de su régimen fiscal, lo único que se les estaría reconociendo es su equiparación con la personalidad civil de éstas para, a partir de ahí, funcionar como tal ante el ordenamiento español, lo cual ya está dicho en el Acuerdo sobre asuntos jurídicos de la misma fecha.» (Fundamento de Derecho séptimo).

<sup>17</sup> Debemos traer a colación la situación relatada en el punto 10.2 del Antecedente de Hecho segundo de la Resolución del TEAC 00-06997-2022. En 2015, la Oficina de Gestión Tributaria de la Delegación de la AEAT requirió al homónimo del Consejo de Sevilla en Málaga cierta documentación relacionada con la falta de presentación de autoliquidación por el IVA del ejercicio 2013, iniciándose un procedimiento de comprobación limitada. La entidad alegó la exención en base al artículo 20.Uno.14.º de la LIVA y el jefe

parece saltar por los aires cuando la Dirección General de Tributos emite su respuesta a la consulta V3622-16.

Antes de ocuparnos de ella debemos reseñar, por seguir un orden cronológico, 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<sup>18</sup>. El apartado 1 del artículo 1 dispone:

*1. A las operaciones que se entiendan realizadas a partir del 1 de enero de 2007 y que tengan por destinatarias a 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, no les serán de aplicación los supuestos de exención o de no sujeción que se han venido aplicando a estas operaciones hasta el 31 de diciembre de 2006.*

*Excepcionalmente, las operaciones cuya exención se haya solicitado y reconocido por la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria antes del 1 de enero de 2007 mantendrán el régimen tributario de exención, en su caso, reconocido, aunque las operaciones se realicen a partir de esta fecha.*

*Lo dispuesto en este apartado ha de entenderse sin perjuicio de la aplicación de cualesquiera otros beneficios fiscales contenidos en la normativa reguladora del Impuesto.*

Hemos de puntualizar que de esa norma no cabe inferir la supresión de todo beneficio para las entidades eclesíásticas en el ámbito del IVA, sino sólo de los privilegios fiscales acogidos en los artículos III y IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede para Asuntos Económicos. Recordamos que la exención de la actividad que venimos analizando no se fundamenta en ninguno de esos preceptos del meritado Acuerdo sino en la interpretación del artículo V del Acuerdo en conjunción con letra del artículo 20.Uno.14.º de la propia LIVA. El criterio vigente sigue siendo por lo tanto el asentado tras la Resolución del TEARA de 26 de

---

de la Dependencia de Gestión Tributaria consideró que no procedía ninguna regularización, cerrando el asunto sin más actuaciones.

<sup>18</sup> Esta Orden ministerial derogó la previa de 29 de febrero de 1988, citada en la nota al pie 11.

septiembre de 2002: la actividad está sujeta pero exenta del tributo por aplicación del supuesto contemplado en la LIVA.

El Centro consultivo se pronuncia sobre el régimen de tributación por el IVA de tres tipos de ingresos que obtiene una Hermandad religiosa y sin ánimo de lucro de Murcia: 1. Las cuotas de los cofrades; 2. La venta de loterías con sobreprecio; 3. Los ingresos procedentes de la cesión de uso de tribunas instaladas en la vía pública para contemplar las procesiones.

Pocas dificultades plantea el esclarecimiento de las dos primeras cuestiones. Mientras que las cuotas abonadas por los cofrades y fijadas en los Estatutos para el cumplimiento del objeto social de la entidad consultante están exentas por aplicación del artículo 20.Uno.12.º de la LIVA<sup>19</sup>, la venta con sobreprecio de lotería no puede calificarse así, debiendo exigirse el tributo por la parte del recargo cobrado<sup>20</sup>.

Es la tercera cuestión la que nos interesa, ya que la Dirección General de Tributos afirma en su apartado 7:

*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>19</sup> Artículo 20 (Exenciones en operaciones interiores), apartado Uno («Estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones:»), número 12.º de la LIVA: «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».

<sup>20</sup> Como bien precisa la consulta vinculante, «habrá que distinguir la parte del servicio que corresponde a la participación en el juego, es decir, el precio corriente del billete, que podría gozar de exención en los términos del artículo 20.Uno.19.º de la Ley 37/1992, y la parte correspondiente al sobreprecio cobrado por la entidad consultante, que constituye una operación sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido».

Parece que la Dirección General de Tributos se separa de la regla implantada por el TEARA en 2002. Lo que se resolvió entonces como una operación sujeta pero exenta en base al artículo 20.Uno.14.º de la LIVA ahora se proclama sujeta y no exenta, al no ser aplicables ni el apartado 14.º ni el apartado 12.º de ese mismo precepto<sup>21</sup>.

No podemos manifestarnos con la rotundidad que deseáramos; de ahí que hayamos comenzado el discurso de este epígrafe con un elocuente «parece», porque, según se desprende de la descripción de los hechos que consta en la consulta, es una Hermandad a título individual la que eleva la pregunta sobre cómo debe tributar la venta de tribunas para presenciar las procesiones. Esto nos suscita la incertidumbre de si está inquiriendo acerca de unas tribunas propias que ella monta y por las que cobra un dinero<sup>22</sup>; en ese contexto, la solución convenida no sería extrapolable al asunto que venimos estudiando en la que es el Consejo, y no una Hermandad, quien gestiona unas sillas y palcos colocados durante toda la Semana Santa en la vía pública, encargándose asimismo de la organización general<sup>23</sup>. La sucesión de hechos y actuaciones administrativas posteriores nos inducen a pensar que, al menos

---

<sup>21</sup> Ciertamente el texto de la respuesta no es todo lo claro que debería; o al menos no nos lo parece a nosotros. La Dirección General de Tributos analiza en primer lugar el supuesto del artículo 20.Uno.12.º de la LIVA para ver si la actividad encaja en el mismo, resolviendo de forma negativa, ya que el servicio se presta a un tercero y la norma de exención exige que se preste directamente a sus miembros y sin percibir contraprestación diferente a las cuotas fijadas en los estatutos oportunos; cuando encara el supuesto del apartado 14.º llega a la siguiente conclusión: «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>22</sup> En la ciudad de Sevilla hay al menos una Hermandad que efectúa el montaje de unas sillas en la plaza donde está su Basílica para que las personas que paguen el dinero estipulado puedan utilizarlas y contemplar la salida de esa procesión concreta. Aplicando el criterio de la Dirección General de Tributos, la operación quedaría sujeta y no exenta de IVA, debiendo repercutirse a los usuarios de las sillas el correspondiente tributo.

<sup>23</sup> Según el Convenio de Colaboración entre el Ayuntamiento de Sevilla y el Consejo General de Hermandades y Cofradías de Sevilla, firmado el 20 de julio de 2020, aprobado por la Junta de Gobierno en sesión ordinaria diez días después y con vigencia para cuatro años a partir de la Semana Santa de 2021, el Consejo no sólo explota las sillas y palcos, sino que además debe ocuparse de su instalación, el mantenimiento de un ser-

para la Administración tributaria, sí se verifica una modificación en la postura adoptada, lo que por otra parte resulta coherente pues la AEAT queda obligada por la misma aunque, debemos subrayarlo, tales efectos vinculantes no alcanzan a las facultades revisoras de los tribunales económico-administrativos ni a los órganos judiciales<sup>24</sup>.

Ni una palabra encontramos en el texto de la respuesta sobre el tipo de gravamen aplicable<sup>25</sup>. Probablemente ello se debe a que no existía en 2016 ningún supuesto al que apelar. El artículo 91.Uno.2.7.º de la LIVA, en su redacción originaria, preveía la aplicación del tipo reducido a las siguientes prestaciones de servicios:

*7.º La entrada a teatros, circos, parques de atracciones, conciertos, bibliotecas, museos, parques zoológicos, salas cinematográficas y exposiciones, así como a las manifestaciones similares de carácter cultural que se determinen reglamentariamente.*

Sin embargo, con efectos desde el 1 de septiembre de 2012, el artículo 23.3 del Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad, elimina parcialmente el tipo reducido, dejándolo vigente solo para la «entrada a bibliotecas, archivos y centros de documentación y museos, galerías de arte y pinacotecas». Y así se mantiene hasta que el artículo 60 de la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017, reintroduce a partir de 29 de junio de ese año el tipo reducido para la «entrada a bibliotecas, archivos y centros de documentación, museos, galerías de arte, pinacotecas, teatros, circos, festejos taurinos, conciertos, y a los demás espectáculos culturales en vivo». Al dictarse por tanto la Resolución de la Dirección General de Tributos en 2016, sólo cabía la opción de aplicar el tipo general, ya que

---

vicio de vigilancia y control de las vías de acceso a las zonas acotadas, la instalación de vallas, emitir las entradas, trasladar los kioscos de prensa y reponerlos después.

(Consultable en <https://www.sevilla.org/verifirmav2/code/uJWZp032o92FgdC77yJaJw>).

<sup>24</sup> Artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria: «1. La contestación a las consultas vinculantes tendrá efectos vinculantes, en los términos previstos en este artículo, para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante»; no se menciona a los órganos revisores, que no quedarían bajo esta limitación.

<sup>25</sup> Asimismo lo reconoce de forma expresa la Resolución del TEAC 00/05825/2022 en el apartado 3.7 del Antecedente de Hecho segundo.

la actividad no podía incardinarse bajo la letra de la norma vigente en ese momento.

#### 4. RESOLUCIONES DEL TEAC DE 15 DE DICIEMBRE DE 2022

El 15 de diciembre de 2022 ven la luz dos extensas Resoluciones del TEAC que ponen fin a sendos recursos de alzada para la unificación de criterio interpuestos ambos por la Directora del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT relativas a la posible exención y, en su caso, tipo impositivo, aplicables a la actividad. Una, la 00-05825-2022, contra la Resolución del TEARA de 27 de enero de 2022, recaída en la reclamación n.º 41/01966/2021, interpuesta frente a resolución desestimatoria de solicitud de rectificación de autoliquidación de IVA del primer trimestre del ejercicio 2020. La otra, la 00-06997-2022, contra la Resolución del TEARA, sala desconcentrada de Málaga, de 31 de marzo de 2022, recaída en la reclamación n.º 29/00397/2021, interpuesta frente a resolución desestimatoria de solicitud de rectificación de autoliquidación de IVA del primer trimestre del ejercicio 2020.

El artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), contiene la regulación básica de este recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio:

- 1. Las resoluciones dictadas por los tribunales económico-administrativos regionales [...] que no sean susceptibles de recurso de alzada ordinario [...] podrán ser impugnadas, mediante el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, por [...] los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria [...] respecto a las materias de su competencia, cuando estimen gravemente dañosas y erróneas dichas resoluciones o cuando apliquen criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros Tribunales Económicos-Administrativo del Estado [...]*
- 2. El plazo para interponer el recurso [...] será de tres meses contados desde el día siguiente al de la notificación de la resolución [...].*

La competencia subjetiva de la recurrente no presenta reparos. Tampoco hay objeciones con el plazo de interposición.

Pero el análisis del objeto del recurso despliega algún dilema. En ambos procesos, la Directora interpone el recurso alegando que la Reso-

lución del TEARA recurrida es gravemente dañosa y errónea. El Consejo discrepa: «a esta parte no le consta la existencia de fallos contradictorios en relación con las cuestiones tratadas por el TEARA, ni tampoco que la resolución que ahora se recurre por la Administración tributaria se aparte del criterio que, hasta la fecha, se ha mantenido en la vía económico-administrativa. Más bien concurre todo lo contrario», defendiendo que «el recurso planteado se basa, únicamente, en la modificación de un criterio de parte (el de la Agencia Tributaria), sin que [...] haya tenido lugar alteración o modificación en la normativa aplicable ni en las circunstancias concurrentes en el caso de autos y que, además, tal fundamento no vincula al TEARA ya que, ni el TEAC ni el resto de Tribunales Económico-Administrativos, están condicionados por los criterios establecidos por la DGT».

A pesar de ser verdad lo que manifiesta el obligado tributario, en este extremo valoramos, como observa el TEAC en el Fundamento de Derecho segundo de la Resolución 00-05825-2022, que concurre una duda interpretativa y que es necesario fijar un criterio unificador. Que durante veinte años se haya mantenido por parte de los tribunales económico-administrativos una postura uniforme no significa que el asunto estuviera desenmarañado con una fundamentación jurídica solvente, al menos a nuestro juicio. Ninguno de los pronunciamientos previos ha abordado con profundidad el inciso básico: perfilar en cuál de los supuestos del artículo 20.Uno.14.º de la LIVA cabe incardinar el servicio prestado por el Consejo. Es cierto que no ha existido una modificación en la línea seguida por el TEARA y que simplemente se ha verificado una metamorfosis en la posición de la AEAT como consecuencia de la respuesta a la consulta vinculante de 2016. Pero esa no es la cuestión; a nuestro modo de entender, el problema es que el criterio sentado por el TEARA no está jurídicamente cimentado de forma sólida y por lo tanto pudiera plantearse la posibilidad de que fuera gravemente dañoso.

Pero dejemos de lado las disquisiciones formales y procesales y centrémonos en el fondo.

Hemos conseguido tener acceso a ciertos antecedentes de la primera de ellas. De ahí que los traigamos a colación a renglón seguido porque con ellos se entiende mejor la postura de ambas partes y los argumentos empleados.

#### 4.1. **Antecedentes de la resolución del TEAC 00-05825-2022**

##### 4.1.1. *La autoliquidación del primer trimestre de IVA del ejercicio 2020*

La primera noticia que tenemos del procedimiento se sitúa en diciembre de 2019, cuando el Consejo recibe comunicación firmada por la Delegada Especial de Andalucía de la AEAT, con fecha 2 de diciembre de 2019. En ella se alude de modo expreso a un cambio de pauta en el régimen fiscal de la actividad que, desde la Resolución del TEARA de 1 de febrero de 2002, se basaba en su exención por aplicación del supuesto del artículo 20.Uno.14.º de la LIVA. La Delegada, tomando como soporte la respuesta de la Dirección General de Tributos proporcionada en la consulta V3622-16, le informa de la no aplicación de la exención y, en consecuencia, la sujeción al tipo general.

A la vista de la comunicación, el Consejo procedió a presentar en plazo el modelo 303 de autoliquidación correspondiente al primer trimestre del ejercicio 2020, para evitar de esta manera las eventuales consecuencias que hubiera tenido una inobservancia<sup>26</sup>. Esta actuación por parte del interesado no puede reputarse como el reconocimiento de una deuda, como lo demuestra el hecho de que el 15 de julio de 2020 presentó solicitud de rectificación sobre la base del argumento principal de que los ingresos obtenidos, tal y como había concluido el TEARA en la resolución antedicha de 2002, se encuentran exentos de IVA al ser subsumible en el artículo 20.Uno.14.º de la LIVA, por lo que la repercusión resulta indebida. Además, como fundamento accesorio si no se aprecia la exención, se alega que el tipo impositivo no debe ser el general del 21 por ciento consignado en el artículo 90.Uno de la LIVA sino el reducido del artículo 91.Uno.2.6.º de la LIVA, situado en el 10 por ciento por esas fechas, que se refiere a «entradas a bibliotecas, archivos y centros de documentación, museos, galerías de arte, pinacotecas, teatros, circos, festejos taurinos, conciertos, y a los demás espectáculos culturales en vivo»; según arguye el Consejo en su escrito, «las procesiones de Semana Santa son un claro ejemplo de tales espectáculos culturales en vivo; su carácter cultural está reconocido en el Real Decreto 348/2017, de 8 de abril, que declara la Semana Santa como

---

<sup>26</sup> La posterior Resolución del TEARA de 27 de enero de 2022 así lo admite en su Fundamento de Derecho sexto.

Manifestación Representativa del Patrimonio Cultural Inmaterial, en tanto que su carácter vivo puede constatarse mediante el visionado de cualquier reportaje o video disponible en Internet».

#### 4.1.2. Acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación

El 23 de noviembre de 2021 se dictó acuerdo desestimando la rectificación de la autoliquidación mencionada. Queremos destacar tres extremos.

En primer lugar, deja constancia de que, a raíz de la suspensión de los desfiles procesionales de Semana Santa por el estado de alarma, el Consejo modificó la base imponible y efectuó la correspondiente devolución a favor de los abonados.

El segundo es que, a su juicio, la actividad no quedaría amparada por la exención. Para llegar a esta decisión se recurre a la consulta vinculante de 2016 y a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 15 de febrero de 2017<sup>27</sup>, para colegir:

*[...] no necesariamente todas las prestaciones de servicios culturales prestadas por entidades de derecho público o establecimientos privados de carácter social tiene por que estar exentas, dependerá del tipo de servicio. En la normativa aplicable en España, Ley 37/1992, en el artículo citado*

---

<sup>27</sup> No se realiza una identificación correcta del pronunciamiento pues sólo se recogen la fecha y la Sala. Si acudimos al formulario de búsqueda de jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, descubrimos que se está refiriendo al asunto C592/15, que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [Tribunal de Apelación (Inglaterra y Gales) (Sala de lo Civil), Reino Unido], mediante resolución de 16 de octubre de 2015, recibida en el Tribunal de Justicia el 13 de noviembre de 2015, en el procedimiento entre Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs y British Film Institute. Según el apartado 23 de la Sentencia, «al emplear la expresión «determinadas prestaciones de servicios culturales», el artículo 13, parte A, apartado 1, letra n), de la Sexta Directiva no exige que todas las prestaciones de servicios culturales queden exentas, de manera que los Estados miembros pueden eximir «determinadas» prestaciones, al mismo tiempo que someten otras al IVA», afirmando en el apartado 28 que el mencionado apartado del artículo 13 de la Sexta Directiva «debe interpretarse en el sentido de que dicha disposición no tiene efecto directo, de manera que, si no ha sido transpuesta al Derecho interno, no puede ser directamente invocada por una entidad de Derecho público, o por otro organismo cultural reconocido por el Estado miembro de que se trate, que realice prestaciones de servicios culturales».

*20.Uno.14.º en ninguno de los supuestos se encuentra la prestación de servicio objeto de esta solicitud.*

Y el tercero, una vez catalogada la sujeción y no exención, el acuerdo zanja la obligación de tributar al tipo general y no al reducido. Los datos numéricos son muy significativos; según consta en los antecedentes de este Acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación, la base imponible declarada fue de 3.557.895,85 euros, lo que arroja una cuota de IVA devengado y repercutido sobre los abonados de 747.158,07 euros. Poco tiene que ver estas cifras con las de 1995, 1996 y 1997.

Para justificar su postura emplea tres argumentos. Por una parte, la posición dimanante de la consulta V3622-16; según el acuerdo:

*La consulta no considera la venta de abonos como entrada a un espectáculo cultural, sino como «cesión de uso de tribunas instaladas en la vía pública los días en los que hay procesiones», el alquiler de las sillas y palcos, es la cesión de uso de un espacio determinado con finalidad empresarial, dicha prestación de servicios no se encuentra en ninguno de los supuestos de aplicación de tipo de iva reducido contemplados en el artículo 91 citado [...].*

Pero la respuesta a la citada consulta no contiene esa reflexión. La resolución del Centro directivo dice que los servicios consistentes en la cesión de uso de tribunas instaladas en la vía pública no están amparados por la exención; pero en ningún momento repara en su posible marchamo como entrada a un espectáculo cultural ni hay alusión alguna al tipo impositivo. No alcanzamos a comprender de dónde saca el acuerdo esa afirmación.

Por otra, refleja que según la Junta de Andalucía estamos ante un evento religioso y no ante un espectáculo público cobijado bajo la Ley 13/1999, de 15 de diciembre, de Espectáculos Públicos de Andalucía. Sin más explicaciones ni justificaciones.

Y finalmente se refiere a la modificación que se realiza en 2019 del Reglamento de Uso y Adjudicación de sillas y palcos del Consejo, que eliminó de su artículo 4 la referencia a que el desfile de cofradías no pudiera tener la consideración de espectáculo público. Es cierto que

en su redacción originaria vigente desde 2003 dicho precepto del Reglamento disponía:

*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 organizan 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.*

Desconocemos la versión aprobada con efectos a partir del 22 de octubre de 2019. Pero sí disponemos del nuevo Reglamento que entró en vigor el 1 de enero de 2022, cuyo artículo 4 tiene una literalidad idéntica a la de 2003 y mantiene que los desfiles de las cofradías no serán un espectáculo público «por cuanto que no se organizan con dicha finalidad, sino con el único y exclusivo propósito de realizar Estación de Penitencia a la Santa Iglesia Catedral, manifestación esencialmente religiosa». Los preceptos hay que interpretarlos en su integridad y no tomando la parte que más interese; una exégesis teleológica de la norma no deja lugar a equívocos: su intención es corroborar el carácter eclesiástico por encima de cualquier otra apreciación. Cierto es que la redacción podría no ser tan tajante y evitar el problema interpretativo sosteniendo que «el desfile de las cofradías se organiza con el único y exclusivo propósito de realizar Estación de Penitencia a la Santa Iglesia Catedral, manifestación esencialmente religiosa, con independencia de la atracción que pueda tener para el público en general en su consideración de espectáculo público». Pero no es el objeto de esta investigación hacer propuestas sobre este tema así que nos limitamos a poner en duda el argumento empleado.

#### 4.1.3. Resolución del TEARA de 27 de enero de 2022

El Consejo no esperó a la resolución expresa de su solicitud de rectificación de la autoliquidación del primer trimestre de 2020 que, por otra parte y como acabamos de ver, fue contraria a sus intereses. El 17 de marzo de 2021 la entendió desestimada por silencio negativo e interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEARA. Nuevamente, el punto principal de fricción era la catalogación de la actividad como exenta. Y el Tribunal ratificó el criterio sentado en su Resolución

de 26 de septiembre de 2002, «confirmada por el TEAC al aceptarse el desistimiento de la Dirección General de Tributos en el recurso de alzada interpuesto contra la citada resolución»<sup>28</sup> y defendiendo:

*No puede [...] una mera comunicación de la Delegada Especial dejar sin efecto la citada resolución y el criterio establecido en la misma.*

Por ello, finaliza afirmando que la exención «debe seguir siendo de aplicación» y que debe anularse el acuerdo desestimatorio expreso.

Pero el TEARA ahora da un paso más allá y se pronuncia asimismo sobre el tema del tipo de gravamen, a diferencia de lo que ocurrió en 2002. En el Fundamento de Derecho octavo sostiene:

*Sin perjuicio de lo anterior, y sobre el tipo de IVA aplicable debemos señalar que la Inspección de Hacienda del Estado en la comprobación de los ejercicios 1994 a 1997 del IVA, en la que consideró que no era procedente la aplicación de exención alguna, consideró que debía aplicarse el tipo reducido del 10 por 100 al tratarse de manifestaciones culturales.*

*No se entiende que la oficina gestora, sin comprobación alguna por su parte, rectifique a la Inspección de Hacienda del Estado sobre esta cuestión.*

*Por tanto, con la legislación vigente, en el hipotético caso, de que se determinara, por el procedimiento adecuado, que no es aplicable la exención debería ser de aplicación el tipo reducido del 10 por 100.*

La declaración es rotunda.

#### 4.2. **Fundamentos jurídicos de las resoluciones del TEAC de 15 de diciembre de 2022**

Antes de entrar en su contenido, debemos insistir en una idea: las resoluciones del TEARA expresándose en idéntico sentido acerca de la procedencia de acoger el supuesto de exención no constituyen doctrina que comprometa a la Administración tributaria. Sí tienen ese alcance las Resoluciones del TEAC que ahora vamos a examinar. Recordemos que, según dispone el apartado 4 del artículo 242 de la LGT, rubricado «Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio»:

---

<sup>28</sup> Fundamento de Derecho quinto.

*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.*

Las pautas definidas en las resoluciones tienen por lo tanto carácter vinculante tanto para los tribunales económico-administrativos como para el resto de la Administración tributaria. No obstante, según dispone el artículo 243 de la LGT, hubiera sido posible la interposición de un recurso extraordinario para la unificación de doctrina por parte del Director General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda en el plazo de tres meses si hubiera estado en desacuerdo con el contenido de las resoluciones<sup>29</sup>. No ha sido así y las Resoluciones son firmes hoy en día.

Tras esta consideración preliminar, entremos en el análisis de las resoluciones que, como venimos adelantado, se centran en la tributación por el IVA de la actividad. Y para ello analizan dos cuestiones fundamentales: por un lado, su posible exención; por otro, el tipo de gravamen aplicable.

Antes de observar ambos extremos, debemos señalar que no se suscita en ningún momento la potencial no sujeción al impuesto de la actividad. Este asunto quedó bien cerrado en la resolución del TEARA de 26 de septiembre de 2002. Como avanzamos en su momento, no vamos a duplicar las explicaciones.

---

<sup>29</sup> El artículo 243.2 de la LGT otorga la competencia para resolver a la Sala Especial para la Unificación de Doctrina, que tiene el carácter de órgano económico-administrativo y está compuesta por el Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Central, tres vocales de dicho Tribunal, el Director General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, el Director General de la AEAT, el Director General o el Director del Departamento de la AEAT del que dependa funcionalmente el órgano que hubiera dictado el acto a que se refiere la resolución objeto del recurso y el Presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente. Sin embargo, este precepto legal no establece el plazo de interposición, que es de tres meses a partir del día siguiente al de la notificación de la resolución según dispone el artículo 61.4 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.

## 4.2.1. ¿Está exenta la actividad de IVA?

### 4.2.1.1. POSICIÓN DEL TEAC

El TEAC comienza el Fundamento de Derecho tercero recordando que para la aplicación del supuesto de exención del artículo 20.Uno.14.º de la LIVA se precisa un condicionante subjetivo y otro objetivo. El primero hace referencia al requisito de establecimiento cultural de carácter social de la entidad, que no plantea controversias<sup>30</sup>. La salvedad objetiva es que la actividad encaje en el tipo de servicio a que se refiere el precepto legal citado, que es donde está el meollo de la cuestión; hay por lo tanto que concretar qué clase de servicio singular presta el Consejo a quienes adquieren sillas y palcos en la Carrera Oficial para presenciar los desfiles procesionales de Semana Santa y ver si éste tiene acomodo entre los recogidos por la norma.

Hasta ahí compartimos el razonamiento del Tribunal; como observa en el Fundamento de Derecho segundo, dada la duda interpretativa que se plantea es necesario pormenorizar un criterio unificador.

La Directora del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT, en su escrito, comienza indicando de modo atinado que no existe una exoneración de gravamen para toda actividad cultural; si así fuera, el artículo 20.Uno.14.º de la LIVA no contendría ninguna enumeración. Compartimos plenamente esta aseveración. El IVA es un impuesto armonizado cuya regulación básica se localiza hoy en día en la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, cuyo artículo 132.1, letra n), dispone:

---

<sup>30</sup> Compartimos que no hay duda sobre este extremo. Al hilo del expediente correspondiente a la reclamación 41/00533/2000, el Delegado de la AEAT dictó Acuerdo de 23 de diciembre de 1999 reconociendo este carácter social, que debe entenderse vigente en la actualidad al no haber sido objeto de derogación. Es más, el artículo 20.Tres de la LIVA, tras la redacción dada por el artículo 68 de la Ley 17/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2013, deja de considerar preceptiva tal calificación, que pasa a ser meramente potestativa, señalando el último párrafo de dicho precepto: «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».

1. *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;*<sup>31</sup>

El legislador nacional español efectúa la transposición de la norma en el artículo 20.Uno.14.º de la LIVA bajo la literalidad ya transcrita en el epígrafe 2.2.2. de este trabajo, en el que diferencia cuatro supuestos concretos<sup>32</sup>.

De la amplitud de la Directiva comunitaria, que se refiere a «determinados servicios culturales», pasamos a nuestra norma interna, que de modo mucho más conciso protege una serie de operaciones. Como bien detalla el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, «al emplear la expresión «determinadas prestaciones de servicios culturales» [...] no exige que todas las prestaciones de servicios culturales queden exentas, de manera que los Estados miembros pueden eximir «determinadas» prestaciones, al mismo tiempo que someten otras al IVA»<sup>33</sup>; esta decisión del legislador comunitario de dejar a los Estados miembros un margen para individualizar qué prestaciones de servicios culturales quedan exentas puede explicarse, según constata el apartado 22 del pronunciamiento, «por la gran variedad de tradiciones culturales y patrimonios regionales en el seno de la Unión y, a veces, dentro de un mismo Estado miembro».

---

<sup>31</sup> Esta misma prerrogativa aparecía en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra n) de la Sexta Directiva del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (77/388/CEE).

<sup>32</sup> Esta letra del precepto no ha sufrido ninguna modificación desde su redacción originaria.

<sup>33</sup> Apartado 23 de la Sentencia del Tribunal de Justicia (sala cuarta) de 15 de febrero de 2017 en el asunto C-592/15, procedimiento entre Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs y British Film Institute. El apartado 20 del pronunciamiento alude a que la propuesta inicial de la Comisión Europea fue elaborar una lista exhaustiva de las prestaciones de servicios que debían quedar exentas, aunque finalmente «optó por una redacción de la exención que permite a los Estados miembros particularizar a qué prestaciones de servicios culturales conceden tal exención».

Una vez aclarada la licitud y justificación de la norma española, continuemos.

La recurrente reconoce la finalidad cultural de la organización de las procesiones de Semana Santa, pero repara que la operación de alquiler de sillas y palcos no tiene ajuste en ningún supuesto del artículo 20.Uno.14.º de la LIVA. A su juicio deben diferenciarse dos servicios distintos: el servicio cultural, libre y gratuito, constituido por los desfiles procesionales de la Semana Santa; y el servicio de alquiler de asientos, consistente en un acceso privilegiado y exclusivo para contemplar sentado los desfiles procesionales. En su opinión ese segundo no quedaría exento al amparo de lo dispuesto en la consulta V3622-16.

El TEAC, por su parte, puntualiza que los desfiles procesionales tienen cabida en el artículo 20.Uno.14.ºd) de la LIVA:

*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.º de la LIVA.*

Para más adelante agregar que «presentan características propias de las representaciones teatrales, musicales y coreográficas, así como de las exposiciones artísticas».

Hasta aquí el pronunciamiento supone un gran avance porque por primera vez se brinda una justificación jurídica exacta de la exención concerniente a las procesiones como actividad cultural: la letra d), e incluso la c) se apunta, del artículo 20.Uno.14.º de la LIVA<sup>34</sup>.

---

<sup>34</sup> Apartado 24 de las Conclusiones del Abogado General, Sr. Yves Bot, presentadas el 29 de septiembre de 2016, en el asunto C-592/15, procedimiento entre Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs y British Film Institute: «Pues bien, es cierto que la calidad del prestador de servicios culturales constituye efectivamente un requisito para que se conceda la exención, pero también lo es la naturaleza de los servicios prestados [...]. Por lo tanto, no basta con que la entidad que presta los servicios culturales sea una entidad de Derecho público, o sea reconocida como entidad cultural por el Estado miembro de que se trate, para que tal prestación esté exenta del IVA, sino que además hace falta, como hemos visto antes, que dicho Estado considere que dicha prestación puede quedar exenta».

Pero, a partir de aquí, consideramos poco acertada la argumentación del Tribunal y no podemos compartir el criterio unificador que introduce.

El TEAC erróneamente advierte que debe examinar «el servicio concreto y singular al que se refiere el presente recurso extraordinario de alzada consistente en el desfile procesional consecutivo de todas las Cofradías por una zona determinada de la ciudad». No es ese el objeto del recurso; el asunto es la tributación de la venta de abonos de sillas y palcos para presenciar los desfiles procesionales en su discurrir por un sector definido de la ciudad y no, como dice el Tribunal, «el desfile procesional» por ese lugar. Evidentemente son cuestiones distintas. Si fuera el desfile en sí, una argumentación enrevesada como la que elabora el Tribunal y ahora analizaremos habría sido prescindible; si la actividad fuera sencillamente el desfile procesional, hubiera bastado con singularizar su carácter de servicio cultural y aplicar el artículo 20. Uno.14.º de la LIVA, bien alegando la letra d), «exposiciones y manifestaciones similares», o incluso la letra c), «representaciones teatrales, musicales». Ahí hubiera terminado el problema: el servicio se calificaría como exento en todo caso.

No obstante, a pesar de lo que dice, el Tribunal no examina en su Resolución el «servicio concreto y singular consistente en el desfile procesional» sino el acceso a tales desfiles en las superficies delimitadas, que es bastante más congruente y está bastante más cercano al verdadero objeto del recurso. Señala que hay que diferenciar en función de si la entrada para ver las procesiones está abierta de forma gratuita a todo interesado o sólo pueden disfrutar los abonados. En la primera hipótesis, «si pudiera contemplar dicho desfile cualquier persona sin tener que pagar por ello», el servicio prestado por el Consejo no sería propiamente ver el desfile procesional, libre y gratuito, sino el hecho de poder hacerlo sentado; habría que distinguir entre el «servicio cultural» de presenciar las procesiones, abierto a todo espectador, y el consistente en alquilar unas sillas a una serie de personas para asistir más cómodamente; en tales situaciones la actividad desarrollada por el Consejo estaría sujeta y no exenta de IVA. Pero si, por el contrario, el acceso al desfile procesional no es libre y gratuito, es decir, si exclusivamente pueden acceder los acreditados, sí cabría la exención al tener cabida los desfiles procesionales de la Semana Santa en el artículo 20.Uno.14.º de la LIVA por su carácter cultural; recalca que la situación sería similar a la que se plantea con otras operaciones como, por ejemplo, representaciones

teatrales o cinematográficas, en las que el precio da derecho a acceder al local y apreciar la representación sentado en una butaca; en esos casos no estaríamos ante dos servicios, la representación y el alquiler de la butaca, sino ante un único servicio, la representación, por el que se desembolsa un dinero que da derecho a estar sentado.

Trascribimos las palabras del criterio precisado por el Tribunal:

*Cuando la contemplación de los desfiles procesionales por la llamada Carrera Oficial durante la Semana Santa no sea libre y gratuita, esto es, que reservada en exclusiva a aquellas personas que pagan por ello, la venta de abonos de sillas y palcos para contemplar sentado tales desfiles constituye un servicio sujeto y exento del Impuesto sobre el Valor Añadido. Se entenderá que la contemplación de los desfiles procesionales no queda reservada en exclusiva a quien paga, cuando el público que no lo hace, aún sin tener acceso a las zonas de sillas o palcos, pudiera contemplar los desfiles procesionales con normalidad, en toda la Carrera Oficial o en parte de ella, por no existir obstáculo relevante que se lo impida.*

*Por el contrario, si tales desfiles pudiesen ser contemplados normalmente por cualquier persona, por toda la Carrera Oficial o por parte de ella, sin necesidad de pagar por ello, esto es, si el acceso a los mismos fuese libre y gratuito, la venta de abonos de sillas y palcos constituiría en tal supuesto un servicio sujeto y no exento de IVA, sometido a tributación por el tipo general del 21 %.*

Nos parecen muy cuestionables las pautas que fija. Lo que dice, en suma, es que si hay mamparas a pie de calle que impidan a quienes no están acreditados disfrutar de los cortejos procesionales en ciertas zonas demarcadas de la ciudad, el servicio proporcionado por el Consejo será uno y podrá entenderse cobijado por la exención del artículo 20.Uno.14.º de la LIVA y, si no existen esas mamparas, será otro y no habrá posibilidad de aceptar la exención. Nos parece una diferenciación cuanto menos artificiosa.

#### 4.2.1.2. POSICIÓN PERSONAL

A nuestro modo de ver, existen dos posibles enfoques para tratar de esclarecer la forma en que debe tributar la actividad en el IVA. El primero rechazaría la exención en todo caso; el segundo, la admitiría.

El primer camino defendible es estricto y cercano a las posiciones defendidas por la AEAT: jamás cabría una exención dado que la actividad de explotación de sillas y palcos y la actividad cultural de los desfiles procesionales no son subsumibles en una sola, ni tan siquiera cuando nadie ajeno a los propios abonados pueda acceder a las vías públicas acotadas para contemplar las procesiones. Son actividades diferentes con un régimen fiscal dispar. En este sentido, la actividad cultural estaría siempre disponible de forma gratuita a todo interesado a lo largo del itinerario que recorren las diferentes Hermandades por las calles de la ciudad, salvo por las extensiones deslindadas.

Pero esa línea argumental no nos convence del todo. No vamos a extendernos en los motivos por los que la consideramos incorrecta pues preferimos centrarnos en las razones que fundamentan la que pensamos es más apropiada.

A nuestro juicio, hemos de partir de que hay un importante matiz diferenciador en el servicio prestado por el obligado tributario en función de si existe o no un perímetro restringido para quienes paguen; pero, hete aquí la gran discrepancia con la posición defendida por el TEAC, no en el hecho de que el desfile sólo lo puedan presenciar los abonados. Creemos que el servicio que facilita el Consejo cuando cierra una zona a la que únicamente tienen acceso quienes hagan un desembolso económico para apreciar los desfiles procesionales en unas condiciones ventajosas es el mismo que para el escenario de que puedan hacerlo tanto esos sujetos en su ubicación preferente como el público en general desde fuera. No entendemos la diferenciación que hace el TEAC en base a esa circunstancia. En ambas situaciones quienes pagan lo hacen para asistir a los desfiles desde un lugar especial, reservado sólo para ellos. El hecho de que en esos sectores restringidos se pongan sillas o se instalen unos palcos para colocar unas sillas no altera un ápice tal resultado. La discusión no está, a nuestro juicio, en si pueden acudir unos pocos o todos, sino en el hecho de que quienes lo hacen es para estar en un sitio propio al que no puede llegar el público en general.

Sobre la base del criterio instaurado por el TEAC, deviene patente que el servicio que brinda, por ejemplo, el mismo Consejo cuando coloca las sillas en la vía pública para, previo pago, presenciar la procesión del Corpus en la ciudad de Sevilla quedaría sujeto y no exento, puesto que

en ese desfile el público en general puede ubicarse detrás del espacio acotado para las sillas y deleitarse igualmente con el cortejo procesional (de pie o sentados en las sillas que hayan llevado de casa)<sup>35</sup>. No alcanzamos a comprender el fundamento jurídico en base al que se sustenta el diferente régimen tributario por IVA entre el alquiler de las sillas de la Semana Santa y las de la procesión del Corpus: en ambas el Consejo lo que hace es demarcar un área y permitir la entrada a quienes satisfacen un precio, aunque en unas coloque unas mamparas que obstaculicen que el resto de los ciudadanos puedan acudir a esa zona y en el otro no. El hecho de colocar esas pantallas opacas obedece a razones de seguridad, para evitar que la gente se pueda aglomerar y poner en riesgo la seguridad de todos.

Somos conscientes de que podría contra replicarse que tampoco nuestra solución tiene hasta el momento apoyo jurídico. Procedamos.

Como hemos comentado, entendemos que el acento debería ponerse en si hay una superficie vallada específica para contemplar las procesiones, al margen de si el resto del público puede o no disfrutar las procesiones por esas mismas calles y plazas, aunque obviamente fuera del recinto delimitado. La primera razón, y más obvia, es que no hay base jurídica alguna para otorgar un tratamiento fiscal heterogéneo a tales hipótesis; si el artículo 20.Uno.14.º de la LIVA, en sus letras c) ó d), justifican la exención del servicio consistente en la posibilidad de ver los desfiles procesionales desde un lugar circunscrito, nada debería cambiar si detrás de las correspondientes barreras o separaciones que se utilicen para cercar tal terreno restringido pudieran situarse otras personas; el servicio suministrado no mutaría ni dejaría de tener sentido. A nuestro parecer el énfasis no debe estar en la exclusividad para ver las procesiones, como parece sostener el TEAC, sino sencillamente en el disfrute de éstas, independientemente de la forma en que cada uno quiera hacerlo; que unos paguen y otros no, no cambia nada. ¿O es que la realidad de que los residentes de las calles acotadas puedan también contemplar los desfiles procesionales desde sus balcones o azoteas de forma gratuita altera en algo la conclusión del criterio del TEAC? Lo que la LIVA califica exento, y así ha quedado admitido por todas las partes (obligado tributario, Administración tributaria y tribunales económico-administrativos), es el servicio por el que se permi-

---

<sup>35</sup> De hecho, en la actualidad, el Consejo repercute IVA a los usuarios de tales sillas.

te concurrir a una actividad cultural como son los desfiles procesionales; sin puntualizaciones ni exclusiones ni condicionantes. Su objetivo es «dispensar un trato más favorable, en materia de IVA, a determinadas entidades cuyas actividades están orientadas a fines distintos de los comerciales»<sup>36</sup>. El hecho de que las exenciones deban interpretarse de forma restrictiva al constituir una excepción no justifica nunca que se impongan reglas de juego diferentes para situaciones análogas.

Enlazando con esa última afirmación, y como segundo argumento, debemos referirnos al principio de neutralidad fiscal consagrado en el Derecho comunitario. Cuando «los legisladores nacionales deciden a qué prestaciones de servicios culturales se puede aplicar la exención del IVA, están obligadas a respetar el principio de neutralidad fiscal, que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por el Derecho de la Unión en la materia. Una diferencia de trato en cuanto al IVA entre dos prestaciones de servicio idénticas o similares desde el punto de vista del consumidor y que satisfacen las mismas necesidades de éste basta para declarar que se ha violado este principio»<sup>37</sup>. Resulta palmario que, al negarse por el TEAC la exención cuando el público en general pueda también asistir a los desfiles procesionales por esas calles pero respetando la zona restringida, está diferenciando dos operaciones idénticas desde el punto de vista del abonado-consumidor para darles un trato tributario diferente contrario a la máxima comunitaria. En base a este axioma, no se puede consentir un régimen fiscal distinto en función de si se ven los desfiles procesionales en una extensión demarcada sin público detrás o con público detrás; si no son servicios idénticos no cabe negar al menos que son similares: presenciar los desfiles procesionales en un perímetro con entrada restrictiva. El principio de neutralidad impediría otorgarles un régimen jurídico tributario dispar.

Pongamos el siguiente supuesto: vías públicas a las que cualquiera puede acudir para disfrutar las procesiones, más dos sectores de pago exclusivos: uno para estar de pie y otro sentado. Según el criterio del TEAC, el acceso a la parte de las sillas estaría sujeta y no exenta

---

<sup>36</sup> Apartado 31 de las Conclusiones del Abogado General, Sr. Yves Bot, presentadas el 29 de septiembre de 2016, en el asunto C-592/15 entre Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs y British Film Institute.

<sup>37</sup> Apartado 32 de las Conclusiones del Abogado General, Sr. Yves Bot, presentadas el 29 de septiembre de 2016, en el asunto C-592/15 entre Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs y British Film Institute.

«porque el precio satisfecho no lo sería por la entrada para ver los desfiles procesionales sino únicamente por la utilización de las sillas y palcos»; pero ¿qué ocurriría con el acceso a la zona de pie? Según ese mismo razonamiento quedaría exento.

A nuestro juicio, por lo tanto, debería aceptarse en todo caso la exención del servicio ofrecido por el Consejo consistente en el disfrute de los desfiles procesionales en una zona restringida; y, además, este criterio tendría vigencia no solo para los desfiles procesionales de la Semana Santa, sino en cualquier otro evento de similar naturaleza como la procesión del Corpus Christi.

#### 4.2.2. Tipo de gravamen si la actividad no estuviese exenta

Acabamos de defender que la actividad debería quedar exonerada de gravamen siempre. Pero no es esa la interpretación del TEAC. Así que corresponde analizar un segundo aspecto: el relativo al tipo de gravamen que sería aplicable cuando no fuera apreciable un supuesto de exención. La dicotomía es que sea el general del 21 por ciento o el reducido del 10 por ciento.

De nuevo el Tribunal llega a una solución que no compartimos. Parte de la solicitud de rectificación de autoliquidación correspondiente al IVA del primer trimestre del ejercicio 2020, en la que se explicitaba que el tipo debía ser el reducido de los espectáculos culturales en vivo tras la reforma del artículo 91 de la LIVA en el año 2017. El acuerdo de desestimación expresa de 23 de noviembre de 2021 negó, como ya vimos, esta posibilidad arguyendo que los desfiles procesionales no eran tales espectáculos culturales en vivo.

También recoge el reconocimiento legal del carácter de manifestación cultural de la Semana Santa, aludiendo al Real Decreto 384/2017, de 8 de abril, por el que se declara la Semana Santa como Manifestación del Patrimonio Cultural Inmaterial. El párrafo tercero del artículo 2 dispone:

*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.*

Después vuelve su mirada a la Resolución del TEARA de 26 de septiembre de 2002, que fijaba como aplicable el tipo reducido por tratarse de manifestaciones culturales. Y cita el criterio del Acta de conformidad con que se cierra la Inspección de los ejercicios 1995, 1996 y 1997, que de igual forma aludía al tipo reducido por el mismo fundamento.

Por último, trae a colación la postura de la Directora del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT, que en su recurso alegó como fundamento la respuesta a la consulta V3218-18, en cuyo punto tercero se analiza el tipo impositivo aplicable al servicio de acceso a un evento consistente en un concierto cuando la cantante lo gestiona directamente. Según la Dirección General de Tributos, «habría que distinguir los casos en los que no se cobrase ningún precio por el acceso al evento, de los casos en los que se cobrase un precio»; para continuar: «Si no se cobra ningún importe por el acceso al evento, los servicios prestados distintos del citado acceso tributarán al tipo impositivo general del 21 por ciento. Si la consultante -la cantante- gestiona directamente el evento y cobra una entrada por el acceso a dicho evento, habría que distinguir los servicios distintos al acceso al evento, que tributarán al tipo impositivo general del 21 por ciento, de los servicios de acceso al espectáculo cultural en vivo, que tributarán al tipo impositivo reducido del 10 por ciento». Sobre la base de esta respuesta, la Directora concluye que debe aplicarse el tipo impositivo general a la actividad, puesto que habría que separar el servicio cultural del desfile procesional, gratuito y por el que no se devengaría IVA, del servicio de alquiler de sillas, sujeto, no exento y que devengaría IVA al tipo general.

Siguiendo esta última, el fallo del TEAC es que, cuando no sea apreciable la exención, no se puede aplicar el tipo reducido «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.2.6.º de la LIVA) sino únicamente por la utilización de las sillas y palcos».

Discrepamos por completo. No vamos a reiterar lo expuesto al hilo del epígrafe anterior, al que nos remitimos. A nuestro juicio, la cuantía que desembolsa el abonado sí es, innegablemente, por presenciar un espectáculo en vivo, los desfiles procesionales, al margen de la forma en que se hace, y por lo tanto en todo caso sería aplicable el tipo reducido.

Además, ¿cómo justificaríamos si no el supuesto apuntado de que hubiera dos zonas acotadas, una para estar de pie y otra sentado? En ambos casos se pagaría por asistir a un espectáculo en vivo pero, aplicando la reflexión del TEAC, en la primera situación la actividad del Consejo quedaría exenta de IVA y en la segunda sujeta al tipo general del 21 por ciento. La quiebra del principio de neutralidad fiscal es insostenible.

## 5. VALORACIÓN PERSONAL

El tema nace en 1999 como consecuencia de una Inspección de Hacienda instruida frente al Consejo por los ejercicios 1995, 1996 y 1997. El transcurso del tiempo sin incidencias al respecto hizo pensar que se había cerrado en 2002 con una resolución del TEARA. Pero no fue así; se reabrió dos décadas después con una nueva actuación en 2019 por parte de la Administración tributaria que, por fin y desde un plano administrativo, ha podido darse por dilucidada a mediados de este año, cuando adquirió firmeza una resolución del TEAC ante un recurso de alzada para unificación de criterio.

Pero lo que parece una buena noticia, por la seguridad jurídica y estabilidad que aporta al sistema, al existir una pauta que vincula a la Administración tributaria y a los tribunales económico-administrativos, en realidad debe ser criticado cuando se aborda su contenido. No compartimos el criterio unificador que construye el Tribunal. Como hemos ido diseccionando a lo largo de nuestra investigación, dos son los interrogantes que se suscitan. El primero, si la actividad relacionada con el alquiler de sillas y palcos durante los días de la Semana Santa para presenciar los desfiles procesionales, que está indudablemente sujeta a IVA, tiene o no cobertura bajo alguno de los supuestos de exención del artículo 20.Uno.14.º de la LIVA. Y, caso de que la respuesta fuese negativa, cuál sería el tipo de gravamen aplicable.

El Tribunal confecciona una complicada argumentación, posiblemente guiado por el discurso de la Administración tributaria recurrente, que, recordamos, estaba supeditada por la consulta V3622-16. Arranca de que los desfiles procesionales son una actividad cultural que tiene encaje en el artículo 20.Uno.14.º de la LIVA, bien en la letra c) o, quizás mejor aún, en la d). Pero a partir de ahí realiza una distinción artificiosa

que no alcanzamos a comprender sobre la que sustenta un criterio unificador con el que discordamos. Según su parecer, hay que diferenciar en función de si el acceso a las calles y plazas donde se ubica la zona con los asientos está restringido totalmente o no. En el segundo supuesto, si cualquiera pudiera ver los desfiles procesionales en las calles o plazas de los abonados, aunque no evidentemente en el mismo lugar puesto que las sillas y palcos no permitirían acceder a quien no hubiera pagado por entrar a tal perímetro, el servicio ofrecido el Consejo no sería el de disfrutar de las procesiones sino el de estar sentados mientras se contemplan; el servicio cultural sería gratuito pero habría un segundo servicio al margen de aquél consistente en alquilarles unos asientos. Ese segundo servicio, a juicio del TEAC, debe estar sujeto y no exento, tributando al tipo general del 21 por ciento.

Sin embargo, si el público en general no pudiera presenciar las procesiones desde esas calles y plazas, por estar limitado a los abonados, en tal coyuntura simplemente habría un servicio, que sería el cultural conexo a los desfiles procesionales, que se declararía sujeto y exento.

No podemos compartir la distinción quimérica del TEAC puesto que, a nuestro entender, el servicio del Consejo sería el mismo en ambos contextos: permitir la asistencia a los desfiles procesionales en unas condiciones ventajosas a ciertas personas, con un espacio reservado propio. Esa es la actividad, de la que el uso de unos asientos sería una circunstancia totalmente accesorio. Y tal actividad, como por otra parte reconoce el propio Tribunal, cae de lleno dentro de los servicios culturales exentos por el artículo 20.Uno.14.º de la LIVA. El principio de neutralidad fiscal que impera en este tributo impide otorgar un tratamiento distinto a situaciones cuanto menos análogas, como son las descritas. De ahí que el régimen fiscal, a nuestro juicio, deba ser el mismo, exonerándose tales servicios de tributación por IVA, con independencia de cuestiones complementarias como que se ofrezcan unos asientos o que los no acreditados puedan acceder a las mismas calles y plazas.