



COMILLAS
UNIVERSIDAD PONTIFICIA

ICAI

ICADE

CIHS

FACULTAD DE DERECHO

FISCALIDAD
DE LAS COFRADÍAS Y HERMANDADES
DE LA IGLESIA CATÓLICA

Autora: Ángela Gordillo-Bahía Almansa
5º E3-B
Área de Derecho Fiscal

Tutor: Pablo Hernández González-Barreda

Madrid
Abril 2019

**FISCALIDAD DE LAS COFRADÍAS Y HERMANDADES DE LA IGLESIA
CATÓLICA**



RESUMEN

En el presente Trabajo de Fin de Grado se analiza el régimen fiscal aplicable a las hermandades y cofradías de la Iglesia Católica en España. Tras describir su régimen jurídico general, fijando su personalidad jurídica y funciones, se analiza su fiscalidad, examinando cómo tributan las operaciones que las mismas realizan en todos y cada uno de los impuestos estatales que les afectan (IRPF, IS, IVA, ISD). Se hace un recorrido a través de los distintos ingresos y rendimientos propios de estas asociaciones de fieles de la Iglesia. Así, por un lado, se estudian aquellos que pudieran denominarse “ordinarios”, como son los procedentes de las cuotas estatutarias de los hermanos y cofrades, donativos, donaciones, herencias, y subvenciones. Por otro lado, se estudian aquellos otros ingresos provenientes de otras fuentes y actividades que tienen un carácter secundario en relación con el objeto social. Por último, hemos estudiado el régimen fiscal de las cofradías en el ámbito de la imposición local, concretamente en el IBI y en el ICIO.

Palabras Clave: Cofradías, Hermandades, Entidades sin Ánimo de Lucro, Iglesia Católica, Mecenazgo, Beneficios Fiscales, Confesiones Religiosas.

ABSTRACT

This Final Degree Project analyses the tax regime applicable to the confraternities of the Catholic Church in Spain. After describing their general legal regime, establishing their legal personality and functions, it analyses their taxation, examining how they tax the operations they carry out in each and every one of the state taxes that affect them (IRPF, IS, IVA, ISD). We will study the different incomes and yields of these associations of the faithful of the Church. On the one hand, those that could be called "ordinary" are studied, such as those coming from the statutory fees of the brothers and confreres, donations, inheritances, and subsidies. On the other hand, other income from other sources and activities that have a secondary character in relation to the social object are studied. Finally, we have studied the tax regime of the confraternities in the area of local taxation, specifically in the IBI and in the ICIO.

Keywords: Confraternities, Brotherhoods, Non-Profit Entities, Catholic Church, Patronage, Tax Benefits, Religious Confessions.

ÍNDICE

ABREVIATURAS.....	7
1. INTRODUCCIÓN.....	8
2. RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS COFRADÍAS.....	11
2.1. <i>Qué son las cofradías, personalidad jurídica y funciones</i>	11
2.2. <i>Las cofradías en el Concordato entre el Estado español y la Santa Sede.</i>	13
2.3. <i>Régimen Fiscal de las Hermandades y Cofradías</i>	16
2.3.1. <i>Fuentes normativas en materia fiscal de las Hermandades y Cofradías</i>	16
2.3.2. <i>Ley del Impuesto sobre Sociedades</i>	17
2.3.3. <i>Ley de Entidades sin Fines de Lucrativos</i>	18
3. INGRESOS PROPIOS DE LAS HERMANDADES Y COFRADÍAS	24
3.1. <i>Cuotas obligatorias establecidas en las Reglas o Estatutos de las entidades</i>	24
3.1.1. <i>Tributación de los ingresos por cuotas establecidas en las Reglas o Estatutos para la Hermandad o Cofradía como sujeto Pasivo</i>	25
3.1.1.1. Tributación de los ingresos por cuotas para la Hermandad o Cofradía en el Impuesto sobre Sociedades	25
a) <i>Si la Hermandad o Cofradía está incluida en el Régimen Fiscal Especial de las Entidades Sin Fines de Lucro acogidas a la Ley 49/2002</i>	25
b) <i>Si la Hermandad o Cofradía está incluida en el Régimen de entidades parcialmente exentas de la LIS para Entidades Sin Fines Lucrativos no acogidas a la Ley 49/2002</i>	26
3.1.1.2. Tributación de los ingresos por cuotas para la Hermandad o Cofradía en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)	27
3.1.2. <i>Tributación de los ingresos por cuotas establecidas en las Reglas o Estatutos para el hermano o cofrade persona física en el Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas.</i>	29
3.2. <i>Donativos y donaciones efectuados a favor de hermandades y cofradías</i>	33
3.2.1. <i>Tributación de los ingresos por donativos y donaciones para la Hermandad o Cofradía como sujeto Pasivo en el Impuesto sobre sociedades</i>	33
a) <i>Si la Hermandad o Cofradía está incluida en el Régimen Fiscal Especial de las Entidades Sin Fines de Lucro acogidas a la Ley 49/2002</i>	34

b) Si la Hermandad o Cofradía está incluida en el Régimen de entidades parcialmente exentas de la LIS (Régimen de Entidades Sin Fines Lucrativos no acogidas a la Ley 49/2002)	34
3.2.2. Tributación para la persona que efectúa el donativo o la donación.	34
a) Si la Hermandad o Cofradía está incluida en el Régimen Fiscal Especial de las Entidades sin Fines de Lucro acogidas a la Ley 49/2002	34
b) Si la Hermandad o Cofradía está incluida en el Régimen de entidades parcialmente exentas de la LIS (Régimen de Entidades Sin Fines Lucrativos no acogidas es a la Ley 49/2002)	36
3.3. Herencias	37
3.3.1. Si la Hermandad o Cofradía está incluida en el Régimen Fiscal Especial de las Entidades Sin Fines de Lucro acogidas a la Ley 49/2002 ...	37
3.3.2. Si la hermandad o cofradía se encuentra en el Régimen de Entidades Parcialmente Exentas de la LIS	38
3.4. Subvenciones	38
3.4.1. Tratamiento de las subvenciones para las hermandades y cofradías a efectos del Impuesto sobre Sociedades	40
3.4.2. Tratamiento de las subvenciones para las hermandades y cofradías a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido	42
4. INGRESOS DE OTRAS FUENTES Y ACTIVIDADES	46
4.1. Ingresos de otras fuentes y actividades obtenidos por hermandades y cofradías acogidas al Régimen fiscal especial de la Ley 49/2002	46
4.1.1. Actividades accesorias que pueden ser consideradas actividades económicas	47
4.1.2. La exención del alquiler de inmuebles propios	48
4.1.3. Las actividades que, aún siendo económicas, se encuentran exentas	48
4.1.4. Tipo de tributación y obligaciones contables	49
4.2. Ingresos de otras fuentes y actividades obtenidos por hermandades y cofradías no acogidas al Régimen Fiscal Especial de la Ley 49/2002	50
5. LAS HERMANDADES Y COFRADÍAS ANTE LOS TRIBUTOS LOCALES	52
5.1. El Impuesto sobre Bienes Inmuebles y los inmuebles titularidad de hermandades y cofradías.	52
5.2. Las hermandades y cofradías ante el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO)	53
6. CONCLUSIONES	55
7. BIBLIOGRAFÍA	58
8. ANEXOS	62

ABREVIATURAS

AAE	Acuerdo sobre Asuntos Económicos.
AAVV.	Autores varios.
BOE	Boletín Oficial del Estado.
CDC	Código de Derecho Canónico.
Cfr.	Confrontar, confróntese.
DGT	Dirección General de Tributos.
ESFL	Entidades sin Ánimo de Lucro.
IBI	Impuesto sobre Bienes Inmuebles.
ICIO	Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.
IRNR	Impuesto sobre la Renta de los No Residentes.
IRPF	Impuesto sobre la Rentas de las Personas Físicas.
IS	Impuesto sobre Sociedades.
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido.
LHL	Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.
LIRPF	Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.
LIS	Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.
LIVA	Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor añadido.
Núm. (nº)	Número.
Pág. (págs.)	Página/s.
PGE	Presupuesto Generales del Estado.
STS	Sentencia del Tribunal Supremo.
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central.
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea.
TRLIS	Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
Vol.	Volumen.

1. INTRODUCCIÓN

El objetivo de este trabajo de investigación se centra en analizar la fiscalidad de las actividades que desarrollan las hermandades y cofradías de Semana Santa en cada uno de los impuestos que les afectan, tanto en el ámbito de la imposición estatal, directa e indirecta, como local.

Se estima que hay unas 10.000 cofradías en nuestro país, hecho que las ha convertido en el movimiento asociativo más grande de España. La pertenencia a una hermandad o cofradía es un fenómeno que, como se destaca en muchos medios, se ha ido incrementando en los últimos 20 años¹ y va afectando cada vez a más segmentos de la población².

Las cofradías desempeñan actualmente una importante función social de interés general. Las denominadas “Bolsas de Caridad” u “Obra Social” de estas asociaciones son cada vez más importantes, no limitándose a cuestiones de ayudas puntuales a los desfavorecidos o necesitados, sino que se encuentran, en muchos casos, perfectamente organizadas como áreas con gran autonomía en cuanto a la captación de recursos y en cuanto a la planificación de las ayudas a prestar³.

Junto a la función social es de destacar también el impacto económico que su actividad genera en sectores muy diversos⁴. Las hermandades y cofradías contribuyen a la generación de riqueza en las ciudades y pueblos de nuestro país. Orfebres, tallistas,

¹ J. BERLTRÁN, “Pasión renacida: en los últimos 20 años se ha triplicado el número de cofrades”, *Vida Nueva Digital*, 2018, fecha de consulta 31 marzo 2019, en <https://www.vidanuevadigital.com/2018/03/23/pasion-renacida-los-ultimos-20-anos-se-ha-triplicado-numero-cofrades/>

² Si bien, hasta tiempos no muy lejanos, tal pertenencia quedaba circunscrita a los varones, en la actualidad hombres y mujeres pertenecen y forman parte de los órganos de gobierno de tales figuras asociativas de la Iglesia Católica (Vid. M. V. BOTÍ ESPINOSA, “El papel de la mujer en la Semana Santa del siglo XXI”, Cuenca, 2006, fecha de consulta 31 marzo 2019, en www.muhercofradedecartagena.es/archivos/cuenca.doc., pág. 2)

³ Para profundizar sobre la labor social de estas entidades puede consultarse L. M. VILLAR FLOR, “La acción social de las cofradías penitenciales”, en *La acción social de la Iglesia*, Acción Católica de Propagandistas, Madrid, 2017, fecha de consulta 31 marzo 2019 en http://dspace.ceu.es/bitstream/10637/9250/1/Accion_LuzMVillar_CCat%26VPublica_2017.pdf, págs. 311-321.

⁴ El estímulo directo generado por el gasto de los espectadores de la Semana Santa en la ciudad de Málaga provocó en 2016 un aumento de la producción en bienes y servicios de 29,2 millones de euros. El sector más beneficiado fue el de servicios, seguido de la industria y el agroalimentario (B. DEL ALCÁZAR MARTÍNEZ, *Análisis del perfil e impacto económico de los visitantes a la Semana Santa de Málaga 2016*, Cátedra de Estudios Cofrades, 2017, fecha de consulta 31 marzo 2019, en http://www.catedraestudioscofrades.uma.es/?page_id=29).

doradores, bordadores y artesanos de oficios que habrían desaparecido, abundan y generan puestos de trabajo⁵. En apoyo de estos oficios, muchas hermandades y cofradías han puesto en marcha escuelas-taller para el aprendizaje de los mismos. La actividad museística, es fuente de atracción para el turismo, existiendo en algunas ciudades “rutas cofrades” que ponen de manifiesto a los visitantes la riqueza del rico patrimonio cofrade⁶. Actividades culturales como exposiciones, conferencias, mesas redondas.

Y por supuesto las procesiones de Semana Santa, declaradas de Interés Turístico Internacional en muchas localidades y que, por Real Decreto 384/2017, de 8 de abril, fue declarada Manifestación Representativa del Patrimonio Cultural Inmaterial en nuestro país⁷.

Todo esto hace que desde la Universidad se haya puesto el foco en las cofradías y hermandades y que ya existan centros de investigación, como la “Cátedra de Estudios Cofrades, Culturales, Sociales y Económicos de la Semana Santa Malagueña”⁸. Este centro de investigación está adscrito al Departamento de Economía y Administración de Empresas de la Universidad de Málaga, patrocinada precisamente por la “Fundación Lágrimas y Favores”, perteneciente a una hermandad de la Semana Santa de Málaga, la de las Reales Cofradías Fusionadas.

Pero es precisamente esta importante función social y económica que tienen las cofradías, las que las hace merecedoras de ser estudiadas también desde el punto de vista del Derecho Financiero y Tributario. Son muy pocos los autores que, dentro de nuestro ámbito, se han dedicado a analizar el régimen jurídico fiscal que afecta a cada una de las operaciones que tales entidades llevan a cabo tanto desde el punto de vista de la imposición estatal y local directa como indirecta, y tanto respecto del hermano o cofrade como de la cofradía. Resulta también conveniente analizar si las políticas de fomento que acompañan a este tipo de entidades, en cuanto asimiladas a entidades sin ánimo de lucro,

⁵ A. MARINA, “La industria cofrade en Málaga”, *La Tribuna*, 2016, Málaga, fecha de consulta 31 marzo 2019 en <http://www.latribuna.org/index.php/itribuna/item/361-la-industria-cofrade-en-m%C3%A1laga>.

⁶ A. M. ROMERO, “Málaga desarrolla un proyecto pionero de rutas cofrades para poner en valor la Semana Santa”, *Diario SUR*, 2018, Málaga, fecha de consulta 31 marzo 2019, en <https://www.diariosur.es/semana-santa/malaga-desarrolla-proyecto-20180214143841-nt.html>.

⁷ Real Decreto 384/2017, de 8 de abril, por el que se declara la Semana Santa como Manifestación Representativa del Patrimonio Cultural Inmaterial (BOE nº 86, de 11 de abril de 2017).

⁸ La actividad desarrollada por la Cátedra puede verse en la página Web de la misma, disponible en <http://www.catedraestudioscofrades.uma.es/INDEX.PHP/>

resultan plenamente justificadas desde un punto de vista fiscal y si siempre y en todos los casos resultan incentivadoras de los servicios que prestan en beneficio de la comunidad⁹.

Por lo que respecta a la metodología hemos empleado para el estudio de esta investigación una metodología jurídica, apoya tanto en lo dispuesto en la ley como en la doctrina. La bibliografía consultada se apoya mayoritariamente en artículos doctrinales de revistas especializadas en materia fiscal y documentos publicados en bases de datos jurídicas digitales. También hemos consultado la doctrina administrativa contenida en las contestaciones a Consultas de la Dirección General de Tributos y en las Resoluciones del TEAC. Por último, nos hemos apoyado en la doctrina jurisprudencial marcada por las resoluciones de los Tribunales españoles y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Este trabajo de investigación se estructura en 5 capítulos o apartados. En un primer capítulo se analizará el régimen jurídico que afecta a las cofradías, donde estudiaremos qué son las cofradías, su personalidad jurídica y funciones, el marco jurídico que las regula dentro del marco del Concordato entre el Estado Español y la Santa Sede así como el marco fiscal normativo en el que se encuentran encuadradas. En los siguientes capítulos entraremos de lleno en el estudio del régimen fiscal aplicable a cada una de las operaciones que se desarrollan en su ámbito. Así, dentro del capítulo II, estudiaremos la tributación que afecta a los ingresos propios de las hermandades, en el III la que afecta a los ingresos procedentes de otras fuentes y actividades y en el IV la incidencia que tiene la tributación local en relación con estas entidades. En el V finalizaremos con las conclusiones a las que hemos llegado con el estudio realizado.

⁹ Las normas del Impuesto sobre el Valor Añadido, por ejemplo, establecen un trato de favor que mezcla exenciones y tipos reducidos con el objetivo de lograr el acceso de los consumidores a la prestación de servicios asistenciales y de inclusión social, pero tales exenciones producen disfunciones en la entidad que presta tales servicios por la pérdida del derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado en el ejercicio de dicha actividad, al no efectuarse la repercusión de IVA a los destinatarios de tales servicios. (M. NAVARRO EGEA, “Las entidades del tercer sector como prestadores de servicios asistenciales en el IVA: exenciones y tipos reducidos”, *REVESCO, Revista de Estudios Cooperativos*, 114, 2014, fecha de consulta 3 abril 2019, en http://webs.ucm.es/info/revesco/DetalleArticulo.php?IdPublicacion=249#.XKUHnaZS_Fw).

2. RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS COFRADÍAS.

2.1. Qué son las cofradías, personalidad jurídica y funciones

Etimológicamente, la palabra cofradía¹⁰ deriva del latín. El prefijo “co” significa unión o conjunto, y “frater”, de *fraternitas*, que es el vínculo entre hermanos o entre quienes se tratan como tales¹¹.

En el Código de Derecho Canónico no hay referencia alguna a las cofradías. En el, sin embargo, se regula es el marco normativo de las personas jurídicas de la Iglesia Católica, concretamente en el Título VI en su Capítulo II “De las personas jurídicas”. Para tener una primera aproximación a qué se puede entender por cofradía, adoptaremos la definición que de las mismas hace el Diccionario de la Lengua Española¹², que entiende por tales aquella «congregación o hermandad que forman algunos devotos, con autorización competente, para ejercitarse en obras de piedad».

Como tendremos oportunidad de ver más adelante, esta definición es incompleta, pero de la misma podemos obtener alguna de las características de esta figura:

- En primer lugar, que se trata de una «congregación o hermandad que forman algunos devotos». Es decir, se trata de una figura asociativa que comprende a un conjunto de devotos o personas — llamados fieles en la terminología religiosa—.
- En segundo lugar, que deben contar con «autorización competente»; es decir, no basta con la voluntad de constituirse en cofradía, sin que tal voluntad asociativa ha de contar con la autorización pertinente de quien tenga la competencia para ello.
- Y, por último, que ha de tener una finalidad concreta, «ejercitarse en obras de piedad».

¹⁰ Sobre el origen histórico de las cofradías puede verse J. SÁNCHEZ HERERRO, “El origen de las cofradías penitenciales”, en *Sevilla Penitente*, vol. I, Editorial Geve, S.A., Sevilla, 1995, págs. 13-55.

¹¹ J. PÉREZ PORTO; M. MERINO, *Definicion.de*, 2016, [en <https://definicion.de/cofradia/> y <https://definicion.de/fraternidad/>, fecha de consulta 20/02/2019]

¹² *DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA*, 23ª Edición, Real Academia Española, 2014, voz "cofradía".

Como en nuestro estudio nos centraremos únicamente en las cofradías y hermandades pertenecientes a la Iglesia Católica, tendremos que acudir al marco normativo de aquélla para determinar dónde podemos encuadrarlas¹³.

La primera distinción que encontramos en el CDC es la efectuada entre corporaciones y fundaciones. El canon 114 § 1 CDC establece que las corporaciones o asociaciones son conjuntos de personas, mientras que las fundaciones son conjuntos de cosas; ambas ordenadas a un fin congruente con la misión de la iglesia que trasciende el fin de los individuos, siendo estos fines las obras de piedad, apostolado o caridad, tanto espiritual como temporal.

A su vez, las asociaciones de fieles pueden ser públicas y privadas. El canon 301§1 establece que corresponde a la autoridad eclesiástica competente erigir asociaciones de fieles que promuevan el culto público, siendo éstas, por naturaleza, asociaciones públicas.

Las cofradías adquieren personalidad jurídica en virtud del decreto por el que se constituyen, dictado por la autoridad eclesiástica competente¹⁴, que será, bien el obispo diocesano, cuando su actividad la desarrollen a nivel de una diócesis, bien la Conferencia Episcopal, cuando ejerzan su actividad a nivel nacional¹⁵.

No cabe la menor duda de que el fin primero y principal de las cofradías es el culto público de sus sagrados titulares, por lo que esta finalidad hace que las mismas sean, en todo caso, asociaciones públicas de fieles¹⁶.

¹³ En el Islam también existen cofradías que los inmigrantes importan a sus sociedades de acogida, como España. Véase J. LACOMBA, “Inmigrantes senegaleses, Islam y cofradías”, *Revista Internacional de Sociología*, vol. 29, 2001, págs. 163-187.

¹⁴ F. J. GONZÁLEZ DÍAZ, “Régimen jurídico, económico y fiscal de las hermandades y cofradías”, *Revista Española de Derecho Canónico*, vol. 51, 51, 1994, pág. 230.

¹⁵ “Normas diocesanas por las que han de regirse las hermandades y cofradías de la diócesis de Huelva” [Disponible e línea <http://www.diocesisdehuelva.es/wp-content/uploads/2014/07/2-Normativa-Diocesana-para-Hermandades-y-Cofradias.pdf>].

¹⁶ «La identidad cristiana y eclesial de estas asociaciones dedicadas al culto público, pide que todas ellas deban reconocerse y constituirse como asociaciones públicas de fieles erigidas por el Obispo diocesano» R. PALMERO RAMOS, *Normas acerca de las Cofradías y Hermandades de Semana Santa de la Diócesis de Orihuela-Alicante*, [disponible en línea en https://www.diocesisoa.org/documentos/ficheros/19_Normativa_Cofradias_Diocesis_OA_1464.pdf, fecha de consulta 20/02/2019].

Siguiendo la Carta Pastoral de los Obispos del Sur de España¹⁷, las podríamos definir como asociaciones públicas de fieles constituidas canónicamente para realizar obras de piedad o caridad, animar con espíritu cristiano el orden temporal e incrementar el culto público en nombre de la iglesia.

2.2. Las cofradías en el Concordato entre el Estado español y la Santa Sede.

El denominado Concordato, o Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede, tiene su origen en el firmado el 27 de agosto de 1953. En este se reconocía personalidad jurídica en el ámbito civil a las instituciones y asociaciones religiosas que ya existían en esa fecha y a las que en el futuro pudieran erigirse, «con la sola condición de que el decreto de erección de aprobación sea comunicado oficialmente por escrito a las Autoridades competentes del Estado»¹⁸.

Con el advenimiento de la democracia a nuestro país y la entrada en vigor de la Constitución de 1978, se hizo necesaria una revisión del marco jurídico que regulaba las relaciones con la Iglesia Católica, firmándose algunos Acuerdos que revisaban aquellos aspectos recogidos en el de 1953 y que ya no estaban en consonancia con la nueva realidad política de nuestro país. Fruto de una serie de negociaciones llevadas a cabo entre las dos partes, se firma el 3 de enero de 1979 un acuerdo marco general denominado “*Conventiones. Inter Apostolicam Sedem Et Nationem Hispanam*”¹⁹, que se compone a su vez de cuatro convenciones o acuerdos independientes, en el que se regulan cuestiones relativas a los asuntos jurídicos, enseñanza y asuntos culturales, asistencia religiosa a las Fuerzas Armadas y asuntos económicos.

¹⁷ Cfr. “LAS HERMANDADES Y COFRADÍAS”, *Carta Pastoral de los Obispos del Sur de España*, 1988, nº 48 [en <http://www.odisur.es/diocesis/documentos-conjuntos/item/1475-las-hermandades-y-cofradas-carta-pastoral-de-los-obispos-del-sur-de-espaa.html>; fecha de consulta 05/02/2019]

¹⁸ M. E. OLMOS ORTEGA, “Personalidad jurídica civil de las entidades religiosas y Registro de Etidades Religiosas”, *Revista General de Derecho Canónico y Eclesiástico*, 19, 2009, [en https://www.iustel.com/v2/revistas/detalle_revista.asp?id_noticia=407306&d=1; fecha de consulta 05/02/2019]

¹⁹ Denominación del tratado en latín, idioma oficial del Estado Vaticano traducido como (Acuerdos entre el Estado Español y la Santa Sede. En http://www.vatican.va/roman_curia/secretariat_state/archivio/documents/rc_seg-st_19790103_santa-sede-spagna_sp.html]

Para nuestro trabajo el más importante es el Acuerdo sobre Asuntos Económicos²⁰ (AAE), en el que se tratan dos aspectos de gran trascendencia: un primer aspecto, el del sostenimiento de la Iglesia Católica por parte del Estado a través de los fondos públicos, que aparece regulado en el artículo II del Acuerdo; y un segundo aspecto, recogido en los artículos III, IV y V²¹, que es el reconocimiento de determinados beneficios fiscales en el régimen impositivo de los bienes y de las actividades que lleva a cabo la Iglesia Católica y las asociaciones y entidades que la conforman.

Es precisamente el segundo aspecto del AAE relativo al régimen de incentivos fiscales el que nos interesa y en el que nos vamos a centrar en este apartado.

El acuerdo divide en dos grupos las entidades de la Iglesia a efectos de determinar los beneficios fiscales aplicados. En el primer grupo se incluyen la Santa Sede, Conferencia Episcopal, diócesis, parroquias y otras circunscripciones territoriales, Órdenes y Congregaciones religiosas y los Institutos de vida consagrada y sus provincias y casas²². En el segundo grupo se incluyen las asociaciones y entidades de la Iglesia no incluidas en el artículo anterior y que se dediquen a las actividades que en mismo artículo se indican, entre las que se encuentran, entre otras, las religiosas²³. Como veremos, es precisamente en este artículo V en el que encuentran acomodo las cofradías y hermandades en cuanto asociaciones religiosas de fieles.

Para el primer grupo, el concordato establece las siguientes bonificaciones:

- No sujeción al impuesto sobre la renta o sobre el gasto o consumo de determinados hechos o actividades (publicación de documentos de las autoridades eclesiásticas, actividad de enseñanza, adquisición de objetos destinados al culto)

²⁰ Publicado en el BOE el 15 de diciembre de 1979

²¹ El origen de estos acuerdos Iglesia-Estado por el que se conceden beneficios fiscales y ayudas a la financiación de la Iglesia, lo encontramos en la historia y en concreto en el fenómeno de la desamortización que produjo un quebranto en el sistema económico de la Iglesia con la necesidad del Estado de compensar y restituir la misma mediante la denominada “dotación estatal de culto y clero” establecida por vez primera en la constitución de 1837 (Vid. M. E. OLMOS ORTEGA, “Claves de comprensión de la cooperación económica estatal a las confesiones religiosas”, en *Régimen económico y patrimonial de las confesiones religiosas*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2010, pág. 60).

²² Artículo IV del AAE. En este artículo se recoge lo que podríamos denominar “la Iglesia Católica”.

²³ Artículo V del AAE, en el que se recogen las personas jurídicas dependientes de la Iglesia Católica.

- Exención total y permanente a la Contribución Territorial Urbana de una lista cerrada de inmuebles, como templos y capillas destinadas al culto o la residencia de Obispos, canónigos y sacerdotes.
- Exención total y permanente a las rentas reales o de producto, sobre la renta y sobre el patrimonio. No estarán exentos los rendimientos que obtengan por el ejercicio de explotaciones económicas, ni a los derivados de su patrimonio cuando su uso esté cedido; tampoco las derivadas de ganancias de capital o a los rendimientos sometidos a retención en el Impuesto sobre la Renta.
- Exención total y permanente del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y Transmisiones Patrimoniales siempre que los bienes o derechos adquiridos se destinen al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado y al ejercicio de la caridad.
- Exención de las contribuciones especiales y de la tasa de equivalencia, en cuanto recaigan sobre determinados bienes (los enumerados en la letra A del mismo artículo).

En el apartado 2 del artículo IV se establece también una deducción importante para las donaciones efectuadas a favor de los entes eclesiásticos y destinados a ciertos fines, pues se equiparan —a efectos del IRPF— a las donaciones efectuadas a favor de entidades benéficas o de utilidad pública.

En cuanto al segundo grupo, el AAE equipara su tratamiento fiscal al fijado en la legislación para las entidades sin fin de lucro y, en todo caso, los que se concedan a las entidades benéficas privadas.

Si analizamos el artículo citado, no es que se fije un régimen tributario específico a las entidades religiosas indicadas, sino que lo que hace es aplicar a éstas la normativa estatal fijada para las entidades sin fin de lucro.

Lo primero que tendremos que estudiar es si el artículo V del AAE es de aplicación a todas las cofradías y hermandades en cuanto asociaciones públicas de fieles. Como indicamos anteriormente, en el canon 298 § 1 CDC se expresan aquellos fines que pueden ser objeto de asociaciones en el ámbito canónico, entre los que se encuentra el culto público, por lo que podemos deducir que toda asociación de fieles con tal finalidad (cofradía o hermandad) puede casar con el artículo V del Concordato y, por tanto,

aplicarse el tratamiento tributario previsto en la Ley 49/2002 para entidades sin fines lucrativos.

El artículo V del AAE no precisa si tales personas jurídicas han de cumplir, además, los requisitos exigidos a las entidades sin ánimo de lucro a fin de gozar de los beneficios fiscales conferidos a esta. Esta problemática resulta en nuestra opinión compleja y será tratada más adelante.

Para concluir este apartado, podemos decir que los beneficios fiscales de la Iglesia Católica tienen su origen en el mandato establecido en el artículo 16.3 de la Constitución española, que señala que: «Los poderes públicos tendrán en cuenta las creencias religiosas de la sociedad española y mantendrán las consiguientes relaciones de cooperación con la Iglesia Católica» y en la Ley Orgánica de Libertad Religiosa²⁴, que establece en el artículo 7.2 que: «en los Acuerdos y Convenios, y respetando siempre el principio de igualdad, se podrá extender a dichas Iglesias, Confesiones y Comunidades los beneficios fiscales previstos en el Ordenamiento jurídico general para las Entidades sin fin de lucro y demás de carácter benéfico». En palabras de VÁZQUEZ GARCÍA-PEÑUELA «la razón de este trato privilegiado en las entidades benéficas y asistenciales de la Iglesia está en la naturaleza y finalidad religiosa de las actividades que llevan a cabo, lo cual les confiere, por decirlo de alguna manera, un plus de eclesialidad respecto a otras entidades que, dedicándose a actividades distintas, tengan su misma configuración jurídica»²⁵.

2.3. Régimen Fiscal de las Hermandades y Cofradías

2.3.1. Fuentes normativas en materia fiscal de las Hermandades y Cofradías

Como indica GIMÉNEZ BERRIOCANAL, «La Iglesia no dispone de un estatuto diferente ni tiene reconocimiento de persona pública, como en el caso de Alemania, por lo que, salvo lo que expresamente se establezca en desarrollos normativos que le sean de

²⁴ Ley 7/1980, de 5 de julio, BOE nº 177, de 24 de julio de 1980

²⁵ J. M. VÁZQUEZ GARCÍA-PEÑUELA, *Leyes autonómicas de servicios sociales. Su repercusión sobre las entidades eclesíásticas*, EUNSA, Pamplona, 1991, págs. 182-183.

aplicación, rige a todos los efectos lo contemplado en la legislación general»²⁶; esto es, en la legislación fiscal, mercantil, ...

En cuanto a la imposición directa, como veremos a continuación, es la Ley del Impuesto sobre Sociedades la que regula con carácter general la renta obtenida por este tipo de entidades, por lo que comenzaremos por esta Ley y continuaremos por la legislación fiscal de las entidades sin fines lucrativos.

2.3.2. Ley del Impuesto sobre Sociedades

El Impuesto sobre Sociedades se encuentra regulado por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS). Es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas.

Como desde el punto de vista civil las hermandades y cofradías son entidades jurídicas, podemos afirmar que las mismas son sujetos pasivos de este impuesto²⁷.

El artículo 9 de la LIS regula las entidades que gozan de exenciones en el IS, sin que aparezcan las entidades religiosas. No así las entidades e instituciones sin ánimo de lucro, incluidas en el número 2 y en el número 3.a) del citado artículo, que estarán parcialmente exentas. En el número 2, aquellas a las que sea de aplicación el Régimen fiscal especial de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. En el número 3.a) aquellas no incluidas en el número 2²⁸, a las que será de aplicación el régimen tributario especial recogido en el Capítulo XIV del Título VII, denominado “Régimen de entidades parcialmente exentas”.

Por lo tanto, es este régimen fiscal de entidades parcialmente exentas regulado en los artículos 109 a 111 LIS el que ha de aplicarse, con carácter general, a las hermandades y cofradías pues como ya vimos quedan equiparadas a las entidades sin ánimo de lucro en virtud de lo dispuesto en el artículo V del AAE.

²⁶ F. GIMÉNEZ BARRIOCANAL, *La fiscalidad de la Iglesia Católica en España*, Editorial EDICE, Madrid, 2015, pág. 15.

²⁷ Artículo 7.1 LIS «Serán contribuyentes del Impuesto, cuando tengan su residencia en territorio español: a) Las personas jurídicas, ...»

²⁸ Artículo 109 LIS, Ámbito de aplicación.

2.3.3. Ley de Entidades sin Fines de Lucrativos

Acabamos de ver que el artículo 9.3 LIS establece el régimen fiscal de las entidades parcialmente exentas para las entidades sin fines lucrativos a las que no sea de aplicación el régimen fiscal especial de la Ley del Mecenazgo.

El Régimen Fiscal Especial de las entidades sin fines lucrativos se regula en nuestro país por la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (conocida como Ley del Mecenazgo), y por RD 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el reglamento para la aplicación de dicho régimen fiscal.

La Ley persigue una finalidad que va más allá de la mera regulación de un régimen fiscal propio de las entidades sin fines lucrativos, ya que viene a establecer también el conjunto de incentivos que son aplicables a la actividad de mecenazgo realizada por particulares²⁹.

En la citada ley se regulan las particularidades que las entidades sin fines lucrativos tienen tanto en el Impuesto sobre Sociedades como en los tributos locales, y se establece que «el régimen fiscal especial que se desarrolla [...], es aplicable de manera voluntaria por todas aquellas entidades sin ánimo de lucro que cumplan los requisitos establecidos en la ley y comuniquen al Ministerio de Hacienda el ánimo de optar por su aplicación».

El régimen fiscal especial tiene su razón de ser «en consideración a su función social, actividades y características», entendiéndose por mecenazgo «la participación privada en la realización de actividades de interés general»³⁰. Las normas generales de tributación se aplicarán sin perjuicio de la aplicación de los regímenes forales tributarios en los territorios del País Vasco y Navarra³¹.

²⁹ Preámbulo de la Ley 49/2002 de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo

³⁰ Artículo 1 de la Ley del Mecenazgo

³¹ En el artículo 1.3 Ley del Mecenazgo se establece como novedad una mención expresa a que lo establecido en esta ley se entenderá sin perjuicio de los regímenes forales de Concierto y Convenio Económico en vigor en los territorios históricos. En Navarra tenemos la Ley 8/2014, de 16 de mayo, reguladora del mecenazgo cultural y de sus incentivos fiscales en la Comunidad Foral de Navarra. En el País Vasco, la Ley 9/2016, de 2 de junio, de Fundaciones del País Vasco y también en Guipúzcoa, la Norma Foral 3/2004, de 7 de abril; en Álava, la Norma Foral 16/2004, de 12 de julio y en Vizcaya, Norma Foral 1 /2004, de 24 de febrero, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

La Disposición adicional novena de la Ley del Mecenazgo regula el «Régimen tributario de la Iglesia Católica y de otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas», estableciendo que el régimen previsto será de aplicación a las asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el artículo V del AAE siempre que cumplan con los requisitos exigidos por la Ley del Mecenazgo a las entidades sin fines lucrativos y que las entidades de la Iglesia Católica comprendidas en los artículos IV y V del AAE serán consideradas entidades beneficiarias del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25 de la Ley.

Como podemos observar, la Disposición adicional novena párrafo 2 de la Ley del Mecenazgo obliga a cumplir los requisitos formales establecido en el artículo 3 de la Ley. Esta precisión nos parece importante, pues *per se*, las cofradías y hermandades, aunque formen parte de las entidades de la Iglesia católica comprendidas en el artículo V del AAE y se asimilen a las entidades sin fines de lucro, no pueden gozar del régimen fiscal especial que se establece para estas entidades sin fines lucrativos si no cumplen, al igual que estas, los requisitos establecidos en la ley. Así lo ha interpretado también la Dirección General de Tributos en contestación a una Consulta Vinculante de 7 de noviembre de 2005³², donde afirma que: «al tratarse de una de las entidades del artículo V del mencionado acuerdo, deberá cumplir todos los requisitos contemplados en el artículo 3 de la Ley 49/2002, para poder aplicar el régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos contenido en el capítulo II del título II de dicha Ley». Por lo tanto, y según criterio de la Administración, para que las cofradías y hermandades puedan ser beneficiarias de este régimen fiscal más favorable, no solo deben cumplir los requisitos del Acuerdo Económico, y tratarse de asociaciones y entidades que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, etc., sino que tienen que cumplir los requisitos exigidos a las entidades sin ánimo de lucro previstas en la legislación civil³³.

El propio Preámbulo de la Ley establece que el establecimiento de tales requisitos «obedece a la intención de asegurar que el régimen fiscal especial que se establece para las entidades sin fines lucrativos se traduce en el destino de las rentas que obtengan a fines y actividades de interés general».

³² Consulta V2263-05

³³ Para esta cuestión, véase M. RODRÍGUEZ BLANCO, “Medidas de fomento y promoción en materia de asociaciones de fieles: régimen fiscal y mecenazgo”, *Ius Canonicum*, vol. 50, 2010, pág. 87-88

En concreto, son los siguientes:

1. Perseguir fines de interés general. El artículo enumera una serie de fines determinados a modo de ejemplo, lo que quiere decir que no hay una lista cerrada de fines que tengan que seguir las entidades. Será importante definir por lo tanto qué se entiende por interés general a los efectos de poder beneficiarse del régimen fiscal especial. Siguiendo a algunos autores podemos decir que, en el caso de asociaciones, la nota característica del interés general debe entenderse en el sentido de que son asociaciones abiertas, a las que puede tener acceso cualquier beneficiario que reúna las condiciones y caracteres exigidos por la índole de sus propios fines y no solo sus asociados³⁴. Por lo expuesto, entendemos que al tener las cofradías y hermandades como finalidad las obras de piedad y apostolado o caridad (canon 114§2) que son actividades de asistencia social e inclusión social y con un carácter abierto, al no estar dirigidas de forma exclusiva a sus asociados, cumplen perfectamente este fin de interés general. Y además como señala MARTÍN DÉGANO resulta indiferente que la realización de los fines de interés general puedan alcanzarse mediante el ejercicio directo de la actividad o, de manera indirecta, financiando a terceros que hacen esa actividad³⁵.

2. Destinar al menos el 70% de los ingresos y rentas procedentes de las explotaciones económicas que desarrollen, de la transmisión de bienes o por cualquier otro concepto al cumplimiento de sus fines.

Con este requisito se garantiza que la finalidad prevista para estas asociaciones se cumple efectivamente y no enmascaran intereses particulares.

3. La actividad llevada a cabo no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su finalidad estatutaria. Este requisito se cumplirá cuando el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de explotaciones económicas que no estén exentas ajenas a su objeto no exceda el 40% de los ingresos totales de la entidad.

³⁴ J. GONZÁLEZ PÉREZ Y G. FERNÁNDEZ FARRERES, *Derecho de asociación: comentarios a la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo*, Civitas, 2002, pág. 386, citado por I. MARTÍN DÉGANO, “La revocación de la utilidad pública por el ejercicio de explotaciones económicas. (Análisis de la STS de 1 de abril de 2015, rec. núm. 3231/2012)”, *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, 391, 2015, pág. 156.

³⁵ I. MARTÍN DÉGANO, “Las fundaciones y el cumplimiento indirecto de los fines de interés general. En torno a la interpretación restrictiva de las exenciones. (Análisis de la SAN de 1 de octubre de 2015, rec. núm. 487/2012)”, *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, 393, 2015, págs. 142 y 143.

Este punto ha ocasionado cierta controversia, pues hay quien entiende que debiera prohibirse el ejercicio de explotaciones económicas distintas de las que se declaran exentas en el IS por el artículo 7 de su texto legal, como se recogía en el Proyecto de Ley³⁶.

4. Los fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno y los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive de cualquiera de ellos no sean los destinatarios principales de las actividades que se realicen por las entidades, ni se beneficien de condiciones especiales para utilizar sus servicios.

Este requisito es lógico, puesto que se trata de evitar que se antepongan los intereses particulares de sus promotores o gestores a los generales de la asociación.

5. Que los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno sean gratuitos, sin perjuicio del derecho a ser reembolsados de los gastos debidamente justificados con los límites establecidos en el IRPF.

En nuestro caso, por la propia naturaleza de las hermandades y cofradías, este requisito se cumple siempre, pues tenemos que recordar que, al ser personas jurídicas nacidas al amparo del Derecho de la Iglesia Católica, en tal legislación se impide que los cargos de las asociaciones de fieles sean retribuidos³⁷.

6. Que, en caso de disolución, su patrimonio se destine en su totalidad a alguna de las entidades consideradas como entidades beneficiarias del o a entidades públicas de naturaleza no fundacional que persigan fines de interés general.

7. Que estén inscritas en el registro correspondiente³⁸.

³⁶ E. ESEVERRI MARTÍNEZ, “Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos: requisitos”, en *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, Librería-Editorial Dykinson, 2007, pág. 701.

³⁷ Véase, por ejemplo, el artículo 13 del Estatuto Marco para las Asociaciones Públicas de Fieles (Asociaciones, Cofradías y Hermandades) de la Diócesis de Segorbe-Castellón (C. LOPEZ LLORENTE, “Decreto - Estatuto Marco para las Asociaciones Públicas de Fieles (Asociaciones, Cofradías y Hermandades) del Obispo de la Diócesis de Segorbe-Castellón”)

³⁸ Para las cofradías y hermandades la inscripción debe practicarse en el Registro de Entidades Religiosas, dependiente del Ministerio de Justicia, de acuerdo con lo establecido en el artículo IV de los Acuerdos sobre Asuntos Jurídicos del Estado Español con la Santa Sede de 1979. El artículo IV del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos jurídicos, firmado el 3 de enero de 1979 y publicado en BOE núm. 300, de 15 de diciembre de 1979 establece que: «Las Asociaciones y otras Entidades y Fundaciones religiosas que, estando erigidas canónicamente en la fecha de entrada en vigor del presente Acuerdo, no gocen de personalidad jurídica civil y las que se erijan canónicamente en el futuro por la competente Autoridad Eclesiástica, podrán adquirir la personalidad jurídica civil con sujeción a lo dispuesto en el ordenamiento del Estado mediante la inscripción en el correspondiente Registro, en virtud de documento auténtico en el que consten la erección, fines, datos

8. Que cumplan las obligaciones contables que les sean aplicables.

La Disposición duodécima del Acuerdo de 10 de octubre de 1980, acerca de la aplicación del Impuesto sobre Sociedades a las entidades eclesíásticas, elaborado por la Comisión Técnica Iglesia-Estado español, en cumplimiento del citado Acuerdo de 4 de diciembre de 1979, indica que: «1. Las Entidades eclesíásticas sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades deberán llevar contabilidad, que recogerá debidamente clasificados los ingresos íntegros de las distintas fuentes de rendimientos, y de los gastos necesarios para su obtención, incluidos los de administración. 2. Las Entidades eclesíásticas podrán establecer libremente los planes contables que consideren más adecuados a sus necesidades, atendiendo a los criterios de claridad y de simplicidad. No obstante, el Ministerio de Hacienda podrá, de común acuerdo con la Conferencia Episcopal Española establecer planes contables de aplicación general para las mismas».

Existe un Plan Contable para entidades diocesanas de la Iglesia elaborado por la Conferencia Episcopal Española y que entró en vigor en enero de 2017, basado en el Plan contable de las entidades no lucrativas de 2011.

9. Que cumplan las obligaciones de rendición de cuentas que establezca su legislación específica. Las personas jurídicas públicas, como son las cofradías y hermandades, dependientes del Obispo Diocesano, en función de lo previsto en el artículo 319 del CDC deberán rendir cuentas a la autoridad eclesíástica competente en los plazos y formatos previamente establecidos.

10. Que elaboren anualmente una memoria económica en la que se especifiquen los ingresos y gastos del ejercicio.

Así pues, y siguiendo al Prof. PUCHADES NAVARRO³⁹, «el régimen fiscal aplicable a la Iglesia Católica [...], es básicamente el régimen fiscal especial de las entidades no lucrativas. Todo ello se entiende sin perjuicio de que se mantengan los beneficios fiscales específicos establecidos en los Acuerdos con la Iglesia Católica [...], así como en las normas dictadas para su aplicación, tal como se dice en las disposiciones adicionales octava y novena de la Ley 49/2002».

de identificación, órganos representativos, régimen de funcionamiento y facultades de dichos órganos»

³⁹ M. PUCHADES NAVARRO, “El régimen tributario de las confesiones religiosas en España”, en *Régimen económico y patrimonial de las confesiones religiosas*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2010 (Tirant Monografías), pág. 144.

Además de estos requisitos materiales, existen otros requisitos formales, recogidos en el artículo 14 de la Ley, que nos remite al Reglamento 1270/2003, de 10 de octubre.

El artículo primero del Reglamento establece que para poder aplicar el régimen especial las entidades tendrán que comunicar a la Administración Tributaria su propósito de optar por el régimen, debiendo realizarse la comunicación a través de la oportuna declaración censal. Realizada la comunicación, el régimen especial se aplicará al periodo impositivo que finalice con posterioridad a la fecha de presentación de la declaración censal y a los sucesivos, en tanto no se renuncie a la misma.

Si la entidad presentara renuncia, esta producirá efectos a partir del periodo impositivo que se inicie con posterioridad a su presentación que deberá efectuarse con al menos un mes de antelación al inicio del ejercicio, mediante la correspondiente declaración censal.

3. INGRESOS PROPIOS DE LAS HERMANDADES Y COFRADÍAS

Los ingresos de las cofradías pueden clasificarse en dos grupos: los ingresos propios y los ingresos de las actividades económicas.

Los primeros incluyen aquellos que tienen relación directa con naturaleza y finalidad⁴⁰. Son tanto ingresos que pueden ser consustanciales a su propia naturaleza asociativa, como las cuotas que reglamentariamente se fijan con carácter obligatorio para los miembros que pertenecen a la misma. Además, también podríamos incluir otros ingresos que, atendiendo a su finalidad religiosa y asistencial, han venido siendo parte del sustento para este tipo de corporaciones de la Iglesia. Nos referimos especialmente a los donativos y colectas de tipo dinerario, sin ser infrecuentes los donativos en especie como tampoco son infrecuentes las herencias y legados. Por último, nos referiremos a las subvenciones, capítulo que cobra cada vez más importancia sobre todo en cuanto a la restauración, conservación y difusión del rico patrimonio de las hermandades y cofradías

Para cada tipo de ingresos analizaremos la fiscalidad aplicable a la hermandad o cofradía y al hermano o cofrade o tercero en aquellos supuestos en que sea posible. También estudiaremos si tiene un tratamiento diferente según se encuentre la entidad en el Régimen General de Entidades Parcialmente Exentas de la LIS o en el Régimen Fiscal Especial de las Entidades sin Fines Lucrativos de la Ley del Mecenazgo.

3.1. Cuotas obligatorias establecidas en las Reglas o Estatutos de las entidades

Son las denominadas “cuotas de hermanos” el principal ingreso con el que, con carácter general, cuentan este tipo de entidades asociativas. En las Reglas o Estatutos de

⁴⁰ En la Archidiócesis de Sevilla existen unas *Normas Diocesanas para Hermandades y Cofradías* establecidas por Decreto del Arzobispo Juan José Asenjo de fecha 29 de junio de 2016. El artículo 58§3 establece que: «Constituyen los ingresos de la hermandad y cofradía, procediendo conforme a la norma del derecho: las cuotas de los miembros que la integran, las donaciones, herencias y legados que puedan percibir y hayan sido aceptados por la Junta de Gobierno, las subvenciones que pueda recibir de organismos eclesiásticos o civiles, cualquier tipo de ingresos económicos, incluidos los financieros, así como aquellos otros que genere la propia hermandad y cofradía en consonancia con su naturaleza y fines».

las hermandades y cofradías se establece la obligatoriedad para los cofrades o hermanos del pago de la cuota establecida para el sostenimiento de estas⁴¹.

Además, puede existir una cuota obligatoria adicional a la ordinaria, denominada “papeleta de sitio” o “cuota de salida procesional”. Esta solo la abonan con carácter obligatorio aquellos hermanos que realizan la procesión o estación de penitencia acompañando o portando a los Sagrados Titulares. Sin embargo, cada vez es más frecuente que las hermandades y cofradías establezcan una cuota única anual de pago obligatorio para los hermanos, comprensiva de ambos conceptos.

3.1.1. Tributación de los ingresos por cuotas establecidas en las Reglas o Estatutos para la Hermandad o Cofradía como sujeto Pasivo

3.1.1.1. Tributación de los ingresos por cuotas para la Hermandad o Cofradía en el Impuesto sobre Sociedades

a) Si la Hermandad o Cofradía está incluida en el Régimen Fiscal Especial de las Entidades Sin Fines de Lucro acogidas a la Ley 49/2002

La Ley 49/2002 en su artículo 6 apartado 1.b) establece —para aquellas entidades sin fines lucrativos que cumplan los requisitos formales del artículo 3— la exención de «*Las cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores, siempre que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una explotación económica no exenta*».

De una simple lectura del artículo se deduce claramente que las cuotas satisfechas por los hermanos o cofrades constituyen renta exenta de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades para las hermandades y cofradías.

Cabría la duda de qué sucede con las cuotas que se establecen con carácter obligatorio para aquellos hermanos que participan en la salida procesional o estación de penitencia. Entendemos que la procesión o estación de penitencia no constituye una actividad económica no exenta, pues es precisamente el culto público la finalidad esencial de estas

⁴¹ Como ejemplo puede tomarse las Bases para la actualización de las reglas o estatutos de las hermandades y cofradías de la Diócesis de Málaga que en la Regla 31^a, determina que: «todos los hermanos, además, están obligados: [...] c) a contribuir al sostenimiento de la Corporación con las cuotas ordinarias y extraordinarias que, para cada año, establezca el Cabildo General, a propuesta de la Junta de Gobierno», disponible en línea en: http://rmgm.es/files/b_hhcc.pdf

entidades. Por lo tanto, la participación procesional no constituye una prestación, sino un acto de culto recogido en las reglas o estatutos de todas las hermandades y cofradías, y la cuota que obligatoriamente se ha de abonar entendemos que constituye una renta exenta para la cofradía o hermandad.

Además, y desde un punto de vista exclusivamente del Derecho tributario, las procesiones de Semana Santa podrían incluirse entre las explotaciones económicas exentas del artículo 7 de la Ley del Mecenazgo, y más concretamente entre las del número 5º “Organización de representaciones musicales, coreográficas...”

En apoyo de esta tesis contamos con la Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos V3622 de 31 de agosto de 2016. Si bien la consulta es relativa al IVA, en la contestación se analiza la consideración que tienen las procesiones para la Hacienda Pública. En el número 2 indica que: «...no tienen la consideración de actividades empresariales o profesionales [...] las actividades de carácter social y popular desarrolladas por la Hermandad consultante en el marco de las procesiones de Semana Santa...».

Por consiguiente, todas las cuotas estatutarias satisfechas por los asociados, colaboradores o beneficiarios, —en nuestro caso los hermanos—, son rentas exentas de tributar en el Impuesto sobre Sociedades por las hermandades y cofradías acogidas al Régimen Fiscal Especial de la Ley 49/2002.

b) Si la Hermandad o Cofradía está incluida en el Régimen de entidades parcialmente exentas de la LIS para Entidades Sin Fines Lucrativos no acogidas a la Ley 49/2002

Para aquellas entidades que no apliquen la Ley 49/2002, el artículo 110 de la LIS establece, una serie de exenciones entre las cuales podemos señalar «a) Las que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto o finalidad específica, siempre que no tengan la consideración de actividades económicas. *En particular, estarán exentas las cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores, siempre que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una actividad económica*».

Como vemos, el inciso segundo es una copia de lo que se establece en la Ley del Mecenazgo para este tipo de cuotas estatutarias o reglamentarias y que ya hemos visto

anteriormente, por lo que damos por reproducidos los argumentos antes indicados para las cuotas satisfechas por los hermanos y cofrades a sus entidades.

En apoyo de esta tesis, la Consulta Vinculante V1015-08, de 22 de mayo de 2008 establece que: «las [...] cuotas satisfechas por los asociados, generalmente constituirán rentas exentas en la medida en que cumplan esta condición» (se refiere a que procedan de la realización de su objeto social o finalidad específica, y no deriven del ejercicio de una explotación económica).

3.1.1.2. Tributación de los ingresos por cuotas para la Hermandad o Cofradía en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

Este impuesto se encuentra regulado por la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA) y Directiva 2006/112/CE de 28 de noviembre que regula el Sistema Común del Impuesto sobre el Valor Añadido. Es un impuesto indirecto que recae sobre el consumo y grava, entre otras operaciones, las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios y profesionales.

Por lo tanto, el sujeto pasivo del impuesto es el empresario o profesional que realiza la entrega de bienes o la prestación del servicio. En nuestro caso, tendremos que analizar si las hermandades y cofradías tienen o pueden llegar a tener tal consideración a efectos del IVA.

En cuanto al hecho imponible, están sujetas al IVA las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas por empresarios y profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se realizan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.

El primer requisito consiste en que la entrega del bien o la prestación del servicio la realice un empresario o profesional según la definición que, a efectos de este impuesto, da el artículo 5.1 LIVA⁴². Pero no es suficiente con que el transmitente sea empresario o profesional, pues se exige también que la operación se efectúe en el desarrollo de su

⁴² El concepto de actividad económica no es homogéneo en el ámbito tributario sino que depende del impuesto en cuyo ámbito nos encontremos, siendo diferente en el ámbito del IVA con respecto al existente en el IRPF e IS (J. M. ALMUDÍ CID Y L. GANDARIAS CEBRIÁN, “La nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades”, *Foro: Revista de ciencias jurídicas y sociales*, vol. 17, 2, 2014, pág. 390).

actividad. Solo cumpliéndose ambos requisitos las operaciones pueden considerarse empresariales o profesionales y, por tanto, sujetas a IVA. A tales efectos la ley del IVA, en su artículo 5.º dispone que son actividades empresariales o profesionales las que implican la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. Por lo tanto, son necesarios dos requisitos: uno objetivo, la ordenación por cuenta propia de factores productivos, que implica la independencia en su ejercicio, en el sentido de asumir los riesgos de los resultados y, por otro lado, la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. Estos conceptos de nuestra regulación se apoyan en lo dispuesto artículo 9 de la Directiva 2006/112/CE, que considera sujeto pasivo del IVA a quienes realicen con carácter independiente alguna actividad económica⁴³.

Pese a que las hermandades y cofradías son entidades sin ánimo de lucro, en el desarrollo de las actividades realizadas para el cumplimiento de sus fines pueden estar sujetas a este impuesto, y con independencia de los fines que persigan, estarán sujetas a la Ley del IVA cuando entreguen bienes y presten servicios a título oneroso en el ejercicio de una actividad económica empresarial o profesional. Si la entrega o la prestación se realiza a título lucrativo, éstas, no estarán sujetas a dicho impuesto, salvo las operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios a título oneroso (los autoconsumos)⁴⁴.

De acuerdo con la Consulta V3622-16, de 31 de agosto de 2016 para la Dirección General de Tributos, no tienen la consideración de actividades empresariales o profesionales a efectos del IVA, las actividades de carácter social y popular desarrolladas por las hermandades en el marco de las procesiones de Semana Santa, que tienen lugar en la vía pública y en las que participan los hermanos y el público en general que asiste a tales manifestaciones como espectador sin satisfacer cantidad alguna por ello.

La citada Consulta también analiza la naturaleza de las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la actividad de las hermandades y

⁴³ C. CHECA GONZÁLEZ, “Concepto de actividad empresarial o profesional a fines del IVA”, *Blog de Clemente Checa González*, 2011, fecha de consulta 3 abril 2019, en <http://blogdeclementechecegonzalez.blogspot.com/2011/11/concepto-de-actividad-empresarial-o.html>. También A. M. MORENO, “El concepto de actividad económica en el IVA, según la reciente jurisprudencia del TJUE (I)”, *Quincena fiscal*, 19, 2016.

⁴⁴ El artículo 12 LIVA considera operaciones asimiladas a las prestaciones de servicio a título oneroso los autoconsumos de servicios, entendiéndose por tales una serie de prestaciones efectuadas a título gratuito por el sujeto pasivo.

cofradías, facilitadas a sus miembros en interés colectivo de éstos, mediante una *cotización fijada de conformidad con los estatutos*, por organismos sin fin lucrativo que persigan objetivos de naturaleza religiosa con la condición de que esta exención no sea susceptible de provocar distorsiones de la competencia, para las que se establece que estarán sujetas pero exentas en virtud de lo dispuesto en el artículo 20.Uno.12º LIVA.

Y que, a los efectos anteriores —continúa indicando la DGT en la Consulta V3622-16— por *cotizaciones fijadas en los estatutos* se entienden aquellas cantidades percibidas por las hermandades y cofradías y que constituyan la contraprestación de las prestaciones de servicios y entregas de bienes accesorias a los mismos que efectúen en interés colectivo de sus miembros, es decir, a la que todos estos últimos tengan derecho por igual en tanto que integrantes de dichas entidades con el fin de conseguir el objetivo de éstas, con independencia del carácter ordinario o extraordinario que tales cantidades revistan.

Por lo tanto, podemos concluir estableciendo que las cuotas estatutarias abonadas por los hermanos y cofrades no llevan IVA.

3.1.2. Tributación de los ingresos por cuotas establecidas en las Reglas o Estatutos para el hermano o cofrade persona física en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En primer lugar, y dado que para las hermandades y cofradías hemos diferenciado si se encuentran o no acogidas al Régimen Fiscal Especial de la Ley 49/2002, también analizaremos si el hermano o cofrade goza de una fiscalidad distinta respecto de sus cuotas según su hermandad o cofradía esté o no en el Régimen Especial.

A este efecto, resulta esclarecedora la Resolución del Recurso Extraordinario de Alzada para la Unificación de Criterio del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 05/02/2015 (Resolución 01975/2013/00/00) en la que se discutía si para practicarse las deducciones previstas, la entidad beneficiaria debía haber optado necesariamente por el Régimen Fiscal Especial de la Ley 49/2002 o solo se precisaba que tal entidad pudiese optar por el mismo por cumplir los requisitos previstos en la ley.

El TEAC concluye que:

- *De acuerdo con lo establecido en el artículo 14 de la Ley 49/2002 y su desarrollo reglamentario contenido en el Real Decreto 1240/2003, la opción por este régimen deberá realizarse mediante la correspondiente declaración censal.*

- *Esta opción, formulada en el plazo y forma previstos por la norma por la entidad donataria por la aplicación del régimen fiscal especial, se considera requisito esencial para que la persona o entidad donante puede practicarse las correspondientes deducciones en las autoliquidaciones correspondientes a su imposición personal, por las donaciones efectuadas a entidades de estas características.*

Por lo tanto, y en opinión del TEAC, las cantidades aportadas a hermandades o cofradías que no hubiesen optado por el Régimen Fiscal Especial de la Ley 49/2002, no dan derecho al hermano o cofrade a practicar las deducciones previstas en la Ley del Mecenazgo.

Analizaremos, a continuación, el régimen de las aportaciones a hermandades y cofradías acogidas al Régimen Fiscal Especial efectuadas por hermanos y cofrades de las mismas.

El Título III de la Ley del Mecenazgo se denomina “Incentivos Fiscales al Mecenazgo”. Dentro de este Título, en el Capítulo II, bajo la denominación “Régimen Fiscal de las Donaciones y Aportaciones” se regulan las deducciones que se establecen en fomento de las aportaciones que, cumpliendo los requisitos previstos, se hagan en favor de las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen fiscal establecido en la propia ley.

En concreto el artículo 17 establece que tendrán derecho a practicar las deducciones previstas en este título de la Ley, las aportaciones irrevocables, puras y simples realizadas a favor de las entidades sin fines lucrativos acogidas al Régimen Fiscal Especial, entre las que señala las cuotas de afiliación a asociaciones siempre que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación presente o futura.

Por lo tanto, podemos afirmar que las cuotas estatutarias abonadas por los hermanos y cofrades a sus hermandades y cofradías se encuentran comprendidas dentro de las aportaciones que gozan de los incentivos fiscales previstos en la Ley del Mecenazgo.

La base de la deducción será el importe efectivamente pagado en concepto de cuotas estatutarias. El porcentaje de las deducciones que se pueden practicar los hermanos y cofrades se ha visto incrementado sustancialmente a partir de la última reforma⁴⁵, de

⁴⁵ El artículo 19 de la Ley de Mecenazgo, antes de la reforma operada por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, establecía que: «Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tendrán derecho a deducir de la cuota íntegra el 25 por 100 de la base de la deducción determinada

acuerdo con la siguiente escala: hasta 150€ de base de deducción el porcentaje deducible aplicable será del 75%; a partir de 150€, el porcentaje deducible para el resto de base será del 30% y, el porcentaje deducible a la base que exceda de los 150€ será del 35% si, en los dos periodos impositivos inmediatamente anteriores, se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones, a una misma entidad cuyo importe fuese el mismo o mayor al del ejercicio del año anterior y, hubiesen dado igualmente derecho a deducción⁴⁶.

En todo caso opera el límite previsto en el artículo 69, 1 de la Ley del IRPF, que señala que la base de la deducción no podrá exceder del 10% de la base liquidable del contribuyente.

El artículo 24 de la Ley del Mecenazgo —coincidente con el artículo 6.1 de su Reglamento de desarrollo—, establece que la efectividad de los donativos, donaciones y aportaciones deducibles se justificará mediante certificación expedida por la entidad beneficiaria, que deberá cumplir una serie de requisitos⁴⁷.

Conforme al artículo 6 del Reglamento de desarrollo, a efectos de lo dispuesto en el artículo 24.2 de la Ley, la entidad beneficiaria deberá remitir a la Administración tributaria una declaración informativa sobre las certificaciones emitidas de los donativos, donaciones y aportaciones deducibles percibidos durante cada año natural, en la que, además de sus datos de identificación, deberá constar la información referida a los donantes y aportantes⁴⁸.

según lo dispuesto en el artículo 18». Se establece, por tanto, un incremento del porcentaje de deducción aplicable para las personas físicas del 25% al 30%.

⁴⁶ Con esta disposición se pretende además estimular la fidelización de las donaciones y aportaciones

⁴⁷ Al menos deberá contener los siguientes extremos: a) El número de identificación fiscal y los datos de identificación personal del donante y de la entidad donataria. b) Mención expresa de que la entidad donataria se encuentra incluida en las reguladas en el artículo 16 de esta Ley. c) Fecha e importe del donativo cuando éste sea dinerario. d) Documento público u otro documento auténtico que acredite la entrega del bien donado cuando no se trate de donativos en dinero. e) Destino que la entidad donataria dará al objeto donado en el cumplimiento de su finalidad específica. f) Mención expresa del carácter irrevocable de la donación, sin perjuicio de lo establecido en las normas imperativas civiles que regulan la revocación de donaciones.

⁴⁸ Deberá contener la siguiente información: a) Nombre y apellidos, razón o denominación social. b) Número de identificación fiscal. c) Importe del donativo o aportación. En caso de que estos sean en especie, valoración de lo donado o aportado. d) Referencia a si el donativo o la aportación se perciben para las actividades prioritarias de mecenazgo que se señalen por Ley de Presupuestos Generales del Estado. e) Información sobre las revocaciones de donativos y aportaciones que, en su caso, se hayan producido en el año natural. f) Indicación de si el donativo o aportación da derecho a la aplicación de alguna de las deducciones aprobadas por las comunidades autónomas.

La presentación de esta declaración informativa se realizará en el mes de enero de cada año, en relación con los donativos percibidos en el año inmediato anterior, a través del modelo 182.

Lo hasta ahora visto rige, para las cuotas abonadas a las hermandades y cofradías acogidas al Régimen Fiscal Especial de la Ley 49/2002. Pero, qué sucede con las cuotas abonadas a aquellas hermandades y cofradías no acogidas a este régimen fiscal especial.

La LIRPF en el artículo 68.3.b) al hablar de las deducciones por donativos y otras aportaciones establece que el contribuyente podrá aplicar por este concepto, «el 10 por ciento de las cantidades donadas a las fundaciones legalmente reconocidas que rindan cuentas al órgano del protectorado correspondiente, así como a las asociaciones declaradas de utilidad pública, no comprendidas en el párrafo anterior⁴⁹».

Es cierto que el AAE, en su artículo V reconoce como vimos a favor de las asociaciones y entidades religiosas en él mencionadas 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. Por otro lado, el punto 3. de la Disposición adicional novena de la Ley del Mecenazgo establece que las entidades de la Iglesia Católica contempladas en los artículos IV y V del AAE entre el Estado español y la Santa Sede, serán consideradas entidades beneficiarias del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25, ambos inclusive, de esta Ley, pero la LIRPF no contempla ninguna disposición similar a la anterior para las entidades y asociaciones del artículo V del AAE no acogidas al Régimen Fiscal Especial.

A la vista de la normativa señalada cabría pues plantearse si las cuotas abonadas a Cofradías no acogidas al régimen especial podrían gozar de la deducción del 10%. Como vemos, se trata de una cuestión importante y no aclarada legalmente⁵⁰. En opinión del Presidente de los Técnicos del Ministerio de Hacienda, opinión que compartimos, «al ser consideradas como asociaciones sin ánimo de lucro, las personas que hacen donaciones a estas cofradías o forman parte de ellas pueden deducírselo de la declaración de la renta,

⁴⁹ Se refiere a las entidades acogidas al Régimen Fiscal Especial de la Ley 49/2002.

⁵⁰ Para FERNÁNDEZ-CORONADO, en el AAE se produce una equiparación a efectos fiscales de las entidades religiosas comprendidas en los artículos IV.1 y V a otras de nuestro ordenamiento que no son religiosas. Así, las del artículo A.1 a entidades declaradas o clasificadas como benéficas o de utilidad pública y las del artículo V a entidades sin fin de lucro o benéfico-privadas (ANA FERNÁNDEZ-CORONADO GONZÁLEZ, “La colaboración económica del Estado con las Confesiones Religiosas”, *Revista de Administración Pública*, 108, 1985, página 388).

aunque en mayor medida las que están acogidas al régimen fiscal de la ley 49/2002, pues las que no lo están solo pueden deducirse el 10% de la donación»⁵¹.

3.2. Donativos y donaciones efectuados a favor de hermandades y cofradías

Ya hemos indicado con anterioridad que una de las fuentes de ingresos más importantes de las hermandades y cofradías lo constituyen los donativos. Dentro de éstos, son los dinerarios los más comunes, pero tampoco son infrecuentes las donaciones de bienes. Por lo tanto, analizaremos la fiscalidad tanto para el donante como para el donatario atendiendo a que sea dinerario o en especie.

La Ley del Mecenazgo no contiene la definición de lo que considera donaciones o donativos. Si acudimos a la normativa civil para conocer qué es una donación, el artículo 618 del Código Civil, define la donación como «un acto de liberalidad por el cual una persona dispone gratuitamente de una cosa en favor de otra, que la acepta», por lo que es esencial la gratuidad, es decir, la ausencia de contraprestación por el donatario.

Para MARTÍN DÉGANO, dada la falta de definición de “donaciones” y “donativos” habrá que acoger el uso que en el lenguaje se da a ambos conceptos, «Así, los donativos suelen ser dinerarios, entregados manualmente, de menor cuantía y sin precisar de ningún documento en los que se formalice tal entrega bastando para que se perfeccionen con la entrega simultánea de lo donado. Por el contrario, la donación suele ser de otro tipo bienes o de derechos, requiere de la aceptación del donatario, y suele quedar reflejada por escrito cuando se trata de bienes muebles y obligatoriamente en escritura pública cuando se trata de bienes inmuebles según exige el art. 633 del Código Civil. Pero, a los efectos de la aplicación de la Ley 49/2002, podemos entender que estamos ante términos que se utilizan de manera indistinta»⁵².

3.2.1. Tributación de los ingresos por donativos y donaciones para la Hermandad o Cofradía como sujeto Pasivo en el Impuesto sobre sociedades

⁵¹ C. CRUZADO CATALÁN, “¿Cómo tributan las cofradías y hermandades religiosas?”, *nuevatribuna.es*, 2016, fecha de consulta 21 marzo 2019, en <https://www.nuevatribuna.es/articulo/economia/tributan-cofradias-y-hermandades-religiosas/20160320160409126580.html>.

⁵² I. MARTÍN DÉGANO, “El concepto de donación a efectos de la aplicación de los incentivos fiscales al mecenazgo”, en *Fiscalidad del Mecenazgo*, Fundación Impuestos y Competitividad, 2017, pág. 127.

a) Si la Hermandad o Cofradía está incluida en el Régimen Fiscal Especial de las Entidades Sin Fines de Lucro acogidas a la Ley 49/2002

El artículo 6.a) de la Ley del Mecenazgo establece que están exentas del Impuesto sobre Sociedades las rentas obtenidas por entidades sin fines lucrativos derivadas de los ingresos por donativos y donaciones recibidos para colaborar en los fines de la entidad.

En cuanto a la cuestión de la valoración de tales donativos, se encuentra regulada en el Título III de la Ley del Mecenazgo “Incentivos fiscales al mecenazgo”, por lo que la analizaremos en el epígrafe 3.2.2 al estudiar la fiscalidad para la persona que efectúa el donativo.

b) Si la Hermandad o Cofradía está incluida en el Régimen de entidades parcialmente exentas de la LIS (Régimen de Entidades Sin Fines Lucrativos no acogidas a la Ley 49/2002)

En este caso, el artículo 110 LIS indica, para las entidades acogidas al régimen de entidades parcialmente exentas, que estarán exentas de tributar las rentas derivadas de adquisiciones a título lucrativo siempre que se obtengan en cumplimiento de su objeto o finalidad específica⁵³. Con relación a este tema de las donaciones efectuadas por tales entidades, la DGT, en Contestación a consulta V1963-05 de 5 de octubre de 2005, precisa que «estarán exentas las rentas procedentes de las donaciones que reciba la asociación sin ánimo de lucro, siempre que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica, y siempre que el desarrollo de tales actividades no determine la existencia de una explotación económica».

3.2.2. Tributación para la persona que efectúa el donativo o la donación.

a) Si la Hermandad o Cofradía está incluida en el Régimen Fiscal Especial de las Entidades sin Fines de Lucro acogidas a la Ley 49/2002

⁵³ Los fines de interés general aparecen como requisito de obligado cumplimiento por parte de estas instituciones para disfrutar del beneficio fiscal de exención que dicho precepto regula. Vid en el mismo sentido para las fundaciones C. MÁRQUEZ SILLERO, *La exención de las fundaciones en el Impuesto sobre Sociedades. Conforme a la Ley 49/2002*, La Ley, Las Rozas (Madrid), 2007, pág. 151.

En este apartado analizaremos la fiscalidad para la persona o entidad que realiza el donativo o efectúa la donación a favor de una hermandad o cofradía.

Distinguiremos si el donante es una persona física o jurídica, y también veremos si hay alguna especialidad en cuanto a la manera de acreditar la donación cuando ésta se realiza en bienes o derechos y su valoración.

El Título III de la Ley del Mecenazgo, al regular los incentivos fiscales al mecenazgo, establece en el artículo 16 que los incentivos fiscales previstos en este Título serán aplicables a los donativos y donaciones que se hagan a favor de las entidades sin fines lucrativos a los que sea de aplicación el régimen fiscal establecido en esta ley.

Por su parte, el artículo 17 indica que darán derecho a practicar las deducciones previstas los donativos y donaciones irrevocables, puros y simples, que sean dinerarios, de bienes o derechos. Y en el caso de revocación de la donación por alguno de los supuestos contemplados en el Código Civil, el donante ingresará, en el período impositivo en el que dicha revocación se produzca, las cuotas correspondientes a las deducciones aplicadas, sin perjuicio de los intereses de demora que procedan.

La base de la deducción, es decir, la valoración que ha de darse al donativo o donación, se regula en el artículo 18 estableciendo que: en los dinerarios será su importe, y en el caso de bienes o derechos, será el valor contable que tuviesen en el momento de la transmisión y en su defecto, el valor determinado conforme a las normas del Impuesto sobre el Patrimonio. En todo caso, el valor determinado de acuerdo con tales reglas, tendrá como límite máximo el valor normal en el mercado del bien o derecho transmitido en el momento de su transmisión.

Existen diversas contestaciones a Consultas de la DGT en relación con las valoraciones de las donaciones en especie, como la Consulta V0530-11, de 4 de marzo de 2011⁵⁴.

En cuanto a la forma de acreditar la donación, será mediante documento público o documento auténtico que acredite la entrega del bien cuando no se trate de donativos en dinero. La DGT se ha encargado de aclarar que se entiende por documento auténtico en la Ley del Mecenazgo, entendiéndose que puede entenderse por tal «todo escrito en el que

⁵⁴ En ella, en relación con el objeto de la consulta, que era la donación de unos jabones usados, se contempla el problema de que si no tuviesen valor contable por ser nulo el valor de recuperación supondría que no podría generarse deducción alguna.

constan datos fidedignos susceptibles de ser utilizados como medio de prueba, En consecuencia, las facturas o los albaranes citados siempre que consten por escrito y sean fidedignos podrían ser, en su caso, considerados como documentos auténticos a los efectos del artículo 24.3.d) de la Ley 49/2002 [...]»⁵⁵.

Por último, en cuanto a los incentivos establecidos en la Ley del Mecenazgo para las personas físicas y jurídicas que realicen donativos o donaciones son los que ya vimos en el apartado 3.1.2 para las cuotas.

Ahora bien, el artículo 20 de la Ley del Mecenazgo, y para las entidades donantes sujetas al IS contempla que las cantidades correspondientes al período impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos.

En cuanto a las rentas derivadas de las donaciones, el artículo 23 de la Ley del Mecenazgo regula la exención en el IRPF, IRNR o IS para las rentas positivas del donante persona física o jurídica que se pongan de manifiesto con ocasión de los donativos, donaciones y aportaciones a que hace referencia el mencionado artículo 17 de la misma Ley.

b) Si la Hermandad o Cofradía está incluida en el Régimen de entidades parcialmente exentas de la LIS (Régimen de Entidades Sin Fines Lucrativos no acogidas es a la Ley 49/2002)

Si la entidad beneficiaria del donativo o donación es una hermandad o cofradía a la que es de aplicación el régimen de entidades parcialmente exentas del capítulo XIV del título VII del TRLIS, en relación con los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades que realicen donaciones o aportaciones en metálico a estas asociaciones sin ánimo de lucro, no declaradas de utilidad pública, el artículo 15.e) LIS establece la no deducibilidad con carácter general de los donativos y liberalidades. En consecuencia, las donaciones en metálico realizadas a favor de estas asociaciones no tendrán la consideración de gasto deducible para determinar la base imponible de la entidad donante. Tampoco tendrán derecho a practicar deducciones en la cuota por las donaciones realizadas.

⁵⁵ Consulta Vinculante DGT V5336-16 de 19 de diciembre de 2016.

3.3. Herencias

Desde siempre, ha sido una práctica muy extendida la de dejar herencias, fundamentalmente mandas y legados a favor de las hermandades y cofradías.

Como bien indica la profesora PÉREZ GONZÁLEZ ⁵⁶ «La presencia de la muerte dominaba la vida cotidiana y la mentalidad del hombre de esta época. Ante ella tomaba una serie de actitudes, como las disposiciones testamentarias y donaciones, legados y fundaciones de obras pías, con las que pretendían asegurarse su salvación mediante la preparación del “bien morir”. Este auxilio de muerte también se buscaba en las cofradías».

Para CAMPOS Y FERNÁNDEZ DE SEVILLA, «La administración del dinero en efectivo proveniente de las limosnas y cuotas mensuales y de ingreso, y la gestión del patrimonio rústico e inmobiliario proveniente de mandas y legados testamentarios, es una fuente de importancia [en las hermandades] y prueba esa cantidad de denuncias y litigios que se generaron ante las autoridades eclesiásticas y civiles»⁵⁷

En la actualidad esa costumbre persiste, como atestigua el notario Antonio Ojeda⁵⁸.

3.3.1. *Si la Hermandad o Cofradía está incluida en el Régimen Fiscal Especial de las Entidades Sin Fines de Lucro acogidas a la Ley 49/2002*

Las hermandades y cofradías, al ser personas jurídicas, no están sujetas al impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, tal como establece el artículo 3 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD) en su segundo apartado: «Los incrementos de patrimonio [...] obtenidos por personas jurídicas, no están sujetos a este impuesto y se someterán al Impuesto sobre Sociedades». Por tanto, para estudiar cómo tributan las hermandades y cofradías por las herencias y legados recibidos de sus devotos tenemos que dirigirnos a la LIS.

⁵⁶ S. M. PÉREZ GONZÁLEZ, “Nuevas aportaciones al estudio de las cofradías y hermandades en la Castilla bajomedieval: el ejemplo de Jerez de la Frontera”, *Hispania Sacra*, 138, 2016, pág. 515.

⁵⁷ J. CAMPOS Y FERNÁNDEZ DE SEVILLA, *Catálogo de cofradías del archivo del Arzobispado de Lima*, Instituto Escorialense de R.C.U. Escorial-M^a Cristina, 2014, pág. 16.

⁵⁸ Entrevista en Diario de Sevilla, “Herencias: los legados de las hermandades”, 21 de marzo de 2012 disponible en línea en https://www.diariodesevilla.es/cofradias-sevilla/Herencias-legados-hermandades_0_571742867.html (última consulta 19 de marzo de 2019).

Como ya hemos analizado, las hermandades y cofradías acogidas al Régimen Fiscal Especial de la Ley del Mecenazgo se rigen por lo indicado en ella, estableciéndose en el artículo 6 una serie de rentas exentas de tributar en el IS. Entre estas rentas encontramos «Las derivadas de adquisiciones o de transmisiones, por cualquier título, de bienes o derechos, incluidas las obtenidas con ocasión de la disolución y liquidación de la entidad». Es decir, todas aquellas herencias que reciban la cofradías y hermandades estarán exentas de tributar en el IS en virtud de anterior artículo.

3.3.2. Si la hermandad o cofradía se encuentra en el Régimen de Entidades Parcialmente Exentas de la LIS

Lo anterior será aplicable a todas aquellas cofradías y hermandades que estén acogidas al Régimen Fiscal Especial, pero qué sucede con todas aquellas cofradías y hermandades que no quieran o no puedan aplicar el Régimen Fiscal Especial y se les aplique el Régimen Fiscal General.

En este caso tendremos que acudir al artículo 110 de la LIS para saber si las herencias o legados recibidos por la cofradía o hermandad también están exentas de tributar en este impuesto. En este caso, el artículo 110.1.b) establece que estarán exentas las rentas «derivadas de adquisiciones y de transmisiones a título lucrativo, siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica».

A diferencia de lo establecido en el artículo 6 de la Ley 49/2002, la LIS especifica que las adquisiciones a título lucrativo estarán exentas de tributar en dicho impuesto siempre y cuando se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad. Es decir, si las herencias o legados son recibidas por motivos ajenos al objeto o finalidad de la Cofradía, estas no estarán exentas de tributar en el IS en el Régimen Fiscal General mientras que, en el régimen especial, no importa, o así se entiende al no existir esta especificación, el motivo por el que se reciba la herencia o legado.

Si la herencia o legado no estuviese exenta de tributar en el IS, el tipo impositivo aplicable sobre la base imponible sería el general.

3.4. Subvenciones

Las subvenciones constituyen uno de los medios más eficaces utilizados por las Administraciones para la consecución de sus políticas públicas. Se encuadran dentro de las actividades de fomento, una de las actividades de la Administración, que JORDANA DE POZAS define como «acción de la Administración encaminada a proteger o promover aquellas actividades, establecimientos o riquezas debidos a los particulares y que satisfacen necesidades públicas o se estiman de utilidad general, sin usar coacción ni crear servicios públicos»⁵⁹.

Las subvenciones se encuentran reguladas por la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones (Ley de Subvenciones), y entiende por tal toda disposición de dinero realizada por las Administraciones Públicas a favor de personas públicas o privadas, exigiéndose una serie de requisitos⁶⁰.

Como ya hemos tenido ocasión de analizar, las hermandades y cofradías, junto a su finalidad cultural y religiosa, tienen otras de claro interés social, como son las caritativas, de beneficencia y de mantenimiento del patrimonio artístico.

Las subvenciones, por su propia naturaleza, son públicas, pero también existen bajo ayudas que se conceden por entidades privadas, por lo que tendremos que analizar si estas ayudas del sector privado se pueden o no asimilar a las subvenciones.

También pueden existir similitudes entre las subvenciones y las donaciones, pues en ambos casos la entrega se ha de realizar sin contraprestación por el beneficiario, pero al igual que hay semejanzas también hay diferencias. Estas diferencias consisten básicamente en que, mientras que las donaciones pueden ser tanto dinerarias como no dinerarias, (bienes muebles o inmuebles), las subvenciones son siempre dinerarias. Y en segundo lugar, en las donaciones el donante es una persona física o jurídica, mientras que en las subvenciones la persona que proporciona la subvención es una Administración.

⁵⁹ Citado por F. CASTILLO BLANCO, “La actividad de fomento: evolución histórica y tratamiento constitucional”, en Mario Garcés Sanagustín y Alberto Palomar Olmeda (Coords.) *Derecho de las Subvenciones y Ayudas Públicas*, Editorial Aranzadi, S.A., Cizur Menor (Navarra), 2011, pág. 43.

⁶⁰ Los requisitos que se exigen son: a) Que la entrega se realice sin contraprestación directa de los beneficiarios. b) Que la entrega esté sujeta al cumplimiento de un determinado objetivo, la ejecución de un proyecto, la realización de una actividad, la adopción de un comportamiento singular, ya realizados o por desarrollar, o la concurrencia de una situación, debiendo el beneficiario cumplir las obligaciones materiales y formales que se hubieran establecido. c) Que el proyecto, la acción, conducta o situación financiada tenga por objeto el fomento de una actividad de utilidad pública o interés social o de promoción de una finalidad pública.

3.4.1. Tratamiento de las subvenciones para las hermandades y cofradías a efectos del Impuesto sobre Sociedades

A continuación analizaremos el tratamiento fiscal a efectos de este impuesto de las subvenciones recibidas por las Hermandades y Cofradías.

Debemos comenzar nuestro análisis distinguiendo dos tipos de subvenciones, las que se reciben para financiar la estructura fija de la propia entidad —subvenciones de capital— y las que se perciben para costear las actividades objeto de la entidad, es decir para asegurar unos ingresos mínimos o compensar gastos (déficit de explotación) —subvenciones corrientes—⁶¹. La imputación temporal de unas y otras es diferente. Las subvenciones corrientes se imputarán como ingresos del ejercicio en que se conceden, mientras que las subvenciones de capital, si se refiere a activos amortizables se imputarán en la misma medida en que estos vayan amortizándose, y si se trata de activos no amortizables en el ejercicio en el que el activo sea enajenado o se le dé de baja en balance⁶².

Las cantidades percibidas por ambos tipos de subvenciones constituyen en principio —tanto a efectos del IRPF como IS— un rendimiento que se integra dentro de la base imponible del impuesto, valorándose por el valor del importe concedido y siguiendo el criterio de imputación que señala la norma contable⁶³. Lo que sucede es que conforme al artículo 6 de la Ley 49/2002, resultaran exentas, y por tanto no se integran en la base imponible, tanto las subvenciones corrientes como las de capital que estén vinculadas a la realización de las actividades que constituyen la finalidad de la entidad o de las

⁶¹ M. CRUZ AMORÓS; S. LÓPEZ RIVAS, *La fiscalidad de las entidades sin ánimo de lucro en España: estímulo público y acción privada*, CIDEAL, Madrid, 2004, pág. 70.

⁶² En tal sentido se pronuncia la contestación a Consulta de la DGT V0787-17, de 27 de marzo de 2017, que destaca que en la medida en que la LIS no contiene a efectos fiscales un precepto específico sobre el criterio de imputación del ingreso derivado de una subvención de capital recibida, dicho ingreso se imputará a la base imponible de acuerdo con el criterio general de imputación de ingresos y gastos, que es el del devengo, según establece el artículo 11.1 LIS. Se trata del mismo criterio de imputación establecido en la norma mercantil. La Norma de valoración 18º del Plan General de Contabilidad aprobado por Decreto 1514/20017, relativa a subvenciones recibidas, distingue entre el reconocimiento de la subvención y su imputación a resultados, siguiendo para las subvenciones de capital la regla expuesta.

⁶³ J. MARTÍN FERNÁNDEZ; J. M. BERDUD SEOANE, “Aspectos fiscales de las subvenciones y ayudas públicas”, en Mario Garcés Sanagustín, y Alberto Palomar Olmeda (Coords) *Derecho de las Subvenciones y Ayudas Públicas*, Editorial Aranzadi, S.A., Cizur Menor (Navarra), 2005, pág. 905.

explotaciones económicas exentas⁶⁴. No están por el contrario exentas, tal como dispone el precepto, las subvenciones vinculadas a financiar la realización de explotaciones económicas no exentas⁶⁵.

De acuerdo con lo dispuesto en este precepto, además de tener que destinarse al cumplimiento de fines propios de la entidad, las actividades a las que se destine tienen que estar exentas, puesto que, si se destina a una actividad que no esté exenta, la subvención tampoco lo estará.

Primero vamos a referirnos, por tanto, al tratamiento fiscal de las subvenciones destinadas a financiar actividades económicas exentas para, posteriormente, analizar el tratamiento fiscal de las subvenciones destinadas a financiar actividades económicas no exentas.

Por lo que respecta a las subvenciones destinadas a financiar actividades económicas exentas, no entendemos necesario hacer diferencia entre las cofradías sujetas al Régimen fiscal especial y las sujetas al Régimen general de entidades parcialmente exentas, puesto que en ambos regímenes las subvenciones están exentas. Y ello, tanto conforme al artículo 6 de la Ley del Mecenazgo ya citado, como al artículo 110 de la LIS, que declara exentas las rentas obtenidas por las entidades parcialmente exentas que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto o finalidad específica, siempre que no tengan la consideración de actividades económicas.

En el análisis del tratamiento fiscal de las subvenciones destinadas a financiar actividades económicas no exentas tampoco va a resultar necesario distinguir entre cofradías sujetas al Régimen fiscal especial o al Régimen de entidades parcialmente exentas, pues tanto en uno como en otro caso son ingresos gravables que integrar en la base imponible. Pero en este caso sí tenemos que conocer qué tipo de subvención hemos obtenido pues, como vimos, se irán imputando como ingreso en la base imponible del IS

⁶⁴ Las subvenciones han estado siempre contempladas como una renta exenta dentro de las entidades sin ánimo de lucro, puesto que desde la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada de actividades de interés general, se encontraban incluidas dentro de la categoría de exenciones. Esta ley apuntaba que las subvenciones recibidas podían proceder del Estado, Comunidades Autónomas, Corporaciones Locales o Entes Públicos ya que, siempre que estuviesen destinadas a cumplir los fines de la entidad, iban a estar exentas de tributar en el Impuesto sobre Sociedades (M. GIL DEL CAMPO, *Fiscalidad de fundaciones, asociaciones y del mecenazgo*, 2ª Ed., Ciss Praxis, Valencia, 2005, pág. 212).

⁶⁵ En el mismo sentido puede verse M. CRUZ AMORÓS; S. LÓPEZ RIVAS, *La fiscalidad de las entidades sin ánimo de lucro en España: estímulo público y acción privada*, cit. pág. 69 y 70

en tiempos distintos. Así, si son subvenciones de capital, el total de la cuantía se irá integrando fiscalmente en la base imponible a medida que se vaya amortizando el bien en el que hemos invertido o, si no es amortizable, cuando se enajene o se dé de baja. La mayoría de las subvenciones que obtienen las cofradías son de este tipo y están destinadas a financiar la reparación de tronos, enseres, imágenes sagradas, capillas u oratorios, etc. En cambio, si son subvenciones corrientes, el total de la cuantía se debe imputar en la base imponible en el momento que nos conceden la ayuda.

3.4.2. Tratamiento de las subvenciones para las hermandades y cofradías a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido

Las subvenciones siempre han tenido un papel importante en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).

En relación con este impuesto conviene estudiar varias cuestiones relacionadas con las subvenciones otorgadas a las hermandades y cofradías, pero antes hemos de hacer una precisión de carácter general que entendemos es importante y es que cuando las hermandades y cofradías realizan operaciones no sujetas al impuesto o sujetas al impuesto, pero exentas y, por tanto, sin derecho a deducción del IVA soportado junto a operaciones sujetas y no exentas con derecho a deducción, tendrán que aplicar el régimen de prorata, en el que las subvenciones, como veremos, tienen un papel importante.

Hecha esta precisión, vamos a analizar las dos cuestiones que se plantean en relación con las subvenciones otorgadas a hermandades y cofradías.

La primera cuestión que debemos plantearnos es si ha de devengarse IVA por la entrega de una cantidad de dinero de forma gratuita en concepto de subvención por parte de una Administración Pública a una hermandad o cofradía, para la realización de aquellas actividades orientadas al cumplimiento de sus fines. En principio habría que contestar que no, pues se está realizando directamente la entrega por un Ente público sin contraprestación, por lo que se trataría de una operación no sujeta al impuesto conforme a lo establecido por el artículo 7.8ª LIVA⁶⁶.

⁶⁶ Ya en contestación a Consulta de 6 de septiembre de 1995, la DGT destacó que nos hallamos ante operaciones no sujetas al impuesto, al no producirse la entrega de ningún bien ni prestarse tampoco ningún servicio a cambio. De la misma opinión son E. ABELLÁ POBLET; J. DEL POZO LÓPEZ, *Manual del IVA*, El Consultor de los Ayuntamientos y Juzgados, Madrid, 1996, pág. 112 citado por J. CALVO VÉRGEZ, “El IVA de las entidades sin fin de lucro: operaciones no sujetas, supuestos de autoconsumo y sujeción al Impuesto de operaciones esporádicas con contraprestación”, *Zergak: Gaceta Tributaria*

Ahora bien, como señala CALVO VÉRGEZ⁶⁷, si la finalidad específica de la entidad se lleva a cabo a través del ejercicio de una actividad económica, tales subvenciones sí podrían considerarse como parte de la contraprestación satisfecha a la entidad por los servicios prestados en el marco de dicha actividad económica. Esto se produciría, tanto en aquellos supuestos en los que el servicio se presta a la Administración concedente de la subvención como a un tercero, y ello en base a lo dispuesto en el artículo 78.dos.3º LIVA. De acuerdo con lo establecido en este precepto, hay que distinguir dos tipos de subvenciones:

A) Las subvenciones directamente vinculadas al precio de las operaciones sujetas al impuesto

Estas subvenciones forman parte de la base imponible y para calificarse como tal deben concurrir en ellas los siguientes requisitos⁶⁸: que la subvención constituya, total o parcialmente, la contraprestación, es decir, que cubra totalmente el precio de la operación, o bien solo una parte, haciendo frente al resto el destinatario de la operación; que la cuantía de la subvención se determine con anterioridad a la realización de las operaciones a que se refiera; que la subvención se establezca en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados; que la subvención sea entregada al sujeto pasivo que efectúa las correspondientes operaciones; que la subvención sea concedida por un tercero que, generalmente, es un ente público.

Con el objeto de clarificar el concepto de subvención vinculada al precio, a efectos de su inclusión en la base imponible del IVA, desde el 10 de noviembre de 2017⁶⁹ no tienen esa consideración, ni integran en ningún caso el importe de la contraprestación, las aportaciones dinerarias que las Administraciones Públicas realicen para financiar, bien la gestión de servicios públicos o de fomento de la cultura en los que no exista distorsión significativa de la competencia, bien aquellas actividades de interés general en las que los

del País Vasco, 42, 2011,pág.117 fecha de consulta 13/03/2019 disponible en línea en <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5235199>.

⁶⁷ J. CALVO VÉRGEZ, “El IVA de las entidades sin fin de lucro: operaciones no sujetas, supuestos de autoconsumo y sujeción al Impuesto de operaciones esporádicas con contraprestación”, op. cit. pág. 119.

⁶⁸ Sentencia del TJUE 22/11/01, asunto C-184/00; Consulta DGT V0908-06 de 10 de mayo de 2006 y Consulta 0005-09 de 23 de febrero de 2009

⁶⁹ Véase Disposición final décima de la Ley 9/2017 e 8 de noviembre de Contratos del sector público, que establece que con efectos del 10 de noviembre de 2017 se modifica el número 3 del apartado dos del artículo 78 en el sentido indicado en tal disposición.

destinatarios no sean identificables y no satisfagan contraprestación. Según lo establecido en el artículo 93.cinco de la Ley del IVA, la percepción de estas subvenciones, que no forman parte de la base imponible del impuesto, tampoco limita el derecho a la deducción de quienes la reciban

B) Las subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones sujetas al impuesto

Estas subvenciones no forman parte de la base imponible, aunque, económicamente, contribuyan indirectamente a la formación de tales precios, reduciendo la contraprestación de las operaciones que se efectúen en el marco de una actividad que esta afectada por una subvención. En particular, se excluyen de la base imponible del impuesto las subvenciones de capital, las destinadas a cubrir los déficits de explotación que no se establezcan en función del número de unidades entregadas o del volumen de servicios prestados, ni con anterioridad a la realización de las operaciones, así como las concedidas para programas de investigación, que normalmente no se vinculan al precio de ninguna operación. No obstante, si se incluyen en la base aquellas en las que la concesión de la subvención implique la cesión de algún derecho por el subvencionado al ente público concedente de la ayuda, sobre el resultado de la investigación realizada.

La segunda cuestión analizar es la relativa al tratamiento de las subvenciones otorgadas a las Cofradías en el calculo de la prorrata que estas deben aplicar cuando realizan operaciones sujetas y no exentas con derecho a deducción junto a operaciones sujetas y exentas que no dan derecho a deducción del IVA soportado⁷⁰.

Las únicas subvenciones que se computan en el cálculo de la prorrata, tanto en el denominador como en el numerador de la fracción, son las que hemos indicado antes que

⁷⁰ El artículo 20 LIVA establece una serie de exenciones que bien pueden ser aplicables a nuestras hermandades y cofradías. Así, por ejemplo, la actividad de enseñanza musical que es frecuente que se dé en nuestras Cofradías (la Congregación de Mena, en Málaga, que tiene una escuela para formar a jóvenes del barrio al aprendizaje de distintos instrumentos musicales y forman parte de una banda de Música para la Semana Santa); también para las actividades de carácter cultural o de asistencia social. Estas son actividades perfectamente subvencionables. El citado artículo precisa que los sujetos pasivos han de ser “entidad de carácter social” y cumplir los siguientes requisitos: su actividad tiene una finalidad no lucrativa destinando sus beneficios a los fines de la entidad; los cargos de los órganos de gobierno son gratuitos; los destinatarios principales de las actividades no son los asociados, cónyuge o parientes hasta el segundo grado ni gozar de condiciones especiales en la prestación de los servicios. Hasta la Ley de Acompañamiento a la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2013, era preceptiva la previa solicitud (exención rogada), pero desde esa fecha tal solicitud es potestativa, y se aplicará la exención siempre que se cumplan los requisitos antes indicados (*La Exención del IVA tras la ley de PGE para 2013*, en <http://www.asociaciones.org/formacion/item/9-la-exencion-del-iva-tras-la-ley-de-presupuestos-generales-del-estado-para-2013>, última consulta, 23/03/2019).

se integran en la base imponible de las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas por las cofradías, bien porque constituyan directamente la contraprestación de tales operaciones, o bien porque están directamente vinculadas al precio de las operaciones⁷¹.

Por todo lo expuesto, si la hermandad o cofradía ha recibido subvenciones que están vinculadas al precio y forman parte del importe de la contraprestación, estas han de tenerse en cuenta en la fórmula de la prorrata, incluyéndolas tanto en el denominador, como en el numerador de la fracción. Las subvenciones que, como hemos explicado anteriormente, no están vinculadas al precio no se incluyen en ningún caso en la fórmula para calcular la prorrata⁷².

Por último, tan solo hay que destacar que en el caso de subvenciones o, mejor dicho, ayudas que se concedan por las hermandades y cofradías en el marco de las actividades de interés general que estas desarrollan, las Cofradías no estarán operando como empresarios a efectos de IVA y, en consecuencia, esas entregas de dinero realizadas quedan no sujetas al impuesto⁷³.

⁷¹ En la prorrata, el porcentaje de deducción aplicable se calcula a través de una fórmula: $\% \text{Deducción} = (\text{operaciones con derecho a deducción} / \text{total de operaciones}) * 100$. El resultado de esta ecuación se redondea en la unidad superior. Existen dos clases de prorrata: la general y la especial. En la general, la entidad podrá deducirse el porcentaje calculado en base a la fórmula respecto del total del IVA soportado por todas las operaciones, mientras que en la prorrata especial se podrá deducir íntegramente el IVA soportado vinculado a las operaciones sujetas y no exentas y solo el porcentaje obtenido de la fórmula respecto del IVA soportado común a las operaciones exentas y no exentas.

⁷² El hecho de incluirse en el numerador únicamente el importe de las subvenciones vinculadas al precio de las operaciones sujetas y no exentas y en el denominador la totalidad de las subvenciones vinculadas al precio (tanto de las operaciones sujetas exentas como de las no exentas), provoca una reducción en el porcentaje de deducción que puede practicar la entidad sobre su IVA soportado.

⁷³ Esto mismo destaca Calvo Vérguez para las ayudas concedidas por las entidades sin fines lucrativos (J. CALVO VÉRGEZ, “El IVA de las entidades sin fin de lucro: operaciones no sujetas, supuestos de autoconsumo y sujeción al Impuesto de operaciones esporádicas con contraprestación”, *Zergak: Gaceta Tributaria del País Vasco*, 42, 2011, pág. 120)

4. INGRESOS DE OTRAS FUENTES Y ACTIVIDADES

En este apartado analizaremos los ingresos que obtienen las hermandades y cofradías de otras actividades accesorias, económicas o no, y que suponen un complemento importante para los ingresos económicos de estas corporaciones con los que conseguir sus fines estatutarios.

Se trata de unos ingresos accesorios, como hemos dicho, pero que gozan de gran tradición no solo para las hermandades y cofradías, sino, en general para todo tipo de asociaciones.

Consideramos que hay una serie de actividades que tienen en común tanto la fiscalidad directa, esto es, su consideración dentro del Impuesto sobre Sociedades, como la relativa al IVA.

4.1. Ingresos de otras fuentes y actividades obtenidos por hermandades y cofradías acogidas al Régimen fiscal especial de la Ley 49/2002

Este régimen, aunque opcional, es al que, como hemos visto, se encuentran acogidas la mayoría de las hermandades y cofradías y, como veremos, mucho más favorable fiscalmente para aquellas que obtienen rendimientos o ingresos de actividades económicas, siempre —claro está— que cumplan con los requisitos que se establecen en la Ley 49/2002.

Como hemos establecido, para el cumplimiento de sus fines, las hermandades y cofradías desarrollan actividades que tienen la consideración de económicas.

En unas ocasiones, porque el incremento del culto y devoción a los Sagrados Titulares conlleva la difusión de recuerdos y objetos devocionales para los hermanos y cofrades y para los devotos (venta de merchandising).

En otras ocasiones, porque existe una gran tradición en todos los ámbitos de las entidades sin fines lucrativos en cuanto a la organización de cenas o comidas benéficas, de cruces de mayo y de todo tipo de verbenas para recaudar fondos, y de esta tradición no han querido quedar al margen las hermandades y cofradías (organización de eventos).

Lo mismo podemos decir de las rifas, sorteos o loterías. Uno de los argumentos de venta que el Organismo Nacional de Loterías utiliza para la publicidad del *Sorteo Especial de Navidad* es precisamente el del fraccionamiento en participaciones (loterías y rifas).

Y por no extendernos, la devoción ha hecho que, desde hace un tiempo, de nuevo se hayan convertido los subsuelos de las dependencias de hermandades y cofradías en lugar de reposo eterno para los hermanos, cofrades y devotos. La práctica cada vez más extendida de la incineración hace que las criptas se hayan reconvertido en columbarios para las cenizas (cesión de columbarios).

Veremos a continuación la fiscalidad que resulta aplicable a este tipo de actividades.

4.1.1. *Actividades accesorias que pueden ser consideradas actividades económicas*

Como señala MÁRQUEZ SILLERO⁷⁴, no es incompatible la ausencia de lucro con la obtención de beneficios, siempre que éstos se dediquen a la financiación de los fines propios de la fundación y de las actividades en que se materializan.

El artículo 7 de la Ley del Mecenazgo establece qué actividades se encuentran exentas, por lo que cualquier actividad no incluida en este, tiene la consideración de actividad económica no exenta. Para estas actividades, el artículo 3, 3º de la citada ley establece que el conjunto de las explotaciones económicas no exentas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria no puede exceder del 40 por 100 de los ingresos totales de la entidad, y que el desarrollo de estas explotaciones económicas no exentas no puede vulnerar las normas reguladoras de defensa de la competencia en relación con empresas que realicen la misma actividad. Y considera que las entidades sin fines lucrativos desarrollan una explotación económica cuando realicen la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

La superación de este 40% tiene graves efectos para la hermandad o cofradía, pues le supone la exclusión automática del régimen fiscal especial de la Ley del Mecenazgo.

Para ESEVERRI MARTÍNEZ, estas entidades «quedan autorizadas para la realización de actividades colaterales a la principal hasta un porcentaje del 40 por 100 sobre el importe neto de su cifra de negocios, además de la realización de actividades mercantiles complementarias o auxiliares de las anteriores con un límite del 20 por 100 del importe neto de su cifra de negocios, lo que equivale a reconocerles en su conjunto, una exención

⁷⁴ C. MÁRQUEZ SILLERO, *La exención de las fundaciones en el Impuesto sobre Sociedades. Conforme a la Ley 49/2002*, La Ley, Las Rozas (Madrid), 2007, pág. 255.

del 60 por 100 en el ejercicio de actividades económicas ajenas a las que constituyan la realización de sus fines de interés general estatutarios»⁷⁵.

4.1.2. *La exención del alquiler de inmuebles propios*

Para aquellas entidades sin ánimo de lucro acogidas al Régimen fiscal especial de la Ley del Mecenazgo, el artículo 6 apartado 2º de la Ley 49/2002 establece como rentas exentas «*las procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad, como son los dividendos y participaciones en beneficios de sociedades, intereses, cánones y alquileres*».

Por lo tanto, entendemos que es una cuestión clara que los ingresos derivados de alquileres de bienes inmuebles propiedad de las hermandades y cofradías están exentos de tributar en el IS.

4.1.3. *Las actividades que, aún siendo económicas, se encuentran exentas*

El artículo 7 de la Ley del Mecenazgo establece una serie de explotaciones económicas que declara exentas siempre que sean desarrolladas en cumplimiento de los fines de las ESFL, en nuestro caso entidades y cofradías. La práctica totalidad son actividades infrecuentes para nuestras hermandades y cofradías, salvo las de museos, o las de venta de libros, revistas o materiales multimedia.

En la del número 5º «explotaciones económicas consistentes en la organización de representaciones musicales, coreográficas, teatrales, cinematográficas o circenses» tienen encaje no solo las actuaciones musicales realizadas por las bandas de música o de cornetas y tambores pertenecientes a las hermandades y cofradías, sino que también podrían tener encaje la actividad desarrollada por las Agrupaciones de Cofradías locales que se encargan de la organización de las instalaciones de palcos y sillas para presenciar las procesiones de Semana Santa. Estas entidades agrupacionistas, son también asociaciones

⁷⁵ E. ESEVERRI MARTÍNEZ, “Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos: requisitos”, en *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, Librería-Editorial Dykinson, Madrid, 2007, pág. 705

públicas de fieles, y uno de sus fines es precisamente esta organización y el posterior reparto de los ingresos obtenidos entre las cofradías y hermandades agrupadas⁷⁶.

Y, sobre todo, las de los números 11º y 12º. El número 11º se refiere a las explotaciones económicas que tengan un carácter meramente auxiliar o complementario de las explotaciones económicas exentas o de las actividades encaminadas a cumplir los fines estatutarios o el objeto de la entidad sin fines lucrativos, y el número 12º a las explotaciones económicas de escasa relevancia, considerándose como tales aquellas cuyo importe neto de la cifra de negocios del ejercicio no supere en conjunto 20.000 euros.

Para las auxiliares o complementarias del número 11º se establece que no se considerará que tienen tal carácter cuando el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de ellas exceda del 20 por 100 de los ingresos totales de la entidad.⁷⁷

4.1.4. Tipo de tributación y obligaciones contables

La Ley del Mecenazgo establece en el artículo 10 que el tipo de gravamen para las rentas no exentas será del 10%.

Las hermandades y cofradías que obtengan rentas no exentas están obligadas a llevar la contabilidad de acuerdo con las prevenciones establecidas en la normativa reguladora del IS, y en todo caso deben llevarla de manera que sea posible identificar los ingresos y gastos correspondientes a las explotaciones económicas no exentas.

La Disposición duodécima del Acuerdo de 10 de octubre de 1980, acerca de la aplicación del Impuesto sobre Sociedades a las entidades eclesíásticas, elaborado por la Comisión Técnica Iglesia-Estado español, en cumplimiento del citado Acuerdo de 4 de diciembre de 1979, indica que: «1. Las Entidades eclesíásticas sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades deberán llevar contabilidad, que recogerá debidamente clasificados los ingresos íntegros de las distintas fuentes de rendimientos, y de los gastos

⁷⁶ MÁRQUEZ SILLERO establece que hay una asimilación entre esta exención y la regulada en el artículo 20.Uno.14 de la Ley 37/1992 reguladora del IVA (C. MÁRQUEZ SILLERO, *La exención de las fundaciones en el Impuesto sobre Sociedades. Conforme a la Ley 49/2002*, La Ley, Las Rozas-Madrid, 2007, pág. 681.

⁷⁷ En relación con estas actividades los autores que se han ocupado de esta materia (MÁRQUEZ SILLERO o BLÁZQUEZ LIDOY) destacan distintas problemáticas, pero tratarlas excede el objetivo de este trabajo.

necesarios para su obtención, incluidos los de administración. 2. Las Entidades eclesíásticas podrán establecer libremente los planes contables que consideren más adecuados a sus necesidades, atendiendo a los criterios de claridad y de simplicidad. No obstante, el Ministerio de Hacienda podrá, de común acuerdo con la Conferencia Episcopal Española establecer planes contables de aplicación general para las mismas».

Existe un Plan Contable para entidades diocesanas de la Iglesia elaborado por la Conferencia Episcopal Española y que entró en vigor en enero de 2017, basado en el Plan contable de las entidades no lucrativas de 2011

4.2. Ingresos de otras fuentes y actividades obtenidos por hermandades y cofradías no acogidas al Régimen Fiscal Especial de la Ley 49/2002

Ya vimos anteriormente que, en este régimen, la exención solo alcanza a los ingresos que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto o finalidad específica, siempre que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una actividad económica.

Es decir, para aquellas hermandades o cofradías que no se encuentren acogidas al Régimen Fiscal Especial de la Ley del Mecenazgo, cualquier actividad económica está sujeta al IS. Así se establece en el artículo 110.2. de la LIS «La exención a que se refiere el apartado anterior no alcanzará a los rendimientos de actividades económicas, ni a las rentas derivadas del patrimonio, ni a las rentas obtenidas en transmisiones, distintas de las señaladas en él».

Y lo que consideramos que es aún más perjudicial para estas corporaciones, que el artículo 111 LIS establece que no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles los imputables exclusivamente a las rentas exentas. Y los gastos parcialmente imputables a las rentas no exentas serán deducibles en el porcentaje que representen los ingresos obtenidos en el ejercicio de actividades económicas respecto de los ingresos totales de la entidad. Para algunos autores, como PEDREIRA MENÉNDEZ ⁷⁸, «esta circunstancia genera una base imponible ficticia y muchas veces perjudicial, ya que se gravan los beneficios de las explotaciones económicas, con los que se suelen financiar las

⁷⁸ J. PEDREIRA MENÉNDEZ, “El régimen fiscal del sector no lucrativo y el mecenazgo: cuestiones a modificar en una futura reforma”, en *La regulación de las entidades no lucrativas y el mecenazgo: cuestiones pendientes para una reforma*, Editorial Aranzadi, S.A., Cizur Menor (Navarra), 2015, pág. 163 a 167.

actividades deficitarias de interés general, sin que estas últimas supongan un gasto deducible».

Además, la LIS en el artículo 124 obliga a presentar declaración, sea cual sea el volumen de ingresos totales, a todas las entidades que obtengan rentas no exentas superiores a 2.000 €.

5. LAS HERMANDADES Y COFRADÍAS ANTE LOS TRIBUTOS LOCALES

Por último, analizaremos la incidencia de los tributos locales en la vida de las hermandades y cofradías.

5.1. El Impuesto sobre Bienes Inmuebles y los inmuebles titularidad de hermandades y cofradías.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 15.1 de la Ley del Mecenazgo en relación con la Disposición adicional novena de la misma ley, las hermandades y cofradías acogidas al Régimen fiscal especial de la Ley 49/2002 estarán exentas del IBI respecto de los bienes de los que sean titulares y que no se encuentren afectos a explotaciones económicas no exentas en el IS.

Para que sea de aplicación esta exención, deberán comunicar al ayuntamiento respectivo que han ejercido la opción de acogerse al Régimen fiscal especial y, lógicamente, cumplir los requisitos para tal opción.

Por lo tanto, si la hermandad o cofradía no cumple estos requisitos no podrá aplicarse la exención del IBI.

En caso de que estos bienes inmuebles estén arrendados a terceros, para saber si está exento del IBI, primero hay que atender a la naturaleza del arrendamiento. Como aclara el artículo 3 apartado 3º de la Ley 49/2002, el arrendamiento por parte de una entidad sin fin lucrativo de su patrimonio inmobiliario no es considerado explotación económica, «[...] a efectos de esta Ley, se considera que las entidades sin fines lucrativos desarrollan una explotación económica cuando realicen la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. El arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad no constituye, a estos efectos, explotación económica». Además, como hemos explicado antes en el apartado del Impuesto sobre Sociedades, el artículo 6 de la Ley 49/2002 establece que las rentas obtenidas por el alquiler del patrimonio inmobiliario no están sujetas al Impuesto sobre Sociedades.

Por tanto, como indica la DGT en la contestación a la Consulta V2685-09 «si el inmueble propiedad de la entidad sin ánimo de lucro que cumpla los requisitos y esté acogida al régimen fiscal de la Ley 49/2002 se encuentra arrendado a un tercero, esto no

obsta para que le resulte aplicable la exención regulada en el apartado 1 del artículo 15 de la Ley 49/2002, con independencia de la actividad que realice el arrendatario».

En conclusión, lo importante no es si el inmueble está arrendado o no para que le sea de aplicación la exención al IBI. Lo importante es la actividad económica que ejercita el sujeto pasivo propietario del inmueble, es decir, para que el inmueble no esté sujeto al IBI, la actividad económica desarrollada por la hermandad o cofradía, en nuestro caso, tiene que ser una actividad exenta del IS.

El problema surgiría en aquellos supuestos en los que el inmueble (Casa Hermandad) se desarrollase alguna actividad, como la de bar, que pudiese tener la consideración de actividad económica, lo que podría suponer que la exención dejara de aplicarse.

Respecto de aquellas hermandades y cofradías que se rijan por el Régimen de entidades parcialmente exentas, estas tendrán que tributar por el Impuesto de Bienes Inmuebles en los inmuebles que sean de su propiedad, sea cual sea su destino.

5.2. Las hermandades y cofradías ante el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO)

Este impuesto se implanta por primera vez por la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales (LHL). Se trata de un impuesto municipal, de carácter potestativo, cuyo hecho imponible está constituido por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija la obtención de licencia de obras o urbanística cuya expedición corresponda al Ayuntamiento. El sujeto pasivo es la persona titular de las obras, sea o no la propietaria del inmueble⁷⁹.

Este impuesto presenta la particularidad de haberse implantado con posterioridad a la firma del Concordato, y su inclusión o no entre las exenciones previstas en la letra B) del apartado 1 del artículo IV del AAE suscitó muchas dudas hasta la publicación de la Orden de 5 de junio de 2001, del Ministerio de Hacienda, por la que se aclaraba que se consideraba incluido entre los denominados “impuestos reales o de producto”⁸⁰. Con

⁷⁹ Definición obtenida de la puesta en concordancia de los artículos 60, 101 y 102 de la LHL

⁸⁰ La citada Orden considera que son impuestos reales aquéllos cuyo presupuesto de hecho se define sin vinculación alguna a una persona determinada, y que, el TS así lo determina en sus Sentencias de 17 de mayo de 1999, y de 19 y 31 de marzo de 2001, sobre el carácter real del ICIO.

posterioridad esa Orden fue modificada por otra del Ministerio de Hacienda, la EHA/2814/2009, de 15 de octubre, que a su vez fue anulada por el Tribunal Supremo en sentencia de 19 de noviembre de 2014.

Para complicar más la cuestión, un juzgado español planteó ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) una cuestión prejudicial acerca de la posibilidad de que la exención de este impuesto pudiera suponer una “ayuda de Estado” no permitida por la Comunidad Europea. El TJUE⁸¹ terminó declarando que: «Una exención fiscal como la controvertida en el litigio principal, de la cual se beneficia una congregación de la Iglesia Católica por las obras realizadas en un inmueble destinado al ejercicio de actividades sin una finalidad estrictamente religiosa, puede estar comprendida en el ámbito de la prohibición establecida en el artículo 107 TFUE, apartado 1, si tales actividades son de carácter económico y en la medida en que lo sean, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente».

Ahora bien, consideramos que la polémica se establece respecto de las entidades establecidas en el artículo IV del AAE, pero como ya hemos dejado sentado, las hermandades y cofradías no se encuentran incluidas en el artículo IV, sino en el artículo V, lo que supone que la exención del ICIO no le resulta aplicable en ningún supuesto.

Lo que sí hemos encontrado es que en determinadas Ordenanzas Fiscales municipales existen bonificaciones en la cuota respecto de hechos imponibles realizados por hermandades y cofradías dentro del ICIO. Así, la Ordenanza nº 4. Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras del Ayuntamiento de Málaga vigente hasta el 31/12/2015 establecía en su artículo 7º.2 que: «siempre que se suscriba el oportuno convenio de colaboración para ello, gozarán automáticamente de una bonificación del 50 por 100 de la cuota del impuesto, las construcciones que sean promovidas por cofradías y hermandades agrupadas en la Agrupación de Cofradías de la Semana Santa de Málaga para albergar sus respectivas sedes»; es decir, para la construcción o reforma de sus casa hermandad.

⁸¹ Sentencia del TJUE de 27 de junio de 2017 en el asunto C-74/16

6. CONCLUSIONES

Este último apartado lo vamos a dedicar a las conclusiones que hemos ido obteniendo de los distintos apartados que conforman este Trabajo de Fin de Grado.

Conclusión 1. Al ser las cofradías y hermandades “asociaciones públicas de fieles” de la Iglesia Católica, éstas quedan recogidas en el Artículo V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado Español y la Santa Sede, gozando de los beneficios fiscales que el Estado otorga a las entidades sin fin de lucro. Si bien existe la creencia generalizada de que la Iglesia Católica y demás entidades que la integran disfrutan de beneficios fiscales especiales, esto no es así, pues la Constitución de 1978 establece que los beneficios fiscales se extenderán a todas las confesiones religiosas con las que el Estado haya suscrito los correspondientes acuerdos.

Conclusión 2. Las Hermandades y Cofradías, en tanto entidades de la Iglesia Católica, carecen de un régimen fiscal propio pues el Estado las equipara a las entidades sin ánimo de lucro por los fines que persiguen, y son estos mismos fines los que justifican que, al igual que aquellas, gocen de un régimen tributario especial más beneficioso. Consecuentemente, las hermandades y cofradías se regirán por el régimen de entidades parcialmente exentas de la LIS y, si cumplen los requisitos establecidos en la Ley 49/2002 de Mecenazgo y optan voluntariamente por el Régimen Fiscal Especial establecido en la misma, se regirán por este último.

Conclusión 3. Las Hermandades y Cofradías que se rijan por el Régimen Fiscal Especial de la Ley 49/2002 gozan de mayores beneficios fiscales que aquellas otras que se rigen por el Régimen de entidades parcialmente exentas de la LIS.

Conclusión 4. Las rentas procedentes de las cuotas estatutarias y las cuotas de salida procesional están exentas del IS tanto para las cofradías acogidas a la Ley 49/2002 como para las acogidas al régimen de entidades parcialmente exentas de la LIS. Idéntica exención se aplica a las donaciones, para las cofradías acogidas al Régimen de la Ley 49/2002. Para las no acogidas, y por tanto sujetas al Régimen de entidades parcialmente exentas de la LIS, solo estarán exentas las donaciones que se obtengan en cumplimiento

de su objeto o finalidad específica. En el caso de las subvenciones y las herencias, para las entidades acogidas a la Ley 49/2002 son siempre rentas exentas. Sin embargo, en el Régimen de entidades parcialmente exentas las herencias están exentas únicamente cuando se obtengan o realicen en el cumplimiento de su objeto o finalidad específica y, si se trata de subvenciones, se consideran rentas exentas siempre y cuando se destinen a actividades económicas exentas.

Conclusión 5. Por lo que respecta a la tributación de las personas físicas o jurídicas que realicen donaciones a las hermandades o cofradías, la cuestión se complica al observar diferencias en el régimen de deducción de sus aportaciones en los impuestos que le afectan (IRPF e IS). Así, las personas físicas que realicen donativos o donaciones a cofradías acogidas al Régimen fiscal especial de la Ley 49/2002 podrán practicarse en su cuota íntegra del IRPF las deducciones previstas en el artículo 19 de dicha Ley. Si se trata de una persona jurídica, podrá practicarse una deducción del 35% sobre las cantidades o valor de lo donado, conforme al artículo 20 de la Ley 49/2002. Respecto a los donativos o donaciones efectuados a cofradías no acogidas al Régimen fiscal especial de la Ley del Mecenazgo, la cuestión es más compleja. Si el donante es una entidad sujeta al IS, de acuerdo con lo establecido en el artículo 15 LIS se establece la no deducibilidad de los donativos y liberalidades. Si donante es persona física, la cuestión de la deducibilidad establecida para su aportación en el IRPF no resulta clara, puesto que la Ley de dicho impuesto la condiciona a que la entidad donataria sea una fundación o una asociación declarada de utilidad pública, y se duda si las cofradías tienen *per se* esta calificación. Esta cuestión debiera ser resuelta por la normativa fiscal.

Conclusión 6. Las Hermandades o Cofradía únicamente estarán sujetas al IVA cuando, con independencia a los fines que persigan, entreguen bienes o presten servicios a título oneroso en el ejercicio de una actividad económica empresarial. Una cuestión controvertida es la de si las cuotas establecidas estatutariamente para participar en la salida procesional están sujetas a IVA. Entendemos que están sujetas y exentas de IVA puesto que la salida procesional o estación de penitencia no constituye una actividad económica empresarial de cara a este impuesto.

Conclusión 7. Las rentas derivadas de su actividad económica que no se trata de la propia de su objeto, se rige en todo caso por el régimen general aplicable a cualquier sociedad y además se establecen ciertas cautelas para no entorpecer la competencia, como es la de no superar el 40% de los ingresos totales de la entidad, pues si sobrepasan este límite, la Hermandad o Cofradía incumplirá uno de los requisitos para poder acogerse al Régimen fiscal especial previsto en la Ley del Mecenazgo.

Conclusión 8. Las Hermandades y Cofradías estarán exentas de pagar el IBI siempre y cuando estén acogidas a la Ley 49/2002 pues si están acogidas al régimen de la LIS en ningún caso gozarán de dicha exención. Una cuestión discutida en el tratamiento del IBI es la relativa a si los inmuebles cedidos en arrendamiento por las hermandades y cofradías están o no sujetos al IBI. La conclusión a la hemos llegado a través del estudio de las consultas de la Agencia Tributaria es la de que lo importante no es si el inmueble está o no arrendado, sino la actividad económica que llevaba a cabo la hermandad o cofradía que arrendaba el inmueble. Así, para que el inmueble arrendado estuviese exento de IBI, la actividad económica ejercitada por la entidad tenía que ser una actividad económica exenta.

7. BIBLIOGRAFÍA

- AA.VV., “Las Hermandades y Cofradías”, *Carta Pastoral de los Obispos del Sur de España*, 1988, fecha de consulta en <http://www.odisur.es/diocesis/documentos-conjuntos/item/1475-las-hermandades-y-cofradas-carta-pastoral-de-los-obispos-del-sur-de-espaa.html>.
- ABELLÁ POBLET, E.; DEL POZO LÓPEZ, J., *Manual del IVA*, El Consultor de los Ayuntamientos y Juzgados, Madrid, 1996.
- ALMUDÍ CID, J. M.; GANDARIAS CEBRIÁN, L., “La nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades”, *Foro: Revista de ciencias jurídicas y sociales*, vol. 17, n.º 2, 2014, pp. 389-406.
- BERLTRÁN, J., “Pasión renacida: en los últimos 20 años se ha triplicado el número de cofrades”, *Vida Nueva Digital*, 2018, fecha de consulta 31 marzo 2019, en <https://www.vidanuevadigital.com/2018/03/23/pasion-renacida-los-ultimos-20-anos-se-ha-triplicado-numero-cofrades/>.
- BOTÍ ESPINOSA, M. V., “El papel de la mujer en la Semana Santa del siglo XXI”, Cuenca, 2006, fecha de consulta 31 marzo 2019, en www.mujirofradedcartagena.es/archivos/cuenca.doc.
- CALVO VÉRGEZ, J., “El IVA de las entidades sin fin de lucro: operaciones no sujetas, supuestos de autoconsumo y sujeción al Impuesto de operaciones esporádicas con contraprestación”, *Zergak: Gaceta Tributaria del País Vasco*, n.º 42, 2011, pp. 115-135.
- CAMPOS Y FERNÁNDEZ DE SEVILLA, J., *Catálogo de cofradías del archivo del Arzobispado de Lima*, Instituto Escorialense de R.C.U. Escorial-M^a Cristina, 2014, fecha de consulta 19 marzo 2019, en <http://www.javiercampos.com/files/Catalogo%20Cofradias%20Archivo%20Arzobispal%20Lima.pdf>.
- CASTILLO BLANCO, F., “La actividad de fomento: evolución histórica y tratamiento constitucional”, en *Derecho de las Subvenciones y Ayudas Públicas*, Editorial Aranzadi, S.A., Cizur Menor (Navarra), 2011, pp. 41-78.
- CHECA GONZÁLEZ, C., “Concepto de actividad empresarial o profesional a fines del IVA”, *Blog de Clemente Checa González*, 2011, fecha de consulta 3 abril 2019, en <http://blogdeclementechecegonzalez.blogspot.com/2011/11/concepto-de-actividad-empresarial-o.html>.
- CRUZ AMORÓS, M.; LÓPEZ RIVAS, S., *La fiscalidad de las entidades sin ánimo de lucro en España: estímulo público y acción privada*, CIDEAL, Madrid, 2004.
- CRUZADO CATALÁN, C., “¿Cómo tributan las cofradías y hermandades religiosas?”, *nuevatribuna.es*, 2016, fecha de consulta 21 marzo 2019, en <https://www.nuevatribuna.es/articulo/economia/tributan-cofradias-y-hermandades-religiosas/20160320160409126580.html>.

- DEL ALCÁZAR MARTÍNEZ, B., *Análisis del perfil e impacto económico de los visitantes a la Semana Santa de Málaga 2016*, Cátedra de Estudios Cofrades, 2017, fecha de consulta 31 marzo 2019, en http://www.catedraestudioscofrades.uma.es/?page_id=29.
- Diccionario de la Lengua Española*, 23ª Edición, Real Academia Española, 2014, fecha de consulta 20 febrero 2019, en <https://dle.rae.es/?id=9euSTuk>.
- ESEVERRI MARTÍNEZ, E., “Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos: requisitos”, en *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, Librería-Editorial Dykinson, Madrid, 2007, pp. 687-723.
- FERNÁNDEZ-CORONADO GONZÁLEZ, A., “La colaboración económica del Estado con las Confesiones Religiosas”, *Revista de Administración Pública*, n.º 108, 1985, pp. 365-404.
- GIL DEL CAMPO, M., *Fiscalidad de fundaciones, asociaciones y del mecenazgo*, 2ª Ed., Ciss Praxis, Valencia, 2005.
- GIMÉNEZ BARRIOCANAL, F., *La fiscalidad de la Iglesia Católica en España*, Editorial EDICE, Madrid, 2015.
- GONZÁLEZ DÍAZ, F. J., “Régimen jurídico, económico y fiscal de las hermandades y cofradías”, *Revista Española de Derecho Canónico*, vol. 51, n.º 51, 1994, pp. 227-260.
- GONZÁLEZ PÉREZ, J.; FERNÁNDEZ FARRERES, G., *Derecho de asociación: comentarios a la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo*, Civitas, Madrid, 2002.
- LACOMBA, J., “Inmigrantes senegaleses, Islam y cofradías”, *Revista Internacional de Sociología*, vol. 29, 2001, pp. 163-187.
- LOPEZ LLORENTE, C., “Decreto - Estatuto Marco para las Asociaciones Públicas de Fieles (Asociaciones, Cofradías y Hermandades) del Obispo de la Diócesis de Segorbe-Castellón”, fecha de consulta 8 abril 2019, en <https://obsegorbecastellon.es/estatuto-marco-las-asociaciones-publicas-fieles-asociaciones-cofradias-hermandades/>.
- MARINA, A., “La industria cofrade en Málaga”, *La Tribuna*, 2016, Málaga, fecha de consulta 31 marzo 2019, en <http://www.latribuna.org/index.php/itribuna/item/361-la-industria-cofrade-en-m%C3%A1laga>.
- MÁRQUEZ SILLERO, C., *La exención de las fundaciones en el Impuesto sobre Sociedades. Conforme a la Ley 49/2002*, La Ley, Las Rozas (Madrid), 2007.
- MARTÍN DÉGANO, I., “Fiscalidad del Mecenazgo”, en *Fiscalidad del Mecenazgo*, Fundación Impuestos y Competitividad, 2017.
- MARTÍN DÉGANO, I., “La revocación de la utilidad pública por el ejercicio de explotaciones económicas. (Análisis de la STS de 1 de abril de 2015, rec. núm.

- 3231/2012)”, *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, n.º 391, 2015, pp. 149-157.
- MARTÍN DÉGANO, I., “Las fundaciones y el cumplimiento indirecto de los fines de interés general. En torno a la interpretación restrictiva de las exenciones. (Análisis de la SAN de 1 de octubre de 2015, rec. núm. 487/2012)”, *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, n.º 393, 2015, pp. 139-144.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J.; BERDUD SEOANE, J. M., “Aspectos fiscales de las subvenciones y ayudas públicas”, en *Derecho de las Subvenciones y Ayudas Públicas*, Editorial Aranzadi, S.A., Cizur Menor (Navarra), pp. 899-924.
- MORENO, A. M., “El concepto de actividad económica en el IVA, según la reciente jurisprudencia del TJUE (I)”, *Quincena fiscal*, n.º 19, 2016, pp. 13-18.
- NAVARRO EGEA, M., “Las entidades del tercer sector como prestadores de servicios asistenciales en el IVA: exenciones y tipos reducidos”, *REVESCO, Revista de Estudios Cooperativos*, n.º 114, 2014, fecha de consulta 3 abril 2019, en http://webs.ucm.es/info/revesco/DetalleArticulo.php?IdPublicacion=249#.XKU HnaZS_Fw.
- OLMOS ORTEGA, M. E., “Claves de comprensión de la cooperación económica estatal a las confesiones religiosas”, en *Régimen económico y patrimonial de las confesiones religiosas*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2010, pp. 59-86.
- OLMOS ORTEGA, M. E., “Personalidad jurídica civil de las entidades religiosas y Registro de Etidades Religiosas”, *Revista General de Derecho Canónico y Eclesiástico*, n.º 19, 2009, fecha de consulta 7 febrero 2019, en https://www.iustel.com/v2/revistas/detalle_revista.asp?id_noticia=407306&d=1.
- PALMERO RAMOS, R., *Normas acerca de las Cofradías y Hermandades de Semana Santa de la Diócesis de Orihuela-Alicante*, fecha de consulta 20 febrero 2019, en https://www.diocesisoa.org/documentos/ficheros/19_Normativa_Cofradias_Diocesis_OA_1464.pdf.
- PEDREIRA MENÉNDEZ, J., “El régimen fiscal del sector no lucrativo y el mecenazgo: cuestiones a modificar en una futura reforma”, en *La regulación de las entidades no lucrativas y el mecenazgo: cuestiones pendientes para una reforma*, Editorial Aranzadi, S.A., Cizur Menor (Navarra), 2015, pp. 139-170.
- PÉREZ GONZÁLEZ, S. M., “Nuevas aportaciones al estudio de las cofradías y hermandades en la Castilla bajomedieval: el ejemplo de Jerez de la Frontera”, *Hispania Sacra*, n.º 138, 2016.
- PÉREZ PORTO, J.; MERINO, M., “Definición.de”, *Definicion.de*, 2016, fecha de consulta 20 febrero 2019, en <https://definición.de/cofradia/>.
- PUCHADES NAVARRO, M., “El régimen tributario de las confesiones religiosas en España”, en *Régimen económico y patrimonial de las confesiones religiosas*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2010 (Tirant Monografías), p. 143 a 178.

- RODRÍGUEZ BLANCO, M., “Medidas de fomento y promoción en materia de asociaciones de fieles: régimen fiscal y mecenazgo”, *Ius Canonicum*, vol. 50, 2010, pp. 83-128.
- ROMERO, A. M., “Málaga desarrolla un proyecto pionero de rutas cofrades para poner en valor la Semana Santa”, *Diario SUR*, 2018, Málaga, fecha de consulta 31 marzo 2019, en <https://www.diariosur.es/semana-santa/malaga-desarrolla-proyecto-20180214143841-nt.html>.
- SÁNCHEZ HERERRO, J., “El origen de las cofradías penitenciales”, en *Sevilla Penitente*, vol. I, Editorial Gevers, S.A., Sevilla, 1995, pp. 13-55.
- VÁZQUEZ GARCÍA-PEÑUELA, J. M., *Leyes autonómicas de servicios sociales. Su repercusión sobre las entidades eclesíásticas*, EUNSA, Pamplona, 1991.
- VILLAR FLOR, L. M., “La acción social de las cofradías penitenciales”, en *La acción social de la Iglesia*, Acción Católica de Propagandistas, Madrid, 2017, pp. 311-321, fecha de consulta 31 marzo 2019, en http://dspace.ceu.es/bitstream/10637/9250/1/Accion_LuzMVillar_CCat%26VPublica_2017.pdf.

8. ANEXOS

A) LEGISLACIÓN

Código de Derecho Canónico, Promulgado por la autoridad de Juan Pablo II, Papa. Dado en Roma el día 25 de enero de 1983

Instrumento de Ratificación del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos económicos, firmado en Ciudad del Vaticano el 3 de enero de 1979, BOE núm. 300, de 15/12/1979.

Ley 7/1980, de 5 de julio, de libertad religiosa, BOE nº 177, de 24/07/1980.

Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al Mecenazgo. BOE núm. 307, de 24/12/2002

RD 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. BOE núm. 254, de 23/10/2003

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. BOE núm. 288, de 28/11/2014

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. BOE núm. 312, de 29/12/1992

Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido. DOUE núm. 347, de 11/12/2006

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. BOE núm. 285, de 29/11/2006

Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. BOE núm. 303, de 19/12/1987

Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones. BOE núm. 276, de 18/11/2003

Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales. BOE núm. 313, de 30/12/1988

Ordenanza nº4. Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras del Ayuntamiento de Málaga. En vigor desde el 1 de enero de 2008 hasta 31/12/2014

B) JURISPRUDENCIA

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Sala 3ª, de 22 de noviembre de 2001 (Asunto C-184/00 Office des produits wallons, OPW)
ECLI:EU:C:2001:629

Sentencia del Tribunal Supremo, Sala 3ª, de lo Contencioso, de 19 de noviembre de 2014, ECLI: ES:TS:2014:4901

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Gran Sala) de 27 de junio de 2017 en el Asunto C-74/16 ECLI:EU:C:2017:496

Sentencia del Tribunal Supremo, sala 3ª de lo Contencioso, de 17 de mayo de 1999,
ECLI:ES:TS:1999:3364

Sentencia del Tribunal Supremo, Sala 3ª, de lo Contencioso, de 19 de marzo de 2001,
ECLI:ES:TS:2001:2162.

Sentencia del Tribunal Supremo, Sala 3ª, de lo Contencioso-Administrativo, de 31 de marzo de 2001, ECLI:ES:TS:2001:2694.