

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088256

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 15 de diciembre de 2022

Sala 2.^a

R.G. 5825/2022

SUMARIO:

IVA. Exenciones en operaciones interiores. Servicios culturales. *Venta de abonos de sillas y palcos para presenciar los desfiles procesionales en su discurrir por una zona determinada de la ciudad -Carrera Oficial- durante la Semana Santa. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.* La cuestión controvertida en el presente caso consiste en determinar la tributación por el IVA de la venta de abonos de sillas y palcos para presenciar los desfiles procesionales en su discurrir por una zona determinada de la ciudad (Carrera Oficial) durante la Semana Santa. Concretamente, se trata de determinar si tal operación está exenta del Impuesto y, para el caso de no estarlo, cuál sería el tipo de gravamen aplicable. Si bien la Administración reconoce la finalidad cultural de la organización de las procesiones de Semana Santa, considera que la actividad de alquiler de sillas y palcos no tiene encaje en ninguna de las actividades recogidas en el art. 20.Uno.14º de la Ley 37/1992 (Ley IVA). Para la Administración son dos los servicios que entran en juego en el caso examinado: el servicio cultural, libre y gratuito, constituido por los desfiles procesionales de la Semana Santa, y el servicio de alquiler de asientos, consistente en un acceso privilegiado para contemplar sentado tales desfiles. En su opinión este último servicio estaría sujeto y no exento del IVA.

Pues bien, el Tribunal considera que el presente supuesto, los desfiles procesionales de la Semana Santa, tienen cabida en el art 20.Uno.14.d) de la Ley 37/1992 (Ley IVA). No ofrece duda el carácter no sólo religioso sino también cultural de las procesiones de Semana Santa. Parte fundamental de dichas procesiones es, entre otras cosas, la exposición de obras artísticas de indudable valor. Sólo por esta razón ya cabría incluir las procesiones de Semana Santa en el ámbito objetivo del art. 20.Uno.14 de la Ley 37/1992 (Ley IVA).

Es cierto que, con carácter general, la asistencia a los desfiles procesionales de la Semana Santa es libre y gratuita. Eso es lo que sucede con las distintas procesiones de las diferentes Cofradías que participan en esos días.

A juicio del Tribunal Central nos encontraríamos ante dos servicios distintos, si el acceso del público al desfile procesional por la Carrera Oficial fuera libre y gratuito, es decir, si pudiera contemplar dicho desfile cualquier persona sin tener que pagar por ello. En tal caso, ciertamente, las personas que pagasen por alquilar una silla o palco no lo harían propiamente para ver el desfile procesional -de acceso libre y gratuito- sino para poder verlo sentadas.

Sin embargo, si el acceso al desfile procesional por la Carrera Oficial no fuera libre y gratuito, esto es, tal desfile sólo pudiera ser contemplado por quienes hubieran pagado el precio correspondiente, entonces no nos encontraríamos ante dos servicios distintos, un servicio cultural de acceso libre y gratuito constituido por los desfiles procesionales y un servicio de alquiler de sillas y palcos, de pago, sino ante un único servicio prestado por el obligado tributario, en tanto que órgano encargado de regular el conjunto de procesiones de Semana Santa, consistente en conceder, previo pago, el acceso a una zona restringida del recorrido procesional por la ciudad, la llamada Carrera Oficial, para contemplar los desfiles de la Semana Santa de todas las Cofradías que en ella participan.

La resolución de la controversia planteada pasa necesariamente, pues, por conocer un hecho concreto: si el acceso al desfile procesional por la llamada Carrera Oficial es o no libre y gratuito. Dicho con otras palabras, si pueden contemplarlo exclusivamente las personas que pagan para ello -con derecho, en su caso, a silla o palco- o si puede hacerlo todo el que lo desee. **Tipo reducido. Espectáculos artísticos. Exhibiciones culturales y parques de atracciones.** Dicho esto, si se diera el caso de que el acceso a la Carrera Oficial, en todo o parte de su discurrir, para presenciar los desfiles procesionales fuese libre y gratuito, la venta de abonos de sillas y palcos constituiría en tal supuesto un servicio sujeto y no exento del IVA, sometido a tributación por el tipo general del 21% y no por el reducido del 10%, puesto que el precio satisfecho no lo sería por la entrada para ver los desfiles procesionales -el espectáculo en vivo a que se refiere el art. 91.Uno.2.6º de la Ley 37/1992 (Ley IVA)- sino únicamente por la utilización de las sillas y palcos. En este supuesto estaríamos, pues, ante un desfile procesional de libre y gratuito acceso en el que algunas personas deciden pagar una determinada cantidad para alquilar una silla y verlo sentadas, en tanto que el resto del público lo contempla de pie. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 20 y 91.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), art. 132.

Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme), art. 13.

Ley 58/2003 (LGT), art. 242.

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT), contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, de 27 de enero de 2022, recaída en la reclamación nº 41/01966/2021, interpuesta frente a resolución desestimatoria de solicitud de rectificación de autoliquidación relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido del primer trimestre del ejercicio 2020.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

De la documentación obrante al expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1.- El 15 de julio de 2020 el obligado tributario (una entidad que integra a hermandades y cofradías) presentó solicitud de rectificación de la autoliquidación correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) del primer trimestre del ejercicio 2020 manifestando lo siguiente:

- Que es una entidad sin fin lucrativo, entre cuyos fines se encuentra la organización de las procesiones de Semana Santa.

- Que, en el pasado mes de diciembre, recibió una comunicación escrita, de fecha 2 de diciembre de 2020, firmada por la Delegada Especial de Andalucía de la Agencia Tributaria, comunicando la existencia de un cambio de criterio basado en la respuesta de la Dirección General de Tributos dada en la Consulta Vinculante número V3622-16 que había formulado una cofradía de Murcia, razón por la que se informaba de la no aplicación de la exención que, hasta entonces, se venía aplicando a estos efectos en el IVA y la sujeción al tipo general del 21 por 100 en la venta de los abonos de las sillas y palcos para presenciar los desfiles procesionales en la Carrera Oficial.

- Que en virtud de dicha comunicación procedió a presentar ante la AEAT, dentro del plazo reglamentario, respecto al primer trimestre de 2020, declaración del Impuesto sobre el Valor Añadido (modelo 303) con resultado de 49.143,65 euros a compensar.

- Que, en dicho modelo 303, entre otras partidas, se consignó el IVA devengado en la actividad relativa a la explotación de sillas y palcos que se sitúan durante los días de Semana Santa para presenciar los desfiles procesionales en su recorrido por la Carrera Oficial de nuestra ciudad, aplicando a la base imponible correspondiente el tipo de gravamen general del 21 por 100. Por la venta de abonos de sillas y palcos se declaró una base imponible de 3.557.895,85 euros y una cuota, al tipo del 21%, de 747.158,07 euros. La presente solicitud de rectificación de autoliquidación va dirigida únicamente a los importes derivados de la reiterada explotación de sillas y palcos para presenciar las procesiones de Semana Santa.

Con la entrada en vigor del estado de alarma en nuestro país el pasado 14 de marzo, tras la publicación en el BOE del Real Decreto 463/2020, con motivo de la crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, se suspendieron las celebraciones de las procesiones de Semana Santa de 2020, por lo que no tuvo lugar la realización del hecho imponible gravado y, habiéndose emitido las facturas correspondientes para el cobro de los abonos de sillas y palcos de la Carrera Oficial, hubo que proceder a la modificación de la base imponible de las mismas, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 80.2 de la Ley 37/1992 del IVA, al quedar sin efecto las operaciones gravadas con motivo de la citada pandemia de COVID-19 y la entrada en vigor del estado de alarma en el territorio nacional, reflejándose dicha modificación en las casillas 14 y 15 de la autoliquidación presentada, con la consiguiente devolución a favor de los consumidores y usuarios de tales sillas y palcos. En la casilla 14, correspondiente a la base imponible, se consignó con signo negativo la cantidad de 3.540.157,47 euros y en la casilla 15, relativa a la cuota, con signo negativo el importe de 743.433,07 euros.

- Que considera que los ingresos obtenidos en el citado período impositivo, con ocasión de la explotación de las referidas sillas y palcos de Semana Santa, se encuentran **exentos de IVA**, por lo que la repercusión del citado impuesto resulta indebida, debiendo rectificarse, en tal sentido, la autoliquidación incorrectamente cumplimentada y presentada por el obligado tributario.

Tal exención fue reconocida de forma clara y manifiesta por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, en su Resolución de 26 de septiembre de 2002, recaída en la reclamación con número 41/00533/2000, siendo firme y consentida por la Administración tributaria que, en su día promovió recurso de alzada ante el Tribunal

Económico-Administrativo Central, desistiendo del mismo con posterioridad. Tal y como el citado órgano económico-administrativo andaluz reconoció en el citado Fallo, este obligado tributario reúne los requisitos para considerarlo como **entidad de carácter social**, resultando de aplicación la exención prevista en el artículo 20.Uno.14º de la Ley 37/1992 reguladora del IVA, manteniendo plena vigencia en la actualidad y siendo la citada actividad de venta de abonos de sillas y palcos para presenciar los desfiles procesionales una actividad subsumible en el citado artículo 20.Uno.14º de la Ley del IVA.

Naturalmente, la rectificación de la autoliquidación con motivo de la exención comentada no sólo afecta al IVA devengado, al resultar indebida la repercusión del mismo, sino que también alcanza a las cuotas soportadas por dicho impuesto que fueron objeto de deducción en dicha declaración fiscal, en la medida que el IVA soportado que se encuentra afecto a la obtención de tales ingresos exentos no podría ser objeto de desgravación (las cuotas deducidas y afectas a la actividad que consideramos exenta ascienden al importe de 44.571,40 euros).

- Que, dejando siempre a salvo lo dispuesto con anterioridad, esta parte considera, subsidiariamente, para el caso de que no se admita la aplicación de la exención descrita con anterioridad, que el tipo de gravamen aplicable debería de ser el **tipo reducido del 10 por 100** y no, como erróneamente se consignó en la autoliquidación presentada, el tipo general del 21 por 100 del impuesto.

La contestación de la Dirección General de Tributos a la consulta vinculante con número V3622-16 --a la que se remite la carta recibida de la Delegada Especial de la AEAT en Andalucía-- no hace referencia alguna al tipo de gravamen de IVA aplicable al supuesto que se contempla en la misma y su emisión se produjo el 31 de agosto de 2016, es decir, bajo la vigencia de la redacción que se dio al artículo 91.Uno.2.6º de la Ley del IVA, en el año 2012, por el Real Decreto-Ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad, lo que supuso, a partir del 1 de septiembre de 2012, una subida al tipo general del IVA del 21 por 100 de muchas actividades culturales, especialmente la entrada a espectáculos, teatros, cines y conciertos.

Sin embargo, un año después de emitirse aquella contestación de la DGT, dicho artículo 91.Uno.2.6º de la Ley 37/1992 volvió a ser modificado, esta vez por la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017, incluyendo como supuestos a los que se les aplica el tipo reducido del 10 por 100 a: "Las entradas a bibliotecas, archivos y centros de documentación, museos, galerías de arte, pinacotecas, teatros, circos, festejos taurinos, conciertos, y a los demás **espectáculos culturales en vivo**" (añadiéndose, posteriormente, las salas cinematográficas, tras la reforma del citado precepto legal que introdujo la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018).

En este sentido, las procesiones de Semana Santa son un claro ejemplo de tales espectáculos culturales en vivo: su carácter cultural está reconocido en el Real Decreto 348/2017, de 8 de abril, que declara la Semana Santa como Manifestación Representativa del Patrimonio Cultural Inmaterial, en tanto que su carácter vivo puede constatarse mediante el visionado de cualquier reportaje o vídeo disponible en Internet (las diferentes Hermandades sacan las tallas e imágenes de las que son titulares, mediante **desfiles procesionales realizados en la vía pública**, los cuales no sólo están conformados por aquellas tallas e imágenes, sino por todo un cortejo de autoridades, nazarenos, penitentes, acólitos, costaleros, músicos, etc., que acompañan a las imágenes, junto con el resto de personas que auxilian para la buena marcha de las procesiones y que, en definitiva, consiguen que alcancen un carácter dinámico, "en vivo" tal como dice la Ley).

En consecuencia, cabe señalar que, a partir de 2017, el tipo de gravamen aplicable a los ingresos derivados del cobro por la entrada o acceso a las sillas y palcos de la Carrera Oficial para presenciar los desfiles procesionales de Semana Santa, debe ser el tipo reducido del 10 por 100 y no el tipo general del 21 por 100, siempre y cuando no resulte de aplicación exención alguna en IVA.

2.- La solicitud de rectificación de autoliquidación fue desestimada expresamente por acuerdo de 23 de noviembre de 2021, con la motivación siguiente:

<<SEGUNDO. De acuerdo con:

Los datos y antecedentes que obran en esta Administración y la documentación aportada por el solicitante, no se accede a la rectificación solicitada, por los motivos que se exponen a continuación:

- (.....).

La entidad considera que la prestación de servicios realizada, de explotación de sillas y palcos de Semana Santa (concepto de facturas:"Abono+numeración") se encuentra exenta de IVA por ser entidad de carácter social (reconocida por el Tribunal Económico-Administrativo de Andalucía), por el artículo 20.Uno.14 de la Ley 37/1992, del IVA.

Pues bien, la no aplicación de la exención, es por el tipo de servicio prestado, no por no ser entidad de carácter social:

Conforme al criterio de la Dirección General de Tributos en la consulta V3622-16, citada por el solicitante, en la que se consultaba sobre la aplicación de dicha exención a la "venta de tribunas para presenciar las procesiones de Semana Santa, se concluye que: "Los servicios consistentes en la cesión de uso de las tribunas instaladas en la vía pública los días en que hay procesiones están sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido y no están amparados por la exención al ser servicios prestados para terceros".

Añade la consulta que sí se consideran efectuados en el desarrollo de una actividad empresarial a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido realizada y están por tanto sujetos a IVA, los siguientes servicios efectuados por la misma, mediante contraprestación, a que se refiere el escrito de consulta: los ingresos por el abono de las cuotas de los cofrades, los ingresos por venta de tribunas y los ingresos por venta de lotería.

La consulta considera que la exención es aplicable a las actividades de carácter social y popular desarrolladas en el marco de las procesiones de Semana Santa, que tienen lugar en la vía pública y en las que participan tanto los asociados como el público en general que asiste a tales manifestaciones como espectador sin satisfacer cantidad alguna por ello, pero no a aquellas que exijan contraprestación, como es el objeto de la solicitud de rectificación, que sí hay contraprestación pues son los ingresos por la venta de abonos y palcos para presenciar los desfiles de Semana Santa, es por ello, que no se accede a la solicitud realizada.

En la misma línea de lo anterior, y en respuesta a sus alegaciones, podemos citar la Sentencia TJUE de 15 de febrero de 2017 que en relación a dichas exenciones puntualiza:

"Por consiguiente, procede considerar que, al emplear la expresión «determinadas prestaciones de servicios culturales», el artículo 13, parte A, apartado 1, letra n), de la Sexta Directiva no exige que todas las prestaciones de servicios culturales queden exentas, de manera que los Estados miembros pueden eximir «determinadas» prestaciones, al mismo tiempo que someten otras al IVA.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Cuarta) declara:

El artículo 13, parte A, apartado 1, letra n), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, que prevé la exención de «determinadas prestaciones de servicios culturales», debe interpretarse en el sentido de que dicha disposición no tiene efecto directo, de manera que, si no ha sido transpuesta al Derecho interno, no puede ser directamente invocada por una entidad de Derecho público, o por otro organismo cultural reconocido por el Estado miembro de que se trate, que realice prestaciones de servicios culturales".

Por tanto, no necesariamente todas las prestaciones de servicios culturales prestadas por entidades de derecho público o establecimientos culturales privados de carácter social tienen por que estar exentas, dependerá del tipo de servicio. En la normativa aplicable en España, Ley 37/1992, en el artículo citado 20.Uno.14º en ninguno de los supuestos se encuentra la prestación de servicio objeto de esta solicitud.

- Por otro lado, en relación a la solicitud de aplicación del tipo de iva reducido del artículo 91.Uno.2.6º de la Ley 37/1992, por considerarlo espectáculo cultural en vivo, el solicitante alega que la modificación de dicho artículo (Ley 3/2017), fue posterior a la Consulta vinculante y no se tuvo en cuenta que el tipo reducido se aplicaba a los espectáculos culturales en vivo:

"6.º La entrada a bibliotecas, archivos y centros de documentación, museos, galerías de arte, pinacotecas, salas cinematográficas, teatros, circos, festejos taurinos, conciertos, y a los demás **espectáculos culturales en vivo.**"

La consulta no considera la venta de abonos como entrada a un espectáculo cultural, sino como "cesión de uso de tribunas instaladas en la vía pública los días en los que hay procesiones", el alquiler de las sillas o palcos, es la cesión de uso de un espacio determinado con finalidad empresarial, dicha prestación de servicios no se encuentra en ninguno de los supuestos de aplicación de tipo de iva reducido contemplados en el artículo 91 citado, es por ello que la modificación referida no afecta al tipo de prestación de servicio objeto de rectificación.

La misma Junta de Andalucía determina que las procesiones de Semana Santa son un evento religioso, no se trata de un espectáculo público acogido a la Ley 13/1999, de Espectáculos Públicos de Andalucía.

Añadiendo a lo anterior, que la propia entidad solicitante sustituyó su Reglamento de sillas y palcos por otro con vigencia a partir del 22/10/2019, suprimiendo el artículo 4, donde se exponía claramente que en ningún caso el desfile de cofradías tendrá consideración de espectáculo público. Concepto que, a pesar de la supresión de dicho artículo, no ha sido alterado, puesto que no ha habido ningún cambio sustancial en la naturaleza de dichos desfiles.

Artículo suprimido:

"Artículo 4.- Con independencia de la atracción que pueda tener para el público en general, el desfile de cofradías no tendrá, en ningún caso, la consideración de espectáculo público, por cuanto no se organizan con dicha finalidad, sino con el único y exclusivo propósito de realizar Estación de Penitencia a la Santa Iglesia Catedral, manifestación esencialmente religiosa. Por consiguiente, el interés a preservar prioritariamente habrá de ser el de las cofradías en el ejercicio de este acto de culto externo."

Por todo lo anterior, no se accede a la solicitud de la aplicación del tipo de iva reducido.

(.....)>>.

Segundo.

Con carácter previo a la recepción de la resolución desestimatoria expresa de la solicitud de rectificación de autoliquidación el obligado tributario había interpuesto contra la desestimación presunta por silencio negativo de la misma, la reclamación nº 41/01966/2021 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía (TEAR, en adelante) alegando cuanto sigue:

1.- La presente reclamación económico-administrativa se basa en un doble motivo que, a juicio de esta parte recurrente, justifica la rectificación de la autoliquidación de IVA presentada en su día: **a)** en primer lugar, la concurrencia de circunstancias que determinan la aplicación, en el caso que nos ocupa, de la **exención en IVA** prevista en el artículo 20.Uno.14º de la Ley 37/1992, reguladora del impuesto, y **b)** en segundo lugar, y para el supuesto caso de que por ese Tribunal no se admitiera la concurrencia de la citada exención del impuesto, entiende esta parte recurrente que el tipo impositivo correcto aplicable a las operaciones gravadas a las que se refiere la presente reclamación (explotación de sillas y palcos de Semana Santa) ha de ser el **tipo reducido del 10 por 100**, en lugar del tipo general del 21 por 100 indebidamente repercutido en la declaración fiscal de referencia.

2.- Cuestiones previas a tener en consideración en la presente reclamación económico-administrativa.

2.1.- Naturaleza, fines y actividades del obligado tributario.

En primer lugar, debe ponerse de manifiesto que este obligado tributario, que actúa como parte reclamante, es una entidad sin ánimo de lucro que se encuentra inscrita en el Registro de Entidades Religiosas del Ministerio de Justicia y forma parte de la Diócesis, a los efectos de los Acuerdos entre el Estado Español y la Santa Sede de 3 de enero de 1979.

En el expediente correspondiente a la reclamación nº 41/00533/2000 tramitada en su día ante ese Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía (a la que posteriormente nos referiremos con mayor detalle), ya figura aportado el oportuno certificado del Vicario General de la Diócesis, haciendo constar que el obligado tributario es diócesis a los efectos previstos en el Acuerdo sobre Asuntos Económicos firmado entre la Santa Sede y el Estado español el 3 de enero de 1979, destacando el TEARA en la resolución dictada en aquella reclamación que las consecuencias fiscales serían las mismas, ya se trate de una entidad del artículo IV de aquel Acuerdo o del artículo V del mismo.

En la página web de este obligado tributario se publican sus Estatutos, cuyos artículos 1 y 2 nos indican la naturaleza y fines del mismo, en cuya virtud, el obligado tributario agrupa a las Asociaciones Públicas de Fieles que son las Hermandades y Cofradías, bajo la Autoridad eclesiástica, participando de forma activa en la actividad pastoral de la comunidad diocesana y teniendo como objetivo fundamental que las Hermandades y Cofradías de la ciudad cumplan su misión de fomentar el culto público, la evangelización, el perfeccionamiento de la vida espiritual de los integrantes de aquéllas y el ejercicio de la caridad cristiana.

Como más adelante se verá, a efectos del IVA y de acuerdo con el artículo 20.Tres de la Ley 37/1992, este obligado tributario tiene la consideración de **entidad o establecimiento de carácter social**, al cumplir los requisitos exigidos en dicho precepto legal, como son a) el carecer de finalidad lucrativa, b) el cargo de presidente o representante legal es gratuito y c) los miembros de esta entidad no son los destinatarios principales de las operaciones exentas, ni gozan de condiciones especiales en las prestaciones de servicios. Así se ha **reconocido expresamente por la propia Administración tributaria**, como tendremos ocasión de comprobar en otro apartado posterior del presente pliego de alegaciones.

Y, de acuerdo con lo previsto en el artículo 20.Uno.14º de la citada Ley, están **exentas** las prestaciones de servicios que a continuación se relacionan efectuadas por entidades de Derecho Público o por **entidades o establecimientos culturales privados de carácter social**:

a) Las propias de bibliotecas, archivos y centros de documentación.

- b) Las visitas a museos, galerías de arte, pinacotecas, monumentos, lugares históricos, jardines botánicos, parques zoológicos y parques naturales y otros espacios naturales protegidos de características similares.
- c) Las representaciones teatrales, musicales, coreográficas, audiovisuales y cinematográficas.
- d) La organización de exposiciones y manifestaciones similares.

En el segundo fundamento de derecho de este escrito se razonará que las prestaciones de servicios de este obligado tributario sobre las que versa la presente reclamación, al tener la consideración de entidad o establecimiento de carácter social y estar encuadradas en las prestaciones de servicios anteriormente relacionadas, se encuentran **exentas del IVA**, de acuerdo con el artículo 20.Uno.14ª de la Ley del impuesto.

2.2.- La obtención de ingresos derivados de las sillas y palcos que se sitúan en Semana Santa para presenciar los desfiles procesionales.

Para dotar de medios económicos a las Hermandades y Cofradías para el fomento del culto público religioso, cuyo máximo exponente lo constituyen las salidas procesionales que realizan las mismas, este obligado tributario recurrente desarrolla diversas actividades a lo largo de cada ejercicio. Atendiendo al volumen de ingresos obtenidos, por encima de todas, destaca la gestión y aprovechamiento de las sillas y palcos que, durante los días de Semana Santa, se colocan en la Carrera Oficial y demás zonas acotadas a tal efecto, **cobrando una cantidad por el acceso o entrada para presenciar los desfiles procesionales** y destinando los beneficios obtenidos a sufragar los gastos de las Hermandades y Cofradías ocasionados con motivo de tales salidas procesionales.

Para ello, el obligado tributario, anualmente, debe abonar al Ayuntamiento las tasas correspondientes, de acuerdo con lo establecido en las Ordenanzas fiscales que rijan en el momento del pago, reservando igualmente espacios para personas con discapacidad. Asimismo, la instalación de estas sillas y palcos queda supeditada a la obtención de la preceptiva licencia de ocupación y siempre que se cumplan las prescripciones legales correspondientes, otorgada en su caso por la Gerencia de Urbanismo.

Este obligado tributario se ocupa del mantenimiento de un servicio de vigilancia y control de las vías de acceso a las zonas acotadas para sillas, palcos y accesos de la vecindad, así como de la contratación a estos efectos de un seguro de responsabilidad civil para cubrir los riesgos que puedan producirse por el transcurrir de las Cofradías por la Carrera Oficial, entre otras obligaciones que se recogen en el Acuerdo adoptado por la Junta de Gobierno del Ayuntamiento en sesión celebrada el día 9 de junio de 2017 y que aprueba el texto del Convenio de Colaboración entre el Ayuntamiento, a través de la Delegación de Seguridad, Movilidad y Fiestas Mayores y el obligado tributario, en relación a la celebración de la Semana Santa y que tiene una vigencia de cuatro años a partir de la Semana Santa de 2017.

En definitiva, se trata de exigencias (aforos, salidas de emergencia, plan de autoprotección, etc.) que son comunes a las que deben cumplir la totalidad de espectáculos públicos, con independencia de su carácter religioso o laico.

El Reglamento de Uso y Adjudicación de Sillas y Palcos figura publicado en la página web del obligado tributario en cuyo artículo 3 se dispone que la instalación de sillas y palcos en la Carrera Oficial la realiza el obligado tributario en virtud de concesión del Excelentísimo Ayuntamiento, pudiendo gestionar esta instalación bien directamente, bien mediante concesión a terceros, ya sean personas físicas o jurídicas. Seguidamente, el citado Reglamento desarrolla el régimen de uso de tales sillas y palcos, regulando cómo y a quiénes se pueden ceder por el obligado tributario, la aportación económica a abonar a éste en contraprestación por la cesión de su uso, los derechos y obligaciones de los usuarios, etc.

Como ya se ha dicho, en la actualidad, es el propio obligado tributario quien se ocupa de gestionar la instalación de tales sillas y palcos.

2.3.- Reconocimiento legal del carácter de Manifestación Cultural de la Semana Santa.

En tercer y último lugar, debemos resaltar que el Boletín Oficial del Estado (en adelante, BOE) número 280, de fecha 23 de noviembre de 2015, publicó la **Resolución de 4 de noviembre de 2015, de la Dirección General de Bellas Artes y Bienes Culturales y de Archivos y Bibliotecas**, incoando expediente de declaración de la Semana Santa como manifestación representativa del Patrimonio Cultural Inmaterial.

Dicho expediente concluyó con la publicación, en el BOE número 86, de 11 de abril de 2017, del **Real Decreto 384/2017, de 8 de abril**, por el que se **declara la SEMANA SANTA como MANIFESTACIÓN REPRESENTATIVA DEL PATRIMONIO CULTURAL INMATERIAL**, comprendiendo en España toda una serie de celebraciones, entre las que destacan las procesiones, con una gran diversidad de manifestaciones por todo el territorio español.

3.- Aplicación al caso que nos ocupa de la exención prevista en el artículo 20.Uno.14º de la Ley 37/1992, reguladora del IVA.

3.1.- Doctrina sentada por el mismo TEAR de Andalucía en otro precedente idéntico ya resuelto en su día.

Nos referimos a la Resolución de fecha 26 de septiembre de 2002, recaída en la reclamación nº 41/00533/2000.

En aquel antecedente, la Inspección de Hacienda del Estado levantó Acta por los ejercicios 1995, 1996 y 1997, en relación con el IVA devengado en la actividad de "explotación de sillas y palcos que se sitúan durante los días de Semana Santa para presenciar los desfiles procesionales", aplicando a las bases impositivas correspondientes el **tipo reducido** del 7 por 100 en virtud de lo dispuesto por el entonces vigente artículo 91.Uno.2.7º de la Ley 37/1992 y el artículo 26 de su Reglamento, por tratarse de manifestaciones culturales, sujetando a esta tributación "...;las demás manifestaciones de carácter cultural a que se refiere el art. 20, apartado uno, número 14º de esta Ley, cuando no estén exentas del impuesto", lo que supone el reconocimiento del carácter objetivamente exento de la actividad.

3.2.- La Administración Tributaria ha reconocido a este obligado tributario como entidad o establecimiento de carácter social.

En reconocimiento expreso al cumplimiento por este obligado tributario de los requisitos previstos en el artículo 20.Tres de la Ley reguladora del IVA, el Delegado de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT), mediante Acuerdo adoptado el 23 de diciembre de 1999, reconoció a este obligado tributario como entidad o establecimiento de carácter social, en respuesta a la solicitud de exención de IVA de la actividad relacionada con la venta de localidades para presenciar los desfiles procesionales de Semana Santa cursada por esta entidad recurrente, en base al artículo 20.Uno.14º de la Ley reguladora del IVA.

Tal reconocimiento administrativo se mantiene vigente en la actualidad, en tanto que el mismo no ha sido objeto de derogación expresa alguna por parte de la AEAT, manteniéndose, por lo demás, las mismas circunstancias que, en su día, llevaron a la Administración a reconocer el citado carácter social de esta entidad recurrente, habida cuenta que actualmente la misma realiza idéntica labor y funciones que se realizaban en aquel momento en que se produjo el reconocimiento expreso por la Delegación de la AEAT a que acabamos de hacer mención, sin que por parte de la Administración tributaria se haya desvirtuado ni puesto en entredicho en ningún momento el cumplimiento por parte de este obligado tributario de los requisitos establecidos en el artículo 20.Tres de la Ley del IVA (bastando, por lo demás, con acudir a las hemerotecas para comprobar que es público y notorio que este obligado tributario: 1) continúa siendo una entidad con carácter y finalidad lucrativa, que dedica los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza; 2) los cargos de presidente, patrono o representante legal son gratuitos y carecen de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta; y 3) los socios, comuneros o partícipes, así como sus cónyuges o parientes consanguíneos, hasta el segundo grado inclusive, no son, ni pueden ser, destinatarios principales de las operaciones exentas, ni gozan de condiciones especiales de los servicios).

.3.3.- El propio TEARA ha reconocido a este obligado tributario como entidad o establecimiento de carácter social.

Como ya puso de manifiesto ese TEARA, en el 7º fundamento de Derecho de la citada Resolución de fecha 26 de septiembre de 2002, recaída en la reclamación nº 41/00533/2000, no resulta una cuestión discutida que este obligado tributario reúne los requisitos para considerarlo entidad o establecimiento de carácter social, y no sólo porque tenga el reconocimiento expreso por parte de la Agencia Tributaria.

Ese TEARA va aún más allá, al entender que, en el caso de este obligado tributario, no resultaba exigible el previo reconocimiento del carácter social de la entidad por parte de la Administración tributaria para poder disfrutar de la exención comentada, habida cuenta que el Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede para Asuntos Económicos de 3 de enero de 1979 (que, como verdadero Tratado Internacional, forma parte del ordenamiento jurídico español, a tenor de los artículos 96.1 de la Constitución de 1978, 1.5 del Código Civil y 13 de la Ley General Tributaria de 1963 --actual artículo 7 de la Ley 58/2003--, tal y como tiene reconocido nuestro Tribunal Supremo en sentencia de 26 de noviembre de 1991, entre otras) no menciona tal exigencia en su artículo V, en el que se incardina el obligado tributario. Y esta falta de mención, según el TEARA, parece obedecer a la propia estructura y finalidad del precepto: el artículo V no recoge un estatuto fiscal predeterminado para las entidades religiosas que allí se citan (como sí hace el artículo IV), sino que les hace correr la misma suerte tributaria que el Estado decida dar a las entidades sin fin de lucro. En los términos del Acuerdo, el Estado puede válidamente configurar el régimen fiscal que estime oportuno para las entidades benéficas sin ninguna limitación. Pero, hecho éste, queda obligado a dar el mismo trato a las entidades religiosas. Dicho de otro modo, en el citado artículo, el Estado español no compromete determinados derechos o beneficios fiscales, sino que opta por conceder a las entidades religiosas el régimen fiscal de las entidades benéficas privadas, es decir, las reconoce como tales (véase último párrafo de la

página 7 de la reiterada resolución dictada por ese TEARA).

Naturalmente, como ya dijimos, en el expediente correspondiente a la reclamación nº41/00533/2000 figura aportado el oportuno certificado del Vicario General de la Diócesis, haciendo constar que el obligado tributario es diócesis a los efectos previstos en el citado Acuerdo de 3 de enero de 1979, destacando el TEARA que las consecuencias fiscales serían las mismas, ya se trate de una entidad del artículo IV de aquel Acuerdo o del artículo V del mismo.

Como reconoce ese Tribunal, el artículo 6 del Reglamento del IVA exige el reconocimiento por acto administrativo para las entidades o establecimientos privados de carácter social, y ni la Diócesis, ni el obligado tributario, ni las Cofradías (actualmente Instituciones de Derecho Público Eclesiástico, conforme al Código de Derecho Canónico y las Normas Diocesanas en vigor) son entidades privadas, sino que su régimen está equiparado a ellas.

Considera ese TEARA que, el reconocimiento como entidad de carácter social para las entidades de la Iglesia Católica dedicadas a actividades religiosas, está realizado directamente en el Acuerdo de 3 de enero de 1979, por considerar que ésta es la interpretación correcta del artículo V de este Tratado, al decir que tales entidades "tendrán derecho a los beneficios fiscales que el ordenamiento jurídico-tributario del Estado español prevé para las entidades sin fin de lucro", sin condicionar este derecho al cumplimiento de ningún requisito o a su acreditación, sino otorgándolo directamente el propio Acuerdo. Y, además, añade el TEARA, que dicho precepto efectúa una equiparación del régimen fiscal de unas entidades al que tengan las benéfico-privadas, pero no las convierte en tales ni les exige cumplir sus requisitos. Si las entidades religiosas han de reunir los requisitos de las fundaciones benéfico-privadas para disfrutar de su régimen fiscal, lo único que se les estaría reconociendo sería su equiparación con la personalidad civil de éstas para, a partir de ahí, funcionar como tal ante el ordenamiento español, lo cual ya está dicho en el Acuerdo con la Santa Sede sobre Asuntos Jurídicos de la misma fecha.

Concluye la Resolución dictada el 26 de septiembre de 2002 por ese Tribunal, señalando que la Orden de 29 de febrero de 1988, que establece determinados requisitos formales a las entidades religiosas para el disfrute de ciertas exenciones en IVA, sólo dispone que éstas quedan obligadas "al cumplimiento de las obligaciones materiales y formales establecidas con carácter general en la Ley y Reglamento del impuesto", entre las que no cabe incluir el previo reconocimiento de su carácter social porque, como ya se ha dicho, estas entidades no son tales por más que tengan su régimen fiscal equiparado a éstas.

En definitiva, ese Tribunal al que nos dirigimos, ha considerado que a las entidades religiosas recogidas en los artículos IV y V del Acuerdo de 3 de enero de 1979 no le es de aplicación el artículo 6 del Reglamento del IVA porque no son entidades privadas de carácter social, sino que gozan del mismo régimen fiscal que éstas.

Asimismo, para el disfrute de esta exención, ningún precepto de nuestro ordenamiento jurídico exige la previa constatación de su naturaleza canónica, sin perjuicio, claro está, de que su concurrencia pueda ser comprobada por la Hacienda Pública como cualquier otro requisito.

3.4.- La Resolución antedicha procedente de ese TEARA es firme, además de aceptada y consentida por la Administración Tributaria.

Con fecha 26 de noviembre de 2002, el Director General de Tributos del Ministerio de Hacienda promovió recurso de alzada ordinario ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, TEAC) contra la resolución ya descrita dictada por el TEARA.

Posteriormente, **el 12 de junio de 2003, el citado Director General de Tributos presentó escrito ante el TEAC, desistiendo del recurso presentado.**

En consecuencia, **el día 17 de diciembre de 2003, el TEAC dictó Acuerdo aceptando el desistimiento debidamente formulado y declarando concluso el procedimiento.**

Finalmente, una vez firme y consentido el reiterado Fallo dictado por el TEARA, el mismo fue objeto de la correspondiente ejecución por parte de la AEAT, mediante Acuerdo dictado el 25 de octubre de 2004 por el Jefe de la Oficina Técnica de Inspección e Inspector-Jefe de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Andalucía de la Agencia Tributaria.

3.5.- La doctrina de los actos propios, el mantenimiento de las mismas circunstancias y la inexistencia de cambio normativo. La "cosa juzgada".

A la vista de lo expuesto, habida cuenta que se trata de un Fallo aceptado y consentido por la Administración Tributaria, así como que no ha existido cambio normativo alguno ni tampoco se ha producido modificación de las circunstancias que, en su día, llevaron a ese Tribunal a dictar aquel Fallo de 26 de septiembre de 2002, unido todo ello al respeto debido a la doctrina de los **actos propios** y en íntima conexión con los principios de **confianza legítima** y de **seguridad jurídica**, es por lo que esta parte recurrente considera que el contenido de aquella Resolución económico-administrativa sigue teniendo plena vigencia y resulta completamente aplicable a la presente reclamación, en tanto en cuanto concurre identidad absoluta entre los términos del recurso actual y los del que resolvió aquella Resolución de 26 de septiembre de 2002. Estamos, por tanto, ante pretensiones ya zanjadas a favor de esta parte recurrente en la vía administrativa por actos consentidos y firmes de la Administración, volviéndose

ahora a reproducir las mismas consideraciones que, en su día, llevaron a dar la razón a esta parte en la reiterada resolución de 2002.

Aun cuando ahora el debate se refiere a un ejercicio fiscal distinto, bien podría hablarse, en el presente caso, de que existe "cosa juzgada" a favor de este recurrente, entendiendo que tal expresión no alude a la que se produce cuando ha mediado ya una decisión jurisdiccional firme, sino a la meramente administrativa, por haber sido ya resuelta con carácter firme en dicha vía. Nos volvemos a encontrar, en el presente procedimiento económico-administrativo, ante las mismas partes contendientes, rebatiendo nuevamente sobre el mismo tributo, mismas circunstancias y mismas argumentaciones que ya fueron objeto de oportuno pronunciamiento por parte de ese Tribunal en la referida Resolución de 26 de septiembre de 2002.

Asimismo, cabe resaltar que no se han producido cambios en la normativa reguladora del IVA, ya sea nacional o comunitaria, que pudieran contribuir a la modificación o derogación del criterio sentado en su día por el TEARA a estos efectos, salvo un cambio de tipo impositivo a que se hará posterior mención en el presente pliego de alegaciones, al ocuparnos de los argumentos jurídicos que avalan la aplicación del tipo reducido del 10 por 100, frente al tipo general del impuesto.

La Administración tributaria no puede pretender revocar un acto administrativo en perjuicio del obligado tributario, a mayor abundamiento sin haber variado las circunstancias. A nuestro juicio, esto no es posible por no permitirlo el artículo 219 de la Ley General Tributaria, interpretado a sensu contrario.

En consecuencia, cabe concluir que nos hallamos ante operaciones exentas de IVA, por lo que la repercusión practicada por este obligado tributario a los usuarios de las sillas y palcos de la Carrera Oficial de la Semana Santa resulta errónea e improcedente, y es por ello por lo que esta entidad reitera ante ese Tribunal la necesidad de que se proceda por la Administración a la rectificación de la autoliquidación de IVA presentada, reconociendo la aplicación de dicha exención.

3.6.- Doctrina reiterada por ese TEARA en otra Resolución dictada el 19 de diciembre de 2002 y recaída en la reclamación número 53/00083/2001.

El criterio sostenido por ese Tribunal en la antedicha Resolución de 26 de septiembre de 2002, además, no deriva de un pronunciamiento único y aislado, sino que forma parte de una doctrina que se reitera en otras resoluciones dictadas por el mismo, como es el caso del Fallo recaído el 19 de diciembre de 2002 en la reclamación número 53/00083/2001, que resolvió otro asunto idéntico al ya descrito.

3.7.- La consulta núm. V3622-16 de la Dirección General de Tributos, de fecha 31 de agosto de 2016.

Por su parte, la Administración tributaria parece entender que sí se ha producido una modificación de las circunstancias concurrentes, lo que, a su juicio, permitiría y justificaría un cambio de criterio en relación con el tratamiento que habría que dar en el IVA a la reiterada explotación de sillas y palcos, remitiéndose para ello a la contestación que la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) dio a la consulta V3622-18, emitida en fecha 31 de agosto de 2016.

Esta parte recurrente considera que tal resolución de la DGT no supone cambio alguno a los efectos que nos ocupan, pues, aunque supuestamente el objeto de consulta sea acerca de la aplicación de la exención del artículo 20.Uno.14º de la Ley del IVA, la misma, en realidad, hace referencia de forma expresa y permanente a la **exención prevista en el artículo 20.Uno.12º de la Ley del IVA.**

Si bien la citada consulta vincula a la AEAT, ninguna discusión admite hoy la afirmación de que tales efectos vinculantes no alcanzan en modo alguno a las facultades revisoras de los Tribunales económico-administrativos ni, mucho menos, de los Órganos judiciales. Por tanto, la doctrina sentada en su día por ese TEARA no puede verse desvirtuada por el simple hecho de la aparición de aquella consulta de la DGT, pues no surte efecto vinculante alguno para ese Tribunal.

Téngase en cuenta, además, que la entidad consultante (una hermandad religiosa y sin ánimo de lucro, con fines tales como el culto a su Titular, confección de mantos, mantenimiento de bordados, estandartes y banderas, además de la preparación de su salida procesional) no puede equipararse, en modo alguno, a este obligado tributario reclamante, cuya naturaleza, labor desarrollada y fines distan mucho de aquellos que se recogen en la citada consulta tributaria como propios de la entidad consultante.

En la página web de este obligado tributario ya hemos comentado con anterioridad que figuran publicados los Estatutos de este organismo, recogiendo en sus artículos 1 y 2 la naturaleza y fines del mismo.

Asimismo, entendemos muy relevante, a los efectos que nos ocupan, el hecho de que en la consulta realizada a la DGT no se haga constar en ningún momento si la entidad consultante tiene el carácter de entidad o establecimiento de carácter social, cuestión esta de vital importancia a la hora de considerar aplicable, o no, la exención prevista en el artículo 20.Uno.14º, lo que supone otra diferencia esencial respecto de la figura y la naturaleza de este obligado tributario recurrente, en el cual, como ya se ha expuesto, sí concurre el precitado carácter de entidad o establecimiento de carácter social, con el reconocimiento expreso por parte de la AEAT.

En definitiva, la mencionada consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (V3622-16) informa de lo siguiente: "Los servicios consistentes en la cesión de uso de las tribunas instaladas en la vía pública los días en que hay procesiones están sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido y no están amparados por la exención al ser servicios prestados para terceros." Pues bien, como ya hemos anticipado, en realidad, esta previsión de la DGT va referida a entidades a las que resulta de aplicación la exención prevista en el artículo 20.Uno.12º de la Ley del IVA, no alcanzando a los servicios prestados por entidades exentas en virtud de lo dispuesto en el artículo 20.Uno.14º de la misma ley, que es la que resulta aplicable a este obligado tributario reclamante.

Realmente, la Consulta V3622-16 no responde a la cuestión planteada, esto es, a la pregunta de si es de aplicación el artículo 20.Uno.14º de la Ley del IVA a la actividad de la consultante, consistente en la organización de las procesiones en el curso de las cuales se ponen a la venta abonos para presenciar las mismas en sillas gestionadas por la organizadora. Consideramos que, pese a que establece en el punto segundo de las conclusiones que la actividad está sujeta, el motivo de la no exención, el ser prestado el servicio para terceros, no tiene amparo en el artículo 20.Uno.14º, sino en el artículo 20.Uno. 12º, tal y como argumenta en el último párrafo del fundamento jurídico tercero.

Sobre esta cuestión volveremos más adelante, a la hora de analizar cuál sería, en su caso, el tipo impositivo de IVA que resultaría aplicable a tales servicios, habida cuenta que nada se indica en dicha consulta respecto al tipo de gravamen que habría que aplicar en dichos supuestos.

En definitiva, y en base al criterio mantenido y aceptado hasta la fecha por la Administración tributaria, la actividad tiene amparo en la exención del artículo 20.Uno.14 de la Ley del IVA, por lo motivos ya expuestos.

4.- Aplicación del tipo reducido del artículo 91.Uno.2.6º de la Ley 37/1992, reguladora del IVA, en caso de no concurrir exención.

De no concurrir la aplicación de exención en IVA, el tipo de gravamen aplicable debiera ser el tipo reducido del 10 por 100 y no, como erróneamente se consignó en la autoliquidación presentada, el tipo general del 21 por 100 del impuesto, en virtud de lo previsto actualmente en el artículo 91.Uno.2.6º de la Ley 37/1992 reguladora del impuesto.

4.1.- Actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo en 1999 por la Dependencia de Inspección de la AEAT, con respecto al IVA de los ejercicios 1995 a 1997. Reconocimiento del carácter cultural y aplicación del tipo reducido del IVA. Doctrina de los actos propios.

Como punto de partida, cabe recordar que la aplicación del citado tipo reducido ya fue admitida, hace años, por parte de los órganos de la Administración Tributaria, en supuesto idéntico al que ahora nos ocupa en la presente reclamación.

En anterior apartado del presente escrito ya mencionamos que este obligado tributario recurrente fue objeto de actuaciones de comprobación e investigación en el año 1999, por la Dependencia de Inspección de la Agencia Tributaria. Dichas actuaciones tuvieron por objeto el IVA de los ejercicios 1995, 1996 y 1997, culminando con la firma del Acta de Conformidad.

En el punto tercero de la citada Acta se analiza la actividad ejercida por esta parte reclamante, bajo la denominación de "explotación de sillas y palcos que se sitúan durante los días de Semana Santa para presenciar desfiles procesionales", principal núcleo de ingresos de los que se nutre este obligado tributario para el cumplimiento de sus fines, como ya se ha destacado anteriormente.

A estos efectos, la citada Acta de conformidad indica, respecto a tal actividad (punto 3º), que "**Se aplica el tipo impositivo reducido (L.I.V.A. art.91.1.2.7) (R.I.V.A. art.26), al tratarse de manifestaciones culturales**". Es decir, que fue la propia Inspección de Tributos en una liquidación definitiva, quien determinó y calificó la actividad de la explotación de sillas y palcos de Semana Santa como una **manifestación cultural**.

Por tanto, en el caso que nos ocupa, la Administración tributaria ya investigó todos los elementos que conformaban esa "explotación de sillas y palcos de Semana Santa" y declaró, en lo que respecta al IVA, su carácter cultural, aplicando en consecuencia el tipo reducido vigente en aquella época (7 por 100) que se contemplaba en el artículo 91.Uno.2.7º, según el cual, tributaban a tal tipo: "*La entrada a teatros, circos, espectáculos y festejos taurinos con excepción de las corridas de toros, parques de atracciones y atracciones de feria, conciertos, bibliotecas, museos, parques zoológicos, salas cinematográficas y exposiciones, así como a las demás manifestaciones similares de carácter cultural a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 14 de esta Ley cuando no estén exentas del Impuesto*".

De acuerdo con lo expuesto, salvo cambio legislativo (que lo hubo, aun cuando con carácter transitorio, como luego se dirá), en base a la doctrina de los actos propios, el criterio administrativo debiera mantenerse, en íntima relación con los principios de confianza legítima y seguridad jurídica, tal y como ya hicimos constar en otro apartado anterior del presente pliego de alegaciones. Más aún, si tenemos también presente que --en línea con el carácter definitivo de la liquidación del año 1999--, con arreglo al artículo 144 de la Ley General Tributaria, las Actas

expedidas por la Inspección de Tributos tienen el carácter de documento público, y por tanto los hechos que en la misma se consignan se presumen ciertos, salvo que se incurra en un error de hecho.

Como ya expusimos en otro apartado del presente pliego de alegaciones, la Administración tributaria no puede pretender revocar un acto administrativo en perjuicio del obligado tributario, a mayor abundamiento sin haber variado las circunstancias. A nuestro juicio, ello no es posible por no permitirlo el artículo 219 de la Ley General Tributaria, interpretado a sensu contrario.

Por todo ello, con independencia de lo que se dirá en las líneas que siguen, queda claro que, **a)** por un lado, la actividad sobre la que gravita la presente cuestión fue reconocida en un documento público como una **manifestación cultural** y que, **b)** por otro lado, de acuerdo con la redacción de entonces del artículo 91.Uno.2.7º de la Ley 37/1992, al entenderse por la Inspección que la actividad no estaba amparada por exención alguna, **procedía la aplicación del citado tipo reducido** del 7 por 100, que era el entonces vigente.

4.2.- La consulta núm. V3622-16 de la Dirección General de Tributos, de fecha 31 de agosto de 2016.

A los efectos que nos ocupan, toca ahora traer de nuevo a colación la ya conocida Resolución Vinculante de la Dirección General de Tributos de 31 de agosto de 2016 (V3622-16).

Debe recalarse que la misma se emitió en agosto de 2016, es decir, con posterioridad a la modificación que sufrió el artículo 91.Uno.2.7º de la Ley del IVA en el año 2012 por el Real Decreto-Ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad, lo que supuso, a partir del 1 de septiembre de 2012, una subida al tipo general del IVA del 21 por 100 de muchas actividades culturales, especialmente la entrada a espectáculos, cines y conciertos. Y bajo este régimen normativo vio la luz la citada Resolución de la DGT.

Sin embargo, no es menos cierto que, prácticamente, un año después de emitirse aquella Resolución de 31 de agosto 2016 que tratamos, **dicho artículo 91.Uno.2 de la Ley 37/1992 volvió a sufrir una nueva modificación por la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017**. La misma, en el punto VII de su Preámbulo, disponía que "*Por otra parte, al objeto de promover el acceso y difusión de la cultura, se minorará el tipo impositivo aplicable a los espectáculos culturales en vivo, que pasan a tributar al 10 por 100*". Y así, en su artículo 60, modificaba el número 6º del apartado Uno.2 del artículo 91 de la Ley del IVA, **incluyendo como supuestos a los que se les aplica el tipo reducido del 10 por 100 "Las entradas a bibliotecas, archivos y centros de documentación, museos, galerías de arte, pinacotecas, teatros, circos, festejos taurinos, conciertos, y a los demás espectáculos culturales en vivo"**. Quedaba claro, por tanto, que la entrada o acceso a los supuestos allí enumerados, incluyendo **los espectáculos culturales en vivo, a partir del año 2017, tributarían al tipo reducido del 10 por 100 y no al tipo de gravamen general del IVA** (posteriormente, se añadieron también las salas cinematográficas, tras la reforma del citado precepto legal que introdujo la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018).

Por todo ello, puede resultar lógico que la mencionada contestación de la DGT no hiciera referencia alguna al tipo impositivo que debería aplicarse a las actividades que eran objeto de su análisis, relativas a las distintas actividades que prestaba la consultante, la cual era una hermandad religiosa sin ánimo de lucro.

De su lectura se deduce que, únicamente, se trató de una distinción entre las actividades que componen el objeto propio de las Cofradías y Hermandades de Semana Santa --las cuales están exentas en IVA--, de aquellas otras que no lo están, comprendiendo dentro de estas segundas, entre otras, las provenientes de venta de loterías, venta o cesión de tribunas para presenciar las procesiones de Semana Santa, etc., no realizando el Centro Directivo planteamiento alguno en cuanto al tipo impositivo aplicable dado el momento en que se dictó --un año antes de su reducción o minoración. Simplemente distinguió entre las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a las mismas para el cumplimiento de su objeto social, a favor de los asociados, que las declaró como exentas en virtud del artículo 20.Uno.12º de la Ley del IVA, de aquellas otras mencionadas en la consulta y entre las que incluyó la venta de lotería y "*de tribunas para presenciar las procesiones de Semana Santa*" que, a juicio de dicha Dirección General, no resultan amparadas por la exención del artículo 20.Uno.12º de la Ley 37/1992. De la aplicación de tipos no hizo valoración alguna en tanto en cuanto no cabía la aplicación de un tipo reducido, tras la modificación operada en el año 2012, a que hemos hecho anterior referencia.

La única referencia que, de manera fugaz, hizo la DGT en la consulta de referencia a la exención contemplada en el artículo 20.Uno.14º de la Ley del IVA, la encontramos al hilo de plantearse también por la consultante la posibilidad de acogerse a dicha exención, limitándose el Centro Directivo a manifestar la imposibilidad de aplicar tal exención dado que declaró como no sujetas al IVA "*las actividades de carácter social y popular desarrolladas por la Hermandad consultante en el marco de las procesiones de Semana Santa, que tienen lugar en la vía pública y en las que participan tanto los asociados como el público en general que asiste a tales manifestaciones como espectador sin satisfacer cantidad alguna*", olvidando por completo que tales actividades desarrolladas en la vía pública son parcialmente accesibles a todo el público, como luego se explicará, creando

la duda de qué ocurre --partiendo de la hipótesis de que no les fuera aplicable la exención del artículo 20.Uno.12º ó 14º-- respecto a tales actividades cuando no son totalmente accesibles al público.

Y, por otro lado, como se ha comentado, no era posible el planteamiento de un tipo reducido, al menos con la redacción vigente entonces del artículo 91 de la Ley del IVA.

4.3.- La Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2017 y los espectáculos culturales en vivo. El Real Decreto 384/2017, de 8 de abril, que declara la Semana Santa como Manifestación Representativa del Patrimonio Cultural Inmaterial.

A partir del 29 de junio de 2017, en virtud de lo dispuesto en la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para 2017, se establece que los **espectáculos culturales en vivo tributarían al tipo reducido del IVA y no al tipo impositivo general.**

Sin perjuicio de que más adelante analicemos la redacción del precepto modificado (artículo 91.Uno.2.6º de la Ley 37/1992) --especialmente en lo tocante a la "entrada" o acceso a los mismos, dado que, como se dirá, tiene gran importancia--, con carácter previo hay que dejar sentado que **la Semana Santa y sus manifestaciones públicas (como son los desfiles procesionales de las hermandades y cofradías) entran dentro del concepto de espectáculo cultural en vivo** y, por tanto, resulta de aplicación el tipo reducido del IVA del 10 por 100, a partir del año 2017, cuando el legislador introdujo la modificación indicada.

Para conocer la definición de cultura acudiremos, de inicio, a la Organización de las Naciones Unidas para la Educación, la Ciencia y la Cultura (UNESCO), según la cual "...; la cultura puede considerarse actualmente como el conjunto de rasgos distintivos, espirituales y materiales, intelectuales y afectivos que caracterizan a una sociedad o un grupo social. Ella engloba, además de las artes y las letras, los modos de vida, los derechos fundamentales al ser humano, los sistemas de valores, las tradiciones y las creencias y que la cultura da al hombre la capacidad de reflexionar sobre sí mismo..." (UNESCO, "Conferencia Mundial sobre las Políticas Culturales", México, 1982, que encontramos en Internet, al sitio: https://culturalrights.net/descargas/drets_culturals400.pdf).

De modo más concreto, a estos efectos, como ya tuvimos ocasión de mencionar en otro apartado anterior del presente escrito, el Real Decreto 384/2017, de 8 de abril, declara la Semana Santa como Manifestación Representativa del Patrimonio Cultural Inmaterial.

Estamos ante manifestaciones de índole religiosa, a la par que cultural. El semblante religioso de las mismas, en modo alguno, excluye el aspecto cultural, antes al contrario (artículo 2 R.D. 384/2017).

Por tanto, el mencionado Real Decreto reconoce, por un lado, el carácter **cultural** y, por otro lado, la diversidad que dicha Manifestación del Patrimonio Cultural tiene en el territorio nacional.

En el caso de la ciudad de (.....) (que es el que nos ocupa en la presente reclamación), tienen carácter principal las procesiones de las diferentes Hermandades, las cuales sacan las diversas tallas e imágenes de las que son titulares, mediante **desfiles procesionales realizados en la vía pública**. Éstos no sólo están conformados por las tallas e imágenes, sino por todo un cortejo de autoridades, nazarenos, penitentes, acólitos, costaleros, músicos, etc., que acompañan a las imágenes, junto con el resto de personas que auxilian para la buena marcha de las procesiones y que, en definitiva, consiguen que alcance un carácter dinámico, **"en vivo"** tal como dice la Ley (y, a mayor abundamiento, teniendo que cumplir con las mismas obligaciones relativas a aforos, salidas de emergencia, plan de autoprotección, etc., que se exigen a cualquier espectáculo público cultural).

De todo ello se hace eco, con mayor detalle, la **Resolución de 4 de noviembre de 2015, de la Dirección General de Bellas Artes y Bienes Culturales y de Archivos y Bibliotecas**, por la que se incoa expediente de declaración de la Semana Santa como manifestación representativa del Patrimonio Cultural Inmaterial.

Si a todo ello le añadimos, tal y como ya expusimos anteriormente, que la Inspección de los Tributos aplicó, en el Acta de inspección del año 1999, el tipo reducido del IVA por considerar el carácter **cultural** de la actividad que se desarrollaba en relación con la Semana Santa, creemos que no debe haber duda alguna respecto a calificar como cultural tal actividad.

Como ya hemos tenido oportunidad de proclamar, **estamos ante un espectáculo o manifestación religiosa, sí, pero, a su vez, cultural.** Lo primero, no excluye lo segundo, sino que, por el contrario, ambos aspectos se encuentran intrínsecamente vinculados a las procesiones de Semana Santa.

4.4.- Acotamiento de zonas para contemplar los desfiles procesionales. Las sillas y palcos de la Carrera Oficial.

En determinadas zonas de la vía pública, a través de un Acuerdo entre el Ayuntamiento y este obligado tributario, se limita el acceso para la contemplación de dichos desfiles procesionales, de manera que queda acotada para el resto del público (Carrera Oficial).

Para acceder a esa zona reservada de la vía pública es necesario el pago de una cuota que realizan los abonados y que, en términos económicos, configura la contraprestación por acceder a esa zona. Dicho pago es el que recibe este obligado tributario reclamante, destinando los fondos que se reciben por ello al pago de los gastos para habilitar esa zona (montaje y desmontaje, seguros, limpieza, gastos en seguridad, control de acceso, etc.), destinándose el remanente a los fines que se contemplan en sus estatutos.

La peculiaridad que existe, origen de la lid, es que, en dicha zona delimitada se colocan sillas y palcos para que los abonados puedan contemplar los desfiles procesionales sentados, y no de pie. Entre otros motivos, porque hay días de dicha Semana que los desfiles por esa Carrera Oficial pueden durar más de 8 horas, de manera que quien lo desea puede disfrutar todo el día (y noche) del continuo paso de las imágenes, tallas, y en definitiva del cortejo procesional, permitiendo que puedan disfrutarse sentado, y no tener que estar viendo cómo pasan de pie.

No existe como tal una "explotación de las sillas" que adquiera una entidad diferente de la realidad económica real que es el cobro por acceder a contemplar esa manifestación cultural en una parte de la vía pública.

Mantener lo contrario, es decir que se presta un servicio diferente al acceso, conllevaría a que, por ejemplo, en el caso de acceder a una biblioteca, a una corrida de toros o a un concierto, donde existen sillas y/o butacas, debería igualmente distinguirse entre el acceso y la explotación de la silla, la butaca o el tendido, aplicando un tipo de gravamen por el acceso (tipo reducido del 10 por 100 en el IVA), y otro distinto por el uso (tipo del 21 por 100), lo cual es totalmente absurdo, aparte de que no ocurre así en la práctica diaria.

4.5.- Carácter gratuito del acceso.

Lo indicado anteriormente -respecto del acceso a un lugar determinado de la vía pública para poder ver las procesiones de Semana Santa- viene al caso, a la vista de los argumentos que se han esgrimido por la AEAT en otros procedimientos administrativos que han abordado la cuestión del IVA aplicable en los casos que ahora debatimos, sosteniendo la aplicación del tipo general del IVA y que se fundamentan en la distinción entre el acceso al espectáculo de los desfiles procesionales de Semana Santa y la explotación de las sillas y palcos que, a tales efectos, se organizan en las diferentes ciudades.

Así, este obligado tributario ha tenido ocasión de conocer el contenido de un **Informe emitido por la Delegación de (.....) de la AEAT (Departamento de Información y Control), de fecha 21 de enero de 2020**, en respuesta a una consulta de una entidad similar, en el que se hace mención de dos Consultas de la Dirección General de Tributos (V0643-18, de 12 de marzo, y V3218-18, de 18 de diciembre) y, en base al carácter gratuito del acceso al espectáculo público cultural -que en nuestro caso lo constituyen los desfiles procesionales de la Semana Santa-, se considera que habría que deslindar el acceso al espectáculo procesional de Semana Santa, frente a otras cuestiones o servicios distintos del citado acceso.

Traemos a colación en la presente reclamación este pronunciamiento administrativo de la AEAT de (.....), en la creencia de que, de haber tenido respuesta de la Administración tributaria a nuestra solicitud de rectificación de la autoliquidación del IVA presentada en su día, los argumentos manejados por aquélla habrían sido los mismos que los recogidos en aquel informe de la Delegación de (.....).

Ello no obstante, lo cierto y verdad es que el citado informe no afecta a este obligado tributario, en tanto en cuanto no va dirigido al mismo, ni es parte en dicho procedimiento administrativo, por lo que, aun cuando a juicio de ese Tribunal, pueda no proceder a entrar a resolver en la presente reclamación sobre los extremos contenidos en dicho informe administrativo, *ad cautelam* se exponen nuestras argumentaciones que contradicen el contenido del mismo y que determinan su inaplicación y ausencia de razón.

Con respecto a la Consulta V3218-18, hemos de decir que nada tiene que ver el contenido de la misma con el supuesto que nos ocupa en la presente reclamación, por lo que ningún valor tiene a los efectos que estamos debatiendo.

Por su parte, en la Consulta V0643-18, dice el Centro Directivo que: "Si la consultante gestiona directamente el evento, habría que distinguir los casos en los que no se cobrase ningún precio por el acceso al evento, de los casos en los que se cobrase un precio por el acceso al evento. *Si no se cobrase ningún importe por el acceso al evento, los servicios prestados distintos del citado acceso tributarán al tipo impositivo general del 21 por ciento.*"

La Consulta de referencia contempla un supuesto de una consultante que, por un lado, actúa como cantante y, en otro caso, como animadora de fiestas infantiles. Y para este segundo caso, establecen en la consulta que "los servicios prestados por la consultante a que se refiere el escrito de consulta en el desarrollo de las actividades como animador en fiestas infantiles, tanto si contrata a otros profesionales como si no lo hace, están sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido, siendo aplicable a dichos servicios el tipo reducido del 10 por ciento", indicando que si "cobra una entrada por el acceso a dicho evento, habría que distinguir los servicios distintos del acceso al evento, que tributarán al tipo impositivo general del 21 por ciento, de los servicios de acceso al espectáculo cultural en vivo, que tributarían al tipo impositivo reducido del 10 por ciento". Es decir que, a juicio de la AEAT, si existe alguna prestación de servicio distinto de entrar a contemplar el espectáculo de animación, sí procedería cobrar por esos servicios bajo un IVA del 21 por 100; en caso contrario, tributarían al tipo reducido del 10 por 100.

Por ello, siguiendo la consulta citada, si se cobra por acceder a entrar a ver el espectáculo de animación, necesariamente habrá que aplicar el tipo reducido del 10 por 100. En consecuencia, si se ofrecen sillas para que el público lo contemple, tal como se hace en ese determinado recorrido conocido como "Carrera Oficial" para contemplar las procesiones de Semana Santa, ¿resulta lógico pensar que, por el hecho de poner a disposición esas sillas, hay que entender entonces que hay que repercutir el precio al 21 por 100 de IVA, o distinguir una parte del precio al 21 por 100 y otra al 10 por 100? Pensar de esa manera llevaría a distinguir dos tipos de espectáculos, aquellos en los que se habilitan sitios para que el público se siente y aquellos otros en los que se permite el acceso pero no se disponen sillas o asientos para el público, lo cual además de resultar descabellado ni decirlo la consulta, llevaría a que la mayoría de espectáculos (cines, teatros o bibliotecas) tuvieran que repercutir el IVA al 21 por 100.

Además, conviene tener presente que, por un lado, en el año 1999, cuando la Inspección levantó el Acta ya comentada, no puso acento alguno en la entrada y uso de la silla o palco como hechos diferentes, cuando en dicha fecha y, como se ha expuesto, el artículo recogía igualmente el concepto de "entrada", por lo que nada ha cambiado para que haya que proceder a tal distinción. Y que, por otro lado, el propio Preámbulo de la Ley de Presupuestos para el año 2017 (se minoró el tipo impositivo aplicable a los espectáculos culturales en vivo, que pasan a tributar al 10 por 100), impone la bonificación o reducción de tipos a tales espectáculos, no permitiendo retorcer la norma de modo y manera que se diseccione la exigencia de un precio para acceder a una parte del mismo, del hecho de poner a disposición del público unas sillas para que lo disfruten sentados.

Pero, en esta cuestión surge una pieza clave del problema, que se ha venido apuntando y en la que, al parecer, se fundamentaría la respuesta de la Administración Tributaria para la obligación de repercutir IVA al 21 por 100, y no es otro que **el carácter gratuito del acceso a las procesiones de Semana Santa**. Así, dado que la contemplación y disfrute de las mismas resulta accesible a todo el público, entiende la AEAT que no se puede encuadrar el acceso en el supuesto del artículo 91.Uno.2.6 de la Ley del IVA y, por tanto, el cobro del abono debe suponer algo más. Sin embargo, entendemos que dicho argumento parte de un error, como hemos adelantado, y que no es otro que **tal acceso no es gratuito**, al menos no en todo el recorrido. Así, como ya se ha expuesto, las diferentes Hermandades que procesionan, lo hacen recorriendo un determinado itinerario que es distinto para cada una de ellas, en atención a la ubicación del templo o iglesia en la que se encuentran sus imágenes, pasos o tallas, si bien todas ellas necesariamente tienen que transitar por una zona determinada de manera obligatoria para llegar a la catedral y que, como hemos señalado, se denomina "Carrera Oficial".

Por tanto, existiendo un determinado espacio de la vía pública por el que todas las Hermandades han de transitar, el mismo no está habilitado para todo el espectador que quiera disfrutar del cortejo, sino que para acceder al mismo hay que pagar un determinado precio o abono, y que constituye el ingreso de este obligado tributario y sobre el que entendemos que, caso de que no estuviera exento de IVA, debiera llevar aparejado el tipo reducido del impuesto, dado que lo único que se está realizando es el pago para poder acceder a un espectáculo en un lugar determinado, existiendo otras zonas en las que sí se puede acceder gratuitamente. Y he aquí que, para ese público que accede, para su comodidad, se le pone a su disposición unas sillas para que puedan sentarse a contemplarlo. Al igual que ocurre en cualquier cine, teatro, festival, etc.

Así lo tiene reconocido ese propio TEARA, en sus Resoluciones ya comentadas de 26 de septiembre y 19 de diciembre de 2002, recaídas en las reclamaciones números 41/00533/2000 (fundamento jurídico tercero) y 53/00083/2001 (fundamento jurídico segundo), respectivamente, al señalar que *"A cambio del precio estipulado, los titulares de tales asientos disfrutan de los mismos y tienen derecho exclusivo temporal sobre la zona de dominio público que ocupan, de cuyo uso público quedan excluidos los demás ciudadanos durante esos días"*.

Y ese carácter parcialmente gratuito no es una cuestión específica de la Semana Santa. Así, en multitud de museos, monumentos y exposiciones, hay partes que sí son públicas y otras que no lo son, y ello no hace que dicha parte acotada y restringida suponga que deba tributar al 21 por 100 en IVA, sino que se cobra al 10 por 100.

Por tanto aseverar que el acceso para disfrutar de las procesiones de Semana Santa es público, resulta de todo punto incompatible con la realidad expuesta para el caso aquí examinado, y que no es otra que la existencia de una restricción sobre una determinada zona de su recorrido, en la que hay que pagar para entrar, a través además de unos precios que vienen acordados con el propio Ayuntamiento. Ello hace que no se pueda inferir que exista una prestación de servicios como es la "explotación de sillas y palcos". Y tanto es así que llegaríamos al absurdo de si, llegado el caso, se procediera a eliminar las sillas para la contemplación de la Semana Santa en la Carrera Oficial, y se siguiera cobrando, qué tipo habría que cobrar, el 10 por 100 o el 21 por 100 de IVA? Optar por el 21 por 100 no tendría razón de ser, pues no existiría algo diferente que la **mera entrada o acceso a un espectáculo cultural en vivo**.

Por otro lado, admitir el criterio de la Administración Tributaria supondría una clara vulneración del trato de igualdad que recibe el acceso a otros espectáculos culturales en vivo (toros, teatros, festivales, etc.) en los que, tras el pago de la entrada, se habilitan sillas o butacas, y haría a las procesiones de Semana Santa de peor condición para el usuario, que vería encarecido el precio de un modo discriminatorio y, a nuestro juicio, contrario a la literalidad de la Ley que, en el año 2017, introdujo la reducción de tipos impositivos al sector cultural. Si se mantuviera la postura de exigir el 21 por 100, por el hecho del uso de las sillas (diferenciado del mero acceso), nos llevaría al absurdo de tener que actuar igualmente cuando se acude, por ejemplo, al teatro o al cine y distinguir entre el acceso

para ver una película o una obra de teatro (con un tipo del 10 por 100) y el hecho de sentarse en la butaca (que debería llevar aparejado un tipo del 21 por 100).

4.6.- La supuesta "explotación" de sillas y palcos no se configura como algo ajeno a la entrada a la Carrera Oficial, en tanto zona acotada de la vía pública para contemplar las procesiones de Semana Santa.

Por último, conviene delimitar en qué consiste esa supuesta "explotación" de las sillas y palcos y si, realmente, se configura como algo ajeno a la entrada o acceso a esa zona acotada de la vía pública para contemplar las procesiones de Semana Santa.

De este modo, se debe indicar que, una vez que el abonado paga el importe correspondiente, adquiere el derecho a visionar y disfrutar del paso de las cofradías en un punto determinado.

Para acceder a dicho punto, las sillas vienen numeradas en atención a la zona en la que se encuentran, tal como ocurre en un cine, teatro o en una corrida de toros. Para poder acceder a dicho asiento, existen unas personas que controlan la actividad de entrada y salida, de modo que nadie que no haya pagado puede hacerlo.

Y ahí termina absolutamente todo. Se trata únicamente del cobro por la entrada o acceso a las sillas y palcos de la Carrera Oficial para presenciar los desfiles procesionales de Semana Santa.

En ningún caso existe otra prestación de servicio diferente, que no sea permitir acceder a la silla adjudicada para que los usuarios se sienten y contemplen el espectáculo.

No se ofrece ningún tipo de bebida, comida o cualquier otra actividad accesoria ni principal, ni se presta servicio de ninguna otra clase que pudiera llevar a pensar que existe esa "explotación de las sillas y palcos" y que lleve aparejada la obtención de un rendimiento económico. De hecho, los abonados pueden entrar con comida y/o bebidas, al igual que ocurre en otros espectáculos.

De existir alguna actividad complementaria (servicios de catering, entrega de comida, bebidas, etc.), nos encontraríamos ante un escenario absolutamente diferente, donde entonces sí existiría una prestación de servicios diferente del mero acceso para contemplar sentado los desfiles procesionales de Semana Santa en una zona determinada y delimitada. Pero, como ya hemos reiterado, no ocurre así en el caso que nos ocupa en la presente reclamación.

En conclusión, consideramos que --en aquellos casos en que no pueda apreciarse la concurrencia de exención en el IVA-- debe reconocerse la procedencia de la aplicación del tipo reducido del IVA, atendiendo: **a)** a la literalidad de la Ley de Presupuestos para el año 2017, que declaró la aplicación de ese tipo reducido del IVA a los espectáculos culturales en vivo; **b)** al carácter parcialmente gratuito del acceso a las procesiones de Semana Santa, al igual que ocurre en otros supuestos y **c)** a la ausencia de todo tipo de entrega de bienes o prestaciones de servicios, principal o accesoria con entidad propia, más allá de poner a disposición del público una silla o un palco para contemplar los desfiles procesionales.

Termina el obligado tributario reclamante solicitando se dicte Resolución por la que se anule, revoque o deje sin efecto la desestimación tácita impugnada, declarando la procedencia de rectificar la autoliquidación de IVA presentada y reconociendo la improcedencia de la repercusión efectuada del 21 por 100 del IVA en relación con la actividad descrita:

a) Por tratarse de una actividad sujeta pero EXENTA de IVA por ser subsumible en el artículo 20.Uno.14º de la Ley del IVA, por cuanto mi representada es una entidad de carácter social en la que concurren los requisitos establecidos en el número Tres del artículo 20 de la Ley del IVA.

b) Subsidiariamente, y para el hipotético supuesto de no reconocerse la exención de la actividad ya descrita, se acuerde la aplicación a la misma del tipo reducido del 10 por 100 del IVA previsto en el artículo 91.Uno.2.6º de la Ley reguladora del impuesto.

Tercero.

Tras la recepción de la resolución expresa de desestimación de su solicitud de rectificación de la autoliquidación el obligado tributario formuló alegaciones complementarias ante el TEAR manifestando lo siguiente:

1.- Que, esta entidad recurrente se reitera en los mismos antecedentes de hecho ya expuestos en el pliego de alegaciones presentado ante ese Tribunal en fecha 12 de mayo de 2021, así como en los mismos fundamentos jurídicos recogidos en el citado pliego alegatorio y que, a juicio de esta parte, justifican la rectificación de la autoliquidación de IVA presentada en su día, bien sea por la concurrencia de circunstancias que determinan la aplicación, en el caso que nos ocupa, de la **exención en IVA** prevista en el artículo 20.Uno.14º de la Ley 37/1992, reguladora del impuesto, ya sea porque el tipo impositivo correcto aplicable a las operaciones gravadas a las que se refiere la presente reclamación (explotación de sillas y palcos de Semana Santa) ha de ser el **tipo reducido del 10 por 100**, en lugar del tipo general del 21 por 100 indebidamente repercutido en la declaración fiscal de referencia.

Por lo tanto, nos remitimos a lo ya expuesto en el reiterado pliego de alegaciones presentado en su día ante ese Tribunal, dando por íntegramente reproducido el contenido del mismo, a fin de evitar reiteraciones innecesarias

y entendiendo que los fundamentos jurídicos recogidos en dicho escrito de alegaciones contrarrestan y desvirtúan las argumentaciones recogidas en el Acuerdo que ahora se notifica por la AEAT, en orden a la posible concurrencia de la exención de IVA ya comentada y, en su defecto, en orden a la aplicación del tipo reducido del 10 por 100.

2.- Que, frente a lo plasmado por el acuerdo desestimatorio de la Agencia Tributaria, aun entendiéndose por esta parte que ya consta suficientemente argumentado en aquel pliego de alegaciones presentado con anterioridad por esta recurrente, deben destacarse dos premisas que ahora son objeto de pronunciamiento expreso por parte de la AEAT:

A) Considera la Agencia Tributaria, en el fundamento segundo de su Acuerdo, que la no aplicación de la exención, es por el tipo de servicio prestado, no por ser esta entidad recurrente de carácter social.

Frente a ello -al margen de lo ya alegado en fecha 12 de mayo de 2021-, debe ponerse de manifiesto que, a los efectos que nos ocupan, el servicio prestado por este obligado tributario en la actualidad continúa siendo exactamente el mismo, sin que haya cambiado o variado ni un ápice desde que en 1999 la AEAT le reconoció expresamente como entidad o establecimiento de carácter social y desde que en 2002 ese Tribunal resolvió acerca de la aplicación de la exención en el IVA por tal motivo.

Por tanto, siendo idénticas las circunstancias y actividad desarrollada por esta entidad recurrente en aquellas fechas anteriores y en la fecha actual, no procedería por ello la denegación de la exención descrita.

B) Y, por lo que respecta a la negativa administrativa para poder aplicar el tipo reducido del 10 por 100 del IVA, la Administración tributaria trata de rebatir que las procesiones de Semana Santa sean un espectáculo público.

Parece obvio que negar tal carácter a los desfiles procesionales de las cofradías supone rechazar la evidencia y, aparte de los correspondientes argumentos jurídicos que se expusieron por esta recurrente en el pliego de alegaciones presentado en su día, no hay más que acudir a la hemeroteca para poder visualizar cualquier desfile procesional y comprobar que realmente estamos ante un **espectáculo público en vivo**.

Que estemos ante un evento **religioso** no impide la consideración del mismo como tal espectáculo público y el hecho de que no le resulte de aplicación alguna normativa que regula otros espectáculos públicos no es óbice para ello y es consecuencia, precisamente, de ese carácter religioso, lo que le dota de una idiosincrasia específica, provocando además que entren en juego la aplicación de normas canónicas o eclesiásticas, y no sólo civiles.

Finalmente, por lo que se refiere a la cuestión comentada por la AEAT en su acuerdo desestimatorio, acerca de que esta entidad recurrente sustituyó su Reglamento de sillas y palcos por otro con vigencia a partir del 22 de octubre de 2019, suprimiendo el artículo 4, donde se exponía que el desfile de cofradías no tenía la consideración de espectáculo público, cabe resaltar dos consideraciones: 1º) en primer lugar, es objeto de la presente reclamación la desestimación de la solicitud de rectificación de la declaración del IVA del primer trimestre de **2020, por lo que en dicho ejercicio fiscal no resulta de aplicación aquel antiguo reglamento**, sino que se aplica el nuevo Reglamento de sillas y palcos, el cual no contiene ninguna previsión expresa en contrario acerca de que los desfiles de cofradías tengan la consideración de espectáculo público; 2º) y, en segundo lugar, si el antiguo reglamento contenía tal reconocimiento en contrario y el mismo ha sido suprimido en el nuevo reglamento, es obvio que tal modificación viene a corregir algo que resultaba erróneo en la anterior reglamentación y que ahora se subsana para su adecuación a la realidad material de las cosas y al ordenamiento jurídico (recuérdese a estos efectos, el principio de calificación previsto en el artículo 13 de la Ley General Tributaria, con arreglo al cual *las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado*, es decir, "las cosas son lo que son y no lo que las partes dicen que son", siendo tal principio de plena aplicación a la antigua regulación reglamentaria de referencia, la cual finalmente hubo de ser indefectiblemente corregida a la vista de la realidad de los hechos).

Cuarto.

El TEAR dictó resolución estimatoria, con anulación del acto impugnado, el 27 de enero de 2022, en los términos siguientes:

<<SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

1.- *El 28 de abril de 1999 la Inspección de Hacienda del Estado inició actuaciones cerca del [reclamante]. Como consecuencia de las mismas se formalizó acta de IVA, ejercicios 1994 a 1997, regularizando el devengo de cuotas que se consideran devengadas en la actividad de "explotación de sillas y palcos que se sitúan durante los días de Semana Santa para presenciar los desfiles procesionales", aplicando el tipo reducido por aplicación del artículo 91. Uno. 2º de la ley 37/1992 y 26 de su Reglamento, por tratarse de manifestaciones culturales.*

2.- *Contra la liquidación derivada de dicha acta se interpuso la reclamación económico-administrativa 41-00533-2000. La misma fue resuelta el 26 de septiembre de 2002 por este Tribunal acordando la estimación de la misma, anulando la liquidación impugnada.*

Dicha estimación se fundamenta en que "este Tribunal considera que a las entidades religiosas recogidas en los arts. IV y V del Acuerdo de 3 de enero de 1979 no le es de aplicación el art. 6 RIVA porque no son entidades privadas de carácter social, sino que gozan del mismo régimen fiscal que éstas. Asimismo, para el disfrute de esta exención, ningún precepto de nuestro ordenamiento jurídico exige la previa constatación de su naturaleza canónica, sin perjuicio, claro está, de que su concurrencia pueda ser comprobada por la Hacienda Pública como cualquier otro requisito".

3.- Contra esta resolución se interpuso por el Director General de Tributos recurso de alzada ordinaria ante el TEAC con fecha 29 de noviembre de 2002.

4.- Constan en los antecedentes de este Tribunal que con fecha 12 de junio de 2003 el Director General de Tributos presentó escrito de desistimiento del recurso de alzada interpuesto y que con fecha 17 de diciembre de 2003, el TEAC (recurso 00/04949/2002) dictó acuerdo de archivo de actuaciones aceptando el desistimiento presentado.

En resumen, el Director General de Tributos se aquietó al criterio de este Tribunal.

TERCERO.- Expone el reclamante que en diciembre de 2019 recibió una comunicación de la Delegada Especial de Andalucía de la Agencia Tributaria en la que se le exponía el criterio de la Dirección General de Tributos en la consulta V3622-16, formulada por una cofradía de Murcia sobre esta cuestión, razón por la que se informaba al reclamante que la Administración tributaria estimaba que se había producido la pérdida de la exención que venía aplicando a estos efectos en el IVA y que entraba en vigor la sujeción al tipo general del 21 por 100 en la venta de los abonos de las sillas y palcos para presenciar los desfiles procesionales en la Carrera Oficial.

CUARTO.- Sobre la carta de la Delegada Especial de Andalucía tenemos que señalar que estamos ante una verdadera resolución administrativa, que se ha dictado prescindiendo de cualquier procedimiento administrativo.

Y contra la misma no se ha ofrecido al reclamante pie de recurso alguno.

QUINTO.- Pues bien, antes de esta comunicación de la Delegada Especial el reclamante venía aplicando la exención en estas ventas de abonos de sillas y palcos, en aplicación del reconocimiento hecho por este Tribunal en su resolución de 26 de septiembre de 2002, confirmada por el TEAC al aceptarse el desistimiento de la Dirección General de Tributos en el recurso de alzada interpuesto contra la citada resolución.

No podemos sino entender que dicho desistimiento tuvo su fundamento en la conformidad a Derecho de la resolución de este Tribunal impugnada.

Por tanto, nuestra resolución de 26 de septiembre de 2002 y su criterio son firmes.

No puede, por tanto, una mera comunicación de la Delegada Especial dejar sin efecto la citada resolución y el criterio establecido en la misma.

SEXTO.- Por tanto, la declaración-liquidación presentada por el reclamante no es un acto voluntario, sino una actuación encaminada a evitar las consecuencias indeseadas de no acatar lo que la Delegada Especial de Andalucía fijaba como criterio de tributación en IVA aplicable a las operaciones de ventas de abonos de sillas y palcos.

Es correcta la actuación del reclamante al presentar su declaración-liquidación conforme a los criterios que le han sido comunicados en la citada comunicación y es correcta la impugnación de la misma, al considerar que no es conforme a Derecho.

SÉPTIMO.- Por tanto, a nuestro juicio, la exención reconocida por este Tribunal debe seguir siendo de aplicación. Lo que conduce a la estimación de la reclamación y a la anulación del acuerdo desestimatorio expreso .

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

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

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

Quinto.

Frente a la resolución del TEAR interpuso la Directora del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio el 10 de marzo de 2022, con entrada en este Tribunal Central el 7 de julio siguiente, por estimarla gravemente dañosa y errónea, alegando cuanto sigue:

1.- La cuestión controvertida en el presente recurso es determinar la tributación por el IVA de la venta de abonos de sillas y palcos para presenciar los desfiles procesionales en su discurrir por la Carrera Oficial durante Semana Santa.

En concreto, si puede aplicarse la exención prevista en el artículo 20.uno.14º de la LIVA. Y, subsidiariamente, de ser un servicio sujeto y no exento, la aplicación del tipo reducido del 10% previsto en el artículo 90.uno.2. 6º LIVA.

2.- Exención del artículo 20.uno.14º LIVA.

El artículo 20.uno.14º de la LIVA reconoce que están exentas del IVA:

<< 14.º Las prestaciones de servicios que a continuación se relacionan efectuadas por entidades de Derecho público o por entidades o establecimientos culturales privados de carácter social:

- a) Las propias de bibliotecas, archivos y centros de documentación.*
- b) Las visitas a museos, galerías de arte, pinacotecas, monumentos, lugares históricos, jardines botánicos, parques zoológicos y parques naturales y otros espacios naturales protegidos de características similares.*
- c) Las representaciones teatrales, musicales, coreográficas, audiovisuales y cinematográficas.*
- d) La organización de exposiciones y manifestaciones similares.>>*

Este artículo ha de interpretarse en el marco de la exención contemplada en el **artículo 132.1.n) de la Directiva 2006/112** (antiguo 13.A.n. de la Directiva 77/388). Los Estados Miembros eximirán...

<<n) determinadas prestaciones de servicios culturales, y las entregas de bienes directamente relacionadas con las mismas, cuando sean realizadas por Entidades de Derecho público o por otros organismos culturales reconocidos por el Estado miembro de que se trate.>>

La entidad insta la solicitud de rectificación de su autoliquidación pues estima que ha repercutido indebidamente el IVA, pues de acuerdo con la resolución del TEARA del 26 de septiembre de 2002, (RG 41/00533/2000) reúne los requisitos para considerarlo como entidad de carácter social, resultando de aplicación la exención prevista en el artículo 20.Uno.14º de la LIVA, siendo la actividad de venta de abonos de sillas y palcos para presenciar los desfiles procesionales en su discurrir por la Carrera Oficial una actividad subsumible en el citado artículo 20.Uno.14º de la Ley del IVA.

El Tribunal, en síntesis, considera que la actividad está sujeta y exenta, al amparo del art. 20. Uno. 14º LIVA. Los argumentos en los que el TEARA basa su resolución del 26 de septiembre de 2002 son los siguientes:

<< La actividad que se sujeta a tributación (...) es la explotación de sillas y palcos instalados en la llamada Carrera Oficial (recorrido por donde transitan todas las cofradías) para la contemplación de los desfiles procesionales. A cambio del precio estipulado, los titulares de tales asientos disfrutan de los mismos y tienen derecho exclusivo temporal sobre la zona de dominio público que ocupan, de cuyo uso público quedan excluidos los demás ciudadanos durante esos días. La actividad cultural y pastoral es idéntica en cualquier calle de la ciudad y queda fuera de la cuestión. La instalación de sillas y palcos y su cesión mediante precio a personas determinadas no cabe incluirla, ni en la interpretación más extensiva posible, en ninguno de los conceptos declarados no sujetos por el referido Acuerdo [Se refiere al Acuerdo para asuntos económicos entre la Santa Sede y el Estado Español].

Esta conclusión es si cabe más clara a la vista de la relación entre elreclamante y los usuarios de las sillas y palcos. Como se ha dicho, el abono o el alquiler de éstos atribuye el derecho a disfrutarlos en exclusiva, incluido el espacio que ocupan, lo que indudablemente constituye un servicio que se les presta (...). En la relación [reclamante]-usuario existen obligaciones recíprocas: de un lado, proporcionar asiento y espacio, y de otro, abonar el importe correspondiente, contraprestación nítidamente individual. Que el [reclamante] entregue el total de lo ingresado a las hermandades para sufragar los gastos de la procesión no modifica la relación jurídica que aquél mantiene con los usuarios en los términos descritos, ni convierte a la cantidad que estos entregan en un donativo (...).

Por tanto, no puede admitirse que el alquiler de sillas y palcos para contemplar las procesiones de Semana Santa sea como una colecta o limosna que el citado [reclamante] recaba de los fieles, ni por lo tanto puede entenderse incluida en los conceptos que el Acuerdo Iglesia-Estado declara no sujetos a los impuestos sobre la renta, el gasto o el consumo, porque el usuario de la silla o palco tiene un verdadero derecho subjetivo a recibir la contraprestación por la que satisface un precio (...). En realidad, esta conclusión es del todo lógica. Están sujetas al IVA las entregas de bienes y prestaciones de servicio realizadas por empresario o profesionales a título oneroso (art. 4 LIVA). Si la Iglesia Católica lleva a cabo una actividad empresarial o profesional técnicamente está realizado el hecho imponible del impuesto, de manera que su exclusión no procedería de la delimitación negativa del hecho imponible -no sujeción-, sino de una verdadera excepción al mismo -exención. (...). De ahí que la verdadera cuestión, desde el punto de vista de la posible no sujeción, sea si la actividad descrita es empresarial o no, que tratamos a continuación.

CUARTO. Postula la entidad reclamante la no sujeción de la repetida actividad en base a lo dispuesto en la propia ley 37/1992, reguladora del Impuesto. Se argumenta que esta explotación no es económica o empresarial, sino accesoria de la actividad principal de carácter pastoral y cultural (...). Sin embargo, este tribunal no aprecia relación de accesoriadad (...). Es un hecho notorio y admitido por la entidad reclamante que (.....) organiza, dentro de los límites marcados por el Ayuntamiento (...) la colocación y distribución de sillas y palcos, incluyendo la publicidad, señalamiento de fechas para adquisición de pases y abonos, emisión de carnés y entradas, recaudación de los importes correspondientes, etc. Toda esta labor de organización se dirige inmediatamente a proporcionar a los usuarios el servicio que con anterioridad se ha descrito: el disfrute de una silla o un palco y de su respectivo espacio, con carácter exclusivo, para contemplar todos los desfiles procesionales de Semana Santa. Es decir, se reúnen todas las características para considerar esta actividad empresarial, consistente en la prestación de un servicio mediante precio.>>

Sentado lo anterior, el tribunal entra a analizar la exención de la actividad en el fundamento de derecho

SÉPTIMO. Para ello parte de la base de lo recogido en el acta de conformidad, en la cual se "aplica el tipo reducido del impuesto por tratarse de una manifestación cultural, según lo dispuesto en el art. 91. Uno. 2. 7º, que sujeta a esta tributación "...;las demás manifestaciones de carácter cultural a que se refiere el art. 20, apartado uno, número 14º de esta ley, cuando no estén exentas del impuesto", lo que supone el reconocimiento del carácter objetivamente exento de la actividad".

El TEARA una vez analizados los requisitos subjetivos llega a la conclusión que en este caso goza de la exención, puesto que "las entidades religiosas acogidas en los artículos IV y V del Acuerdo de 3 de enero de 1979 no les es de aplicación el art. 6 RIVA porque no son entidades privadas de carácter social, sino que gozan del mismo régimen fiscal que éstas. Asimismo, para el disfrute de esta exención, ningún precepto de nuestro ordenamiento jurídico exige la previa constatación de su naturaleza canónica, sin perjuicio, claro está, de que su concurrencia pueda ser comprobada por la Hacienda Pública como cualquier otro requisito".

En resumen, la actuación de la Inspección en su momento se basó en la consideración de la actividad como sujeta y no exenta en la medida en que no se cumplían con los requisitos subjetivos de la misma. No obstante, el TEAR entiende que dichos requisitos subjetivos se cumplían, motivo por el cual considera la actividad exenta.

Sin embargo, en el caso actual el análisis de la oficina gestora que desestima la solicitud de rectificación, **motiva su decisión por el tipo de servicio prestado (criterio objetivo)**, sin cuestionar el carácter social de la entidad (criterio subjetivo).

Este Departamento entiende que, **si el legislador hubiera pretendido declarar la exención de todas las prestaciones de servicios realizadas por entidades de Derecho público o por entidades o establecimientos culturales privados de carácter social, no hubiera establecido enumeración alguna**. Sin embargo, tal como está reconocida la exención en el artículo 20.uno.14 de la LIVA, se establece una enumeración de qué servicios se deben entender exentos de tributación. El TEARA, en su análisis, no llega a identificar en cuál de las letras del artículo 20.uno.14 de la LIVA entiende incluido el servicio de alquiler de sillas y palcos para contemplar las procesiones de Semana Santa que presta la cofradía. Tampoco lo identifica el recurrente en su solicitud.

Analizadas las actividades expresamente recogidas en el artículo 20.uno.14 LGT, este Órgano directivo tiene serias dificultades para encajar la actividad de alquiler de sillas y palcos en ninguna de estas actividades. Por tanto, se considera que queda fuera de su ámbito objetivo de aplicación.

Esta consideración se efectúa al margen de que la organización de las procesiones de Semana Santa tenga una finalidad cultural, pues el acceso a las mismas es libre y gratuito. Lo que se ofrece a través del alquiler de los asientos es un servicio distinto al propiamente cultural, consistente en un acceso privilegiado y exclusivo para contemplar sentado los desfiles procesionales de Semana Santa.

3.- Consulta vinculante de la DGT, V3622-16.

Esta cuestión ha sido analizada en detalle por la consulta de la Dirección General de Tributos de 31 de agosto de 2016 (V3622-16). La consulta se presenta por una hermandad religiosa y sin ánimo de lucro cuyos fines son el culto a su Titular, confección de mantos, mantenimiento de los bordados, estandartes y banderas y preparación de las procesiones de Semana Santa. Las procesiones son declaradas de interés Turístico Internacional. Los ingresos que obtiene la hermandad consultante provienen de las cuotas de los cofrades, venta de loterías, donaciones y la venta de tribunas para presenciar las procesiones de Semana Santa.

La cuestión planteada radica en la tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido de la venta de tribunas para presenciar las procesiones de Semana Santa y, en particular, la aplicación de la exención del artículo 20.uno.14º.

El Centro Directivo contesta lo siguiente (los subrayados son de la Directora recurrente):

<< 1.- De conformidad con lo dispuesto en el artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29), están sujetas a dicho Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional,

incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen, y con independencia de cuales sean los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional en general o en cada operación en particular.

Según establece el artículo 5 de dicha Ley, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido tendrán la consideración de empresarios o profesionales, entre otros, los siguientes:

a) Las personas o entidades que realicen actividades empresariales o profesionales, debiendo considerarse como tales actividades aquellas que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

b) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.

2.- Según se desprende de los preceptos citados, no tienen la consideración de actividades empresariales o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido las actividades de carácter social y popular desarrolladas por la Hermandad consultante en el marco de las procesiones de Semana Santa, que tienen lugar en la vía pública y en las que participan tanto los asociados como el público en general que asiste a tales manifestaciones como espectador sin satisfacer cantidad alguna por ello.

No obstante, de los mencionados preceptos se desprende asimismo que sí se consideran efectuados en el desarrollo de una actividad empresarial a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido realizada por la Hermandad consultante, y están por tanto sujetos dicho Impuesto, los siguientes servicios efectuados por la misma, mediante contraprestación, a que se refiere el escrito de consulta: los ingresos por el abono de las cuotas de los cofrades, los ingresos por venta de tribunas y los ingresos por venta de lotería.

3.- Por su parte, el **artículo 20, apartado uno, número 12º**, de la Ley 37/1992, según redacción dada al mismo por la Ley 17/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2013 (BOE de 28 de diciembre), dispone que están exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido las siguientes operaciones:

"12.º Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a las mismas efectuadas directamente a sus miembros por organismos o entidades legalmente reconocidos que no tengan finalidad lucrativa, cuyos objetivos sean de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica, realizadas para la consecución de sus finalidades específicas, siempre que no perciban de los beneficiarios de tales operaciones contraprestación alguna distinta de las cotizaciones fijadas en sus estatutos.

Se entenderán incluidos en el párrafo anterior los Colegios profesionales, las Cámaras Oficiales, las Organizaciones patronales y las Federaciones que agrupen a los organismos entidades a que se refiere este número.

La aplicación de esta exención quedará condicionada a que no sea susceptible de producir distorsiones de competencia."

Este precepto es transposición al Derecho interno de lo dispuesto por el artículo 132.1.I) de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre, del Consejo, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, que establece la exención de las siguientes operaciones:

"Las prestaciones de servicios, y las entregas de bienes directamente relacionadas con ellas, facilitadas a sus miembros en interés colectivo de éstos, mediante una cotización fijada de conformidad con los estatutos, por organismos sin fin lucrativo que persigan objetivos de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filosófica, filantrópica o cívica, con la condición de que esta exención no sea susceptible de provocar distorsiones de la competencia."

Conforme a todo lo señalado previamente, la entidad realizará operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido que, no obstante, quedarán exentas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 20.Uno.12º de la Ley del Impuesto, anteriormente transcrito, cuando se trate de actividades realizadas para el cumplimiento de su objeto social, que tengan por destinatarios a sus asociados y por las que no se perciba una contraprestación distinta a las cuotas fijadas en los estatutos.

A los efectos de la aplicación de la exención prevista en el citado artículo 20.Uno.12º, por "cotizaciones fijadas en los estatutos" han de entenderse todas aquellas cantidades percibidas por los organismos o entidades a los que el citado precepto se refiere 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 el contrario, aquellas operaciones realizadas por la consultante para los asociados por las que les factura un precio independiente de la cuota anual fijada en los estatutos, no pueden beneficiarse del supuesto de exención a que se refiere el artículo 20.Uno.12º de la Ley del Impuesto. En efecto, las cantidades pagadas por los miembros

en contraprestación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios que la asociación les preste cuya finalidad sea la satisfacción del interés particular o individual del miembro receptor del servicio, no quedan incluidas en el concepto "cotizaciones fijadas en los estatutos", y ello con independencia de la forma y periodicidad en que la contraprestación se instrumente.

Del mismo modo, no resultará aplicable la mencionada exención a aquellas actividades realizadas por la entidad consultante para terceros. Lo anterior se entiende sin perjuicio de que pudiera resultar aplicable algún otro supuesto de exención de los contemplados en el apartado uno del artículo 20 de la Ley 37/1992 en función del tipo de actividad de que se trate.

5.- Finalmente, conviene recordar que el artículo 20.Uno.12º de la Ley 37/1992, en su redacción anterior a la dada por la citada Ley 17/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2013, establecía que "el disfrute de esta exención requerirá su previo reconocimiento por el órgano competente de la Administración tributaria, a condición de que no sea susceptible de producir distorsiones de competencia, según el procedimiento que reglamentariamente se fije."

Sin embargo, con las modificaciones introducidas en dicho artículo por la citada Ley 17/2012, se suprime esta obligación, por lo que la exención regulada en el mismo se aplicará desde el 1 de enero de 2013 sin que resulte ser condición necesaria para su aplicación la obtención del previo reconocimiento del órgano competente de la Administración tributaria, siempre y cuando se reúnan los requisitos contenidos en el mismo.

6.- Por otra parte, y dado que la entidad consultante hace referencia a la exención contemplada en el artículo 20.Uno.14º de la Ley 37/1992, señalaremos que el referido precepto establece que estarán exentas del impuesto:

"Las prestaciones de servicios que a continuación se relacionan efectuadas por entidades de Derecho Público o por entidades o establecimientos culturales privados de carácter social:

- a) Las propias de bibliotecas, archivos y centros de documentación.
- b) Las visitas a museos, galerías de arte, pinacotecas, monumentos, lugares históricos, jardines botánicos, parques zoológicos y parques naturales y otros espacios naturales protegidos de características similares.
- c) Las representaciones teatrales, musicales, coreográficas, audiovisuales y cinematográficas.
- d) La organización de exposiciones y manifestaciones similares."

Como se ha señalado con anterioridad no tienen la consideración de actividades empresariales profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido las actividades de carácter social y popular desarrolladas por la Hermandad consultante en el marco de las procesiones de Semana Santa, que tienen lugar en la vía pública y en las que participan tanto los asociados como el público en general que asiste a tales manifestaciones como espectador sin satisfacer cantidad alguna por ello. Es decir no se trata de una actividad sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido al no tener la misma naturaleza empresarial o profesional.

7.- En consecuencia este Centro Directivo le informa de lo siguiente:

1º- Estarán exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido las prestaciones de servicios las entregas de bienes accesorias a las mismas efectuadas por la consultante para el cumplimiento de su objeto social, a favor de sus asociados y por las que no se perciba una contraprestación distinta a las cuotas fijadas en los estatutos. (Cuotas de los cofrades)

2º- Los servicios consistentes en la cesión de uso de las tribunas instaladas en la vía pública los días en que hay procesiones están sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido y no están amparados por la exención al ser servicios prestados para terceros.

3º- En ningún caso será de aplicación la exención por la venta de lotería con sobreprecio. A este respecto debe aclararse que habrá que distinguir la parte del servicio que corresponde a la participación en el juego, es decir, el precio corriente del billete, que podría gozar de exención en los términos del artículo 20.Uno.19º de la Ley 37/1992, y la parte correspondiente al sobreprecio cobrado por la entidad consultante, que constituye una operación sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido. >>

En consecuencia, este Departamento entiende que, de acuerdo con lo recogido en dicha consulta, el servicio prestado de alquiler de sillas estará sujeto y no exento al Impuesto sobre el Valor Añadido.

4.- Tipo impositivo reducido del 10%.

Como solicitud subsidiaria, la entidad solicita la aplicación del tipo reducido previsto en el artículo 91.uno.2.6ª de la LIVA. Este precepto reconoce la aplicación de un tipo de gravamen reducido del 10% respecto a:

<< 6.º La entrada a bibliotecas, archivos y centros de documentación, museos, galerías de arte, pinacotecas, salas cinematográficas, teatros, circos, festejos taurinos, conciertos, y a los demás espectáculos culturales en vivo.>>

Como ya se ha comentado el alquiler de sillas y palcos para contemplar las procesiones de Semana Santa que presta la cofradía, no ofrece un servicio de acceso a un espectáculo cultural pues este acceso es gratuito. Lo que se presta a través de este servicio es la oportunidad de verlo sentado desde una posición privilegiada. Por tanto, este Departamento tampoco estima que se encuentre recogido este servicio en el artículo 91.uno.2.6º de la LIVA.

Esta cuestión también ha sido analizada por la DGT en diversas consultas. En la **consulta de 12 de marzo de 2018, V0643-18** se distingue entre los servicios de acceso al evento y los servicios que sean distintos al propio acceso.

<< Sólo tributará al tipo reducido del 10 por ciento en virtud del artículo 91.Uno.2.6º de la Ley del Impuesto el servicio de acceso a los eventos a los que hace referencia el mismo pero no el resto de servicios independientes distintos al citado acceso.

Así, en primer lugar respecto a los servicios que la consultante presta como cantante, cuando sea contratada directamente por el organizador del evento que le pague la correspondiente contraprestación, no pueden considerarse como servicios de acceso y deberán tributar al tipo impositivo general del 21 por ciento.

Si la consultante gestiona directamente el evento, habría que distinguir los casos en los que no se cobrase ningún precio por el acceso al evento, de los casos en los que se cobrase un precio por el acceso al evento.

Si no se cobra ningún importe por el acceso al evento, los servicios prestados distintos del citado acceso tributarán al tipo impositivo general del 21 por ciento. Si la consultante gestiona directamente el evento y cobra una entrada por el acceso a dicho evento, habría que distinguir los servicios distintos del acceso al evento, que tributarán al tipo impositivo general del 21 por ciento, de los servicios de acceso al espectáculo cultural en vivo, que tributarían al tipo impositivo reducido del 10 por ciento.>>

En el mismo sentido la consulta de 18 de diciembre de 2018, V3218-18.

En este caso, el acceso a la procesión es gratuito. El servicio que se presta, la cesión de sillas o espacios en balcones, es distinto del propio acceso y, por tanto, no podrá ser aplicable el tipo reducido recogido en el art. 91.Uno.2.6ª de la LIVA y la actividad quedará gravada al tipo general del 21%.

Termina la Directora recurrente solicitando la unificación de criterio a fin de declarar que la venta de abonos de sillas y palcos para presenciar los desfiles procesionales en su discurrir por la Carrera Oficial durante Semana Santa, se trata de un servicio sujeto y no exento del Impuesto sobre el Valor Añadido. Y que, se ha de gravar al tipo general del 21%.

Sexto.

El obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT), formuló las siguientes alegaciones en el plazo concedido a tal efecto:

1.- Las alegaciones que se exponen en el presente pliego de alegaciones van referidas, en primer lugar, a cuestiones de índole formal o procesal que podrían afectar a la admisibilidad del recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio planteado por la Agencia Tributaria y, en segundo lugar, a las propias cuestiones de fondo que se analizan y resuelven en la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía que ahora se impugna ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, TEAC).

2.- Cuestiones formales o procesales.

2.1.- Finalidad del recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. Inexistencia de resoluciones contradictorias.

Con arreglo a lo previsto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, General Tributaria y como el propio TEAC tiene declarado, entre otras, en su resolución número 00/3330/2007, de fecha 27 de febrero de 2008, el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio tiene la finalidad primordial de unificar criterios y declarar la doctrina procedente en Derecho, ante la posible existencia de fallos contradictorios y/o contrarios a nuestro ordenamiento.

Se trata con este medio de impugnación, de potenciar la seguridad jurídica a través de la unificación de criterios interpretativos y aplicativos del ordenamiento jurídico.

Por ello, no basta con indicar simplemente que la resolución recurrida es dañosa y errónea, sino que resulta necesario que exista un claro sentido con el que unificar criterio para resolver una duda interpretativa de trascendencia. "Errónea" quiere decir contraria a Derecho, en la interpretación que se sostenga, es decir, que debe tratarse de una resolución ilícita, por vulneración del ordenamiento jurídico. Además, la resolución ha de ser "gravemente dañosa" para el interés general, no debiendo funcionar el recurso extraordinario de alzada para

unificación de criterio solo como corrección de las interpretaciones favorables a los contribuyentes que se estimen desviadas.

A tal efecto, se debe resaltar que a esta parte no le consta la existencia de fallos contradictorios en relación con las cuestiones tratadas por el TEARA, ni tampoco que la resolución que ahora se recurre por la Administración tributaria se aparte del criterio que, hasta la fecha, se ha mantenido en la vía económico-administrativa. Más bien, concurre todo lo contrario.

En este sentido, las cuestiones debatidas en la reclamación 41/01966/2021 y sobre las que se pronuncia el TEARA, ya han sido objeto de otras resoluciones económico-administrativas, habiéndose pronunciado todas ellas, de forma unánime, a favor de la exención en el IVA de las operaciones debatidas, añadiendo además varias de ellas que, en caso de haber existido sujeción, el tipo impositivo aplicable no habría sido el tipo general del 21 por 100, sino el tipo reducido del 10 por 100.

Así, cabe citar, entre otros, los siguientes fallos dictados por el citado Tribunal:

- Resolución de fecha 26 de septiembre de 2002, recaída en la reclamación nº 41/00533/2000.
- Resolución de fecha 19 de diciembre de 2002, recaída en la reclamación nº 53/00083/2001.
- Resolución de fecha 27 de enero de 2022, recaída en la reclamación nº 41/01966/2021.
- Resolución de fecha 27 de enero de 2022, recaída en la reclamación nº 11/01005/2021.

- Y resolución de fecha 31 de marzo de 2022, recaída en la reclamación nº 29/00397/2021.

Con la lectura de las indicadas resoluciones económico-administrativas se comprueba que el criterio mantenido en la vía económico-administrativa ha sido unánime y no ha variado a lo largo de un período temporal que abarca 20 años: la cesión de sillas, tribunas o palcos para presenciar los desfiles procesionales de Semana Santa está exenta de IVA, añadiéndose por algunas de ellas que, de haber estado sujeta al citado tributo, el tipo impositivo aplicable sería el tipo reducido del 10 por 100.

Tal coincidencia y unanimidad obedece a que tanto las circunstancias de las operaciones analizadas, como la normativa aplicable a la cuestión debatida, no han experimentado variación en todo ese período de tiempo y, en la actualidad, permanecen idénticas e invariables con respecto a las existentes al tiempo en que se resolvió por vez primera el asunto de referencia, tal y como refleja la resolución del TEARA que ahora se impugna ante el TEAC. A día de hoy, como decimos, no ha existido variación alguna en la actividad realizada ni en la legislación aplicable (más allá de un cambio normativo que afecta al tipo impositivo reducido del 10 por 100, al que se hará referencia más adelante, cuando se aborde dicho tema).

Entendemos que esto se corrobora, además, con el planteamiento que se contiene en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio planteado por el Director del Departamento de Gestión Tributaria, que viene a concluir que la resolución impugnada es contraria a Derecho como consecuencia de no haberse tenido en cuenta, por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, el contenido de la consulta vinculante V3622-18, emitida en fecha 31 de agosto de 2016 por la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT).

Es decir, con arreglo al citado planteamiento, se concluye el recurso planteado se basa, únicamente, en la modificación de un criterio de parte (el de la Agencia Tributaria), sin que, como se ha dicho, haya tenido lugar alteración o modificación en la normativa aplicable ni en las circunstancias concurrentes en el caso de autos y que, además, tal fundamento no vincula al TEARA, ya que, ni el TEAC ni el resto de Tribunales Económico-Administrativos, están condicionados por los criterios establecidos por la DGT, habida cuenta que el artículo 89 de la Ley General Tributaria ("Efectos de las contestaciones a consultas tributarias escritas") establece que las mismas tienen efectos vinculantes sobre los órganos de aplicación de los tributos, pero no sobre los órganos revisores de los mismos.

De ahí el protagonismo que, en este cauce impugnativo excepcional, asume la contradicción de la resolución recurrida, no bastando con indicar simplemente que la resolución impugnada es dañosa y errónea, sino que resulta necesario que exista un claro sentido con el que unificar criterio para resolver una duda interpretativa de trascendencia; criterio este que deberá ser atendido posteriormente tanto por los correspondientes órganos de la Administración como por los Tribunales Económico-Administrativos Regionales. Sólo en el caso de que los criterios alegados (y/o en su caso las resoluciones que los contengan) como incompatibles sean realmente contradictorios/as con la resolución recurrida, podrá el TEAC declarar la doctrina correcta y, cuando sea preciso y por exigencias de la declaración, unificar criterio.

Pues bien, como ya se ha expuesto, en el asunto que nos ocupa **no solo no hay resoluciones contradictorias, sino que la que ahora se impugna por la AEAT no es incompatible con ninguna de las existentes hasta la fecha**, lo cual lleva a considerar que, en el presente caso, no hay base suficiente para sustentar un recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio.

2.2.- Desistimiento administrativo previo en recurso de alzada ordinario sobre este mismo asunto. Criterio aceptado y consentido por la Agencia Tributaria. La "cosa juzgada administrativa" o firmeza administrativa. La figura del "apartamiento" y sus efectos jurídicos.

Como ya se ha dicho, el TEARA hace aproximadamente 20 años ya resolvió sobre la misma cuestión que ahora debatimos, mediante su fallo de fecha 26 de septiembre de 2002, recaído en la reclamación nº 41/00533/2000, dando la razón a este obligado tributario, al declarar exenta de IVA la actividad consistente en la venta de abonos de sillas y palcos para presenciar los desfiles procesionales de Semana Santa.

Pues bien, con fecha 26 de noviembre de 2002, el Director General de Tributos del Ministerio de Hacienda promovió recurso de alzada ordinario ante el TEAC contra la antedicha resolución dictada por el TEARA.

Posteriormente, **el 12 de junio de 2003, el citado Director General de Tributos presentó escrito ante el TEAC, desistiendo del recurso presentado.**

En consecuencia, **el día 17 de diciembre de 2003, el TEAC dictó Acuerdo aceptando el desistimiento debidamente formulado y declarando concluso el procedimiento.**

Finalmente, una vez firme y consentido el reiterado fallo dictado por el TEARA, el mismo fue objeto de la correspondiente ejecución por parte de la AEAT, mediante acuerdo dictado el 25 de octubre de 2004 por el Jefe de la Oficina Técnica de Inspección e Inspector-Jefe de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Andalucía de la Agencia Tributaria.

Por tanto, si anteriormente nos hicimos eco de la existencia de unanimidad y ausencia de discrepancia o contradicción entre las resoluciones económico-administrativas que se han dictado en las reclamaciones que se han presentado sobre el mismo asunto debatido, ahora debemos añadir que **el Director General de Tributos se aquietó al criterio del TEARA, por lo que se trata de un criterio aceptado y consentido por la Administración tributaria.** El desistimiento de aquel recurso, una vez aceptado, produce la firmeza del acto recurrido.

Así lo recoge el propio Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía en el fundamento jurídico quinto de la resolución que ahora se recurre en alzada: ***"No podemos sino entender que dicho desistimiento tuvo su fundamento en la conformidad a Derecho de la resolución de este Tribunal impugnada. Por tanto, nuestra resolución de 26 de septiembre de 2002 y su criterio son firmes"***.

No cabe olvidar que, frente al desistimiento planteado en su día por el referido órgano del Ministerio de Hacienda, el TEAC tenía la potestad de no haberlo admitido y haber entrado a resolver sobre la cuestión planteada, en caso de haber considerado, en aras de la seguridad jurídica, que era necesario anular la resolución dictada por el TEARA por ser contraria a la doctrina procedente en Derecho y apartarse del criterio imperante. Así se prevé en el artículo 94.5 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, reguladora del Procedimiento Administrativo, que habilita al TEAC, si la cuestión suscitada por la incoación del procedimiento entrañase interés general o fuera conveniente sustanciarla para su definición y esclarecimiento, a limitar los efectos del desistimiento y seguir el procedimiento, habida cuenta que lo que se ventila no es una cuestión privada que solo afecta al promotor de la reclamación, sino una cuestión pública, cual es la acomodación a la ley de la actividad de la Administración.

No habiéndolo hecho entonces y no extendiendo a día de hoy ninguna variación en la actividad enjuiciada ni en la normativa aplicable, no se entiende que ahora pueda existir suficiente base para sustentar un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, ya que ello iría contra la doctrina de los actos propios, así como contra los principios de confianza legítima y de seguridad jurídica del artículo 9.3 de la Constitución.

Ciertamente, la "cosa juzgada" en sentido estricto solo se produce respecto de las sentencias judiciales (una sentencia judicial que produce cosa juzgada no es ya impugnabile por recurso o acción alguna y no puede ser modificada por otro tribunal). Ello no obstante, por parte de la doctrina administrativa, la propia Administración y los Tribunales de Justicia (sentencias del TSJ Madrid de 22/04/2021, recurso nº 520/2019; del Tribunal Supremo de 12/06/1997, rec. núm. 3753/1992, de 13/10/2015, rec. núm. 30/2013, de 23/07/2020, rec. núm. 158/2018 y 7678/2018, de 23/09/2020, rec. núm. 2839/2019 y de 11/03/2021, rec. núm. 80/2019; o las sentencias 60/2015 de 18 de marzo y 29/2010 de 27 de abril del Tribunal Constitucional), se admite la existencia de la "**cosa juzgada administrativa**", como expresión equivalente a la **firmeza administrativa**, que implica una limitación a que la misma Administración revoque, modifique o sustituya el acto, impidiendo volver a revisar el acto consentido (si bien no impide que el acto sea impugnado y eventualmente anulado en la vía judicial).

La Administración tributaria no puede pretender revocar un acto administrativo en perjuicio del obligado tributario, a mayor abundamiento sin haber variado las circunstancias. A nuestro juicio, esto no es posible por no permitirlo el artículo 219 de la Ley General Tributaria, interpretado a sensu contrario.

Así, en el caso que ahora nos ocupa, **la Agencia Tributaria está combatiendo realmente una decisión que ya era firme en vía administrativa, no pudiéndose admitir, a juicio de esta parte, el recurso de alzada extraordinario planteado por aquélla, al ir dirigido frente a una resolución económico-administrativa que es reproducción de otro fallo anterior definitivo y firme.**

Estamos, por tanto, ante pretensiones ya zanjadas a favor de esta parte en la vía administrativa por actos consentidos y firmes de la Administración, volviéndose ahora a reproducir las mismas consideraciones que, en su día, llevaron a dar la razón a esta parte en la reiterada resolución de 2002.

Así lo reconoce el propio Tribunal Económico-Administrativo andaluz, como hemos visto, en el fundamento jurídico quinto de la resolución objeto del presente recurso, al señalar que "Por tanto, nuestra resolución de 26 de septiembre de 2002 y su criterio son firmes".

2.2.1.- La figura del "apartamiento" frente al desistimiento en sentido estricto. Efectos jurídicos.

Sin perjuicio de lo expuesto, entendemos fundamental para la exégesis de la cuestión ahora tratada el centrar la atención al momento procedimental en que se produce el citado desistimiento. En primer lugar no hay que olvidar que desde un punto de vista estrictamente legal, la Ley 30/1992, vigente en el momento en que se produjo el desistimiento del Recurso de Alzada, así como el Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprobaba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas (art.105), contemplaban la posibilidad del desistimiento para los interesados.

En ese sentido hay que tener presente que, si bien del tenor literal de la norma no se entendía que la Administración apareciera como interesado y, en consecuencia, dado que la opción de desistirse, tanto en la Ley 30/1992 como en el Reglamento sobre Reclamaciones, estaba prevista para los interesados, no es menos cierto que:

a) Por vía jurisprudencial se venía admitiendo pacíficamente la posibilidad del desistimiento de la Administración en los procedimientos administrativos, cuestión que ha sido finalmente recogida en la actualidad en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, en su artículo 93, si bien dicho artículo, además de recoger expresamente tal posibilidad, exige que dicho desistimiento venga motivado, dado que los intereses en juegos que son aparcados con dicha acción son de interés público y no privado, luego con buena lógica la ley exige que se pongan de manifiesto qué motivos o causas llevan a esa decisión.

b) En lo que atañe al concepto de interesado y, más concretamente en el ámbito económico-administrativo, tanto la Ley General Tributaria de 1963, como el Real Decreto 391/1996, e igualmente la actual Ley 58/2003 y el Real decreto 520/2005, reconocen implícitamente el carácter de interesado a la Administración, especialmente a la hora de regular el recurso de alzada para la unificación de criterio, toda vez que legitima entre otros a los Directores de Departamento de la AEAT para su interposición.

Respecto a este último aspecto, creemos importante incidir sobre el momento procedimental en que la Ley abre la legitimación a dichos órganos administrativos, dado que entendemos que el desistimiento produce efectos diferentes en atención al momento procesal en que se ejercita. Entendemos que para la comprensión de los citados efectos es necesario traer a colación los principios de derecho procesal al ámbito del derecho administrativo, toda vez que, por un lado, la naturaleza jurídica del desistimiento nace en seno del derecho adjetivo y, por otro, lado la vocación de universalidad que preconiza el artículo 4 de la actual Ley Rituaria. Y, en ese sentido, se ha de recordar la distinción que hizo el Tribunal Supremo en la Sentencia de 28 de octubre de 1988, atendiendo al momento en que se producía el desistimiento, indicando que cuando dicho desistimiento acaece en una primera instancia, es decir cuando aún no existe una sentencia o fallo dictado por el órgano juzgador, nos encontramos ante el desistimiento "stricto sensu". Por el contrario, cuando dicho desistimiento es ejercitado en una segunda instancia - en la sentencia indicada refiere el caso de la apelación como instancia siguiente, y manteniéndose igualmente dicha tesis respecto a los efectos de que el desistimiento opere en otra instancia como puede ser en la vía casacional, tal como lo reconoce en la sentencia 214/2008 de 8 de marzo, y en el Auto de 26 de junio de 2007- nos encontramos entonces ante la figura del apartamiento, que conllevaría tanto el efecto de cosa juzgada formal como material. Así dice el Alto Tribunal:

*"La doctrina de los autores, la experiencia forense diaria, y también el derecho positivo permiten distinguir, dentro del concepto genérico del desistimiento como modo anormal de terminar un proceso, una modalidad específica de tal figura procesal que nace en un momento posterior al desistimiento propiamente dicho y que es el apartamiento. Cuando un demandante, o recurrente en esta vía jurisdiccional, se separa del proceso por él entablado en cualquier momento antes de dictarse sentencia, estamos en presencia del desistimiento 'stricto sensu' con los efectos fundamentales de que la acción queda imprejuzada. **Cuando ya se ha dictado sentencia en primera instancia, y ese demandante o recurrente, la apelan y posteriormente se separan de la apelación, la cuestión de fondo ha quedado resuelta con producción de los efectos de cosa juzgada formal y de cosa juzgada material si pretendiera entablarse un nuevo proceso sobre lo mismo. Esta es la figura del apartamiento.**"*

Por tanto, *mutatis mutandi* y aplicando dicha doctrina al ámbito en el que nos encontramos, no se puede obviar ni pasar por alto, que cuando se presentó el desistimiento del Recurso de Alzada en el año 2003, lo cierto y verdad era que existía ya una Resolución favorable a esta parte (lo que equivaldría a la sentencia recaída en una primera instancia) y, en vía de Recurso frente a la misma -esto es en una segunda

instancia-, fue cuando el Director General de Tributos del Ministerio de Hacienda se desiste del mismo, lo que supone como se ha expuesto un apartamiento con el doble efecto material y formal de cosa juzgada.

Y dicha distinción responde a una lógica que subyace en el planteamiento que hace el Tribunal Supremo, toda vez que cuando el desistimiento aparece antes de que el órgano que ha de decidir dicte su decisión, no se tiene conocimiento alguno de cuál será tal parecer, de manera que la correspondiente lid no ha sido objeto de enjuiciamiento, permitiéndose que con posterioridad se pueda volver a entrar en su análisis. Sin embargo, cuando existiendo ya un fallo o sentencia conocido por las partes y, abierta por una de ellas la vía de la segunda instancia para su impugnación, el hecho de desistirse, supone el doble efecto indicado de cosa juzgada, toda vez que ante lo que nos encontramos es el apartamiento.

Además, a todo ello coadyuva, el artículo 450 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, que indicamos tiene carácter supletorio, cuando al regular el desistimiento de los recursos, dispone en su segundo párrafo que:

"Si en el caso de ser varios los recurrentes, solo alguno o algunos de ellos desistieran, la resolución recurrida no será firme en virtud del desistimiento, pero se tendrán por abandonadas las pretensiones de impugnación que fueren exclusivas de quienes hubieren desistido".

Es por todo ello, que la propia Ley Procesal, al igual que el Tribunal Supremo, anuda los efectos de la renuncia (abandono de las pretensiones) al ejercicio del desistimiento en vía de recurso, lo que supone en definitiva el apartamiento y la plena materialización de los efectos de cosa juzgada formal y material, máxime cuando, como bien señala el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, la cuestión había sido ya resuelta en su día, y que por seguridad jurídica debe de mantenerse el criterio en su día ya expuesto.

3.- Cuestiones materiales o de fondo.

Respecto a las cuestiones de fondo el obligado tributario que ostentó ante el TEAR la condición de interesado reitera esencialmente las alegaciones ya formuladas ante dicho órgano económico-administrativo a que hemos hecho referencia en los antecedentes de hecho segundo y tercero, afirmando adicionalmente ahora lo siguiente:

3.1.- Respecto a la exención

A) No estamos ante una simple cesión o alquiler de sillas, palcos o tribunas, como parece entender la Administración tributaria, sino ante la organización, por parte de este obligado tributario, de la entrada o acceso para la contemplación de un evento o acontecimiento cultural y religioso como son los desfiles procesionales de la Semana Santa por la ruta establecida en el centro de la ciudad que se conoce como "carrera oficial", siendo el órgano encargado de regular el conjunto de procesiones de Semana Santa, agilizar trámites y acuerdos con las instituciones oficiales, controlar horarios, etc.

Por tanto, se trata de funciones o actuaciones que vienen a coincidir con las propias de quienes organizan representaciones teatrales, musicales, coreográficas, etc., o incluso ciertas exposiciones y manifestaciones similares.

Téngase en cuenta, además que el importe del abono es distinto atendiendo a la ubicación del mismo, según puede comprobarse a la vista de las facturas emitidas por este concepto y que figuran aportadas al expediente administrativo. Como en cualquier espectáculo, no se paga lo mismo por verlo en primera fila que en la última, o por verlo en una zona que en otra. Si, como sostiene la AEAT, fuese un simple alquiler de sillas, todos los espectadores pagarían lo mismo.

Cuanto decimos se evidencia fácilmente ante la siguiente situación: imaginemos que este obligado tributario llevara a cabo las mismas actuaciones descritas, pero en días que no coincidieran con la Semana Santa y, por tanto, no existieran aquellos desfiles procesionales ya comentados. Es lógico y evidente pensar que nadie pagaría importe alguno por hacerse con unos abonos de sillas y palcos para sentarse en los mismos y no tener ocasión de contemplar el paso de cofradía alguna. Por tanto, como decimos, la pretendida explotación de sillas y palcos que lleva a cabo la entidad compareciente no es, como sostiene la Administración tributaria, una actividad de alquiler de sillas, palcos o tribunas, sino que, como ya se ha expuesto, las actuaciones realizadas por este obligado tributario van encaminadas a la organización de la entrada y acceso a la Carrera Oficial para contemplar por dicha zona el paso de las hermandades y cofradías que rinden culto público a sus sagradas imágenes titulares.

B) Considera el Departamento de Gestión tributaria, en su recurso de alzada, que si el legislador hubiera pretendido declarar la exención de todas las prestaciones de servicios realizadas por entidades de Derecho público o por entidades o establecimientos culturales privados de carácter social, no hubiera establecido enumeración alguna y que el TEARA, en su análisis, no llega a identificar en cuál de las letras del artículo 20.Uno.14º de la LIVA entiende incluido el servicio de cesión de sillas y palcos para contemplar las procesiones de Semana Santa que presta este obligado tributario. Tras ello, concluye el citado Departamento que las operaciones debatidas quedan fuera de su ámbito objetivo de aplicación.

Frente a tal interpretación cabe precisar, en primer lugar, que la enumeración contenida en el citado precepto legal no es taxativa ni cerrada, sino que es enunciativa y abierta, al finalizar la redacción del mismo con la expresión "...;y **manifestaciones similares**", lo que permite incluir en la exención del artículo 20.Uno.14º a otras prestaciones de servicios, además de las expresamente recogidas en la literalidad de la norma.

En segundo lugar, entiende este obligado tributario compareciente que, habida cuenta de la reiteración y sentido unánime de las resoluciones dictadas al efecto por el TEARA, declarando la aplicación de la exención comentada en el supuesto que nos ocupa, no parece lógico pensar o creer que tales pronunciamientos económico-administrativos carecen de fundamento jurídico o que hayan sido adoptados de manera incongruente, como pretende la Administración recurrente.

En tercer lugar, a juicio de esta parte, la actividad desarrollada por el obligado tributario a la que va referida el presente recurso de alzada, puede encontrar su encaje en varios de los apartados previstos en el mencionado artículo 20.Uno.14º, según veremos acto seguido.

El error del Departamento recurrente radica en considerar que estamos, únicamente, ante un mero alquiler de sillas, tribunas o palcos. Sin embargo, como ya se ha expuesto con anterioridad, no estamos ante una simple cesión o alquiler de sillas y palcos, sino ante la organización, por parte del obligado tributario, del acceso a una zona denominada "Carrera Oficial" para la contemplación de un evento o acontecimiento cultural y religioso como son los desfiles procesionales de la Semana Santa, en su discurrir por la ruta establecida en el centro de la ciudad y que se conoce como "carrera oficial", siendo el órgano encargado de regular el conjunto de procesiones de Semana Santa, agilizar trámites y acuerdos con las instituciones oficiales, controlar horarios, etc.

Por tanto, se trata de funciones o actuaciones que vienen a coincidir con las propias de quienes organizan representaciones teatrales, musicales, coreográficas, etc., o incluso determinadas exposiciones y manifestaciones similares.

Precisamente, las procesiones de Semana Santa tienen y presentan, desde su génesis y en la actualidad, características propias de todas aquellas manifestaciones, según veremos a continuación.

No debemos olvidar que el origen de estas procesiones se sitúa en el teatro religioso: en la Edad Media se realizaban en las iglesias y en los pórticos los autos de la Pasión, que eran escenificaciones que formaban parte de los oficios litúrgicos. Estas obras se fueron transformando paulatinamente y sustituyendo a los actores por imágenes, de manera que esas escenas de la Pasión se convirtieron en figuras de madera y tela. Cuando la Iglesia comenzó a verse amenazada por la reforma de Martín Lutero, pidió a los creyentes manifestar su fe y las cofradías y hermandades (que surgieron en los siglos XV y XVI), siguiendo las recomendaciones del Concilio de Trento (celebrado entre 1545 y 1563) en favor de la estación pública, promocionaron la celebración de estas procesiones como una forma de hacer pública la fe y llevar a cabo un ejercicio de catequesis sobre los fieles que participan en ellas o asisten a su contemplación.

La teatralidad, el efectismo y la puesta en escena (vestuario, escenografías, etc.) eran factores fundamentales de este espectáculo o fenómeno socio-religioso, además de acto litúrgico. El anhelo de hacer presente, en lo posible, al propio Jesucristo en la procesión, terminó por incorporar las imágenes a los desfiles procesionales, como expresión plástica y representación de esa presencia al tiempo que rememoraban de forma creciente el drama de la Pasión.

No solo en la actualidad, sino desde su aparición, **las procesiones de Semana Santa, además de su componente indudablemente religioso, tienen y presentan características similares y propias de las representaciones teatrales, musicales, coreográficas, etc., así como de exposiciones** (no estáticas, sino móviles, que sirven para la admiración y contemplación de auténticas obras de arte: escultóricas, de orfebrería, bordados, etc.), es decir, **actividades incluidas en la enumeración del artículo 20.Uno.14º de la Ley del IVA**. Y a ello hay que unir la circunstancia ya mencionada de que el legislador ha reconocido como manifestación cultural a los desfiles procesionales de Semana Santa, a través de la Resolución de 4 de noviembre de 2015, de la Dirección General de Bellas Artes y Bienes Culturales y de Archivos y Bibliotecas y del Real Decreto 384/2017, de 8 de abril.

Y este obligado tributario, en tanto en cuanto organizador, coordinador, regulador, etc., del acceso del público para contemplar tales desfiles procesionales en su recorrido por la Carrera Oficial, desempeña funciones o actuaciones que vienen a coincidir con las propias de quienes organizan representaciones teatrales, musicales, coreográficas, etc., o incluso determinadas exposiciones y manifestaciones culturales similares a las que se refiere el mencionado precepto legal. Y, en tanto en cuanto, tiene el carácter de entidad o establecimiento social, ello determina que pueda aplicarse la exención legalmente prevista a tales efectos en la actividad que ahora se enjuicia, relativa a la cesión de sillas y palcos, en tanto en cuanto que la misma forma parte de dicha labor organizativa del acceso de los espectadores que asisten a la contemplación de los desfiles procesionales.

C) Realmente, la Consulta V3622-16 no responde a la cuestión planteada, esto es, a la pregunta de si es de aplicación el artículo 20.Uno.14º de la Ley del IVA a la actividad de la consultante, consistente en la organización de las procesiones en el curso de las cuales se ponen a la venta abonos para presenciar aquéllas en sillas gestionadas por la organizadora. Consideramos que, pese a que establece en el punto segundo de las conclusiones que la actividad está sujeta, el motivo de la no exención -el ser prestado el servicio para terceros-, no tiene amparo

en el artículo 20.Uno.14º, sino en el artículo 20.Uno.12º, tal y como argumenta en el último párrafo del fundamento jurídico tercero.

3.2.- Respecto a la aplicación del tipo reducido del 10 por 100 en caso de no concurrir exención.

A) En cuanto a la "explotación" de sillas y palcos, no se configura como algo ajeno al acceso o entrada a la Carrera Oficial, en tanto zona acotada de la vía pública para contemplar las procesiones de Semana Santa.

Pensar otra cosa, tal como se pretende de contrario, nos llevaría a que en ningún espectáculo cultural que tuviera sillas o plazas para ocuparse por los espectadores y facilitar su disfrute se podría repercutir el IVA al tipo reducido del 10%, dado que siempre se trataría de la explotación de sillas, sillones o plazas. Así, de seguir tal criterio, quien acudiera a un cine, teatro o a una corrida de toros, por ejemplo, no accedería a un espectáculo cultural en vivo, concretamente ver una película, representación teatral o un festejo taurino. Antes bien la entidad encargada del evento lo que estaría ejecutando es una prestación de servicio consistente en el alquiler o explotación de sillas para contemplar la película (o la obra de teatro, o la corrida de toros). De ese modo estaría por completo anulando y vaciando de contenido la previsión que el legislador plasmó en la Ley 3/2017, de 27 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2017, cuando en el punto VII de su preámbulo dispuso que "al objeto de promover el acceso y difusión de la cultura, se minora el tipo impositivo aplicable a los espectáculos culturales en vivo, que pasan a tributar al 10%". Jamás estaríamos ante el supuesto de acceso, sino en el supuesto de la explotación de unas sillas. De ese modo, cada vez que se realice por ejemplo, la representación de una obra de teatro en una plaza pública de cualquier ayuntamiento de este país (al fin y al cabo dominio público como el delimitado como "carrera oficial"), y se cobre una entrada para ello, su precio debiera incorporar una cuota de IVA del 21%, no del 10%, dado que de lo que se trata es de la explotación de unas sillas para ver una obra de teatro, y no el acceso a una obra de teatro, lo cual no tiene ninguna lógica, y vulnera tanto lo preceptuado por la Ley, como el propio espíritu de la misma.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

Segundo.

La cuestión controvertida en el presente recurso extraordinario de alzada consiste en determinar la tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) de la venta de abonos de sillas y palcos para presenciar los desfiles procesionales en su discurrir por una zona determinada de la ciudad (Carrera Oficial) durante la Semana Santa. Concretamente, se trata de determinar si tal operación esta exenta del impuesto y, para el caso de no estarlo, cuál sería el tipo de gravamen aplicable.

Con carácter previo al análisis de tal cuestión se hace necesario examinar si procede acceder a las pretensiones de inadmisión del presente recurso sostenidas por quien ostentó la condición de interesado ante el TEAR.

Dispone el artículo 242 de la LGT en su apartado primero:

"Artículo 242. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio

1. Las resoluciones dictadas por los tribunales económico-administrativos regionales y locales y por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía que no sean susceptibles de recurso de alzada ordinario y, en su caso, las dictadas por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía en única instancia, podrán ser impugnadas, mediante el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, por los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda y por los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y por los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía respecto a las materias de su competencia, cuando estimen gravemente dañosas y erróneas dichas resoluciones, o cuando apliquen criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros Tribunales Económico-Administrativos del Estado o de los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía.

Cuando los tribunales económico-administrativos regionales o locales o los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía dicten resoluciones adoptando un criterio distinto al seguido con anterioridad, deberán hacerlo constar expresamente en las resoluciones".

El obligado tributario que ostentó ante el TEAR la condición de interesado postula en primer lugar la inadmisión a trámite del presente recurso extraordinario de alzada con base en la inexistencia de resoluciones contradictorias. No debe perderse de vista, sin embargo, que la Directora recurrente no invoca en su recurso la existencia de resoluciones contradictorias entre órganos económico-administrativos sino exclusivamente el carácter gravemente dañoso y erróneo de la resolución impugnada, que constituye otro de los motivos para la interposición del recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

En su resolución de 9 de abril de 2015 (RG 1473/2014) este Tribunal Central señaló lo siguiente respecto del recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio:

*<<Al respecto, es doctrina establecida por este Tribunal Central, entre otras, en sus resoluciones de 5 de junio de 2003 (RG 6694/2001) y 28 de julio de 2004 (RG 345/2002) que "este extraordinario recurso tiene como finalidad el fijar un criterio uniforme en la aplicación de la Ley, cuando la llevada a cabo en la resolución recurrida se estima que es errónea, es decir, que infringe la Ley, y sea, además, dañosa para el interés general. **Por su propio objeto, el recurso se plantea en relación con la interpretación de la Ley, (...)**". Asimismo, este Tribunal en resolución de 24 de septiembre de 2008 (RG 6131/2008), abunda en este criterio, manifestando:*

"De otra parte, esta generalidad, que lleva consigo que trascienda al caso definitivamente decidido en vía administrativa, supone que tenga efectos de futuro la resolución del recurso extraordinario y los criterios que puedan concluirse en el mismo, impidiendo la consolidación de una doctrina errónea de los TEAR.

*En definitiva, se trata, con este medio de impugnación, de potenciar la seguridad jurídica a través de la unificación de criterios interpretativos y aplicativos del ordenamiento, "pero no en cualquier circunstancia", conforme ocurre con la modalidad general de reclamación económico-administrativa en única instancia o con el recurso de alzada -siempre que se den, desde luego, los requisitos de su procedencia- sino sólo cuando la inseguridad derive de los propios criterios interpretativos adoptados por el TEAR. De ahí **resulta relevante que no baste considerar simplemente que la resolución recurrida es dañosa y errónea sino que resulta necesario que exista un claro sentido con el que unificar criterio con el cual resolver una duda interpretativa de trascendencia**, criterio este que deberá ser atendido posteriormente tanto por los correspondientes órganos de la administración como por los TEAR. No es pues una modalidad de recurso que sirva para eludir la inimpugnabilidad de resoluciones que, aun pudiendo estimar contrarias a Derecho, no alcancen los límites legalmente establecidos para el acceso al recurso de alzada, ni por ende, una última posibilidad de revisar en la vía económico-administrativa resoluciones eventualmente no ajustadas al ordenamiento para hacer posible una nueva consideración del caso por ellas decidido. Es, simplemente, un remedio extraordinario arbitrado por el legislador para poner de manifiesto los criterios del TEAC que deberán ser atendidos por la Administración tributaria. Y así lo hemos puesto de manifiesto con anterioridad (resolución de 27 de febrero de 2008, RG 3330/2007), siguiendo lo manifestado por el Tribunal Supremo (TS) en sentencia de 20 de marzo de 2002 (recurso de casación para unificación de doctrina número 9336/1996), dada la naturaleza y finalidad análogas, a salvo de los efectos y vinculación que las resoluciones de uno y otro órgano tienen, de los recursos a interponer ante el TEAC y el TS">>.*

A juicio de este Tribunal Central en el caso aquí examinado se plantea una duda interpretativa de trascendencia: si la operación examinada está o no exenta del IVA y, en caso de no estarlo, cuál es el tipo de gravamen aplicable a la misma.

El TEAR consideró que la operación estaba exenta al amparo del artículo 20.Uno.14º de la Ley 37/1992, del IVA (LIVA), conforme a lo ya resuelto en su resolución 41/00533/2000, de 26/09/2002, en la que se revisaba una actuación inspectora que había denegado la exención atendiendo únicamente a que no se cumplían los requisitos subjetivos de la misma, esto es, el carácter social de la entidad (como lo prueba el hecho de que la Inspección aplicó el tipo de gravamen reducido a que se refiere el artículo 91.Uno.2.7º de la LIVA, que contempla dicho tipo para las manifestaciones de carácter cultural del artículo 20.Uno.14º de la LIVA cuando no estén exentas del impuesto, lo cual supone un reconocimiento del carácter objetivamente exento de la actividad).

La oficina gestora y el Director recurrente, por su parte, sostienen que la operación examinada no está exenta, al entender que el tipo de servicio prestado (criterio objetivo), constituido por el alquiler de sillas y palcos, no encaja entre las actividades expresamente recogidas en el artículo 20.Uno. 14º de la LIVA. No cuestionan, por tanto, que la entidad que lo presta sea una entidad de carácter social (criterio subjetivo).

Así las cosas, teniendo presente que la duda interpretativa de la normativa aplicable no se agota en el supuesto concreto examinado por el TEAR dado que los desfiles procesionales de la Semana Santa se celebran

todos los años, salvo cuando causas de fuerza mayor lo impidan, resulta trascendente la unificación de criterio por parte de este Tribunal Central.

No es obstáculo para la conclusión señalada el hecho de que el TEAR haya dictado a lo largo del tiempo diversas resoluciones considerando aplicable la exención controvertida. Tales resoluciones no constituyen doctrina vinculante para la Administración tributaria. Precisamente la interposición del recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio se antoja el cauce idóneo en estas situaciones para combatir la postura del órgano económico-administrativo de la que se disiente, por ser la más respetuosa con los contribuyentes, al ahorrarles el tener que acudir a la vía económico-administrativa para hacer valer sus pretensiones, sabedores de que serán estimadas.

Además, cabe destacar que todas las resoluciones que cita quien ostentó ante el TEAR la condición de interesado se remiten para reconocer la exención a la 41/00533/2000, de 26/09/2022, lo que pone de manifiesto que la Administración tributaria sólo cuestionaba en esos casos los requisitos subjetivos para la aplicación de la exención pero no el requisito objetivo, como sucede ahora con la resolución del TEAR aquí impugnada. Esta circunstancia evidencia aún más, si cabe, la conveniencia de la fijación de criterio por parte de este Tribunal Central y la irrelevancia, a estos efectos, del desistimiento del Director General de Tributos en el recurso de alzada ordinario interpuesto en su día frente a la resolución 41/00533/2000.

No se trata, por otra parte, de volver a juzgar la tributación en el IVA del alquiler de sillas y palcos en los desfiles procesionales de Semana Santa en los períodos de liquidación a que se refieren las resoluciones del TEAR que adquirieron firmeza.

Por lo expuesto, este Tribunal Central concluye con la admisión a trámite del presente recurso extraordinario de alzada.

Tercero.

Como indicamos en el fundamento de derecho anterior la cuestión controvertida en el presente recurso extraordinario de alzada consiste en determinar la tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) de la venta de abonos de sillas y palcos para presenciar los desfiles procesionales en su discurrir por una zona determinada de la ciudad (Carrera Oficial) durante la Semana Santa. Concretamente, se trata de determinar si tal operación esta exenta del impuesto y, para el caso de no estarlo, cuál sería el tipo de gravamen aplicable.

Dispone el artículo 20.Uno.14 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (LIVA):

"Artículo 20. Exenciones en operaciones interiores

Uno. Estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones:

(...)

14. Las prestaciones de servicios que a continuación se relacionan *efectuadas por entidades de Derecho público o por entidades o establecimientos culturales privados de carácter social:*

- a) Las propias de bibliotecas, archivos y centros de documentación.*
- b) Las visitas a museos, galerías de arte, pinacotecas, monumentos, lugares históricos, jardines botánicos, parques zoológicos y parques naturales y otros espacios naturales protegidos de características similares.*
- c) Las representaciones teatrales, musicales, coreográficas, audiovisuales y cinematográficas.*
- d) La organización de exposiciones y manifestaciones similares".*

Resulta pacífico el cumplimiento por el obligado tributario prestador del servicio del requisito subjetivo para gozar de la exención, esto es, su condición de establecimiento cultural de carácter social. Ello se desprende, en efecto, del propio acuerdo desestimatorio de la solicitud de rectificación de autoliquidación, en el que la oficina gestora señala expresamente que:

"La entidad considera que la prestación de servicios realizada, de explotación de sillas y palcos de Semana Santa (concepto de facturas:"Abono+numeración") se encuentra exenta de IVA por ser entidad de carácter social (reconocida por el Tribunal Económico-Administrativo de Andalucía), por el artículo 20.Uno.14 de la Ley 37/1992, del IVA .

Pues bien, la no aplicación de la exención, es por el tipo de servicio prestado, no por no ser entidad de carácter social:"

Asimismo, la Directora recurrente afirma literalmente en su escrito de alegaciones que: *"....., en el caso actual el análisis de la oficina gestora que desestima la solicitud de rectificación, **motiva su decisión por el tipo de servicio prestado (criterio objetivo)**, sin cuestionar el carácter social de la entidad (criterio subjetivo)".*

La controversia a resolver se concreta, pues, en determinar si la venta de abonos de sillas y palcos para presenciar los desfiles procesionales en su discurrir por una zona determinada de la ciudad (Carrera Oficial) durante la Semana Santa, encaja o no en el tipo de servicios prestados a que se refiere el artículo 20.Uno.14 de la LIVA.

Para resolver la controversia planteada resulta imprescindible conocer con precisión qué clase de servicio presta el obligado tributario a quienes adquieren abonos de sillas y palcos para presenciar los desfiles procesionales de Semana Santa en su discurrir por la llamada Carrera Oficial.

Del Convenio de colaboración entre el Ayuntamiento y el obligado tributario, de 3 de julio de 2017, se colige que, previo abono anual de las tasas correspondientes, el Ayuntamiento reconoce al obligado tributario el derecho a la instalación y explotación de sillas y palcos a colocar durante los días de Semana Santa en la llamada Carrera Oficial. Como indica el "Reglamento de Uso y Adjudicación de Sillas y Palcos", publicado en Internet, la gestión de la explotación de las sillas y los palcos es una cesión o concesión administrativa por el titular del derecho, que no es otro que el Excmo. Ayuntamiento. En dicho Reglamento se señala también que *"El carácter fundamentalmente religioso del desfile procesional de una serie de corporaciones de carácter penitencial que, en cumplimiento de sus Reglas, hacen estación a la S.I.C., a través de un recorrido que confluye en un trayecto común, denominado Carrera Oficial, causó la reserva de unos espacios públicos, donde se instalaron sillas para contemplar el desarrollo de tan magno acontecimiento"*. Asimismo, el Convenio de 3 de julio de 2017 señala que el obligado tributario *"asumirá el compromiso de llevar a efecto en exclusiva, la emisión de entradas de acceso y controles de paso para todas las localidades asentadas en la Carrera Oficial y en las demás zonas acotadas a tal efecto, que necesariamente deberán llevar impreso el precio y la identificación de la silla o palco"*. La denominada Carrera Oficial es, por tanto, el itinerario común que deben seguir todas las Hermandades y Cofradías en su trayecto hacia la catedral. La recaudación que percibe el obligado tributario por la venta de abonos de palcos y sillas para contemplar los desfiles procesionales por la Carrera Oficial va destinada al sustento económico de las Hermandades y Cofradías.

La Directora recurrente reconoce la finalidad cultural de la organización de las procesiones de Semana Santa pero considera que la actividad de alquiler de sillas y palcos no tiene encaje en ninguna de las actividades recogidas en el artículo 20.Uno.14 de la LIVA. Afirma en su escrito de alegaciones que *"Lo que se ofrece a través del alquiler de los asientos es un servicio distinto al propiamente cultural, consistente en un acceso privilegiado y exclusivo para contemplar sentado los desfiles procesionales de Semana Santa"*.

Así pues, para la Directora recurrente son dos los servicios que entran en juego en el caso examinado: el servicio cultural, libre y gratuito, constituido por los desfiles procesionales de la Semana Santa, y el servicio de alquiler de asientos, consistente en un acceso privilegiado para contemplar sentado tales desfiles. En su opinión este último servicio, al amparo de lo dispuesto en la Consulta V3622-16, de 31 de agosto de 2016, estaría sujeto y no exento del IVA.

La jurisprudencia del TJUE ha señalado reiteradamente que los supuestos de exención han de ser interpretados de manera estricta, sin extender su ámbito más allá de sus términos estrictos, en tanto que excepciones al principio general de sujeción al impuesto de las operaciones realizadas por empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad. Así, en la sentencia de 21 de febrero de 2013, asunto C-18/12, Mesto Zamberk y Finanční reditelství v Hradci Králové, se dice, en referencia a las exenciones aplicables a ciertas actividades de interés general previstas en el artículo 132 de la Directiva 2006/112/CE:

"19 Los términos empleados para designar las exenciones mencionadas son de interpretación estricta, dado que constituyen excepciones al principio general de que el IVA se percibe por cada prestación efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo. Sin embargo, esta regla de interpretación estricta no significa que los términos empleados para definir las exenciones contempladas en el citado artículo 132 hayan de interpretarse de tal manera que éstas queden privadas de sus efectos (sentencias de 18 de noviembre de 2004, Temco Europe, C-284/03, Rec. p. I-11237, apartado 17; Horizon College, antes citada, apartado 16, y Canterbury Hockey Club y Canterbury Ladies Hockey Club, antes citada, apartado 17)."

De igual modo se ha pronunciado en la sentencia de 15 de febrero de 2017, asunto C-592/15, British Film Institute, relativa a la exención por prestaciones de servicios culturales (art. 13.A.1.n) de la Sexta Directiva, en la actualidad, art. 132.1.n) de la Directiva 2006/112/CE, en la que se dice (el subrayado es nuestro):

"14 En lo que atañe al artículo 13, parte A, apartado 1, letra n), de la Sexta Directiva, es preciso recordar que la exención establecida en esta disposición se refiere a «determinadas prestaciones de servicios culturales». Por lo tanto, esta disposición no especifica qué prestaciones de servicios culturales los Estados miembros están obligados a eximir. En efecto, no contiene una lista exhaustiva de servicios culturales que deban estar exentos, ni una obligación para los Estados miembros de eximir todas las prestaciones de servicios culturales, sino que se

refiere únicamente a «determinadas» prestaciones. En consecuencia, la citada disposición deja a los Estados miembros la tarea de determinar qué prestaciones de servicios culturales se benefician de tal exención."

Pues bien, este Tribunal considera que el presente supuesto, los desfiles procesionales de la Semana Santa, tienen cabida en el art 20.Uno.14 d) de la Ley 37/1992.

No ofrece duda el carácter no sólo religioso sino también cultural de las procesiones de Semana Santa. Así lo reconoce también la propia Directora, como hemos apuntado anteriormente. Parte fundamental de dichas procesiones es, entre otras cosas, la exposición de obras artísticas de indudable valor. Sólo por esta razón ya cabría incluir las procesiones de Semana Santa en el ámbito objetivo del artículo 20.Uno.14 de la LIVA. Cabe citar, en este sentido, la Resolución de 4 de noviembre de 2015, de la Dirección General de Bellas Artes y Bienes Culturales y de Archivos y Bibliotecas, por la que se incoa expediente de declaración de la Semana Santa como manifestación representativa del Patrimonio Cultural Inmaterial, que señala lo siguiente: *"Por otra parte, no se puede olvidar la importancia de los bienes muebles vinculados a las distintas Semanas Santas de España, muy numerosos y diversos en sus características y funciones. Las imágenes devocionales son el elemento central de las procesiones, pues en torno a ellas se desarrolla la manifestación. En muchos casos, estas imágenes son obra de las grandes figuras de la imaginería española de los siglos XVI y XVII, por lo que poseen un enorme valor artístico"*.

Es cierto que, con carácter general, la asistencia a los desfiles procesionales de la Semana Santa es libre y gratuita. Eso es lo que sucede con las distintas procesiones de las diferentes Cofradías que participan en esos días.

Hemos de examinar, no obstante, el servicio concreto y singular al que se refiere el presente recurso extraordinario de alzada consistente en el desfile procesional consecutivo de todas las Cofradías por una zona determinada de la ciudad, la llamada Carrera Oficial.

A juicio de este Tribunal Central nos encontraríamos ante dos servicios distintos, en los términos que señala la Directora recurrente, si el acceso del público al desfile procesional por la Carrera Oficial fuera libre y gratuito, es decir, si pudiera contemplar dicho desfile cualquier persona sin tener que pagar por ello. En tal caso, ciertamente, las personas que pagasen por alquilar una silla o palco no lo harían propiamente para ver el desfile procesional -de acceso libre y gratuito- sino para poder verlo sentadas.

Sin embargo, si el acceso al desfile procesional por la Carrera Oficial no fuera libre y gratuito, esto es, tal desfile sólo pudiera ser contemplado por quienes hubieran pagado el precio correspondiente, entonces no nos encontraríamos ante dos servicios distintos, un servicio cultural de acceso libre y gratuito constituido por los desfiles procesionales y un servicio de alquiler de sillas y palcos, de pago, sino ante un único servicio prestado por el obligado tributario, en tanto que órgano encargado de regular el conjunto de procesiones de Semana Santa, consistente en conceder, previo pago, el acceso a una zona restringida del recorrido procesional por la ciudad, la llamada Carrera Oficial, para contemplar los desfiles de la Semana Santa de todas las Cofradías que en ella participan.

La resolución de la controversia planteada pasa necesariamente, pues, por conocer un hecho concreto: si el acceso al desfile procesional por la llamada Carrera Oficial es o no libre y gratuito. Dicho con otras palabras, si pueden contemplarlo exclusivamente las personas que pagan para ello -con derecho, en su caso, a silla o palco- o si puede hacerlo todo el que lo desee. No cabría hablar, en este sentido, de "contemplación exclusiva" por parte de quien paga, si el público que no lo hace, aún sin tener acceso a las zonas de sillas o palcos, pudiera contemplar el desfile con normalidad, en toda la Carrera Oficial o en parte de ella, por no existir obstáculo relevante que se lo impida.

Quien ostentó ante el TEAR la condición de interesado sostiene que dicho acceso no es libre y gratuito, apoyándose en lo manifestado por el propio TEAR en sus resoluciones de 26 de septiembre y 19 de diciembre de 2002, recaídas en las reclamaciones 41/00533/2000 y 53/00083/2001, la primera de ellas referida a él mismo. En concreto, la resolución de 26 de septiembre de 2002, dictada en la reclamación 41/00533/2000, referida al mismo interesado, señalaba en su fundamento de derecho tercero que: *"La actividad que se sujeta a tributación no es la Semana Santa de ..., su organización, celebración o participación, sino la explotación de sillas y palcos instalados en la llamada Carrera Oficial (recorrido por donde transitan todas las cofradías) para la contemplación de los desfiles procesionales. A cambio del precio estipulado, los titulares de tales asientos disfrutan de los mismos y tienen derecho exclusivo temporal sobre la zona de dominio público que ocupan, de cuyo uso público quedan excluidos los demás ciudadanos durante esos días"*.

De la resolución del TEAR de 26 de septiembre de 2002 (RG 41/00533/2000) cabe inferir, a juicio de este Tribunal Central, que quienes pagaron, en el ejercicio a que se refería esta resolución, tuvieron derecho exclusivo sobre las sillas o asientos de que eran titulares, pero no necesariamente que quienes no lo hicieron no pudieran contemplar, de pie, los desfiles procesionales por la Carrera Oficial.

Para la Directora recurrente, como ya expusimos anteriormente, son dos los servicios que entran en juego en el caso examinado: el servicio cultural, libre y gratuito, constituido por los desfiles procesionales de la Semana Santa, y el servicio de alquiler de asientos, de pago, consistente en un acceso privilegiado para contemplar sentado tales desfiles. La Directora parece sugerir, por tanto, que el acceso al desfile procesional por la llamada Carrera

Oficial es libre y gratuito, de forma que el precio a pagar lo es exclusivamente por el uso de las sillas, mas no aporta prueba concluyente en tal sentido.

Sea como fuere lo que sucedió en el caso contemplado en la resolución del TEAR de 26 de septiembre de 2002, teniendo en cuenta que los desfiles procesionales de Semana Santa por la Carrera Oficial se celebran, en general, todos los años y su organización, en lo que concierne al acceso del público a los mismos, podría variar de un año a otro, se hace necesario fijar un criterio sobre la tributación en el IVA de la venta de abonos de sillas y palcos, tributación que dependerá de si sólo pueden contemplar tales desfiles quienes pagan por ello o si puede hacerlo todo el que quiera.

Si el acceso al desfile procesional por la Carrera Oficial no fuera libre y gratuito, es decir, si exclusivamente pudieran contemplarlo, en los términos arriba expuestos, las personas que pagan por ello, la venta de abonos de sillas y palcos para ver sentado tal desfile constituiría un servicio sujeto y exento de IVA.

La situación es similar a la que se plantea con otros servicios, por ejemplo, representaciones teatrales o cinematográficas, en las que el pago del precio da derecho a acceder al local donde tendrá lugar la representación y a contemplarla sentado en un asiento o butaca. En este supuesto no estamos ante dos servicios, la representación teatral o cinematográfica por un lado y el alquiler de la silla o butaca por otro. Estamos ante un único servicio, la representación teatral o cinematográfica, por el que se paga un precio que da derecho a contemplarlo sentado.

Como indicábamos más arriba, los desfiles procesionales de la Semana Santa tienen cabida en el art 20.Uno.14 d) de la Ley 37/1992. Si bien tienen un sentido primordialmente religioso, no cabe duda de que presentan también características propias de las representaciones teatrales, musicales y coreográficas, así como de las exposiciones artísticas. No hay más que acudir a la propia Resolución de 4 de noviembre de 2015, de la Dirección General de Bellas Artes y Bienes Culturales y de Archivos y Bibliotecas, por la que se incoa expediente de declaración de la Semana Santa como manifestación representativa del Patrimonio Cultural Inmaterial, para verificarlo. Así, en efecto, alude el punto 3 del Anexo de dicha resolución a los elementos característicos de la Semana Santa, entre los que se consignan las procesiones, los penitentes (nazarenos) que desfilan en ellas, las escenificaciones, la música litúrgica, las imágenes devocionales que procesionan, de enorme valor artístico en muchos casos.

No obstante, si se diera el caso de que el acceso a la Carrera Oficial, en todo o parte de su discurrir, para presenciar los desfiles procesionales fuese libre y gratuito, la venta de abonos de sillas y palcos constituiría en tal supuesto un servicio sujeto y no exento del IVA, sometido a tributación por el tipo general del 21% y no por el reducido del 10%, puesto que el precio satisfecho no lo sería por la entrada para ver los desfiles procesionales (el espectáculo en vivo a que se refiere el artículo 91.Uno.2.6º de la LIVA) sino únicamente por la utilización de las sillas y palcos. En este supuesto estaríamos, pues, ante un desfile procesional de libre y gratuito acceso en el que algunas personas deciden pagar una determinada cantidad para alquilar una silla y verlo sentadas, en tanto que el resto del público lo contempla de pie.

Sobre idéntica cuestión y con igual fecha este Tribunal Central ha dictado la resolución (RG 6997/2022), en unificación de criterio.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, acuerda: DESESTIMARLO y fijar el criterio siguiente:

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

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

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas