

LA FISCALIDAD DE LAS ENTIDADES RELIGIOSAS EN LA DOCTRINA DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

(Especial atención a la singularidad fiscal
de los Territorios Históricos del País Vasco y
de la Comunidad Foral de Navarra)

Matilde Pineda Marcos



LA FISCALIDAD DE LAS ENTIDADES RELIGIOSAS EN LA DOCTRINA DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

**(ESPECIAL ATENCIÓN A LA SINGULARIDAD FISCAL
DE LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS DEL PAÍS
VASCO Y DE LA COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA)**

Matilde Pineda Marcos

COLEX 2025

Copyright © 2025

Queda prohibida, salvo excepción prevista en la ley, cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública y transformación de esta obra sin contar con autorización de los titulares de propiedad intelectual. La infracción de los derechos mencionados puede ser constitutiva de delito contra la propiedad intelectual (arts. 270 y sigs. del Código Penal). El Centro Español de Derechos Reprográficos (www.cedro.org) garantiza el respeto de los citados derechos.

Editorial Colex S.L. vela por la exactitud de los textos legales publicados. No obstante, advierte que la única normativa oficial se encuentra publicada en el BOE o Boletín Oficial correspondiente, siendo esta la única legalmente válida, y declinando cualquier responsabilidad por daños que puedan causarse debido a inexactitudes e incorrecciones en los mismos.

Editorial Colex S.L. habilitará a través de la web www.colex.es un servicio online para acceder a las eventuales correcciones de erratas de cualquier libro perteneciente a nuestra editorial.

© Matilde Pineda Marcos

© Editorial Colex, S.L.
Calle Costa Rica, número 5, 3.º B (local comercial)
A Coruña, 15004, A Coruña (Galicia)
info@colex.es
www.colex.es

I.S.B.N.: 979-13-7011-048-2
Depósito legal: C 550-2025

SUMARIO

Abreviaturas y siglas	11
Introducción	13

PRIMERA PARTE RÉGIMEN DE DERECHO COMÚN

I

La fiscalidad de las entidades religiosas en el ámbito impositivo de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo

Introducción	27
1. Ámbito subjetivo del Régimen fiscal aplicable a las entidades religiosas, a tenor de la Ley 49/2002	31
2. Impuesto sobre Sociedades	56
3. Impuesto sobre Bienes Inmuebles	80
4. Impuesto sobre Actividades Económicas	101
5. Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana ..	108

II

La fiscalidad de las entidades religiosas al margen de la Ley 49/2002

1. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados	121
2. Impuesto sobre el Valor Añadido	142
3. Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras	147
4. Otros tributos	163

SEGUNDA PARTE

RÉGIMEN DE DERECHO FORAL

I

La singularidad fiscal de la Comunidad Foral de Navarra y de los territorios históricos del País Vasco

La singularidad fiscal de la Comunidad Foral de Navarra y de los territorios históricos del País Vasco	169
--	-----

II

El régimen fiscal de las entidades religiosas en la Comunidad Foral de Navarra

1. Cuestiones previas	173
2. Ámbito subjetivo del Régimen fiscal aplicable a las entidades religiosas, a tenor de la Ley Foral 2/2023, de 24 de mayo, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones del Régimen Tributario Especial de las Fundaciones y otras Entidades sin fines lucrativos y de los Incentivos fiscales al mecenazgo	175
3. Impuesto sobre Sociedades	184
3.1. Régimen fiscal de las Entidades Religiosas parcialmente exentas del art. 13.2.a) de la Ley Foral 26/2016, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades	186
3.2. Régimen fiscal de las Entidades Religiosas parcialmente exentas del art. 13.2.b) de la Ley Foral 26/2016, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades	188
4. Los tributos locales en el Régimen Tributario Especial de la Ley Foral 2/2023	190
4.1. Contribución territorial	192
4.2. Impuesto sobre Actividades Económicas	195
5. Los tributos locales en la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra	196
5.1. Contribución Territorial	196
5.2. Impuesto sobre Actividades Económicas	199
5.3. Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana	200
6. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados	204

III

El régimen fiscal de las entidades religiosas en los territorios históricos del País Vasco

Introducción	209
1. Impuesto sobre Sociedades	217
1.1. Ámbito de aplicación	217

SUMARIO

1.2. Régimen fiscal especial de las Entidades Religiosas.	220
1.3. Régimen fiscal de las Entidades Religiosas parcialmente exentas.	229
2. Beneficios fiscales de las entidades religiosas en la tributación local	230
2.1. Régimen fiscal especial	230
2.2. Régimen específico en la normativa foral reguladora de las Haciendas Locales	233
3. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.	244

Bibliografía

Bibliografía	255
------------------------	-----

ABREVIATURAS Y SIGLAS

AAE	Acuerdo sobre Asuntos Económicos
AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
Art./s	Artículo/s
BOB	Boletín Oficial de Bizkaia
BOCG	Boletín Oficial de las Cortes Generales
BOE	Boletín Oficial del Estado
BOG	Boletín Oficial de Gipuzkoa
BON	Boletín Oficial de Navarra
BOTHA	Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava
CE	Constitución española de 1978
Cfr.	Confróntese
CIE	Comisión Islámica de España
coord./s.	coordinador/a; coordinadores/as
DGT	Dirección General de Tributos
dir./dirs.	director/a// directores/as
ed./s.	editor/a//editores/as
FCJE	Federación de Comunidades Judías de España
FEREDE	Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España
IAE	Impuesto sobre Actividades Económicas
IBI	Impuesto sobre bienes inmuebles
ICIO	Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras
IIVTNU	Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
IRPF	Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
ITP y AJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

LFFAPNA	Ley Foral 10/1996, de 2 de julio, reguladora del régimen tributario de las fundaciones y de las actividades de patrocinio (Navarra).
LFHLNA	Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra
LFISNA	Ley Foral 26/2016, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (Navarra)
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
LIS	Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades
LITPAJD	Ley del ITP y AJD (Texto Refundido aprobado por RD Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre)
LRHL	Ley Reguladora de las Haciendas Locales
NFIBIA	Norma Foral del IBI, Texto Refundido aprobado por Decreto Foral normativo 2/2021, de 29 de septiembre (Álava).
NFIBIB	Norma Foral 4/2016, de 18 de mayo, del IBI (Bizkaia).
NFIBIG	Norma Foral 12/1989, de 5 de julio, del IBI, modificada por la Norma Foral 4/2003, de 19 de marzo, de reforma del sistema de Tributación Local (Gipuzkoa).
NFRHLA	Norma Foral Reguladora de las Haciendas Locales (Álava), Texto refundido aprobado por Decreto Foral normativo 1/2021, de 29 de septiembre.
NFRHLB	Norma Foral 9/2005, de 16 de diciembre, de Haciendas Locales (Bizkaia)
NFRHLG	Norma Foral 11/1989, de 5 de julio, Reguladora de las Haciendas Locales (Gipuzkoa)
Núm.	número
RER	Registro de entidades religiosas
RIS	Reglamento del Impuesto sobre Sociedades
SG	Subdirección General
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
VV.AA.	Varios Autores
Vid.	Véase

INTRODUCCIÓN

La finalidad perseguida con el presente estudio ha sido establecer el régimen jurídico-fiscal de las entidades religiosas¹ utilizando, como punto de partida, el análisis de las respuestas emitidas por la Dirección General de Tributos [DGT, en adelante] a las Consultas planteadas por parte de dichas entidades. Este examen se ha realizado con carácter de conjunto, sistemático y consuntivo, del mismo, de manera que, por un lado, ha de darnos idea acerca del interés y preocupación de las mencionadas entidades en poder estar al tanto de la contestación de la Administración Tributaria respecto a las dudas que se plantean, en temas fiscales que les atañen; por otro lado, permite poder conocer la postura adoptada por la Administración que, aunque con un alcance limitado, viene a constituir un cuerpo de doctrina en la materia que es conveniente, cuando no necesario en muchos casos, conocer. Y, todo ello, con la posibilidad —entonces, y en contraste con autores y jurisprudencia— de tratar de determinar el alcance final de esta recopilación administrativo-consultiva.

Esta investigación, en el marco del examen del régimen tributario afectante a las entidades religiosas, se ha limitado al estudio de las Consultas —con carácter vinculante (las más de las veces) y no vinculante— emanadas de la DGT tras la reforma operada en cuanto a la naturaleza de las mismas en la vigente Ley General Tributaria de 17 de diciembre de 2003² [LGT, en adelante], pues hemos entendido que, por una parte, aunque con anterioridad las respuestas de la Administración, con base en la derogada Ley General Tributaria 230/1963, de 28 de diciembre, también podían tener tal carácter, el mismo no resultaba tan predispuesto en la dicción legal como ahora tras

-
1. Posiblemente que sea necesario matizar a todo este respecto que «es preciso puntualizar que la expresión “régimen tributario” tiene un sentido más didáctico que jurídico, porque no cabe hablar de un régimen tributario de las confesiones en sentido estricto del término jurídico, sino sólo del reconocimiento a las mismas de beneficios fiscales en algunos tributos». *Vid.* Isidoro MARTÍN SÁNCHEZ, «La financiación de las confesiones religiosas en España», en VV. AA. (Isidoro Martín Sánchez y Juan Gregorio Navarro Floria, coords.), *Algunos aspectos sobre la libertad religiosa en la Argentina y España*, Fundación Universitaria Española, Madrid, 2006, pp. 243 ss. (p. 23 del PDF, según consta en la versión digital que hemos seguido, en: https://imdee.com/descargas/archivos/02_11_40_381.pdf).
 2. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003), con entrada en vigor el 1 de julio de 2004.

la nueva y vigente LGT. Por otro lado, dado que las anteriores respuestas de la DGT podían quedar un poco anticuadas ya en el tiempo en cuanto a su virtualidad y efectos respecto a la legalidad vigente, puesto que, si ésta es objeto de modificación, la Administración ya no resulta vinculada en virtud de las respuestas emitidas con anterioridad al cambio normativo³.

Estas dos cuestiones, el derecho por parte del contribuyente a obtener información acerca de la posible situación fiscal que le puede afectar y, correlativamente, el deber de la Administración Tributaria de satisfacer aquel derecho, viene constituyéndose de modo interrelacionado en la vigente legalidad. La Administración Tributaria asume, así, una doble obligación: una, de tipo más genérico, en cuanto a un deber de información de alcance más general; y, otra, de clase más específica, dado que todo obligado tributario tiene derecho a plantear consultas tributarias respecto a la situación pormenorizada que le pueda afectar, de modo que puede «solicitar por escrito a la Administración Tributaria competente que ésta le informe, también por escrito, acerca de cuál es la interpretación administrativa de las normas tributarias aplicables a un caso concreto que le afecta, quedando la Administración actuante vinculada respecto de la contestación facilitada»⁴.

Y es que, como han dicho los Tribunales de Justicia, el «conocimiento previo [de las consecuencias tributarias] es imprescindible a la hora de planificar cualquier actividad empresarial, en tanto que el tributo es siempre un componente más —y, a menudo, nada despreciable— del coste de la misma»⁵ y el «imperativo de seguridad jurídica se impone con especial rigor cuando se trata de una normativa que puede implicar consecuencias financieras, a fin de permitir que los interesados conozcan con exactitud el alcance de las obligaciones que se les imponen»⁶.

Paralelamente, y conforme a la normativa vigente, la DGT se integra en la Secretaría de Estado de Hacienda, que, a su vez, se incardina en el Ministe-

3. La Disposición transitoria 2.^a de la LGT («Consultas tributarias escritas e información sobre el valor de bienes inmuebles») dispone: «1. Lo dispuesto en los arts. 88 y 89 de esta ley se aplicará a las consultas tributarias escritas que se presenten a partir del 1 de julio de 2004. Las consultas presentadas antes de esa fecha se regirán por lo dispuesto en el art. 107 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, y en el art. 8 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes».

4. *Vid.* María Begoña VILLAVERDE GÓMEZ, «Un supuesto de interpretación de las normas tributarias: Los efectos jurídicos de las contestaciones a consultas», en *Dereito, Revista Xurídica da Universidade de Santiago de Compostela*, vol. 22, núm. extraordinario (2013), p. 687.

5. Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 173/1996, de 31 de octubre de 1996 (ECLI:ES:TC:1996:173).

6. Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea (Gran Sala) de 21 de febrero de 2006 (Halifax y otros, asunto C-255/02), y aunque a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

rio de Hacienda⁷, y tiene —entre otras que no interesan tanto a los efectos de este estudio— las siguientes competencias, a tenor del art. 5.1 del Real Decreto 206/2024, de 27 de febrero, citado en la nota anterior: «[...] b) La propuesta, elaboración e interpretación de la normativa del régimen tributario general y de las figuras tributarias no atribuidas expresamente a otros órganos del Ministerio de Hacienda, así como la realización de los estudios, económicos y jurídicos, necesarios para el cumplimiento de estas tareas. c) El estudio de las cuestiones relativas a la recaudación y de los efectos económicos de los distintos tributos y la propuesta de las correspondientes medidas de política fiscal, así como la elaboración del presupuesto de beneficios fiscales. d) La negociación y aplicación de los convenios para evitar la doble imposición, las concernientes a la normativa tributaria contenida en los tratados internacionales y los trabajos relativos a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico y a la Unión Europea en el ámbito tributario».

La vigente LGT dedica su art. 88 a regular esta posibilidad de «Consultas tributarias escritas», con carácter general⁸; siendo desarrollada la materia, reglamentariamente, por los arts. 65 a 68 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos⁹.

Estas normas determinan quién puede plantear este tipo de consultas, estableciendo una legitimación más amplia que la del mero sujeto pasivo del impuesto¹⁰, llegándose a admitir las consultas de potenciales obligados tributarios, de forma previa a realizar el presupuesto de hecho sobre el que se solicita la consulta, tal y como se desprende del art. 66.1.b) del Reglamento, ya que en este precepto se señala que el escrito de inicio del procedimiento de consulta debe incluir la «manifestación expresa de si en el momento de presentar el escrito se está tramitando o no un procedimiento, recurso o

7. Real Decreto 206/2024, de 27 de febrero, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Hacienda (BOE núm. 52, de 28 de febrero de 2024).

8. Los arts. 90 y 91 de la LGT contemplan, además, cuestiones más específicas, como son, respectivamente, las referidas a la «Información con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles» y «Acuerdos previos de valoración».

9. BOE núm. 213, de 5 de septiembre de 2007.

10. El art. 88.1 de la LGT establece que «1. Los obligados podrán formular a la Administración tributaria consultas respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda», pero el núm. 3 de este mismo precepto señala, también, que «podrán formular consultas tributarias los colegios profesionales, cámaras oficiales, organizaciones patronales, sindicatos, asociaciones de consumidores, asociaciones o fundaciones que representen intereses de personas con discapacidad, asociaciones empresariales y organizaciones profesionales, así como a las federaciones que agrupen a los organismos o entidades antes mencionados, cuando se refieran a cuestiones que afecten a la generalidad de sus miembros o asociados».

reclamación económico-administrativa relacionado con el régimen, clasificación o calificación tributaria que le corresponda planteado en la consulta, salvo que esta sea formulada por las entidades a las que se refiere el art. 88.3 de la LGT»¹¹.

En cuanto al modo en que ha de efectuarse y requisitos exigidos al respecto, se dispone que las consultas tributarias escritas se formularán antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias y se realizará mediante escrito dirigido al órgano competente para su contestación, con el contenido que se establezca reglamentariamente¹².

El núm. 5 de este mismo art. 88 de la LGT dispone que «la competencia para contestar las consultas corresponderá a los órganos de la Administración tributaria que tengan atribuida la iniciativa para la elaboración de disposiciones en el orden tributario, su propuesta o interpretación». La determinación de este concreto aspecto no resulta tan sencilla como a primera vista pudiera parecer, si se toma en consideración la existencia de tributos estatales, autonómicos y locales.

A este respecto, ha de precisarse que la DGT está integrada por varias Subdirecciones Generales, que, a los efectos que interesan, son las siguientes¹³:

- La Subdirección General de Política Tributaria, que ejercerá las funciones contenidas en los párrafos b), c) y d) del apartado 1 del art. 5 del Real Decreto 206/2024.
- La Subdirección General de Tributos, que ejercerá las funciones contenidas en los párrafos a) y b) del apartado 1 del art. 5 del Real Decreto 206/2024, en materia de normativa tributaria general o en los tributos que no sean competencia exclusiva de otra Subdirección General.
- La Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, que ejercerá las funciones contenidas en los párrafos a), b) y d) del apartado 1 del art. 5 del Real Decreto 206/2024, en todo lo que se refiere al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

11. Cfr. María Begoña VILLAVARDE GÓMEZ, «Un supuesto de interpretación de las normas tributarias...», *op. cit.*, p. 687.

12. Art. 88.2 de la LGT. El núm. 4 de este mismo precepto ordena archivar, con notificación al interesado, las consultas que no reúnan los requisitos establecidos en virtud del apartado 2 de este artículo y no sean subsanadas a requerimiento de la Administración.

El art. 66 del Reglamento, bajo la rúbrica «Iniciación del procedimiento para la contestación de las consultas tributarias escritas», detalla los aspectos formales a cumplimentar por el consultante, así como otros requisitos a cumplir por el mismo; la obligatoriedad o posibilidad de presentarla por medios electrónicos; así como la eventual subsanación de defectos, tras el previo requerimiento administrativo.

13. A tenor del art. 5.2 del Real Decreto 206/2024, ya citado.

- La Subdirección General de Impuestos sobre las Personas Jurídicas, que ejercerá las funciones contenidas en los párrafos a), b) y d) del apartado 1 del art. 5 del Real Decreto 206/2024, en todo lo que se refiere al Impuesto sobre Sociedades y a los regímenes fiscales de cooperativas, de las entidades sin fines lucrativos y de las sociedades cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario.
- La Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo, que ejercerá las funciones contenidas en los párrafos a), b) y d) del apartado 1 del art. 5 del Real Decreto 206/2024, en lo que se refiere al Impuesto sobre el Valor Añadido, al Impuesto General Indirecto Canario, sin perjuicio de lo preceptuado en la disposición adicional décima de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de Modificación de los Aspectos Fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, y al Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación en las Ciudades de Ceuta y Melilla, con la excepción de los gravámenes complementarios sobre las labores del tabaco y sobre carburantes y combustibles petrolíferos.
- La Subdirección General de Tributación de las Operaciones Financieras, que ejercerá las funciones contenidas en los párrafos a), b) y d) del apartado 1 del art. 5 del Real Decreto 206/2024, referidas a operaciones financieras y de seguro, instituciones de inversión colectiva y fondos de pensiones.
- La Subdirección General de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos, que ejercerá las funciones contenidas en los párrafos a), b) y d) del apartado 1 del art. 5 del Real Decreto 206/2024, en lo que se refiere a los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sobre el Patrimonio, sobre Sucesiones y Donaciones, tributos sobre el juego, tasas, prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario propias del Ministerio y precios públicos, así como con relación a las tasas de corresponsabilidad y otros tributos de análogo tipo de la Unión Europea y a los aranceles de funcionarios públicos.
- La Subdirección General de Tributos Locales, que ejercerá las funciones contenidas en los párrafos a), b) y d) del apartado 1 del art. 5 del Real Decreto 206/2024, en relación con estos tributos.

El citado art. 88.5 de la LGT debe de complementarse, respecto a la Hacienda Local, con lo dispuesto en el art. 13 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, que bajo la rúbrica «Consultas», dispone que «en relación con la gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales, la competencia para evacuar las consultas a que se refiere el art. 88 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria corresponde a la entidad que ejerza dichas funciones».

Y, por otro lado, respecto de impuestos estatales cedidos a las Comunidades Autónomas, es preciso tomar en consideración que la competencia

relativa a la contestación de las consultas reguladas en los arts. 88 y 89 de la LGT, no pueden ser objeto de delegación, salvo en lo que se refiera a la aplicación de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de sus competencias¹⁴; por lo que, parece que, en estos casos, sí que les corresponde¹⁵.

Sobre estos particulares, se ha señalado que «en el ámbito municipal, por la naturaleza bifronte de la materia tributaria local, tanto la DGT del Ministerio de Hacienda como las propias Administraciones locales pueden dictar consultas tributarias lo que exige de una delimitación de los efectos (vinculantes o no y para quien) dependiendo del sujeto de las que emanen y sobre qué se expresen; las consultas tributarias de la DGT son vinculantes para la Administración tributaria local en aquellas materias y elementos del tributo para los que existe una “reserva de ley rígida”. No se puede ir más allá a través de una consulta tributaria de lo que podría ir el pleno al regular y aprobar una ordenanza fiscal. *A contrario sensu*, respecto de aquellas materias y elementos del tributo que las ordenanzas fiscales pueden regular y desarrollar, la Administración tributaria local no puede sentirse vinculada por una consulta de la DGT»¹⁶.

Finalmente, y, en relación a las consultas tributarias en el ámbito del Concierto económico: «Tanto la Administración del Estado como la foral tendrían facultades para formular una propuesta de resolución que necesariamente habrá de dar traslado a las demás Administraciones concernidas»¹⁷.

La Administración tributaria competente tiene un plazo de seis meses para contestar por escrito las consultas que reúnan los requisitos establecidos, contándose tal término desde su presentación; si bien, la falta de contestación en dicho plazo no implicará la aceptación de los criterios expresados en el escrito de la consulta (art. 88.6 de la LGT). En cuanto al procedimiento de tramitación y contestación de las consultas, el art. 88.7 de la LGT remite

14. Según establece el art. 55.2.a) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (BOE núm. 305, de 19 de diciembre de 2009).

15. Cfr. Antonio CAYÓN GALIARDO, «La unidad de criterio interpretativo en la aplicación de las normas tributarias», en *Revista Técnica Tributaria*, núm. 69 (2005), p. 18.

16. *Vid.* María del Mar MARTÍNEZ MORANT, «Los desafíos de los obligados y las Administraciones tributarias ante las consultas tributarias en el ámbito local», en *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 447 (2020), p. 55. Ahora bien, según Amparo GRAU RUIZ, «El nuevo régimen jurídico de las consultas tributarias», en *Jornadas de Estudio sobre la nueva Ley General Tributaria (22-25 noviembre 2004)*, Universidad Complutense de Madrid, 2004, p. 58: «En el IBI y en el IAE, donde la gestión catastral y censal corresponde al Estado, deben plantearse las consultas sobre la misma a la DGT (Subdirección General de Tributos Locales)». Accesible en: <https://eprints.ucm.es/id/eprint/1456/>.

17. *Vid.* María del Mar MARTÍNEZ MORANT, «Los desafíos de los obligados...», *op. cit.*, p. 83.

al desarrollo reglamentario, atendido en los arts. 67 y 68 del Real Decreto 1065/2007, los cuales establecen que durante la tramitación del procedimiento se podrá requerir al obligado tributario la documentación o información que se estime necesaria para efectuar la contestación, así como que, en su caso, se podrá solicitar de otros centros directivos y organismos los informes que se estimen pertinentes para la formación del criterio aplicable al caso planteado. Finalmente, si la contestación a la consulta incorpora un cambio de criterio administrativo, la Administración deberá motivar dicho cambio.

Por lo que respecta al valor de las respuestas de la Administración Tributaria a las Consultas planteadas, es cierto que el alcance de las mismas es limitado, pero, en cualquier caso, el art. 89 de la LGT, bajo la rúbrica, «Efectos de las contestaciones a consultas tributarias escritas», dispone que la respuesta a una consulta tributaria escrita «tendrá efectos vinculantes, en los términos previstos en este artículo, para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante. En tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, se aplicarán al consultante los criterios expresados en la contestación, siempre y cuando la consulta se hubiese formulado en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta».

En cualquier caso, «como consecuencia del carácter vinculante de la contestación a la consulta tributaria quedan limitadas las facultades de los distintos órganos encargados de la aplicación de los tributos. En concreto, las facultades de los órganos de gestión en cuanto realicen tareas de comprobación y las de la Inspección de los Tributos en el desarrollo de sus funciones de comprobación e investigación se verán reducidos a la indagación de la plena coincidencia de los presupuestos de hecho transcritos en la consulta y los realmente producidos, en lo que se refiere al objeto de la consulta tributaria»¹⁸.

Y, por consiguiente, lo que ha de estimarse vedado, ante respuestas de la propia Administración a Consulta Vinculante, es que se incurra en la contradicción del *venire contra factum proprium*, tal y como se ha ocupado en recordárselo el Tribunal Económico-Administrativo Central [TEAC, en adelante], en su Resolución de 23 de marzo de 2021¹⁹.

18. María Begoña VILLAVARDE GÓMEZ, «Un supuesto de interpretación de las normas tributarias...», *op. cit.*, p. 698.

19. Resolución 00/00851/2021/00/00. *Vid.* Francisco ADAME MARTÍNEZ, «Los efectos vinculantes de las consultas tributarias y la imposibilidad de interponer recurso extraordinario de alzada cuando exista criterio de la DGT» (15 Jun, 2021, pp. 4 s.). Accesible en: <https://www.politica-fiscal.es/equipo/francisco-adame-martinez/el-efecto-vinculante-de-las-consultas-tributarias>.

LA FISCALIDAD DE LAS ENTIDADES RELIGIOSAS EN LA DOCTRINA DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

(Especial atención a la singularidad fiscal de los Territorios Históricos del País Vasco y de la Comunidad Foral de Navarra)

En la presente obra se estudia el régimen fiscal atinente a las entidades religiosas partiendo del análisis de lo establecido al efecto por la Dirección General de Tributos, a través de sus respuestas a consultas vinculantes. Después de determinar el valor y alcance de las mismas, se somete esta doctrina administrativa (integrada, en su caso, con las decisiones de Tribunales económico-administrativos) a contraste con los estudios científicos y los dictados judiciales.

El estudio del sistema de Derecho común se complementa con la determinación de la regulación, paralela, en la normativa foral de la Comunidad Autónoma de Navarra y los Territorios Históricos del País Vasco.

El conjunto de lo investigado ofrece el resultado de la compleja regulación jurídico-tributaria de las Iglesias y Confesiones religiosas, así como de sus diferentes entidades, tanto en el régimen de Derecho Común, como en el de Derecho Foral, abarcando el examen de impuestos de ámbito estatal (Impuesto sobre Sociedades, sobre el IVA y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados) y otros propios de las Haciendas Locales (Impuesto sobre Bienes Inmuebles, sobre Actividades Económicas y sobre el Incremento del Valor de los Terrenos Urbanos).

MATILDE PINEDA MARCOS

Profesora Ayudante Doctora (acreditada como Profesora Titular de Universidad) de Derecho Eclesiástico del Estado en la Universidad de Alicante. Licenciada en Derecho y en Criminología y Doctora en Derecho. Tiene reconocido un sexenio de investigación. Previamente ha publicado, entre otros trabajos, las monografías *Las Confesiones religiosas ante el Impuesto sobre el Valor Añadido* y la *Nueva configuración del sistema matrimonial español*.

PVP: 30,00 €

ISBN: 979-13-7011-048-2



9 791370 110482