

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFC070655

DGT: 14-11-2018

N.º CONSULTA: 42/2018

**SUMARIO:**

**IBI. Beneficios fiscales. Exenciones.** *Entidad sin fines lucrativos adjudicataria de concesión sobre un terreno.* Una entidad sin fines lucrativos acogida al régimen fiscal de la Ley 49/2002 (Régimen fiscal de entidades sin fines lucrativos y de incentivos fiscales al mecenazgo), adjudicataria de un contrato de concesión administrativa sobre un terreno para la construcción de un centro de recursos para personas sordas. Hasta la fecha dicha construcción no se ha llevado a cabo. En diciembre de 2016, el Ayuntamiento le requirió el pago del IBI de los períodos impositivos no prescritos, denegando la exención porque al no haberse construido el edificio y no estando desarrollando ninguna actividad en los terrenos, no corresponde la exención. Si la entidad está acogida al régimen fiscal de la Ley 49/2002 y ha comunicado al Ayuntamiento la opción por dicho régimen, resultará de aplicación la exención en el IBI respecto del bien inmueble del que la entidad ostenta el derecho de concesión administrativa, dado que, al no estar afecto a ninguna explotación económica, se cumple el requisito establecido en el art. 15.1 de la Ley 49/2002. En el caso de que la entidad deje de ostentar el derecho de concesión administrativa sobre el bien inmueble, dejaría de tener la consideración de sujeto pasivo del IBI, por lo que ya no estaría obligada al pago del impuesto.

**Procedimiento de gestión. Consultas tributarias. Efecto vinculante para las Entidades Locales.** La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes para los órganos y entidades de la Administración tributaria de las Entidades Locales encargados de la aplicación de los tributos, sin embargo, en este caso la cuestión planteada está relacionada con el objeto de un procedimiento o recurso iniciado frente al Ayuntamiento con anterioridad, por lo que la contestación no tiene efectos vinculantes.

**PRECEPTOS:**

RDLeg. 2/2004 (TRLHL), arts. 60 a 77.

Ley 49/2002 (Régimen fiscal de entidades sin fines lucrativos y de incentivos fiscales al mecenazgo), arts. 2, 3, 14 y 15.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 5 y 89.

**Descripción sucinta de los hechos:**

Entidad sin fines lucrativos acogida al régimen fiscal de la Ley 49/2002, adjudicataria de un contrato de concesión administrativa sobre un terreno para la construcción de un centro de recursos para personas sordas. Hasta la fecha dicha construcción no se ha llevado a cabo. En diciembre de 2016, el Ayuntamiento le requirió el pago del IBI de los períodos impositivos no prescritos, denegando la exención del artículo 15 de la Ley 49/2002 porque al no haberse construido el edificio y no estando desarrollando ninguna actividad en los terrenos, no corresponde la exención.

**Cuestión planteada:**

Si la entidad está exenta de tributación por el IBI al no haber desarrollado ninguna actividad económica sobre los terrenos objeto de la concesión, de acuerdo con el artículo 15.1 de la Ley 49/2002. Si habiendo solicitado la retrocesión de la concesión en 2016, sería de aplicación la exención para los ejercicios 2017 y 2018, aunque no se haya efectuado la aceptación formal por parte de la Administración competente. Si la consulta será vinculante para el Ayuntamiento.

**Contestación:**

El Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) se regula en los artículos 60 a 77 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004.

El artículo 61 del TRLRHL regula el hecho imponible del IBI, estableciendo en sus apartados 1 y 2 lo siguiente:

“1. Constituye el hecho imponible del impuesto la titularidad de los siguientes derechos sobre los bienes rústicos y urbanos y sobre los inmuebles de características especiales:

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

2. La realización del hecho imponible que corresponda de entre los definidos en el apartado anterior por el orden en él establecido determinará la no sujeción del inmueble a las restantes modalidades en el mismo previstas. En los inmuebles de características especiales se aplicará esta misma prelación, salvo cuando los derechos de concesión que puedan recaer sobre el inmueble no agoten su extensión superficial, supuesto en el que también se realizará el hecho imponible por el derecho de propiedad sobre la parte del inmueble no afectada por una concesión.”.

De acuerdo con lo anterior, el hecho imponible del IBI está constituido por la titularidad de determinados derechos sobre los bienes inmuebles. Estos derechos son cuatro: el derecho de concesión administrativa, el derecho de superficie, el derecho de usufructo y el derecho de propiedad.

Además, se determina un orden de prelación entre los mismos, de forma que, salvo la excepción establecida en el apartado 2 del artículo 61 del TRLRHL para los bienes inmuebles de características especiales, la realización del hecho imponible por una de las modalidades de derechos gravados por el orden establecido, determina la no sujeción a las restantes modalidades que aparezcan con posterioridad en dicho orden.

Respecto al sujeto pasivo del IBI, el artículo 63.1 del TRLRHL establece:

“1. Son sujetos pasivos, a título de contribuyentes, las personas naturales y jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que ostenten la titularidad del derecho que, en cada caso, sea constitutivo del hecho imponible de este impuesto.  
(...)”.

Por tanto, si la entidad consultante es titular de una concesión administrativa sobre el bien inmueble, tendrá la condición de sujeto pasivo contribuyente del IBI.

Una vez determinada la sujeción de la entidad consultante al IBI, habrá que analizar si le es aplicable algún supuesto de exención.

La Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, tiene por objeto regular el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos definidas en la misma, en consideración a su función social, actividades y características, y, de igual modo, regular los incentivos fiscales al mecenazgo.

Al régimen fiscal especial regulado en la Ley 49/2002 pueden optar las entidades sin fines lucrativos enumeradas en su artículo 2 y que cumplan los requisitos exigidos en el artículo 3.

El artículo 14 de la Ley 49/2002 regula la aplicación del régimen fiscal especial de la siguiente forma:

“1. Las entidades sin fines lucrativos podrán acogerse al régimen fiscal especial establecido en este Título en el plazo y en la forma que reglamentariamente se establezca.

Ejercitada la opción, la entidad quedará vinculada a este régimen de forma indefinida durante los períodos impositivos siguientes, en tanto se cumplan los requisitos del artículo 3 de esta Ley y mientras no se renuncie a su aplicación en la forma que reglamentariamente se establezca.

2. La aplicación del régimen fiscal especial estará condicionada al cumplimiento de los requisitos y supuestos de hecho relativos al mismo, que deberán ser probados por la entidad.

3. El incumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 3 de esta Ley determinará para la entidad la obligación de ingresar la totalidad de las cuotas correspondientes al ejercicio en que se produzca el incumplimiento por el Impuesto sobre Sociedades, los tributos locales y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, de acuerdo con la normativa reguladora de estos tributos, junto con los intereses de demora que procedan.

La obligación establecida en este apartado se referirá a las cuotas correspondientes al ejercicio en que se obtuvieron los resultados e ingresos no aplicados correctamente, cuando se trate del requisito establecido en el número 2.º del artículo 3 de esta Ley, y a las cuotas correspondientes al ejercicio en que se produzca el incumplimiento y a los cuatro anteriores, cuando se trate del establecido en el número 6.º del mismo artículo, sin perjuicio de las sanciones que, en su caso, procedan.”.

El ejercicio de la opción por la aplicación del régimen fiscal especial a que se refiere el artículo 14 anterior ha sido desarrollado por el artículo 1 del Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, aprobado por el Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, que establece:

*“Artículo 1. Opción por la aplicación del régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos.*

1. Para la aplicación del régimen fiscal especial previsto en el título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, la entidad deberá comunicar a la Administración tributaria su opción por dicho régimen a través de la correspondiente declaración censal.

2. El régimen fiscal especial se aplicará al período impositivo que finalice con posterioridad a la fecha de presentación de la declaración censal que contenga la opción y a los sucesivos, en tanto la entidad no renuncie al régimen.

(...).”.

Es claro que el régimen fiscal especial es optativo y solo vincula en la medida en que sea ejercitada la opción en el plazo y forma que reglamentariamente se establezcan.

Por lo dispuesto anteriormente, el régimen fiscal especial previsto en la Ley 49/2002 para las entidades sin fines lucrativos solamente se puede aplicar a aquellas entidades sin fines lucrativos relacionadas en el artículo 2, que hayan optado por dicho régimen a través de la correspondiente declaración censal; y su aplicación estará condicionada al cumplimiento de los requisitos y supuestos de hecho relativos al mismo, que deberán ser probados por la entidad, previéndose para el caso de incumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 3, la obligación de ingresar las cuotas correspondientes que no se ingresaron como consecuencia de la aplicación del régimen especial, junto con los intereses de demora correspondientes, y sin perjuicio de las sanciones que, en su caso, procedan.

En materia de tributos locales, el artículo 15 de la Ley 49/2002 regula los beneficios fiscales aplicables a los mismos, concretamente para el IBI establece en su apartado 1:

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

La excepción a la exención hace referencia a bienes inmuebles de las entidades sin fines lucrativos que están afectos (consecuencia de la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios) al ejercicio, por dichas entidades, de explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades, por cuyo rendimiento las mismas tendrán que tributar conforme a los artículos 8 y siguientes de la Ley 49/2002.

En consecuencia, en general, están exentos del IBI los siguientes inmuebles que sean de titularidad de las entidades sin fines lucrativos:

- Los que no estén afectos a explotaciones económicas.
- Y los que estén afectos a actividades económicas cuyas rentas se encuentren exentas del Impuesto sobre Sociedades por aplicación del artículo 7 de la Ley 49/2002. Es decir, que se trate de explotaciones económicas de las comprendidas en la lista cerrada que se contiene en dicho artículo 7, siempre y cuando sean desarrolladas en cumplimiento de su objeto o finalidad específica.

Por su parte, el apartado 4 del artículo 15 de la Ley 49/2002, dispone que:

“4. La aplicación de las exenciones previstas en este artículo estará condicionada a que las entidades sin fines lucrativos comuniquen al ayuntamiento correspondiente el ejercicio de la opción regulada en el apartado 1 del artículo anterior y al cumplimiento de los requisitos y supuestos relativos al régimen fiscal especial regulado en este título.”.

El artículo 2 del Reglamento aprobado por el Real Decreto 1270/2003 regula la aplicación del régimen fiscal especial a efectos de los tributos locales, estableciendo que:

“1. A efectos de lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 15 de la Ley 49/2002, las entidades sin fines lucrativos deberán comunicar el ejercicio de la opción regulada en el artículo 1 de este Reglamento.

2. En relación con la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, la comunicación a que se refiere en apartado 1 deberá dirigirse al ayuntamiento competente por razón de la localización del bien inmueble de que se trate.

(...)

5. Los sujetos pasivos que, teniendo derecho a la aplicación del régimen fiscal especial en relación con los tributos locales, hubieran satisfecho las deudas correspondientes a éstos tendrán derecho a la devolución de las cantidades ingresadas.”.

De acuerdo con la normativa anterior, para que resulte de aplicación la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles prevista en el apartado 1 del artículo 15 de la Ley 49/2002 es necesario que se cumplan los siguientes requisitos:

- Que se trate de entidades sin fines lucrativos a las que resulte de aplicación el régimen fiscal especial de la Ley 49/2002.
- Que hayan optado por la aplicación de dicho régimen mediante la presentación de la correspondiente declaración censal ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria.
- Que se trate de bienes inmuebles cuya titularidad corresponda a la entidad sin fines lucrativos y que no estén afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades. Es decir, el bien inmueble debe estar no afecto a una explotación económica, o bien, estar afecto a una explotación económica exenta del Impuesto sobre Sociedades.
- Que comunique al Ayuntamiento competente para la exacción del Impuesto sobre Bienes Inmuebles el ejercicio de la opción por este régimen fiscal especial. La exención en el IBI resultará de aplicación a partir del período impositivo que finalice con posterioridad a la fecha de presentación ante el Ayuntamiento de la comunicación del ejercicio de la opción por el régimen fiscal especial de la Ley 49/2002.

Por tanto, en el caso planteado, si la entidad consultante está acogida al régimen fiscal de la Ley 49/2002 y ha comunicado al Ayuntamiento la opción por dicho régimen, resultará de aplicación la exención en el IBI respecto del bien inmueble del que la entidad ostenta el derecho de concesión administrativa, dado que, al no estar afecto a ninguna explotación económica, se cumple el requisito establecido en el artículo 15.1 de la Ley 49/2002.

En el caso de que la entidad consultante deje de ostentar el derecho de concesión administrativa sobre el bien inmueble, dejaría de tener la consideración de sujeto pasivo del IBI, por lo que ya no estaría obligada al pago del impuesto.

Por último, en cuanto a la vinculación de la contestación a la consulta tributaria para el Ayuntamiento, cabe señalar que el artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), regula los efectos de las contestaciones a consultas tributarias escritas en los siguientes términos:

“1. La contestación a las consultas tributarias escritas 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.

Los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta.

2. No tendrán efectos vinculantes para la Administración tributaria las contestaciones a las consultas formuladas en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior que planteen cuestiones relacionadas con el objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad.

3. La presentación y contestación de las consultas no interrumpirá los plazos establecidos en las normas tributarias para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

4. La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá carácter informativo y el obligado tributario no podrá entablar recurso alguno contra dicha contestación. Podrá hacerlo contra el acto o actos administrativos que se dicten posteriormente en aplicación de los criterios manifestados en la contestación.”

Por su parte, el artículo 5 de la LGT dispone que se entiende por Administración tributaria a efectos de esta Ley, señalando el apartado 1 lo siguiente:

“1. A los efectos de esta Ley, la Administración Tributaria estará integrada por los órganos y entidades de derecho público que desarrollen las funciones reguladas en sus títulos III, IV, V, VI y VII.”

Y disponiendo a continuación el primer párrafo del apartado 3:

“3. Las Comunidades Autónomas y las entidades locales ejercerán las competencias relativas a la aplicación de los tributos y el ejercicio de la potestad sancionadora derivada de dicha aplicación, así como la función revisora en vía administrativa de los actos dictados en el ejercicio de aquellas, con el alcance y en los términos previstos en la normativa que resulte aplicable y su sistema de fuentes.”

De lo que se concluye que, la contestación a las consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes, en los términos señalados anteriormente, para los órganos y entidades de la Administración tributaria de las Entidades Locales encargados de la aplicación de los tributos.

En el caso planteado, dado que la consulta se plantea sobre cuestiones relacionadas con el objeto de un procedimiento o recurso iniciado frente al Ayuntamiento con anterioridad, la contestación no tiene efectos vinculantes.

Lo que comunico a Vd. con los efectos previstos en el apartado 2 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin que esta contestación tenga efectos vinculantes, por plantearse en el escrito de consulta cuestiones relacionadas con el objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.