

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC087387

DGT: 13-10-2023

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2784/2023

SUMARIO:

IBI. Beneficios fiscales. Exenciones. Certificado. Una fundación sin ánimo de lucro acogida al régimen de la Ley 49/2002 (Régimen fiscal de entidades sin fines lucrativos y de incentivos fiscales al mecenazgo), es propietaria de varios inmuebles en distintas provincias de España que forman parte de su Patrimonio Inmobiliario, destinándose todas ellas a su arrendamiento como viviendas y no realizando en ellos explotaciones económicas distintas de las expresadas (por otro lado, las rentas que se obtienen por ese alquiler se dedican a sus fines fundacionales: la presentación de ayuda a las poblaciones subdesarrolladas del mundo, con destino preferentemente a proporcionar medios para salir de la pobreza, como la construcción de pozos, escuelas de formación profesional, talleres, dotación de maquinaria, semillas, etc). La fundación aporta certificado expedido por la AEAT, en el que se dice que consta que ha comunicado la opción por la aplicación del régimen especial de la Ley 49/2002, con validez hasta el 31/12/2023. Los certificados de la AEAT expedidos para la aplicación de la exención del art.15 de la Ley 49/2002 tienen una vigencia anual. Dada la fecha de validez del certificado, hasta el 31/12/2023, es evidente que el ejercicio de la opción por la aplicación del régimen especial mediante declaración censal tiene que haberse realizado con anterioridad a dicha fecha, por lo que, de acuerdo, con el apartado 2 del artículo 1 del Reglamento, el acogimiento al régimen fiscal especial surte efectos respecto a todo el periodo impositivo en que se produce y en los sucesivos. La aplicación del régimen fiscal especial estará siempre condicionada al cumplimiento de las condiciones y requisitos previstos en el artículo 3 de la Ley 49/2002 y a que no se renuncie a su aplicación. Para la aplicación de la exención en el IBI, es necesario que se comunique al Ayuntamiento competente el ejercicio de la opción por la aplicación de dicho régimen fiscal especial. No consta si la fundación ha realizado dicha comunicación, y ello es relevante, ya que, hasta que dicha comunicación no sea presentada, no resultará de aplicación la exención. En el momento en que la fundación presente la comunicación al Ayuntamiento resultará de aplicación la exención en el IBI regulada en el art. 15.1 de la Ley 49/2002 para el período impositivo que finalice con posterioridad a la presentación de la comunicación y los sucesivos, en tanto que se cumpla el resto de condiciones y requisitos y no se renuncie al régimen especial. La exención resulta de aplicación desde el período impositivo en que se cumplan todos y cada uno de los requisitos tanto sustantivos como formales antes relacionados. Por lo tanto, la exención será de aplicación desde el periodo impositivo en que se presente la comunicación al Ayuntamiento, careciendo de efectos retroactivos para los períodos impositivos anteriores.

PRECEPTOS:

RDLeg 2/2004 (TR LHL), 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.

Descripción sucinta de los hechos:

La fundación consultante es una entidad sin ánimo de lucro acogida al régimen 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.

Es propietaria de varios inmuebles en distintas provincias de España que forman parte de su Patrimonio Inmobiliario, destinándose todas ellas a su arrendamiento como viviendas y no realizando en ellos explotaciones económicas distintas de las expresadas (por otro lado, las rentas que se obtienen por ese alquiler se dedican a sus fines fundacionales: la presentación de ayuda a las poblaciones subdesarrolladas del mundo, con destino preferentemente a proporcionar medios para salir de la pobreza, como la construcción de pozos, escuelas de formación profesional, talleres, dotación de maquinaria, semillas, etc).

La consultante cumple los requisitos del artículo 3 y como consecuencia del cumplimiento de estos, la AEAT emite anualmente el certificado correspondiente, el cual se adjunta.

Cuestión planteada:

Que a la vista de lo expuesto y teniendo en consideración lo previsto en la mencionada Ley 49/2002, la fundación consultante desea conocer si está exenta el pago del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y si dicha exención, en caso de tener derecho a ella, se puede aplicar con carácter retroactivo.

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, de 5 de marzo. El artículo 61 del TRLRHL establece, en su apartado 1, que:

“1. Constituye el hecho imponible del impuesto la titularidad de los siguientes derechos sobre los bienes inmuebles 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.”

Por su parte, el párrafo primero del apartado 1 del artículo 63 del TRLRHL regula el sujeto pasivo del IBI, estableciendo que:

“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.”

El artículo 62 del TRLRHL regula las exenciones en el IBI.

Por su parte, 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.

Esta Ley regula un régimen fiscal especial al que pueden optar las entidades sin fines lucrativos.

Entre las entidades a las que puede resultar de aplicación este régimen especial, el artículo 2 de la Ley 49/2002 enumera en la letra a) “Las fundaciones”.

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.”

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.

Así, 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, 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 periodo impositivo que finalice con posterioridad a la fecha de presentación de la declaración censal en que se contenga la opción y a los sucesivos, en tanto que la entidad no renuncie al régimen.

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

3. En relación con los impuestos que no tienen periodo impositivo, el régimen fiscal especial se aplicará a los hechos imponible producidos durante los periodos impositivos a que se refiere el primer párrafo del apartado anterior y la renuncia surtirá efectos respecto a los hechos imponibles producidos a partir del inicio del periodo impositivo a que se refiere el segundo párrafo del citado apartado.

4. La aplicación del régimen especial quedará condicionada, para cada periodo impositivo, al cumplimiento, durante cada uno de ellos, de las condiciones y requisitos previstos en el artículo 3 de la Ley 49/2002.”.

En relación con los tributos locales, el artículo 2 del Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo establece:

“Artículo 2. Aplicación del régimen fiscal especial a efectos de los tributos locales.

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 el 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.”.

En relación con el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el apartado 1 del artículo 15 de la Ley 49/2002 prescribe:

“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, están exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles los siguientes inmuebles de que sean titulares catastrales y sujetos pasivos las entidades sin fines lucrativos:

- los que no estén afectos a explotaciones económicas, y
- los que estén afectos a explotaciones económicas cuyas rentas se encuentren exentas del Impuesto sobre Sociedades en virtud 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.”.

De acuerdo con la normativa anterior, para que a la fundación objeto de consulta le resulte de aplicación la exención en el IBI regulada en el apartado 1 del artículo 15 de la Ley 49/2002, deben cumplirse todos los requisitos siguientes:

- Que sea una entidad sin fines lucrativos de las relacionadas en el artículo 2 de la Ley 49/2002.
- Que cumpla los requisitos del artículo 3 de la Ley 49/2002 y los demás exigibles para la aplicación del régimen fiscal especial regulado en dicha ley para las entidades sin fines lucrativos.
- Que sea titular de los bienes inmuebles respecto de los cuales solicita la exención en el IBI.
- Que dichos bienes inmuebles no estén afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades realizadas por la propia entidad sin fines lucrativos. Es decir, los bienes inmuebles deben estar afectos a actividades desarrolladas por la fundación que se consideren exentas del Impuesto sobre Sociedades, bien por generar rentas exentas del artículo 6 de la Ley 49/2002 o bien por considerarse explotaciones económicas exentas en el artículo 7 del mismo texto legal.
- Que haya optado por la aplicación de dicho régimen mediante la presentación de la correspondiente declaración censal ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT).
- Que comunique al Ayuntamiento competente por razón de la localización del inmueble el ejercicio de la opción por el régimen fiscal especial de la Ley 49/2002.

Para que la citada exención del Impuesto sobre Bienes Inmuebles sea aplicable es necesario que todas y cada una de las actividades realizadas por el sujeto pasivo en el inmueble estén exentas del Impuesto sobre Sociedades. Si una de ellas no está exenta de este impuesto, aunque solo se ejerza en una parte del inmueble, no se podrá aplicar la exención del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, quedando sujeta y no exenta la totalidad del inmueble, sin que sea posible prorratear la cuota del impuesto en función de la superficie.

La aplicación de la citada exención del Impuesto sobre Bienes Inmuebles solo se ve afectada por las actividades realizadas por el sujeto pasivo titular del derecho sobre el bien inmueble gravado, con independencia de las actividades que pueda llevar a cabo el arrendatario del inmueble en el caso de que todo o parte del inmueble gravado se ceda en arrendamiento a un tercero.

En el supuesto planteado, la entidad objeto del informe es una entidad sin fines lucrativos incluida en el artículo 2.a) de la Ley 49/2002.

La fundación aporta certificado expedido por la AEAT, en el que se dice que consta que ha comunicado la opción por la aplicación del régimen especial de la Ley 49/2002, con validez hasta el 31/12/2023. No se indica la fecha de inicio de efectos del certificado. Los certificados de la AEAT expedidos para la aplicación de la exención del artículo 15 de la Ley 49/2002 tienen una vigencia anual.

Dada la fecha de validez del certificado, hasta el 31/12/2023, es evidente que el ejercicio de la opción por la aplicación del régimen especial mediante declaración censal tiene que haberse realizado con anterioridad a dicha fecha, por lo que, de acuerdo, con el apartado 2 del artículo 1 del Reglamento, el acogimiento al régimen fiscal especial surte efectos respecto a todo el periodo impositivo en que se produce y en los sucesivos.

La aplicación del régimen fiscal especial estará siempre condicionada al cumplimiento de las condiciones y requisitos previstos en el artículo 3 de la Ley 49/2002 y a que no se renuncie a su aplicación.

Además, para la aplicación de la exención en el IBI, es necesario que se comunique al Ayuntamiento competente el ejercicio de la opción por la aplicación de dicho régimen fiscal especial.

En la documentación aportada no consta si la fundación consultante ha realizado dicha comunicación, y ello es relevante, ya que, hasta que dicha comunicación no sea presentada, no resultará de aplicación la exención.

En el momento en que la fundación consultante presente la comunicación al Ayuntamiento resultará de aplicación la exención en el IBI regulada en el artículo 15.1 de la Ley 49/2002 para el periodo impositivo que finalice con posterioridad a la presentación de la comunicación y los sucesivos, en tanto que se cumpla el resto de condiciones y requisitos y no se renuncie al régimen especial.

En cuanto a la pregunta sobre los efectos retroactivos de la exención en el IBI, ya se ha indicado que la exención resulta de aplicación desde el periodo impositivo en que se cumplan todos y cada uno de los requisitos tanto sustantivos como formales antes relacionados. Por lo tanto, la exención será de aplicación desde el periodo impositivo en que se presente la comunicación al Ayuntamiento, careciendo de efectos retroactivos para los periodos impositivos anteriores.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

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