

Consell Tributari

Expediente: 290/4

El Consell Tributari, reunido en sesión de 23 de junio de 2004, ha aprobado el siguiente informe:

Al amparo de los artículos 2.1 y 15.1 del Reglamento orgánico del Consell Tributari, el presidente de la Comisión de Presidencia, Hacienda y Coordinación Territorial solicita a este Consell la elaboración de un estudio sobre varios extremos relativos a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin afán de lucro y de incentivos fiscales al mecenazgo (en adelante Ley 49/2002).

En particular, las cuestiones sobre las que se solicita el estudio se concentran en el entorno de la exención de los tributos locales que el art. 15 de la Ley 49/2002 reconoce a las entidades sin afán de lucro (en adelante EESAL O ESAL), y que la disposición adicional novena de la misma Ley extiende a la Iglesia Católica y a las otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas con las que el Estado español ha suscrito acuerdos de colaboración.

A continuación, en los epígrafes 1 a 3, trataremos las cuestiones planteadas sobre el art. 15 de la Ley 49/2002. El epígrafe 4 lo dedicaremos al estudio del régimen de las exenciones de las entidades religiosas.

§1.- Afectación parcial de un inmueble de titularidad de una ESAL en una explotación económica no exenta. Si sólo en una parte de la superficie de un inmueble que pertenece a una ESAL se da esta circunstancia, ¿se puede circunscribir el IBI correspondiente a la parte del inmueble destinada a esta explotación?

Esta cuestión se plantea a raíz de la literalidad del art. 15.1 de la Ley 49/2002, que es la norma que establece la exención del IBI que beneficia a las EESAL: *“Estarán exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles los bienes de los que sean*

titulares [...] las entidades sin fines lucrativos, excepto los afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades".

La duda se suscita en los casos en los que sólo una parte de la superficie de un inmueble resulte “afecta” a una explotación económica “no exenta”. La fórmula que se insinúa para resolverlo consiste en un ajuste de la exención que la circunscriba en la superficie *no destinada a tal explotación*.

Esta duda, y la solución propuesta, tienen como antecedente la experiencia de una duda similar, suscitada por el art. 58.1 de la derogada Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, en relación a los casos en los que sólo una parte de un inmueble que pertenecía a una ESAL (antes a una fundación o a una asociación declarada de utilidad pública) se destinaba a una explotación económica.

Ahora bien, como se recordará, a diferencia del vigente art. 15.1 de la Ley 49/2002, el antiguo art. 58. 1 de la Ley 30/1994, armaba la exención del IBI que beneficia a las EESAL con tres requisitos directos: dos de negativos y uno de positivo. Anteriormente, para disfrutar de la exención (a) el inmueble en cuestión *no debía estar cedido* a terceros mediante contraprestación -es decir, la ESAL no debía obtener rentas del inmueble-; (b) el bien *no debía ser usado* para el desarrollo de explotaciones económicas que no constituyeran el objeto o finalidad específica de la ESAL -una expresión que describía el carácter por el que tampoco resultarían exentas del impuesto sobre sociedades las explotaciones económicas llevadas a cabo por la ESAL-; y finalmente (c) el bien *debía estar “afecto”* a las actividades que constituyeran el objeto o finalidad específica de la ESAL.

El segundo requisito negativo -*la no utilización del bien para el desarrollo de explotaciones económicas que no constituyeran el objeto o finalidad específica de la ESAL*- venía matizado por el adverbio “principalmente”, matiz que había permitido, incluso con la conformidad de este *Consell Tributari*, que la duda, similar a la planteada aquí y surgida en los casos en que sólo parte del inmueble se utilizara para el desarrollo de explotaciones económicas ajenas al objeto o a la finalidad específica de la ESAL, se resolviera con un ajuste de la exención de la IBI en la superficie no utilizada para este

propósito *–rectius* con una reducción de la base imponible del IBI a fin de limitarla a la superficie realmente destinada a la explotación económica.

A la luz de la nueva regulación, esta solución, adoptada con carácter general durante el periodo de vigencia de la Ley 30/1994, se podría mantener también en la mayoría de las ocasiones. Sin embargo, no creemos que ahora se pueda establecer con un abaste general, excluyendo *ex ante* el análisis necesario de los distintos supuestos que se puedan plantear.

Hoy, y aunque el art. 15.1 de la Ley 49/2002 reconozca a las EESAL una exención del IBI similar, es diferente la configuración de sus presuposiciones. En positivo, la titularidad calificada (*ex art. 61 del TRLRHL de 2004*) sobre un determinado bien inmueble que ostente una ESAL, sólo da lugar a la obligación tributaria principal del IBI si el bien inmueble está afecto a “*una explotación económica no exenta*”.

El criterio para determinar el ámbito de la exención del IBI es, por lo tanto, único y se establece por remisión. Radica exclusivamente en el carácter exento, a los efectos del impuesto sobre sociedades, de la explotación económica a la que se halla afecto el inmueble. En otros términos, se trata de un criterio dependiente del régimen de las exenciones de las rentas derivadas de las explotaciones económicas, fijado en el art. 7 de la Ley 49/2002, en el marco del impuesto personal que es el impuesto sobre sociedades, y que la propia Ley 49/2002 también reconoce en beneficio de las EESAL.

El art. 7 de la Ley 49/2002 determina que están exentas del impuesto sobre sociedades las rentas obtenidas por las EESAL que provengan de cualquiera de los tipos de explotaciones económicas que el propio artículo citado describe de forma específica y extensiva en sus 10 primeros puntos, siempre que, además, estas explotaciones sean desarrolladas “*en cumplimiento de su [el de la respectiva ESAL] objeto o finalidad específica*”. A este grupo de explotaciones económicas exentas se le tienen que añadir dos categorías más, calificadas de modo genérico: (a) las explotaciones económicas no comprendidas en ninguna de las categorías específicas que, sin embargo, tengan “*un carácter meramente auxiliar o complementario*” de cualquiera de estas exentas, siempre que la cifra de negocios no represente más del 20% de los ingresos totales de la ESAL correspondiente (art. 7.11º de la Ley 49/2002); y (b) las explotaciones económicas de

cualquier tipo que sean “*de escasa relevancia*”, entendiendo en todo caso que lo son aquéllas en las que el importe neto de la cifra de negocios no ultrapase en su conjunto los 20.000 €(art. 7.12º de la Ley 49/2002).

De esta remisión se deriva que los supuestos no exentos del IBI son aquéllos en los que el inmueble en cuestión esté afecto a (i) una explotación económica distinta, y no accesoria (auxiliar o complementaria), de las indicadas específicamente en cualquiera de los 10 primeros números del art. 7 de la Ley 49/2002, o a (ii) una comprendida en alguna de éstas que, sin embargo, no represente el cumplimiento del objeto o la finalidad específica de la ESAL, siempre que, en cualquier caso, (iii) la actividad no sea de escasa relevancia en los términos indicados.

Mientras que *el ámbito de la exención* del IBI abastece todos aquellos supuestos en los que el inmueble en cuestión o (i) no está afecto a explotación económica alguna; o (ii) está afecto a alguna de las que se indiquen en los 10 primeros números del art. 7 de la Ley 49/2002, siempre que coincida además con el objeto o finalidad específica de la ESAL; o (iii) siendo diferente, sea accesoria (auxiliar o complementaria); o (iv) finalmente, y en cualquier caso, sea de escasa relevancia.

Estos son los campos exentos y no exentos, y la línea que los distingue pasa por la *afectación* del inmueble a una explotación económica determinada.

Ahora bien, en abstracto, “*afectar*” un inmueble a una explotación económica no es sencillamente, y únicamente, llevar a cabo una explotación económica en un lugar físico determinado o, como decía el derogado art. 59.1 de la Ley 30/1994, utilizar “*principalmente*” el inmueble para llevar a cabo explotaciones económicas. La afectación es, ciertamente, una cuestión de hecho que tiene, no obstante, significados jurídicos matizados en función de las circunstancias que el ordenamiento jurídico (tributario) destaca.

Aclarar estos matices constituye el punto central de la cuestión aquí planteada; advirtiéndose ya, a modo de ejemplo, que del mismo modo que la Ley 49/2002 no dice nada respecto del caso de la afectación de una parte de un inmueble a una explotación económica no exenta, tampoco lo dice del supuesto en el que todo el

inmueble esté destinado a llevar a cabo simultáneamente explotaciones económicas exentas y no exentas.

Esta observación no pretende insinuar que nunca resulte pertinente tener en cuenta, a los efectos que aquí interesan, la parte del inmueble realmente ocupada por la explotación económica no exenta, y por lo tanto, que no se pueda circunscribir el ámbito de la exención al resto. No obstante, para poder proceder a los ajustes necesarios, deberá examinarse cada uno de los supuestos a la luz de la noción de “*afectación*”, que es, como hemos dicho, aquella que ahora el art. 15.1 de la Ley 49/2002 ha convertido en determinante.

Las pautas para averiguar el significado de esta expresión son variadas y se hallan en el propio ordenamiento tributario, que es donde primero es necesario buscar el sentido de los términos utilizados para este artículo antes de dirigirse al sentido técnico o usual, de conformidad con lo que dispone el art. 23.2 LGT (o el art. 12.2 de la Ley 58/2003).

Las normas relevantes son el art. 27 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, y el art. 21 del RD 214/1999, de 5 de febrero, que aprobó el Reglamento del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

Estas dos normas se ocupan de aclarar el sentido de la expresión: elemento patrimonial “*afecto*” a una actividad económica, atendiendo además a la posibilidad que esta afectación sea parcial.

En efecto, el art. 27 de la Ley 40/1998 contiene ciertas declaraciones que sirven para elaborar la noción de “*elementos patrimoniales afectos a una actividad*”. Por supuesto que lo son “*los bienes inmuebles en los que se desarrolla la actividad*” (art. 27.1.a. de la Ley 40/1998); y con alcance más general la letra c) del mismo apartado 1 de este artículo dispone que también lo son: “*cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos*”.

De esto se derivan dos notas para determinar los elementos patrimoniales “*afectos*” a una explotación económica: (i) el elemento tiene que ser necesario (directamente o indirecta, la intensidad no resulta precisada) para generar los

rendimientos de la actividad y, además, (ii) debe ser realmente utilizado para dicha explotación (si es un inmueble, en él debe desplegarse la actividad).

Estas dos notas son confirmadas después por el art. 21 del RD 214/1999 (artículo que no ha experimentado ningún cambio con respecto al RD 27/2003, de 10 de enero, que modificó el Reglamento del IRPF), añadiendo a la segunda la siguiente proposición normativa sobre el uso que se haga del elemento patrimonial: *“sólo se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica aquellos que el contribuyente utilice para los fines de la misma”* (art. 21.2 del RD 214/1999). Dado que se trata de la relevancia jurídica de una cuestión de hecho, la disposición reglamentaria suministra algunos criterios -expresados de forma negativa y como presunciones- para poder administrar algunos supuestos materiales complejos: no hay jurídicamente *“afectación* del elemento patrimonial en la explotación económica si éste se utiliza simultáneamente para actividades privadas, salvo en el caso de que dicha utilización privada sea *“accesoria y notoriamente irrelevante”* (art. 21.2.1º del RD 214/1999), y tampoco hay si *“siendo de la titularidad del contribuyente no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad económica que esté obligado a llevar a cabo el contribuyente”* (punto 2º de este mismo artículo).

En lo que concierne a este informe, lo que más resalta se halla en el apartado 3 del art. 21 del RD 214/1999, en la medida en que permite de modo inequívoco que los supuestos de hecho en los que la utilización del elemento patrimonial en la explotación económica sólo es parcial resulten relevantes jurídicamente: *“Cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad, la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad de que se trate”*.

Los arts. 27 de la Ley 40/1998 y 21 del RD 214/1999 son los que sirven para determinar, entre otros casos, en el régimen fiscal diferible previsto para facilitar las reestructuraciones empresariales, cuándo se puede considerar que se realiza una aportación de un elemento patrimonial *“afecto”* a una actividad empresarial; o en el marco del impuesto sobre sociedades (y en el del mismo IRPF), cuáles son los gastos deducibles cuando esta posibilidad depende de que el gasto correspondiente derive de elementos *“afectos”* a una actividad empresarial; o en el marco del IVA, cuáles son las cuotas soportadas o satisfechas que pueden ser igualmente deducibles cuando dicha

deducción dependa de que los bienes correspondientes no “*se afecten*” a la actividad empresarial o profesional.

Pero también en estos artículos es donde halla apoyo la posibilidad de proceder en todos estos casos a los ajustes correspondientes, cuando resulta que la afectación de que se trata es sólo parcial.

Si esto es así, la cuestión aquí planteada tiene de entrada una clara respuesta: si solamente una parte de un inmueble que pertenezca a una ESAL es utilizada realmente, en los términos indicados, para llevar a cabo una explotación económica no exenta, el inmueble se puede considerar “*afecto*” parcialmente a esta explotación y, por lo tanto, la exención del IBI que el art. 15.1 de la Ley 49/2002 le reconoce no debería abastecer la parte del inmueble afecta a la explotación no exenta, siendo necesario entonces, a los efectos de determinar la obligación tributaria principal, proceder al correspondiente ajuste de la base imponible del IBI a la parte del inmueble realmente afecta.

Decimos que esta conclusión está clara de entrada, y además, añadimos ahora, puede resolver la mayoría de los casos que se planteen. De hecho, los ulteriores criterios que vienen a aclarar el significado de la afectación parcial no parece que puedan impedir, cuando se trata de un inmueble, la delimitación de estas partes afectas a la explotación. Obsérvese que estos ulteriores criterios son de orden material. En otros términos más explícitos, cuando el art. 22.3 del RD 214/1999 afirma que “*sólo se considerarán afectadas aquellas partes de los elementos patrimoniales que sean susceptibles de un aprovechamiento separado e independiente del resto*” y añade que “*en ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles*”, no parece que se esté pensando en elementos patrimoniales de naturaleza inmobiliaria, pese a que de entrada nada no esté excluido.

§2.-)¿Es relevante la titularidad de la explotación económica a la que está afecto el inmueble para determinar los supuestos de la exención?

La respuesta negativa a esta cuestión, y que, avanzamos, es la acertada, está implícita en el expositivo de la petición de informe.

En la consulta se dice literalmente: “*La Ley únicamente condiciona la exención a que el inmueble no se destine a explotaciones económicas no exentas del IS, pero no determina si tal exigencia viene referida solamente a la entidad sin afán de lucro o podría afectar también a cualquier arrendatario del inmueble*”. Eliminar esta ambigüedad, como también se expresa en la consulta, tiene por objeto salir al paso de cualquier interpretación que ponga la exención del IBI en función del carácter exento o no, en el marco del impuesto sobre sociedades, de cada una de las rentas obtenidas por las EESAL, en los términos que a estas rentas se les reconoce dicho carácter en el art. 6 de la Ley 49/2002.

Como es sabido, el referido artículo dispone que están exentas del impuesto sobre sociedades las rentas obtenidas por las EESAL derivadas, entre otros, de ingresos del patrimonio mobiliario, del patrimonio inmobiliario y, obviamente, de las explotaciones económicas exentas de conformidad con el art. 7 de la propia Ley 49/2002.

La interpretación funcional, claramente inadecuada, como decimos, a la vista del art. 6 citado, sería: basta con que la ESAL no lleve *directamente* a cabo una explotación económica, con independencia que ésta pertenezca o no a la categoría de las exentas que establece el art. 7 de la Ley 49/2002 (es decir, es suficiente que la lleve a cabo *indirectamente* mediante una sociedad por ella participada, o que la lleve a cabo un tercero en el inmueble correspondiente), para que la exención reconocida en relación al impuesto sobre sociedades a las rentas que se deriven se propague también al IBI de los inmuebles afectos a estas actividades económicas.

Esta interpretación es, insistimos, insostenible desde cualquier punto de vista. Se trataría, como lo hemos formulado en el enunciado de esta cuestión, expresando la duda de la consulta en sus adecuados términos jurídicos, de hacer depender el ámbito de la exención del IBI de la titularidad de la explotación económica. Dicho de otra manera, si el titular de la explotación económica fuera directamente la ESAL, entonces la exención del IBI del correspondiente inmueble afectado dependería de si dicha explotación es calificable de exenta o no de conformidad con el art. 7 de la Ley 49/2002; en cambio, si el titular de la explotación fuera indirectamente la ESAL o un tercero, entonces la exención del IBI se produciría siempre, dado que, según dispone

el art. 6 de la Ley 49/2002, las rentas derivadas obtenidas por la ESAL -ya sean participaciones en las ganancias de la sociedad que lleva a cabo la explotación o alquileres satisfechos por el arrendatario titular de la explotación- son rentas en cualquier caso exentas del impuesto sobre sociedades -es decir, aunque la explotación económica sea una explotación no exenta a la vista de lo que dispone el art. 7 de la Ley 49/2002.

Formulada así, se manifiesta lo absurdo de esta interpretación. La causa no radica en la existencia de dos impuestos diferentes con sus respectivos regímenes de exenciones. No se trata de advertir que el art. 6 de la Ley 49/2002 fija el criterio para determinar las exenciones relativas al impuesto sobre sociedades -que es un impuesto de carácter directo y naturaleza personal que grava las rentas-, mientras que el art. 15.1 de la misma Ley fija el criterio para determinar las exenciones correspondientes a otro impuesto, el IBI -que es de naturaleza real y grava el valor de los bienes inmuebles-; porque, en principio, nada impide que la presuposición de una exención se configure en relación a las presuposiciones de otra, referida a un tributo de naturaleza completamente distinta. De hecho, esto sucede aquí, aunque sólo parcialmente.

Lo que resulta importante es la forma como este último art. 15.1 de la Ley 49/2002 ha establecido la presuposición de la exención del IBI que beneficia a las EESAL. En este artículo no se dice que la titularidad calificada (ex art. 61 del TRLRHL de 2004) sobre un determinado bien inmueble que ostente una ESAL, sólo da lugar a la obligación tributaria principal del IBI si este bien inmueble está afecto a una explotación económica no exenta *llevada a cabo directamente por la ESAL*. Esta añadidura no existe. Y la norma se limita a hacer relevante únicamente la vinculación (afectación) del inmueble a una explotación económica exenta, lo cual, como hemos explicado largo y tendido en la respuesta a la cuestión anterior, remite al art. 7 de la Ley 49/2002 y no al art. 6 la misma, con independencia, pues, de quien sea el titular de la explotación.

De hecho, esta conclusión responde a la interpretación sistemática del art. 7 de la Ley 49/2002. La expresión “*explotación económica exenta*” solamente es predicable, en puridad, de las explotaciones que lleva a cabo una ESAL. El campo comprendido por la expresión contraria, “*explotación económica no exenta*”, que es la empleada por el art. 15.1 de esta Ley, la integran pues (i) aquellas explotaciones a las

que no les es atribuible esta condición porque, llevándolas a cabo una ESAL, no encajan en el art. 7, (ii) y también todas aquellas que “*no están exentas*” porque el atributo de la exención relativa al impuesto sobre sociedades no les es aplicable en la medida que son explotaciones llevadas a cabo por titulares que no son EESAL.

Esta interpretación es, por otro lado, coherente desde el punto de vista teleológico. Conviene advertir que cualquier interpretación diferente, que condujera a modificar la tasatividad de la exención establecida en el art. 15.1 de la Ley 49/2002, podría alterar las condiciones de competencia en el mercado.

En efecto, dado que, al amparo del art. 63.2 del TRLRHL de 2004, cabe la posibilidad de repercutir sobre el arrendatario el IBI debido por la ESAL, la interpretación estricta del art. 15.1 de la Ley 49/2002, que hemos indicado, no supone ningún coste fiscal añadido para las explotaciones económicas no exentas que se desplieguen en inmuebles cuya titularidad corresponde a una ESAL, y diferente de lo que tendrían si se desplegaran en inmuebles de titularidad diferente. Mientras que, por supuesto, la interpretación ampliada, y como decimos insostenible, de la exención, beneficiaria a las primeras sin razón alguna que tuviera cabida en las finalidades perseguidas por la Ley 49/2002, que se resumen en promover el desarrollo del denominado tercer sector o sector no lucrativo, sin tener que alterar las condiciones de competencia del sector lucrativo.

§3.- ¿En qué medida la Administración Tributaria Local puede verificar que se dan los requisitos necesarios para el disfrute de las exenciones de los tributos locales, establecidas por el art. 15 de la Ley 49/2002, a la vista de la redacción del apartado 4 de este artículo?

Esta cuestión, pese a que se plantea sin solución de continuidad, no afecta solamente a la exención que el art. 15 de la Ley 49/2002 reconoce a la IBI debido por las EESAL, sino que también afecta a las exenciones del IAE y del IIVTNU que este artículo igualmente reconoce.

La respuesta que avanzamos es la siguiente: la Administración Tributaria Local puede verificar el cumplimiento de los requisitos necesarios para el disfrute de

estas exenciones en la medida en que se lo permitan las potestades y funciones de comprobación e inspección que ostenta y en los términos legalmente previstos para el ejercicio de éstas. Y conviene añadir, porque según parece es un extremo de especial preocupación en la consulta formulada, que el nuevo sistema de reconocimiento de estos beneficios fiscales ha convertido unas exenciones que hasta ahora eran *rogadas*, en exenciones *ope legis*, pero sometidas a una *carga de comunicación*. El sistema consiste en optar por el “*régimen fiscal especial*” –que es el que integra estos beneficios- y comunicarlo, si es el caso, a las Administraciones Tributarias correspondientes, en los términos que expondremos a continuación.

En efecto, el art. 15.4 de la Ley 49/2002 establece que la aplicación de las exenciones previstas en el propio artículo, es decir, como acabamos de indicar, las relativas al IBI, al IAE i al IIVTNU, permanece condicionada (i) por un lado, a que “*las entidades sin fines lucrativos comuniquen al Ayuntamiento correspondiente el ejercicio de la opción regulada en el apartado 1 del artículo anterior*”, es decir, el art. 14.1 de la Ley 49/2002, relativo al llamado “*régimen fiscal especial*”; y (ii) por otro lado, “*al cumplimiento de los requisitos y supuestos relativos al régimen fiscal especial regulado en este Título*”.

El disfrute de estas exenciones por parte de una ESAL depende, evidentemente, de que ésta sea una ESAL a los efectos de la propia Ley 49/2002, lo que quiere decir, tal y como se dispone en el art. 2 de la misma Ley, que la ESAL debe reunir los requisitos establecidos en el art. 3.

Además, y también resulta claro, es necesario que se de el supuesto de hecho de la exención (por ejemplo, en el caso de la relativa al IBI, que el inmueble esté afecto a una explotación económica exenta).

Y finalmente, aunque como condición necesaria y previa a todo esto, es necesario que la ESAL haya ejercido el derecho de optar por el *régimen fiscal especial* establecido por esta Ley; un régimen que gravita esencialmente sobre los beneficios fiscales en el ámbito del impuesto sobre sociedades y en el de la tributación local.

La fórmula de condicionar el “*régimen fiscal especial*” de las EESAL en el ejercicio efectivo del derecho de optar por este régimen, está fijada en el art. 14 de la

Ley 49/2002, y constituye una de las principales características de la nueva disciplina de las EESAL. El artículo citado remite la regulación de los plazos y la forma de ejercer este derecho a normas reglamentarias. Y estas normas han sido establecidas por el RD 1.270/2003, de 10 de octubre, que aprobó el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin afán de lucro y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

De todo esto se deduce que el sistema ya no es, como decimos, uno en el que para el disfrute de las exenciones -en particular, para el de las correspondientes a los tributos locales-, la ESAL deba solicitarlo previamente a la Administración local correspondiente (como establecía el art. 46.2 de la derogada Ley 30/1994, de fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general: “*Para el disfrute de los beneficios fiscales en los tributos locales regulados en la Sección 4ª de este Capítulo [IBI i IAE] las entidades sin fines lucrativos deberán solicitarlo a los Ayuntamientos competentes [...]*”) y a continuación, una vez verificado por esta Administración el cumplimiento de los requisitos exigidos, obtener de ella, si es el caso, el reconocimiento (como establecía el art. 4.5 del también derogado RD 765/1995, de 5 de mayo, que regulaba determinadas cuestiones del régimen de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general: “*El Ayuntamiento [...] dictará resolución motivada concediendo o denegando la exención solicitada*”, en función, claro está, del resultado del examen de la documentación que la ESAL tenía que acompañar en la solicitud, y en la que debía “*acreditar su condición*” y contener la información requerida por los apartados 2 y 3 del referido art. 4 del RD 765/1995, que era básicamente la misma que la que debía haberse suministrado previamente en la *Agencia Estatal de Administración Tributaria* para obtener el reconocimiento de los beneficios fiscales relativos al impuesto sobre sociedades).

El nuevo sistema es el establecido por el art. 15.4 de la Ley 49/2002, y pese a que en dicho artículo se disponga sobre los tributos locales que “*la aplicación de las exenciones previstas estará condicionada [...] al cumplimiento de los requisitos y supuestos relativos al régimen fiscal especial regulado en este Título*”, esta manifestación no afecta a la naturaleza de un sistema de reconocimiento que ha dejado de ser rogado, por activarse *ope legis*, una vez cumplida la carga de comunicar la ESAL al Ayuntamiento que ha ejercido la opción por el “*régimen fiscal especial*” de la Ley 49/2002.

El motivo está claro: dicha manifestación remite al *prius* objetivo para el disfrute de las exenciones -las exenciones sólo benefician a las ESSAL que reúnan los requisitos del art. 3 de la Ley 49/2002, como hemos dicho, y en la medida en que el supuesto tenga cabida en la modalidad exenta del hecho imponible-, pero el reconocimiento de la exención correspondiente no está subordinada al examen previo de la Administración Local, sino solamente a la carga de comunicación que arrastra el sujeto pasivo, como hemos indicado.

Ahora bien, dado que se trata de un *prius* objetivo, el derecho a la exención puede ser objeto de verificación en cualquier momento por parte de la Administración mediante el ejercicio de las potestades de comprobación e inspección que ostenta. Por ello, no es casual que el art. 14. 3 de la Ley 49/2002 establezca que “*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 [...] junto a los intereses de demora correspondientes*”, y más adelante añade: “*sin perjuicio de las sanciones que en su caso procedan*”.

Que el sistema de reconocimiento de las exenciones de los tributos locales ya no es rogado se comprueba indicativamente atendiendo además a los antecedentes parlamentarios de la Ley 49/2002, y se confirma con la lectura de la propia Ley y del RD 1.270/2003.

El Proyecto de Ley (BOCG de 20 de agosto de 2002, Serie A. Nº 106-1) llevaba una redacción del art. 15.4 que sin duda alguna configuraba el sistema de reconocimiento de las exenciones relativas a los tributos locales, como un sistema rogado. Se decía: “*La aplicación de las exenciones previstas en este artículo estará condicionada a que las entidades sin fines lucrativos hayan ejercitado la opción regulada en el apartado uno del artículo anterior y al cumplimiento de los requisitos y supuestos de hecho relativos al régimen fiscal especial regulado en este título, que deberán ser probados por la entidad, la cual deberá solicitar su aplicación al Ayuntamiento competente*”. El último inciso subrayado obvia todos los comentarios. Ahora bien, esta configuración del sistema cambia ya radicalmente, en el sentido que finalmente adoptaría la Ley cuando el Proyecto fue aprobado por el Congreso de los Diputados. El texto aprobado por el Congreso era un conglomerado de la enmienda nº 117 del Grupo Parlamentario Catalán (Convergència i Unió), que proponía la supresión

del apartado 4 del art. 15, por entender que “*la exención de los tributos locales para las entidades sin fines lucrativos debería operar automáticamente sin ser necesaria la solicitud previa de las entidades que tienen derecho a dicha exención cuando cumplan los requisitos legalmente exigidos para disfrutar de la exención*”, y la enmienda nº 146 del Grupo Parlamentario Popular que proponía un texto que no transcribimos por ser exactamente igual al que pasaría finalmente a la Ley 49/2002 (BOCG de 24 de octubre de 2002, Serie A. Nº 106-9). Este texto conglomerado -pues su incorrección gramatical es evidente- decía: “*La aplicación de las exenciones previstas en este artículo serán de aplicación automática cuando las entidades sin fines lucrativos comuniquen al Ayuntamiento correspondiente el ejercicio de la opción regulada en el apartado uno del artículo anterior y al cumplimiento de los requisitos y supuestos de hecho relativos al régimen fiscal especial regulado en este título*” (BOCG de 29 de octubre de 2002, Serie A. Nº 106-11). Ahora bien, pese a las incorrecciones formales, el sentido era inequívoco: de la expresión inicial “*deberán ser probados por la entidad, la cual deberá solicitar su aplicación al Ayuntamiento competente*” a la expresión final “*serán de aplicación automática cuando las entidades sin fines lucrativos comuniquen al Ayuntamiento correspondiente el ejercicio de*”, está el paso de un sistema rogado a un sistema que actúa *ope legis* con la carga de comunicación indicada. Y este paso se confirmó cuando en el Senado, en virtud de la enmienda nº 113 del Grupo Parlamentario Popular, se vuelve a recuperar la enmienda que este Grupo ya había propuesto en el Congreso en sus exactos términos literales, y por lo tanto, el art. 15.4, desproveído de la añadidura redundante *aplicación automática*”, adquiere la redacción final que confirmaría nuevamente el Congreso y pasaría definitivamente al BOE nº 307, de 24 de diciembre de 2002.

La intención del legislador de otorgar un trato muy favorable a las EESAL se percibe claramente también en este extremo. El reconocimiento de las exenciones relativas a los tributos locales es consecuencia de haber optado por el “*régimen fiscal especial*” a que tienen derecho las EESAL –claro está, si reúnen los requisitos exigidos por el art. 3. El “*régimen fiscal especial*” es principalmente un régimen que beneficia las EESAL como sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades y de los tributos locales indicados. Para acogerse basta con quererlo, y para esta voluntad sea jurídicamente relevante basta con comunicarlo. La Ley no es demasiado explícita sobre a quién debe comunicarse; y en lo que se refiere al plazo y la forma de la comunicación se remite, como ya hemos dicho, a las disposiciones reglamentarias. Sin embargo, la exposición de

motivos no deja lugar a dudas: *“El régimen fiscal especial es voluntario, de tal manera que podrán aplicarlo las entidades que, cumpliendo determinados requisitos opten por él y comuniquen la opción al Ministerio de Hacienda”*.

Parece, pues, como si existiera algún tipo de secuencia en la que el reconocimiento de la especialidad fiscal del impuesto sobre sociedades fuera el antecedente necesario del reconocimiento de la especialidad fiscal de los tributos locales. Probablemente ésta deba ser la conclusión definitiva. Pero la Ley 49/2002 tampoco es clara al respecto. Queda dicho en la exposición de motivos que dos de los tres pilares del *“régimen fiscal especial”* son la *“tributación de dichas entidades por el Impuesto de Sociedades y la fiscalidad en materia de tributos locales”* (el tercero es el concepto de ESAL). Esta descripción unitaria de la especialidad se confirma después en el art. 14.1 de la Ley 49/2002, cuando remite tanto la determinación de los plazos como la forma de acogerse *“al régimen fiscal especial establecido en este Título”* a disposiciones reglamentarias. Pero este Título, como es sabido, abastece el impuesto sobre sociedades y los tributos locales. Ahora bien, cuando el art. 15.4 de la Ley 49/2002 se refiere de nuevo a esta cuestión en relación a los tributos locales, somete el disfrute de las exenciones al hecho de que las EESAL comuniquen al Ayuntamiento *el ejercicio de la opción regulada* en el art. 14.1. La ambigüedad recae en el contenido que deba tener dicha comunicación: ¿significa esta última expresión que lo que debe comunicarse es que ya se ha ejercido la opción regulada en los términos remitidos en dicho art. 14.1 –es decir, como establecerá más tarde el art. 1.1 del Reglamento aprobado por el RD 1.270/2003, que la ESAL ha comunicado ya a *“la Administración Tributaria su opción por dicho régimen a través de la correspondiente declaración censal”*- o, por el contrario, significa que lo que debe comunicarse al Ayuntamiento es que se ejerce en este momento la opción a la que se tiene derecho, naturalmente referida en el mencionado art. 14.1?. Si se trata del primer caso, la comunicación a la Administración Tributaria (estatal) devendría el antecedente necesario para el disfrute del *“régimen fiscal especial”* en lo que tiene de beneficio en la tributación local; mientras que si se trata del segundo significado, dicha secuencia no existiría, de modo que, además, se podría argumentar en favor de una posible verificación de los requisitos exigidos en el art. 3 de la Ley 49/2002, en el momento de la comunicación.

Ahora bien, insistimos, esta segunda interpretación no parece posible, y menos aún su corolario: ni la Administración Tributaria estatal ni la local deben someter

el reconocimiento de las exenciones a la verificación previa del cumplimiento de los requisitos y supuestos indicados. El RD 1.270/2003, al amparo de la remisión contenida en el art. 14.1 de la Ley, lo ha dejado claro.

El apartado 1 del art. 1 del Reglamento, titulado: “*Opción por la aplicación del régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos*”, como hemos dicho, condiciona esta aplicación a la declaración censal referida, y el apartado 1 del art. 2, con el título: “*Aplicación del régimen fiscal a efectos de los tributos locales*”, la condiciona en este ámbito a la comunicación de la declaración censal anterior al Ayuntamiento, librándose únicamente de esta última carga de comunicación la ESAL que pretenda la exención correspondiente al IAE, para la que la comunicación a la Administración Tributaria Estatal exime de la segunda (como dice el art. 2.3 del Reglamento, en relación a este impuesto, la comunicación al Ayuntamiento “*se entenderá realizada con la presentación de la declaración censal a la que se refiere el artículo 1 de este Reglamento*”, es decir, con la declaración censal que se tiene que hacer previamente ante la Administración Tributaria Estatal).

Todo esto confirma lo que ya hemos adelantado: El “*régimen fiscal especial*” de las EESAL, en la parte que corresponde a la tributación local, se activa *ope legis*, una vez el sujeto pasivo ha comunicado al Ayuntamiento que ha optado por dicho régimen ante la Administración Tributaria Estatal, mediante la correspondiente declaración censal, a excepción del caso de la especialidad relativa en el IAE, como acabamos de ver.

Ahora bien, el reconocimiento de las exenciones correspondientes es, naturalmente, provisional, porque el derecho a la exención es consecuencia, no solamente del hecho de que se haya ejercido la opción indicada, sino que efectivamente se cumplan los requisitos que acrediten al sujeto pasivo como ESAL a los efectos de la Ley 49/2002, y que se den los correspondientes supuestos de hecho de la exención pretendida, como dice claramente el art. 15.4 de ésta (y también el art. 14.2). Por lo tanto, la Administración Tributaria, tanto la local como la estatal, en cualquier momento pueden proceder a comprobar todas estas circunstancias al amparo de las potestades y funciones de comprobación e inspección que tienen asignadas. Cabe tener en cuenta, además, que esta conclusión recae en las explícitas previsiones establecidas en el art. 115.3 de la nueva Ley 58/2003: “*Los actos de concesión o reconocimiento de beneficios*”

fiscales que estén condicionados [...] a la efectiva concurrencia de determinados requisitos no comprobados en el procedimiento en que se dictaron tendrán carácter provisional”.

§4.- Cuestiones relativas a la aplicación del “régimen fiscal especial” de las EESAL ex Ley 49/2002, en la Iglesia Católica y a las otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas con las que el Estado español ha suscrito acuerdos de colaboración.

La consulta que se nos ha formulado plantea también una serie de cuestiones relativas a la forma y plazos para acogerse la Iglesia Católica y las otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas con las que el Estado español ha suscrito acuerdos de colaboración, en el “régimen fiscal especial” establecido para las EESAL por la Ley 49/2002, dado que las disposiciones adicionales octava y novena de ésta extienden la aplicación de este régimen a dichas entidades religiosas.

Ahora bien, entendemos que buena parte de estas cuestiones parten de un supuesto error del legislador, que en realidad, como veremos, no existe, consistente en ignorar que el “régimen fiscal especial” de las EESAL es de carácter opcional.

A.- Así, se nos plantea en primer lugar la **cuestión relativa a cómo se tiene que aplicar este régimen**, si resulta que, siendo de carácter opcional, la disposición adicional única del Reglamento aprobado por el RD 1.270/2003 afirma que las entidades referidas en el apartado 1 de la disposición adicional novena de la Ley 49/2002 “*no tendrán que efectuar las comunicaciones reguladas en los artículos 1 y 2 de este Reglamento*”, añadiendo que “*dicho régimen se aplicará directamente por el sujeto pasivo cuando se trate de tributos objeto de declaración o autodeclaración, y por la Administración tributaria en los demás casos*”.

El precepto resulta claro en todos sus extremos, y no merece otro comentario que el de explicar cuál es la razón por la que no se puede considerar que en la forma de extender el “régimen fiscal especial” de las EESAL en las entidades religiosas del apartado 1 de la disposición adicional novena de la Ley 49/2002 el legislador haya incurrido en un error.

Esta explicación es muy sencilla. La extensión del “*régimen fiscal especial*” de las EESAL en las entidades religiosas está recogida, ciertamente, en la Ley 49/2002, pero su origen, y la causa de que el legislador ordinario no pueda alterarlo, se halla en el Acuerdo sobre asuntos económicos suscrito entre el Estado español y la Santa Sede, de 3 de enero de 1979, en la Ley 24/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprobó el Acuerdo de cooperación del Estado con la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España, la Ley 25/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprobó el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Comisión Islámica de España.

Como es sabido, este bloque normativo está recortado sobre un mismo patrón que distingue entre las entidades religiosas que constituyan, como se acostumbra a decir, el “núcleo duro” de las diferentes iglesias, confesiones y comunidades religiosas (*i.e.*, las entidades referidas en el art. IV del Acuerdo de 1979, y los arts. 11.3 de las citadas Leyes 24/1992, 25/1992 y 26/1992), y las entidades dependientes de las entidades religiosas, no comprendidas en este núcleo (*i.e.*, las entidades referidas en el art. V del Acuerdo de 1979, i los arts. 11.5 de las Leyes 24/1992, y 25/1992 y 11.4 de la Ley 26/1992).

Para las primeras este bloque normativo impone al legislador ordinario la necesidad que les sea reconocida una serie de exenciones que abarca fundamentalmente, y *mutatis mutandi*, las comprendidas en el “*régimen fiscal especial*” que la Ley 49/2002 establece para las EESAL. En la medida de que este “*régimen fiscal especial*” es, como hemos visto, un régimen de exenciones, no es preciso que estas entidades, que forman el “núcleo duro”, tengan que optar por éste para poder disfrutarlo, porque se puede decir que ya lo hicieron cuando suscribieron los correspondientes acuerdos de cooperación con el Estado español, y así perdurará hasta que estos acuerdos no sean modificados (*rectius*, los beneficios fiscales se aplican directamente en virtud de este bloque normativo).

Es diferente el caso de las segundas, puesto que este mismo bloque normativo utiliza una fórmula para el disfrute de beneficios fiscales para todas las iglesias, confesiones y comunidades religiosas, consistente en la remisión explícita y funcional a los beneficios que el ordenamiento jurídico prevea en todo momento para las entidades sin afán de lucro. De modo que, en este caso, esto significa que la

aplicación del “*régimen fiscal especial*” previsto para las EESAL a estas otras entidades requerirá el ejercicio previo de la opción establecida en la Ley 49/2002, porque esto es lo que está fijado para las EESAL.

En realidad, todo esto se desprende sencillamente de la lectura de las disposiciones adicionales octava y novena de la Ley 49/2002 y de su complemento reglamentario.

En el apartado 1 de la disposición adicional novena está referido el “núcleo duro”, que no tiene que optar por el “*régimen fiscal especial*”, porque le corresponde en virtud del bloque normativo indicado, y en consecuencia el apartado 1 de la disposición adicional única del reglamento aprobado por el RD 1.270/2003 afirma lo que hemos visto que afirma: Que las entidades comprendidas en el apartado 1 de la disposición adicional novena de la Ley 49/2002 no tienen que efectuar las comunicaciones en la Administración Tributaria, estatal o local, expresivas del ejercicio del derecho de opción para disfrutar de los beneficios fiscales correspondientes.

Mientras que, claro está, las otras entidades religiosas, las referidas a la disposición adicional octava y al apartado 2 de la novena, que se corresponden con las entidades dependientes, tienen que ejercer la opción porque su régimen, como también se desprende del bloque normativo mencionado, es funcional al de las EESAL, y éstas tienen que optar, a parte de cumplir por la misma razón “*los requisitos exigidos por esta Ley a las entidades sin fines lucrativos para la aplicación de dicho régimen*”, como dice el apartado 2 de la disposición adicional novena de la Ley 49/2002. Consecuencia de esto es que el apartado 2 de la disposición adicional única del reglamento aprobado por el RD 1.270/2003, establezca que a estas entidades -las de la disposición adicional octava y las del apartado 2 de la disposición adicional novena de la Ley 49/2002- “*les será de aplicación lo dispuesto en los artículos 1, 2 [...] del Reglamento a los efectos del ejercicio de la opción del régimen fiscal especial [...]*”, es decir, el sistema de comunicaciones con el que las EESAL manifiesten eficazmente que han ejercido la opción necesaria.

B.- Si esto es así, la segunda cuestión que se nos plantea, relativa al **plazo para proceder a las devoluciones de las cantidades ingresadas** por aquellos sujetos beneficiarios del “*régimen fiscal especial*” y, en particular, para la devolución de las

cuotas correspondientes al ejercicio de 2003 satisfechas por las entidades religiosas, tendría que resolverse, dada la existencia de este derecho a la devolución *ex art. 2.5* del Reglamento aprobado por el RD 1.270/2003, habida cuenta que este “*régimen fiscal especial*”, como acabamos de decir, beneficia a unas *ope legis*, sin la carga de la comunicación de la opción, y a las otras sólo con esta carga. Esto tiene que servir, además, para circunscribir la interpretación del art. 2.5 del Reglamento aprobado por el RD 1.270/2003 a su literalidad, y conforme a lo establecido por el art. 14.1 de la Ley 49/2002: “*Ejercitada la opción la entidad quedará vinculada a este régimen de forma indefinida durante los períodos impositivos siguientes [...]*”.

De esto se deriva que la devolución de las cantidades ingresadas por las entidades religiosas del apartado 1 de la disposición adicional novena de la Ley 49/2002 tendría que proceder de oficio, mientras que las debidas a las entidades religiosas restantes también se podría realizar del mismo modo, una vez comunicada la opción.

C.- Fruto de unas consideraciones análogas es la última cuestión que se nos plantea en relación a la **carencia de determinación de los requisitos y plazos respecto a la aplicación de los beneficios que afectan a los tributos locales, contrastado con el hecho de que la modificación del art. 90 del Reglamento del ITPAJD, aprobado por el RD 828/1995, producida por la disposición final primera del RD 1.270/2003, en cambio, los ha precisado para este impuesto.**

En realidad no vemos ningún paralelismo entre un caso y el otro. LITPAJD no es un tributo local, sino estatal, cuyos rendimientos están cedidos a las comunidades autónomas. La disposición adicional tercera de la Ley 49/2002 se ha limitado a ajustar el ámbito subjetivo de las exenciones de este impuesto a la nueva categorización de EESAL configurada en esta Ley, y a la Iglesia Católica y las otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas con las que el Estado español ha suscrito acuerdos de colaboración, mediante la modificación de la letra A) del art. 45.1 del TRITPAJD, aprobado por el RDL 1/1993, de 24 de septiembre.

Es cierto que en sentido amplio se puede afirmar que del “*régimen fiscal especial*” reconocido en las EESAL también forman parte de éste estos otros beneficios; pero, en realidad, lo que la Ley 49/2002 ha pretendido es conformar de modo análogo un sistema de exenciones ya reconocido en el “*régimen fiscal especial*” que gravita

principalmente, como venimos diciendo, sobre el impuesto sobre sociedades y los tributos locales. Al respecto están muy claras estas palabras de la exposición de motivos de la Ley 49/2002, “[...] *establecer la necesaria coherencia entre las previsiones en él contenidas y los preceptos de esta Ley, y en el régimen de exenciones previsto en el texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, al objeto de hacer introducir también en este impuesto el automatismo en la aplicación de las exenciones que puedan corresponder a las entidades sin fines lucrativos por el ejercicio de la opción por el régimen fiscal especial y su comunicación a la Administración tributaria*”.

Por lo que respecta a las entidades religiosas, este ajuste subjetivo de las exenciones del ITPAJD tampoco se ha llevado más allá de las restricciones derivadas del bloque normativo que da amparo a sus beneficios fiscales; un bloque que, cabe recordar, también contempla este impuesto, proyectándose los supuestos de hecho exentos de modo diferente según la entidad religiosa beneficiaria pertenezca o no al llamado núcleo duro de las iglesias, confesiones y comunidades religiosas con las que el Estado español ha suscrito acuerdos de colaboración.

Las correspondientes modificaciones del Reglamento del ITPAJD consecuencia de todo esto, efectuadas por la disposición final primera del RD 1.270/2003, se han adecuado, pues, correlativamente en lo que atañe a las entidades religiosas a la distinción entre entidades del núcleo duro (las referidas al apartado 1 de la disposición adicional novena de la Ley 49/2002) y el resto (las referidas a la disposición adicional octava y al apartado 2 de la disposición adicional novena).

Por esto, aceptado que se trataba de hacer análogo el funcionamiento del “*régimen fiscal especial*” en relación al impuesto sobre sociedades y a los tributos locales, y el conjunto de exenciones subjetivas del ITPAJD, y visto de otro lado que la primera categoría de entidades religiosas no tiene que optar por poder disfrutar del mencionado “*régimen fiscal especial*”, la exención del ITPAJD se acredita probando sencillamente que la entidad en cuestión pertenece al “núcleo duro”. (Obsérvese que esto es lo que se requiere en el fondo, en virtud de la remisión que el nuevo art. 90 del Reglamento del ITPAJD hace en el apartado 1 de la disposición adicional única del Reglamento, aprobado por el RD 1.270/2003: acreditar que “*la entidad está incluida en el apartado 1 de la citada Disposición Adicional [Novena de la Ley 49/2002]*”,

pidiendo al efecto que se acredite “*la personalidad y naturaleza de la entidad mediante la certificación de su inscripción emitida por el Registro de Entidades Religiosas del Ministerio de Justicia*”). Mientras que, nuevamente, para la exención del ITPAJD que beneficia al resto de entidades religiosas, el mencionado art. 90 del Reglamento del ITPAJD, la condiciona a la acreditación que se ha ejercido la opción. (En este caso se pide “*copia del certificado vigente en el momento del hecho imponible regulado en el artículo 4 del citado Reglamento* [aprobado por el RD 1.270/2003]”; es decir, del certificado que también sirve para otra de las particularidades del *régimen fiscal especial*” -la exclusión de la obligación de retener o ingresar a cuenta respecto de las rentas exentas percibidas por las entidades sin afán de lucro-, y que se circunscribe a hacer constar “*que la entidad ha comunicado a la Administración Tributaria la opción por el régimen fiscal especial [...]*”).

CONCLUSIONES

De modo sucinto, y sin subestimar todas las consideraciones hechas en el cuerpo de este informe, podemos responder a las cuestiones planteadas en los siguientes términos:

(A) Afectación parcial de un inmueble cuyo titular es una ESAL a una explotación económica no exenta.- Si sólo una parte de un inmueble que pertenece a una ESAL es utilizada realmente para llevar a cabo una explotación económica no exenta, el inmueble se puede considerar “*afecto*” parcialmente a esta explotación conforme a los criterios establecidos en los arts. 27 de la Ley 40/1998 y 21 del RD 214/1999; y, por lo tanto, la exención del IBI que el art. 15.1 de la Ley 49/2002 reconoce a la ESAL, no tendría que abastecer la parte del inmueble afecta a la explotación no exenta, siendo necesario, entonces, a los efectos de determinar la obligación tributaria principal, proceder al correspondiente ajuste de la base imponible del IBI en la parte del inmueble realmente afecta.

(B) Relevancia de la titularidad de la explotación económica a la que está afecta el inmueble para determinar los supuestos de la exención del art. 15.1 de la Ley 49/2002.- Se tiene que entender, porque no hay razón alguna significativa para considerar lo contrario, que si en un inmueble que pertenece a una ESAL se lleva a

cabo para un tercero una actividad económica no exenta, al amparo del art. 15.1 de la Ley 49/2002 el inmueble en cuestión no está exento del IBI. Esta afirmación comprende, por descontado, el caso en que el inmueble está arrendado y el arrendatario lleva a cabo una explotación económica no exenta.

(C) Verificación por la Administración Tributaria Local del cumplimiento por las EESAL de los requisitos necesarios para el disfrute de las exenciones de los tributos locales, establecidos por el art. 15 de la Ley 49/2002.- La Administración Tributaria Local puede verificar el cumplimiento de los requisitos necesarios para el disfrute de estas exenciones en la medida en que se lo permitan las potestades y funciones de comprobación e inspección que ostenta y en los términos legalmente previstos para el ejercicio de éstas.

(C.1) Ahora bien, esto es independiente del nuevo sistema establecido para el reconocimiento del disfrute de estas exenciones, dado que la Ley 49/2002 (y el RD 1.270/2003) ha convertido unas exenciones que hasta ahora eran *rogadas*, en exenciones que se activan *ope legis*, pero sometidas a *una carga de comunicación*. El sistema consiste en optar por el “*régimen fiscal especial*” –que es quien integra estos beneficios - y comunicarlo, si es el caso, a las Administraciones Tributarias correspondientes.

(C.2) En líneas generales, a la Administración Tributaria Estatal cabe comunicar el ejercicio de la opción mediante la declaración censal adecuada, y a la Administración Tributaria Local comunicar que se ha realizado esta declaración, con la única excepción del caso relativo al IAE, por el que la declaración censal inicial ahorra la subsiguiente comunicación.

(D) Aplicación del “régimen fiscal especial” de las EESAL ex Ley 49/2002, a la Iglesia Católica y a las otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas con las que el Estado español ha suscrito acuerdos de colaboración.- Para la aplicación de este régimen se debe tener presente la distinción entre las entidades religiosas referidas en el apartado 1 de la disposición adicional novena de la Ley 49/2002 y las referidas en el apartado 2 de esta disposición y en la disposición adicional octava. Esta distinción deriva del bloque normativo que trasladó los acuerdos suscritos entre el Estado español y las distintas iglesias, confesiones y comunidades

religiosas. Como consecuencia de esto, las entidades del primer tipo disfrutaban del “*régimen fiscal especial*” “previsto para las EESAL en la Ley 49/2002 sin necesidad de ejercer la opción que hemos descrito en el cuerpo de este informe, y hemos sintetizado en la conclusión C), mientras que las otras entidades restan sometidas al mismo régimen que las EESAL, dado que lo que resulta obligado en virtud de aquellos acuerdos es la sujeción de estas entidades religiosas a un régimen de exenciones funcional al régimen que beneficie en cada momento a las EESAL.

(D.1) La cuestión relativa al plazo para proceder a las devoluciones de las cantidades ingresadas por aquellos sujetos beneficiarios del “*régimen fiscal especial*” y, en particular, para la devolución de las cuotas correspondientes al ejercicio de 2003 satisfechas por las entidades religiosas, debe resolverse teniendo presente esta consideración. De esto se deriva que la devolución de las cantidades ingresadas por las entidades religiosas del apartado 1 de la disposición adicional novena de la Ley 49/2002 tendría que proceder de oficio, mientras que la de las entidades religiosas restantes se podría realizar del mismo modo, una vez comunicada la opción.

(D.2) No detectamos razón alguna para poder alterar estas conclusiones a la luz del nuevo sistema establecido para el disfrute de las exenciones relativas al ITPAJD. Este sistema, modificado por la Ley 49/2002, es coherente con la anterior distinción, y por lo tanto, el disfrute de las exenciones de este impuesto por parte de las entidades religiosas referidas en el apartado 1 de la disposición adicional novena de esta Ley no requiere comunicación de la opción: es suficiente acreditar que la entidad está comprendida en este apartado en el momento de devengarse el impuesto.