

Consell Tributari
Expedient: 290/4

El Consell Tributari, reunit en sessió de 23 de juny de 2004, ha aprovat el següent informe:

A l'empara dels articles 2.1 i 15.1 del Reglament orgànic del Consell Tributari, el president de la Comissió de Presidència, Hisenda i Coordinació Territorial sol·licita a aquest Consell l'elaboració d'un estudi sobre diversos extrems relatius a la Llei 49/2002, de 23 de desembre, de règim fiscal de les entitats sense afany de lucre i d'incentius fiscals al mecenatge (en endavant Llei 49/2002).

En particular, les qüestions sobre les quals es sol·licita l'estudi es concentren a l'entorn de l'exempcions dels tributs locals que l'art. 15 de la Llei 49/2002 reconeix a les entitats sense afany de lucre (en endavant EESAL o ESAL), i que la disposició addicional novena de la mateixa Llei estén a l'Església Catòlica i a les altres esglésies, confessions i comunitats religioses amb les quals l'Estat espanyol ha subscrit acords de col·laboració.

A continuació, en els epígrafs 1 a 3, tractarem les qüestions plantejades sobre l'art. 15 de la Llei 49/2002. L'epígraf 4 el dedicarem a l'estudi del règim de les exempcions de les entitats religioses.

§1.- Afectació parcial d'un immoble de titularitat d'una ESAL a una explotació econòmica no exempta. Si només en una part de la superfície d'un immoble que pertany a una ESAL es dona aquesta circumstància, es pot circumscriure l'IBI corresponent a la part de l'immoble destinada a aquesta explotació?

Aquesta qüestió es planteja a rel de la literalitat de l'art. 15.1 de la Llei 49/2002, que és la norma que estableix l'exempció de l'IBI que beneficia a les 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".

El dubte es suscita en els casos en què només una part de la superfície d'un immoble resulti "afecta" a una explotació econòmica "no exempta". La fórmula que s'insinua per resoldre'l consisteix en un ajust de l'exempció que la circumscriui a la superfície *no destinada a tal explotació*.

Aquest dubte, i la solució proposada, tenen com a antecedent l'experiència d'un dubte similar, suscitat per l'art. 58.1 de la derogada Llei 30/1994, de 24 de novembre, de fundacions i d'incentius fiscals a la participació privada en activitats d'interès general, en relació als casos en què només una part d'un immoble que pertanyia a una ESAL (abans a una fundació o a una associació declarada d'utilitat pública) es destinava a una explotació econòmica.

Ara bé, com es recordarà, a diferència del vigent art. 15.1 de la Llei 49/2002, l'antic art. 58. 1 de la Llei 30/1994, bastia l'exempció de l'IBI que beneficia a les EESAL amb tres requisits directes: dos de negatius i un de positiu. Abans, per a gaudir de l'exempció (a) l'immoble en qüestió *no havia d'estar cedit* a tercers mitjançant contraprestació –és a dir l'ESAL no havia d'obtenir rendes de l'immoble-; (b) el bé *no havia de ser utilitzat* per al desenvolupament d'explotacions econòmiques que no constituïssin l'objecte o finalitat específica de l'ESAL -una expressió que descrivia el caràcter pel qual tampoc en resultarien exemptes de l'impost sobre societats les explotacions econòmiques dutes a terme per l'ESAL-; i finalment (c) el bé *havia d'estar "afecte"* a les activitats que constituïssin l'objecte o finalitat específica de l'ESAL.

El segon requisit negatiu *-la no utilització del bé per al desenvolupament d'explotacions econòmiques que no constituïssin l'objecte o finalitat específica de l'ESAL-* venia matisat per l'adverbi "*principalment*", matís que havia permès, àdhuc amb la conformitat d'aquest *Consell Tributari*, que el dubte, similar al plantejat aquí, i sorgit en els casos en què només part de l'immoble s'utilitzés per al desenvolupament d'explotacions econòmiques alienes a l'objecte o a la finalitat específica de l'ESAL, es resolgués amb un ajust de l'exempció de l'IBI a la superfície no utilitzada per a aquest

propòsit –*rectius* amb una reducció de la base imposable de l'IBI a fi limitar-la a la superfície realment destinada a l'explotació econòmica.

A la llum de la nova regulació, aquesta solució, adoptada amb caràcter general durant el període de vigència de la Llei 30/1994, també es podria mantenir en la majoria de les ocasions. Tanmateix, no creiem que ara es pugui establir amb un abast general, excloent *ex ante* l'anàlisi necessària dels distints supòsits que es puguin plantejar.

Avui, i malgrat que l'art. 15.1 de la Llei 49/2002 reconegui a les EESAL una exempció de l'IBI similar, és diferent la configuració dels seus pressupòsits. En positiu, la titularitat qualificada (*ex art. 61 del TRLRHL de 2004*) sobre un determinat bé immoble que ostenti una ESAL, només dóna lloc a l'obligació tributària principal de l'IBI si el bé immoble està afecte a "*una explotació econòmica no exempta*".

El criteri per determinar l'àmbit de l'exempció de l'IBI és, per tant, únic i s'estableix per remissió. Radica exclusivament en el caràcter exempt, als efectes de l'impost sobre societats, de l'explotació econòmica a la qual es troba afecte l'immoble. En altres termes, es tracta d'un criteri dependent del règim de les exempcions de les rendes derivades de les explotacions econòmiques, fixat a l'art. 7 de la Llei 49/2002 en el marc de l'impost personal que és l'impost sobre societats, i que la pròpia Llei 49/2002 també reconeix en benefici de les EESAL.

L'art. 7 de la Llei 49/2002 determina que estan exemptes de l'impost sobre societats les rendes obtingudes per les EESAL que provinguin de qualsevol dels tipus d'explotacions econòmiques que el propi article citat descriu de forma específica i extensiva en els seus 10 primers punts, sempre que, a més, aquestes explotacions siguin desenvolupades "*en cumplimiento de su [el de la respectiva ESAL] objeto o finalidad específica*". A aquest grup d'explotacions econòmiques exemptes s'han d'afegir dues categories més, qualificades de manera genèrica: (a) les explotacions econòmiques no compreses en cap de les categories específiques que, però, tinguin "*un carácter meramente auxiliar o complementario*" de qualsevol d'aquestes exemptes, sempre que la xifra de negocis no representi més del 20% dels ingressos totals de l'ESAL corresponent (art. 7.11º de la Llei 49/2002); i (b) les explotacions econòmiques de qualsevol mena que siguin "*de escasa relevancia*", entenent en tot cas que ho són

aquelles en què l'import net de la xifra de negocis no ultrapassi en el seu conjunt els 20.000 €(art. 7.12º de la Llei 49/2002).

D'aquesta remissió se'n deriva que els supòsits *no exempts* de l'IBI són aquells en què l'immoble en qüestió estigui afecte a (i) una explotació econòmica distinta, i no accessòria (auxiliar o complementària), de les indicades específicament en qualsevol dels 10 primers números de l'art. 7 de la Llei 49/2002, o a (ii) una compresa en alguna d'aquestes que, tanmateix, no representi el compliment de l'objecte o la finalitat específica de l'ESAL, sempre que, en qualsevol cas, (iii) l'activitat no sigui d'escassa rellevància en els termes indicats.

Mentre que *l'àmbit de l'exempció* de l'IBI abasta tots aquells supòsits en els quals l'immoble en qüestió o (i) no està afecte a cap explotació econòmica; o (ii) està afecte a alguna de les que s'indiquen en els 10 primers números de l'art. 7 de la Llei 49/2002, sempre que coincideixi a més amb l'objecte o finalitat específica de l'ESAL; o (iii) essent distinta, sigui accessòria (auxiliar o complementària); o (iv) finalment, i en qualsevol cas, sigui d'escassa rellevància.

Aquests són els camps exempts i no exempts, i la línia que els distingeix passa per l'"*afectació*" de l'immoble a una explotació econòmica determinada.

Ara bé, en abstracte, "*afectar*" un immoble a una explotació econòmica no és senzillament, i només, dur a terme una explotació econòmica en un lloc físic determinat o, com deia el derogat art. 59.1 de la Llei 30/1994, utilitzar "*principalment*" l'immoble per dur a terme explotacions econòmiques. L'*afectació* és, certament, una qüestió de fet que té, no obstant, significats jurídics matisats en funció de les circumstàncies que l'ordenament jurídic (tributari) destaca.

Aclarir aquests matisos constitueix el punt central de la qüestió aquí plantejada; tot advertint ja, a tall d'exemple, que de la mateixa manera que la Llei 49/2002 no diu res respecte del cas de l'*afectació* d'una part d' un immoble a una explotació econòmica no exempta, tampoc ho diu del supòsit en què tot l'immoble està destinat a dur a terme simultàniament explotacions econòmiques exemptes i no exemptes.

Aquesta observació no pretén insinuar que mai resulti pertinent tenir en compte, als efectes que aquí interessin, la part de l'immoble realment ocupada per l'explotació econòmica no exempta, i per tant, que no es pugui circumscriure l'àmbit de l'exempció a la resta. No obstant, per poder procedir als ajustos necessaris caldrà examinar cadascun dels supòsits a la llum de la noció "afectació", que és, com hem dit, aquella que ara l'art. 15.1 de la Llei 49/2002 ha convertit en determinant.

Les pautes per esbrinar el significat d'aquesta expressió són variades i es troben en el propi ordenament tributari, que és on primer cal buscar el sentit dels termes emprats per aquest article, abans d'adreçar-se al sentit tècnic o usual, conforme disposa l'art. 23.2 LGT (o l'art. 12.2 de la Llei 58/2003).

Les normes rellevants són l'art. 27 de la Llei 40/1998, de 9 de desembre, de l'impost sobre la renda de las persones físiques, i l'art. 21 del RD 214/1999, de 5 de febrer, que aprovà el Reglament de l'impost sobre la renda de les persones físiques.

Aquestes dues normes s'ocupen d'aclarir el sentit de l'expressió: element patrimonial "afecte" a una activitat econòmica, tot atenent a més a la possibilitat que aquesta afectació sigui parcial.

En efecte, l'art. 27 de la Llei 40/1998 conté certes declaracions que serveixen per elaborar la noció de "*elementos patrimoniales afectos a una actividad*". Per descomptat que ho són "*los bienes inmuebles en los que se desarrolla la actividad*" (art. 27.1.a. de la Llei 40/1998); i amb abast més general la lletra c) del mateix apartat 1 d'aquest article disposa que també ho són: "*cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos*".

D'això se'n deriven dues notes per determinar els elements patrimonials "afectes" a una explotació econòmica: (i) l'element ha de ser necessari (directament o indirecta, la intensitat no resulta precisada) per generar els rendiments de l'activitat i, a més, (ii) ha de ser realment utilitzat per a aquesta explotació (si és un immoble, en ell s'ha de desplegar l'activitat).

Aquestes dues notes són confirmades després per l'art. 21 del RD 214/1999 (article que no ha experimentat cap canvi amb el RD 27/2003, de 10 de gener, que

modificà el Reglament de l'IRPF), afegint a la segona la següent proposició normativa sobre l'ús que se'n faci de l'element 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). Atès que es tracta de la rellevància jurídica d'una qüestió de fet, la disposició reglamentària subministra alguns criteris –expressats de forma negativa i com a presumpcions- per poder administrar alguns supòsits materials complexos: no hi ha jurídicament "*afectació*" de l'element patrimonial a l'explotació econòmica si aquest s'utilitza simultàniament per a activitats privades, fora del cas que aquesta utilització privada sigui "*accesoria y notoriamente irrelevante*" (art. 21.2.1º del RD 214/1999), i tampoc n'hi ha 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*" (punt 2º d'aquest mateix article).

Pel que pertoca a aquest informe, allò que més ressalta es troba a l'apartat 3 de l'art. 21 del RD 214/1999, en la mesura que permet de manera inequívoca que els supòsits de fet en els quals la utilització de l'element patrimonial en l'explotació econòmica només és parcial resultin rellevants jurídicament: "*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*".

Els arts. 27 de la Llei 40/1998 i 21 del RD 214/1999 són els que serveixen per determinar, entre d'altres casos, en el règim fiscal diferible previst per facilitar les reestructuracions empresarials, quan es pot considerar que es realitza una aportació d'un element patrimonial "*afecte*" a una activitat empresarial; o en el marc de l'impost sobre societats (i en el del mateix IRPF), quines son les despeses deduïbles quan aquesta possibilitat depèn de que la despesa corresponent derivi d'elements "*afectes*" a una activitat empresarial; o en el marc de l'IVA, quines són les quotes suportades o satisfetes que poden ser igualment deduïdes quan aquesta deducció depèn de que els béns corresponents no "*s'afectin*" a l'activitat empresarial o professional.

Però també en aquests articles és on troba recolzament la possibilitat de procedir en tots aquests casos als ajustos corresponents, quan resulta que l'afectació de què es tracta és només parcial.

Si això és així, la qüestió aquí plantejada té d'entrada una clara resposta: si només una part d'un immoble que pertanyi a una ESAL és utilitzada realment, en els termes indicats, per dur a terme una explotació econòmica no exempta, l'immoble es pot considerar "afecte" parcialment a aquesta explotació i, per tant, l'exempció de l'IBI que l'art. 15.1 de la Llei 49/2002 li reconeix no hauria d'abastar la part de l'immoble afectada a l'explotació no exempta, essent necessari aleshores, als efectes de determinar l'obligació tributària principal, procedir al corresponent ajust de la base imposable de l'IBI a la part de l'immoble realment afectada.

Diem que aquesta conclusió és clara d'entrada, i a més, afegim ara, pot resoldre la majoria dels casos que es plantegin. De fet, els ulteriors criteris que vénen a aclarir el significat de l'afectació parcial no sembla que puguin impedir, quan es tracta d'un immoble, la delimitació d'aquelles parts afectades a l'explotació. Observi's que aquests ulteriors criteris són d'ordre material. En d'altres termes més explícits, quan l'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*" i afegeix que "*en ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles*", no sembla que s'estigui pensant en elements patrimonials de naturalesa immobiliària, malgrat que d'entrada res no estigui exclòs.

§2.- És rellevant la titularitat de l'explotació econòmica a la que està afecte l'immoble per determinar els supòsits de l'exempció?

La resposta negativa a aquesta qüestió, i que, avancem, és l'encertada, està implícita en l'expositiu de la petició d'informe.

En la consulta es diu literalment: "*La Llei únicament condiciona l'exempció a que l'immoble no es destini a explotacions econòmiques no exemptes de l'IS, però no determina si tal exigència ve referida, només a l'entitat sense afany de lucre o podria afectar també a qualsevol arrendatari de l'immoble*". Eliminar aquesta ambigüitat, com també s'expressa a la consulta, té per objecte sortir al pas de qualsevol interpretació que posi l'exempció de l'IBI en funció del caràcter exempt o no, en el marc de l'impost sobre

societats, de cadascuna de les rendes obtingudes per les EESAL, en els termes que a aquestes rendes els hi és reconegut aquest caràcter a l'art. 6 de la Llei 49/2002.

Com és sabut el referit article disposa que estan exemptes de l'impost sobre societats les rendes obtingudes per les EESAL derivades, entre d'altres, d'ingressos del patrimoni mobiliari, del patrimoni immobiliari i, òbviament, de les explotacions econòmiques exemptes conforme a l'art. 7 de la pròpia Llei 49/2002.

La interpretació funcional, clarament inadequada com diem a la vista de l'art. 6 citat, seria: n'hi ha prou que l'ESAL no dugui *directament* a terme una explotació econòmica, amb independència que aquesta pertanyi o no a la categoria de les exemptes que estableix l'art. 7 de la Llei 49/2002 (és a dir, basta que la dugui a terme *indirectament* mitjançant una societat per ella participada, o que la dugui a terme un tercer en l'immoble corresponent), perquè l'exempció reconeguda en relació a l'impost sobre societats a les rendes que se'n deriven es propagui també a l'IBI dels immobles afectes a aquestes activitats econòmiques.

Aquesta interpretació és, insistim, insostenible des de qualsevol punt de vista. Es tractaria, com ho hem formulat en l'enunciat d'aquesta qüestió, expressant el dubte de la consulta en els seus adequats termes jurídics, de fer dependre l'àmbit de l'exempció de l'IBI de la titularitat de l'explotació econòmica. Dit d'altra manera, si el titular de l'explotació econòmica fos directament l'ESAL, aleshores l'exempció de l'IBI del corresponent immoble afectat dependria de si aquesta explotació és qualificable d'exempta o no conforme l'art. 7 de la Llei 49/2002; mentre que si el titular de l'explotació ho fos indirectament l'ESAL o un tercer, aleshores l'exempció de l'IBI es produiria sempre, atès que, conforme disposa l'art. 6 de la Llei 49/2002, les rendes derivades obtingudes per l'ESAL –bé siguin participacions en els guanys de la societat que du a terme l'explotació o lloguers satisfets per l'arrendatari titular de l'explotació– són rendes en qualsevol cas exemptes de l'impost sobre societats –és a dir, encara que l'explotació econòmica sigui una explotació no exempta a la vista d'allò que disposa l'art. 7 de la Llei 49/2002.

Formulada així, és palès l'absurd d'aquesta interpretació. La causa no radica en l'existència de dos impostos diferents amb els seus respectius règims d'exempcions. No es tracta d'advertir que l'art. 6 de la Llei 49/2002 fixa el criteri per determinar les

exempcions relatives a l'impost sobre societats -que és un impost de caràcter directe i naturalesa personal que grava les rendes-, mentre que l'art. 15.1 de la mateixa Llei fixa el criteri per determinar les exempcions corresponents a un altre impost, l'IBI -que és de naturalesa real i grava el valor dels béns immobles-; perquè, en principi, res impedeix que el pressupòsit d'una exempció es configuri en relació als pressupòsits d'una altra, referida a un tribut de naturalesa completament diferent. De fet, això succeeix aquí, encara que només parcialment.

El que resulta important és la forma com aquest darrer art. 15.1 de la Llei 49/2002 ha establert el pressupòsit de l'exempció de l'IBI que beneficia a les EESAL. En aquest article no es diu que la titularitat qualificada (*ex art. 61 del TRLRHL de 2004*) sobre un determinat bé immoble que ostenti una ESAL, només dóna lloc a l'obligació tributaria principal de l'IBI si aquest bé immoble està afecte a una explotació econòmica no exempta *duta a terme directament per l'ESAL*. Aquest afegit no existeix. I la norma es limita a fer rellevant únicament la vinculació (afectació) de l'immoble a una explotació econòmica exempta, la qual cosa, com hem explicat abastament en la resposta a la qüestió anterior, remet a l'art. 7 de la Llei 49/2002 i no a l'art. 6 d'aquesta, amb independència, doncs, de qui sigui el titular de l'explotació.

De fet, aquesta conclusió respon a la interpretació sistemàtica de l'art. 7 de la Llei 49/2002. L'expressió "*explotació econòmica exempta*" només és predicable, en puritat, de les explotacions que du a terme una ESAL. El camp comprés per l'expressió contrària, "*explotació econòmica no exempta*", que és l'emprada per l'art. 15.1 d'aquesta Llei, l'integren doncs (i) aquelles explotacions a les quals no els és atribuïble aquesta condició perquè, duent-les a terme una ESAL, no encaixen a l'art. 7, (ii) i també totes aquelles que "*no estan exemptes*" perquè l'atribut de l'exempció relativa a l'impost sobre societats no els és aplicable en la mesura que són explotacions dutes a terme per titulars que no són EESAL.

Aquesta interpretació és, d'altra banda, coherent des del punt de vista teleològic. Convé advertir que qualsevol interpretació diferent, que conduís a modificar la taxativitat de l'exempció establerta a l'art. 15.1 de la Llei 49/2002, podria alterar les condicions de competència en el mercat.

En efecte, atès que, a l'empara de l'art. 63.2 del TRLRHL de 2004, hi ha la possibilitat de repercutir sobre l'arrendatari l'IBI degut per l'ESAL, la interpretació estricta de l'art. 15.1 de la Llei 49/2002, que hem indicat, no significa cap cost fiscal afegit per a les explotacions econòmiques no exemptes que es despleguen en immobles la titularitat dels quals correspon a una ESAL, i diferent del que tindrien si es despleguessin en immobles de titularitat diferent. Mentre que, és clar, la interpretació ampliada, i com diem insostenible, de l'exempció, beneficiària a les primeres sense cap raó que tingués cabuda en les finalitats perseguides per la Llei 49/2002, que es resumeixen en promoure el desenvolupament del denominat "tercer sector" o "sector no lucratiu", sense haver d'alterar les condicions de competència del sector lucratiu.

§3.- En quina mesura l'Administració Tributària Local pot verificar que es donen el requisits necessaris pel gaudi de les exempcions dels tributs locals, establertes per l'art. 15 de la Llei 49/2002, a la vista de la redacció de l'apartat 4 d'aquest article?

Aquesta qüestió, malgrat que es planteja sense solució de continuïtat, no afecta només a l'exempció que l'art. 15 de la Llei 49/2002 reconeix a l'IBI degut per les EESAL, sinó que també afecta a les exempcions de l'IAE i de l'IIVTNU que aquest article igualment reconeix.

La resposta que avancem és la següent: l'Administració Tributària Local pot verificar el compliment dels requisits necessaris per al gaudi d'aquestes exempcions en la mesura que li ho permeten les potestats i funcions de comprovació i inspecció que ostenta i en els termes legalment previstos per a l'exercici d'aquestes. I convé afegir, perquè segons sembla és un extrem d'especial preocupació en la consulta formulada, que el nou sistema de reconeixement d'aquests beneficis fiscals ha convertit unes exempcions que fins ara eren *rogades*, en exempcions *ope legis*, sotmeses però a una càrrega de comunicació. El sistema consisteix en optar pel "*règim fiscal especial*" –que és el que integra aquests beneficis- i comunicar-ho, si és el cas, a les Administracions Tributàries corresponents, en els termes que exposarem a continuació.

En efecte, l'art. 15.4 de la Llei 49/2002 estableix que l'aplicació de les exempcions previstes en el propi article, és a dir, com acabem d'indicar, les relatives a

l'IBI, a l'IAE i a l'IIVTNU, resta condicionada (i) d'una banda, a que "*las entidades sin fines lucrativos comuniquen al Ayuntamiento correspondiente el ejercicio de la opción regulada en el apartado 1 del artículo anterior*", això és, l'art. 14.1 de la Llei 49/2002, relatiu a l'anomenat "*règim fiscal especial*"; i (ii) d'una altra, "*al cumplimiento de los requisitos y supuestos relativos al régimen fiscal especial regulado en este Título*".

El gaudi d'aquestes exempcions per part d'una ESAL depèn, és clar, de què aquesta sigui una ESAL als efectes de la pròpia Llei 49/2002, la qual cosa vol dir, tal i com es disposa a l'art. 2 de la mateixa Llei, que l'ESAL ha de reunir els requisits establerts a l'art. 3.

A més, i també resulta clar, és necessari que es doni el supòsit de fet de l'exempció (per exemple, en el cas de la relativa a l'IBI, que l'immoble estigui afecte a una explotació econòmica exempta).

I finalment, encara que com a condició necessària, prèvia a tot això, cal que l'ESAL hagi exercit el dret d'optar pel "*règim fiscal especial*" establert per aquesta Llei; un règim que gravita essencialment sobre els beneficis fiscals en el àmbit de l'impost sobre societats i en el de la tributació local.

La fórmula de condicionar el "*règim fiscal especial*" de les EESAL al exercici efectiu del dret d'optar per aquest règim, està fixada a l'art. 14 de la Llei 49/2002, i constitueix un dels trets destacats de la nova disciplina de les EESAL. L'article citat remet la regulació dels terminis i la forma d'exercir aquest dret a normes reglamentàries. I aquestes normes han sigut establertes pel RD 1.270/2003, de 10 d'octubre, que aprovà el Reglament per a l'aplicació del règim fiscal de les entitats sense afany de lucre i dels incentius fiscals al mecenatge.

De tot plegat se'n dedueix que el sistema ja no és, com diem, un en què per al gaudi de les exempcions -en particular, per al de les corresponents als tributs locals-, l'ESAL hagi de sol·licitar-ho prèviament a l'Administració local corresponent (com establia l'art. 46.2 de la derogada Llei 30/1994, de fundacions i d'incentius fiscals a la participació privada en activitats d'interès 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*

[...]" i a continuació, un cop verificat per aquesta Administració el compliment dels requisits exigits, obtenir d'ella, si és el cas, el reconeixement (com establia l'art. 4.5 del també derogat RD 765/1995, de 5 de maig, que regulava determinades qüestions del règim d'incentius fiscals a la participació privada en activitats d'interès general: "*El Ayuntamiento [...] dictará resolución motivada concediendo o denegando la exención solicitada*", en funció, és clar, del resultat de l'examen de la documentació que l'ESAL havia d'acompanyar a la sol·licitud, i en la que s'havia de "*acreditar su condición*" i contenir la informació requerida pels apartats 2 i 3 del referit art. 4 del RD 765/1995, la qual era bàsicament la mateixa que la que havia d'haver sigut subministrada prèviament a la *Agencia Estatal de Administración Tributaria* per obtenir el reconeixement dels beneficis fiscals relatius a l'impost sobre societats).

El nou sistema és l'establert per l'art. 15.4 de la Llei 49/2002, i malgrat que en aquest article es disposi sobre els tributs locals 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*", aquesta manifestació no afecta a la naturalesa d'un sistema de reconeixement que ha deixat de ser rogat, per activar-se *ope legis*, un cop complida la càrrega de comunicar l'ESAL a l'Ajuntament que ha exercit l'opció pel "*régim fiscal especial*" de la Llei 49/2002.

La raó és clara: aquesta manifestació remet al *prius* objectiu per al gaudi de les exempcions –les exempcions només beneficien a les ESSAL que reuneixin els requisits de l'art. 3 de la Llei 49/2002, com hem dit, i en la mesura que el supòsit tingui cabuda en la modalitat exempta del fet imposable–, però el reconeixement de l'exempció corresponent no està subordinada a l'examen previ de l'Administració Local, sinó només a la càrrega de comunicació que arrossega el subjecte passiu, com hem indicat.

Ara bé, atès que es tracta d'un *prius* objectiu, el dret a l'exempció pot ser objecte de verificació en qualsevol moment per part de l'Administració mitjançant l'exercici de les potestats de comprovació i inspecció que ostenta. Per això no és casual que l'art. 14. 3 de la Llei 49/2002 estableixi 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*", i més endavant afegeixi: "*sin perjuicio de las sanciones que en su caso procedan*".

Que el sistema de reconeixement de les exempcions dels tributs locals ja no és rogat es comprova indicativament atenent a més als antecedents parlamentaris de la Llei 49/2002, i es confirma amb la lectura de la pròpia Llei i del RD 1.270/2003.

El Projecte de Llei (BOCG de 20 d'agost de 2002, Sèrie A. Núm. 106-1) portava una redacció de l'art. 15.4 que sense cap mena de dubte configurava el sistema de reconeixement de les exempcions relatives als tributs locals, com un sistema rogat. Es deia: "*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*". L'últim incís subratllat obvia tots els comentaris. Ara bé aquesta configuració del sistema canvia ja radicalment, en el sentit que finalment adoptaria la Llei, quan el Projecte fou aprovat pel Congrés dels Diputats. El text aprovat pel Congrés era un conglomerat de l'esmena núm. 117 del Grup Parlamentari Català (Convergència i Unió), que proposava la supressió de l'apartat 4 de l'art. 15, per entendre 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*", i l'esmena núm. 146 del Grup Parlamentari Popular que proposava un text que no transcrivim per ser exactament igual al que passaria finalment a la Llei 49/2002 (BOCG de 24 d'octubre de 2002, Sèrie A. Núm. 106-9). Aquest text conglomerat –doncs la seva incorrecció gramatical és evident– deia: "*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 d'octubre de 2002, Sèrie A. Núm. 106-11). Ara bé, malgrat les incorreccions formals, el sentit era inequívoc: de l'expressió inicial "*deberán ser probados por la entidad, la cual deberá solicitar su aplicación al Ayuntamiento competente*" a l'expressió final "*serán de aplicación automática cuando las entidades sin fines lucrativos comuniquen al Ayuntamiento correspondiente el ejercicio de*", està el pas d'un sistema rogat a un sistema que actua *ope legis* amb la càrrega de

comunicació indicada. I aquest pas es confirmà quan en el Senat, en virtut de l'esmena núm. 113 del Grup Parlamentari Popular, es torna a recuperar l'esmena que aquest Grup ja havia proposat al Congrés en els seus exactes termes literals, i per tant, l'art. 15.4, desproveït de l'afegitó redundat "aplicación automática", adquireix la redacció final que confirmaria novament el Congrés i passaria definitivament al BOE n. 307, de 24 de desembre de 2002.

La intenció del legislador d'atorgar un tracte favorabilíssim a les EESAL es percep clarament també en aquest extrem. El reconeixement de les exempcions relatives als tributs locals és conseqüència d'haver optat pel "*règim fiscal especial*" a què tenen dret les EESAL –és clar, si reuneixen els requisits exigits per l'art. 3. El "*règim fiscal especial*" és principalment un règim que beneficia les EESAL com a subjectes passius de l'impost sobre societats i dels tributs locals indicats. Per acollir-s'hi basta voler-ho, i perquè aquesta voluntat sigui jurídicament rellevant basta comunicar-ho. La Llei no és massa explícita sobre a qui s'ha de comunicar; i respecte del termini i la forma de la comunicació és remet, com ja hem dit, a les disposicions reglamentàries. Tanmateix, l'exposició de motius no deixa lloc a dubtes: "*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*".

Sembla, doncs, com si existís una mena de seqüència en la qual el reconeixement de l'especialitat fiscal de l'impost sobre societats fos l'antecedent necessari del reconeixement de l'especialitat fiscal dels tributs locals. Probablement aquesta hagi de ser la conclusió definitiva. Però la Llei 49/2002 tampoc és clara al respecte. Queda dit a l'exposició de motius que dos dels tres pilars del "*règim fiscal especial*" són la "*tributación de dichas entidades por el Impuesto de Sociedades y la fiscalidad en materia de tributos locales*" (el tercer és el concepte d'ESAL). Aquesta descripció unitària de l'especialitat es confirma després a l'art. 14.1 de la Llei 49/2002, quan remet tant la determinació dels terminis com la forma d'acollir-se "*al régimen fiscal especial establecido en este Título*" a disposicions reglamentàries. Però aquest Títol, com és sabut, abasta l'impost sobre societats i els tributs locals. Ara bé, quan l'art. 15.4 de la Llei 49/2002 es torna a referir a aquesta qüestió en relació als tributs locals, sotmet el gaudi de les exempcions al fet que les EESAL comuniquin a l'Ajuntament "*el ejercicio de la opción regulada*" a l'art. 14.1. L'ambigüitat rau en el contingut que hagi de tenir aquesta comunicació: Significa aquesta darrera expressió que allò que s'ha de

comunicar és que ja s'ha exercit l'opció regulada en els termes remesos en aquest art. 14.1 –és a dir, com establirà més tard l'art. 1.1 del Reglament aprovat pel RD 1.270/2003, que l'ESAL ha comunicat ja a "*la Administración Tributaria su opción por dicho régimen a través de la correspondiente declaración censal*"-, o per contra, significa que allò que s'ha de comunicar a l'Ajuntament és que s'exerceix en aquest moment l'opció a la que es té dret, naturalment referida en el art. 14.1 esmentat?. Si es tracta del primer cas, la comunicació a l'Administració Tributària (estatal) esdevindria l'antecedent necessari per al gaudi del "*règim fiscal especial*" en allò que té de benefici en la tributació local; mentre que si es tracta del segon significat aquesta seqüència no existiria, de manera que, a més a més, es podria argumentar en favor d'una possible verificació dels requisits exigits a l'art. 3 de la Llei 49/2002, en el moment de la comunicació.

Ara bé, insistim, aquesta segona interpretació no sembla possible, i menys encara el seu corollari: ni l'Administració Tributària estatal ni la local han de sotmetre el reconeixement de les exempcions a la verificació prèvia del compliment dels requisits i supòsits indicats. El RD 1.270/2003, a l'empara de la remissió continguda a l'art. 14.1 de la Llei, ho ha deixat clar.

L'apartat 1 de l'art. 1 del Reglament, que té el títol: "*Opción por la aplicación del régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos*", com hem dit condiona aquesta aplicació a la declaració censal referida, i l'apartat 1 de l'art. 2, amb el títol: "*Aplicación del régimen fiscal a efectos de los tributos locales*", la condiona en aquest àmbit a la comunicació de la declaració censal anterior a l'Ajuntament, lliurant-se únicament d'aquesta darrera càrrega de comunicació l'ESAL que pretengui l'exempció corresponent a l'IAE, per a la qual la comunicació a l'Administració Tributària Estatal estalvia la segona (com diu l'art. 2.3 del Reglament, en relació a aquest impost, la comunicació a l'Ajuntament "*se entenderá realizada con la presentación de la declaración censal a que se refiere el artículo 1 de este Reglamento*", és a dir, amb la declaració censal que s'ha de fer prèviament davant de l'Administració Tributària Estatal).

Tot això confirma el que ja hem avançat: El "*règim fiscal especial*" de les EESAL, en la part que correspon a la tributació local, s'activa *ope legis*, un cop el subjecte passiu ha comunicat a l'Ajuntament que ha optat per aquest règim davant de

l'Administració Tributària Estatal, mitjançant la corresponent declaració censal, fora del cas de l'especialitat relativa a l'IAE, com acabem de veure.

Ara bé, el reconeixement de les exempcions corresponents és, naturalment, provisional, perquè el dret a l'exempció és conseqüència, no només del fet que s'hagi exercit l'opció indicada, sinó de que efectivament es compleixin els requisits que acrediten al subjecte passiu com a ESAL als efectes de la Llei 49/2002, i que es donin els corresponents supòsits de fet de l'exempció pretesa, com diu clarament l'art. 15.4 d'aquesta (i també l'art. 14.2). Per tant, l'Administració Tributària, tant la local com l'estatal, en qualsevol moment poden procedir a comprovar totes aquestes circumstàncies a l'empara de les potestats i funcions de comprovació i inspecció que tenen assignades. Cal tenir en compte, a més, que aquesta conclusió cau de ple en les explícites previsions establertes a l'art. 115.3 de la nova Llei 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.- Qüestions relatives a l'aplicació del "règim fiscal especial" de les EESAL ex Llei 49/2002, a l'Església Catòlica i a les altres esglésies, confessions i comunitats religioses amb les quals l'Estat espanyol ha subscrit acords de col·laboració.

La consulta que se'ns ha formulat planteja també una sèrie de qüestions relatives a la forma i terminis per acollir-se l'Església Catòlica i les altres esglésies, confessions i comunitats religioses amb les quals l'Estat espanyol ha subscrit acords de col·laboració, al "règim fiscal especial" establert per a les EESAL per la Llei 49/2002, atès que les disposicions addicionals octava i novena d'aquesta estenen l'aplicació d'aquest règim a dites entitats religioses.

Ara bé, entenem que bona part d'aquestes qüestions parteixen d'un suposat error del legislador, que en realitat, com veurem, no existeix, consistent en ignorar que el "règim fiscal especial" de les EESAL és de caràcter opcional.

A.- Així, se'ns planteja en primer lloc la **qüestió relativa a com s'ha d'aplicar aquest règim**, si resulta que, essent de caràcter opcional, la disposició addicional única del Reglament aprovat pel RD 1.270/2003 afirma que les entitats referides a l'apartat 1 de la disposició addicional novena de la Llei 49/2002 "*no tendrán que efectuar las comunicaciones reguladas en los artículos 1 y 2 de este Reglamento*", tot afegint 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 precepte resulta clar en tots els seus extrems, i no mereix altre comentari que el d'explicar quina és la raó per la qual no es pot considerar que en la manera d'estendre el "*règim fiscal especial*" de les EESAL a les entitats religioses de l'apartat 1 de la disposició addicional novena de la Llei 49/2002 el legislador hagi incorregut en un error.

Aquesta explicació és molt senzilla. L'extensió del "*règim fiscal especial*" de les EESAL a les entitats religioses està recollida, certament, a la Llei 49/2002, però el seu origen, i la causa de que el legislador ordinari no pugui alterar-ho, es troba en l'Acord sobre assumptes econòmics subscrit entre l'Estat espanyol i la Santa Seu, de 3 de gener de 1979, en la Llei 24/1992, de 10 de novembre, per la que s'aprovà l'Acord de Cooperació de l'Estat amb la Federació d'Entitats Religioses Evangèliques d'Espanya, la Llei 25/1992, de 10 de novembre, per la que s'aprovà l'Acord de Cooperació de l'Estat amb la Federació de Comunitats Israelites d'Espanya, i la Llei 26/1992, de 10 de novembre, per la que s'aprovà l'Acord de Cooperació de l'Estat amb la Comissió Islàmica d'Espanya.

Com es sabut, aquest bloc normatiu està retallat sobre un mateix patró que distingeix entre les entitats religioses que constitueixin, com s'acostuma a dir, el "nucli dur" de les diferents esglésies, confessions i comunitats religioses (*i.e.*, les entitats referides a l'art. IV de l'Acord de 1979, i als arts. 11.3 de les citades Lleis 24/1992, 25/1992 i 26/1992), i les entitats dependents de les entitats religioses, no compreses en aquest nucli (*i.e.*, les entitats referides a l'art. V de l'Acord de 1979, i als arts. 11.5 de les Lleis 24/1992, i 25/1992 i 11.4 de la Llei 26/1992).

Per a les primeres aquest bloc normatiu imposa al legislador ordinari la necessitat que els sigui reconeguda una sèrie d'exempcions que abasta fonamentalment, i *mutatis mutandi*, les compreses en el "règim fiscal especial" que la Llei 49/2002 estableix per a les EESAL. En la mesura que aquest "règim fiscal especial" és, com hem vist, un règim d'exempcions, no és precís que aquestes entitats, que formen el "nucli dur", hagin d'optar per ell per poder gaudir-ne, perquè es pot dir que ja ho varen fer quan van subscriure els corresponents acords de cooperació amb l'Estat espanyol, i així perdurarà fins que aquests acords no siguin modificats (*rectius*, els beneficis fiscals s'apliquen directament en virtut d'aquest bloc normatiu).

Es diferent el cas de les segones, ja que aquest mateix bloc normatiu utilitza una fórmula per al gaudi de beneficis fiscals per a totes les esglésies, confessions i comunitats religioses, consistent en la remissió explícita i funcional als beneficis que l'ordenament jurídic prevegi en cada moment per a les entitats sense afany de lucre. De manera que, en aquest cas, això significa que l'aplicació del "règim fiscal especial" previst per a les EESAL a aquestes altres entitats requerirà l'exercici previ de l'opció establerta a la Llei 49/2002, perquè això és el que està fixat per a les EESAL.

En realitat, tot això es desprèn senzillament de la lectura de les disposicions addicionals octava i novena de la Llei 49/2002 i del seu complement reglamentari.

A l'apartat 1 de la disposició addicional novena hi ha referit el "nucli dur", que no ha d'optar pel "règim fiscal especial", perquè li correspon en virtut del bloc normatiu indicat, i en conseqüència, l'apartat 1 de la disposició addicional única del Reglament aprovat pel RD 1.270/2003 afirma allò que hem vist que afirma: que les entitats compreses a l'apartat 1 de la disposició addicional novena de la Llei 49/2002 no han d'efectuar les comunicacions a l'Administració Tributaria, estatal o local, expressives de l'exercici del dret d'opció per gaudir dels beneficis fiscals corresponents.

Mentre que, és clar, les altres entitats religioses, les referides a la disposició addicional octava i a l'apartat 2 de la novena, que es corresponen amb les entitats dependents, han d'exercir l'opció perquè el seu règim, com també es desprèn del bloc normatiu esmentat, és funcional al de les EESAL, i aquestes han d'optar, a banda de complir per la mateixa raó "*los requisitos exigidos por esta Ley a las entidades sin fines lucrativos para la aplicación de dicho régimen*", com diu l'apartat 2 de la disposició

addicional novena de la Llei 49/2002. Conseqüència d'això és que l'apartat 2 de la disposició addicional única del Reglament aprovat pel RD 1.270/2003, estableixi que a aquestes entitats –les de la disposició addicional octava i les de l'apartat 2 de la disposició addicional novena de la Llei 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 [...]*", és a dir, el sistema de comunicacions amb què les EESAL manifesten eficaçment que han exercit l'opció necessària.

B.- Si això és així, la segona qüestió que se'ns planteja, relativa al **termini per procedir a les devolucions de les quantitats ingressades** per aquells subjectes beneficiaris del "*règim fiscal especial*" i, en particular, per a la devolució de les quotes corresponents a l'exercici de 2003 satisfetes per les entitats religioses, hauria de resoldre's, atesa l'existència d'aquest dret a la devolució *ex art. 2.5* del Reglament aprovat pel RD 1.270/2003, tenint en compte que aquest "*règim fiscal especial*", com acabem de dir, beneficia a unes *ope legis*, sense la càrrega de la comunicació de l'opció, i a les altres només amb aquesta càrrega. Això ha de servir, a més, per circumscriure la interpretació de l'art. 2.5 del Reglament aprovat pel RD 1.270/2003 a la seva literalitat, i conforme a allò establert per l'art. 14.1 de la Llei 49/2002: "*Ejercitada la opción la entidad quedará vinculada a este régimen de forma indefinida durante los períodos impositivos siguientes [...]*".

D'això se'n deriva que la devolució de les quantitats ingressades per les entitats religioses del apartat 1 de la disposició addicional novena de la Llei 49/2002 hauria de procedir d'ofici, mentre que les degudes a les entitats religioses restants també es podria realitzar de la mateixa manera, un cop comunicada l'opció.

C.- Fruit d'unes consideracions anàlogues és la darrera qüestió que planteja en relació a la **manca de determinació dels requisits i terminis respecte a l'aplicació dels beneficis que afecten als tributs locals, contrastat amb el fet que la modificació de l'art. 90 del Reglament del ITPAJD, aprovat pel RD 828/1995, produïda per la disposició final primera del RD 1.270/2003, en canvi, els ha precisat per a aquest impost.**

En realitat no veiem cap paral·lelisme entre un cas i l'altre. L'ITPAJD no és un tribut local, sinó estatal, els rendiments del qual estan cedits a les comunitats

autònomes. La disposició addicional tercera de la Llei 49/2002 s'ha limitat a ajustar l'àmbit subjectiu de les exempcions d'aquest impost a la nova categorització d'EESAL configurada en aquesta Llei, i a l'Església Catòlica i les altres esglésies, confessions i comunitats religioses amb les quals l'Estat espanyol ha subscrit acords de col·laboració, mitjançant la modificació de la lletra A) de l'art. 45.1 del TRITPAJD, aprovat pel RDL 1/1993, de 24 de setembre.

És cert que en sentit ampli es pot afirmar que del "*règim fiscal especial*" reconegut a les EESAL també en formen part aquests altres beneficis; però, en realitat, allò que la Llei 49/2002 ha pretès és conformar de manera anàloga un sistema d'exempcions ja reconegut al "*règim fiscal especial*" que gravita principalment, com venim dient, sobre l'impost sobre societats i els tributs locals. Al respecte són molt clares aquestes paraules de l'exposició de motius de la Llei 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*".

Pel que fa a les entitats religioses, aquest ajust subjectiu de les exempcions de l'ITPAJD tampoc s'ha portat més enllà de les restriccions derivades del bloc normatiu que dona empara als seus beneficis fiscals; un bloc que, cal recordar-ho, també contempla aquest impost, tot projectant-se els supòsits de fet exempts de manera diferent segons l'entitat religiosa beneficiària pertanyi o no a l'anomenat "nucli dur" de les esglésies, confessions i comunitats religioses amb les quals l'Estat espanyol ha subscrit acords de col·laboració.

Les corresponents modificacions del Reglament del ITPAJD conseqüència de tot això, efectuades per la disposició final primera del RD 1.270/2003, s'han adequat, doncs, correlativament en el que pertoca a les entitats religioses a la distinció entre entitats del "nucli dur" (les referides a l'apartat 1 de la disposició addicional novena de la Llei 49/2002) i la resta (les referides a la disposició addicional octava i a l'apartat 2 de la disposició addicional novena).

Per això, acceptat que es tractava de fer anàleg el funcionament del "*règim fiscal especial*" en relació a l'impost sobre societats i als tributs locals, i el conjunt d'exempcions subjectives de l'ITPAJD, i vist d'altra banda que la primera categoria d'entitats religioses no ha d'optar per poder gaudir de l'esmentat "*règim fiscal especial*", l'exempció de l'ITPAJD s'acredita provant senzillament que l'entitat en qüestió pertany al "nucli dur". (Observis que això és el que es requereix en el fons, en virtut de la remissió que el nou art. 90 del Reglament de l'ITPAJD fa a l'apartat 1 de la disposició addicional única del Reglament, aprovat pel RD 1.270/2003: acreditar que "*la entidad está incluida en el apartado 1 de la citada Disposición Adicional* [Novena de la Llei 49/2002]", tot demanant a l'efecte que s'acrediti "*la personalidad y naturaleza de la entidad mediante la certificación de su inscripción emitida por el Registro de Entidades Religiosas del Ministerio de Justicia*"). Mentre que, novament, per a l'exempció de l'ITPAJD que beneficia a la resta d'entitats religioses, l'esmentat art. 90 del Reglament de l'ITPAJD, la condiona a l'acreditació que s'ha exercit l'opció. (En aquest cas es demana "*copia del certificado vigente en el momento del hecho imponible regulado en el artículo 4 del citado Reglamento* [aprovat pel RD 1.270/2003]"; és a dir, del certificat que també serveix per a una altra de les particularitats del "*règim fiscal especial*" - l'exclusió de l'obligació de retenir o ingressar a compte respecte de les rendes exemptes percebudes per les entitats sense afany de lucre-, i que es circumscriu a fer constar "*que la entidad ha comunicado a la Administración Tributaria la opción por el régimen fiscal especial* [...]").

CONCLUSIONS

De manera succinta, i sense menystenir totes les consideracions fetes en el cos d'aquest informe, podem respondre a les qüestions plantejades en els següents termes:

(A) Afectació parcial d'un immoble del que és titular una ESAL a una explotació econòmica no exempta.- Si només una part d'un immoble que pertany a una ESAL és utilitzada realment per dur a terme una explotació econòmica no exempta, l'immoble es pot considerar "*afecte*" parcialment a aquesta explotació conforme als criteris establerts en els arts. 27 de la Llei 40/1998 i 21 del RD 214/1999; i, per tant,

l'exempció de l'IBI que l'art. 15.1 de la Llei 49/2002 reconeix a l'ESAL, no hauria d'abastar la part de l'immoble afecta a l'explotació no exempta, sent necessari, aleshores, a fi de determinar l'obligació tributària principal, procedir al corresponent ajust de la base imposable de l'IBI a la part de l'immoble realment afecta.

(B) Rellevància de la titularitat de l'explotació econòmica a la que està afecta l'immoble per determinar els supòsits de l'exempció de l'art. 15.1 de la Llei 49/2002.- S'ha d'entendre, perquè no hi ha cap raó significativa per considerar el contrari, que si en un immoble que pertany a una ESAL es du a terme per un tercer una activitat econòmica no exempta, a l'empara de l'art. 15.1 de la Llei 49/2002 l'immoble en qüestió no està exempt de l'IBI. Aquesta afirmació comprèn, per descomptat, el cas en què l'immoble està arrendat i l'arrendatari porta a terme una explotació econòmica no exempta.

(C) Verificació per l'Administració Tributària Local del compliment per les EESAL dels requisits necessaris per al gaudi de les exempcions dels tributs locals, establertes per l'art. 15 de la Llei 49/2002.- L'Administració Tributària Local pot verificar el compliment dels requisits necessaris per al gaudi d'aquestes exempcions en la mesura que li ho permeten les potestats i funcions de comprovació i inspecció que ostenta i en els termes legalment previstos per a l'exercici d'aquestes.

(C.1) Ara bé, això és independent del nou sistema establert per al reconeixement del gaudi d'aquestes exempcions, atès que la Llei 49/2002 (i el RD 1.270/2003) ha convertit unes exempcions que fins ara eren *rogades*, en exempcions que s'activen *ope legis*, sotmeses però a una *càrrega de comunicació*. El sistema consisteix en optar pel "*règim fiscal especial*" –que és el que integra aquests beneficis- i comunicar-ho, si és el cas, a les Administracions Tributàries corresponents.

(C.2) En línies generals, a la Administració Tributària Estatal cal comunicar l'exercici de l'opció mitjançant la declaració censal adequada, i a l'Administració Tributària Local comunicar que s'ha realitzat aquesta declaració, amb l'única excepció del cas relatiu a l'IAE, per al qual la declaració censal inicial estalvia la subsegüent comunicació.

(D) Aplicació del "règim fiscal especial" de les EESAL ex Llei 49/2002, a l'Església Catòlica i a les altres esglésies, confessions i comunitats religioses amb les quals l'Estat espanyol ha subscrit acords de col·laboració.- Per a l'aplicació d'aquest règim s'ha de tenir present la distinció entre les entitats religioses referides a l'apartat 1 de disposició addicional novena de la Llei 49/2002 i les referides a l'apartat 2 d'aquesta disposició i a la disposició addicional vuitena. Aquesta distinció deriva del bloc normatiu que traslladà els acords subscrits entre l'Estat espanyol i les distintes esglésies, confessions i comunitats religioses. Com a conseqüència d'això, les entitats del primer tipus gaudeixen del "règim fiscal especial" previst per a les EESAL a la Llei 49/2002 sense necessitat d'exercir l'opció que hem descrit en el cos d'aquest informe, i hem sintetitzat a la conclusió C), mentre que les altres entitats resten sotmeses al mateix règim que les EESAL, atès que allò que resulta obligat en virtut d'aquells acords és la subjecció d'aquestes entitats religioses a un règim d'exempcions funcional al règim que beneficiï en cada moment a les EESAL.

(D.1) La qüestió relativa al termini per procedir a les devolucions de les quantitats ingressades per aquells subjectes beneficiaris del "règim fiscal especial" i, en particular, per a la devolució de les quotes corresponents a l'exercici de 2003 satisfetes per les entitats religioses, ha de resoldre's tenint present aquesta consideració. D'això se'n deriva que la devolució de les quantitats ingressades per les entitats religioses del apartat 1 de la disposició addicional novena de la Llei 49/2002 hauria de procedir d'ofici, mentre que la de les entitats religioses restants es podria realitzar de la mateixa manera, un cop comunicada l'opció.

(D.2) No detectem cap raó per poder alterar aquestes conclusions a la llum del nou sistema establert per al gaudi de les exempcions relatives a l'ITPAJD. Aquest sistema, modificat per la Llei 49/2002, és coherent amb l'anterior distinció, i per tant, el gaudi de les exempcions d'aquest impost per part de les entitats religioses referides a l'apartat 1 de la disposició addicional novena d'aquesta Llei no requereix comunicació de l'opció: és suficient acreditar que l'entitat està compresa en aquest apartat en el moment de meritarse l'impost.