

I. NORMATIVA

➔ Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos¹ y de los incentivos fiscales al mecenazgo (LEY 49/2002).

➔ Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (Regl. LEY 49/2002).

II. TRIBUTOS LOCALES PARA LOS QUE LA LEY 49/2002 PREVE EXENCION.

Sin perjuicio de los beneficios fiscales previstos en el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales² (en adelante, TRLHL), el artículo 15 de la LEY 49/2002 prevé que las ESFL que hayan optado por la aplicación de su régimen fiscal especial disfruten determinadas exenciones en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el Impuesto sobre Actividades Económicas y el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

En el presente APUNTE se hará referencia a las especialidades para el disfrute de la exención en el Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana por fundaciones civiles y ADUP.

III. HECHO IMPONIBLE DEL IIVTNU (Art. 104.1 TRLHL).

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.

IV. EXENCION (Art. 15.3 LEY 49/2002 y Art. 2 Regl. LEY 49/2002).

Estarán exentos del IIVTNU los incrementos correspondientes cuando la obligación legal de satisfacer dicho impuesto recaiga sobre una ESFL³.

¹ ESFL = Entidades sin fines lucrativos.

² Aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

³ De acuerdo con el artículo 106.1 del TRLHL es sujeto pasivo del IIVTNU a título de contribuyente:

a) En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título lucrativo, la persona física o jurídica, que adquiera el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate.



En el supuesto de transmisiones de terrenos o de constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre los mismos, efectuadas a título oneroso por una ESFL, la exención en el IIVTNU estará condicionada a que tales terrenos cumplan los requisitos establecidos para aplicar la exención en el IBI⁴, es decir, que no estén afectos a explotaciones económicas gravadas por el IS.

➔ **Requisitos formales para el disfrute de la exención.**

La aplicación de la exención estará condicionada a que la fundación civil o ADUP comunique al ayuntamiento competente por razón de la localización del bien inmueble de que se trate, el ejercicio de la opción por acogerse al régimen fiscal especial de la LEY 49/2002 y al cumplimiento de los requisitos y supuestos exigidos para ello⁵.

En el supuesto de que la ESFL renuncie a la aplicación del régimen fiscal especial de la LEY 49/2002 deberá comunicar tal circunstancia al ayuntamiento competente.

V. DELIMITACION DE LOS TERRENOS QUE CUMPLEN LOS REQUISITOS PARA APLICAR LA EXENCION EN EL IIVTNU EN LOS SUPUESTOS DE OPERACIONES A TITULO ONEROSO.

En virtud del artículo 15.1 de la LEY 49/2002, están exentos del IBI los siguientes inmuebles de que sean titulares catastrales las ESFL:

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

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

b) En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título oneroso, la persona física o jurídica, que transmita el terreno o que constituya o transmita el derecho real de que se trate.

⁴ Ver APUNTE “LEY 49/2002-Fundaciones civiles: Exención IBI”.

⁵ Ver APUNTE “LEY 49/2002-Fundaciones civiles: Opción y aplicación”.



➔ **Inmuebles que han sido objeto de arrendamiento por ESFL también pueden disfrutar de exención independientemente de la actividad que desarrollase el arrendatario.**

La excepción en el disfrute de la exención, que contiene el artículo 15.1 de la LEY 49/2002, hace referencia a bienes inmuebles de las ESFL que están afectos (consecuencia de la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios) al ejercicio, por dichas entidades, de explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades, por cuyo rendimiento las mismas tendrán que tributar conforme a los artículos 8 y siguientes⁶ de la LEY 49/2002.

En definitiva, la aplicación de la exención en el IBI sólo se ve afectada por las actividades realizadas por el sujeto pasivo titular del derecho sobre el bien inmueble gravado, con independencia de las actividades que pueda llevar a cabo el arrendatario del inmueble en el caso de que todo o parte del inmueble gravado se ceda en arrendamiento a un tercero. A estos efectos, téngase en cuenta que, de acuerdo con el artículo 3. 3º de la LEY 49/2002, el arrendamiento del patrimonio inmobiliario no constituye, a efectos de la misma, una explotación económica.

Por lo tanto, el hecho de que un bien inmueble haya sido objeto de arrendamiento, con independencia del destino dado al mismo por el arrendatario, no impide que se pueda disfrutar de exención en el IIVTNU⁷.

VI. DOCTRINA ADMINISTRATIVA DGT⁸ Y JURISPRUDENCIA:

Sentencia Tribunal Superior de Justicia de 18 de julio de 2007: Se declara la exención total en el IIVTNU de acuerdo con la Ley 49/2002 a una fundación al resultar irrelevante, cuando el bien inmueble sea objeto de arrendamiento (actividad que la citada ley no considera explotación económica), el hecho de que el arrendatario afecte o no dicho inmueble a una actividad económica, y sea cual fuere esta actividad económica, y esté o no el rendimiento de esa actividad económica del arrendatario sujeto o no, y exento o no, a cualquier impuesto personal (sociedades, renta o renta de no residentes).

DGT 0692-08: Una entidad religiosa a la que le es de aplicación la Ley 49/2002, como sujeto pasivo del IIVTNU tiene derecho a la exención en el mismo por la venta de un local que estaba cedido en arrendamiento y en el que el arrendatario desarrollaba una actividad no exenta del IS.

⁶ Ver APUNTE “LEY 49/2002: Fundaciones civiles: Impuesto sobre Sociedades”.

⁷ Ver apartado siguiente de este Apunte sobre Doctrina Administrativa de la DGT y Jurisprudencia.

⁸ Dirección General de Tributos.



DGT 2332-10: El hecho imponible del IIVTNU se produce por la transmisión de la propiedad de los terrenos de naturaleza urbana por cualquier título, ya sea oneroso o lucrativo, derivado de cualquier tipo de acto o contrato que suponga la transmisión de dominio, incluidas las ejecuciones forzosas de los bienes, o bien, por la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre dichos terrenos.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 106.1. del TRLHL, es sujeto pasivo del impuesto a título de contribuyente, en el caso de transmisión de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título lucrativo, la persona física o jurídica, o (...), que adquiera el terreno a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate.

En el caso planteado en la consulta se trata de la constitución de un derecho real de usufructo temporal a título lucrativo sobre un bien inmueble urbano, por lo que estará sujeto al IIVTNU el incremento de valor que experimente el terreno urbano y que se ponga de manifiesto con ocasión de la constitución del derecho real de goce limitativo del dominio. El sujeto pasivo, dado que la operación se realiza a título gratuito o lucrativo, será la entidad a cuyo favor se constituye el derecho real de usufructo temporal. No obstante, si el sujeto pasivo del IIVTNU es una entidad a la que resulte de aplicación el régimen fiscal especial de la Ley 49/2002, hay que atender a lo dispuesto en su artículo 15.3 que establece que estarán exentos los incrementos correspondientes cuando la obligación legal de satisfacer dicho impuesto recaiga sobre una entidad sin fines lucrativos.

