

BENEFICIOS FISCALES EN LOS TRIBUTOS LOCALES DE LAS ENTIDADES DEL TERCER SECTOR

Máster en Derecho y Administración Local

Universidad de Almería



Director: Ángel Fornieles Gil
Autor: Juan Jesús Gómez Álvarez

Mayo/2021

ÍNDICE

ABREVIATURAS	4
I. INTRODUCCIÓN	6
II. MARCO CONCEPTUAL Y PRINCIPIOS RECTORES DE LOS BENEFICIOS FISCALES EN EL ÁMBITO LOCAL	7
1. Marco conceptual	7
1.1. Exenciones	9
1.2. Bonificaciones	13
1.3. Reducciones.....	14
2. Principio de reserva de Ley en los beneficios fiscales	15
3. Beneficios fiscales y principios constitucionales materiales de justicia tributaria	18
III. BENEFICIOS FISCALES APLICABLES A LAS ENTIDADES DEL TERCER SECTOR COMPRENDIDAS EN LA LEY 49/2002	24
1. El Tercer Sector. Conceptualización, sujetos y fundamentos	24
2. Requisitos de las entidades y actividades que facultan el acceso a los beneficios fiscales de la Ley 49/2002	37
2.1. Requisitos	37
2.2. Actividades que facultan el acceso a la exención. Vinculación con el Impuesto de Sociedades.....	45
3. Exención en el IBI	52
3.1. Regulación	52
3.2. Aspectos conflictivos de la exención del IBI y propuestas de solución	54
3.2.1 <i>Arrendamiento de bienes inmuebles y ejercicio simultáneo de actividades exentas y no exenta</i>	54
3.2.2 <i>Propuestas de solución. La integración de los criterios interpretativos del TJUE de la exención del IBI y el ICIO en la LRFESFL</i>	59
3.2.3 <i>La exención del IBI como estímulo a entidades de reducida dimensión y nueva creación basada en el uso de derechos reales</i>	65
3.3. Aspectos formales de la concesión de la exención	68
4. Exención en el IAE	70
4.1. Regulación	70
4.2. Aspectos formales para la concesión de la exención	71
5. Exención en el IIVTNU	74
5.1. Regulación	74
5.2. De las transmisiones lucrativas	76
5.3. De las transmisiones onerosas.....	78
5.4. Aspectos formales para la concesión de la exención	79

IV. BENEFICIOS FISCALES EN LOS TRIBUTOS LOCALES DE LAS ENTIDADES DEL TERCER SECTOR COMPRENDIDAS EN EL TRLRHL.....	82
1. Beneficios fiscales en el IBI.....	82
1.1. Exenciones	82
1.2. Bonificaciones	94
2. Beneficios fiscales en el IAE	95
2.1. Exenciones	95
2.2. Bonificaciones	98
3. Beneficios fiscales en el IVTM.....	100
3.1. Supuestos de no sujeción y exenciones.....	100
3.2. Bonificaciones	102
4. Beneficios fiscales en el ICIO	102
5. Beneficios fiscales en el IIVTNU	104
5.1. Supuesto de no sujeción y exenciones.....	104
5.1. Bonificaciones	106
6. Beneficios fiscales en las tasas y contribuciones especiales.....	107
7. Procedimiento de concesión de los beneficios fiscales en los tributos locales	109
V. CONCLUSIONES	119
REFERENCIA BIBLIOGRÁFICA.....	123

ABREVIATURAS

IAE	Impuesto sobre Actividades Económicas
IBI	Impuesto sobre Bienes Inmuebles
ICIO	Impuesto sobre Construcción, Instalaciones y Obras
IIVTNU	Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
IVTM	Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica
LES	Ley 5/2011, de 29 de marzo, de Economía Social
LF	Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
LIS	Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades
LIVA	Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido
LODA	Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación
LPHE	Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español
LR FCC	Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas
LR FESFL	Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo
LTSAS	Ley 43/2015, de 9 de octubre, del Tercer Sector de Acción Social
LTTPP	Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos
RGPGIT	Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos

RRFESFL	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
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TRLRHL	Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales

BENEFICIOS FISCALES EN LOS TRIBUTOS LOCALES DE LAS ENTIDADES DEL TERCER SECTOR

I. INTRODUCCIÓN

El Tercer Sector no ha sido definido de forma unánime por la doctrina, a pesar del papel crucial que cumple en el plano social de nuestra economía. Si a ello le sumamos los requisitos y condiciones que establecen los distintos cuerpos normativos para poder disfrutar de una serie de beneficios fiscales, la solución se torna compleja.

Los últimos acontecimientos vividos a consecuencia del COVID-19 han desencadenado que hasta 270 millones de personas se hayan quedado completamente sin alimentación¹, sin trabajo ni hogar. Las asociaciones, fundaciones y otras entidades de carácter social han desarrollado una importantísima labor que en ocasiones no ha tenido toda la visibilidad que merecen. La falta de recursos económicos y la ausencia de fines lucrativos, en un mercado como el que se desarrollan, limitan funcionalmente su respuesta de actuación en determinados casos. Es crucial por ello, que estas entidades puedan disfrutar de ciertos beneficios fiscales que coadyuven a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución.

Precisamente, la finalidad del presente trabajo es estudiar los distintos beneficios fiscales aplicables a este tipo de entidades en el ámbito local, profundizando en los aspectos que presentan cierta conflictividad desde las diferentes soluciones ofrecidas por la doctrina y la jurisprudencia. Todo ello, desde la base de los cuerpos normativos principales que contienen los principales supuestos de exención y las más importantes bonificaciones: la Ley 49/2002, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, esta última con especial importancia para los supuestos en los que las los

¹ Policy Brief: *The Impact of COVID-19 on Food Security and Nutrition*. NNUU. Disponible en: https://www.un.org/sites/un2.un.org/files/sg_policy_brief_on_covid_impact_on_food_security.pdf. [Consultado 25-05.2021]

obligados tributarios no cumplan los requisitos en la primera o, cumpliéndoles, no opten por la aplicación e este régimen tributario privilegiado.

El artículo 15 de la LRFESFL contempla que estarán exentos del IBI todos los inmuebles o derechos reales de titularidad de las entidades comprendidas en dicha norma. El mencionado precepto establece dos exenciones más en el ámbito de los tributos locales para estas entidades. La primera se circunscribe al IAE en relación con las explotaciones económicas exentas del IS. La segunda, por su parte, se trata de una exención contenida en el Impuesto sobre el IIVTNU. Por su parte, el TRLRHL regula además de los anteriores, los beneficios para el IVTM y el ICIO.

El presente trabajo pretende aportar, dentro de las limitaciones propias de este tipo de estudios, una visión sistemática de un tema que ha sido profusamente tratado por la doctrina y la jurisprudencia, pero que sigue manteniendo una inusitada actualidad y repercusión.

II. MARCO CONCEPTUAL Y PRINCIPIOS RECTORES DE LOS BENEFICIOS FISCALES EN EL ÁMBITO LOCAL

1. Marco conceptual

Dentro de nuestro ordenamiento jurídico tributario no encontramos una definición de beneficio fiscal en estrictos términos conceptuales. Acudir a la doctrina cualificada nos servirá para enmarcarlo en un concepto que nos sea útil para comprender su alcance. Para autores como FERNÁNDEZ BRENES, el beneficio fiscal será *«la concesión de una medida fiscal proteccionista que puede comprender diversos mecanismos o manifestaciones, tales como las exoneraciones fiscales, o el otorgamiento de subvenciones de diversa índole»*². Son medidas por tanto *«de apoyo o estímulo instrumental a través de un mecanismo desgravatorio del tributo»*³.

² FERNÁNDEZ BRENES, S.: *Las exoneraciones y desgravaciones tributarias a la luz de los principios constitucionales*. Instituto de Derecho Público Comparado. Universidad Carlos III, p.2.

³ SOLER ROCH, M.T. *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*. Civitas. Madrid. 1983. p.20. Citado por HERRERA MOLINA, P.M.: *La exención tributaria*, Editorial Colex., Madrid. España, 1990, p. 52.

Por su parte, la jurisprudencia no ha sido ajena a su teorización. El TS⁴ razonó que

«no es misión de esta sala elaborar trabajos doctrinales, pero sí puede sostener perfectamente, que el concepto de beneficios fiscales es un genérico que comprende específicamente las exenciones, bonificaciones, tipos reducidos, reducciones, desgravaciones, etc., en cuanto sean excepciones singulares al planteamiento estructural y funcional de un tributo por razones exógenas de carácter social, económico y etcétera»⁵.

Íntimamente relacionado con lo expuesto se encuentra lo que se denomina “Presupuesto de Gastos Fiscales”, que según La Memoria de Beneficios Fiscales de los Presupuestos Generales del Estado para el año 2021, se define como:

«la expresión cifrada de ingresos tributarios que, presumiblemente, se producirá a lo largo del año, como consecuencia de la existencia de incentivos fiscales orientados al logro de determinados objetivos de política económica y sociales [...] los rasgos o condiciones que un determinado concepto o parámetro tributario debe poseer para que se considere que genera un beneficio fiscal son:

a) Desviarse de forma intencionada respecto a la estructura básica del tributo, entendiéndose por ella la configuración estable que responde al hecho imponible que se pretende gravar.

b) Ser un incentivo que, por razones de política fiscal, económica o social, se integre en el ordenamiento tributario y esté dirigido a un determinado

⁴ Otros órganos como son el Tribunal de cuentas han dictaminado que *«Aunque la Ley General Tributaria (LGT) no delimita el concepto de beneficio fiscal, se pueden definir los incentivos fiscales como aquellas disminuciones o reducciones en los tributos justificadas por razones de índole económica, social o de política fiscal y que, por tanto, merman la capacidad recaudatoria del Estado. De este modo, la presencia de beneficios fiscales en el sistema tributario origina una pérdida de potenciales recursos públicos, motivo por el cual también reciben la denominación de gastos fiscales»*. Informe N.º. 766 del Tribunal de relativo a la *«Fiscalización de las actuaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en relación con los beneficios fiscales»*, pp. 12-13.

⁵ TS Sala de lo Contencioso- Administrativo (sección 2ª), de 6 de marzo del año 2000.

colectivo de contribuyentes o a potenciar el desarrollo de una actividad económica concreta.

c) Existir la posibilidad legal de alterar el sistema fiscal para eliminar el beneficio fiscal o cambiar su definición.

d) No presentarse compensación alguna del eventual beneficio fiscal en otra figura del sistema fiscal.

e) No deberse a convenciones técnicas, contables, administrativas o ligadas a convenios fiscales internacionales.

f) No tener como propósito la simplificación o la facilitación del cumplimiento de las obligaciones fiscales».

A pesar de la ausencia de un concepto claramente definido de beneficio fiscal, este engloba a una serie de figuras jurídicas que vienen definidas por las leyes en distintos cuerpos normativos, y que en la práctica tienen como efecto eliminar de forma total o parcial la carga tributaria soportada por el sujeto pasivo. De esta forma, encontramos como ejemplos más representativos las exenciones, las bonificaciones y las reducciones.

1.1.Exenciones

El art. 22 de la LGT define las exenciones como aquellos supuestos *«en que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la ley exime del cumplimiento de la obligación principal».*

No son pocos los autores que han tratado de definir la exención. Para CALVO ORTEGA y CALVO VERGEZ es la:

«declaración legal que impide el nacimiento de la obligación tributaria o disminuye la deuda tributaria normal establecida por la ley que sirve de políticas y objetivos diversos. Incide sobre el nacimiento de la obligación tributaria o sobre su cuantía según la exención sea total o parcial, se trata

del juego, en definitiva, de una norma excepcional separa y más exactamente contradice lo establecido en otra norma que podríamos denominar general»⁶.

Otros profesores, como CHECA CLEMENTE Y MERINO JARA, han puesto de manifiesto que

«las normas que establecen exenciones no son, en puridad, más que normas de codefinición del hecho imponible, normas, en suma, que contribuyen en la misma medida que la definición del hecho gravado, a la delimitación del ámbito de gravamen del impuesto, no sustrayendo supuestos fácticos a la definición genérica del hecho imponible, sino delimitándolo, configurándolo de otra forma»⁷.

La exención tributaria ejerce su acción sobre el nacimiento de la obligación, impidiendo su desarrollo en la vida jurídica⁸. El efecto producido por la exención es consecuencia de una situación objetiva configuradora de los elementos esenciales e inseparables de ellos, siendo una expresión del deber de contribuir, aunque no surja la obligación de pago. Puede afirmarse, por tanto, que, dentro de la materia imponible, se incluye la exenta, ayudando a hacer efectivos la consecución de otros fines respaldados⁹.

Por su parte, la jurisprudencia ha razonado que *«Las normas que establecen exenciones o reducciones tributarias crean ciertamente situaciones jurídicas individualizadas en favor de los beneficiados. Puede discutirse doctrinalmente cuál es la naturaleza del poder jurídico que se atribuye a los sujetos, a los que la norma previene que le sea aplicada la exención o la bonificación, pero no cabe duda de que*

⁶ CALVO ORTEGA, R; CALVO VERGEZ, J.: «Exenciones Tributarias» *Curso de derecho financiero [Recurso electrónico]. Derecho tributario. Parte general y parte especial. Derecho presupuestario / I, II, Rafael Calvo Ortega, Juan Calvo Vérguez* (24.ª ed.). Civitas-Thomson Reuters, 2020, p. RB 14-7.

⁷ CHECA GONZÁLEZ, C. Y MERINO JARA, I.: *Tributos Locales*, Servicio de publicaciones de la Universidad de Extremadura, Cáceres 1999, p. 82.

⁸ ESEVERRI MARTÍNEZ, E; LOPEZ MARTÍNEZ, J; PÉREZ LARA, J.M; DAMAS SERRANO, A.: *Manual práctico de Derecho Tributario, parte general*, 6.ª Edición. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2020, pp. 387- 388.

⁹ MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: *Tratado práctico de Derecho Tributario General Español: Una visión sistemática de la Ley General Tributaria* [Recurso electrónico], Tirant lo Blanch, Valencia, 2017, p. 152.

en definitiva tal poder consiste en no satisfacer un determinado tributo o en satisfacerlo en una cuantía menor que la prevista con carácter general [...]. El objeto de la exención –no pagar o pagar una cantidad inferior a la prevista con carácter general– es distinto del objeto sobre el que recae el derecho real. Por ello, no puede hablarse en puridad de un auténtico derecho a la bonificación tributaria o al mantenimiento del régimen jurídico-tributario de bonificación»¹⁰.

Son múltiples las clasificaciones realizadas por la doctrina en torno a la figura de las exenciones tributarias atendiendo a distintos aspectos. Así, conforme al elemento del hecho imponible se comprenden las objetivas y subjetivas.

- La exención objetiva declara exentos una serie de hechos, actos, negocios, situaciones o actividades que entran dentro del marco tipificado en la definición otorgada por la Ley del hecho imponible. Es decir, *«va indisolublemente ligado al del presupuesto de hecho de la obligación tributaria. El nacimiento de ésta se conecta con la efectiva realización de unas circunstancias fácticas que, en hipótesis, prevén las normas tributarias»¹¹.*
- La exención subjetiva, en cambio, va ligada al sujeto. Es decir, tiene una relación simbiótica entre el sujeto y la exención propiamente dicha, de manera que cuando se cumplen los requisitos tipificados por la Ley para el sujeto, se beneficiará de la exención en las condiciones que esta establezca. Lo que se pretende con este tipo de exención es que *«ciertas personas, o categorías de personas no vengán obligadas a contribuir, a pesar de encontrarse con el supuesto fáctico de la imposición en la relación definida por la Ley [...] el fundamento de las exenciones subjetivas no deriva de la especial naturaleza del presupuesto de hecho, sino de la condición del sujeto exento, [...] genera en el beneficiario un status jurídico especial»¹².* En el terreno práctico se ha llegado a la conclusión de que las exenciones subjetivas

¹⁰ STC 6/1983, de 4 de febrero, FJ. 2.º

¹¹ SAINZ DE BUJANDA, F.: *Teoría jurídica de la exención tributaria*, en *Hacienda y Derecho*, Vol. III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, p. 392.

¹² SAINZ DE BUJANDA, F.: *Teoría Jurídica de la Exención Tributaria*. *Hacienda y Derecho*. Vol. III. *op.cit.*, pp.429-433.

que abarca nuestro ordenamiento jurídico tienen la tendencia a proteger – en nuestro área de estudio – actividades de interés general¹³.

De acuerdo con su carácter temporal, según se establezca o no un período de vigencia para su disfrute, se diferencia entre exenciones permanentes y temporales.

- En la exención permanente no hay un límite temporal, es decir, no se ha previsto en la norma para su eficacia un plazo concreto. Sin embargo, como toda norma, puede ser regulada por una posterior que la derogue según el criterio del legislador.
- En las temporales, en cambio, se fija una duración determinada para su disfrute. Al igual que en el supuesto anterior pueden derogarse por una Ley dictada con posterioridad, en cambio, desde el inicio se fija un periodo de tiempo determinado durante en la Ley del cual puede beneficiarse el sujeto pasivo. En palabras de HERRERA MOLINA «*suelen establecerse como compensación a determinados comportamientos asumidos por el particular, lo que explica que se le garantice su disfrute durante un lapo de tiempo determinado*»¹⁴.

Conforme a su aplicación, pueden diferenciarse entre exenciones de oficio, rogadas y potestativas.

- La exención de oficio es concedida de forma automática sin intervención de ningún otro órgano o autoridad, siempre y cuando se cumplan con los requisitos estipulados en la Ley.
- La exención rogada por su parte es aquella que requiere para su concesión de solicitud previa por el interesado, y tal y como ocurría en el supuesto anterior, podrán solicitarlo aquellos sujetos que se adecuen a los requisitos estipulados por la Ley.

¹³ HERRERA MOLINA, P.M.: *La exención tributaria*, Colex, Madrid, 1990, p.64.

¹⁴ *Ibíd.*

- La exención potestativa se corresponde con aquellas que dependen de una ordenanza que las regule de forma sustantiva y además precisan de una solicitud previa por el interesado.

Existen otras clasificaciones que atienden a su estructura y las califican como simples y complejas¹⁵, así como a su cuantía, y las definen como totales y parciales (conocidas estas últimas también como bonificaciones, reducciones, deducciones o desgravaciones).

Por último, debemos destacar que ninguna de ellas es excluyente entre sí, de tal forma que una exención subjetiva u objetiva puede ser, a su vez, permanente o total, de oficio, rogada o potestativa.

1.2. Bonificaciones

La doctrina cualificada reconoce las bonificaciones, en un gran número de casos, como exenciones parciales¹⁶. En cualquier caso, recordamos con SAINZ DE BUJANDA que *«su sentido no puede ser otro que el de una minoración de la deuda tributaria que normalmente surgiría en el caso de que la exención parcial no hubiera sido establecida»*¹⁷. Para SOLER ROCH existen,

*«de una parte, las exenciones, que aparecen configuradas como situaciones específicas y excepcionales, y de otra, los distintos beneficios, que actúan sobre los elementos de cuantificación de la prestación tributaria y que en la mayor parte de casos aparecen configurados como un componente estructural de un determinado impuesto, incluyéndose en esta categoría las bonificaciones y las deducciones»*¹⁸.

¹⁵ Sobre esta clasificación, Vid. LOZANO SERRANO, C.: (1989) *«Exenciones tributarias y derechos adquiridos»*, Tecnos, pp. 59-65.

¹⁶ Vid. por todos CALVO ORTEGA, R.: *«La interpretación de las exenciones tributarias»*, HPE, núm. 13, 1971, p. 118.

¹⁷ SÁINZ DE BUJANDA, F.: *Teoría jurídica de la exención tributaria*, XI Semana de Estudios de Derecho Financiero, 1964, p. 459.

¹⁸ SOLER ROCH, M.T.: *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*, Civitas, 1983, pp. 51-52.

A diferencia de lo que ocurre con las exenciones, que evitan el nacimiento del pago del tributo, las bonificaciones y reducciones no lo obstaculizan, sino que se dedican a minorar la carga tributaria que debe soportar el sujeto pasivo conforme a la Ley.

1.3.Reducciones

De acuerdo con la doctrina, las reducciones, al igual que las bonificaciones, provocan *«una minoración de la deuda tributaria que normalmente surgirá en el caso de que la exención parcial no hubiera sido establecida»*¹⁹.

Para autores como ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN,

«el concepto de exención debe reservarse para aquellos preceptos que operan directamente en el hecho imponible, esto es, los que delimitan el presupuesto de hecho determinando para qué sujetos o actos no va a surgir la obligación tributaria o ésta surge reducida, mientras que el resto de técnicas desgravatorias se articulan en forma de reducciones en la base imponible, de tipos de gravamen cero, de deducciones en la cuota, etc., y despliegan diferentes efectos según el elemento desde el que operen, por lo que su equivalencia con las exenciones no puede predicarse (...) carecerá de sentido llamar a todas las figuras que minoran el gravamen exenciones, pues, en propiedad, no lo son, puesto que no se ubican en el hecho imponible sino en otros elementos del tributo, no siempre redefinen el hecho imponible, ni tampoco el efecto que se produce es igual en todos los casos».

Como se observa, para un amplio sector doctrinal no existe una línea clara conceptual que delimite las exenciones parciales, las bonificaciones y las reducciones. En el plano práctico no hay diferencia de matiz que nos induzca a pensar que las bonificaciones y las reducciones producen o tienen efectos distintos, ya que su nexo común de unión es la minoración de la carga tributaria.

¹⁹ SÁINZ DE BUJANDA, F.: *Teoría jurídica de la exención tributaria*, op. cit., p. 459.

2. Principio de reserva de Ley en los beneficios fiscales

La regulación que permite las bonificaciones, exenciones y deducciones en los tributos está sujeta al principio de reserva de Ley. Aunque son múltiples los preceptos de nuestro ordenamiento constitucional que hacen referencia este principio –entre otros, los arts. 9, 25.1, 53, 97 o 117.1–, en lo que respecta al ámbito tributario y más concretamente respecto a los beneficios fiscales, encontramos principalmente el art. 31.1 CE que dispone que solo *«podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley»*, así como el art. 133.3 CE que establece que *«todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley»*. Tangencialmente, tenemos otro precepto de carácter constitucional, como el art. 134.2 CE y el art. 33.2.a) de la Ley 47/2003 de 26 de noviembre General Presupuestaria²⁰.

A este respecto el art. 8 de la LGT dispone que *«se regulará en todo caso por Ley: d) el establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones y deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales»*.

No obstante, el TC ha matizado que

*«la reserva de ley se limita a la creación de los tributos y a su esencial configuración dentro del cual puede genéricamente situarse el establecimiento de exenciones y bonificaciones tributarias, pero no cualquier otra regulación de ellas, ni la supresión de las exenciones o su reducción o de las bonificaciones, porque esto último no constituye alteración de elementos esenciales del tributo»*²¹.

²⁰ Art. 134 CE *«Los Presupuestos Generales del Estado tendrán carácter anual, incluirán la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal y en ellos se consignará el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado»*. Art. 33.2 a) de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, *«Las obligaciones económicas que, como máximo, pueden reconocer los sujetos referidos en el párrafo a) del apartado anterior»*.

²¹ STC núm. 6/1983, FJ 6.º

En cualquier caso, un sector doctrinal ha criticado esta STC por los razonamientos confusos realizados respecto al tema de los elementos esenciales del tributo sujetos a reserva de ley²².

Según PEREZ ROYO el principio de reserva de ley en materia de exenciones tienen un papel fundamental, que coadyuva a «crear las condiciones para un reparto uniforme de la carga tributaria, así como para una gestión racional de la política tributaria»²³.

En el ámbito local, el art. 9 del TRLRHL dispone que

«no podrán reconocerse otros beneficios fiscales en los tributos locales que los expresamente previstos en las normas con rango de ley o los derivados de la aplicación de los tratados internacionales. No obstante, también podrán reconocerse los beneficios fiscales que las entidades locales establezcan en sus ordenanzas fiscales en los supuestos expresamente previstos por la Ley. En particular, y en las condiciones que puedan prever dichas ordenanzas, éstas podrán establecer una bonificación de hasta el cinco por ciento de la cuota a favor de los sujetos pasivos que domicilien sus deudas de vencimiento periódico en una entidad financiera, anticipen pagos o realicen actuaciones que impliquen colaboración en la recaudación de ingresos».

Podemos apreciar que el TRLRHL evita la regulación de cualquier beneficio fiscal ajeno a ella por Ley. No se debe olvidar que las entidades locales carecen de potestad legislativa, teniendo solo capacidad para regular el ámbito tributario mediante las ordenanzas fiscales²⁴, las cuales deben respetar el principio de reserva

²² En palabras de ROMERO FLOR, «si el establecimiento de beneficios fiscales es tarea del legislador, a este le correspondería también su modificación, reducción o supresión; incluso podríamos añadir que puesto que en cualquiera de estos supuestos se produciría un incremento o nacimiento de la obligación tributaria, según los casos, el respeto al principio de legalidad está más que justificado» ROMERO-FLOR, L.M.: «La reserva de ley como principio fundamental del derecho tributario», *Dixi*, vol. 15, nº. 18, 2013, p. 55.

²³ PEREZ ROYO, F.: *Fundamento y ámbito de la reserva de ley en Derecho Tributario*, Hacienda Pública Española, n.º 14, 1972, p. 234.

²⁴ STC 233/1999, de 16 de diciembre de 1999, «en efecto como es reiterada doctrina de este Tribunal, la reserva de ley en materia tributaria impuesta por el art. 31.3 CE, se extiende a la creación ex novo de los tributos y a la configuración de los elementos esenciales de los mismos (SSTC 37/1981, 4.º; 6/1983, fundamento 4.º; 179/1985, fundamento jurídico 3.º; 19/1987,

de ley. Los arts. 15 a 19 del TRLRHL regulan los elementos formales de estos reglamentos²⁵. No obstante, como ha remarcado la jurisprudencia, la potestad de los municipios para regular beneficios fiscales queda cercada a los supuestos encuadrados en la Ley estatal, careciendo estos de capacidad para establecer exenciones y bonificaciones tributarias fuera de su marco legal²⁶.

Para autores como PEREZ ROYO,

«la reserva de ley debe determinar –directamente o mediante la fijación de criterios a desarrollar por fuentes secundarias– qué categorías de ciudadanos y en razón de qué presupuestos de hecho van a pagar el tributo; así como cuanto van a pagar. No es estima, en cambio, comprendida la reserva la reglamentación de los aspectos formales de la relación jurídica tributaria, ya que dicha reglamentación no afecta a las diversas funciones que pretende

fundamento jurídico 4.º; 221/1992, fundamento jurídico 7.º y 14/1998, fundamento jurídico 11; entre otras)”. Seguidamente indica: «en la que, aunque los criterios o principios que han de regir la materia debe contenerse en una ley, resulta admisible la colaboración del reglamento, siempre que sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia ley y siempre que la colaboración se produzca en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad».

²⁵ Respecto a los reglamentos, la STC 185/1985 de 22 de marzo de 1985, «La reserva de ley tributaria exige que la creación ex novo de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo, debe llevarse a cabo mediante una ley. Se trata de una reserva relativa en la que, aunque los criterios o principios que han de regir la materia deben contenerse en una ley, resulta admisible la colaboración del reglamento, siempre que sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia Ley y siempre que la colaboración se produzca en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad. El alcance de la colaboración estará en función de la diversa naturaleza de las figuras jurídico-tributarias y de los distintos elementos de las mismas»; La STC 83/1984, de 24 de julio de 1984, «el principio de reserva de ley entraña una garantía esencial de nuestro Estado de Derecho, cuyo significado último es el de asegurar que la regulación de los ámbitos de libertad que corresponden a los ciudadanos dependa exclusivamente de la voluntad de los representantes, por lo que tales ámbitos han de quedar exentos de la acción del ejecutivo y, en consecuencia, de sus productos normativos propios, que son los reglamentos. El principio no excluye la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la Ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución a favor del legislador».

²⁶ El TS razonó que «Careciendo la Corporación Municipal de facultades para establecer exenciones y bonificaciones tributarias, y ello en base al principio de reserva de Ley, es claro que la misma infringe dicho principio, no pudiendo en consecuencia compartirse lo alegado por la parte demandada de que no se trata de una exención ni de una bonificación, sino de una subvención, pues el que se permita una rebaja del 30% en el pago de cuota del impuesto por el simple hecho de estar empadronado en el municipio, no puede calificarse de subvención, (...), siendo así que el simple hecho de empadronarse en un municipio determinado no puede constituir objeto de subvención alguna, por lo que más bien, y como refiere el recurrente, hay que calificarlo como de una exención o bonificación encubierta, razón que obliga a estimar el recurso» STS 14 de noviembre de 2012, N.º Rec. 697/2010, FJ 1.º

desempeñar el principio de reserva de ley [...] mediante dicho principio se pretenden crear las condiciones para un reparto uniforme de la carga tributaria, así como para una gestión racional de la política tributaria. Y en orden a dichas finalidades, no es en absoluto indiferente el que las exenciones puedan ser establecidas libremente por la Administración o por los entes locales»²⁷.

Desde un sector doctrinal se ha propuesto la posibilidad de «coparticipar» en la elaboración normativa de materias reservadas tradicionalmente a las leyes, siempre que no entre en conflicto con el interés general o autonómico ni con el alcance de la reserva legal en materias afectadas por un interés local, siendo imprescindible para ello articularlo con los principios organizativos, la autonomía, el interés local con el resto de los preceptos constitucionales²⁸. El TC en la sentencia 17 de febrero de 1987, reflejó que *«El sentido que hay que reconocer en la reserva introducida por el artículo 31.1 de la Constitución no puede entenderse, sin embargo, desligado de las condiciones propias al sistema de autonomías territoriales que la Constitución consagra, (art.137), y específicamente – en el presente proceso– de la garantía constitucional de las autonomías de los municipios (art. 140)»*.

3. Beneficios fiscales y principios constitucionales materiales de justicia tributaria

El tema de los beneficios fiscales se encuentra íntimamente relacionado con los principios de generalidad, capacidad económica e igualdad²⁹ contenidos en el art. 31 de la CE y recordados en el art. 3 de la LGT.

²⁷ PÉREZ ROYO, F.: *Fundamento y ámbito de la reserva de la ley en materia tributaria, op.cit*, p. 234.

²⁸ BELLO PAREDES, S.A.: «La Reserva De Ley En El Ámbito Tributario Local: Una Reflexión En Torno a La Ley De Tasas Estatales Y Locales Y De Reordenación De Las Prestaciones Patrimoniales De Carácter Público». *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica*, vol. III, 1999, p. 423.

²⁹ Sumado al principio de reserva de Ley tenemos los principios de generalidad, capacidad económica e igualdad. Ambos se configuran inicialmente en el art. 31 de la CE con la expresión: *«todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio»*. En un sentido parecido el art. 3 de la LGT, dispone que: *«La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad»*.

Respecto al principio de generalidad conviene traer a colación las palabras de SAINZ DE BUJANDA, según las cuales,

«El principio de generalidad significa que todos los ciudadanos han de concurrir al levantamiento de las cargas públicas. Esto no supone que todos deban efectivamente pagar tributos, sino que deben hacerlo todos los que, a la luz de los principios constitucionales y de las leyes que los desarrollan, tengan la necesaria capacidad contributiva, puesta de manifiesto en la realización de los hechos imponibles tipificados en la Ley. Es decir, que no se puede eximir a nadie de contribuir por razones que no sean la carencia de capacidad contributiva»³⁰.

Por su parte, para BAYONA DE PEROGORDO Y SOLER ROCH, la expresión todos

«tiene un sentido en sí misma, con independencia de su posterior relación con la capacidad económica: significa que nadie está, ab initio, excluido del posible sometimiento al deber de contribuir, es, en definitiva, una declaración de generalidad y, en tal sentido, puede hablarse de dicho principios»³¹.

En referencia a la relación principio de generalidad – exenciones, NEUMARK ha razonado que:

«el principio de generalidad de la imposición exige que, por una parte, todas las personas (naturales y jurídicas)- en tanto tengan capacidad de pago queden tipificadas por una de las razones legales que dan nacimiento a la obligación tributaria, sin que se tengan en cuenta para ello criterios extraeconómicos, tales como nacionalidad (jurídica), estamento y clases sociales, religión, raza, etc.- sean sometidas al gravamen tributario y que, por otra parte, no se admitan en el marco de un impuesto particular otras excepciones a la obligación tributaria subjetiva y objetiva que las que

³⁰ SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de derecho financiero* Madrid, (10.ª Edición), p. 104.

³¹ *Vid.* BAYONA DE PEROGORDO, J.J; SOLER ROCH, M.T.: *Derecho Financiero*, Librería Compás, Alicante, 1991, p. 227.

parezcan inexcusables por razones de política económica, social, cultural y sanitaria o por imperativos de la técnica tributaria»³².

Según lo expuesto, aunque nuestro ordenamiento tiene como pilar el sostenimiento del gasto público por una “generalidad”, los beneficios fiscales han quedado justificados cuando gocen de una motivación suficiente. Por tanto,

«el referido principio debe informar, con carácter general, el ordenamiento tributario, exigiendo que el mismo no trate de forma distinta situaciones que son idénticas y, en definitiva, prohibiendo que se establezcan discriminaciones carentes de fundamento en el tratamiento fiscal de los ciudadanos [...] será contrario al principio de generalidad – y por consiguiente, al de solidaridad– cualquier configuración normativa que arbitrariamente dispense un tratamiento de favor a cualquiera de las Comunidades Autónomas en que se ha vertebrado el Estado. La contribución a las cargas públicas y el sostenimiento de los gastos públicos debe hacerse con criterios de generalidad, contrarios a cualquier vestigio de singularidad no justificada»³³.

Las “discriminaciones controladas o justificadas” establecidas por imperativo legal, parten de la base que hace de ellos el legislador como instrumento de política fiscal, atendiendo a la consecución del resto de principios contenidos en la Constitución. En sintonía con el párrafo segundo del art. 2.1 de la LGT se justifica esta posición estableciendo que: *«los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica y general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución».*

Por su parte, la jurisprudencia lo encuadró como un límite a la configuración del sistema tributario, determinando que *«el principio de generalidad tributaria*

³² NEUMARK, F.: *Principios de la imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2ª edición, 1994, (primera edición española de 1973), p. 89.

³³ MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., & POVEDA BLANCO, F.: *Derecho tributario* (25ª ed.), Aranzadi, 2020, pp. 67 y ss.

constituye un mandato dirigido al legislador para que, al tipificar los hechos imposables de los distintos tributos agote, en lo posible, todas las manifestaciones de capacidad económica»³⁴. Con posterioridad establecería que este principio es «una exigencia directa al legislador, obligado a buscar la riqueza allá donde se encuentre»³⁵. Resulta destacable que el principio de generalidad, en relación la figura de la exención supone un quebranto al principio de generalidad, pues el precepto “todos” queda en este caso al margen. Sin embargo, esta última debe ser sometida a examen para ver si se incardina o no en este principio. Podemos concluir, por tanto, que de acuerdo a los criterios objetivos del legislador como medio para perseguir objetivos con base constitucional, la exención es una dispensa al principio de generalidad justificada. En referencia a las entidades que estudiaremos con posterioridad, la falta de titularidad “automática” de una verdadera capacidad económica por su parte, siendo este uno de los principios integradores de justicia tributaria, hace imposible la aplicación del principio de generalidad. Esto desemboca en lo que la doctrina ha denominado «marginalidad armoniosa».³⁶

Respecto al principio de igualdad, nuestra Carta Magna se pronuncia en los arts. 1.1, 14, 9.2, 31.1, 139.1 y 149.1. A pesar de ello, no todos los preceptos constitucionales están orientados en la misma dirección ni se circunscriben a la misma esfera de alcance y eficacia. Debemos realizar un matiz de diferenciación entre la igualdad del art. 14 CE, de carácter general en todo el ordenamiento jurídico, y la igualdad del art. 31.1 CE como principio inspirador del sistema tributario³⁷.

³⁴ STC 27/1981 de 20 de julio.

³⁵ STC 96/2002, en una línea similar, STC 193/2004 y 10/2005; También se ha pronunciado el TS en Sentencias interesantes como la de 2 de junio de 1986, «no significa que cada figura impositiva haya de afectar a todos los ciudadanos. Tal generalidad, característica también del concepto de Ley, Es compatible con la regulación de un sector o de grupo compuesto de personas de idéntica situación».

³⁶MÁRQUEZ MÁRQUEZ, A.: «Las fundaciones privadas y los principios constitucionales de justicia tributaria», *Crónica tributaria*, N.º 18, 2003 p. 119.

³⁷ En relación con el principio de igualdad tributaria la STC 96/2002, de 25 de abril, FJ 7º. se ha pronunciado dictaminando que «conlleva la prohibición de concesión de privilegios tributarios discriminatorios, es decir, de beneficios tributarios injustificados desde el punto de vista constitucional que puedan constituir una quiebra del deber genérico de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado [...]. Y ello porque «la exención, como quiebra del principio de generalidad que rige la materia tributaria, al neutralizar la obligación tributaria derivada de la realización de un hecho revelador de capacidad económica, es constitucionalmente válida siempre que responda a fines de interés general que la justifiquen (por ejemplo, por motivos de política económica o social, para atender al mínimo de subsistencia, por razones de técnica tributaria, etc.), quedando,

A consecuencia del amplio estudio doctrinal y jurisprudencial, hemos incardinado este principio en una serie de ideas centrales³⁸:

- a) El principio de igualdad tributaria no es ajeno a la posibilidad de establecer tratamientos desiguales en la imposición de determinadas cargas fiscales. La jurisprudencia ha mantenido su posicionamiento respecto a ello, amparándose en torno a criterios de política fiscal y económica³⁹. Lo que prohíbe el principio de igualdad son, en suma, las desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y razonables, según criterios o juicios de valor generalmente aceptados, y, para que sea constitucionalmente lícita la diferencia de trato, las consecuencias jurídicas que se deriven de tal distinción deben ser proporcionadas a la finalidad perseguida, de suerte que se eviten resultados excesivamente gravosos o desmedidos⁴⁰.
- b) Este principio obliga al legislador al tratamiento de situaciones jurídicas iguales de la misma forma prohibiendo una desigualdad arbitraria.

Se ha definido a este principio como la interdicción o prohibición de la arbitrariedad. Pese a ello, difícilmente se puede determinar previamente los

en caso contrario, proscrita, desde el punto de vista constitucional, por cuanto la Constitución a todos impone el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en función de su capacidad económica».

³⁸ Estas ideas centrales fueron plasmadas con anterioridad por la jurisprudencia. *Vid.* STC 76/1990 de 26 abril 1990 FJ 10.º.

³⁹ STC 96/2002, de 25 de abril de 2002. BOE núm. 122, de 22 de mayo de 2002. El TC viene dictaminando que para justificar el trato dispar de situaciones homogéneamente similares de debe atender a lo que ha denominado como «*doble garantía*». Por un lado, tenemos la «razonabilidad de la medida», de tal forma que no toda desigualdad de trato en la Ley supone una infracción del principio de igualdad, sino solo ante aquellas situaciones que carecen de «*justificación objetiva y razonable*». Por otro, «*la proporcionalidad de la medida*» en las que se prohíbe aquellas desigualdades en las que no haya una relación entre la proporcionalidad de la medida y su finalidad, en sus propias palabras «*es indispensable que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando situaciones especialmente gravosas o desmedidas*».

⁴⁰ Entre otras, STC 77/2015, de 27 de abril de 2015. BOE núm. 136, 8 de junio de 2015, FJ 3.º. Anteriormente, SSTC 76/1990, de 26 de abril, FJ 9.º, y 152/2003, de 17 de julio, FJ 5.º

extremos o criterios que el legislador usa para tratar diferentes situaciones de modos diferentes, siendo lo coherente atender a cada caso concreto⁴¹.

Respecto a nuestras entidades objeto de estudio, la doctrina ha destacado que la no tributación de las entidades sin ánimo de lucro «*no supone una discriminación arbitraria y contraria a la igualdad, sino que se fundamenta en el concepto mismo de justicia tributaria y en el respeto al principio por excelencia: el de capacidad económica, en su conexión aplicativa al de igualdad y generalidad*»⁴².

- c) El principio de igualdad tributaria es indisociable del resto de principios como son: capacidad económica⁴³, generalidad, justicia y progresividad. La jurisprudencia ha tenido ocasión de pronunciarse respecto al alcance del principio de igualdad⁴⁴.
- d) En el plano práctico, podemos diferenciar respecto a la posibilidad de admisión del recurso de amparo, cuando hablamos de desigualdad con base en la norma tributaria, o cuando se produce una desigualdad propia de alguno de los derechos fundamentales⁴⁵.

⁴¹ ESEVERRI MARTÍNEZ, E; LOPEZ MARTÍNEZ, J; PÉREZ LARA, J.M; DAMAS SERRANO, A.: *Manual práctico de Derecho Tributario, parte general*, 4ª Edición. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2017, p.17.

⁴² MÁRQUEZ MÁRQUEZ, A., 2003. Las fundaciones privadas y los principios constitucionales de justicia tributaria, *op. cit.*, p. 114.

⁴³ En torno al principio de capacidad económica para las entidades sin ánimo de lucro, fundaciones y entidades de interés particular, MÁRQUEZ MÁRQUEZ ha sugerido que «*en su relación con otros sujetos tributarios, como las sociedades o entes con ánimo de lucro no expresan la capacidad económica puesto que: a) las entidades con ánimo de lucro e interés particular (sociedades) obtienen renta o riqueza, y, por ello, capacidad contributiva como un fenómeno normal, real y natural. Luego, la sujeción de ellas a tributación (particularmente al impuesto sobre sociedades) es legítima en el orden constitucional; b) las fundaciones, como entidades no lucrativas y de interés general, pueden obtener renta o no, riqueza presunta que no guarda relación alguna con la riqueza que de ellas (hablar de riqueza en las fundaciones es una contradicción in terminis, y, por tanto, limitado al sentido vulgar). Luego la sujeción a los tributos no es compatible con el mandato constitucional*». MÁRQUEZ MÁRQUEZ, A., 2003. Las fundaciones privadas y los principios constitucionales de justicia tributaria. *op.cit.* 112.

⁴⁴ En cuanto al alcance del principio de igualdad tributaria: STC 27/1981, de 11 de agosto de 1981, BOE núm. 193. FJ 4.º; SSTC 134/1996, de 22 de julio; 214/1994, de 14 de julio; 117/1998, de 2 de julio; 46/1999, de 22 de marzo; 46/2000, de 17 de febrero y 1/2001, de 15 de enero.

⁴⁵ STC 47/2001, de 15 de febrero de 2001. BOE núm. 65, de viernes 16 de marzo de 2001, en ella el Abogado del Estado remarca «*la necesidad de determinar si la presunta infracción del principio de igualdad denunciada debe enmarcarse en el art. 14 CE(en el que cabe incluir las diferencias de tratamiento con carácter subjetivo) o en el artículo 31.1 CE (que integra las diferencias por razones objetivas «atinentes a la renta o a los ingresos de los sujetos»)*, dado que,

Los principios de igualdad ante la Ley y de igualdad tributaria de los artículos 14 y 31 de la CE, respectivamente, son considerados distintos de forma uniforme tanto por la doctrina como por la jurisprudencia⁴⁶. Partiendo de esta premisa, el TC ha realizado una limitación en torno a la posibilidad de acudir al recurso de amparo, llegando al entendimiento de que la igualdad tributaria del artículo 31 de la CE está fuera de los límites de protección del recurso de amparo, y que, en este caso, solo sería aplicable a la vulneración del principio de igualdad ante la ley del artículo 14 de la CE.

III. BENEFICIOS FISCALES APLICABLES A LAS ENTIDADES DEL TERCER SECTOR COMPRENDIDAS EN LA LEY 49/2002

1. El Tercer Sector. Conceptualización, sujetos y fundamentos

a) Concepto

Existe una amplia variedad de conceptos y términos empleados para tratar de conceptualizar el Tercer Sector⁴⁷. Ello pone de manifiesto que estamos ante un sector de gran complejidad⁴⁸ y heterogeneidad, comparable a los otros dos sectores

conforme a reiterada doctrina de este Tribunal, solo resulta tutelable en amparo la discriminación « por razón de cualquiera de las circunstancias personales o sociales a que se refiere el art. 14CE»». Con anterioridad, ya se pronunció al respecto la STC 54/1993 de 15 de febrero, FJ 1.º. «han de rechazarse aquellas demandas de amparo en las que, so pretexto de la invocación formal del art.14 CE y sin un enlace subsumible en el marco de este precepto, lo que realmente se denuncia es una vulneración de los principios de capacidad económica, de justicia, igualdad tributaria y progresividad del art. 31.1 CE».

⁴⁶ Ejemplificativamente, SSTC 19/1989, FJ 3.º, 53/1993, FJ 1.º, 54/1993, FJ 1.º; ATC 230/1984, FJ 1.º y 392/1985, FJ 2.º

⁴⁷ No hay unanimidad en cuanto a la idea del por qué del surgir del Tercer Sector, autores como (SUBIRATS, sostiene la idea de que en el *binomio Estado- Mercado*, penetra la idea de la Sociedad Civil formando una pieza triangular y en la que se conforma el Tercer Sector, en SUBIRATS, J; «¿Existe sociedad civil en España? Responsabilidades colectivas y valores públicos», Estudio de la Fundación Encuentro, Madrid, 1999.p.30; para autores como GUTIERREZ RESA no es válida esta tesis, sino que más bien la idea del Tercer Sector se introduce en el mercado para racionalizar el bienestar social sobre todo de los más desfavorecidos, extralimitándose de lo público- estatal y lo privado-mercantil, respectivamente. *Vid.* GUTIERREZ RESA, A.: *Acción social no gubernamental. Análisis y reflexiones sobre las ONG voluntarias*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 1997, p. 221.

⁴⁸ Como han defendido algunos autores, sería difícil definirlo en torno a su personalidad jurídica, pues comprende «*el difuso campo de los entes sin ánimo de lucro y de vocación altruista, caracterización que, de entrada, no nos proporciona una información precisa sobre su naturaleza y forma jurídica*» en TRIGO GARCÍA, B; «Personalidad Jurídica de los Entes del Tercer Sector:

económicos presentes dentro de nuestra economía: el sector público y el sector privado⁴⁹. En un intento de conceptualizarlo se han venido utilizando términos como: Entidades No Lucrativas, Organizaciones No Gubernamentales, Asociaciones Voluntarias o Sociedad Civil, Asociaciones Voluntarias, entre otros.

Algunos autores han realizado un minucioso estudio empírico, motivados por la idea de ofrecer un concepto actual, llegando a la conclusión, de que el Tercer Sector

«es aquel conjunto de entidades en activo cuya estructura se caracteriza por poseer una organización formal; de carácter, naturaleza y origen privado; sin ánimo de lucro; dotadas de autogobierno; con un interés general o colectivo; de carácter altruista y voluntario; de libre adhesión; que produce bienes y sobre todo servicios sin contraprestación o con una inferior al coste; y donde el beneficio económico no es utilizado como principal medida de eficiencia»⁵⁰.

El observatorio del Tercer Sector de Bizkaia lo ha definido como

«aquel compuesto por el conjunto de iniciativas formalizadas en activo de la sociedad civil, con autonomía de gestión e independencia de carácter no lucrativo y por norma general voluntario, y que orientan su actividad a la intervención social en sentido amplio, lo cual implica que tienen por finalidad la mejora del entorno social desde campos muy variados que desarrollan su actividad en y desde un territorio en concreto»⁵¹.

autonomía de la voluntad y control público», en *Tendencias Legislativas y Tercer Sector*, Cursos y Congresos, Universidad de Santiago de Compostela, 2005, p. 112.

⁴⁹ CABRA DE LUNA, M. A.: *«El Tercer Sector y las Fundaciones de España ante el nuevo milenio»*, Enfoque económico, sociológico y jurídico, Escuela Libre Editorial, 1998, p.24.

⁵⁰ Hay una amplia variedad de enfoques para abordar la definición del Tercer Sector, como son el anglosajón del non profit, que excluye a todas las organizaciones que distribuyen beneficios bajo cualquier modalidad, el francófono que contiene criterios como la democracia y servicio de las personas u otros como el enfoque de la Economía Social que tiene como principios la primacía de la persona y del objeto social sobre el capital, el interés general, la defensa y aplicación de los principios de solidaridad y responsabilidad, o el enfoque de las Organizaciones No Lucrativa, que tiene en consideración que tienen una estructura formal, carácter privado, con autogobierno y autónomas, participación voluntaria y sujetas a la famosa no distribución de beneficios. Cfr. CORRAL-LAGE, J., MAGUREGUI-URIONABARRENECHEA, L. y ELECHIGUERRA-ARRIZABALAGA, C., 2019. Estudio empírico del Tercer Sector en España: hacia una re-conceptualización unificada. *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review*, vol. 22, nº. 2, pp. 145-155.

⁵¹ OBSERVATORIO DEL TERCER SECTOR DE BIZKAIA: Acercamiento a la Definición de Tercer Sector Social. [en línea], p, 8 Disponible en:

Para autores como CABRA DE LUNA «*El tercer sector crearía un equilibrio entre el sector público y el mercado. De esta forma, haciendo gestión privada con fines de interés general, traza rutas complementarias a la economía de mercado y a la acción del Estado*»⁵².

Partiendo de la base de que son múltiples los enfoques que se la ha dado para tratar de abordar esta definición, dos en cambio, son los que mayor popularidad y aceptación han tenido por la Comunidad Científica. Por un lado, el enfoque de la Economía Social⁵³, con tradición europea continental, que abarca aquellas entidades que pertenecen al sector privado, teniendo una organización, funcionamiento y gestión democráticos, igualdad en derechos y deberes para los socios y empleando un régimen especial de los ingresos en el desarrollo de la entidad. Por otro lado, el enfoque del *non profit* o sector no lucrativo de corte anglosajón, que tiene como premisas la no distribución de beneficios económicos y la importancia de figuras como el voluntariado. Entre sus fines podemos encontrar la satisfacción de las necesidades sociales, con la salvedad de que en este último caso la distribución de los beneficios pueden llegar a estar prohibidos⁵⁴. El término Tercer Sector podríamos integrarlo como un concepto más restringido de lo que entendemos por Economía Social⁵⁵.

http://www.3sbizkaia.org/Editor/Archivos/Docs/ACERCAMIENTO_DEFINICIONES05032014.pdf.

TEORICO A

⁵² CABRA DE LUNA, M. y DE LORENZO, R.: «El Tercer Sector en España: ámbito, tamaño y perspectivas», *Revista Española del Tercer Sector*, nº. 1, 2005, p. 100.

⁵³ El art. 2 de LECS la define como: «*Conjunto de las actividades económicas y empresariales, que en el ámbito privado llevan a cabo aquellas entidades que, de conformidad con los principios recogidos en el artículo 4, persiguen bien el interés colectivo de sus integrantes, bien el interés general económico o social, o ambos*».

⁵⁴ CHAVES, R. Y MONZÓN, J.L.: «Economía social y sector no lucrativo: actualidad científica y perspectivas», *Revista CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, Nº. 37, 2001, pp. 7 y 8.

⁵⁵ CHÁVES ÁVILA, R.: «Panorámica del Tercer Sector Español» en *El Tercer Sector en España y en Europa. Crisis y barreras en su desarrollo y estrategias de resiliencia en los sectores de la acción social. La cultura y el Deporte*, (Dir. Rafael Chaves Ávila y Annette Zimmer), Universidad de Valencia, Servei de Publicacions, la Nau Solidaria, 21,2017, p. 19.

b) Sujetos

Desde una perspectiva amplia e integradora, una parte del sector doctrinal⁵⁶ ha manifestado que dentro del sector solidario se deben enmarcar a entidades como: las cooperativas, con sus doce clases, las sociedades anónimas laborales y las mutualidades, entre otras. Es decir, empresas de economía social que desarrollan su actividad en mercados privados. En cambio, desde un punto de vista restrictivo, estaríamos solamente ante las asociaciones sin ánimo de lucro, las fundaciones –en su concepción clásica– y el resto de entidades que se encuadran dentro del enfoque anglosajón⁵⁷.

Dentro del Tercer Sector encontramos a su vez el Tercer Sector de Acción Social, en el que de una manera más específica se incluyen aquellas entidades en las que su actuación se dirige a un ámbito concreto, los servicios en espacios de intersección de servicios sociales⁵⁸. Este no obedece a una definición única y consensuada. Al no tener unos límites bien definidos en su estructura, es difícil enmarcar y establecer una serie de criterios tipológicos y de organizaciones por las que se componen⁵⁹. Los sujetos referentes de las entidades del Tercer Sector popularmente han sido las asociaciones y fundaciones.

En nuestro ordenamiento jurídico, el Tercer Sector de acción social, formado por entidades de acción social, viene referido en el art. 2.1 de la LTSAS. Son

⁵⁶ CABRA DE LUNA, M. y DE LORENZO, R., 2005.: «El Tercer Sector en España: ámbito, tamaño y perspectivas», *op.cit.*, p. 103.

⁵⁷ Siguiendo un criterio más restrictivo; CHÁVES ÁVILA, R.: «Panorámica del Tercer Sector Español» *op.cit.* p. 20.

⁵⁸ OBSERVATORIO DEL TERCER SECTOR DE BIZKAIA: Acercamiento a la Definición de Tercer Sector Social. [en línea], p. 12 Disponible en: [\[http://www.3sbizkaia.org/Editor/Archivos/Docs/ACERCAMIENTO TEORICO A DEFINICIONES05032014.pdf\]](http://www.3sbizkaia.org/Editor/Archivos/Docs/ACERCAMIENTO%20TEORICO%20A%20DEFINICIONES05032014.pdf).

⁵⁹ Para algunos autores lo conforman «*El constituido por aquellas organizaciones privadas de carácter voluntario y sin ánimo de lucro, que surgidas de la libre iniciativa ciudadana y regidas de forma autónoma, buscan responsablemente, mediante el desarrollo de actividades de interés general (misión), conseguir un incremento de los niveles de calidad de vida a través de un progreso social solidario, en cooperación con otras instancias públicas o privadas, beneficiándose, en su caso, de un tratamiento fiscal específico, derivado del reconocimiento de su labor altruista*». DE LORENZO, GARCÍA, R.; RODRIGUEZ, E.: «De necesidad social a realidad legal: génesis y proceso de elaboración y aprobación de la Ley del Tercer Sector de Acción Social» en SEMPERE NAVARRO A.V.; DE LORENZO GARCÍA, R (Dir.).: *Comentarios a las Leyes del Tercer Sector de acción social y del Voluntariado* (volumen I), Cizur Menor, Navarra, 2016, p. 92.; PLATAFORMA DE ONG DE ACCIÓN SOCIAL: III Plan Estratégico de Acción Social 2017-2021. p.14. 2017.

«aquellas organizaciones de carácter privado, surgidas de la iniciativa ciudadana o social, bajo diferentes modalidades, que responden a criterios de solidaridad y de participación social, con fines de interés general y ausencia de ánimo de lucro, que impulsan el reconocimiento y el ejercicio de los derechos civiles, así como de los derechos económicos, sociales o culturales de las personas y grupos que sufren condiciones de vulnerabilidad o que se encuentran en riesgo de exclusión social»⁶⁰.

A su vez, LRFESFL en su art. 2 (en adelante LRFESFL) clasifica a las entidades sin ánimo de lucro⁶¹ en:

a) Las fundaciones.

b) Las asociaciones declaradas de utilidad pública⁶².

c) Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo a que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo, siempre que tengan alguna de las formas jurídicas a que se refieren los párrafos anteriores⁶³.

⁶⁰ Por su parte, la Plataforma de ONG de Acción Social en sus diferentes planes estratégicos acogió la siguiente definición: «El Tercer Sector de acción social es el ámbito formado por entidades privadas de carácter voluntario y sin ánimo de lucro que, surgidas de la libre iniciativa ciudadana, funcionan de forma autónoma y solidaria tratando, por medio de acciones de interés general de impulsar el reconocimiento y el ejercicio de los derechos sociales, de lograr la cohesión y la inclusión social en todas sus dimensiones y de evitar que determinados colectivos queden excluidos de unos niveles suficientes de bienestar.

PLATAFORMA DE ONG DE ACCIÓN SOCIAL: El tercer sector de acción social en 2019. Nuevos horizontes para un nuevo contexto sociopolítico. [en línea], p.12. Disponible en: https://www.plataformaong.org/ARCHIVO/documentos/biblioteca/1583424466_informe-poas-completo.pdf (Consultado 25-05-2021).

⁶¹ Sobre los requisitos establecidos legalmente nos detendremos en epígrafes posteriores como objeto central de nuestro estudio.

⁶² La Ley realiza una especificación de las asociaciones, no todas están consideradas sin ánimo de lucro a efectos de la Ley, sino solo aquellas que hayan sido declaradas de utilidad pública –requisito que recordemos, entre otros, establece un mínimo temporal de 2 años de funcionamiento– en cambio a las fundaciones no les establece ninguna exigencia, esto es debido en parte a la precisión que realiza la LF, que las define como «*organizaciones constituidas sin fin de lucro que, por voluntad de sus creadores, tienen afectado de modo duradero su patrimonio a la realización de fines de interés general*». Es precisamente esa vinculación permanente al interés general la que le exime de tener que usar el calificativo de *utilidad pública*.

⁶³ Entendemos que el legislador ha querido incluirlas dentro de entidades sin ánimo de lucro por la actividad que desarrolla, enmarcada dentro de los instrumentos de la política española de cooperación y tener como fines o como objeto expreso, la realización de actividades relacionadas con los principios y objetivos de cooperación, y dado que la Ley 23/1998, de 7 de julio solo las concibe como corporaciones de derecho público y no hay una legislación específica para ellas,

d) *Las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones.*⁶⁴

e) *Las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español.*

f) *Las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos a que se refieren los párrafos anteriores.*

En el apartado 2 del art. 2, de la LTSAS se nos ofrece una visión general de cuáles son las entidades que lo integran:

«En todo caso, son entidades del Tercer Sector de Acción Social las asociaciones, las fundaciones, así como las federaciones o asociaciones que las integren, siempre que cumplan con lo previsto en esta Ley. Para la representación y defensa de sus intereses de una forma más eficaz, y de acuerdo con la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del derecho de asociación, y con su normativa específica, las entidades del Tercer Sector de Acción Social podrán constituir asociaciones o federaciones que, a su vez, podrán agruparse entre sí».

Sin embargo, debemos realizar una apreciación en torno a lo que la Ley entiende por ser consideradas entidades del Tercer Sector de Acción social y lo que en muchos casos realmente es, ya que, en nuestra opinión, la definición no es del todo completa.

entendemos razonable que se haya querido especificar en este apartado c) de la LRFESFL , que necesariamente deben tener la forma jurídica de asociación y fundación para ser consideradas entidades sin ánimo de lucro.

⁶⁴ La constitución de las fundaciones extranjeras deben de estar inscritas en el país de origen de manera legalmente constituida y, sin embargo, cumplir con los fines que entiende el ordenamiento jurídico español es de interés general⁶⁴. Entendemos que la razón de ser es la división de dos conceptos distintos, por un lado, la inscripción de una sociedad o su concepción que deberá de ser acorde a las normas del país donde se quiere inscribir y por otro, la actuación o en este caso los fines que persigue que deben ser adecuados al país donde opera en caso de querer formar parte de este tipo de entidades a efectos de aplicar el régimen fiscal, es decir se ha establecido una restricción y obligación de cumplimiento de sus fines con los estatales.

Nos vamos a centrar en la afirmación otorgada por la LTSAS de «*con fines de interés general y ausencia de ánimo de lucro*», y lo que la LRFESFL comprende como entidades sin ánimo de lucro, concretamente en la figura de «*asociaciones declaradas de utilidad pública*». Si acudimos a LODA, en su art. 32.1 dispone que «*a iniciativa de las correspondientes asociaciones, podrán ser declaradas de utilidad pública aquellas asociaciones en las que concurren los siguientes requisitos*», para continuar en su apartado e) exigiendo «*que se encuentren constituidas, inscritas en el Registro correspondiente, en funcionamiento, y dando cumplimiento efectivo a sus fines estatutarios, ininterrumpidamente y concurrendo todos los precedentes requisitos, al menos durante los dos años inmediatamente anteriores a la presentación de la solicitud*».

En la última parte de la Ley hay un requisito de temporalidad de dos años en cuanto a la posibilidad de ser declaradas de utilidad pública. De este modo, aquellas entidades (asociaciones) que sean de nueva creación, difícilmente podrán ser declaradas de utilidad pública, salvo que estén constituidas con una forma jurídica como la fundación. Y ello, en relación con lo visto anteriormente, conforme a la redacción de los artículos vistos *ut supra*, podría dejar fuera de la clasificación de entidades del Tercer Sector de Acción Social a multitud de entidades que, sin embargo, por su objeto de actividad, estarían encuadradas dentro de esta categoría.

Consideramos que la referencia que realiza la LTSAS de «*entidades sin ánimo de lucro*» es referida a la idea tradicional de que su objeto principal, como puede ocurrir en otros sectores, no es la obtención de beneficios, sino la labor social de interés general que prestan.

Por su parte la LES, en su art. 5 establece cuáles son las entidades que forman parte de la Economía Social y que, por tanto, corresponderían con la conceptualización de nuestro término en su expresión más amplia. Así, tendríamos que:

«1. Forman parte de la economía social las cooperativas, las mutualidades, las fundaciones y las asociaciones que lleven a cabo actividad económica, las sociedades laborales, las empresas de inserción, los centros especiales de

empleo, las cofradías de pescadores, las sociedades agrarias de transformación y las entidades singulares creadas por normas específicas que se rijan por los principios establecidos en el artículo anterior. 2. Asimismo, podrán formar parte de la economía social aquellas entidades que realicen actividad económica y empresarial, cuyas reglas de funcionamiento respondan a los principios enumerados en el artículo anterior, y que sean incluidas en el catálogo de entidades establecido en el artículo 6 de esta Ley. 3. En todo caso, las entidades de la economía social se regularán por sus normas sustantivas específicas».

Continúa el artículo 6 de la LECS afirmando que:

«El Ministerio de Trabajo e Inmigración, previo informe del Consejo para el Fomento de la Economía Social, y en coordinación con las Comunidades Autónomas, elaborará y mantendrá actualizado un catálogo de los diferentes tipos de entidades integrantes de la economía social, teniendo en cuenta los principios establecidos en la presente ley y de forma coordinada con los catálogos existentes en el ámbito autonómica».

Como podemos observar, este criterio amplía de forma exponencial el número de entidades que pueden conformar esta categoría. Pues tendríamos, no solo a las fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro (bajo los dos criterios vistos), sino también otras como las cooperativas, mutualidades, centros especiales de empleo, entre otros, y aquellas cuyo funcionamiento se correspondan con los principios orientadores del art. 4 de la presente ley.

La diferenciación de matiz junto con la configuración de la norma nos dirigirá hacia el análisis de las entidades que pueden disfrutar de determinados beneficios fiscales en el ámbito local. Unos configurados en su propia norma (sobre todo de exenciones, como ocurre en las entidades sin ánimo de lucro reconocidas por la LRFESFL) y otros que entrarían dentro de una norma de aplicación más "genérica" (como ocurre con el resto de las entidades, a las que les será de aplicación principalmente el TRLRHL).

Las entidades de la LRFESFL que se benefician de la exención de los tributos locales son, en primer lugar, las comprendidas por el art. 2 de la norma, es decir

«las fundaciones, las asociaciones declaradas de utilidad pública⁶⁵, las organizaciones no gubernamentales de desarrollo, las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de fundaciones, las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquellas el Comité Olímpico Español y el Comité paralímpico Español, y las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos a que se refieren los párrafos anteriores. Constituyen aquel conjunto de entidades denominadas entidades sin ánimo de lucro».

Por su parte, las disposiciones adicionales cuarta a decimotercera comprenden el resto de las entidades y bienes integrantes de las mismas que igualmente disfrutan de la exención en materia de Tributos Locales. Así tenemos:

- a) El régimen fiscal de los bienes integrantes del patrimonio Histórico de las Comunidades Autónomas⁶⁶.*
- b) Régimen tributario de la Cruz Roja Española y de la Organización Nacional de Ciegos.*
- c) Fundaciones de las entidades religiosas.*
- d) Régimen Tributario de la Iglesia Católica y de otras Iglesias, confesiones y comunidades religiosas⁶⁷.*

⁶⁵ La LODA regula en su art. 32 qué asociaciones pueden ser declaradas de utilidad pública. El procedimiento para obtener esta declaración está previsto en el art. 35 y en el Real Decreto 1740/2003, de 19 de diciembre, sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública. El requisito de utilidad pública es fundamental para la aplicación de la LRFESFL, en cuanto a las asociaciones. En caso contrario, el régimen de aplicación de los tributos no será el reconocido en esta Ley, para el caso del IS, por ejemplo, será el de entidades parcialmente exentas, art. 9.2 de la LIS.

⁶⁶ Este régimen hemos creído conveniente tratarlo dentro del análisis de la exención de las entidades sin ánimo de lucro. Aunque el legislador haya optado por dedicarle una disposición aparte dentro de la norma, se considera como una tipología del bien, del que pueden ser titulares las entidades sin ánimo de lucro o cualquiera de las otras entidades o instituciones que regula la Ley.

⁶⁷ La Iglesia Católica y el resto de las confesiones religiosas con notorio arraigo y presencia en nuestro país, tienen firmado y ratificado con España distintos instrumentos que le permiten beneficiarse fiscalmente por los bienes que son de su propiedad. Estamos hablando del *Instrumento de Ratificación del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre asuntos*

- e) *Régimen tributario del Instituto de España y las Reales Academias integradas en el mismo, así como las instituciones de las Comunidades Autónomas que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española.*
- f) *Régimen tributario de las entidades benéficas de construcción.*⁶⁸

El resto de las disposiciones adicionales incluyen también entidades que se benefician de estas exenciones, como son el *Instituto de España y las Reales Academias, las Federaciones deportivas o la Iglesia católica y de otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas*. Aunque estas entidades no se corresponden con la definición *stricto sensu* de entidades sin fines lucrativos y de entidades del tercer sector de acción social, el legislador ha decidido, dada su incuestionable acción social y utilidad pública, ofrecer una protección fiscal similar a las propias del art. 2. Hemos considerado oportuno tratar de manera tangencial los bienes de las confesiones religiosas por la importante labor social que desarrollan propia del tercer sector, ya que hay anexa a ellas fundaciones que trabajan y cooperan como un eslabón más de la cadena de entidades que velan por el desarrollo social.

Dentro de las fundaciones que pueden beneficiarse de determinados incentivos fiscales no debemos incluir a las fundaciones de derecho público, tal y como nos indica la disposición adicional primera, referente al patrimonio nacional, de la LF estableciendo que «*no será de aplicación a las fundaciones a que se refiere la Ley 23/1982, de 16 de junio, del Patrimonio Nacional*», clasificadas de derecho público⁶⁹.

Económicos. Los Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España, con la Federación de Comunidades Israelitas de España y con la Comisión Islámica de España. La competencia de la regulación, se encuentran –como ha señalado el Tribunal Constitucional– en el art. 149.1.1 CE, que otorga al Estado la capacidad exclusiva de regular *las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales*. Como sucede con el derecho fundamental a la libertad religiosa y de culto del artículo 16 de la CE y con la Ley orgánica de libertad religiosa. Sobre la competencia exclusiva del Estado, véanse, STC 13/2018, de 8 de febrero (BOE núm. 59, de 08 de marzo de 2018) FJ 3º; STC 207/2013, de 5 de diciembre (BOE núm. 7, de 08 de enero de 2014) FJ 5.º; STC 184/2012, de 17 de octubre, BOE núm. 274, de 14 de noviembre de 2012) FJ 4.º; STC 188/2001, de 20 de septiembre, BOE núm. 251, de 19 de octubre de 2001, FJ 6.º; STC 111/2012, de 24 de mayo, (BOE núm. 147, de 20 de junio de 2012), y FJ 5.º; Sobre el mandato de mantener acuerdos de cooperación entre las confesiones religiosas y el Estado: (SSTC 46/2001, de 15 de febrero, FJ 4.º (BOE núm. 65, de 16 de marzo de 2001); 38/2007, de 15 de febrero, (BOE núm. 158, de 03 de julio de 2001), FJ 5.º

⁶⁸ CV 0176-06 de 27 de enero de 2006, de la SGIPJ.

⁶⁹ Art. 1. Ley 23/1982, de 16 de junio, reguladora del Patrimonio Nacional. «BOE» núm. 148, de 22/06/1982.

Por tanto, no deben ser confundidas este tipo de entidades con las fundaciones privadas que se dedican a la conservación, gestión y mantenimiento del patrimonio y que quedan exentas de los impuestos locales que gravan la propiedad, «*cuando los titulares de derechos reales hayan emprendido o realizado a su cargo obras de conservación, mejora o rehabilitación de dichos inmuebles*».

La aplicación de las exenciones quedará condicionada al cumplimiento de los requisitos exigidos en la LRFESFL y sin perjuicio de lo establecido en el TRLRHL.

c) Principios

Los principios de este sector vienen modulados por el art. 4 de la LTS y son:

a) Tener personalidad jurídica propia. Se deja fuera a grupos caracterizados por su informalidad o que no han adquirido condición jurídica ficticia. La disposición adicional primera compele a las mismas a regirse por la legislación específica aplicable en función de la forma jurídica adoptada.

b) Ser de naturaleza jurídica privada.

Solo abarca aquellas entidades jurídico-privadas, excluyéndose tanto las públicas como aquellas que, teniendo naturaleza jurídico-privada, sean fundadas, partícipes o promovidas por el Estado a través de cualquier Administración. Esto último tiene íntima relación con el apartado f), respecto a la plena autonomía de la gestión de sus actividades.

c) No poseer ánimo de lucro y tener carácter altruista.

Caracterizado por lo que los ingleses llaman el *non profit* o ausencia de ánimo de lucro, abarca a todas aquellas entidades que van mucho mas allá de lucrarse mediante el desarrollo de la actividad de manera altruista, modernizándose el concepto de la clásica beneficencia. Podemos encontrar incluso elementos de este concepto en el art. 1274 del CC y la liberalidad del bienhechor en los contratos de pura beneficencia.

d) Garantizar la participación democrática en su seno conforme a lo que establece la normativa aplicable a la forma jurídica que adopte.

La democracia en su seno interno no viene desarrollada por la ley como principio, sino que este requisito vendrá contenido en las normas específicas aplicables a la forma jurídica adoptada por cada entidad.

e) Actuar de modo transparente, tanto en el desarrollo de su objeto social como en el funcionamiento, gestión de sus actividades y rendición de cuentas.

Debe responder al mayor aumento de la transparencia actuando con objetividad y ética, dar información suficiente de sus fines y actividades, llevar a cabo la contabilidad, rendir cuentas, auditarse externamente, etc., e incluso la conveniencia de hacer un balance social de las entidades.

En la ley 19/2013 de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, se recogen una serie de obligaciones respecto de cualquier entidad que perciba durante el periodo de un año ayudas, subvenciones públicas en cuantía que supere determinados umbrales.

f) Desarrollar sus actividades con plenas garantías de autonomía en su gestión y toma de decisiones respecto a la Administración General del Estado.

g) Contribuir a hacer efectiva la cohesión social, por medio de la participación ciudadana en la acción social, a través del voluntariado.

Unido al altruismo está la participación ciudadana a través del voluntariado⁷⁰.

h) Actuar de modo que se observe efectivamente en su organización, funcionamiento y actividades el principio de igualdad de oportunidades y de trato y

⁷⁰ A continuación de la LTSAS se publicó una nueva Ley 45/2015, de 14 de octubre, de voluntariado.

no discriminación con independencia de cualquier circunstancia personal o social, y con especial atención al principio de igualdad entre mujeres y hombres.

i) Llevar a cabo objetivos y actividades de interés general definidas así en una norma con rango de ley, y en todo caso, las siguientes actividades de interés social:

1ª. La atención a las personas con necesidades de atención integral socio-sanitaria.

2ª. La atención a las personas con necesidades educativas o de inserción laboral.

3ª. El fomento de la seguridad ciudadana y prevención de la delincuencia.

Si nos decantamos por la línea interpretativa del concepto de economía social, los principios orientadores se recogen en el art. 4 de la LES de la siguiente forma:

a) Primacía de las personas y del fin social sobre el capital, que se concreta en gestión autónoma y transparente, democrática y participativa, que lleva a priorizar la toma de decisiones más en función de las personas y sus aportaciones de trabajo y servicios prestados a la entidad o en función del fin social, que en relación a sus aportaciones al capital social.

b) Aplicación de los resultados obtenidos de la actividad económica principalmente en función del trabajo aportado y servicio o actividad realizada por las socias y socios o por sus miembros y, en su caso, al fin social objeto de la entidad.

c) Promoción de la solidaridad interna y con la sociedad que favorezca el compromiso con el desarrollo local, la igualdad de oportunidades entre hombres y mujeres, la cohesión social, la inserción de personas en riesgo de exclusión social, la generación de empleo estable y de calidad, la conciliación de la vida personal, familiar y laboral y la sostenibilidad.

d) Independencia respecto a los poderes públicos.

2. Requisitos de las entidades y actividades que facultan el acceso a los beneficios fiscales de la Ley 49/2002

Como se ha advertido, el calificativo de entidad del Tercer Sector carece de relevancia en el ámbito tributario⁷¹. Más allá de ciertos beneficios menores, la opción por beneficiarse de un régimen fiscal realmente privilegiado pasa por ser una entidad constituida en forma de fundación o asociación⁷², que reúna los requisitos exigidos para poder acogerse a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, lo que se analiza seguidamente.

2.1.Requisitos

El art. 3 de la LRFESFL condiciona la aplicación de las exenciones al íntegro cumplimiento de una serie de requisitos de carácter económico, laboral y formal. En caso contrario no podrán ser consideradas a efectos de la Ley entidades sin fines lucrativos. La inclinación de la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) con respecto a esto último ha sido unívoca⁷³. De no concurrir deberán considerarse otras alternativas para conseguir una menor tributación, como la exención parcial del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS).

⁷¹ MARTÍN DÉGADNO, I.: «Aspectos fiscales y de apoyo económico público al Tercer Sector de Acción Social en la Ley 43/2015», SEMPERE NAVARRO, A.V. y DE LORENZO GARCÍA, R. (dirs.), *Comentarios a las Leyes del Tercer Sector de Acción Social y del Voluntariado*, vol.I, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2016, p. 184, y LUQUE MATEO, M.A.: «Financiación del Tercer Sector de Acción Social en España y en Italia a través de la "X solidaria"», *Crónica Tributaria*, núm. 176, 2020, pp. 65ny 66. [doi10.47092/CT.20.3.2](https://doi.org/10.47092/CT.20.3.2).

⁷² Además de estas dos clases de entes, el art. 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, se refiere a las organizaciones no gubernamentales de desarrollo, siempre que tengan la forma jurídica de fundación o asociación; las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones; las federaciones deportivas españolas o territoriales de ámbito autonómico integradas en aquellas, así como el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español, y las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos citadas.

⁷³ Entre otras, CV 2458-19 de la DGT, de 16 de julio de 2019; CV 2460-19 de la DGT, de 16 de septiembre de 2019; CV 2469 de la DGT, de 16 de septiembre de 2019; CV 1869-17 de la DGT, de 14 de julio de 2017; CV 2535-17 de la DGT de 9 de octubre de 2017; CV 5039-16 de la DGT, de 21 de noviembre de 2016; CV 0316-16 de la DGT, de 27 de enero de 2016; CV 0441-08 de la DGT, de 27 de febrero de 2008; CV 1090-07 de la DGT, de 28 de mayo de 2007; CV 1937-07 de la DGT, de 19 de septiembre de 2007; CV 1363-06 de la DGT, de 5 de julio de 2006; CV 00377-05 de la DGT, de 9 de marzo de 2005, y CV 0030-05 de la DGT, de 17 de enero de 2005.

Entre los requisitos de carácter económico recogidos en los apartados 1.º, 2.º, 3.º y 6.º, respectivamente, encontramos: la persecución de los fines de interés general⁷⁴, el destino mínimo de rentas específicas, el desarrollo de explotaciones económicas acorde a sus fines estatutarios⁷⁵ y la previsión del destino del patrimonio en caso de disolución⁷⁶. Por tanto, tenemos:

1.º «*Que persigan fines de interés general*», el art. 3. 1.º realiza una enumeración de los fines que entiende son –con carácter ejemplificativo– de interés general. El legislador ha optado por la expresión *puede ser* y esto es debido que la lista de actividades de interés general es amplísima y difícilmente podríamos agrupar en un solo artículo todos y cada uno de los fines. Estos además podrán ser cumplidos mediante acciones llevadas a cabo directamente por la entidad o de manera indirecta, por ejemplo, financiando a otras⁷⁷.

⁷⁴ Con respecto a los fines de interés general, la Audiencia Nacional (en adelante, AN) ha aclarado que estos pueden cumplirse tanto de manera directa por la propia actividad de entidad como indirecta. Cfr. SAN 108/2015, (sección 2.ª) de 1 de oct. de 2015, (Rec. N.º 487/2012), FJ 7.º. A raíz de la Sentencia de la AN, se produjo un cambio de criterio interpretativo en la doctrina del Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante, TEAC), para adecuarla a tal resolución. Cfr. RTEAC de 8 de septiembre de 2016 (R.G.769/2015). Véase SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G.: «Los fines que establece la ley 49/2002 pueden cumplirse de forma directa o indirecta. Análisis de la RTEAC de 8 de septiembre de 2016 (R.G 769/2015)», *RCyT.CEF*, n.º 406, 2017, pp. 153-161.

⁷⁵ *Vid.*, entre otras, CV 3539-19 de la DGT, de 26 de diciembre de 2019 y CV 3499-19 de la DGT, de 20 de diciembre de 2019; Respecto a la afección del bien, la STSJ de Madrid, 142/2012, (sección 2.ª), 2 de feb. 2012, (Rec. N.º 930/2011), FJ 4.º concluye que, junto al elemento subjetivo «*debe concurrir el objetivo finalístico de la afección del bien de que se trate a la función propia de la entidad o al cumplimiento de los fines benéficos de que se traten así como la necesidad de que dicho extremo quede acreditado para que la exención del pago del Impuesto pueda ser reconocida*». Para cumplir con este requisito el importe neto de la cifra de negocios debe ser inferior o igual al 40% de los ingresos totales de la entidad y siempre y cuando no vulnere las normas reguladoras de la competencia en relación con las empresas que desarrollen la misma actividad.

⁷⁶ La CV 0589-14 de la DGT, de 6 de marzo de 2014 analiza el caso de una fundación que va a proceder a su disolución y liquidación con traspaso de la totalidad de sus activos y pasivos a una entidad C, cuyo régimen fiscal aplicable es el previsto en el capítulo XV del título VII de la Ley del IS. Concluye que la entidad beneficiaria del traspaso de la totalidad del patrimonio no es ninguna de las entidades previstas en el apartado 6º del artículo 3. En consecuencia, indica que la Fundación consultante incumpliría uno de los requisitos exigidos para poderse aplicar el régimen fiscal especial. En el mismo sentido, *vid.* la CV 4141-16 de la DGT, de 27 de septiembre de 2016.

⁷⁷ Con respecto a los fines de interés general, la AN ha aclarado que estos pueden cumplirse de manera *directa* por la propia actividad de entidad y de manera *indirecta* siendo únicamente como requisito sustancial perseguir fines de interés general, independientemente de cómo sean llevados a cabo. Así, «*A juicio de la Administración Tributaria, no existe una persecución directa por la actora de los fines de interés general, al entender que destina los ingresos a otras Fundaciones, sino y principalmente, por cuanto se parte de una premisa errónea al exigir un requisito legal que no aparece contemplado en la propia norma ya que ésta, tanto la Ley 49/2002 como la Ley 50/2002, requieren como condición inexorable que se persigan fines de interés general, fines a llevar a cabo por la actora, [...] la interpretación que realiza la Administración es contraria a la*

Así vemos como la Ley 43/2003, de 21 de noviembre de montes, mediante la disposición adicional novena incluiría entre los fines de interés general, *la gestión forestal sostenible*.

2.º «Que se destinen a la realización de dichos fines al menos el 70% de las siguientes rentas e ingresos:

- a) *Las rentas de las explotaciones económicas⁷⁸ que desarrollen.*
- b) *Las rentas derivadas de la transmisión de bienes o derechos de su titularidad. En el cálculo de estas rentas no se incluirán las obtenidas en la transmisión onerosa de los bienes inmuebles en los que la entidad desarrolle la actividad propia de su objeto o finalidad específica, siempre que el importe de la citada transmisión se reinvierta en bienes y derechos en los que concurra dicha circunstancia.*
- c) *Los ingresos que obtengan por cualquier otro concepto, deducidos los gastos realizados para la obtención de tales ingresos. Los gastos realizados para la obtención de tales ingresos podrán estar integrados, en su caso, por la parte proporcional de los gastos por servicios exteriores, de los gastos de personal, de otros gastos de gestión, de los gastos financieros y de los tributos, en*

propia norma de la que deriva, ya que en ningún momento ni la ley sustantiva ni la fiscal exige que la Fundación realice de modo directo una actividad de fin general, sino que su obligación no es otra que la de perseguir fines de interés general, sin que quepan añadidos o interpretaciones que van más allá de la norma y que perjudican a la actora.» SAN 108/2015, (sección 2.ª) de 1 de oct. de 2015, (Rec. nº 487/2012) , FJ 7.º; A raíz de la Sentencia de la AN, se produciría un cambio de criterio interpretativo en la doctrina del TEAC, afirmando que el cumplimiento de los fines «pueden ser ejecutados tanto de manera directa como indirecta» RTEAC de 8 de septiembre de 2016 (R.G.769/2015); sobre el análisis de la Resolución del TEAC mencionada; Véase, SANCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G.: «Los fines que establece la ley 49/2002 pueden cumplirse de forma directa o indirecta; Análisis de la RTEAC de 8 de septiembre de 2016 (R.G 769/2015)». RCyT.CEF, nº. 406, 2017, pp. 153-161.

⁷⁸ La Ley actual, respecto a la derogada Ley 30/1994, presenta una mayor especificación en cuanto a las rentas de las explotaciones económicas que quedan exentas, ya que, con anterioridad, cualquier renta neta que estuviera contenida dentro de los límites cuantitativos del 70% y que fuera destinada a perseguir los fines comprendidos en el apartado anterior, sin importar su concepto, estaban exentas. Aunque hacia una escisión de la norma general aplicable al Régimen Tributario con el IS, la exención de este tributo quedó vinculada a la aplicación de los requisitos generales que hemos detallado.

cuanto que contribuyan a la obtención de los ingresos, excluyendo de este cálculo los gastos realizados para el cumplimiento de los fines estatutarios o del objeto de la entidad sin fines lucrativos.

En el cálculo de los ingresos no se incluirán las aportaciones o donaciones recibidas en concepto de dotación patrimonial en el momento de su constitución o en un momento posterior.

Las entidades sin fines lucrativos deberán destinar el resto de las rentas e ingresos a incrementar la dotación patrimonial o las reservas, el plazo para su cumplimiento será el comprendido entre el inicio del ejercicio en que se hayan obtenido las respectivas rentas e ingresos y los cuatro años siguientes al cierre de dicho ejercicio.»

Las entidades no tienen margen para operar con el resto de las rentas. Si el 70% se debe destinar a la realización de unos determinados fines específicos, el resto se debe *destinar al incremento de la dotación patrimonial o las reservas*. Se le otorga un plazo de cuatro años siguientes contados desde el momento dentro del ejercicio en el que se hayan obtenido.

3.º *«Que la actividad realizada no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria»*⁷⁹:

Para cumplir con este requisito el importe neto de la cifra de negocios debe ser inferior o igual al 40% de los ingresos totales de la entidad. Se establece como condición no vulnerar las normas reguladoras de la competencia en relación con las empresas que desarrollen la misma actividad⁸⁰.

⁷⁹ Entre otras, CV 3539-19 de la SGPJ de 26 de diciembre de 2019; CV 3499-19 de la SGIPJ de 20 de diciembre de 2019; En cuanto a la afección del bien, como remarcase el TSJ de Madrid, junto al elemento subjetivo –«debe concurrir el objetivo finalístico de la afección del bien de que se trate a la función propia de la entidad o al cumplimiento de los fines benéficos de que se traten así como la necesidad de que dicho extremo quede acreditado para que la exención del pago del Impuesto pueda ser reconocida» en STSJ de Madrid, 142/2012, (sección 2ª), 2 de feb. 2012, (Rec. Nº 930/2011), FJ 4º.

⁸⁰ Comparativamente con la Ley anterior 30/1994, se siguen manteniendo los requisitos de objeto y finalidad específica otorgados por el artículo 7 de la Ley 49/2002, en cambio el requisito de *no generar competencia desleal* no viene dado ahora para la exención del Impuesto, sino que es

La Ley entiende que una entidad desarrolla una explotación económica cuando *«realizan la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción de bienes o servicios. El arrendamiento no constituye, a estos efectos explotación económica.»*

A pesar de que la Ley no concibe al arrendamiento como explotación económica, los tribunales no han seguido una línea interpretativa uniforme, existiendo diferencias a la hora de decidir si el arrendamiento estuviese dentro o no de los supuestos de exención.

4.º (6.º) *«Que, en caso de disolución, su patrimonio se destine en su totalidad a alguna de las entidades consideradas como entidades beneficiarias del mecenazgo» a los efectos previstos en los artículos 16 a 25 ambos inclusive, de esta Ley, o a entidades públicas de naturaleza no fundacional que persigan fines de interés general, y esta circunstancia esté expresamente contemplada en el negocio fundacional o en los estatutos de la entidad disuelta, siendo aplicable a dichas entidades sin fines lucrativos lo dispuesto en el párrafo c) del apartado 1 del artículo 97 de la LIS⁸¹. En caso de reversión del patrimonio al aportante, herederos o legatarios, salvo la previsión establecida en los artículos, salvo la previsión establecida a favor de las entidades beneficiarias del mecenazgo.*

requisito indispensable de las entidades sin fines lucrativos no vulnerar las normas reguladoras de defensa de la competencia para ser consideradas dentro de la clasificación de estas entidades.

⁸¹ CV 0589-14 de la SGIPJ de 6 de marzo de 2014. En este caso la fundación *« va a proceder a su disolución y liquidación con traspaso de la totalidad de sus activos y pasivos a una entidad C cuyo régimen fiscal aplicable es el previsto en el capítulo XV del título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por tanto de acuerdo con lo anterior, la entidad beneficiaria del traspaso de la totalidad del patrimonio no es ninguna de las entidades previstas en el apartado 6º del artículo 3. En consecuencia, la Fundación consultante incumpliría uno de los requisitos exigidos para poderse aplicar el régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo previsto en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre; en un sentido similar, mas recientemente, Cfr. CV 4141-16 de la SGPJ de 27 de septiembre de 2016, en este supuesto dos entidades absorbente y absorbida se encuentran dentro del régimen de aplicación fiscal especial, y la transmisión de una a otra no implica incumplimiento de la transmitente del apartado 6.º del art. 3.*

Los requisitos de carácter laboral se sitúan en los apartados 4.º y 5.º. El primero se refiere a la limitación entre familiares de los órganos de gobierno, con la excepción negativa de aquellas entidades que desarrollen actividades de investigación científica o desarrollo tecnológico, conservación y restauración del Patrimonio Histórico Español y actividades de asistencia social contenidas en la LIVA⁸². El segundo alude a la gratuidad del cargo⁸³. No obstante, estos requisitos no se aplican ni a las federaciones deportivas, ni a los comités Olímpico y Paraolímpico Español⁸⁴.

4º «Que los fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno y los cónyuges o parientes hasta cuarto grado inclusive de cualquiera de ellos no sean los destinatarios principales de las actividades que ser realicen por las entidades, ni se beneficien de condiciones especiales para utilizar sus servicios».

Sin embargo, no se aplicará a las actividades de investigación científica o desarrollo tecnológico, ni a las actividades de asistencia social contenidas en el artículo 20 apartado uno, en sus números 8.º y 13.º de la LIVA. Así mismo, tampoco se aplicará a las fundaciones cuya finalidad sea conservación y restauración de bienes del Patrimonio Histórico Español conforme a su normativa autonómica, ni para las federaciones deportivas españolas de ámbito autonómico, ni los Comités Olímpico y Paralímpico Español.

5º «Que los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno sean gratuitos, sin perjuicio del derecho a ser reembolsados de los gastos debidamente justificados que el desempeño de su función les ocasione, sin que las cantidades percibidas por este concepto puedan exceder de los límites previstos en

⁸² Art. 20 apartado uno, en sus números 8.º y 13.º de la LIVA.

⁸³ Con carácter general, podrán recibir retribuciones por la prestación de servicios en el ámbito de una relación laboral, –incluidos los administradores–, siempre y cuando sea por el desarrollo de una actividad distinta de los que implica los cargos citados anteriormente y en actividades de representación, con la excepción de que la retribución percibida en calidad de administrador se reintegra a la entidad representada. Por último, no podrán tener participación en los resultados económicos de la entidad por sí mismo ni a través de una persona o entidad interpuesta.

⁸⁴ art.2, apartado e) «Las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español».

la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para ser consideradas dietas exceptuadas de gravamen.»

En un sentido idéntico al anterior, no será de aplicación para las federaciones estatales autonómicas, comité olímpico y paralímpico respectivo. Para las asociaciones de utilidad pública se respetará el régimen específico que hubiera sido adoptado por las mismas.

Con carácter general, podrán recibir retribuciones por la prestación de servicios en el ámbito de una relación laboral, –incluidos los administradores–, siempre y cuando sea por el desarrollo de una actividad distinta de los que implica los cargos citados anteriormente y en actividades de representación, con la excepción de la retribución percibida en calidad de administrador se reintegra a la entidad representada. Por último, no podrán tener participación en los resultados económicos de la entidad por sí mismo ni a través de una persona o entidad interpuesta.

Por último, se establecen una serie de requisitos que hemos denominado *de carácter formal* en los apartados 7.º, 8.º, 9.º y 10.º Entre ellos encontramos la inscripción registral, obligaciones contables, rendición de cuentas⁸⁵ y elaboración de memoria anual económica.

7.º Inscripción registral

8.º obligaciones contables previstas en las normas por las que se rigen.

9.º Rendición de cuentas establecidas en su legislación específica. En caso de ausencia en la legislación de rendición de cuentas, deberán rendir cuentas antes de transcurridos 6 meses desde el cierre de su ejercicio. A consecuencia del estado de alarma, el plazo se amplió hasta 4 meses después desde la finalización de este, el 21 de junio de 2020⁸⁶.

⁸⁵ Véase Orden INT/395/202, de 8 de mayo «BOE núm. 129, de 9 de mayo de 2020».

⁸⁶ De conformidad con lo dispuesto en la Orden INT/395/2020, de 8 de mayo, las asociaciones de utilidad pública podrán presentar las cuentas y la memoria de actividades del ejercicio económico de 2019 dentro del plazo de los cuatro meses siguientes a la finalización del estado de alarma, declarado por el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, en línea

10.º Elaboración anual de una memoria económica en la que se especifiquen ingresos y gastos, siendo establecidos los requisitos de dicho documento reglamentariamente

Estas disposiciones pueden llegar a ser limitantes para entidades de nueva creación o con un capital económico limitado como pequeñas asociaciones. Limitantes en el aspecto que hemos denominado *cualitativo-temporal* y en el *plano contable* y que además se retroalimentan entre sí. Supongamos una asociación pequeña de nueva creación, esta asociación no podrá beneficiarse de las exenciones previstas en la legislación fiscal especial por los siguientes motivos:

- En el aspecto *cualitativo-temporal*, el requisito principal es ser calificadas de utilidad pública. Para la calificación y solicitud de utilidad se necesita que esté constituida e inscrita en el registro y además un periodo ininterrumpido de actividad de 2 años. Si observamos, además, los trámites para obtener la calificación de utilidad pública, tenemos que para poder solicitarla se necesita presentar –entre otros– las cuentas anuales de los dos últimos ejercicios cerrados, en los que se incluyen: balance abreviado o simplificado, memoria económica simplificada, balance normal, entre otros⁸⁷.
- En el *plano contable*, para cumplir con los requisitos que estipula el artículo 3, se deben presentar una rendición de cuentas y elaboración de memoria económica, dos elementos que difícilmente podrán tener las entidades hasta que no transcurra un periodo de tiempo con el que tener datos suficientes para elaborarlas.

Dos requisitos, por tanto, que se requieren el uno del otro para ser cumplidos y poder disfrutar de los beneficios fiscales previstos en la LRFESFL. Esto puede suponer una limitación para estas entidades, que deberán funcionar durante

[<http://www.interior.gob.es/web/servicios-al-ciudadano/asociaciones/utilidad-publica/rendicion-anual-de-cuentas-de-las-asociaciones-de>].

⁸⁷ Véase [<http://www.interior.gob.es/web/servicios-al-ciudadano/modelos-de-solicitud/asociaciones/modelos-para-asociaciones-de-utilidad-publica#documentaci%C3%B3n%20contable>].

mínimo dos años, y presentar sus modelos contables debidamente cumplimentado. Esta última además presenta la dificultad añadida de si es inicio de actividad, difícilmente podrá tener una memoria económica hasta transcurrido al menos un ejercicio económico. Si a ello le sumamos los gastos de desembolso que conlleva la elaboración de estos últimos, el estímulo para emprender este tipo de entidades se debe buscar siempre en el aspecto social.

2.2. Actividades que facultan el acceso a la exención. Vinculación con el Impuesto de Sociedades

Los arts. 6 y 7 LRFESFL agrupan una serie de rentas⁸⁸ y explotaciones económicas exentas de tributación en el IS⁸⁹, respectivamente.

El art. 6, comprende aquellas rentas obtenidas por entidades sin fines lucrativos. Entre ellas están:

«1.º Las derivadas de los siguientes ingresos:

⁸⁸ Sobre las rentas obtenidas por las entidades sin fines lucrativos, GIL DEL CAMPO ha afirmado «Puesto que todas las rentas que se relacionan en el artículo 6 se declaran exentas, las ESFL finalmente solo tributan por las rentas derivadas de las explotaciones económicas no exentas, y a la hora de determinar esas rentas, aunque no se diga expresamente, no habrá otra alternativa que acudir a las normas contables y a partir del resultado contable obtenido por la entidad en las mismas, aplicando después los ajustes derivados de lo establecido en el artículo 8 Ley 49/2002, y los que pudieran ser también necesarios por aplicación de la normativa del TRLIS» en GIL DEL CAMPO, M.: *Contabilidad y fiscalidad de las entidades sin fines lucrativos y del mecenazgo*, Wolters Kluwer España CISS, Valencia, 2010, p. 218; PEDREIRA MENÉNDEZ, aboga por un sistema centrado en el destino de las rentas generadas por la entidad no lucrativa y no en su origen y en la deducibilidad de los gastos en actividades de interés general. De manera que, todas las rentas estarían sujetas a gravamen sin excepción, siendo deducible de la base imponible todas aquellas que se apliquen a fines de interés general. Véase PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: «Capítulo IV, El régimen fiscal del sector no lucrativo y el mecenazgo: cuestiones a modificar en una futura reforma», en *La Regulación de las entidades no lucrativas y el mecenazgo: cuestiones pendientes para una reforma*. [En línea] Aranzadi-Thomson Reuters, Cizur Menor, 2015. [Consulta 14-10-2020]. Disponible en: <https://proview--thomsonreuters--com.ual.debiblio.com/title.html?redirect=true&titleKey=aranz%2Fmonografias%2F164622849%2Fv1.2&titleStage=F&titleAcct=i0ace3e3500000153c6678bdf1a9fd49#sl=e&eid=2c7ccc28823165cbc0913342e2094663&eat=a-165318590&pg=1&psl=&nvgS=false>.

⁸⁹ Para MARTÍN PASCUAL, «el contenido de estos artículos contrasta, de una parte, con la determinación que [...] hace el artículo 8 de la base imponible del impuesto sobre sociedades, integrada exclusivamente por las rentas derivadas de las explotaciones económicas no exentas, y por otra, con la obligatoriedad de destinar todos los ingresos a los fines de interés general de la ESFL, exigencia en la que parece residir la justificación de un tratamiento fiscal especial para estas entidades» Véase. MARTÍN PASCUAL, C. 2003: *El régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre*. Ministerio de Hacienda. Instituto de Estudios Fiscales. Colección Estudios Jurídicos. p. 66.

a) *Los donativos y donaciones recibidos para colaborar en los fines de la entidad,*

incluidas las aportaciones o donaciones en concepto de dotación patrimonial, en el momento de su constitución o en un momento posterior⁹⁰, y las ayudas económicas recibidas en virtud de los convenios de colaboración empresarial regulados en el artículo 25 de esta Ley y en virtud de los contratos de patrocinio publicitario⁹¹ a que se refiere la Ley 34/1988, de 11 de noviembre, General de Publicidad.

b) *Las cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores, siempre que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una explotación económica no exenta.*

c) *Las subvenciones*

2.º Las procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad, como son los dividendos y participaciones en beneficios de sociedades, intereses, cánones y alquileres⁹².

3.º Las derivadas de adquisiciones o de transmisiones, por cualquier título, de bienes o derechos, incluidas las obtenidas con ocasión de la disolución y liquidación de la entidad⁹³.

⁹⁰ Con respecto a las donaciones, el art. 23 aclara las exenciones relativas a las donaciones, así «1. Estarán exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Residentes que grave la renta del donante o aportante las ganancias patrimoniales y las rentas positivas que se pongan de manifiesto con ocasión de los donativos, donaciones y aportaciones a que se refiere el artículo 17 de esta Ley; 2. Estarán exentos del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana los incrementos que se pongan de manifiesto en las transmisiones de terrenos, o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, realizadas con ocasión de los donativos, donaciones y aportaciones a que se refiere el artículo 17 de esta Ley».

⁹¹ CV 1386/2011 de la DGT 02 de junio de 2011.

⁹² CV 3032/2011 de la DGT 23 de diciembre de 2011.

⁹³ CV 1389-17 de la SGIPJ de 5 de junio de 2017 «de acuerdo con lo establecido en el art. 6. 3.º de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre anteriormente reproducido, estarán exentas las rentas derivadas de adquisiciones o transmisiones, por cualquier título, de bienes o derechos. Por tanto, siempre y cuando se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 3, en particular en relación al destino del 70 por 100 de las rentas a la realización de los fines de la entidad y el resto de los requisitos recogidos en dicho artículo 3, las rentas derivadas de las ventas de bienes y derechos estarán exentas del IS»; Cfr. CV 4141-16 de la SGPJ de 27 de septiembre de 2016. En este caso, en particular, se produjo la fusión de dos Cajas de Ahorros, ambas constituyeron con anterioridad

4.º Las obtenidas en el ejercicio de las explotaciones económicas exentas a que se refiere el artículo siguiente.

5.º Las que, de acuerdo con la normativa tributaria, deban ser atribuidas o imputadas a las entidades sin fines lucrativos y que procedan de rentas exentas incluidas en alguno de los apartados anteriores de este artículo».

En cuanto a las explotaciones económicas exentas, el art. 7 realiza una enumeración de los diferentes supuestos. Entre ellas tenemos 3 grupos diferenciados. Un grupo de actividades que van de los apartados 1.º al 10.º constituido por una enumeración categórica de actividades, el apartado 11.º, formado por actividades que confeccionan una accesoria de las actividades principales y por último el apartado 12.º, aquellas actividades de escasa cuantía – establecen un límite de 20.000 euros–.

*1.º las explotaciones económicas de prestación de servicios de promoción y gestión de acción social, así como los de asistencia e inclusión sociales [...] incluyendo las actividades auxiliares o complementarias de aquéllos, como son los servicios accesorios de alimentación, alojamiento o transporte*⁹⁴.

La doctrina considera que algunas de ellas, como el apartado primero referido a «*explotaciones económicas de prestación de servicios de promoción y gestión de acción social*», se presenta como un *númerus apertus*⁹⁵.

a la fusión diversas fundaciones a través de las cuales canalizaban la obra social. La fusión implicó la integración de ambas fundaciones en una sola de nueva creación, el patrimonio de la nueva Fundación fue el resultante de sumar el patrimonio de las extintas fundaciones. La respuesta dada por la SGIPJ fue «*las rentas derivadas de la adquisición de un patrimonio como consecuencia de la disolución de la fundación encuadraría en el punto 3.º anterior, por lo que quedaría exenta del IS*».

⁹⁴ a) *Protección de la infancia y de la juventud*; b) *Asistencia a la tercera edad*; c) *Asistencia a personas en riesgo de exclusión o dificultad social o víctimas de malos tratos*; d) *Asistencia a personas con discapacidad, incluida la formación ocupacional, la inserción laboral y la explotación de granjas, talleres y centros especiales en los que desarrollen su trabajo*; e) *Asistencia a minorías étnicas*; f) *Asistencia a refugiados y asilados*; g) *Asistencia a emigrantes, inmigrantes y transeúntes*; h) *Asistencia a personas con cargas familiares no compartidas*; i) *Acción social comunitaria y familiar*. j) *Asistencia a ex reclusos*; k) *Reinserción social y prevención de la delincuencia*; l) *Asistencia a alcohólicos y toxicómanos*; m) *Cooperación para el desarrollo*; n) *Inclusión social de las personas a que se refieren los párrafos anteriores*.

⁹⁵ Así lo entendió la CV 0231-14 de fecha 31 de enero de 2014. La SGIPJ consideró acertado interpretar de entre las actividades comprendidas en el artículo 7 «*la prestación de acción social*

Debemos comprender que, en el dinamismo y constante cambio inherente a la sociedad, las actividades que encuadrarían en el concepto de asistencia e inclusión social van a estar actualizándose permanentemente y la realidad actual en la que vivimos es prueba de ello. No nos es de extrañar que en un tiempo empecemos a ver entidades de entre cuyas actividades estén encaminadas a la integración e inclusión social de personas o víctimas de la COVID-19 que hayan quedado en una situación de exclusión⁹⁶.

2.º las explotaciones económicas de prestación de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria, incluyendo las actividades auxiliares o complementarias de los mismos, como son la entrega de medicamentos o los servicios accesorios de alimentación, alojamiento y transporte.

3.º Las explotaciones económicas de investigación científica y desarrollo tecnológico

4.º Las explotaciones económicas de los bienes declarados de interés cultural conforme a la normativa del Patrimonio Histórico del Estado y de las Comunidades Autónomas, así como museos, bibliotecas, archivos y centros de documentación, siempre y cuando se cumplan las exigencias establecidas en dicha normativa, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.

5.º explotaciones económicas consistentes en organización de representaciones musicales, coreográficas, teatrales, cinematográficas o circenses.

6.º Explotaciones de parques y otros espacios naturales protegidos con características similares.

7.º Explotaciones económicas de enseñanza y de formación profesional, en todos los niveles y grados del sistema educativo [...] así como las explotaciones

de búsqueda de empleo destinado a aquellos beneficiarios que han perdido su única vivienda y que estarían en una situación de riesgo o exclusión social».

⁹⁶ Ejemplo de ello la AEVCovid-19.

*económicas de alimentación, alojamiento o transporte realizadas por centros docentes y colegios mayores pertenecientes a entidades sin fines lucrativos*⁹⁷.

En este apartado hay una doble limitación para el disfrute de esta exención, por cuanto que debe de estar exenta del IS y exenta del IVA, impuestos que presentan una naturaleza y gravan hechos imponibles distintos.

8.º las explotaciones económicas consistentes en organización de exposiciones, conferencias, coloquios, cursos o seminarios.

9.º las explotaciones económicas de elaboración, edición, publicación y venta de libros, revistas, folletos, material audiovisual y material multimedia.

10.º las explotaciones económicas de prestación de servicios de carácter deportivo a personas físicas que practiquen deporte o la educación física, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y con excepción de los servicios relacionados con espectáculos deportivos y de los prestados por deportistas profesionales.

La expresión «*estén directamente relacionados con dichas prácticas*», significa que la actividad principal sea precisamente esta, *la prestación de servicios de carácter deportivo a personas físicas*, o que tenga una estrecha vinculación con ella, así en el caso de ser accesoria o residual no entraría dentro de los supuestos de exención⁹⁸.

⁹⁷ SJCA de Tarragona, 360/2015, (sala 2ª.), de 2 diciembre de 2015, (Proc. abrev. 29/2015), FJ 2.º. En este caso en particular, se recurrió por el solicitante la denegación de la exención para una fundación cuyo objeto era dirigir y administrar un Centro educativo contando para el desarrollo de la actividad de bienes inmuebles como un pabellón deportivo. El Juzgado estimó parcialmente el recurso, reconociendo el derecho a la exención en cuanto se vieran acreditados los extremos del art. 3 de la LRFESFL, añadiendo además la nota aclaratoria dada por el TS en 2014 sobre el art. 15; «*establece una exención generalizada para las entidades que cumplan con los criterios del referido artículo, siendo la remisión que se efectúa a la Ley Reguladora de las Haciendas locales a los únicos efectos de definir el concepto de titularidad, sin que en e presente supuesto, y por tanto la presenta fundación haya de estar contemplada, por los motivos expuestos, en la enumeración del artículo 62 de la LRHL, por ello habiéndose acreditado por la actora que constituye una entidad sin fin lucrativo, ya procede per se declarar la exención del IBI[.] es necesario hacer referencia al artículo 14 de la Ley 49/2002 de 23 de diciembre [...] y al artículo 3. Requisitos de las entidades sin ánimo de lucro*».

⁹⁸ Así lo entendió el TSJ de Madrid, desestimando el recurso presentado por un contribuyente el cual solicitaba en el recurso se reconociera la exención del IBI para un campamento juvenil por entender –este último– que entraba dentro del supuesto nº 10 del art 7. El Tribunal, someramente,

11.º explotaciones económicas que tengan un carácter meramente auxiliar o complementario de las explotaciones económicas exentas o de las actividades encaminadas a cumplir los fines estatutarios o el objeto de la entidad sin fines lucrativos.

Para ser considerado explotación económica auxiliar, la Ley entiende adecuado establecer un límite del 20% del importe neto de la cifra de negocios destinado a la actividad o conjunto de actividades por ejercicio económico⁹⁹.

12.º Las explotaciones de escasa relevancia. Siendo consideradas aquellas con un importe neto inferior a 20.000 € de la cifra de negocios del ejercicio.

Estos dos últimos apartados son de notable importancia ya que habrá actividades de cada asociación que resulten particularmente específicas, y que en su ejercicio puedan generar ciertas dudas de interpretación¹⁰⁰.

Debemos resaltar la importancia que tiene para estas entidades llevar una contabilidad ajustada lo máximo posible a la realidad de su situación económica. La base imponible del IS viene formada por las rentas derivadas de las explotaciones económicas no exentas. Con una determinación contable adecuada podrán determinar con exactitud el importe de cada una de las explotaciones económicas

denegó la exención apoyándose en el argumento de que la organización de campamento juvenil no presenta elementos que concuerden con la definición legal de dedicación a la práctica del deporte o la educación física. Véase STSJ de Madrid, 1351/2011, (sección 2.ª) de 15 septiembre 2011, (Rec. 160/2011), FJ 1.º.

⁹⁹ Este límite cuantitativo porcentual no se establecía en la norma anterior, que hacía referencia solamente a que «no se utilicen principalmente en el desarrollo de explotaciones económicas que no constituyan su objeto o finalidad específica»⁹⁹ esta ausencia de límite cuantitativo provocaba que cada supuesto debiera ser analizado con detenimiento para ver si se correspondía con una actividad accesoria o principal, lo que incluso podría llegar provocar determinados supuestos de encubrimiento de verdaderas actividades principales no exentas, maquilladas por una accesoriadad brindada por la norma.

¹⁰⁰ Así, por ejemplo, la CV 3546/19 de la SGPJ, respondió positivamente al incardinar interpretativamente, la emisión de un certificado o sello de calidad para distinguir ortopedias que cumplieran con determinados requisitos de calidad y funcionamiento, dentro de los supuestos 11 y 12 del art. 7 de la LRFESFL. Las ortopedias demostrar que cumplían con los requisitos de las exigencias marcadas y abonar un importe en concepto de emisión. La solución propuesta por la SGPJ fue incardinar la obtención de los importes en concepto de emisión de certificados en estos supuestos específicos. Cfr. con la CV 3546/19 de la SGPJ de 26 de diciembre de 2019.

que realizan de manera que en actividades que vienen representadas en la ley por un importe cuantitativo como son los apartados 11 y 12 no correrán el riesgo de tributar por exceso.

Resulta relevante remarcar que, el límite porcentual en actividades ajenas a su objeto o finalidad para ser consideradas entidades sin fines lucrativos esté establecido en el 40 % de los ingresos totales de la entidad, en cambio, para explotaciones con un carácter meramente auxiliar o complementario, solamente se llegue al 20 % y en explotaciones de escasa relevancia, en 20.000 euros con respecto a la cifra de negocios. De esta forma, para que una entidad pueda ser considerada sin fines lucrativos y a la vez estar exenta del impuesto de sociedades, para actividades complementarias deberá estar dentro de los márgenes porcentual y cuantitativo del 20% y 20.000 euros respectivamente. Para el resto de actividades, que no operan en la exención del tributo, el legislador ha creído conveniente ampliar el límite al 40%, de manera que la horquilla porcentual, que en este caso es mayor, otorga la ventaja de no perder la condición de ser considerada ENL y poder seguir disfrutando del régimen fiscal especial, aunque en determinadas actividades si tributasen por exceso.

En la legislación fiscal especial de estas entidades, las exenciones en los tributos locales se han agrupado en el art. 15. Así, encontramos la exención del IBI, del IAE y del IIVTNU. Aunque no hay identidad en el objeto del tributo se consideró oportuno vincular la exención de estos tributos a la exención del IS. Así, para que estas entidades puedan disfrutar de la exención en los referidos impuestos locales deberán realizar las actividades que se encuentran regladas en los artículos 6 y 7, referentes al impuesto estatal.

3. Exención en el IBI

3.1.Regulación

La exención del IBI presenta en las entidades sin fines lucrativo un carácter mixto. Por un lado, es objetiva debido a las condiciones que se exigen en cuanto a la necesidad de que los bienes que integran su patrimonio exento deben no estar afectos a las actividades económicas que desarrollan y en caso de ser así tienen que cumplir con los requisitos exigidos por su normativa. Por otro lado, tiene rasgos de una exención subjetiva debido a su propia naturaleza, por la cual, el legislador basándose en criterios de interés general, en atención y reconocimiento a su actividad general y función social, ha decidido concedérsela de manera particular.

El art. 15.1 de la LRFESFL se ha encargado de encuadrar la exención, disponiendo que *«estarán exentos del IBI los bienes de los que sean titulares, en los términos previstos en la normativa de las Haciendas Locales, las entidades sin fines lucrativos, excepto los afectos a explotaciones económicas no exentas del IS»*.

La remisión del art. 15 al TRLRHL, concretamente a los art. 60 y 61, viene referida únicamente al concepto de titularidad, declarando exentos del IBI todos los bienes y derechos de los que sean titulares las entidades sin fines lucrativos, excepto los afectos a explotaciones económicas no exentas del IS, no refiriéndose, por tanto, como ha afirmado el TS a una *«enumeración legal de los supuestos de exención»*¹⁰¹. Para que opere la exención debe haber una coincidencia plena entre la titularidad del sujeto pasivo y el sujeto previsto para definir el ámbito de la exención.

En la exención del IBI – como ocurre también en mayor o menor medida en el resto de los impuestos locales– hay una superposición entre las exenciones previstas en la Ley 49/2002 y en el TRLRHL. Estamos hablando, concretamente, de las exenciones previstas para la Iglesia Católica, asociaciones confesionales no católicas, la Cruz Roja y para los bienes inmuebles que se destinen a enseñanza por centros docentes acogidos total o parcialmente al régimen de concierto educativo e

¹⁰¹ STS 1538/2014 (Sala tercera, sección 2.ª), de 4 abr. 2014 (Rec. 653/2013). FJ 5.º.

integrantes del Patrimonio Histórico Español¹⁰². Esta exención será plena para la Cruz Roja y las Confesiones Religiosas y parcial para los bienes destinados a la enseñanza y los integrantes del Patrimonio Histórico Español¹⁰³.

De las exenciones contempladas en el TRLRHL encontramos que las destinadas a la Cruz Roja y la Iglesia Católica y resto de asociaciones confesiones, son automáticas, puesto que la Ley no contempla solicitud o comunicación previa, siendo necesaria en cambio para los bienes destinados a la enseñanza y los que integran el Patrimonio Histórico Español.

Una parte del sector doctrinal ha propuesto en referencia a las exenciones del IBI que todas deberían estar recogidas en un único texto legal de carácter estatal y estar integrado en el TRLRHL en lugar de estar comprendidas en diferentes textos legales, como ocurre en las exenciones previstas para las entidades sin fines lucrativos¹⁰⁴. Esta idea sería plausible –en parte– a la hora de evitar el solapamiento producido entre el TRLRHL y la Ley 49/2002 en determinados supuestos, y que no es solo ajeno a este tributo local en particular.

¹⁰² Esta exención tiene una serie de límites para su aplicación, pues no abarca a todos los bienes, sino solo a aquellos que cumplan con una serie de requisitos ordenados por el art. 62.b b) TRLRHL: «En zonas arqueológicas, los incluidos como objeto de especial protección en el instrumento de planeamiento urbanístico a que se refiere el artículo 20 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español. En sitios o conjuntos históricos, los que cuenten con una antigüedad igual o superior a cincuenta años y estén incluidos en el catálogo previsto en el Real Decreto 2159/1978, de 23 de junio, por el que se aprueba el Reglamento de planeamiento para el desarrollo y aplicación de la Ley sobre Régimen del Suelo y Ordenación Urbana, como objeto de protección integral en los términos previstos en el artículo 21 de la Ley 16/1985, de 25 de junio. No estarán exentos los bienes inmuebles a los que se refiere el apartado b) cuando estén afectos a explotaciones económicas, salvo que les resulte de aplicación alguno de los supuestos de exención previstos en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, o que la sujeción al impuesto a título de contribuyente recaiga sobre el Estado, la Comunidades Autónomas o las entidades locales, o sobre organismos autónomos del Estado o entidades de derecho público de análogo carácter de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales».

¹⁰³ CRUZ AMORÓS, M. y LÓPEZ RIBAS, S.: *La fiscalidad en las entidades sin ánimo de lucro: estímulo público y acción privada*. Ed. CIDEAL, Madrid, 2004, p. 152.

¹⁰⁴ MANZANO SILVA, E.: «Capítulo I: Regulación actual y perspectivas de reforma del Impuesto sobre Bienes Inmuebles», en VVAA: *Hacia una futura reforma de los Tributos Locales*, Tributos Locales, monografía nº.4, Madrid, 2018, p. 30.

3.2.Aspectos conflictivos de la exención del IBI y propuestas de solución

La exención del IBI, delimitada de manera negativa por la referencia al IS, excluye del beneficio fiscal a todas aquellas explotaciones económicas no comprendidas dentro del impuesto estatal.

Debido a criterios interpretativos dispares por los organismos encargados de conceder la exención, se han producido numerosas dudas en cuanto al desarrollo de determinadas actividades, lo que ha obligado a acudir a la doctrina administrativa de la DGT y a la jurisprudencia en aras de buscar una solución y establecer una línea interpretativa continua que nos permita identificar los bienes exentos del IBI.

3.2.1 Arrendamiento de bienes inmuebles y ejercicio simultáneo de actividades exentas y no exenta

Uno de los problemas tradicionalmente conflictivos resuelto por la Doctrina se refiere al supuesto del arrendamiento de bienes inmuebles por las entidades sin fines lucrativos. Para este caso en particular, una entidad sin fines de lucro, que tiene la titularidad de alguno de los derechos que conforman el hecho imponible del tributo y en el que desarrolla actividades exentas, arrienda una parte o la totalidad de local a otra que realiza una actividad que no está exenta.

Nos encontramos con dos sujetos distintos desarrollan actividades diferentes en un mismo bien inmueble o en inmuebles distintos, siendo para este último caso la actividad económica el arrendamiento de local.

Aunque existía un criterio interpretativo negativo en contra del contribuyente por parte de la Administración¹⁰⁵, el TS, en un recurso en interés de ley, arrojó luz sobre

¹⁰⁵ Memoria del Consell Tributari Municipal de Barcelona de 2004, p.60; Por su parte, El TSJ de Barcelona destacó la interpretación realizada por el Consell Tributari Municipal del Ayuntamiento de Barcelona en cuanto al cambio de criterio interpretativo que realizó con respecto a los artículos 7 y 15 de la Ley 49/2002. Consecuentemente, si una parte del inmueble perteneciente a una entidad sin ánimo de lucro fuese empleada en desarrollar actividades económicas no exentas, la exención del IBI no podía alcanzar a estas actividades y por ende se debía configurar la base imponible de acuerdo con la proporción de la superficie que afecte o se destine a esta actividad.

este problema atajando las dudas en torno al arrendamiento. Para el órgano jurisdiccional es indiferente la actividad que un tercero – el arrendatario– desarrolle en los inmuebles arrendados por una Fundación, *«solo estando obligada al pago cuando en ellos realice por cuenta propia una actividad económica no exenta del IS»*¹⁰⁶. Recuerda, además, que dentro de los supuestos del art. 3.3 está exento como actividad económica el arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad, concluyendo que es indiferente la actividad que un tercero desarrolle en los inmuebles arrendados por la fundación, solo cuando por cuenta propia de la Fundación realizase una actividad ajena a los supuestos exentos de la Ley, entraría a operar el IBI. Por tanto, podemos ultimar que, en atención a la cualidad de coincidencia entre la titularidad del bien inmueble con la del sujeto pasivo y el requisito de actividad no exentas llevadas a cabo por este último, la aplicación de la exención del IBI solo se ve condicionada a las actividades que sean realizadas por el titular, independientemente de las actividades llevadas a cabo por el arrendatario dentro del inmueble¹⁰⁷.

En el primer supuesto, una entidad sin fines de lucro que desarrolla actividades exentas arrienda una parte del local a otra que desarrolla una actividad que no está exenta. En este caso, no hay una concurrencia de propietarios, sino que el propietario de una entidad “A”, en calidad de arrendador, alquila a otra “B” la totalidad o parte del local para que desarrolle la actividad que dese. Dos sujetos distintos, desarrollan actividades distintas en un mismo bien inmueble o en inmuebles distintos, siendo para este último caso, la actividad económica el arrendamiento de local.

El órgano Administrativo de Cataluña, con posterioridad alteraría este criterio a favor del contribuyente, entendiendo que es más razonable tener en cuenta a la actividad del titular del inmueble que no la del que lo ocupa adaptándolo así a la interpretación realizada por el TSJ de Barcelona. Sobre este aspecto, *Véanse* STSJ de Cataluña 303/2009 (Sección 1.ª) de 19 de marzo de 2009, (Rec. 118/2008) FJ. 3.º; STSJ Cataluña, 1144/2007, (Sección 1.ª) de 9 de noviembre de 2007, (Rec. 64/2007), FJ. 3.º; la STSJ de Cataluña, 865/2007, (Sección 1.ª) de 31 de julio 2007, (Rec. 13/2007), FJ. 3.º; El TSJ de Cataluña se posicionó a favor de la exención del IBI en actividades simultáneas teniendo presente atribuir la tributación a la actividad del contribuyente, que en este caso era el titular del inmueble y no a la de la actividad llevada a cabo por el arrendatario, *Cfr. con la* STSJ de Cataluña, 396/2013, (Sección 1.ª) de 11 de abr. 2013, (Rec. 85/2012) FJ. 4.º.

¹⁰⁶ Recurso en interés de la Ley, TS, Nº 3568/2014 (Sala 3.ª, Sección 2.ª), de 10 de diciembre de 2015. 5.º.

¹⁰⁷ En este sentido recientemente se ha pronunciado la CV 0534-19 de la DGT, de 13 de marzo de 2019.

Inicialmente la DGT tuvo un criterio interpretativo negativo en contra del contribuyente, entendiendo que la exención debía ser denegada por cuanto que el desarrollo de una actividad no exenta en el inmueble, en concurrencia con otra actividad exenta, conllevaba que la totalidad del bien esté sujeto y no exento al IBI¹⁰⁸.

En este caso, no tuvo en cuenta que la propiedad total del inmueble era de la entidad sin fines lucrativos, independientemente de que le hubiera arrendado a otra, una parte del bien inmueble para el desarrollo de actividades no exentas.

No obstante, el TS –entre otras– en la sentencia del 10 de diciembre de 2015 concluyó que estaría dentro de los supuestos contemplados entre las explotaciones económicas exentas, y consecuentemente el bien donde se desarrollara dicha actividad no sería ajeno a la exención de este tributo local. Para el TS es indiferente la actividad que un tercero – el arrendatario– desarrolle en los inmuebles arrendados por una Fundación, *«solo estando obligada al pago cuando en ellos realice por cuenta propia una actividad económica no exenta del IS»*¹⁰⁹.

En este caso en particular, el ayuntamiento erróneamente – como dictó el TS–

«centra la cuestión en la interpretación que debe hacerse de la afectación a explotaciones económicas, pues el Ayuntamiento entendía que el IBI al ser un tributo real, el que debe cumplir la condición es el inmueble y no el sujeto pasivo, por lo que si la fundación alquila el inmueble a un particular que desarrolla en el una explotación económica, aunque las rentas estén exentas del IS, deberá satisfacer el IBI [...] Para la recurrente el artículo 15 de la Ley 49/2002, conforme a su dicción literal, excluye de la exención del IBI a los

¹⁰⁸ CG 0006-14 de la SGTL *«la afectación del bien inmueble a una explotación económica es un requisito objetivo que se predica respecto de dicho bien, siendo indiferente quien desarrolle la explotación económica, ya sea el propietario de un inmueble o el tercero. [...] Aunque la explotación económica sólo se desarrolle en una parte de la superficie del bien inmueble, quedará sujeta y no exenta la totalidad del inmueble, sin que sea posible prorratear la cuota del impuesto en función de la superficie.»*

¹⁰⁹ FJ 5.º de la STS de 10 de diciembre de 2015, de lo Contencioso Administrativo, sección 2.ª, RJ\ 2015\5248. N.º RC 3568/2014.

bienes inmuebles de los que son titulares las entidades sin fines lucrativos si están afectos a explotaciones económicas no exentas del IS sin distinguir si son desarrolladas por la entidad sin ánimo de lucro o por un tercero».

El TS recuerda además que dentro de los supuestos del art. 3.3 LRFESFL está exento como actividad económica el arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad. Aunque el art. 60 del TRLRHL prevé efectivamente que el IBI es un tributo directo de carácter real que grava el valor de los bienes y el art. 61 define al hecho imponible como *la titularidad* de una enumeración de derechos, la exención, en cambio, supone dentro del esquema impositivo una fase posterior y, aunque se produzca con posterioridad al hecho imponible, no genera la tributación, al tratarse de una exención condicionada a la cualidad que le otorga la Ley al sujeto pasivo. Concluye que es indiferente la actividad que un tercero desarrolle en los inmuebles arrendados por la fundación, solo cuando por cuenta propia de la Fundación realizase una actividad ajena a los supuestos exentos de la Ley, entraría a operar el IBI.

Varias sentencias del TSJ de Cataluña siguen una línea similar remarcando que

«el patrimonio inmobiliario de la entidad no constituye, a estos efectos, explotación económica, disposición legal que, en cualquier caso, priva de virtualidad al razonamiento contenido en la sentencia apelada en sentido contrario [...]. Se considera por Ley, en efecto, que el arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad no constituye, a estos efectos, explotaciones económicas, frente a la regla contenida en el artículo 25.2 de la Ley 40/1998, del IRPF [...] según la Ley 49/2002 el arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad nunca constituye a estos efectos, explotación económica, se cuente o no con los citados locales y persona contratada a tiempo completo»¹¹⁰.

¹¹⁰ STSJ de Cataluña núm. 303/2009 de 19 de marzo FJ 3.º; STSJ Cataluña núm. 1144/2007 de 9 de nov de 2007 (Rec. 64/2007) FJ 3.º; STSJ de Cataluña núm. 865/2007, de 31 de jul. 2007 (Rec. 13/2007) FJ 3.º.

Concluye además que dado que no constituye una explotación económica no se le establecerán los límites porcentuales cuantitativos relativos al 40% ni los de competencia desleal.

Con posterioridad, este mismo Tribunal destacaría la interpretación realizada por el Consell Tributari Municipal del Ayuntamiento de Barcelona, en cuanto al cambio de criterio interpretativo que realizó con respecto a los arts. 7 y 15 de la LRFESFL, que por nuestro análisis nos interesa traer a colación. El órgano del ayuntamiento, con carácter previo, había venido manteniendo, fruto de la interpretación de los preceptos anteriores, que la expresión *explotación económica exenta* solo era aplicable a aquellas realizadas por una entidad sin ánimo de lucro y que la expresión contraria, usada por el artículo 15, lo formarían: *i) aquellas explotaciones a las cuales no les es atribuible esta condición porque, llevándolas a cabo una entidad sin ánimo de lucro, no encajan en el art. 7; (ii) y también todas aquellas que no están exentas porque la exención relativa al impuesto sobre sociedades no les es aplicable en la medida en que son explotaciones llevadas a cabo por titulares que no son entidades sin ánimo de lucro.* Consecuentemente, si una parte del inmueble perteneciente a una entidad sin ánimo de lucro fuese empleada en desarrollar actividades económicas no exentas, la exención del IBI no podía alcanzar a estas actividades y por ende se debía configurar la base imponible de acuerdo a la proporción de la superficie que afecte o se destine a esta actividad. Sin embargo, el Consell alteraría este criterio a favor del contribuyente, entendiendo que *«es más coherente atribuir efectos tributarios a la actividad del propio contribuyente, en este caso el titular del inmueble, que no a la actividad de la persona que lo ocupa, sea en calidad de arrendatario o por cualquier otro título, porque la tendencia de nuestro Derecho es la de vincular las consecuencias de los actos a su autor y no la de hacer depender estas consecuencias de los actos de terceros»*¹¹¹.

Comparativamente con su predecesora¹¹², nos parece interesante destacar que el requisito de *no tratarse de beneficios fiscales cedidos a terceros mediante contraprestación* desapareció. Como destacaran autores como MARTÍNEZ

¹¹¹ Cfr. STSJ de Cataluña núm. 396/2013 de 11 de abr. 2013, Rec. 85/2012. FJ 4.º.

¹¹² Art. 58 de la Ley 30/1994 de 24 de noviembre.

LAFUENTE¹¹³ o GARCÍA LUÍS, este “límite” fue objeto de críticas por un lado al no ser el IBI un gravamen sobre rentas urbanas, sino de la propiedad inmobiliaria y por otro al interferir con la propia intencionalidad del legislador, por cuanto que estamos ante supuestos en los que se pretende la exención del IBI de los bienes inmuebles que se destinen a los fines típicos de la entidad y en caso de desarrollar una explotación económica debe coincidir con este fin. En cambio en bienes cedidos mediante contraprestación quedaba fuera del supuesto de hecho exento. Esto era paradójicamente irracional, por cuanto que se podía dar el caso de que, –en palabras GARCÍA LUÍS– una asociación poseyera un local para el fomento del folclore de una determinada región, y este local fuera alquilado a un grupo de música folclórico mediante una simbólica contraprestación, estaríamos ante un supuesto fuera de la exención a consecuencia de la antigua configuración de la norma¹¹⁴. La eliminación de esa *cesión a terceros mediante contraprestación*, configurada en la norma actual, se adecua más al fin intrínseco de la norma.

Por tanto, podemos concluir que, en atención a la cualidad de coincidencia entre la titularidad del bien inmueble con la del sujeto pasivo y el requisito de actividad no exentas llevadas a cabo por este último, la aplicación de la exención del IBI solo se ve condicionada a las actividades que sean realizadas por el titular, independientemente de las actividades llevadas a cabo por el arrendatario¹¹⁵.

3.2.2. Propuestas de solución. La integración de los criterios interpretativos del TJUE de la exención del IBI y el ICIO en la LRFESFL

Las SSTJUE de 9 de octubre de 2014, asunto nº.C-522/13, y 27 de junio de 2017, asunto nº C-74/16 fueron determinantes a la hora de arrojar luz sobre el hecho de si las exenciones en el IBI y en el ICIO respectivamente podían suponer una ayuda estatal¹¹⁶ contraria a los criterios establecidos en el artículo 107 del Tratado de

¹¹³ Vid. MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: *Fundaciones y mecenazgo: análisis jurídico - tributario de la Ley 30-1994 de 24 de noviembre*, 2ª ed. (Rev., aum.) y puesta al día), Aranzadi, 1996, p.151.

¹¹⁴ GARCÍA LUIS, T: *Fiscalidad de fundaciones y asociaciones*, Lex Nova, Valladolid, 1995.

¹¹⁵ En este sentido mas recientemente, se ha pronunciado la CV 0534-19 de la SGPJ de 13 de marzo de 2019.

¹¹⁶ El TJUE ha considerado para que opere la ayuda de estado: En primer lugar, debe tratarse de una intervención del Estado o mediante fondos estatales. En segundo lugar, esta intervención

Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante TFUE) . Entendiendo por ayuda no solo a las subvenciones concedidas de forma directa, sino aquellas otras que podrían afectar a la libre competencia, a través de exenciones, bonificaciones o tratamientos fiscales favorables y de carácter selectivo¹¹⁷.

Aunque el problema versaba sobre la exención a favor de Navantia y la Congregación de Escuelas Pías, no es ajena su interpretación a la realización de determinados planteamientos con respecto a los bienes que integran el patrimonio de las entidades comprendidas en la LRFESL.

Es cuanto menos interesante analizar, someramente, la repercusión del Derecho Europeo sobre las exenciones y bonificaciones tributarias locales no solo a través de esta sentencia, sino también a través de las SSTJUE.

Tanto el TJUE como la doctrina se han pronunciado y analizado la posibilidad de ser consideradas ayuda ilegal de Estado las figuras de las exenciones recogidas para el IBI y el ICIO. Brevemente, vamos a condensar los hechos y antecedentes que dieron lugar a los distintos pronunciamientos por parte del Tribunal Europeo.

Respecto al IBI, el primer asunto conocido coloquialmente como «Caso Navantia» discurre sobre esta empresa, destinada inicialmente a la construcción y mantenimiento de buques de la armada Española y cuyo capital es íntegramente público, perteneciendo este además al Estado Español. La propiedad donde se desarrolla la actividad es del Estado, cediéndoselo a la empresa por el “carácter simbólico” de un euro al año. La entidad comenzaría a desarrollar actividades dentro de la esfera privada abarcando labores de ingeniería civil y barcos mercantes.

debe poder afectar a los intercambios comerciales entre los Estados miembros. En tercer lugar, debe conferir una ventaja selectiva a su beneficiario. En cuarto lugar, debe falsear o amenazar con falsear la competencia. Véase, entre otras, STJUE de 16 de julio de 2015, BVVG, (C-39/14), EU:C:2015:470, apartado 24; STJUE, de 21 de diciembre de 2016 (C-524/14) ECLI:EU:C:2016:971, apartado 40.

¹¹⁷ CASTEJÓN CHICO DE GUZMAN, D.: «Exenciones tributarias locales prohibidas por el derecho comunitario (ayudas de Estado)», *El consultor de los ayuntamientos, sección Cajón tributario*, Wolters Kluwer, vol. N.º 3, 2018, p.42.

En el ICIO, se realizó el planteamiento en torno a la exención de este tributo a favor de la Iglesia Católica¹¹⁸. En el presente caso, la Iglesia realizó una serie de obras en uno de los salones de actos de un colegio concertado. En este centro se desarrollaban actividades que concurrían en el sector económico con otras empresas y cuyo objeto principal era la enseñanza¹¹⁹. Como entidad, la Iglesia Católica disfruta de la exención en el ICIO y además de los beneficios fiscales en el resto de los tributos locales recogidos por la LRFESFL para el IBI, el IAE y el IIVTNU. El TJUE reflexionó sobre la posibilidad de que la exención constituyese una ayuda ilegal del Estado a favor de esta institución.

El conflicto surge de la redacción otorgada por el art. 107 del TFUE¹²⁰, que establece unas disposiciones de difícil interpretación. Como veníamos adelantando, el TJUE ofreció una serie de criterios interpretativos en cuanto a lo que podía considerarse ayudas legales y bajo qué condiciones podrían ser ilegales, todo ello arropado por el TFUE. Aunque esta interpretación era novedosa, la doctrina ya analizó con

¹¹⁸ Sobre la interpretación de si constituyen o no actividades económicas las actividades realizadas por una entidad de carácter religioso en el marco de las actividades comerciales de dicha comunidad, *Vid.* Asunto Udo Steymann contra Staatssecretaris van Justitie. STJUE de 5 de octubre de 1988 (C-196/87) EU:C:1988:475, apartados 9 y 14.

¹¹⁹ Asunto Schwarz y Gootjes-Schwarz STJUE de 11 de septiembre de 2007 (C- 76/05) EU:C:2007.492, apartados 37 y 38.

¹²⁰ «1. Salvo que los Tratados dispongan otra cosa, serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones; 2. Serán compatibles con el mercado interior: a) las ayudas de carácter social concedidas a los consumidores individuales, siempre que se otorguen sin discriminaciones basadas en el origen de los productos; b) las ayudas destinadas a reparar los perjuicios causados por desastres naturales o por otros acontecimientos de carácter excepcional; c) las ayudas concedidas con objeto de favorecer la economía de determinadas regiones de la República Federal de Alemania, afectadas por la división de Alemania, en la medida en que sean necesarias para compensar las desventajas económicas que resultan de tal división. Cinco años después de la entrada en vigor del Tratado de Lisboa, el Consejo podrá adoptar, a propuesta de la Comisión, una decisión por la que se derogue la presente letra; 3. Podrán considerarse compatibles con el mercado interior: a) las ayudas destinadas a favorecer el desarrollo económico de regiones en las que el nivel de vida sea anormalmente bajo o en las que exista una grave situación de subempleo, así como el de las regiones contempladas en el artículo 349, habida cuenta de su situación estructural, económica y social; b) las ayudas para fomentar la realización de un proyecto importante de interés común europeo o destinadas a poner remedio a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro; c) las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común; d) las ayudas destinadas a promover la cultura y la conservación del patrimonio, cuando no alteren las condiciones de los intercambios y de la competencia en la Unión en contra del interés común; e) las demás categorías de ayudas que determine el Consejo por decisión, tomada a propuesta de la Comisión».

anterioridad la posibilidad de interferencia por parte de las exenciones reconocidas a determinados sectores.

Cuatro son los criterios que giran en torno a los supuestos enjuiciados por el TJUE que pueden interferir con las ayudas de Estado:

- 1.- Intervención del Estado o mediante el uso de fondos estatales.
- 2.- Afectación real a los intercambios entre los Estados miembros, dificultando así la posibilidad de penetrar en el mercado estatal a otras empresas o entidades de fuera de España. Este criterio está estrechamente relacionado con el anterior, puesto que es de facto que es el propio Estado quien mediante su actuación legislativa puede modificar las ventajas del contribuyente.
- 3.- Debe dar una ventaja selectiva a un beneficiario en particular. Aunque hemos visto en capítulos anteriores que la jurisprudencia del TC se ha posicionado desde sus inicios en que las exenciones a determinados sectores o de forma individualizada, no interfieren con los principios de igualdad y generalidad, el TJUE ha concluido que una ventaja económica selectiva podrá considerarse ilegal, siempre y cuando estén fuera de aquellas que no se recojan en la lista "numerus Clausus", del art. 107 del TFUE.
- 4.- Por último, que falsee o amenace falsear la competencia. Para este último criterio, realizaremos varias precisiones más adelante en la exención del ICIO.

En los casos a examen, efectivamente se cumplían los requisitos para ser consideradas ayudas de Estado. Tanto Navantia en el IBI, como la Iglesia Católica en el ICIO, disfrutaban de una intervención por parte del Estado, siendo este último quien reconoce y elabora los distintos supuestos de exención reconocidos en la Ley. Esta actuación se produce de forma selectiva, ya que no todos los operadores pueden beneficiarse de la misma. Ambos sujetos desarrollaban su actividad en concurrencia con otros, lo que podría dar lugar a interferencias dentro de la libre competencia en el mercado con las entidades que desarrollan su actividad en el mismo sector y amenazar con falsear la competencia.

En el caso a examen del ICIO, el TJUE entendió que una congregación religiosa supone la posibilidad de ser considerada mercantil por cuanto que realiza actividades económicas a cambio de remuneración económica en determinados casos. Así, el Tribunal dictaminó que para que se diese el caso de que una ayuda del Estado para la Iglesia no fuese ilegal se debían reunir, las siguientes condiciones:

- 1.- Contabilidad separada para evitar la posibilidad de subvenciones *cruzadas*.
- 2.- En caso de un bien inmueble discernir en qué proporción se dedica a cada una de las actividades.
- 3.- Ayuda *minimis*¹²¹, limitación a 200.00 euros en un período de 3 años, no afecta a los intercambios comerciales.

Aunque la exención viene arropada por los Acuerdos firmados entre la Santa Sede y España, distintos autores¹²² no han llegado a un nexo común de entendimiento en cuanto a la posibilidad de aplicar de manera extensiva la interpretación ofrecida por el TJUE, respecto al régimen fiscal estipulado para las entidades sin fines lucrativos contenido en la LRFESFL, en su apartado *tributos locales*. No podemos obviar las similitudes que ello plantea con las exenciones en el IBI para las entidades sin fines lucrativos.

En los tributos locales el art. 15 se encarga de agrupar las exenciones para las ESFL, concretamente IBI, IAE y IIVTNU, que vienen vinculados estrechamente con el IS. No obstante, la Iglesia Católica disfruta además de una exención en el ICIO, fruto de los Acuerdos Económicos suscritos entre el Estado Español y la Santa Sede.

¹²¹ Vid. Reglamento (UE) 1407/2013, de la Comisión de 18 de diciembre de 2013 relativo a la aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea a las ayudas de minimis.

¹²² A favor de la aplicación extensiva GUTIÉRREZ TORRES, A.: «Las exenciones fiscales de la Iglesia Católica en el Impuesto sobre Construcciones Instalaciones y Obras en España y su incompatibilidad con la normativa europea sobre ayudas de Estado». *Quaderni di Diritto e Politica Ecclesiastica*, vol. 20, no. 3, 2017, pp. 649-663. ISSN 11220392. DOI 10.1440/88986; En contra de la aplicación BLAZQUEZ LIDOY, A. y MARTÍN DÉGANO, I.: «Las consecuencias de la Sentencia de 27 de junio de 2017 del TJUE en la Ley 49 / 2002 : ¿Más allá del gravamen de la Iglesia Católica en el ICIO?», *Tributos Locales*, 2020, pp. 13-31.

El TJUE planteó la posibilidad de que la exención del ICIO a favor de la Iglesia Católica constituyese una ayuda ilegal del Estado a favor de esta institución. Esta exención, de la cual no se pueden beneficiar las entidades sin fines lucrativos ni el resto de entidades de menor presencia en España, es polémica por cuanto que el Tribunal concluyó que tal beneficio fiscal podía estar comprendido en el ámbito de la prohibición establecido en el art. 107 del TFUE, si tales actividades eran de carácter económico y si beneficiaban a un sujeto de manera particular, provocando una posición eminentemente favorable frente al resto de sujetos que no disfrutaban del mencionado beneficio fiscal¹²³.

Independientemente del examen que realiza el TJUE en torno al artículo 107, ambos supuestos presentan comparativamente puntos en común y que por tanto refuerzan nuestra postura justificativa de aplicación al supuesto de "solución a la exención parcial del IBI":

- i) En la cuestión prejudicial se planteó la posibilidad de realizar un uso simultáneo de un inmueble para actividades exentas y no exentas – concretamente, un salón de actos¹²⁴.
- ii) La congregación religiosa, fue considerada una "empresa" pues ejercía una actividad económica independientemente de su estatuto jurídico¹²⁵.
- iii) La actividad económica, consiste en ofrecer bienes y servicios en un mercado determinado¹²⁶ y aunque la haga sin ánimo de lucro no obsta para que sea considerada una empresa cuando compite con otros sujetos en el mercado¹²⁷.

Dada la problemática actual en cuanto al criterio de interpretación restrictivo que gira en torno a la exención parcial del IBI para el ejercicio simultáneo de actividades exentas y no exentas por una entidad, aunque no abogamos por una interpretación

¹²³ Se ha concluido por parte del sector doctrinal que la justicia europea mantiene la postura en nuestro estado de que los beneficios otorgados son plenamente legales, con la salvedad de que su intervención provoque distorsiones en la competencia. CASTEJÓN CHICO DE GUZMAN, D.: «Exenciones tributarias locales prohibidas por el derecho comunitario (ayudas de Estado)», *op.cit.*, p.46.

¹²⁴ STJUE de 27 de junio de 2017, FJ 57 y 59.

¹²⁵ STJUE de 27 de junio de 2017, FJ 41.

¹²⁶ *Ibidem* 45.

¹²⁷ *Ibidem* 46.

de analogía para el caso, ya que entendemos que el supuesto del ICIO no es extensible al IBI, sin embargo, los criterios que dictaminó el TJUE para no ser considerada una ayuda ilegal del Estado a un sujeto los consideramos más que plausibles para que se tengan en cuenta en cuanto a la posibilidad de que, las entidades que realicen actividades exentas y no exentas, puedan seguir aplicando la exención proporcional a la parte del inmueble destinado a la realización de actividades exentas.

Por tanto, llevando una contabilidad separada, se diferencie adecuadamente la proporción dedicada a cada actividad y se imponga un límite cuantitativo de 200.000 en un periodo de tres años, entendemos estaría justificada una exención parcial del IBI. Este criterio interpretativo, más laxo que el actual, beneficiaría a entidad y Administración por igual – pues no harían uso de otras formulas más artificiosas que podrían incurrir en fraude de Ley, como la constitución de “sociedades pantalla”– y que, además, dada la formalidad contable, proporcional y cuantitativa – obligada para este caso– garantizaría la veracidad de los datos ofrecidos a la Administración y facilitaría la comprobación de la realidad por parte de esta. Así mismo, las entidades no estarían en vilo constante de poder ver por perdido el beneficio fiscal de la totalidad del inmueble con el consecuente perjuicio económico que ello conllevaría. Esta alternativa siempre será mejor que buscar formulas artificiosas o hacer un uso torticero de la Ley para intentar encuadrar dentro de los supuestos previstos una realidad para la que la Ley no parece estar adaptada.

3.2.3. La exención del IBI como estímulo a entidades de reducida dimensión y nueva creación basada en el uso de derechos reales

Hemos propuesto una alternativa que puede interesante como medida y solución a la exención del IBI que creemos –pese a las advertencias que realizaremos en cuanto al riesgo que pueden conllevar– serían plausibles, yendo encaminada a ayudar a pequeñas entidades de nueva creación o de pequeña dimensión que no cumplan con todos los requisitos exigidos por LRFESFL y a aquellas que desarrollen su actividad económica fuera de los supuestos de comprendidos en la Ley.

Previa a nuestra propuesta, debemos recordar los dos supuestos que establece el apartado 7 del art. 35 de la LGT ¹²⁸:

- Que en caso de concurrencia de dos o mas obligados a la realización del hecho imponible, teniendo todas ellas condición de contribuyente, quedan solidariamente al pago.
- Y que la posible división de la deuda tributaria , al regular la situación de concurrencia de varios obligados tributarios, es viable tal y como afirma el tercer párrafo con la expresión «*quien vendrá obligado a satisfacerla si no solicita su división*»¹²⁹.

Llegados a este punto, queda claro que los sujetos pasivos podrán dividir la liquidación siempre y cuando se cumplan con las formalidades recogidas en el artículo. Aquellas entidades con interés mutuo en ser propietarias de un bien inmueble y a la vez beneficiarse de la exención del IBI, pueden compartir en régimen de cotitularidad o de usufructo un bien inmueble.

Esta arquitectura jurídica permitiría y beneficiaría a aquellas entidades, que estén dentro de la LRFESFL y a asociaciones de nueva creación o ya creadas que no cumplan con los requisitos de ser consideradas entidades sin fines lucrativos a efectos de la Ley. De esta manera, compartiendo la propiedad de los bienes inmuebles, ambas saldrían beneficiadas en los siguientes supuestos:

¹²⁸ «*La concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de una obligación determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración tributaria al cumplimiento de todas las prestaciones, salvo que por ley se disponga expresamente otra cosa. Las leyes podrán establecer otros supuestos de solidaridad distintos del previsto en el párrafo anterior. Cuando la Administración sólo conozca la identidad de un titular practicará y notificará las liquidaciones tributarias a nombre del mismo, quien vendrá obligado a satisfacerlas si no solicita su división. A tal efecto, para que proceda la división será indispensable que el solicitante facilite los datos personales y el domicilio de los restantes obligados al pago, así como la proporción en que cada uno de ellos participe en el dominio o derecho transmitido.*

¹²⁹ Así lo entendió en este último supuesto la Secretaría General de Tributos Locales en la CV0399-16 de 1 de febrero de 2016, en cuanto a la concurrencia de titulares en una herencia yacente, determinó que «*Nos encontramos ante un supuesto de concurrencia de dos o más personas en la realización del hecho imponible, teniendo todas ellas la condición de contribuyente del IBI y quedando solidariamente obligadas al pago del tributo [...] en el caso planteado, cualquiera de los sujetos pasivos puede solicitar la división de la liquidación entre los distintos obligados tributarios, siempre que cumpla los requisitos exigidos en el citado artículo 35.7 de la LGT, es decir, siempre que se faciliten a la Administración los datos personales y domicilio de todos los obligados al pago, así como la proporción en que cada uno de ellos participe en el dominio o derecho sobre el bien inmueble*».

- En el caso de que ambas entidades no cumplan con los requisitos para ser consideradas ESL, ambas verían reducida la cuota del IBI de forma significativa.
- Si una de ellas sí es considerada ESL podría disfrutar de la exención recogida en la Ley, y la otra entidad- igual que en el supuesto anterior- ver reducida su cuota correspondiente de forma proporcional.

Traemos ahora a colación la vinculación que realizaba la LRFESFL del IBI con el IS. Para el caso de que una de estas asociaciones desarrollase actividades de explotación económica exentas tipificadas en la Ley y la otra cualquier otro tipo de actividad, visto lo anterior, y cumpliendo con las formalidades previstas en el art. 35.7 de la LGT, la liquidación del impuesto estaría dividida en partes proporcionales a la cuota de cada sujeto pasivo, estando exentas las que cumpliesen con los requisitos de la Ley y aquellas que no, igual que en los anteriores, disfrutarían de una importante minoración en la cuota del tributo. Esta solución sería viable no solo para la propiedad sino para los otros derechos que grava el IBI, como son los derechos reales de superficie o usufructo.

La razón de ser de esta propuesta es la ayuda mutua entre asociaciones en un ejercicio de cooperación social. Dado el plano económico-social actual, esta opción sería muy interesante para entidades de nueva creación o que desarrollen actividades que no estén exentas, de manera que, aunque no puedan disfrutar de una exención del IBI de la totalidad del bien inmueble, como disfrutarían si ejercieran actividades de entre las reconocidas en la Ley, podrían ver minorada la cuota en proporción a la parte de la propiedad o del usufructo que tiene. La medida de estímulo plantea la necesidad de entrar a valorar la rentabilidad y viabilidad económica para estas entidades, que en todo caso sería a medio y largo plazo, pues lleva aparejados una serie de gastos ajenos al tributo tales como notaría, registro de la propiedad, entre otros que deben ser planteados cuando se concurre a tener un bien inmueble en régimen de copropiedad.

3.3.Aspectos formales de la concesión de la exención

Para la aplicación optativa del régimen fiscal especial de las entidades sin ánimo de lucro, concretamente de la exención del IBI¹³⁰, las entidades deben «*comunicar al ayuntamiento competente por razón de la localización del bien inmueble de que se trate*»¹³¹ su opción a través de la correspondiente declaración censal. Esta comunicación al ayuntamiento por parte del contribuyente es un requisito necesario y habilitante, no siendo un criterio meramente formal.

Tanto la LRFESFL como el TRLRHL contienen disposiciones transitorias que regulan la entrada en vigor del disfrute de las exenciones dejando fuera de toda duda, que la entrada en vigor de esta se produce a partir del periodo impositivo siguiente. Sobre este aspecto los órganos judiciales¹³² han tenido oportunidad de pronunciarse, destacando que el devengo del impuesto se produce anualmente por ministerio de la Ley y no de las ordenanzas que pudieran dictar los Ayuntamientos.

Para que las entidades puedan acogerse al régimen fiscal especial deberán tramitar en plazo y forma la comunicación de la manera que se determine reglamentariamente. Queda claro que el régimen opcional al que acceden, teniendo en cuenta en qué tipo de procedimiento administrativo se enmarca –iniciado a instancia de parte–, será el único que tendrá toda la carga de la prueba en su mano, y el único capacitado –con independencia de las facultades de comprobación de la Administración– para demostrar que cumplen con los requisitos acondicionados por la Ley. En el caso del IBI, es requisito esencial acreditar la relación de los bienes con

¹³⁰ Como veremos en epígrafes siguientes, este requisito formal también se produce en el IIVTNU dada la vinculación configurada en la Ley con el IBI.

¹³¹ Art 2. 2. RRFESFL.

¹³² STS 683/2009 (sala 3.ª, Sección 2.ª) de 24 de enero de 2009, (Rec. N.º 1900/2004) FJ. 3.º; otras también como la STSJ de Andalucía 96/2004 (SCA., Sección 1.ª) de 28 de enero de 2004 (Rec. N.º 397/99) FJ. 5.º; STSJ de Madrid núm. 699/2019 (SCA., Sección 9.ª) de 26 de noviembre de 2019, FJ. 2.º.

la exención del impuesto¹³³ y que las actividades que desarrollan están entre las reconocidas exentas dentro del artículo 6 y 7 de la LRFESFL para el IBI¹³⁴.

Puesto que estamos ante un tributo que está condicionado al cumplimiento de condiciones futuras, como así entendió la DGT en la Consulta General 0017-18, de 4 de abril de 2018¹³⁵, de reconocerse el incumplimiento y posterior pérdida del beneficio, el obligado tributario estará obligado a regularizarlo si ha sido aplicado de manera indebida¹³⁶. Igualmente, el artículo 14.3 de la Ley 49/2002, aclara aun más las consecuencias del incumplimiento, estableciendo que deberá ingresar la totalidad de las cuotas correspondiente al ejercicio de incumplimiento junto a los intereses de demora, avocando a la pérdida del derecho de la exención desde el momento de su comisión¹³⁷.

¹³³ Es obligación de las entidades sin ánimo de lucro, llegado el caso, acreditar que los inmuebles reúnen las circunstancias que las hacen acreedoras del beneficio fiscal de la exención. Un claro ejemplo será para aquellas entidades que desarrollan una labor benéfico docente, estas tendrán la obligación demostrar que esos bienes inmuebles se hayan afectos a la persecución y cumplimiento de los fines benéfico docentes exigidos que propician el poder disfrutar del beneficio fiscal; en este sentido Véase de la SJCA de Barcelona 111/2014 (núm.7) de 22 abril de 2014, (Rec.220/2010) FJ. 3.º.

¹³⁴ STSJ de Navarra 282/2019, (Sección 1.ª) de 6 de noviembre de 2019, FJ. 2.º.

¹³⁵ CG 0017-18, de la DGT, de 4 de abril de 2018, «*En cuanto a los efectos constitutivos o meramente declarativos de la resolución por la que se conceda la exención, hay que tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 137 del Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión, Inspección Tributaria y de Desarrollo de las Normas Comunes de los Procedimientos de Aplicación de los Tributos, aprobado por el Real Decreto 1605/2007, de 27 de julio, que regula los efectos del reconocimiento de los beneficios fiscales de carácter rogado, cuyo apartado 1 establece:*"1. El reconocimiento de los beneficios fiscales surtirá efectos desde el momento que establezca la normativa aplicable o, en su defecto, desde el momento de su concesión. El reconocimiento de beneficios fiscales será provisional cuando esté condicionado al cumplimiento de condiciones futuras o a la efectiva concurrencia de determinados requisitos no comprobados en el expediente. Su aplicación estará condicionada a la concurrencia en todo momento de las condiciones y requisitos previstos en la normativa aplicable».

¹³⁶ Art. 122.2, 2.º párrafo de la LGT.

¹³⁷ Art. 137.3 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. «BOE» núm. 213, de 5 de septiembre de 2007.

4. Exención en el IAE

4.1. Regulación

Exención permanente de carácter mixto, viene dada por el art15.2 de la LRFESFL, estableciendo que, *«las entidades sin fines lucrativos estarán exentas del Impuesto sobre Actividades Económicas por las explotaciones económicas a que se refiere el artículo 7 de esta Ley. No obstante, dichas entidades deberán presentar declaración de alta en la matricula de esta impuesto y declaración de baja en caso de cese de la actividad»*.

En el TRLRHL, las exenciones son mas amplias con una ausencia completa de sistematicidad. El art. 82 de la presente Ley aúna para nuestro supuesto de estudio dos tipos de exenciones. Aquellas encaminadas a una exención por inicio de actividad y cuantitativa de la cifra de negocios, y referente a sujetos pasivos categorizados de manera específica.

Dos son los problemas que se nos plantean. En primer lugar, la actividad que realizan, tanto si son de las encuadradas entre las consideradas exentas del IS, sin fin de lucro, como aquellas actividades que no están exentas. Y, en segundo lugar, el rasgo de habitualidad de estas actividades, ya que en ocasiones se pueden realizar de manera puntual. Todo ello lleva a las entidades a dudar de si deben o no presentar la correspondiente declaración censal y, en caso positivo, en qué términos.

El hecho imponible de este tributo viene marcado por el desarrollo de actividades recogidas en el artículo 78.1 del TRLRHL. Simplemente por realizarlas están obligadas a presentar la declaración censal. Esta definición tan genérica no ha facilitado el trabajo a la hora de determinar su sujeción al impuesto.

La DGT¹³⁸, en consultas vinculantes relativamente recientes, ha dictaminado una serie de *rasgos* en cuanto a la realización del hecho imponible. Así encontramos que:

¹³⁸ CV 0951-18 de la DGT de 11 de abril de 2018; CV 2596-17 de la DGT de 11 de octubre de 2017; CV 2990-16 de la DGT de 27 de junio de 2016; CV2456-20 DGT de 17 de julio de 2020; CV 1815-20 de la DGT de 8 de junio de 2020.

i) El hecho imponible es indistinto de la actividad que se realiza, con el desarrollo de cualquier actividad económica ya se grava el supuesto de hecho; ii) Es indiferente – a efectos tributarios– la finalidad con que se desarrolle la actividad, es decir, si se realiza con ánimo de lucro o no; iii) Es indistinto que la actividad venga especificada o no en la actividad de entre las comprendidas en las Tarifas del impuesto.

Igualmente, este organismo también se ha encargado de definir los rasgos de la actividad, presentando las siguientes características: i) Ordenación de los medios de producción o de recursos humanos; ii) Intervención en la producción o distribución de bienes; iii) Realización de la actividad por cuenta propia.

En conclusión, actividades específicamente particulares no estarán sujetas al impuesto, algunas de ellas, ejemplificativamente, las que representen y defiendan los intereses generales de sus miembros (especial énfasis en generales), las dirigidas a obtener subvenciones o aportaciones de organismos públicos.

Por último, en cuanto al concepto de habitualidad, la DGT ha sido tajante, *«basta con un solo acto de realización de una actividad económica, para que se produzca el supuesto de hecho gravado por el impuesto, lo que, en definitiva, viene a excluir la habitualidad en el ejercicio de la actividad como requisito para su gravamen»*¹³⁹.

4.2. Aspectos formales para la concesión de la exención

Para la exención del IAE, la comunicación viene regulada reglamentariamente por el Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, *«se entenderá realizada con la prestación de la declaración censal a la que se refiere el artículo 1 de este reglamento»*¹⁴⁰.

¹³⁹ Ibídem CV del punto anterior; otras CV han aclarado que *«El hecho de que las actividades se realicen de manera puntual durante un ejercicio económico o tengan escasa entidad económica para el sujeto pasivo no determina por sí solo la no sujeción al impuesto, conforme a lo previsto por el artículo 78.1 del TRLRHL, ya que no es requisito para la sujeción al citado impuesto tanto la habitualidad como la ausencia de ánimo de lucro»* CV 2502-20 de la DGT de 22 de julio de 2020.

¹⁴⁰ Art 2. 3 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. «BOE» núm. 254, de 23 de octubre de 2003.

En la declaración censal de alta formulada ante la Agencia Tributaria Estatal, mediante la presentación del correspondiente modelo 036¹⁴¹, deberá dejarse constancia de la situación tributaria conforme al ejercicio de opción o la renuncia del régimen fiscal especial previsto para las entidades sin ánimo de lucro¹⁴². Paralelamente, y de conformidad con el artículo 9 del RGAPGIT, «*la declaración de alta deberá incluir los datos recogidos en los artículos 4 a 8 del reglamento*»¹⁴³.

Aunque el Reglamento no lo especifique explícitamente, la declaración censal también será obligatoria en los casos del IBI y del IIVTNU, motivado por la remisión que el apartado 1 del art. 2 del RRFESFL establece

«a efectos de lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 15 de la Ley 49/2002, las entidades sin fines lucrativos deberán comunicar el ejercicio de la opción regulada en el artículo 1 de este reglamento» seguidamente el artículo 1, concretamente apartado 1 indica «la entidad deberá comunicar a la Administración tributaria su opción por dicho régimen a través de la correspondiente declaración censal».

¹⁴¹ Art. 5 de la Orden EHA/1274/2007, de 26 de abril, por la que se aprueban los modelos 036 de Declaración censal de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores y 037 Declaración censal simplificada de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores, «BOE» núm. 112, de 10 de mayo de 2007.

¹⁴² Art. 5 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. «BOE» núm. 213, de 5 de septiembre de 2007.

¹⁴³ Estos datos incluyen –a modo orientativo–, de conformidad con el art. 4 del Reglamento General de Actuación, los siguientes: «a) razón social o denominación completa, así como el anagrama si tuviera; b) número de identificación fiscal; c) número de identificación fiscal de otros países, en su caso, para los residentes; d) Código de identificación fiscal del Estado de residencia[...]; e) condición de persona jurídica o entidades residentes o no residentes en territorio español; f) Constitución en España o en el extranjero. Este último caso incluirá el país de constitución; g) Fecha de constitución [...]; h) capital social de constitución; i) domicilio fiscal en España y la referencia catastral del inmueble[...]; j) en su caso domicilio en el extranjero; k) nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal de los representantes legales.;) i) la declaración de que la entidad se constituye con la finalidad específica de la transmisión a terceros de sus participaciones, acciones y demás títulos representativos de los fondos propios, y de que no realizarán actividad económica hasta dicha transmisión. Así mismo, conforme al art. 7, la información censal complementaria respecto de las entidades residentes o constituidas en España incluidas en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores; en la misma línea el art. 8 con las no constituidas en España.

La reciente sentencia del TS 835/2020, de 22 de junio, realiza una particular distinción entre la exención del IBI y del IAE a la hora de ejercitar el ejercicio de opción establecido. Concretamente diferencia entre la comunicación de la exención en el IBI y el de solicitud de la exención en el IAE. Tras un análisis interpretativo de los artículos 14.1, 15.1 y 4 de la LRFESFL y los artículos 1.1 y 2 apartados 1,2 y 5 del RRFESFL hace las siguientes precisiones para las entidades sin fines lucrativos con respecto al IBI. En primer lugar, la obligación de comunicar a la Administración tributaria el ejercicio de opción mediante el uso de la pertinente declaración censal para la exención del tributo. En segundo lugar, la comunicación del ejercicio de opción al ayuntamiento correspondiente en función del emplazamiento del inmueble.

Aclarados los extremos anteriores, continúa con el IAE, matizando que el tributo local, en cuanto a su gestión y a diferencia del IBI, posee un Real Decreto específico¹⁴⁴. En el vienen recogidos los beneficios fiscales que en cuanto al IAE han de solicitarse, afirmando que la exención del IAE es rogada, a diferencia del IBI, el cual no disfruta ni de un Reglamento, Disposición o Ley de características similares. Al carecer este último de un cuerpo legal de estas características, la única condición es la comunicación de la opción¹⁴⁵.

«A la vista de todo ello consideramos: en primer lugar, que lo que está prevista es una comunicación al Ayuntamiento, que no una solicitud, para disfrutar de la exención del IBI; en segundo lugar, el ejercicio de la opción por la aplicación del régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos tiene carácter constitutivo, mientras que la comunicación al Ayuntamiento tiene carácter declarativo de una realidad preexistente; en tercer lugar, el Ayuntamiento no tiene competencia ni para la concesión ni para la denegación de la exención; y, en cuarto lugar la normativa no concreta el modelo de comunicación ni tampoco el plazo para trasladarla al Ayuntamiento.[...]Declaramos que interpretando los artículos 14.1, en relación con el 15.1 y 4, el artículo 15.4 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre

¹⁴⁴ Concretamente el art. 9. 1 del Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero, por el que se dictan normas para la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas y se regula la delegación de competencias en materia de gestión censal de dicho impuesto.

¹⁴⁵ Cfr. STS 835/2020, (Sala 3.ª, sección 2.ª) de 22 de junio de 2020, (Rec. 4950/2017). FJ. 3º.

*de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo impone de forma reglada a los Ayuntamientos la aplicación de la exención del Impuesto sobre Bienes Inmuebles de su competencia, a partir de la estricta comunicación al órgano competente, poniendo en conocimiento del Ayuntamiento la opción efectiva por la aplicación del régimen fiscal especial previsto para las entidades sin fines lucrativos»*¹⁴⁶.

5. Exención en el IIVTNU

5.1. Regulación

El art. 15.3 de la LRFESFL dispone que estarán

«exentos del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana los incrementos correspondientes cuando la obligación legal de satisfacer dicho impuesto recaiga sobre una entidad sin fines lucrativos». Añade que, 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 entidad sin fines lucrativos, la exención en el referido impuesto estará condicionada a que tales terrenos cumplan los requisitos establecidos para aplicar la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles»

En el TRLRHL, al igual que ocurría en el IAE, encontramos exenciones específicas para estas entidades, siendo incluso en determinados casos más beneficiosas que la LRFESFL dada la completa ausencia de requisitos. De esta forma tenemos, en el TRLRHL, art. 105.2 c) *las instituciones que tengan la calificación de benéficas o benéfico docentes* y f) *la Cruz Roja Española*.

La Doctrina científica ha matizado que en el caso de comunicar la aplicación del régimen opcional que estipula la Ley para ellas, no podrán alternativamente cambiar

¹⁴⁶*Ibidem.*

a la aplicación del TRLRHL porque les pueda beneficiar más en determinados casos¹⁴⁷. Por ello, nuestro criterio es que la entidad debe ser moderada a la hora de decidir por cual de los regímenes de exención se va a decantar, desde el momento inicial en el que valora la posibilidad de disfrutar de los beneficios fiscales.

Evidentemente, en cualquier momento de su vida, como persona jurídica, podrá renunciar a seguir aplicando el régimen fiscal de la LRFESFL. Sin embargo, la dilación que trasciende a los procedimientos administrativos y los problemas procedimentales que puede acarrear, hacen aconsejable decidir, desde el momento en que pudieran acceder a las distintas opciones que ofrecen ambas leyes, la vía que van a seguir y mejor se adapte a sus necesidades, salvo que no cumplan con los requisitos para ser consideradas entidades sin fines lucrativos.

En este impuesto, en atención a si es una transmisión a título oneroso o lucrativo, se produce una alteración en la titularidad del sujeto pasivo, de manera que, para el caso de transmisiones a título oneroso, el contribuyente será el transmitente del inmueble o quien constituya o transmita el derecho real, y en operaciones realizadas a título lucrativo, lo será el adquirente del inmueble o a favor de quien se constituya el derecho real¹⁴⁸.

¹⁴⁷ MARTÍN DÉGANO, I.: «Las fundaciones en los impuestos locales», *op. cit.*, p. 17; este autor también abogó con anterioridad que «la opción del régimen fiscal de la Ley 49/2002 no impide a la ENL disfrutar simultáneamente de otras exenciones reconocidas en el TRLHL. Así lo reconoce expresamente el apartado 5 del artículo 15. En nuestra opinión se derivan dos consecuencias. Las ENL de la Ley 49/2002 podrán disfrutar, como cualquier otra entidad, de las exenciones contempladas en los impuestos no mencionados en el artículo 15 (IVTM e ICIO) si se encuentran en el supuesto previsto en la norma general. Pero, además, podrían tener derecho a exenciones - también como cualquier otra entidad - en los impuestos contemplados en el artículo 15 y que afectarán a los supuestos que no se hallen cubiertos por el alcance de esta norma». En BLÁZQUEZ LIDOY, A; MARTÍN DÉGANO, I.: *Manual Tributario de entidades no lucrativas (asociaciones y fundaciones)* CEF. Ediciones. 2012, p.615.

¹⁴⁸ Arts. 106.1 TRLRHL «es sujeto pasivo del impuesto a título de contribuyente: a) « En las transmisiones de terreno o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos de dominio a título lucrativo, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general Tributaria, que adquiera el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate; b) «En las transmisiones de terreno o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos de dominio a título oneroso, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que transmita el terreno, o que constituya o transmita el derecho real de que se trate».

5.2. De las transmisiones lucrativas

La exención en las transmisiones lucrativas viene contemplada en el artículo 15.3 del la LRFESFL, haciendo referencia a ella en el primer párrafo del articulado. Así lo establece con la siguiente expresión: *«Estarán exentos del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana los incrementos correspondientes cuando la obligación legal de satisfacer dicho impuesto recaiga sobre una entidad sin fines lucrativos»*.

En este supuesto en particular, la exención es puramente subjetiva, dada la ausencia de cualquier tipo de requisito objetivo que sea vinculante a los bienes objeto de la transmisión¹⁴⁹.

Interpretativamente, podemos deducir llegado el caso, que para que puedan disfrutar de la exención, no se establecen requisitos en este artículo en cuanto a la afección de los bienes, producto de la transmisión o constitución de derechos. No es de aplicación para este tipo de transmisiones la afección de los bienes al desarrollo de una actividad y no tiene la entidad, por tanto, que acreditar necesariamente que en estos bienes inmuebles se desarrollaban actividades económicas exentas, dignas de disfrutar de la exención reconocida en el IBI, y, por tanto, a su vez, del IIVTNU.

La vinculación legislativa patentada por la Ley entre el IIVTNU y el IBI es a resultas de las transmisiones onerosas, no operando en este supuesto de transmisión lucrativa. Ciertamente, la entidad sí deberá cumplir con los requisitos exigidos para ser consideradas entidades sin ánimo de lucro, sin embargo, para la particularidad

¹⁴⁹ La STSJ de Cataluña 826/2007 (Sección 1.ª) de 18 de Julio de 2007, FJ. 3.º. *«Estarán exentos del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana los incrementos correspondientes cuando la obligación legal de satisfacer dicho impuesto recaiga sobre una entidad sin fines lucrativos (art. 15.3, párrafo primero), de forma que, en esencia, se pasa de un sistema de exención mixto a un sistema de exención exclusivamente subjetivo»*; en el mismo sentido la STSJ de Cataluña 1865/2005, (Sección 1.ª) de 17 de febrero de 2005, FJ.5.º: *« sin embargo como ya señaló esta Sala en su sentencia núm. 892/2004, de 16 de septiembre de 2004, se trata de una norma legal de indudables efectos innovativos en esta materia y que, frente a la doctrina legal del Tribunal Supremo, proclama la exención del impuesto que nos ocupa respecto de los incrementos correspondientes cuando la obligación legal de satisfacerlo recaiga sobre una entidad sin fines lucrativos. La exención pasa de ser mixta, conforme a la doctrina legal del Alto Tribunal, a ser subjetiva, a partir de la vigencia de tal Ley 49/2002.*

del caso a caso de cada uno de los bienes, tal y como está instrumentada la Ley, no será necesario que cumplan con las condiciones de afectación particular, estando exentos en todo caso. Más, si hacemos hincapié en la referencia que realiza el art. 106 del TRLRHL¹⁵⁰ de que, en estos supuestos, el sujeto pasivo es la entidad a favor de quien se constituye o transmite el derecho real en cuestión, por lo que difícilmente se podría obligar al transmitente a cumplir con los requisitos estipulados para las entidades sin fines lucrativos¹⁵¹.

Otro de los supuestos de transmisión lucrativa es el contemplado en el art. 23, apartado segundo de la LRFESFL,

«Estarán exentos del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana los incrementos que se pongan de manifiesto en las transmisiones de terrenos, o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio, realizadas con ocasión de los donativos, donaciones y aportaciones a que se refiere el artículo 17 de esta Ley».

En este caso –continuando con la aclaración que realizábamos en el epígrafe anterior– se reconoce la exención para el caso de los donativos, donaciones y aportaciones. Al ser realizadas a título lucrativo, estaríamos hablando de los supuestos en los que el donatario sería el sujeto pasivo del impuesto. Aclarado este término, la razón de ser de que se repita la exención reconocida en el art. 15.3 de

¹⁵⁰ Art. 106 del TRLRHL «1. Es sujeto pasivo del impuesto 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, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que adquiera el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate».

¹⁵¹ Así lo entendió la STSJ 473/2014 de 12 de noviembre, de la Comunidad Valenciana, en el supuesto en el que una entidad fundacional recibió un bien inmueble, mediante transmisión lucrativa como dotación fundacional, fruto de una sucesión mortis causa. El órgano judicial calificó, muy acertadamente a nuestro parecer, que la exención reconocida en el art. 15.3 de la LRFESFL es «una exención absoluta del IIVTNU cuando concorra junto a la naturaleza de la entidad sin ánimo de lucro, la condición de sujeto pasivo y transmisión a título lucrativo sin otro requisito adicional [...] Por tanto la clave de la controversia se resume en la conocida máxima latina: ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus: el requisito adicional relativo al destino de los bienes, invocado por la apelante, únicamente es exigible en otros tributos (Impuesto de Bienes Inmuebles) o bien en el caso del IIVTNU, tratándose de transmisiones onerosas efectuadas por la propia entidad» STSJ de la Comunidad Valenciana 473/2014, (sección 4.ª) de 12 de noviembre de 2014, (Rec. 70/2014), FJ. 3.º.

la LRFESFL y aquí en el art. 23, basa su fundamentación en que no todas las entidades lucrativas a las que se les aplica el régimen del beneficio fiscal son partícipes también del mecenazgo, formando un espectro más reducido las primeras¹⁵².

5.3. De las transmisiones onerosas

La exención en el supuesto de transmisiones onerosas, a diferencia de la anterior, es mixta¹⁵³ y no meramente subjetiva. Sumado al requisito de subjetividad que impera para este tipo de entidades, que suponen la excepción al sistema contributivo, encontramos el requisito objetivo de afectación de los bienes a los fines de la entidad y la vinculación con el IBI, que hace depender, para la exención en este tributo, de la previa exención del IBI¹⁵⁴.

En este caso, se produce una traslación de la titularidad del sujeto pasivo, siendo el transmitente del bien inmueble quien ha de abonar la cantidad correspondiente a la liquidación del impuesto. Para esta transmisión se plantean dos supuestos. El primero de ellos es que la entidad sin fines lucrativos sea la parte transmitente del bien inmueble o derecho, y el segundo es que actúe como adquirente del bien o

¹⁵² MARTÍN DÉGANO, I.: «Capítulo V. Las fundaciones en los impuestos locales» en PEDREIRA MENÉNDEZ, J. (Coord.): *La regulación de las entidades no lucrativas y el mecenazgo: cuestiones pendientes para una reforma*, 1ª ed. [Recurso electrónico], Thomson Reuters, Aranzadi, 2015, RB-14.

¹⁵³ Cfr. STSJ de Navarra 282/2019, *op.*, *cit.*, FJ. 3.º: «*está clara la necesidad de que, junto al elemento subjetivo, concurra el objetivo finalístico de la afectación del bien de que se trate a la función propia de una comunidad religiosa o al cumplimiento de fines benéficos docentes, así como la necesidad de que dicho extremo puede acreditado para que la exención del pago del Impuesto aquí cuestionado pueda ser reconocida.*»; STSJ de Cataluña 520/2011, (Sala C.A Sección 1.ª) de 20 de abril de 2001, FJ. 4.º «*En este sentido, no es suficiente la condición de entidad benéfica para gozar de la exención, incluso aunque se apoye en la Ley 49/2002, toda vez que la misma debe ser leída a través del artículo 106 del TRLHL. Por tanto, concibiéndose la exención como mixta, la finalidad o el destino del bien inmueble con respecto del cual se pretende aplicar la exención deviene fundamental.*».

¹⁵⁴ Así, STSJ de Granada 1221/2014 de 5 de mayo, sección 2.ª, FJ 2º, han determinado que «*De acuerdo con esta doctrina legal la exención prevista en el Acuerdo no es subjetiva, sino mixta, puesto que junto al elemento subjetivo, ha de concurrir el objetivo finalístico de la afectación del bien de que se trate a la función propia de la comunidad religiosa o al cumplimiento de la función benéfico-docente, así como la acreditación de estos extremos para que la exención en el Impuesto que estamos examinando pueda ser reconocida.*» Aunque en esta sentencia, el sujeto beneficiario, es la Iglesia Católica, es predicable para el resto de las entidades sin fines lucrativos, pues la exención se aplica en los mismos términos para estas, con la excepción de que estas últimas no son partícipes, evidentemente, de los Acuerdo entre España y la Santa Sede, por lo que, superada esta salvedad, es de notable interés para nuestra cuestión.

derecho en cuestión el contribuyente al pago del tributo. En transmisiones onerosas, en todo caso sería la entidad sin fines lucrativos la que transmite. Como en este tipo de transmisiones, aunque la Ley prevea la exención, el obligado tributario es la entidad, es indiferente que con posterioridad el inmueble sea destinado a actividades de entre las comprendidas en el marco del art. 7 o no. Una vez formalizada la transmisión esta se escapa de la esfera jurídica de control del transmitente, y no sería ajustado a derecho que una entidad que ya no tiene el bien o no disfruta de un derecho real perdiera la exención a consecuencia de un tercero, que, en su libre disponibilidad del bien, ha decidido realizar un tipo de actividad fuera de las entendidas como exentas.

Además del art.7 de la LRFESFL, esta ofrece una serie de rentas que también entrarían dentro de esa lista *numerus clausus*. Hablamos del art. 6, concretamente, apartado 3. En este selecto grupo entrarían por exentas aquellas rentas fruto de la transmisión de bienes inmuebles por cualquier título.

Vista la dependencia del IIVTNU con el IBI, debemos matizar ante qué tipo de impuestos nos encontramos en lo referente a su periodicidad. El IBI es de naturaleza periódica, de forma que todos los años generará: el derecho imponible y el devengo del impuesto, esté exento o no. El IIVTNU en cambio, es de naturaleza instantánea, y solo en el momento de producirse la transmisión se genera el hecho imponible y se produce la obligación de pago del sujeto pasivo. Esta diferencia en lo temporal implica que debemos atender a la situación en que se encuentra el inmueble en el momento de la transmisión en lo que a la exención se refiere. De manera que, si el inmueble en ese momento está disfrutando de la exención del IBI, no tendría inconveniente en disfrutar de la exención de la plusvalía. En caso contrario deberá abonar el incremento de valor experimentado por el terreno.

5.4. Aspectos formales para la concesión de la exención

El IIVTNU es el único impuesto de los tres regulados por la LRFESFL, de exacción potestativa. Esto implica que las Haciendas Locales podrán desarrollar determinadas cuestiones relativas a la gestión y aplicación del impuesto, lo que podría desembocar en "sombras de contradicción o dificultad en la interpretación" de acuerdo con su

redacción, como acertadamente puso de manifiesto LUCAS DURÁN¹⁵⁵ respecto a la regulación que realizaban determinados Ayuntamientos en torno a este impuesto. Destacó que estos, en ocasiones, imponían un plazo preclusivo para comunicar al Ayuntamiento la solicitud (comunicación) de exención, de manera que, en caso de no cumplir con el mismo, esto tendría un reflejo negativo en cuanto a su concesión.

Continuamos ahora realizando un examen interpretativo en cuanto a la aplicación del tributo a consecuencia de la dependencia de la exención del IIVTNU con el IBI.

Si nos remitimos a la expresión que realiza el IIVTNU, observamos lo siguiente, *«la exención al referido impuesto estará condicionada a que tales terrenos cumplan los requisitos para aplicar la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles»*. Vista la literalidad del artículo, podríamos concluir que, con el mero hecho de que respeten los requisitos para su aplicación, sin necesidad de que se reconozca previamente la exención del IBI podría entenderse reconocida la exención del impuesto. Sin embargo, nos es suficiente continuar con la redacción del articulado –concretamente el artículo 15.4 del mismo cuerpo legal– para comprender que, esa aplicación a la que se refiere el segundo párrafo del artículo 15.3, está *«condicionada a que las entidades sin fines lucrativos comuniquen al ayuntamiento correspondiente el ejercicio de opción regulado en el apartado 1 del artículo anterior»*. Es decir, para la aplicación efectiva se debe realizar la formalización de comunicación al ayuntamiento de la exención del tributo en la forma que reglamentariamente se establece ¹⁵⁶ y no será hasta formalizada la comunicación de opción por el régimen especial, cuando se entenderá reconocida.

Llevado a la práctica, una entidad que realice la transmisión o constituya un derecho real de un bien inmueble, para entender que está exento del tributo, deberá haber optado previamente por el régimen fiscal opcional reconocido para las entidades sin

¹⁵⁵ LUCAS DURÁN realiza un detallado análisis de las distintas ordenanzas fiscales que establecen un plazo preclusivo de solicitud de la presentación de la exención y otras que no. Que regulen un plazo a modo de ejemplo– como bien cita– encontramos, Ordenanza Fiscal de Madrid, Sevilla, Getafe y Parla; y otras que, aunque recogen expresamente la necesidad de realizar una solicitud, no establecen plazo alguno, tales como son el caso de Santa Cruz o Vitoria; Véase LUCAS DURÁN, M.: «Entidades sin fines lucrativos e Impuesto Municipal de Plusvalía: posible ilegalidad de algunas Ordenanzas Fiscales», *Tributos Locales*, vol. 123, 2016, pp. 64 y ss.

¹⁵⁶ Art. 2, en referencia con el art. 1 del Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre.

ánimo de lucro, habiendo comunicado la exención del IBI o del IIVTNU en todo caso, y puesto que hay una vinculación entre los tributos, el reconocimiento del IBI, siempre será previo o simultáneo, al del IIVTNU pues, aunque una entidad considere que estará exenta del pago por el IIVTNU, esta basará el reconocimiento o denegación en lo estipulado previamente para el IBI.

A efectos simplificativos en el procedimiento de comunicación, proponemos, dada la configuración legislativa por la que se hace depender al IIVTNU del IBI en cuanto al disfrute del beneficio fiscal, comunicada y otorgada la exención del IBI, siempre que concurren los requisitos exigidos en los periodos impositivos siguientes, no será necesario comunicar nuevamente la exención del IIVTNU al órgano correspondiente, sino que la mera comprobación por parte del órgano gestor de que reúne positivamente los requisitos para la exención del IBI al momento de la transmisión del inmueble, es suficiente para entender concedido su derecho.

Otro de los supuestos que genera cierta controversia es el caso de la exención de las donaciones y donativos en el artículo 23.2 de la LRFESFL, en cuanto a la necesidad o no de la comunicación formal del mecenazgo dado el sentido de la norma. En este supuesto quien se beneficia de la exención es el donante de los bienes inmuebles, no el donatario.

MARTÍN DÉGANO realizó una interesante matización en este último caso al que nos referíamos, comentando la Resolución del TEAR de Galicia, de 5 de febrero de 2015. El órgano administrativo recuerda que la Ley permite que los donativos se hagan a entidades no lucrativas *a las que sea de aplicación, no a las que se aplique*¹⁵⁷ lo que como resalta el autor *«esta diferencia de matiz en la redacción del artículo 16 de la Ley 49/2002 admitiría que no fuera necesario haber comunicado a la AEAT la voluntad de aplicársele el régimen especial para tener la consideración de entidad beneficiaria del mecenazgo siempre que se cumplieran con los requisitos fiscales previstos en el artículo 3 de esa norma»*¹⁵⁸.

¹⁵⁷ RTEAC de 5 febrero de 2015, R.G. 1975/2013.

¹⁵⁸ MARTÍN DÉGANO, I.: «Donativos a entidades sin fin de lucro que no han comunicado su opción por el régimen fiscal especial», *Centro de Estudios Fiscales*, nº. 388, 2015, pp.155 y 156.

IV. BENEFICIOS FISCALES EN LOS TRIBUTOS LOCALES DE LAS ENTIDADES DEL TERCER SECTOR COMPRENDIDAS EN EL TRLRHL

1. Beneficios fiscales en el IBI

1.1. Exenciones

Las exenciones en el IBI las encontramos en el art. 62 del TRLRHL, donde figuran tres clases diferenciadas. Las exenciones de oficio o automáticas¹⁵⁹ (apartado 1 del art. 62 del TRLRHL); las exenciones rogadas¹⁶⁰ (apartado 2 del art. 62 TRLRHL), que requieren de solicitud previa para su concesión; por último, encontramos las de carácter potestativo ¹⁶¹, y que precisan, por tanto, de una ordenanza fiscal que las establezca y regule (apartados 3 y 4 del art. 62 del TRLRHL).

¹⁵⁹ Estas de exenciones no necesita de solicitud previa, comunicación o que sean reconocidas o establecidas mediante una ordenanza fiscal. Así, encontramos: las destinadas a los bienes en manos de los entes públicos (segundo sector), y a los servicios educativos¹⁵⁹ y penitenciarios, así como los afectos a defensa nacional; los bienes comunales y los montes vecinales en mano común; los de la Iglesia Católica en virtud de los acuerdos que tienen firmados, y los de las asociaciones confesionales no católicas legalmente reconocidas; los de la Cruz Roja; los inmuebles a los que sean de aplicación la exención en virtud de tratados internacionales en vigor; la superficie de los montes poblados con especies de crecimiento lento reglamentariamente determinadas; y los terrenos ocupados por las líneas de ferrocarriles y los edificios enclavados en los mismos terrenos, que estén destinados a estaciones, almacenes o cualquier otro servicio que resulte indispensable, descartándose así cualquiera que desarrolle una actividad económica como la hostelería, los espectáculos o casas destinadas a viviendas de empleados. *Vid.* Artículo 62.1. Para autores como CHECA GONZALEZ Y MERINO JARA, «Se incluyen aquí las exenciones que se aplican por mandato directo del artículo 63.1 de la LRHL, de acuerdo con la nueva redacción dada a este precepto por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre. Las mismas son las que seguidamente se enumeran, debiendo también indicarse que respecto a estas exenciones no se ha previsto que los Ayuntamientos sean compensados. El párrafo primero de la disposición adicional tercera de la referida Ley 51/2002 señala en este sentido que, a efectos de lo establecido en dicha Ley, no será de aplicación lo dispuesto en el primer párrafo del apartado 2 del artículo 9 de la LRHL» en CHECA GONZÁLEZ, C. y MERINO JARA, I.: *La Reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en Materia Tributaria*, Aranzadi, 2003, p. 63.

¹⁶⁰ Este tipo de exenciones requieren de una solicitud previa por parte del interesado. De esta forma, encontramos: los declarados de forma expresa e individualizada monumento o jardín histórico, de interés cultural, mediante real decreto en la forma establecida en la Ley de Patrimonio Histórico, bajo las condiciones estipuladas por el apartado 2 b) del presente artículo; las superficies de los montes en que se realicen repoblaciones forestales o regeneración de masas arboladas, bajo proyectos de ordenación o planes técnicos aprobados por la Administración forestal. *Vid.* Art. 62.2 a) y b).

¹⁶¹ La norma dispone, en primer lugar, a las ordenanzas fiscales como las encargadas de regular una exención a favor de los bienes que sean de titularidad de los centros sanitarios públicos. Y, por otro lado, los ayuntamientos como los encargados de establecer, bajo criterios de eficiencia y

Desde un punto de vista doctrinal, se ha afirmado que

«las mismas pasaron a ser de dos clases: obligatorias (art. 62.1 y 2 del TRLRHL) y potestativas (art. 62.3 y 4 del TRLRHL), clasificándose, a su vez, las primeras en dos grupos: las aplicables de oficio (art. 62.1 del TRLRHL), y las que precisan de previa solicitud del sujeto pasivo (art. 62.2 del TRLRHL), siendo criticable que se estableciese al respecto a las obligatorias la no-compensación a los ayuntamientos, esto es, la no-aplicación a ellos de lo dispuesto en el artículo 9.2 del TRLRHL»¹⁶².

Dada la peculiaridad de las entidades del Tercer Sector, vamos a centrar nuestro objeto de estudio en los apartados 1 c) y d) y el apartado 2 ¹⁶³ en toda su extensión.

a) De las exenciones automáticas.

Las exenciones reconocidas en el apartado 1 c) se corresponden con los bienes integrantes de la Iglesia Católica y los de las asociaciones confesionales no católicas legalmente reconocidas, en los términos establecidos en los respectivos acuerdos de cooperación¹⁶⁴, por su parte, el apartado d) las estipula para los bienes de la Cruz Roja

economía en la gestión recaudatoria del tributo, la exención de determinados bienes rústicos y urbanos cuya cuota líquida no supere la cuantía que se determine mediante ordenanza fiscal. En el primer supuesto, tal y como está establecida la redacción de la norma, deja abierta la posibilidad a cualquier ente público con capacidad reglamentaria de elaborar una ordenanza fiscal que pueda regular una exención a favor de los centros sanitarios públicos.

¹⁶² CHECA GONZÁLEZ, C.: «Las últimas reformas sobre el IBI y en materia catastral», *Claves de Gobierno Local*, 4, *Fundación Democracia y Gobierno Local*, 2005, p. 242.

¹⁶³ Con respecto al último apartado, debemos remarcar el hecho de que el objeto social y fines que pueden tener este tipo de entidades es de lo más flexible y no tiene una línea única definida. Por ende, existen multitud de entidades que se dedican al mantenimiento del patrimonio Histórico Español, que, en determinados casos, por no cumplir los requisitos de la Ley Fiscal, si se benefician en cambio de las exenciones comprendidas en el TRLRHL.

¹⁶⁴ La Iglesia Católica y el resto de las confesiones religiosas con notorio arraigo y presencia en nuestro país, tienen firmado y ratificado con España distintos instrumentos que le permiten beneficiarse fiscalmente por los Bienes que son de su propiedad. Estamos hablando del *Instrumento de Ratificación del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre asuntos Económicos*; el *Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España*, con la *Federación de Comunidades Israelitas de España* y con la *Comisión Islámica de España*.

La exención que gira en torno a los bienes integrantes de estas entidades sufre de un solapamiento con la LRFESFL, ya que también está recogida en esta última¹⁶⁵. Ello, unido a la ausencia de requisitos la ha hecho cuanto menos controvertida y polémica¹⁶⁶, siendo ampliamente analizada por la doctrina, sobre todo la primera entidad ¹⁶⁷.

¹⁶⁵ El Acuerdo entre la Santa Sede, y el Estado Español, las leyes de las distintas confesiones religiosas, las ordenes ministeriales de interpretación, junto con los arts. 62.1 y 61.2 del TRLHL y el art. 15 de la LRFESFL además las disposiciones adicionales sexta, octava y novena, de la misma Ley, viene a configurar un entramado jurídico mediante el cual, estas entidades se encuentran protegidas de la posible irrupción del Impuesto de Bienes Inmuebles, decimos posible, pues esta exención puede llegar a verse mermada por la necesidad de la firma de acuerdos de cooperación entre el Estado Español y las distintas confesiones religiosas, lo que dejaría fuera del alcance a las *denominadas entidades religiosas menores* que no tengan suscrito un acuerdo con el Estado. Una condición de *régimen pacticio* que no se vio resuelta por ninguna de las dos leyes dedicadas a las fundaciones y los incentivos fiscales de las entidades sin fines lucrativos, las Leyes 30/1994 de 24 de noviembre y la actual LRFESFL respectivamente. Cfr. MARTÍN, M.M.: «Aproximación a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo desde el punto de vista de Derecho Eclesiástico del Estado» en *Revista general de derecho canónico y derecho eclesiástico del estado*, [Recurso electrónico], Portal Derecho. Print, N.º 2, Iustel, Madrid, 2003, p.13. Por su parte, la LRFESFL en su disposición adicional quinta hace referencia a los bienes que integren el patrimonio de la Cruz Roja.

¹⁶⁶ Es necesario poner de manifiesto, que la Sentencia solo hace referencia a los acuerdos con la Iglesia Católica, y aunque la regla de las exenciones debe ser aplicada de manera restrictiva conforme al art. 14 de la LGT, bien es cierto que, aunque el resto de confesiones religiosas no tienen suscritos acuerdos de cooperación económica, a nuestro respetuoso entender, se debe plantear la necesidad de que el resto de entidades puedan beneficiarse en los mismos términos que la Iglesia Católica. En un estado aconfesional y donde tienen cabida el resto de religiones, no cabe desmerecer a ninguna de cualquier ventaja fiscal de la que se beneficie el resto. De forma contraria, se estaría contrariando el principio de igualdad que establece la Constitución y que debe ser respetado a la hora de firmar acuerdos de cooperación como recuerda el art.7 de la Ley Orgánica de Libertad Religiosa. Con la anterior Ley de las Haciendas Locales – la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, y la ausencia de suscripción de los Acuerdos de Cooperación entre el Estado Español y las distintas confesiones religiosas se generaban problemas de interpretación con respecto a qué bienes inmuebles estarían exentos del IBI, sin embargo, a raíz de la firma de los acuerdos junto con el TRLRHL, estas dudas quedarían relegadas a resueltas en vía judicial, obligando a los Tribunales a arrojar luz sobre los distintos supuestos. Este aspecto ha sido destacado por BENEYTO BERENGUER, R., 2016. «¿Están exentos del I.B.I. los inmuebles propiedad de la iglesia católica?» *Revista General de Derecho Canónico y Derecho Eclesiástico del Estado*, no. 42, p.6.

¹⁶⁷ Ejemplificativamente, con respecto a los bienes integrantes de las confesiones religiosas TORRES GUTIÉRREZ, A.: «Régimen Fiscal de las confesiones religiosas en el IBI». *Haciendas locales y patrimonio histórico cultural*, Dykinson, Madrid, 2017, pp. 253-285; MARTÍN DÉGANO, I.: *El régimen tributario de las confesiones religiosas y de sus entidades en el derecho español*, Mc Graw Hill, Madrid, 1999; MESEGUER VELASCO, S.: «El sistema de financiación de la Iglesia Católica a través de las exenciones fiscales», Servicio de Publicaciones de la U. C. M., Madrid, 2000, pp. 164 a 171; RODRIGUEZ BLANCO, M.: «El estatuto jurídico-tributario de los lugares de culto». *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado* [en línea] 2000, pp. 509-609. Disponible en: [https://www.boe.es/biblioteca_juridica/anuarios_derecho/abrir_pdf.php?id=ANU-E-2000-10050900607_ANUARIO_DE_DERECHO_ECLESIASTICO_El_Estatuto_juridico-tributario_de_los_lugares_de_culto].

Con respecto a los bienes integrantes de la Iglesia Católica y los de las asociaciones confesionales no católicas, el art. 62.1 c) ha condicionado la exención a «*los términos previstos en el Acuerdos entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos de enero de 1979*» y «*en los términos establecidos en los respectivos acuerdos de cooperación suscritos [...]*», respectivamente. El artículo IV del acuerdo suscrito dispone que no deben reunir ningún requisito. Por su parte, los referidos al artículo V (referente a las asociaciones y entidades religiosas), con su redacción «*que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias, o de asistencia social tendrán derecho a los beneficios fiscales que el ordenamiento jurídico-tributario del Estado español prevé para las entidades sin fin de lucro y, en todo caso, los que se conceden a las entidades benéficas privadas*», presenta una doble limitación: una finalística (por cuanto deben realizar una serie de actividades concretas) y otra material (en cuanto a que deben reunir los requisitos estipulados en la LRESFL¹⁶⁸).

La Sentencia pionera del Juzgado de lo Contencioso Administrativo de Ourense—confirmada con posterioridad por el Tribunal Supremo—, entendió que pese a la “doble referencia” que se realiza por parte de las distintas leyes, la exención de los bienes debía interpretarse conforme a los Acuerdos de Cooperación entra la Iglesia Católica y el Estado Español. De este modo razonó que:

El régimen previsto en los arts. 5 a 15, ambos inclusive, de esta Ley será de aplicación a la Iglesia Católica y a las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español, sin perjuicio de lo establecido en los acuerdos a que se refiere la disposición adicional anterior”. Así pues, la exención del I.B.I. prevista en el

¹⁶⁸ Hace referencia a los requisitos recogidos en la LRFESFL. Así la sentencia del Tribunal supremo de lo Contencioso Administrativo, se pronunció la improcedencia de reconocer el derecho a disfrutar de exención respecto a fincas destinadas a funciones benéfico – docentes al amparo del art. 64.d) de la Ley de Haciendas Locales. En ella se hacía hincapié en la diferencia entre las entidades del artículo IV y V del Acuerdo, por cuanto que las primeras se reconocían unas exenciones *directas o autónomas*, , mientras que para las segundas se debía acudir a la legislación fiscal prevista para las entidades sin ánimo de lucro, así mismo establecía no solo la obligatoriedad de la condición de asociación o entidad sin ánimo de lucro, sino además que la actividad que se desarrollaba *estuviera vinculada a esa finalidad, en todo caso benéfico docente [...] y a determinados bienes de estricto uso religioso*. Fundamento Jurídico 2. Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 10 Mar. 2001, Rec. 9550/1995.

Art. 15.1 se remite a los términos previstos en la normativa reguladora de las Haciendas Locales y, su vez, la aplicación de dicho régimen a la Iglesia Católica se remite en la D.A. novena a lo establecido en los acuerdos a que se refiere la Disposición Adicional octava, la cual establece que "*Lo dispuesto en esta Ley se entiende sin perjuicio de lo establecido en los acuerdos con la Iglesia Católica y en los acuerdos y convenios de cooperación suscritos por el Estado con las iglesias, confesiones y comunidades religiosas, así como en las normas dictadas para su aplicación, para las fundaciones propias de estas entidades, que podrán optar por el régimen fiscal establecido en los arts. 5 a 25 de esta Ley, siempre que en este último caso presenten la certificación de su inscripción en el Registro de Entidades Religiosas, y cumplan el requisito establecido en el número 5º del art. 3 de esta Ley*", lo que a su vez, en el caso presente, remite a los términos del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede de 3 de Enero de 1979 sobre Asuntos económicos»¹⁶⁹.

Podemos concluir que tan solo los bienes pertenecientes a ella y el resto de asociaciones confesionales no católicas disfrutaban de la exención automática reconocida en el apartado 1 c) del art. 62. El resto deberán atender a la legislación vigente, que actualmente obliga a la comunicación previa a la Administración y el cumplimiento de los requisitos establecidos en la Ley¹⁷⁰. En nuestra opinión las deja fuera de lo que entendemos conceptualmente como exención automática.

¹⁶⁹ FJ 1 de la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-administrativo N.º. 2 de Ourense, Sentencia 14/2013 de 17 Ene. 2013, Proc. 198/2012. Por su parte, la sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 4 Abr. 2014, Rec. 653/2013, la cual tras un profundo análisis interpretativo de la norma llegó a las siguientes conclusiones; Examinando la Exposición de Motivos de la Ley 49/2002, el legislador «*decidió mantener las exenciones previstas en la Ley 30/1994, en materia de tributos locales, ampliando su ámbito, pues únicamente se excluyen los bienes afectos a explotaciones económicas no exentos del impuesto sobre sociedades*. A lo anterior le sumamos que el artículo 15.6 de la Ley 49/2009, establecía *lo dispuesto en este artículo se entenderá sin perjuicio de las exenciones previstas en la Ley reguladora de las haciendas locales 38/1998, de 28 de diciembre*. Paradójicamente la Ley de las Haciendas Locales se modificaría por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, y entrando en vigor el ya conocido TRLHL, que se remitía, en el apartado exenciones, a los acuerdos de cooperación de las distintas confesiones. La Sentencia concluye que tratándose de entidades de la Iglesia Católica del artículo IV, del Acuerdo sobre asuntos económicos, les es de aplicación la exención prevista en el apartado 1 del artículo 15 de la Ley 49/2002, respecto de los bienes de su titularidad y sin afección económica a ninguna explotación económica. Así mismo disfrutaban de las exenciones de los bienes enumerados en la letra A) del artículo IV del citado acuerdo.»

¹⁷⁰ LRFESFL y RGRFESFL.

Por su parte, la exención referida a la Cruz Roja¹⁷¹ en el TRLRHL es de carácter mixto, total y permanente. Esta entidad no presentan ninguna limitación establecida por ella en la Ley, siendo concedida además de forma automática¹⁷². Con carácter previo a la normativa del régimen fiscal, autores como CHECA GONZALEZ, manifestaron que esta exención presentaba un carácter marcadamente mixto, ya que la ley no establecía límite para la exención a los bienes de esta entidad, afirmando que «una interpretación lógica de esta exención debe llevar a limitar su aplicabilidad a los bienes inmuebles afectos a las actividades propias de esta entidad benéfica»¹⁷³. Tanto la LRFESFL, en sus disposiciones adicionales cuarta y quinta respectivamente, como su homóloga anterior, unían el régimen de aplicabilidad de los tributos locales de las entidades sin ánimo de lucro a los de la Cruz Roja, al menos aparentemente, lo que nos puede llevar a una exención de carácter mixto. La LRFESFL no es clarificadora al respecto, sin embargo, tan solo debemos acudir al TRLRHL, para ver que no figura ninguna condición para los bienes de su propiedad. La legislación anterior dio lugar a una jurisprudencia mas restrictiva, ya que solo se beneficiaban de la exención cuando los bienes fueran destinados a sus fines estatutarios¹⁷⁴.

La exención del IBI de los bienes integrantes de la Cruz Roja no presenta condición alguna en el TRLRHL. Sin embargo, sí que se ponen de manifiesto en la LRFESFL.

¹⁷¹ La evidencia fáctica de sus actividades humanitarias y sociales de orden público, la difusión de los derechos humanos fundamentales o la promoción de la igualdad muestran el carácter subjetivo de esta exención. Véanse arts. 1, 5 y 6 de la Orden SCB/801/2019, de 11 de julio, por la que se publica el texto refundido de los Estatutos de Cruz Roja Española, «BOE» núm. 178, de 26 de julio de 2019 la define como «una institución humanitaria de carácter voluntario y de interés público»

¹⁷² La concesión de la exención es automática. Sin embargo, la disposición adicional quinta del primer párrafo de la LRFESFL nos remite al penúltimo párrafo del número 5º del artículo 3. Este dispone «Lo dispuesto en este número será de aplicación igualmente a los administradores que representen a la entidad en las sociedades mercantiles en que participe, salvo que las retribuciones percibidas por la condición de administrador se reintegren a la entidad que represente». A lo que se refiere este artículo es a la gratuidad de los administradores, sin perjuicio del derecho a ser reembolsados aquellos gastos debidamente justificados que el desempeño de su función les ocasionen o puedan exceder los límites previstos en la norma del IRPF. Para mayor detalle, Véase Artículo 3, apartado 5º., de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre.

¹⁷³ CHECA GONZÁLEZ, C., 1998. *Exenciones en materia de impuestos locales*. Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, Aranzadi, Pamplona, p.61. A su vez en Vid. GARCÍA NOVOA, C.: «El Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Hecho Imponible. Sujetos pasivos. Exenciones», *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, AA VV, *Jurisprudencia Tributaria*, 1992, p. 629; Vid. MARTÍNEZ FERNÁNDEZ, J.: *Régimen tributario del mecenazgo en España*, La Ley-Actualidad, Madrid,1996, p.161.

¹⁷⁴ GONZALEZ PUEYO, J. M^a., 2012. *Comentarios al Texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, El Consultor de los Ayuntamientos, La Ley, Wolters Kluwer, Madrid, p. 473.

Unos requisitos futuros pero que no la limita desde su inicio a disfrutar del beneficio fiscal. Razonado lo anterior, teniendo en cuenta que la doctrina no ha llegado a un nexo común, cabe concluir que esta exención desde la perspectiva del TRLRHL, es puramente subjetiva¹⁷⁵ (no hay ninguna condición presente en esta Ley). En cambio, si acudimos a la LRFESFL, presenta un carácter mixto pues dispone la condición establecida en la D. Adicional Quinta. En nuestra estricta opinión, si tenemos en cuenta el principio de especialidad¹⁷⁶, además del hecho la ley que regula las exenciones para la Cruz Roja, es anterior a la LRFESL¹⁷⁷, podemos concluir que tiene un marcado carácter mixto.

En cualquier caso, su concesión es automática y su mantenimiento deberá respetar los requisitos y condiciones establecidas para las rentas y explotaciones económicas marcados en la LRFSL.

Por último, la extensión de la exención no solo se aplica a los bienes de su propiedad, sino también a aquellos que disfruten de una concesión administrativa, de un derecho real de superficie o de usufructo, no siendo así para aquellos bienes arrendados donde desarrolla su actividad¹⁷⁸.

¹⁷⁵ Así lo han puesto de manifiesto autores como COBO OLVERA, T.: «Exenciones del Impuesto Sobre Bienes Inmuebles que no necesitan para su aplicación la previa solicitud del sujeto pasivo» *Revista Quincena Fiscal*, núm. 9/2009 parte Estudios. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2009.p. 15-42. Para autores como MARTÍNEZ GARCÍA- MONCÓ «*lo que supone que quedan exentos del impuesto la totalidad de los bienes de que sea titular esta institución, aun cuando no estén destinados a los fines propios de la misma*». En MARTÍNEZ GARCÍA-MONCÓ, A.: *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles y los valores catastrales*, 2ª ed. Ed. Lex Nova, 1995, p. 87; en similares términos Cfr. RUBIO DE URQUIA, J.I. y ARNAL SURIA, S.: *Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, tomo I, 2.ª ed., El consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados. Ed. Abella, 1996, p. 362. Para autores como ALÍAS CANTÓN, la tesis de que la exención de los bienes de la Cruz Roja es mixta difícilmente se mantiene, por cuanto que, en sus propias palabras, «*se apartan de la literalidad del precepto "Bienes inmuebles de la Cruz Roja Española", que aparentemente lo configuran como una exención de carácter subjetivo, sobre todo teniendo en consideración la regulación actual de la citada institución*», seguidamente hace referencia a los artículos 1.1 y 1.4 del Real Decreto 415/1996, de 1 de marzo, por el que se establecen las normas de ordenación de la Cruz Roja, en . Mas recientemente, Gomar Sánchez apoya la idea de que opera sin ningún tipo de limitación, tal y como figura en el TRLRHL, Cfr. GOMAR SÁNCHEZ, J.I.: «Exenciones de oficio en el Impuesto de Bienes Inmuebles», *La Ley digital*, 2020 p.5.

¹⁷⁶

¹⁷⁷ Recordemos que, aunque el TRLRHL es de fecha de 5 de marzo de 2004, sin embargo, el artículo ha permanecido casi invariable desde su aprobación, inicialmente, por la Ley Ley 39/1988, de 28 de diciembre y posteriormente la LF.

¹⁷⁸ MERINO JARA, I; MANZANO SILVA, E.: *Los tributos locales y el régimen fiscal de los ayuntamientos*, (Dir. Pablo Chico de la Cámara Javier Galán Ruiz), Thomson Reuters, 2014, p. 43.

b) De las exenciones rogadas

Aquellas entidades del tercer sector que no cumplan con los requisitos acogidos a la LRFESL podrán, dependiendo de su actividad y previa solicitud, disfrutar de las exenciones que dispone el apartado 2 del art. 62 del TRLRHL. Esta a su vez se divide en dos: los destinados a la enseñanza (apartado a), y los declarados monumento o jardín histórico (apartado b). Ambas exenciones son totales, permanentes, rogadas y de carácter mixto¹⁷⁹.

La exención de la que disfrutaban los bienes inmuebles pertenecientes a los centros docentes de régimen concertado ha sido precisada por la doctrina administrativa¹⁸⁰, remarcando cuatro aspectos significativos:

- a) El bien inmueble debe estar destinado a la enseñanza por centros docentes acogidos, total o parcialmente, al régimen de concierto educativo¹⁸¹. En este caso, la exención resulta aplicable a la superficie afectada a la enseñanza concertada, quedando fuera de sus límites las superficies que no se pertenezcan a él. Se incluyen en este supuesto, en cambio, las actividades complementarias, tales como el comedor, los espacios deportivos, etc.). De lo expuesto se deduce que, a diferencia de lo que ocurría con las ESFL, aquí si cupiera aplicar la exención parcial para la superficie o área afectada.

- b) Deben mantener en el momento del devengo (1 de enero) la condición de centro concertado total o parcialmente, no siendo privados por causas

¹⁷⁹El Tribunal Supremo considera que el art. 62.2.a) del TRLHL establece una exención mixta en el IBI, en la medida en que se concede respecto de los bienes inmuebles en los que se desarrolla la enseñanza en régimen de concierto (exención objetiva), pero solo cuando quien ejerce dicha actividad educativa concertada es el titular de los edificios e instalaciones donde la misma tiene lugar (exención subjetiva), *Vid.* STS , Sección 2.ª, de 27 de junio de 2018, Recurso 235/2016.

¹⁸⁰ CV 0638-17, de 13 de marzo de 2017, SG de Tributos Locales.

¹⁸¹ Con respecto al régimen de concierto educativo, el artículo 108 de la Ley orgánica 2/2006, de educación, clasifica a los centros docentes en públicos y privados. Dentro de esta última modalidad, encontramos los centros privados que se acogen al régimen de concierto educativo. Así mismo, el artículo 116 de la misma Ley Orgánica dispone: «*Los centros privados que ofrezcan enseñanzas declaradas gratuitas en esta Ley y satisfagan necesidades de escolarización, en el marco de lo dispuesto en los artículos 108 y 109, podrán acogerse al régimen de conciertos educativos en los términos legalmente establecidos. Los centros que accedan al régimen de concertación educativa deberán formalizar con la Administración educativa que proceda el correspondiente concierto*».

previstas en la normativa sectorial ni desafectadas las unidades objeto de la exención.

- c) Los titulares¹⁸² deben ostentar la condición de sujetos pasivos, del impuesto. Es decir, deberán ser titulares de alguno de los derechos establecidos en el TRLRHL para el IBI.
- d) Debe ser este sujeto el que solicite la exención al ayuntamiento o en su caso, el órgano encargado de la gestión del impuesto.

Por su parte, los bienes declarados de forma expresa e individualizada monumento o jardín histórico de interés cultural¹⁸³ deben cumplir una serie de condiciones:

- 1) Estar inscritas en el Registro establecido en el art. 12 de la LPHE. Esta inscripción debe ser realizada por alguno de los conceptos a los que se refiera el art. 14.2 de la misma ley, es decir, los Monumentos, Jardines, Conjuntos y Sitios Históricos, así como zonas arqueológicas. Y los comprendidos en la Disposiciones adicionales primera, segunda y quinta de la Ley.

¹⁸² La STS núm. 1098/2018, de 27 de junio, en su FJ 2.º. Ha realizado las siguientes precisiones: «*resulta evidente que, al exigir que quien desarrolla la actividad educativa en régimen de concierto sea al mismo tiempo el titular de los bienes en que dicha actividad tiene lugar, no estamos haciendo una interpretación "extensiva" de la norma que establece la exención y, por tanto, "correctora" o, si se prefiere, no "declarativa", contraria -se dice- al principio de legalidad, sino que, por el contrario, tal y como reclama el artículo 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, conforme a lo dispuesto en el artículo 3.1 del Código Civil, la interpretación que mantenemos, respetando escrupulosamente el sentido propio de los términos del artículo 62.2.a) del TRLHL, atiende al contexto (interpretación sistemática de la norma que tiene en cuenta lo establecido en los artículos 61.1 y 63.1 del TRLHL, que definen el hecho imponible y el sujeto pasivo del IBI, respectivamente) [...] puede decirse que el artículo 62.2.a) del TRLHL establece una exención mixta en el IBI, en la medida en que se concede respecto de los bienes inmuebles en los que se desarrolla la enseñanza en régimen de concierto (exención objetiva), pero solo cuando quien ejerce dicha actividad educativa concertada es el titular de los edificios e instalaciones donde la misma tiene lugar (exención subjetiva)*». Con anterioridad, la ST de 23 de diciembre de 2002, se pronunció en el sentido de que «*no puede atribuirse a los bienes urbanos que no son los que ejercen las actividades docentes, como es el caso de la Caja de Ahorros recurrente, aunque los tengan cedidos gratuitamente a la institución que los utilice para dichos fines (en este caso la Casa Social Católica de Valladolid), porque ambas condiciones: la titularidad de los bienes y la del centro educativo, han de coincidir en la misma persona o entidad para gozar del beneficio tributario, sobre el impuesto que recae precisamente sobre la propiedad de los inmuebles*».

¹⁸³ Serán considerados también bienes del patrimonio histórico Español aquellos comprendidos en las Disposiciones Adicionales Primera, Segunda y Quinta.

2) No estarán incluidos todos los bienes urbanos que se encuentren entre los límites de las zonas arqueológicas, y sitios y conjuntos históricos. La Ley los clasifica en función a su tipología. Así, en las zonas arqueológicas (comprendidas en el artículo 20 de la LPHE), se requerirá de la redacción de un Plan Especial de Protección del área implicada. Dicho plan dependerá de la Administración competente para la protección de este tipo de bienes. En los Conjuntos históricos, deberán contar con una antigüedad superior a cincuenta años y además estar incluidas en el catálogo previsto en el Reglamento de planeamiento para el desarrollo y aplicación de la Ley sobre Régimen de Suelo y Ordenación Urbana.

3) No estar afectos a explotaciones económicas¹⁸⁴, salvo que les resulte de aplicación alguno de los supuestos recogidos en la LRFESFL o el contribuyente sea el Estado, la Comunidad Autónoma o ente local y organismos autónomos del Estado o entidades de derecho público de análogo carácter.

La Ley realiza una acepción negativa respecto de las explotaciones económicas. En torno a la figura del arrendamiento existe cierta uniformidad en la doctrina Administrativa en que supone una actividad económica¹⁸⁵. El criterio inicial fue considerar como una actividad económica cuando hubiese contratada una persona para el desarrollo de la actividad, siguiendo lo establecido por el art. 27.2 de la LIRPF

¹⁸⁴ La Consulta 006/2014 de la Secretaria General de Tributos Locales nos parece cuanto menos interesante, siguiendo una línea similar, a la DGT, para la exención del IBI se necesita de la no afectación a las explotaciones económicas, salvo las excepciones en la LRFESFL, seguidamente, acude al artículo 62 del TRLRHL, donde, como ya hemos visto, se regulan los distintos supuestos de exención total de los bienes inmuebles, la consulta concluye afirmando que « *si un determinado inmueble estará exento en su totalidad si le es de aplicación alguno de los supuestos regulados en dicho artículo, no estándolo en caso contrario, pero no es posible la aplicación de una exención parcial. Para que la exención del IBI regulada en la letra b) del artículo 62.2 del TRLRHL sea aplicable es necesario que el bien inmueble no esté afecto al desarrollo de una explotación económica, ya sea por toda o parte de la superficie del mismo. Aunque la explotación económica sólo se desarrolle en una parte de la superficie del bien inmueble, quedará sujeta y no exenta la totalidad del inmueble, sin que sea posible prorratear la cuota del impuesto en función de la superficie*».

¹⁸⁵ RTEAC de 28 de mayo de 2013, «*La cuestión ha sido objeto de abundantes pronunciamientos de todos los intérpretes de la norma fiscal, tanto de la Administración como de los Tribunales de Justicia, disponiendo en los últimos años de una serie de sentencias del Tribunal Supremo que, obvio es decirlo, son las que han de marcar la pauta interpretativa a seguir, por lo que a ellas acudimos*».

que dispone: «a efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento de inmueble se realiza como actividad económica, únicamente cuando para la ordenación de este se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.» Sin embargo, como ha destacado parte del sector doctrinal¹⁸⁶, este criterio no sostiene su aplicación a la exención del IBI a raíz de la Sentencia del TS de 18 de julio de 2019 (recurso 5873/2017), en la que se determina que los requisitos para que la actividad de arrendamiento de inmueble tenga la consideración de actividad económica establecidos en la LIRPF no se pueden «hacer extensivo al IS».

Por su parte, en cuanto a la organización de visitas, el art. 13, apartado 2 de la LPHE establece que los titulares de los derechos reales deben permitir en condiciones de gratuidad, en la forma que se determine reglamentariamente, el acceso, inspección estudio y visita pública. Seguidamente, el RDDPLPH se refiere al acceso público en similares términos. La CV 0621-13 concluye que toda aquella actividad ajena a lo establecido en los «*estrictos términos establecidos por la legislación sectorial*» será considerada una actividad económica, ejemplificativamente hace referencia a congresos, banquetes, rodajes, entre otros¹⁸⁷. Por tanto, estas entidades no podrán acogerse a la exención del impuesto cuando las visitas presenten remuneración económica.

Debemos destacar la imposibilidad de prorratear la cuota del IBI en el caso de que la actividad sea realizada tan solo en una parte del bien inmueble, debiendo ser abonada. La Ley no contempla este supuesto, a diferencia de lo que ocurre con los bienes destinados a la educación.

Por último, la doctrina ha puesto de manifiesto que resulta significativo la extensión del beneficio fiscal sin compensación para los entes locales afectados, lo que

¹⁸⁶ Véase, MAGRANER MORENO, F.J.: «Las exenciones rogadas en el IBI». *El consultor de los ayuntamientos y de los juzgados, Revista técnica especializada en administración local y justicia municipal*, N.º Extra-4, 2020, p. 7.

¹⁸⁷ CV 0621-13 de la Subdirección General de Impuestos sobre las Personas Jurídicas de 28 de febrero de 2013.

demuestra una aparente falta de lealtad institucional entre las administraciones públicas¹⁸⁸.

C) De las exenciones potestativas

El art. 62.3 y 4 regulan dos exenciones de carácter potestativo. La del apartado 3, dirigidas a los centros sanitarios de titularidad pública y la del apartado 4, orientadas a los inmuebles –rústicos y urbanos– cuya cuota líquida no supere una determinada cuantía establecida mediante ordenanza fiscal. Dada la singular naturaleza de los inmuebles sanitarios, solo nos vamos a referir a los acogidos a la exención del apartado cuarto, que dispone lo siguiente:

«Los ayuntamientos podrán establecer, debido a criterios de eficiencia y economía en la gestión recaudatoria del tributo, la exención de los inmuebles rústicos y urbanos cuya cuota líquida no supere la cuantía que se determine mediante ordenanza fiscal, a cuyo efecto podrá tomarse en consideración, para los primeros, la cuota agrupada que resulte de lo previsto en el apartado 2 del artículo 77 de esta Ley».

La finalidad de esta exención reside en criterios de eficiencia y economía en la gestión¹⁸⁹ del tributo. Para la doctrina, esta figura tiene su fundamento en un intento de evitar que la Administración deba acarrear con una serie de gastos y recaudación superior a lo que se recaudaría por dicho tributo, no estando además ante un caso de mínimo exento, ausente en nuestro sistema de tributos locales¹⁹⁰.

¹⁸⁸ GOMAR SÁNCHEZ, J.I.: «Exenciones de oficio en el Impuesto de Bienes Inmuebles» *op.cit.*, p. 11.

¹⁸⁹ Sobre la gestión de los tributos locales, art. 12 TRLRHL.

¹⁹⁰ ALÍAS CANTÓN, M.: *Los beneficios Fiscales en el ámbito del Derecho Tributario Local*, *op.cit.*, p.395.

1.2. Bonificaciones

En cuanto a las bonificaciones o exenciones parciales, dos son los supuestos regulados en la Ley: las obligatorias, que vienen reguladas expresamente en la Ley y las potestativas, que dependerán de las ordenanzas fiscales dictadas a tal efecto.

A) *Bonificaciones potestativas*

Respecto a las bonificaciones obligatorias, el art. 73. 3 del TRLRHL establece una exención parcial, permanente y de naturaleza mixta, refiriéndose a una bonificación del 95 % para las cooperativas agrarias¹⁹¹ y de explotación comunitaria de la tierra en los términos establecidos en la LRFCC¹⁹². Tanto los aspectos sustantivos como los formales serán regulados mediante ordenanza fiscal¹⁹³.

Así mismo, para aquellas entidades que se encuentren en las ciudades de Ceuta y Melilla, será de aplicación una bonificación del 50% sobre la cuota tributaria.

B) *Bonificaciones obligatorias*

En cuanto a las potestativas, el art. 74.2 ter y quáter del TRLRHL dispone de una bonificación en el impuesto municipal de hasta el 95 % de la cuota a favor de inmuebles que no puedan acogerse a la exención regulada en el artículo 62.2 del TRLRHL y en los que se desarrollen actividades económicas que sean declaradas de

¹⁹¹ Sobre las cooperativas agrarias, su presencia en el Tercer Sector y datos cuantitativos, entre otros, Véase, PÉREZ YRUELA, M.: «El Tercer Sector: economía social y entidades no lucrativas», en *España 2015. Situación social*. (ed. Cristóbal Torres Albero), Madrid, 2015, p. 1-19.

¹⁹²La redacción de la bonificación acogida por la LRFCC es similar a la del TRLRHL, no obstante, debemos destacar que deberá ser compensada a las haciendas locales, previa comunicación por los Ayuntamientos a la Dirección General de Coordinación Financiera, de conformidad con el artículo 33.4 de la LRFCC – ya que el art. 34 nos remite al artículo anterior en materia de beneficios fiscales reconocidos para estas entidades.

¹⁹³ De conformidad con el núm. 4 del art. 73, las ordenanzas deben especificar los aspectos sustantivos y formales de estas bonificaciones, así como las condiciones de compatibilidad con otros beneficios fiscales. Sobre este aspecto es interesante traer a colación la sentencia del TS de 19 de mayo de 2014, en cuyo FJ 3º. el Tribunal aprecia un uso erróneo de la subvención mediante ordenanza fiscal. El Ayuntamiento acogió de forma reglamentaria esta figura para el pago del IBI al contribuyente que estuviera empadronado en el municipio. Este beneficio no respetó las previsiones del art. 74.2 del TRLRHL, en cuanto al régimen de bonificaciones en ella recogido. *Vid.* STS de 19 de mayo de 2014, del Tribunal Contencioso Administrativo, (Sección 2.ª).

especial interés o utilidad municipal. Esta bonificación, al igual que ocurría en el supuesto anterior, viene reconocida, no solo en la norma local, sino además en su norma específica.

No será reconocida para las Uniones, Federaciones y Confederaciones de cooperativas, que solo disfrutarán del citado beneficio fiscal en el Impuesto sobre Actividades Económicas.

Así mismo, se podrá establecer una bonificación del 50% sobre la cuota íntegra para aquellos inmuebles en los que se instalen sistemas de aprovechamiento térmico o eléctrico proveniente de la energía solar, condicionándose a que la Administración competente haya homologado los colectores incluidos en la producción de calor.

Estas bonificaciones acogidas en el TRLRHL pueden resultar de especial interés para todas aquellas entidades que no puedan acogerse al régimen fiscal de la exención para las ESFL, y en su caso, para aquellas que tampoco cumplan con todos los requisitos de la ley local o no se encuentren dentro de los supuestos que esta establece. Sin embargo, debemos realizar una precisión: la facultad potestativa otorgada a los Ayuntamientos a la hora de dictar ordenanzas fiscales limita, en parte, a las entidades del tercer sector, que en determinados casos se ven abocadas a no poder disfrutar del beneficio fiscal por ausencia de regulación reglamentaria.

2. Beneficios fiscales en el IAE

2.1. Exenciones

Las exenciones en el IAE de las que pueden beneficiarse las entidades del Tercer Sector en el TRLRHL son las comprendidas en todos los apartados del art. 82, a excepción de los apartados a) y el d) [parcialmente]. Para los dos últimos, g) y h), la ley además las libera de presentar la declaración de alta en la matrícula del impuesto.

En primer lugar, tenemos las exenciones del apartado b), correspondiente al inicio de actividad ¹⁹⁴ durante los dos primeros años. Esta es de carácter total, temporal, de aplicación automática¹⁹⁵ y objetiva, siendo cuanto menos interesante para las entidades del tercer sector que se deciden por emprender, ya que aligera la carga tributaria soportada. Aunque nada dice la Ley expresamente y puesto que esta se refiere a los dos primeros periodos impositivos, siendo el devengo de este impuesto anual y disfrutándose desde el inicio de la actividad, no se beneficiará del período completo de dos años para los casos en que se inicie entrado el año.

Cuando una misma actividad se desarrolla bajo una titularidad distinta, no podrá hacerse uso del beneficio fiscal¹⁹⁶. La Ley tiene en cuenta, entre otros, los supuestos de fusión, escisión o aportación de ramas de actividad. Pese a que el legislador no ha aclarado la acepción "titularidad distinta", son diversos los pronunciamientos llevados a cabo en torno a esta figura¹⁹⁷. Seguidamente, en el apartado c), encontramos la exención cuantitativa operada en los supuestos en los que la cifra de negocio neto es inferior a un millón de euros en el IS¹⁹⁸.

¹⁹⁴ Respecto a los criterios que son considerados actividad y que por tanto suponen la constitución del hecho imponible, Véase, entre otras, CV 0951-18 de la SGIPJ de 11 de abril de 2018; CV 2596-17 SGIPJ de 11 de octubre de 2017; CV 2990-16 de la SGTL de 27 de junio de 2016; CV2456-20 SGTL de 17 de julio de 2020; CV 1815-20 de la SGTL de 8 de junio de 2020.

¹⁹⁵ La ley 63/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y de orden social, a través del art. 15. Segundo. Cinco, dio una nueva redacción al antiguo art. 83.4 de la LHL (actual 82.4 del TRLRHL). Anteriormente tenía un carácter rogado, y era concedido por el Ayuntamiento.

¹⁹⁶ La DGT se ha pronunciado sobre este aspecto para el supuesto en el que una sociedad sucede a una persona física a la hora de determinar la cifra de negocio neto. Determina que: «*el anterior titular de la actividad económica (persona física), como todo empresario, estaba obligado a llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio, a elaborar las cuentas anuales y determinar el importe de la cifra de negocios. En consecuencia, a efectos de la aplicación de la exención del artículo 82.1 c) o del coeficiente de ponderación del art. 86, ambos del TRLRHL, habrá que estar al importe neto de la cifra de negocios que conste en la contabilidad del anterior titular de la actividad económica*». CG 0006-19 de 6 de febrero de 2019 de la SGTL.

¹⁹⁷ Para BORDALLO MONTALVO, «*no parece ser esta la única ni, mucho menos, la más correcta interpretación del precepto. Efectivamente, desde distintos puntos de vista se puede llegar a defender una concepción distinta. Manteniéndonos en el propio enunciado normativo, el segundo párrafo del art. 82.1 b) TRLRHL viene a delimitar negativamente la condición impuesta para que sea aplicable el beneficio y lo hace sustituyendo la genérica referencia "inicio del ejercicio de una actividad", que parece circunscribir el beneficio a los supuestos de inicio de una determinada actividad, sin que resulte necesario que sea la primera de las comenzadas por cada sujeto pasivo*» en BORDALLO MONTALVO, L.: *Exenciones tributarias e impuestos locales*, Tesis Doctoral, Universidad Pompeu Fabra, 2007, p. 284.

¹⁹⁸ La CV3287-17, de 27 de diciembre de 2017 SG de Tributos Locales, aclara que para las sociedades, se tendrá en cuenta el importe de la cifra de negocios relativa a su declaración en el Impuesto de Sociedades, no sobre la cuantificación de cada una de las actividades económicas que pueda realizar por separado, y que en su caso estarán clasificadas en epígrafes distintos, añadiendo además, que el importe de la cifra de negocios del sujeto pasivo se tendrá en cuenta por el conjunto de las actividades ejercidas, no de forma aislada.

La dificultad planteada reside en la forma de su determinación¹⁹⁹. El Artículo 35.2 del C.Com.²⁰⁰ estipula que

«La cifra de negocios comprenderá los importes de la venta de los productos y de la prestación de servicios u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa, deducidas las bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas, así como el Impuesto sobre el Valor Añadido, y otros impuestos directamente relacionados con la mencionada cifra de negocios, que deban ser objeto de repercusión».

En el caso de los sujetos pasivos del IS, por el periodo impositivo cuyo plazo de presentación de la declaración hubiese finalizado el año anterior al del devengo del impuesto; por último, al conjunto de actividades económicas realizadas, salvo cuando formen un grupo de entidades²⁰¹, que, para este caso, teniendo en cuenta el artículo 42 del CC, el importe neto se tendrá en cuenta para el conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo. La cuantificación de las subvenciones queda exceptuada, salvo casos excepcionales de concesiones individualizadas²⁰².

¹⁹⁹ Criterio establecido por el TEAC 00/07767/2008/00/00 de fecha 27 de enero de 2009. FJ 5.º.

²⁰⁰ Con anterioridad, el importe neto de la cifra de negocios se determinaba de acuerdo con lo previsto en el artículo 191 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre. Sin embargo, habiendo sido derogado dicho Texto, y no habiendo concepto ni en la Ley de Sociedades de capital ni en la LIS, se acude a lo dado por el C.Com. que tiene carácter supletorio en el plano fiscal, véase art. 7.2 de la LGT.

²⁰¹ En caso de operaciones vinculadas véase artículos 18 a 20 de la Sección 3ª "obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas" del Real Decreto 1777/2004 por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Por su parte, el TS aclara, entre otras cuestiones, qué debe entenderse por grupo de entidades, disponiendo que *«solo se comprendan en tal concepto aquellos grupos de entidades cuando actúen como "grupos consolidados", esto es, cuando deban, por obligación legal, formular sus cuentas en régimen de consolidación. En consecuencia En consecuencia, si las sociedades afectadas no actúan como grupo consolidado en los términos vistos, ni consta que tengan la obligación de hacerlo, el importe neto de su cifra de negocios deberá ir referido al volumen de los de la empresa afectada, no al conjunto de entidades pertenecientes a un grupo que, en la medida en que no actúa en régimen de consolidación, no tiene tal consideración a efectos de la aplicación de la cláusula del artículo 82.1.c).3ª del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales»*. STS 356/2018, de 6 de marzo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda). Recurso 181/2017,FJ 4.º.

²⁰² Véase entre otras resoluciones la del TACRCR 589/2016, Recurso nº 426/2016, de 22 de julio de 2016. Fundamento de derecho séptimo. En ella se pone de manifiesto la Resolución dictada por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de empresas de fecha 16 de mayo de 1991, donde se fijaron los criterios generales para determinar el "importe neto de la cifra de negocios concretamente: *« Otro concepto que debe ser objeto de regulación son las "subvenciones", las cuales en general no deben incluirse en el importe neto de la cifra de negocios, si bien para casos excepcionales, que se producen en el marco de algunas actividades concretas en los que la*

En los apartados e), f) y g), hay un solapamiento más marcado que en el IBI. El legislador ha incluido a las fundaciones declaradas benéficas o de utilidad pública, los establecimientos de enseñanza en todos sus grados (ausentes de ánimo de lucro), a las asociaciones y fundaciones de disminuidos físicos, psíquicos y sensoriales, sin ánimo de lucro y por último a la Cruz Roja, respectivamente. No queda del todo claro por qué el legislador decidió mantener estas exenciones, siendo el razonamiento más plausible, la anterioridad del LRHL a la LRFSFL. Esta exención de carácter mixto, total y permanente, al igual que ocurría con la recogida para las entidades de nueva creación, es de aplicación a aquellas que no cumplan en su totalidad el régimen establecido en la LRFSL²⁰³.

2.2. Bonificaciones

A) Obligatorias

Dos son las bonificaciones obligatorias establecidas para el IAE en el art. 88.1 del TRLRH. Sin embargo, las referentes a las cooperativas, uniones, federaciones y confederaciones, además de las sociedades agrarias de transformación, disfrutarán de la bonificación. El TRLRH nos remite a los art. 33 a 36 de la LRFCC, que se corresponde con un beneficio del 95% de la cuota.

El matiz que incluye la Ley en el segundo apartado del presente artículo cuando se refiere a actividades profesionales (personas físicas²⁰⁴), provoca que se queden al margen de esta bonificación, del 50 % de la cuota, al resto de entidades del Tercer Sector.

subvención se concede individualizadamente, en función de unidades de producto vendidas, se tomará en consideración para formar parte de la cifra de negocios, debiendo contabilizarse en este último caso, junto con los ingresos a los que se vincula, es decir, ventas o ingresos por prestaciones de servicios. De esta forma se obtiene el mismo resultado que si el perceptor de las subvenciones fuera el comprador de los bienes o servicios cuyo precio está subvencionado. Deberá, no obstante, facilitarse información en la Memoria de las subvenciones recibidas.

²⁰³ Recordemos que uno de los requisitos más significativos era la concesión de la calificación de utilidad pública para las asociaciones, cualificación que solo podía ser otorgada transcurridos el plazo de 2 años desde su creación.

²⁰⁴ Las actividades profesionales se encuentran recogidas en la Sección 2ª., de las tarifas del impuesto.

En cuanto a las entidades que desarrollen su actividad en las ciudades de Ceuta y Melilla, el art. 159.2 del TRLRHL regula una bonificación del 50% en la cuota.

B) Potestativas

Las bonificaciones potestativas otorgadas a decisión del órgano municipal mediante ordenanza fiscal, y reguladas en el apartado 2 del artículo 88, son las siguientes:

- a) Una bonificación²⁰⁵ de hasta el 50% de la cuota durante un período de los 5 años posteriores al término del segundo periodo impositivo de desarrollo de la actividad²⁰⁶. Es decir, finalizada la exención inicial de 2 años (analizada en el apartado referente a las exenciones en el IAE), el sujeto pasivo podrá²⁰⁷ disponer de una bonificación del 50 % sobre el IAE. Los requisitos para el disfrute del beneficio vienen redactados en los mismos términos que la exención del artículo 82, apartado b).
- b) Una bonificación de hasta el 50% sobre la cuota, para las entidades que contribuyan a la creación de empleo y que aumenten su plantilla de trabajadores indefinidos durante el período impositivo inmediato anterior al de aplicación de la bonificación. La ley deja libertad al órgano municipal para estipular los márgenes porcentuales en función de cuál sea el incremento de la plantilla.

²⁰⁵ De conformidad con el tercer párrafo del apartado a), del art. 88.2 del TRLRHL, «La bonificación se aplicará a la cuota tributaria, integrada por la cuota de tarifa ponderada por el coeficiente establecido en el artículo 86 y modificada, en su caso, por el coeficiente establecido en el artículo 87 de esta Ley. En el supuesto de que resultase aplicable la bonificación a que alude el párrafo a) del apartado 1 anterior, la bonificación prevista en este párrafo se aplicará a la cuota resultante de aplicar la bonificación del citado párrafo a) del apartado 1».

²⁰⁶ STSJ Valencia, de 21 de julio de 1998, 27 de octubre de 1998 y 25 de enero de 1999, «el beneficio fiscal se aplica únicamente a las actividades empresariales contempladas en la Sección 1ª de las Tarifas, así como a las actividades profesionales, que por estar ejercitadas por persona jurídica o ente sin personalidad del Art. 35.4 de la LGT, se deben clasificar en la misma Sección 1ª, de las Tarifas por imperativo de la Regla 3ª.3 de la Instrucción del IAE».

²⁰⁷ Una parte del sector doctrinal ha puntualizado la aplicación de un trato fiscal más desfavorable en comparación con el desarrollo de actividades profesionales por dos motivos. Por ser potestativa y por establecer el límite en el 50%. Para el sector profesional en cambio, la bonificación es obligatoria y se establece en el 50% de la cuota en todo caso. CHECA GONZÁLEZ, C. y MERINO JARA, I.: *La reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en materia tributaria*, Aranzadi, pamplona, 2003, p. 158.

- c) De hasta el 50 % para aquellas entidades que utilicen o produzcan energía a partir de instalaciones de energías renovables o sistemas de cogeneración; que realicen su actividad en locales o instalaciones alejadas del término municipal; y establezcan un plan de transporte para sus trabajadores cuyo objeto sea la reducción del consumo de energía y las emisiones causadas por desplazamiento al lugar de trabajo y, en su caso, fomente el empleo de medios más eficientes.
- d) Una bonificación de hasta el 50% para de la cuota para los sujetos pasivos cuya renta o rendimiento neto de su actividad económica se haya visto mermada hasta valores negativos o inferiores, según determine sobre este último la ordenanza fiscal.
- e) Por último, una bonificación del 95% para aquellas actividades que sean consideradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias de índole social, cultural, histórica o de fomento del empleo que la justifiquen.

3. Beneficios fiscales en el IVTM

3.1. Supuestos de no sujeción y exenciones

Ante los escasos supuestos de no sujeción y exención en este tributo hemos optado por agrupar estos dos supuestos en un único apartado. De esta forma tenemos, como supuesto de no sujeción, el indicado en el art.92.3 b) del TRLRHL, dedicado a los remolques y semirremolques arrastrados por vehículos de tracción mecánica cuya carga útil²⁰⁸ no sea superior a 750 Kilogramos.

El art. 93.1 d) del TRLRHL, establece como exentas a «*las ambulancias y demás vehículos directamente destinados a la asistencia sanitaria o el traslado de heridos o enfermos*». Como ha puesto de manifiesto FERNÁNDEZ MARÍN «*esta exención objetiva estaba prevista inicialmente y de manera exclusiva para las ambulancias*

²⁰⁸ Respecto al concepto de carga útil, Vid. FERNANDEZ MARÍN, F.: *La imposición local de los vehículos de tracción mecánica*, Tiran Lo Blanch, Los impuestos Tirant tributario, 1ª edición, 2013, p. 97.

de la Cruz Roja, ampliándose su ámbito en la Ley 51/2002 al desvincular el supuesto de hecho desencadenante de la exención del sujeto titular de tales vehículos. Pudiendo gozar de esta exención otras instituciones, públicas o privadas e incluso particulares que se dediquen a esta actividad»²⁰⁹.

La siguiente exención de la que pueden disfrutar las entidades del Tercer Sector es la estipulada en el art. 93.1 e). Esta dispone que se beneficiaran «*los vehículos para personas de movilidad reducida a que se refiere el apartado a) del anexo II del Reglamento General de Vehículos, aprobado por el Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre.*

Tan solo podrá estar exento un vehículo de forma simultánea. Aquellas entidades que tengan varios vehículos cuyo destino sea el transporte de personas con movilidad reducida, tales como asociaciones con personas con discapacidad, federaciones, o confederaciones, entre otras, tan solo podrán disfrutar de la exención del tributo en un vehículo²¹⁰.

Finalmente, el art. 93.1 g) destinado a tractores, remolques, semirremolques y maquinaria provistos de Cartilla de Inspección Agrícola.

De conformidad con el art. 93.2, para los dos últimos supuestos, deberá ser solicitada por el interesado, indicando las características del vehículo, su matrícula y la causa del beneficio, siendo la Administración municipal la encargada de expedir el documento acreditativo de la concesión.

²⁰⁹ Respecto al concepto de carga útil, *Vid. FERNANDEZ MARÍN, F.: La imposición local de los vehículos de tracción mecánica, op.cit., p. 108.*

²¹⁰ Las características estipuladas para este tipo de vehículos vienen recogidas en el apartado A del anexo II del Reglamento General de Vehículos, aprobado por el Real Decreto 2822/ 1998, de 23 de diciembre. Así, será «Vehículo cuya tara no sea superior a 350 kg, y que, por construcción, no puede alcanzar en llano una velocidad superior a 45 km/h, proyectado y construido especialmente (y no meramente adaptado) para el uso de personas con alguna disfunción o incapacidad física. En cuanto al resto de sus características técnicas se les equipará a los ciclomotores de tres ruedas».

3.2. Bonificaciones

El art. 95. 6 dispone que *«las ordenanzas fiscales podrán regular, sobre la cuota del impuesto, incrementada o no por la aplicación del coeficiente²¹¹, las siguientes bonificaciones»:*

a) *Una bonificación de hasta el 75 por 100 en función de la clase de carburante que consume el vehículo, en razón de la incidencia de la combustión de dicho carburante en el medio ambiente.*

b) *Una bonificación de hasta el 75 por 100 en función de las características de los motores de los vehículos y su incidencia en el medio ambiente.*

c) *Una bonificación de hasta el 100 por cien para los vehículos históricos o aquellos que tengan una antigüedad mínima de veinticinco años, contados a partir de la fecha de su fabricación o, si ésta no se conociera, tomando como tal la de su primera matriculación o, en su defecto, la fecha en que el correspondiente tipo o variante se dejó de fabricar».*

4. Beneficios fiscales en el ICIO

En el TRLRHL, no existe exención alguna de la que puedan disfrutar las entidades del Tercer Sector cuando se realice una construcción, instalación u obra.

En cambio, el art. 103.2, apartados a), b) e) del TRLRHL regula potestativamente una bonificación de hasta el 95 % para los dos primeros supuestos y hasta un 90% para el segundo. Quedando configurados de la siguiente manera:

a) *«cuando concurren circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración. Corresponderá dicha*

²¹¹ Sobre la aplicación de los coeficientes *Vid.* art. 96.4 del TRLRHL.

declaración al Pleno de la Corporación y se acordará, previa solicitud del sujeto pasivo, por voto favorable de la mayoría simple de sus miembros».

b) «a favor de las construcciones, instalaciones u obras en las que se incorporen sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar. La aplicación de esta bonificación estará condicionada a que las instalaciones para la producción de calor incluyan colectores que dispongan de la correspondiente homologación de la administración competente.

e) «una bonificación del 90% a favor de las construcciones, instalaciones u obras que favorezcan las condiciones de acceso y habitabilidad de los discapacitados».

Los aspectos sustantivos, formales y su aplicación simultánea²¹² se establecerán mediante ordenanza fiscal.

Es necesario traer a colación la exención que opera en este impuesto para la Iglesia, cuestión que ha sido profundamente criticada por la doctrina ya que –a diferencia de lo que ocurre para las entidades del Tercer Sector– si podrán beneficiarse sin ningún tipo de requisito²¹³, excepto cuando el inmueble donde se desarrolla esté afecto a actividades económicas, en cuyo caso, no podrán disfrutar del beneficio tributario²¹⁴.

²¹² En palabras de ALÍAS CANTÓN, «Si la ordenanza fiscal municipal no establece lo contrario puede darse el supuesto que la suma de las bonificaciones aplicables fuera del 100% de la cuota del impuesto, por lo que estaríamos en presencia de una verdadera exención, posibilidad esta contemplada en el ICIO, excepción hecha del supuesto contemplado en el Art. 100.2 del TRLRHL». ALÍAS CANTÓN, M., *Los beneficios Fiscales en el ámbito del Derecho Tributario Local*, *op.cit.*, p. 712.

²¹³ Sobre esta cuestión *Vid.* epígrafe 3.2.2.Propuestas de solución. La integración de los criterios interpretativos del TJUE de la exención del IBI y el ICIO en la Ley 49/2002 .

²¹⁴ *Vid.* STJUE de 9 de octubre de 2014 y 27 de junio de 2017. Se cuestiona si ciertas ayudas bajo la figura de beneficio fiscal (exenciones, bonificaciones u otro tratamiento fiscal diferenciado) podrían ser consideradas ayudas ilegales de Estado, ya que podrían afectar directamente a la competencia.

5. Beneficios fiscales en el IIVTNU

5.1. Supuesto de no sujeción y exenciones

El supuesto de no sujeción que opera en el art. 104.2 del TRLRHL es el referente al «*incremento de valor que experimenten los terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles*». Como aclara el TRLRHL, se refiere al incremento de valor de terrenos de naturaleza urbana. Por tanto, el precepto vincula al IBI la consideración de bien urbano.

Por su parte, el art. 105.1 apartados a) y b) y 105. 2 apartados c) , d) y f) regulan los distintos supuestos de exención reconocidos en la Ley para nuestras entidades objeto de estudio.

El art. 105.1 establece que «estarán exentos de este impuesto los incrementos de valor que se manifiesten como consecuencia de los siguientes actos:

- a) *La constitución y transmisión de derechos de servidumbre*²¹⁵.
- b) *las transmisiones de bienes que se encuentren dentro del perímetro delimitado como Conjunto Histórico- Artístico, o hayan sido declarados individualmente de interés cultural, según lo establecido en la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, cuando sus propietarios o titulares de derechos reales acrediten que han realizado a su cargo obras de conservación, mejora o rehabilitación de dichos inmuebles. A estos efectos, la ordenanza fiscal establecerá los aspectos sustantivos y formales de la exención*»²¹⁶.

²¹⁵ Art. 530 C.c.: «*la servidumbre es un gravamen impuesto sobre un inmueble en beneficio de otro perteneciente a distinto dueño*».

²¹⁶ La STS de 27 de diciembre de 1996, declaró que «*Es conveniente destacar que los solares ubicados en un conjunto histórico artístico, cuando no existe ningún tipo de edificación sobre los mismos, no tienen en ningún caso el valor histórico objeto de protección a que se concreta la vigente Ley reguladora del Patrimonio Histórico Artístico, Ley 16/1985, de 25 de junio, pues al referirse la misma a los bienes inmuebles de valor histórico se alude a aquéllos que constituyan Monumentos -realizaciones arquitectónicas-, Jardines -espacios producto de la ordenación por el hombre de elementos naturales-, Conjuntos y Sitios Históricos, pero nunca se alude en la mencionada ley, insistimos, a simples solares o terrenos sin edificaciones sobre ellos y sin que en los mismos exista mérito artístico alguno, debiendo, por último, tenerse en cuenta que conforme establece el artículo 69.3 de la precitada Ley 16/1985, aplicable en el presente caso dado que las*

La exención del art. 105.1 apartado a) referente a la constitución y transmisión de derechos de servidumbre y la exención del art. 105.1 apartado b) son exenciones de carácter total y objetivo. En el segundo caso, se vincula la exención a la necesidad de acreditar por parte de los propietarios haber realizado obras de conservación, mejora o rehabilitación, dejando a la ordenanza fiscal dictada por la entidad local regular el resto de los aspectos sustantivos y formales del tributo. Respecto a este último requisito se ha pronunciado BORDALLO MONTALVO,

«demanda la norma que las obras se hayan efectuado " a cargo" del propietario o titular del derecho real, lo que parece implicar que las obras no las habrá podido financiar una persona distinta de las citadas, como sería, por ejemplo, un arrendatario del bien, y excluiría –por otro lado– la realización de obras efectuadas con el patrocinio de terceros. Es decir, la norma parece exigir que el coste de la obra haya sido soportado por el propietario o titular de un derecho real»²¹⁷.

El art. 105.2 dispone

«así mismo estarán exentos de este impuesto los correspondientes incrementos de valor cuando la obligación de satisfacer aquél recaiga sobre las siguientes personas o entidades:

c) las instituciones que tengan la calificación de benéficas o de benéfico-docentes²¹⁸.

transmisiones objeto de los gravámenes cuestionados por el hoy recurrente se produjeron el 29 de diciembre de 1989, la exención del pago de los impuestos locales que se exijan por la transmisión de bienes inmuebles declarados de interés cultural, sólo será aplicable cuando los propietarios de aquéllos hayan emprendido o realizado a su cargo obras de conservación, mejora o rehabilitación en dichos inmuebles, no bastando, pues, la simple tenencia de los mismos sin efectuar alguna de las aludidas obras para pretenderse la exención indicada».

²¹⁷ BORDALLO MONTALVO, L.: *Exenciones tributarias e impuestos locales*, op.cit, 2006. p. 488.

²¹⁸ La STS de 7 de junio de 2002, transcribiendo la STS de 2 de febrero de 2001, razonó que *«la entidad recurrente plantea la cuestión del reconocimiento de una absoluta exención tributaria de carácter subjetivo, respecto del presente impuesto, a favor de las cajas de ahorro, con apoyo en las normas que cita. Frente a ello ha de afirmarse, de conformidad con la consolidada doctrina de esta Sala, que tal exención absoluta, subjetiva no existe, y que el ordenamiento únicamente reconoce una exención relativa, de tipo objetivo, en el art. 106.2 de la Ley de Haciendas Locales 39/1988, en las transmisiones de propiedades efectuadas por las instituciones que desarrollen, precisamente en ellas, actividades benéficas o benéfico docentes (que deben ser objeto de cumplida prueba), entre las cuales pueden encontrarse las cajas de ahorro».*

- d) *Las entidades gestoras de la Seguridad Social y las mutualidades de previsión social reguladas en la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados,*
- f) *La Cruz Roja Española».*

Estamos en presencia –para los tres supuestos– de una exención total de carácter subjetivo, que a diferencia de lo que ocurría en los supuestos del apartado 1, se vincula no a la titularidad del bien sino al sujeto pasivo del impuesto.

El apartado c) del art. 105.2 tiene la peculiaridad de que, a diferencia de lo que ocurre en la LRFESFL para estas entidades, que deben cumplir con los requisitos vistos del art. 3, en este caso en particular, la Ley no las ha vinculado a ninguna condición. Esto hace que pueda desembocar incluso en una exención mucho más interesante que la estipulada para las entidades sin fines lucrativos. Para BORDALLO MONTALVO, «*los beneficios fiscales en los tributos locales contenidos en ambas normas son independientes, según lo establecido en el artículo 15.5 de la Ley 49/2002, y el sujeto pasivo podrá acogerse a cualquiera de los dos regímenes, debiendo aplicar la Administración el que le resulte más favorable*²¹⁹». Por su parte, MERINO JARA, «*debemos entender que el requisito de la afectación permanente – exigible del adquirente – no es ya necesario. Basta para disfrutar de la exención con que el contribuyente haya obtenido la calificación de entidad benéfica o benéfico docente*»²²⁰.

5.1. Bonificaciones

Para las entidades del tercer sector opera la bonificación obligatoria del art. 159.2 del TRLRHL que dispone: «*las cuotas tributarias correspondientes a los impuestos municipales regulados en esta ley serán objeto de una bonificación del 50 por ciento*». Esta bonificación es de carácter objetiva, permanente y automática.

²¹⁹ BORDALLO MONTALVO, L.: *Exenciones tributarias e impuestos locales, op,cit.,* , p.496.

²²⁰ CASANA MERINO, F.: (1994) *El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*. Ed. Marcial Pons, p. 76.

6. Beneficios fiscales en las tasas y contribuciones especiales

Las opciones que en materia de beneficios fiscales operan en las tasas y contribuciones especiales para las entidades del Tercer Sector son muy reducidas, sino inexistentes.

El art. 6 de la LTPP, establece que:

«Tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado».

Los art. 20 y ss. del TRLRHL se han encargado de enmarcar el hecho imponible de las Tasas Locales estableciendo una lista de supuestos obligatorios y potestativos para las entidades locales regulando las particularidades de cada una como expresión de su autonomía. Ni en el art. 21 del TRLRHL ni en el art. 18 de LTPP se regula supuesto alguno para las entidades del tercer sector.

El art. 24.1 TRLRHL referente a la cuota tributaria del tributo, establece las reglas previstas de utilización privativa y aprovechamiento especial de dominio público de acuerdo a unas determinadas reglas, tales como :

«a) Con carácter general, tomando como referencia el valor que tendría en el mercado la utilidad derivada de dicha utilización o aprovechamiento, si los bienes afectados no fuesen de dominio público. A tal fin, las ordenanzas fiscales podrán señalar en cada caso, atendiendo a la naturaleza específica de la utilización privativa o del aprovechamiento especial de que se trate, los criterios y parámetros que permitan definir el valor de mercado de la utilidad derivada.

b) Cuando se utilicen procedimientos de licitación pública, el importe de la tasa vendrá determinado por el valor económico de la proposición sobre la que recaiga la concesión, autorización o adjudicación».

Seguidamente el art. 24.2 del TRLRHL, continúa diciendo que *«el importe de las tasas por la prestación de un servicio o por la realización de una actividad no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida».*

Por último, el art 24.4 del TRLRHL, establece que *«Para la determinación de la cuantía de las tasas podrán tenerse en cuenta criterios genéricos de capacidad económica de los sujetos obligados a satisfacerlas».* Con la expresión «criterios genéricos» se permiten a las entidades locales tener autonomía a la hora de poder elaborar determinados beneficios fiscales para las entidades.

Como ha puesto de manifiesto SANCHEZ ROBERT,

«frente al criterio generalmente restrictivo de la regulación de los beneficios fiscales en el ámbito local, se debería generalizar, en aplicación del art. 24.4 del TRLRHL, el establecimiento de exenciones totales o parciales, bonificaciones o bien la determinación de una graduación en las tarifas de las tasas que atienda a la capacidad económica y ello a través de regulación contenida en las ordenanzas fiscales»²²¹.

En cuanto a las contribuciones especiales, el TRLRHL, no regula ningún supuesto para nuestras entidades objeto de estudio, tan solo el art. 28 establece el hecho imponible de la siguiente manera *«Constituye el hecho imponible de las contribuciones especiales la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos, de carácter local, por las entidades respectivas».* Pese a la brevedad de la ley, como ha remarcado ALIAS CANTÓN, *«el hecho de que dicho texto refundido añada en el art. 32.2 que:*

²²¹ SÁNCHEZ ROBERT, M.T.: *Los Tribunales Locales y Los principios Constitucionales de Justicia Tributaria. Especial Estudio de los Beneficios Fiscales, op.cit., p. 94.*

"En el supuesto de que las Leyes o tratados internacionales concedan beneficios fiscales, las cuotas que puedan corresponder a los beneficiarios no serán distribuidas entre los demás contribuyentes". Es decir, en el caso de que las Leyes o tratados internacionales concedan beneficios fiscales, dichos importes deberán ser asumidos por la Entidad Local, ya que no se podrán repartir entre el resto de contribuyentes»²²².

7. Procedimiento de concesión de los beneficios fiscales en los tributos locales

El art. 12.1 del TRLRHL dispone que *«La gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales se realizará de acuerdo con lo prevenido en la LGT y en las demás Leyes del Estado reguladores de la materia, así como en las disposiciones dictadas para su desarrollo»*.

Los beneficios fiscales de oficio o automáticos operan por imperativo legal. Deben ser aplicados de forma directa por la Administración Tributaria que tenga su competencia, desde el mismo momento en que se constaten los requisitos que prevé la Ley. Del carácter automático en los tributos locales se beneficiará las entidades de la Cruz Roja y las Confesiones Religiosas, esta última en los términos previstos en los Acuerdos de cooperación entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, así como los de las asociaciones confesionales no católicas legalmente reconocidas, en los términos establecidos en los respectivos acuerdos de cooperación suscritos.

En cambio, para la aplicación de los beneficios fiscales rogados el TRLRHL no tipifica nada acerca de la tramitación de las solicitudes en los debemos acudir al RGAPGIT para encontrar el trámite procedimental. Una parte del sector doctrinal ha planteado la posibilidad de que estos beneficios fiscales rogados pudieran aplicarse de forma

²²² ALÍAS CANTÓN, M.: *Los beneficios Fiscales en el ámbito del Derecho Tributario Local, op.cit.*, p. 837.

automática cuando la técnica jurídica lo permita y venga como resultado de una adaptación en las ordenanzas fiscales de sus ayuntamientos respectivos²²³.

Hemos dividido el procedimiento de concesión en tres fases que gira en torno a los art. 136 y 137 del RGAPGIT.

a) *Fase de inicio*

El art. 136. 1 del RGPGIT establece:

«iniciado a instancia del obligado tributario mediante una solicitud dirigida al órgano competente para su concesión y se acompañará de los documentos y justificantes exigibles y de los que el obligado tributario considere convenientes»²²⁴.

En esta fase inicial la solicitud opera como un requisito declarativo²²⁵. Se pone en conocimiento del órgano competente la existencia de reunir los requisitos tipificados en la Ley para el disfrute de la exención. Para que las entidades puedan acogerse al beneficio fiscal deberán tramitar en plazo y forma la comunicación o solicitud de la manera que se determine reglamentariamente.

De forma intrínseca a esta etapa, teniendo en cuenta en que tipo de procedimiento administrativo se enmarca, el único que tendrá toda la carga de la prueba en su mano será el interesado, siendo el único capacitado- con independencia de las facultades de comprobación de la Administración- para demostrar que con los requisitos acondicionados por la Ley. BORDALLO MONTALVO ha remarcado que:

²²³ SEVA VERDÚ, E.M.: «Los beneficios fiscales y los «agujeros del queso gruyere»», *La Ley digital*, vol. 9540/2019, nº. 2, 2019, p. 5.

²²⁴ Art. 136 del RGPGIT.

²²⁵ Antes del RGPGIT la inclinación por la doctrina era considerar como un efecto declarativo el reconocimiento de los beneficios tributarios, concretamente las exenciones *Vid.* SAINZ DE BUJANDA, F., "Teoría jurídica de la exención tributaria", en *Hacienda y Derecho*, vol. III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, pp. 385 y ss., p. 461. En una línea similar MAGRANER MORENO MAGRANER MORENO, F.J.: «Las exenciones rogadas en el IBI», *op.cit.*, p. 11.

«lo que parece claro es que, teniendo en cuenta la ubicación de la materia en el marco de un procedimiento administrativo iniciado por la solicitud del contribuyente y tendente a la obtención de un beneficio en su favor, será el propio sujeto pasivo el principal interesado en acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos para el reconocimiento de la exención, ya que, de lo contrario, la Administración denegará el beneficio ante la falta de la acreditación»²²⁶.

Es obligación de la entidad acreditar que los inmuebles o actividad que realizan reúnen las circunstancias que las hacen acreedoras del beneficio fiscal de la exención. Un claro ejemplo lo podemos ver en aquellas entidades que desarrollan una labor benéfico- docente, teniendo la obligación de demostrar que esos bienes inmuebles se hayan afectos a la persecución y cumplimiento de los fines benéfico docentes exigidos que propician el poder disfrutar del beneficio fiscal²²⁷. La declaración censal, necesaria para beneficiarse de la exención tributaria común al IBI, IAE y IVTNU, es formulada ante la Agencia Tributaria Estatal mediante la presentación del correspondiente modelo 036²²⁸.

En la oportuna declaración de alta en el censo de empresarios, profesionales y retenedores, deberá constar la situación tributaria conforme al ejercicio de opción o la renuncia del régimen fiscal especial previsto para las entidades sin ánimo de lucro²²⁹.

De conformidad con el art. 9 del RGPGIT, *«la declaración de alta deberá incluir los datos recogidos en los artículos 4 a 8 del reglamento»²³⁰.*

²²⁶ BORDALLO MONTALVO, L.: *Exenciones tributarias e impuestos locales, op.cit*, 87.

²²⁷ Así lo reconoció la STSJ de Navarra 282/2019, de 6 de noviembre, FJ. 2º.

²²⁸ Art. 5 de la Orden EHA/1274/2007, de 26 de abril, por la que se aprueban los modelos 036 de Declaración censal de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores y 037 Declaración censal simplificada de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores, «BOE» núm. 112, de 10 de mayo de 2007.

²²⁹ Art. 5 del RGPGIT.

²³⁰ Estos datos incluyen –a modo orientativo–, de conformidad con el art. 4 del Reglamento General de Actuación, los siguientes: *«a) razón social o denominación completa, así como el anagrama si tuviera; b) número de identificación fiscal; c) número de identificación fiscal de otros países, en su caso, para los residentes; d) Código de identificación fiscal del Estado de residencia[...]; e) condición de persona jurídica o entidades residentes o no residentes en territorio español; f) Constitución en España o en el extranjero. Este último caso incluirá el país de constitución; g) Fecha de constitución [...]; h) capital social de constitución; i) domicilio fiscal en*

b) Fase de comprobación

El rasgo rogado del impuesto obliga al beneficiario, que tiene la carga de la prueba, a demostrar que efectivamente cumple los requisitos y a la Administración a su comprobación previa²³¹. El art. 136.2 del RGPGIT dispone que

«La comprobación de los requisitos para la concesión de un beneficio fiscal se realizará de acuerdo con los datos y documentos que se exijan en la normativa reguladora del beneficio fiscal y los datos que declaren o suministren terceras personas o que pueda obtener la Administración tributaria mediante requerimiento al propio obligado y a terceros».

En el plano doctrinal se ha señalado que:

«en el supuesto de que el obligado tributario no justifique la concurrencia de los elementos necesarios para el reconocimiento del beneficio fiscal, entendemos que, corresponderá a la administración requerirle para que aporte los medios de prueba tendentes a la acreditación de los supuestos exigidos y que no haya proporcionado su solicitud»²³².

En caso de no haberse comprobado por la Administración y puesto que los requisitos dependen de condiciones futuras –no solo desde el inicio– será de aplicación el art. 15 de la LGT. Este ha establecido que:

«Los actos de concesión o reconocimiento de beneficios fiscales que estén condicionados al cumplimiento de ciertas condiciones futuras o a la efectiva

España y la referencia catastral del inmueble[...; j) en su caso domicilio en el extranjero; k) nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal de los representantes legales.;) i) la declaración de que la entidad se constituye con la finalidad específica de la transmisión a terceros de sus participaciones, acciones y demás títulos representativos de los fondos propios, y de que no realizarán actividad económica hasta dicha transmisión. Así mismo, conforme al art. 7, la información censal complementaria respecto de las entidades residentes o constituidas en España incluidas en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores; en la misma línea el art.8 con las no constituidas en España.

²³¹ ARIAS VELASCO, J. y SARTORIO ALBALAT, S.: *Procedimientos tributarios*, 6.ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1996, p.143.

²³² ALÍAS CANTÓN, M.: *Los beneficios Fiscales en el ámbito del Derecho Tributario Local*, op.cit., p.269.

conurrencia de determinados requisitos no comprobados en el procedimiento en que se dictaron tendrán carácter provisional. La Administración tributaria podrá comprobar en un posterior procedimiento de aplicación de los tributos la concurrencia de tales condiciones o requisitos y, en su caso, regularizar la situación tributaria del obligado sin necesidad de proceder a la previa revisión de dichos actos provisionales conforme a lo dispuesto en el título V de esta ley».

El art. 136.2 del RGAPGIT, prosigue:

«Con carácter previo a la notificación de la resolución se deberá notificar al obligado tributario la propuesta de resolución cuando vaya a ser denegatoria para que, en un plazo de 10 días contados a partir del día siguiente al de la notificación de dicha propuesta, alegue lo que convenga a su derecho».

Para MARTÍN QUERALT,

« Con carácter previo a la denegación del mismo se hubiera debido requerir por parte del órgano de gestión al interesado para que hiciera constar claramente el extremo omitido, máxime cuando como en el caso analizado no puede afirmarse que se haya hecho dejación total por el particular de sus deberes formales, habida cuenta de que sí aportó un medio probatorio fundamental cual era la escritura en la que se hacía consta la afección del préstamo a la construcción e unas viviendas de protección oficial²³³.

Traemos a colación en este momento el art. 28 de la LPACAP, respecto al derecho a no aportar la documentación que ya obrase en poder de la Administración.

La postura de la Administración en cuanto a la concesión *«ha sido dictar una resolución denegatoria si no se presenta en plazo la solicitud o si no se aportan los documentos y acreditaciones exigidos. En caso de resolución positiva, aun cuando de la documentación aportada resultara que se reunían las condiciones para la*

²³³ MARTÍN QUERALT, J.: «El incumplimiento de deberes formales en materia de exenciones tributarias» Civitas, Revista Española de Derecho Financiero, núm. 5, enero/marzo, 1975, p. 166.

aplicación de la exención rogada desde un momento temporal previo a la presentación de la solicitud, el criterio seguido ha sido, por lo general, vincular los efectos de la exención al momento en que se dicte el acto administrativo de reconocimiento de la exención»²³⁴.

c) Fase de resolución

El art. 136.4 del RGAPGIT dispone lo siguiente:

«El procedimiento para el reconocimiento de beneficios fiscales terminará por resolución en la que se reconozca o se deniegue la aplicación del beneficio fiscal. El plazo máximo para notificar la resolución del procedimiento será el que establezca la normativa reguladora del beneficio fiscal y, en su defecto, será de seis meses. Transcurrido el plazo para resolver sin que se haya notificado la resolución expresa, la solicitud podrá entenderse desestimada, salvo que la normativa aplicable establezca otra cosa».

De su interpretación se desprende que el silencio administrativo será desestimatorio salvo excepciones comprendidas en la Ley.

El TRLRHL, en sus arts. 78.2 y 92.2 referentes, respectivamente, a la Gestión del IBI y del IAE respectivamente, concedía la función para otorgar o denegar la exención al Ayuntamiento correspondiente, sin que se hiciera una concreción expresa del organismo del ayuntamiento que encargado de la misma. La Sentencia del TSJ de Valencia, de 20 de febrero de 1998, arrojaría algo de luz sobre esta cuestión, que, tras ser cuestionada la competencia para otorgar la exención por parte de la representación del Estado, determinó que el órgano competente para otorgar o denegar la exención en el IBI sería el respectivo alcalde del municipio

«por tratarse de una competencia legalmente atribuida a los ayuntamientos sin concreción específica del órgano municipal que debe resolverlo, lo que

²³⁴ ESTEVE PARDO, M.L.: «Las exenciones rogadas en el ámbito tributario local . Sobre el efecto declarativo o constitutivo del acto administrativo de reconocimiento», *Tributos Locales*, nº. 105, 2012, pp. 116-117.

implica su posible ejercicio como competencia residual por parte de los Alcaldes en aplicación de los art. 21.1-m) de la Ley 7/1985, de 2 de abril, y 41.27 ROF»²³⁵.

Tras la aprobación del TRLRHL se resolvería este problema de interpretación, gracias al art. 62, que dividiría exenciones en tres: de oficio, rogadas y potestativas. Es decir, las que se otorgan sin necesidad de solicitud previa, las que requieren de ella, y por último las reguladas mediante ordenanza fiscal, todas ellas se apoyan en el art. 77.1, correspondiente a la gestión del impuesto, aclarando que, efectivamente, el Ayuntamiento es el organismo correspondiente de otorgar la concesión de la exención.

Por su parte, la DGT en su CV de 8 de noviembre de 2008, se pronunció a favor del órgano competente para la concesión en los siguientes términos:

«La competencia para la concesión o denegación de las exenciones o bonificaciones corresponde a los Ayuntamientos, tanto si tienen carácter rogado como si son de concesión automática» [...] «los actos de concesión o denegación de beneficios fiscales son impugnables mediante la interposición de un recurso de reposición previo al contencioso-administrativo en los términos establecidos en el art. 14 del TRLRHL. Todo ello sin perjuicio de la posibilidad de interponer reclamación económico-administrativa local en los ayuntamientos que así lo han previsto»²³⁶.

El art. 137.1 del RGAPGIT dispone que:

«El reconocimiento de los beneficios fiscales surtirá efectos desde el momento que establezca la normativa aplicable o, en su defecto, desde el momento de su concesión. El reconocimiento de beneficios fiscales será provisional cuando esté condicionado al cumplimiento de condiciones futuras o a la efectiva

²³⁵ Repositorio oficial de Jurisprudencia. STSJ Comunidad Valenciana 1003/1998 de 20 de febrero. Nº de resolución 155/1998.

²³⁶ En el mismo sentido, con carácter ejemplificativo, STSJ de Andalucía (Málaga) de 22 de octubre de 2014.

conurrencia de determinados requisitos no comprobados en el expediente. Su aplicación estará condicionada a la concurrencia en todo momento de las condiciones y requisitos previstos en la normativa aplicable».

La aplicación del régimen tributario especial se producirá en el período impositivo siguiente a la presentación de la solicitud y sus sucesivos, siempre que continúen cumpliendo con los requisitos establecidos para estas entidades. Sobre el comienzo del disfrute de la exención fiscal, respecto al IBI, la sentencia del TS de 26 de noviembre de 2009 realizó un ejercicio interpretativo que, consideramos, puede arrojar algo de luz sobre la cuestión. En ella se examina una ordenanza municipal del Ayuntamiento de Barcelona de 2003, realizando una distinción entre:

- a) «La solicitud de la exención producida después de que la liquidación sea firme, en cuyo caso es operativa a partir del ejercicio siguiente a la solicitud.*
- b) La solicitud de la exención se produzca antes de que la liquidación sea firme (periodo voluntario de cobranza hasta el 30 de marzo o, en el caso de liquidación, antes de la firmeza de la liquidación) lo que provoca su reconocimiento para el mismo ejercicio».*

El conflicto residía en que la ordenanza municipal se publicó el 29 de marzo de 2003, con efectos retroactivos a 1 de enero del mismo año, y en este caso la entidad recurrente entendió que las entidades que con fecha a 1 de enero de 2003 gozaban de la exención, podían ver anulado su derecho al disfrute por impedirlo ordenanza actual. El TS concluyó no compartir el criterio interpretativo de la entidad pues la ordenanza en cuestión se limitaba a

«regular las condiciones de la exención para las nuevas peticiones de exención cuyo efecto comienza con arreglo a la Ley y la Ordenanza, a partir del ejercicio siguiente, el mismo trato fiscal tiene a tales efectos una petición formulada al inicio del ejercicio fiscal que a finales del mismo los efectos comienzan en el ejercicio siguiente [...] la ordenanza se está refiriendo a

nuevas peticiones y en ningún momento a exenciones en vigor en el momento de su aprobación.»²³⁷.

El TRLRHL contiene una disposición transitoria que regula la entrada en vigor del disfrute de las exenciones, por tanto, queda fuera de toda duda que la solicitud se produce a partir del periodo impositivo siguiente. Este tribunal recordó que el devengo del impuesto se produce anualmente por ministerio de la Ley y no de las ordenanzas el 1 de enero de cada año, la particularidad de este reglamento en cuestión residía en que reconocía la posibilidad de disfrutar de exención del IBI en el mismo ejercicio de la solicitud, a consecuencia de la diferenciación que realizaba entre las liquidaciones firmes y no firmes.

Para autores como BORDALLO MONTALVO,

«puede afirmarse que el reconocimiento del beneficio deberá retrotraer sus efectos al tiempo en que se reuniesen los requisitos exigidos para el disfrute del mismo, con independencia del momento en que se hubiera formulado la solicitud de exención, comprendiendo así todos aquellos períodos para los que la fecha de la solicitud no hubiese operado la prescripción»²³⁸.

En caso de que varíen las circunstancias que concedieron el beneficio fiscal, el art. 137.2, párrafo 2º., dispone que

«Los obligados tributarios deberán comunicar al órgano que reconoció la procedencia del beneficio fiscal cualquier modificación relevante de las condiciones o requisitos exigibles para la aplicación del beneficio fiscal. Dicho órgano podrá declarar, previa audiencia del obligado tributario por un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, si procede o no la continuación de la aplicación del beneficio fiscal. De igual forma se procederá cuando la Administración tributaria conozca por cualquier medio la modificación de las condiciones o los requisitos para la aplicación del beneficio fiscal».

²³⁷ Vid. STS de 24 de enero de 2009 683/2009, RC 1900/2004, FJ 3º.

²³⁸ BORDALLO MONTALVO, L.: *Exenciones tributarias e impuestos locales, op.cit*, p. 79.

Consecuentemente si hay un incumplimiento de los requisitos exigidos, el art. 137.3 establece *«la aplicación del beneficio fiscal determinará la pérdida del derecho a su aplicación desde el momento que establezca la normativa específica o, en su defecto, desde que dicho incumplimiento se produzca, sin necesidad de declaración administrativa previa»*.

Respecto a este extremo la Consulta General 0017-18, de 4 de abril de 2018, de reconocerse el incumplimiento y posterior pérdida del beneficio, el obligado tributario estará obligado a regularizarlo si ha sido aplicado de manera indebida, es decir, *«deberá incluir en la autoliquidación correspondiente al periodo impositivo en que se hubiera producido el incumplimiento de la cuota o cantidad derivada de la exención, deducción o incentivo fiscal»*²³⁹.

En el caso de producirse una variación en las circunstancias y estas no fueran comunicadas al ayuntamiento –si este conoce tiene conocimiento de su incumplimiento– el ente local deberá ponerlo en comunicación del estatal, de acuerdo con el deber de colaboración establecido entre las Administraciones Tributarias estatal y autonómica y las Entidades Locales²⁴⁰, en consonancia con el artículo 8 del TRLRHL.

²³⁹ *«En cuanto a los efectos constitutivos o meramente declarativos de la resolución por la que se conceda la exención, hay que tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 137 del Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión, Inspección Tributaria y de Desarrollo de las Normas Comunes de los Procedimientos de Aplicación de los Tributos, aprobado por el Real Decreto 1605/2007, de 27 de julio, que regula los efectos del reconocimiento de los beneficios fiscales de carácter rogado, cuyo apartado 1 establece: "1. El reconocimiento de los beneficios fiscales surtirá efectos desde el momento que establezca la normativa aplicable o, en su defecto, desde el momento de su concesión. El reconocimiento de beneficios fiscales será provisional cuando esté condicionado al cumplimiento de condiciones futuras o a la efectiva concurrencia de determinados requisitos no comprobados en el expediente. Su aplicación estará condicionada a la concurrencia en todo momento de las condiciones y requisitos previstos en la normativa aplicable»*.

²⁴⁰ [Cfr. CV de la DGT núm. V0659-08 de 3 de abril de 2008. JUR\2008\159454.](#)

V. CONCLUSIONES

La regulación actual de la LRFESFL delimita cuáles son las entidades que pueden beneficiarse en los impuestos locales. Sin embargo, desde un punto de vista estrictamente personal, la Ley no está destinada a favorecer a las entidades de nueva creación ni a facilitar su emprendimiento. De entre los requisitos analizados del art. 3 de la LRFESFL, debemos remarcar la limitación de la norma. Así, desde el aspecto que hemos denominado *cualitativo-temporal*, nos enfrentamos al requisito de calificación de utilidad pública, debiendo estar registradas durante un período ininterrumpido de actividad de 2 años. Sumado a ello, es necesaria la presentación de las cuentas anuales de los dos últimos ejercicios económicos cerrados. En el plano contable, están obligadas a realizar la rendición de cuentas y elaboración de memoria económica, elementos que difícilmente podrán obtenerse hasta transcurrido un período de tiempo mínimo para poder ser confeccionadas. Estos requisitos se retroalimentan el uno del otro y de forma manifiesta suponen un obstáculo para las pequeñas asociaciones de nueva creación, que presentan un elevado grado de necesidad de recursos económicos y de contratación de personal. No podemos olvidar que la documentación necesaria abarca una variedad de elementos, como el balance abreviado, la memoria económica simplificada, lo que requiere de personal cualificado y consecuentemente desembolso económico para adecuarla y actualizarla de forma constante a la normativa contable.

En lo que respecta a los concretos beneficios fiscales del ámbito tributario, el IBI presenta numerosos aspectos controvertidos. La vinculación que se establece en la norma respecto al IS ha dado como resultado multitud de criterios interpretativos dispares que la doctrina y la jurisprudencia han tratado de resolver. Así, en el arrendamiento de bienes inmuebles, por ejemplo, se ha superado la disparidad de posiciones respecto a si era considerado o no actividad económica exenta del IS, y por tanto del IBI. Sin embargo, no ha ocurrido lo mismo en lo referente al ejercicio simultáneo de actividades exentas y no exentas por la misma entidad. Los tribunales, hasta el momento, han concluido que no se puede dividir de forma proporcional la cuota tributaria del IBI en función de las actividades exentas y no exentas que desarrollan. De ello se infiere que una entidad que desarrolle una actividad de explotación económica, al margen de las comprendidas en el IS, deberá

abonar la totalidad de la cuota del impuesto correspondiente. Doctrinalmente este criterio ha sido objeto de críticas por su carácter restrictivo.

Por nuestra parte, gracias a la interpretación otorgada por el TJUE para las exenciones del IBI y principalmente del ICIO, hemos sugerido determinadas propuestas de integración. Partiendo de la base de los requisitos otorgados por el órgano judicial para no ser considerada ayuda ilegal del Estado –llevar contabilidad separada para evitar subvenciones cruzadas, discernir qué proporción se dedica a cada actividad y respetar la limitación cuantitativa a 200.000 euros en un período de 3 años–, consideramos plausible la posibilidad de integrar estos criterios para que las entidades que desarrollen una actividad de carácter económico, ajena a la norma, no pierdan por entero la exención de la que disfrutan, quedando restringida a cumplir con estas condiciones.

Ello podría suponer un estímulo a las entidades de reducida dimensión o que no desarrollan todas sus actividades de explotación económica dentro del marco de la norma y que, por tanto, no pueden acogerse a la exención inicial hemos propuesto el siguiente planteamiento. Tomando como punto de partida la posible división de la deuda tributaria comprendida en el art. 35. 7 de la LGT, se ha propuesto valorar la oportunidad, que se les presenta cuando concurren como propietarias o usufructuarias en un mismo bien inmueble, de ver minorada significativamente la cuota tributaria de forma proporcional a la parte de la que disfrutan.

En cuanto a las bonificaciones aplicables a las entidades del tercer sector en el IAE, el TS se ha pronunciado en torno a la diferencia de matiz que opera para la solicitud de la exención y la comunicación en el IBI. Aunque pueda parecer poco relevante, a efectos prácticos reduce significativamente el tiempo de espera para disfrutar de la exención en el IBI. Finalmente, el alto Tribunal aclara que la exención para el IAE tendrá efectos constitutivos, mientras que la exención en el IBI a través de la comunicación, tendrá efectos declarativos. Por ello, para este último supuesto será de directa aplicación desde el mismo momento en que se pone en conocimiento del Ayuntamiento correspondiente.

De los impuestos comprendidos en la LRFESFL, el único de exacción potestativa para las corporaciones locales es el IIVTNU. La Ley ha entendido oportuno realizar una vinculación de carácter doble, ya que en primer lugar se vincula a la exención del IBI, y esta a su vez, al IS.

Las entidades que no cumplen con los requisitos de la LRFESFL o no optan por la aplicación de este régimen jurídico privilegiado, podrán verse favorecidas por las medidas contenidas en el TRLRHL, que de forma mas restrictiva ofrece una serie de beneficios fiscales, además de en los anteriores, en el ICIO o el IVTM, estos últimos de menor trascendencia económica.

Debemos poner de manifiesto el solapamiento, aún presente en la norma local, para determinados supuestos. Así, para las entidades como la Cruz Roja, la Iglesia Católica o las entidades declaradas benéficas o de utilidad pública, se regulan tanto en la norma local como en la norma fiscal de estas entidades.

En el resto de tributos de carácter local, tales como las tasas o las contribuciones especiales, no se contemplan de forma significativa supuestos de exención, más allá de los que cada ayuntamiento en el ejercicio de su autonomía pueda prever.

El dinamismo y constante cambio al que se enfrentan estas entidades, y más en una etapa actual como la que vivimos ponen de manifiesto la necesidad de una articulación coherente de los mecanismos tributarios que coadyuven a realizar su labor. Tanto las exenciones, como las bonificaciones y las reducciones constituyen figuras que se encuadran en las reivindicaciones planteadas por el Tercer Sector referentes a la necesidad de establecer un modelo de financiación estable y suficiente que, más allá de medidas urgentes de apoyo, dote de seguridad jurídica y económica a las organizaciones que lo conforman y les permita continuar, en las mejores condiciones, con los programas dirigidos a las personas y colectivos que más lo necesitan. De hecho se advierte que «la creciente fragilidad financiera del Tercer Sector, su casi asfixia, es una amenaza cierta para el mantenimiento y extensión de los derechos sociales, la inclusión y el bienestar ciudadano. Sin

organizaciones sociales con solidez económica [se añade], el cambio social se ralentiza y puede quedar paralizado»²⁴¹.

²⁴¹ Así se expresó el presidente del Comité Español de Representantes de Personas con Discapacidad (CERMI) en la apertura del webinar de la comunidad «Compass», promovida por la Fundación ONCE y el propio CERMI. <https://www.servimedia.es/noticias/1314847> (consulta 04-10-2020).

REFERENCIA BIBLIOGRÁFICA

ALÍAS CANTÓN, M.: *Los beneficios Fiscales en el ámbito del Derecho Tributario Local*, Tesis Doctoral, Universidad de Almería, 2013.

ARIAS VELASCO, J. y SARTORIO ALBALAT, S.: *Procedimientos tributarios*, Marcial Pons, 6.ª ed., Madrid, 1996.

BAYONA DE PEROGORDO, J.J; SOLER ROCH, M.T.: *Derecho Financiero*, Librería Compás, Alicante, 1991.

BELLO PAREDES, S.A.: «La Reserva de Ley en el ámbito Tributario Local: Una reflexión en torno a La Ley de Tasas Estatales y Locales y de reordenación de las Prestaciones Patrimoniales De Carácter Público». *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica*, vol. III, 1999.

BENEYTO BERENGUER, R.: «¿Están exentos del I.B.I. los inmuebles propiedad de la iglesia católica?» *Revista General de Derecho Canónico y Derecho Eclesiástico del Estado*, no. 42, 2016.

BLÁZQUEZ LIDOY, A; MARTÍN DÉGANO, I.: *Manual Tributario de entidades no lucrativas (asociaciones y fundaciones)*, CEF. Ediciones. 2012.

BLAZQUEZ LIDOY, A. y MARTÍN DÉGANO, I.: «Las consecuencias de la Sentencia de 27 de junio de 2017 del TJUE en la Ley 49 / 2002: ¿Más allá del gravamen de la Iglesia Católica en el ICIO?», *Tributos Locales*, 2020.

BORDALLO MONTALVO, L.: *Exenciones tributarias e impuestos locales*, Tesis Doctoral, Universidad Pompeu Fabra, 2007.

CABRA DE LUNA, M. A.: «El Tercer Sector y las Fundaciones de España ante el nuevo milenio», *Enfoque económico, sociológico y jurídico*, Escuela Libre Editorial, 1998.

CABRA DE LUNA, M. y DE LORENZO, R.: «El Tercer Sector en España: ámbito, tamaño y perspectivas», *Revista Española del Tercer Sector*, nº. 1, 2005.

CALVO ORTEGA, R; CALVO VERGEZ, J.: «Exenciones Tributarias» *Curso de derecho financiero [Recurso electrónico]. Derecho tributario. Parte general y parte especial. Derecho presupuestario / I, II, Rafael Calvo Ortega, Juan Calvo Vérguez (24ª ed.)*, Civitas-Thomson Reuters, 2020, p. RB 14-7.

CALVO ORTEGA, R.: «La interpretación de las exenciones tributarias», *HPE*, núm. 13, 1971.

CASANA MERINO, F.: *El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*. Ed. Marcial Pons, 1994.

CASTEJÓN CHICO DE GUZMAN, D.: «Exenciones tributarias locales prohibidas por el derecho comunitario (ayudas de Estado)», *El Consultor de los Ayuntamientos, sección Cajón Tributario, Wolters Kluwer*, vol. Nº 3, 2018

CHÁVES ÁVILA, R.: «Panorámica del Tercer Sector Español» en *El Tercer Sector en España y en Europa. Crisis y barreras en su desarrollo y estrategias de resiliencia en los sectores de la acción social. La cultura y el Deporte*, (Dir. Rafael Chaves Ávila y Annette Zimmer), Universidad de Valencia, Servei de Publicacions, la Nau Solidaria, nº 21, 2017.

CHAVES, R. Y MONZÓN, J.L.: «Economía social y sector no lucrativo: actualidad científica y perspectivas», *Revista CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, Nº 37, 2001.

CHECA GONZÁLEZ, C. y MERINO JARA, I.: *La Reforma de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en Materia Tributaria*, Aranzadi, 2003.

- *Tributos Locales*, Servicio de publicaciones de la Universidad de Extremadura, Cáceres, 1999.

CHECA GONZÁLEZ, C.: «Las últimas reformas sobre el IBI y en materia catastral», *Cuadernos de derecho local*, nº 8, 2005.

- *Exenciones en materia de impuestos locales*. Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, Aranzadi, Pamplona, 1998.

COBO OLVERA, T.: «Exenciones del Impuesto Sobre Bienes Inmuebles que no necesitan para su aplicación la previa solicitud del sujeto pasivo» *Revista Quincena Fiscal*, núm. 9/2009 parte Estudios. Editorial Aranzadi, Cizur Menor., 2009.

CORCUERA TORRES, A.: «Aspectos financieros de la reforma local», *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica* 2015.

CORRAL-LAGE, J.; MAGUREGUI-URIONABARRENECHEA, L.; ELECHIGUERRA-ARRIZABALAGA, C.: «Estudio empírico del Tercer Sector en España: hacia una re-conceptualización unificada» *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review*, vol. 22, 2019.

CRUZ AMORÓS, M. y LÓPEZ RIBAS, S.: *La fiscalidad en las entidades sin ánimo de lucro: estímulo público y acción privada*. Ed. CIDEAL, Madrid, 2004.

DE LORENZO, GARCÍA, R; RODRIGUEZ, E.: «De necesidad social a realidad legal: génesis y proceso de elaboración y aprobación de la Ley del Tercer Sector de Acción Social» en SEMPERE NAVARRO A.V; DE LORENZO GARCÍA, R (Dirs.) : *Comentarios a las Leyes del Tercer Sector de acción social y del Voluntariado* (volumen I), Cizur Menor, Navarra, 2016.

ESEVERRI MARTÍNEZ, E; LOPEZ MARTÍNEZ, J; PÉREZ LARA, J.M; DAMAS SERRANO, A.: *Manual práctico de Derecho Tributario, parte general*, 6ª Ed., Tirant Lo Blanch, Valencia, 2020.

ESTEVE PARDO, M.L.: «Las exenciones rogadas en el ámbito tributario local. Sobre el efecto declarativo o constitutivo del acto administrativo de reconocimiento», *Tributos Locales*, nº. 105, 2012.

FERNÁNDEZ BRENES, S.: *Las exoneraciones y desgravaciones tributarias a la luz de los principios constitucionales*. Instituto de Derecho Público Comparado. Universidad Carlos III.

FERNANDEZ MARÍN, F.: *La imposición local de los vehículos de tracción mecánica*, Tiran Lo Blanch, Los impuestos Tirant tributario, 1ª Edición, 2013.

GARCÍA LUIS, T: *Fiscalidad de fundaciones y asociaciones*, Lex Nova, Valladolid, 1995.

GARCÍA NOVOA, C.: «El Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Hecho Imponible. Sujetos pasivos. Exenciones», *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, (Coord. José Juan Ferreiro Lapatza), 1992.

GIL DEL CAMPO, M.: *Contabilidad y fiscalidad de las entidades sin fines lucrativos y del mecenazgo*, Wolters Kluwer, España CISS, Valencia, 2010.

GOMAR SÁNCHEZ, J.I.: «Exenciones de oficio en el Impuesto de Bienes Inmuebles» *La Ley digital*, 2020.

GONZALEZ PUEYO, J. M^a.: *Comentarios al Texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, El Consultor de los Ayuntamientos, La Ley, Wolters Kluwer, Madrid, 2012.

GUTIERREZ RESA, A.: *Acción social no gubernamental. Análisis y reflexiones sobre las ONG voluntarias*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 1997.

GUTIÉRREZ TORRES, A.: «Las exenciones fiscales de la Iglesia Católica en el Impuesto sobre Construcciones Instalaciones y Obras en España y su

incompatibilidad con la normativa europea sobre ayudas de Estado», *Quaderni di Diritto e Politica Ecclesiastica*, vol. 20, no. 3, 2017.

HERRERA MOLINA, P.M.: *La exención tributaria*, Editorial Colex, Madrid, 1990.

LOZANO SERRANO, C.: *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Tecnos, 1989.

LUCAS DURÁN, M.: «Entidades sin fines lucrativos e Impuesto Municipal de Plusvalía: posible ilegalidad de algunas Ordenanzas Fiscales», *Tributos Locales*, vol. 123, 2016.

LUQUE MATEO, M.A.: «Financiación del Tercer Sector de Acción Social en España y en Italia a través de la "X Solidaria"», *Crónica Tributaria*, núm. 176, 2020.

MAGRANER MORENO, F.J.: «Las exenciones rogadas en el IBI», *El consultor de los Ayuntamientos*, Wolters Kluwer, vol. 10235/2020, 2020.

MANZANO SILVA, E.: «Capítulo I: Regulación actual y perspectivas de reforma del Impuesto sobre Bienes Inmuebles», en VVAA: *Hacia una futura reforma de los Tributos Locales*, Tributos Locales, monografía nº.4, Madrid, 2018.

MÁRQUEZ MÁRQUEZ, A.: «Las fundaciones privadas y los principios constitucionales de justicia tributaria», *Crónica tributaria*, Nº. 18, 2003.

MARTÍN DÉGANO, I.: «Donativos a entidades sin fin de lucro que no han comunicado su opción por el régimen fiscal especial», *Centro de Estudios Fiscales*, no. 388, 2015.

- «Aspectos fiscales y de apoyo económico público al Tercer Sector de Acción Social en la Ley 43/2015», SEMPERE NAVARRO, A.V. y DE LORENZO GARCÍA, R. (dirs.), *Comentarios a las Leyes del Tercer Sector de Acción Social y del Voluntariado*, vol.I, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2016
- *El régimen tributario de las confesiones religiosas y de sus entidades en el derecho español*, Mc Graw Hill, Madrid, 1999.

MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: *Tratado práctico de Derecho Tributario General Español: Una visión sistemática de la Ley General Tributaria* [Recurso electrónico], Tirant lo Blanch, Valencia, 2017.

MARTÍN PASCUAL, C.: *El régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre*. Ministerio de Hacienda. Instituto de Estudios Fiscales. Colección Estudios Jurídicos, 2003.

MARTÍN QUERALT, J.: «El incumplimiento de deberes formales en materia de exenciones tributarias», *Revista Española de Derecho Financiero, Civitas*, núm. 5, enero/marzo, 1975.

MARTÍN, M.M.: «Aproximación a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo desde el punto de vista de Derecho Eclesiástico del Estado» en *Revista general de derecho canónico y derecho eclesiástico del estado* [Recurso electrónico]. Madrid: Ed. Portal Derecho. Print, Nº 2, Iustel, Madrid, 2003.

MARTÍNEZ FERNÁNDEZ, J.: *Régimen tributario del mecenazgo en España*, La Ley-Actualidad, Madrid, 1996.

MARTÍNEZ GARCÍA-MONCÓ, A.: *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles y los valores catastrales*, 2ª Ed., Lex Nova, 1995

MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: *Fundaciones y mecenazgo: análisis jurídico - tributario de la Ley 30-1994 de 24 de noviembre*, 2ª ed. (Rev. aum. y puesta al día), Aranzadi, 1996.

MERINO JARA, I; MANZANO SILVA, E.: *Los tributos locales y el régimen fiscal de los ayuntamientos* (Dir. Pablo Chico de la Cámara Javier Galán Ruiz), Thomson Reuters, 2014.

MESEGUER VELASCO, S.: «El sistema de financiación de la Iglesia Católica a través de las exenciones fiscales», *Servicio de Publicaciones de la U. C. M.*, Madrid, 2000.

NEUMARK, F.: *Principios de la imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2ª edición, 1994, (primera edición española de 1973).

PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: «Capítulo IV: El régimen fiscal del sector no lucrativo y el mecenazgo: cuestiones a modificar en una futura reforma», en *La Regulación de las entidades no lucrativas y el mecenazgo: cuestiones pendientes para una reforma*. [En línea] Aranzadi-Thomson Reuters, Cizur Menor, 2015. Disponible en: <https://proview--thomsonreuters--com.ual.debiblio.com/title.html?redirect=true&titleKey=aranz%2Fmonografias%2F164622849%2Fv1.2&titleStage=F&titleAcct=i0ace3e350000153c6678bdfe1a9fd49#sl=e&eid=2c7ccc28823165cbc0913342e2094663&eat=a-165318590&pg=1&psl=&nvgS=false>.

PEREZ ROYO, F.: *Fundamento y ámbito de la reserva de ley en Derecho Tributario*, Hacienda Pública Española, nº 14, 1972.

PÉREZ YRUELA, M. «El Tercer Sector: economía social y entidades no lucrativas», *España 2015 Situación social*, (ed. lit. Cristóbal Torres Alberó), Madrid, 2015.

RODRIGUEZ BLANCO, M.: «El estatuto jurídico-tributario de los lugares de culto». Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado [en línea]., 2000, Disponible en: [https://www.boe.es/biblioteca_juridica/anuarios_derecho/abrir_pdf.php?id=ANU-E-2000-10050900607_ANUARIO_DE_DERECHO_ECLESIASTICO_El_Estatuto_juridico-tributario_de_los_lugares_de_culto].

ROMERO-FLOR, L.M.: «La reserva de ley como principio fundamental del derecho tributario», *Dixi*, vol. 15, no. 18, 2013.

RUBIO DE URQUIA, J.I. y ARNAL SURIA, S.: *Ley Reguladora de las Haciendas Locales*, tomo I, 2.ª ed., El consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados. Ed. Abella, 1996.

SAINZ DE BUJANDA, F.: *Teoría jurídica de la exención tributaria, en Hacienda y Derecho, Vol. III*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963.

SÁNCHEZ ROBERT, M.T.: *Los Tribunales Locales y Los principios Constitucionales de Justicia Tributaria. Especial Estudio de los Beneficios Fiscales*, Tesis Doctoral, Universidad de Jaén, 2016.

SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G.: «Los fines que establece la ley 49/2002 pueden cumplirse de forma directa o indirecta. Análisis de la RTEAC de 8 de septiembre de 2016 (R.G 769/2015)». *RCyT.CEF*, n.º 406, 2017.

SEVA VERDÚ, E.M.: «Los beneficios fiscales y los «agujeros del queso gruyere»», *La Ley digital*, vol. 9540/2019, no. 2, 2019.

SOLER ROCH, M.T.: *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*. Civitas. Madrid. 1983.

SUBIRATS, J.: «¿Existe sociedad civil en España? Responsabilidades colectivas y valores públicos», *Estudio de la Fundación Encuentro*, Madrid, 1999.

TORRES GUTIÉRREZ, A., «Régimen Fiscal de las confesiones religiosas en el IBI, Haciendas locales y patrimonio histórico cultural», en *Haciendas locales y Patrimonio Histórico Cultural*, (Dir. ALVAREZ ROYO, F; Coord. García Cebriá M.D), 1ª. ed., Dykinson, Madrid, 2017.

TRIGO GARCÍA, B; «Personalidad Jurídica de los Entes del Tercer Sector: autonomía de la voluntad y control público», en *Tendencias Legislativas y Tercer Sector*, Cursos y Congresos, Universidad de Santiago de Compostela, 2005.

