

Ignacio Lovelle Mata

CONFER 25 abril 2013

IMPOSICIÓN LOCAL Y NORMATIVA ANTIFRAUDE.-

En la charla que me ha correspondido dentro de este ciclo de cursos de administradores promovido por CONFER vamos a hacer un repaso genérico de la normativa reguladora de la imposición local, centrándonos en algunas sentencias y cambios en la regulación de aplicación con especial atención a tres impuestos: IBI, ICIO y Plusvalía.

Posteriormente abordaremos dos novedades normativas destinadas a paliar la sangría del fraude fiscal: la declaración de bienes en el extranjero y la inversión del sujeto pasivo en el IVA por la ejecución de obras.

Con carácter previo al análisis de las exenciones impuesto por impuesto, creo necesario hacer un breve recordatorio de cuáles son los tres ámbitos normativos en virtud de los cuales podemos disfrutar de exenciones en los impuestos locales, ámbitos normativos que han ido produciendo una mejora de nuestras condiciones fiscales en materia de imposición local:

Acuerdo: art. IV y V. Aplicación de la normativa del V a las entidades del IV. Régimen de asimilación.

El art. IV del Acuerdo sobre Asuntos Económicos, suscrito entre el Estado español y la Santa Sede el 3 de enero de 1979 contenía una serie de exenciones fiscales en distintos tributos para las entidades “mayores” en la Iglesia (la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las órdenes y congregaciones religiosas y las institutos de vida consagrada y sus provincias y sus casas). Algunas de esas exenciones serán examinadas más adelante.

Por otra parte el Art. V del mismo Acuerdo, establecía que *“las asociaciones y entidades religiosas no comprendidas entre las enumeradas en el Art. IV de este Acuerdo y 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 concedan a las entidades benéficas privadas”*.

Resultaba, por tanto, paradójico que, a la luz de una nueva regulación de la fiscalidad de las fundaciones, las entidades “menores” de la Iglesia (asociaciones de fieles, fundaciones canónicas, etc) pudieran disfrutar de un régimen fiscal más beneficioso, por su asimilación a las fundaciones, que las entidades mayores. Para corregir este contrasentido el Ministerio de Economía y Hacienda dictó la Orden de 29 de julio de 1983 disponiendo, en su Art. 1º, que: *“Las asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el Art. IV del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede, de 3 de enero de 1979, disfrutarán, en todo caso, de los mismos beneficios fiscales que las entidades a que se refiere el Art. V del Acuerdo”*, añadiendo, seguidamente: *“Los beneficios se aplicarán directamente por el sujeto pasivo al presentar sus declaraciones o autoliquidaciones o por la Administración en los demás casos”*.

De ello resulta que las entidades eclesiásticas deberán gozar, en los términos del Acuerdo, de los mismos beneficios que el ordenamiento jurídico-tributario español dispense a las entidades benéfico-privadas o sin fines lucrativos, por lo que les fue de aplicación lo dispuesto primero en la Ley 30/1994 de 24 de noviembre y, posteriormente, la vigente Ley 49/2002, ambas reguladoras de los incentivos fiscales para las entidades sin fines lucrativos.

La Ley Reguladora de Haciendas Locales.

En el campo de los recursos tributarios, la vigente Ley de Haciendas Locales introdujo cambios sustanciales, respecto de la regulación anterior, haciendo desaparecer una larga lista de tasas y contribuciones especiales y un conjunto de figuras impositivas que hacían de la Imposición Local una materia especialmente enmarañada y, manteniendo las tasas y contribuciones especiales para determinados supuestos, efectuó la creación de tres grandes impuestos que son: el Impuesto sobre los Bienes Inmuebles (que supuso la supresión de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria, la Contribución Territorial Urbana y el Impuesto Municipal sobre Solares); el Impuesto sobre Actividades Económicas (que conllevó la supresión de las licencias fiscales de actividades comerciales e industriales y de profesionales y artistas, así como del Impuesto Municipal sobre Radicación); y por último, el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, que sustituyó al Impuesto Municipal sobre Circulación de Vehículos. Asimismo, del conjunto de la reforma, resultó la creación del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, que vino a completar el sistema impositivo municipal y la sustitución del, hasta entonces, Impuesto Municipal sobre Incremento de Valor de los Terrenos, por otro impuesto de la misma naturaleza y análoga denominación, así como la abolición del Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios y del Impuesto Municipal sobre Publicidad.

Posteriormente veremos las exenciones que recogía.

Ley 49/2002 de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo.

Recogiendo el espíritu del Acuerdo y el derecho dimanante del mismo a favor de las entidades religiosas, asimilando su régimen fiscal al de las entidades sin fines lucrativos, las Disposiciones Adicionales octava y novena de la Ley, y Disposición Adicional Única de su Reglamento aprobado por Decreto de 10 de octubre de 2003 regulan su inclusión. Como hemos reiterado ya, los beneficios establecidos para la imposición local en la Ley de Haciendas Locales y en el Acuerdo a favor de las entidades religiosas han quedado fuertemente ampliados por los previstos a favor de las entidades sin fines lucrativos en la Ley 49/2002, que, a su vez, amplía el régimen fiscal establecido en el título II de la Ley 30/1994 de 24 de noviembre

De la lectura las dos Disposiciones Adicionales de la Ley resulta claro el distinto tratamiento que se otorga a las entidades del Art. IV del Acuerdo sobre Asuntos Económicos (entre ellas las ordenes, congregaciones e institutos de vida consagrada y sus provincias y sus casas), a las fundaciones eclesiásticas, y a las entidades del art V de dicho Acuerdo que no tengan la condición de fundaciones eclesiásticas, es decir, fundamentalmente las asociaciones de fieles.

Por lo que afecta a las entidades del Art. IV del Acuerdo, se les aplicarán directamente los beneficios fiscales previstos para las entidades sin fin de lucro. A las fundaciones eclesiásticas se les aplicarán los mismos beneficios, una vez ejercitada la opción y siempre que acrediten su inscripción en el Registro de Entidades Religiosas y que los cargos de patronos o representantes legales de las mismas tienen carácter gratuito. Por lo que respecta a las entidades del Art. V tendrán que cumplir los requisitos establecidos en el Art. 3º de la Ley.

Expresamente la Disposición Adicional octava y novena en su número 1º, declaran aplicables a las fundaciones eclesiásticas y a las entidades comprendidas en el Art. IV el régimen previsto en los artículos 5 a 15 y 16 a 23, sin hacer referencia alguna a los artículos 3º y 4º que establecen los requisitos necesarios para gozar del régimen fiscal, mientras que a las entidades del Art. V se les exige, expresamente, el cumplimiento de estos requisitos para gozar de los beneficios directos e indirectos establecidos en la Ley.

Por otra parte, la Disposición Adicional Única del Real Decreto 1270/2003 de 10 de octubre que aprueba el reglamento de la Ley dispone que a las entidades del art. IV del Acuerdo sobre Asuntos Económicos, entre ellas las entidades religiosas, le serán aplicables directamente los beneficios fiscales previstos en la Ley, sin necesidad de ejercitar la opción por el régimen fiscal establecido en dicha Ley, ni hacer las comunicaciones a las administraciones tributarias estatales o municipales que han de realizar el resto de las entidades, entre ellas las fundaciones canónicas y las entidades del art. V del Acuerdo, y que se prevén en los artículos 1 y 2 del Reglamento.

Una vez examinada la normativa de la que se deriva el sistema de exenciones aplicables a los institutos religiosos pasamos a hacer un recordatorio de los impuestos y figuras tributarias más relevantes en el ámbito local, dejando el Impuesto sobre Actividades Económicas para otra charla futura.

Tasas: Constituye el hecho imponible de las tasas la prestación de un servicio público o la realización de una actividad administrativa de competencia local, que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo, cuando, en todo caso, concurren las circunstancias de que sean de solicitud o recepción obligatoria y que no sean susceptibles de ser prestadas o realizadas por la iniciativa privada. Son sujetos pasivos de las tasas, en concepto de contribuyentes, las personas físicas y jurídicas que soliciten o resulten beneficiadas o afectadas por los servicios o actividades locales y su importe no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate.

Ni los Acuerdos, ni La Ley de Haciendas Locales, ni la normativa de entidades sin fines lucrativos establecen exención alguna para las entidades religiosas o las entidades sin fin de lucro en materia de tasas. No obstante, distintas ordenanzas fiscales, entre ellas la del Ayuntamiento de Madrid, establecen una bonificación del 100% de la cuota, con el resultado efectivo de la exención, en la tasa de recogida de residuos urbanos respecto de los bienes de las entidades sin ánimo de lucro, la Iglesia Católica u otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas, en los mismos términos en que resulta de aplicación el artículo 15 y la Disposición Adicional Novena de la Ley 49/2002.

Ello comporta que las entidades religiosas queden exoneradas del pago de esta tasa respecto de todos sus bienes inmuebles, salvo los destinados a explotaciones económicas no exentas en los términos del artículo 7 de la referida Ley, con la excepción de los bienes que estén arrendados a terceros, en cuyo supuesto no será aplicable la bonificación pero el pago de la tasa podrá repercutirse en el arrendatario.

Contribuciones Especiales, su hecho imponible viene constituido por 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. Son sujetos pasivos de las Contribuciones Especiales las personas físicas y jurídicas especialmente beneficiadas por la realización de las obras o por el establecimiento o ampliación de los servicios locales que originen la obligación de contribuir.

Ni la Ley de Haciendas Locales, ni la Ley 49/2002 establecen exención alguna a favor de los entes eclesiásticos en materia de contribuciones especiales, pero la exención resulta de lo establecido en el artículo IV 1.D del Acuerdo sobre Asuntos Económicos suscrito entre el Estado español y la Santa Sede el 3 de enero de 1979, y será aplicable a las entidades comprendidas en este artículo IV, entre ellas los institutos religiosos por los bienes destinados al culto, a la formación de religiosos, y a conventos y casas religiosas, incluyendo los huertos y jardines de los mismos.

Impuesto sobre Bienes inmuebles (IBI). Constituye el hecho imponible del impuesto la titularidad de derechos sobre los bienes inmuebles rústicos y urbanos y sobre los inmuebles de características especiales. Las exenciones de los tres ámbitos normativos que antes hemos mencionado son:

Acuerdo 3 de enero de 1979 art IV.1:

- A. *Exención total y permanente de la contribución territorial urbana de los siguientes inmuebles:*
- 1. Los templos y capillas destinados al culto, y asimismo, sus dependencias o edificios y locales anejos destinados a la actividad pastoral.*
 - 2. La residencia de los Obispos, de los Canónigos y de los Sacerdotes con Cura de almas.*
 - 3. Los locales destinados a oficinas, la Curia Diocesana y a oficinas parroquiales.*
 - 4. Los seminarios destinados a la formación del Clero Diocesano y Religioso y las Universidades eclesiásticas en tanto en cuanto impartan enseñanzas propias de disciplinas eclesiásticas.*
 - 5. Los edificios destinados primordialmente a casas o conventos de las Órdenes, Congregaciones Religiosas e Institutos de Vida Consagrada (incluyendo los huertos y jardines de los mismos.)*

Ley de Haciendas Locales

Artículo 62. Exenciones.

- 1. Estarán exentos los siguientes inmuebles:*

c.- Los de la Iglesia Católica, en los términos previstos en el Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979, y los de las asociaciones confesionales no católicas legalmente reconocidas, en los términos establecidos en los respectivos acuerdos de cooperación suscritos en virtud de lo dispuesto en el artículo 16 de la Constitución.

2. Asimismo, previa solicitud, estarán exentos:

a. Los bienes inmuebles que se destinen a la enseñanza por centros docentes acogidos, total o parcialmente, al régimen de concierto educativo, en cuanto a la superficie afectada a la enseñanza concertada.

Esta última exención a los centros concertados es rogada y deberá ser compensada por la Administración competente. Resulta curioso que algunas administraciones han solicitado a los institutos religiosos que modifiquen el fundamento jurídico de la exención de IBI, a aquellos que la disfrutaban por aplicación de la Ley 49/2002, sugiriéndoles que la cambien por una solicitada al amparo de este artículo, de forma que la administración autonómica puede pedir la compensación al estado.

Ley 49/2002

Artículo 15. Tributos locales.

*1. Estarán exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles los bienes de los que sean titulares, en los términos previstos en la normativa reguladora de las Haciendas Locales, las entidades sin fines lucrativos, excepto los afectos a **explotaciones económicas no exentas** del Impuesto sobre Sociedades.*

En realidad, vista la relación establecida en el Art. 7 de la Ley, es difícil pensar en algún tipo de actividad económica, de entre las normalmente realizadas por las entidades sin fin de lucro, que pueda no estar amparada por la exención, debiendo destacarse la inclusión, como explotaciones económicas exentas, de los Colegios Mayores, que no se contenían en el primer proyecto remitido por el Gobierno, inclusión que pone fin al trato injustificadamente discriminatorio que han tenido hasta el presente en el ámbito fiscal.

Repasamos ahora los **motivos a los que se acogen algunos Ayuntamientos para denegar la exención:**

- Algunos argumentan que no se ha optado por el régimen de Ley o no se le ha comunicado esta decisión al propio ayuntamiento, cuando de ambas obligaciones están eximidas las entidades del artículo IV, como hemos visto al analizar la disposición adicional única del Real Decreto 1270/2003 de 10 de octubre que aprueba el reglamento de la Ley, ya que se aplicará la exención directamente sin necesidad de cumplir con estos requisitos.
- Otros ayuntamientos nos requieren para que demostremos que cumplimos los requisitos del art. 3 de la Ley, que tampoco nos es de aplicación como ya hemos explicado.

- Más frecuente, y algo más difícil de combatir, es el requisito del art 7 de la Ley 49/2002 de que las actividades económicas exentas “sean desarrolladas en cumplimiento de su objeto o finalidad”. En este caso algunos municipios, como el de Madrid, están solicitando las certificaciones literales de inscripción literal del instituto solicitante en el Registro de Entidades Religiosas para cuestionar si los fines de la congregación incluyen los invocados para solicitar la exención. Casi siempre se puede pelear.
- Otra razón peregrina para desestimar la exención: en los inmuebles vacíos no se desarrollan actividades económicas exentas. A lo que hay que responder que ni no exentas, que es la excepción que contiene la Ley, luego, siguiendo el criterio legal, están exentos de pagar IBI.
- Por último, el problema de los inmuebles arrendados. Suele confundirse la actividad realizada por el arrendatario con la actividad a la que la entidad religiosa dedica el inmueble. Nuestra actividad respecto del inmueble alquilado se limita a arrendarlo, si el inquilino tiene una panadería o un taller de coches esa actividad es realizada por él. La pregunta siguiente a responder sería si el arrendamiento es una actividad económica. A efectos de IAE el arrendamiento de inmuebles constituye una actividad económica que pagaría en dicho impuesto (si se dan también otras circunstancias) si el valor catastral de los inmuebles alquilados supera los 601.012,10 €. Sin embargo, el art.3.3 de la Ley 49/2002 previene específicamente que:

“A efectos de esta Ley, se considera que las entidades sin fines lucrativos desarrollan una explotación económica cuando realicen la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. El arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad no constituye, a estos efectos, explotación económica.”

Respuesta a todas estas preguntas y dudas se recogen en una contestación, de 2 de diciembre de 2009, a consulta vinculante presentada por la Conferencia Episcopal que sistematiza perfectamente este problema y que les va a ser entregada hoy.

Por su “originalidad”, y porque de ellas se han hecho eco distintos políticos y medios de comunicación, quiero mencionar unas sentencias recientes del titular del Juzgado Contencioso-Administrativo nº 2 de Allariz en Orense, que deniega la exención de IBI para unos inmuebles de la Diócesis no efectos a actividades económicas no exentas pero que no forman parte del elenco de bienes exentos del Art.IV del Acuerdo.

En síntesis, viene a decir el Juez que la exención del art. 15.1 que acabamos de analizar no es de aplicación a dichos inmuebles porque tanto el propio artículo 15.1, al remitirse a la Ley de Haciendas Locales (cuando en realidad esta remisión se hace a los tipos de titulares de bienes y derechos), como la Disposición Adicional Octava, que por otra parte trata de las Fundaciones Canónicas, dice que : *Lo dispuesto en esta Ley se entiende sin perjuicio de lo establecido en los acuerdos con la Iglesia Católica*”. En definitiva, y después de varios artificios dialecticos, a nuestro modo de ver insostenibles, propugna que la alusión a “sin perjuicio de los acuerdos “

quiere decir sin perjudicar la posición pactada por el Estado en los mismos, haciendo tabla rasa de las exenciones posteriores que nos son de aplicación. También argumenta contra la afirmación del recurrente sobre que esta interpretación dejaría vacío del contenido el art. 15.1, lo que probaría que es incorrecta. A esto responde el Juez que no se vacía de contenido ya que el 15.1 amplía la exención a bienes de naturaleza rustica no incluidos en el Acuerdo.

Por otra parte, el Parlamento de Navarra ha aprobado la modificación del art.136 de la Ley foral Navarra de Haciendas Locales, eliminando la exención de IBI para todos aquellos inmuebles que no se dediquen exclusivamente al culto, (no se toca el Art. 136.c, por lo que los centros concertados mantienen el derecho a la exención).

Dice que disfrutarán de la exención los bienes:

“Artículo 136.d).

Los de la Iglesia Católica y las asociaciones no católicas, legalmente reconocidas, con las que se establezcan los acuerdos de colaboración a que se refiere el artículo 16 de la Constitución Española, y siempre que estén destinados al culto.”

¿Puede un gobierno autonómico limitar la exenciones así? Es indudable que en lo que afecta a la Ley 49/2002 puede hacerlo, ya que la relación entre la Ley 49/2002 y las legislaciones forales está resuelta en favor de las segundas por el apartado 3 del artículo 1 de la primera ley:

“Lo establecido en esta Ley se entenderá sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio Económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra y sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución Española .”

No obstante, la norma no puede pasar por encima de acuerdos internacionales unilateralmente, en este caso del Acuerdo para Asuntos Económicos, que como es evidente se aplica en todo el territorio nacional, incluidos los forales, y no pueden limitar la exención del artículo IV 1. A) a los inmuebles destinados solo al culto, soslayando su obligación de eximir a, entre otros, las casas religiosas.

La Conferencia Episcopal está estudiando en estos momentos una estrategia a seguir de las que serán informados en su momento.

Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO).

Es un tributo indirecto cuyo hecho imponible está constituido por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia, siempre que su expedición corresponda al Ayuntamiento de la imposición.

El sujeto pasivo de este Impuesto a título de contribuyente es la persona física o jurídica que sea dueña de la construcción instalación u obra sea o no propietaria del inmueble sobre el que se realice aquella. Como dueña de la construcción se entiende la persona que soporte los gastos o el coste que comporte su realización.

La base imponible del Impuesto está constituida por el coste real y efectivo de la construcción instalación u obra, y se entiende por tal el coste de ejecución material de aquella con exclusión de los impuestos satisfechos honorarios profesionales o beneficio empresarial ni cualquier otro concepto que no integre, estrictamente, el coste de ejecución material. La cuota será el resultado de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen que será fijado por cada ayuntamiento sin que pueda exceder del 4%.

El Impuesto se devenga en el momento de iniciarse la construcción, instalación u obra, aunque no se haya obtenido la correspondiente licencia. En tal momento se practicará una liquidación provisional en función del presupuesto presentado por los interesados y visado por el colegio profesional correspondiente. Si finalmente no se lleva a cabo la ejecución de la obra, por las circunstancias que sean, se tiene el derecho a la devolución.

Una vez finalizada la construcción, instalación u obra y teniendo en cuenta su coste real y efectivo, el ayuntamiento, mediante la oportuna comprobación administrativa, podrá modificar la liquidación provisional practicando una definitiva.

NI la Ley 49/2002 ni la Ley de Haciendas Locales establecen bonificación ni exención alguna en este Impuesto a favor de las entidades religiosas. Si lo contiene, aunque sea indirectamente el artículo IV .1 b) del Acuerdo sobre Asuntos Económicos en cuanto manifiesta que las entidades del Art.IV disfrutarán de la “Exención total y permanente de los impuestos reales...” siendo, como es, el ICIO un impuesto real sin discusión, como lo ha reconocido la doctrina jurisprudencial creada por las sentencias del Tribunal Supremo de 17 de mayo de 1999, y 19 y 31 marzo de 2001, esta última en recurso de casación en interés de Ley.

Recogiendo esta tesis se dictó la Orden Ministerial de 5 de junio de 2001, que venía a reconocer la exención subjetiva de las entidades del art.IV de la que disfrutamos durante varios años. Sin embargo, la exención así entendida fue atacada por diversos parlamentarios ante la Comisión Europea por entender que respecto de las explotaciones económicas de la Iglesia afectaba a la libre competencia, al poner a las entidades eclesíásticas en mejor posición que al resto de los sujetos pasivos, e incluso que al resto de las entidades sin fines lucrativos, lo que dio lugar a una nueva consideración e interpretación del alcance de la exención, a mi juicio, y aunque sea más restrictiva, más conforme a los principios en base a los cuales se está interpretando el alcance del artículo IV. 1 b) del Acuerdo sobre Asuntos Económicos respecto del resto de los impuestos reales.

Así, con la Orden Ministerial de Economía y Hacienda de 15 de octubre de 2009, aclaratoria del alcance del respecto del ICIO, se precisó, por decir algo, como luego veremos, la exención para las entidades del artículo IV pasando de una exención subjetiva a una mixta: los bienes debían ser los eximidos por el Acuerdo para la contribución territorial urbana. Así lo explica la exposición de motivos. En su consecuencia, parece lógico entender que este es el alcance actual de la exención.

Sin embargo, la corrección de 2009 no quedó muy felizmente redactada:

“La Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las Diócesis, las Parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Órdenes y Congregaciones Religiosas y los Institutos de Vida Consagrada y sus provincias y sus casas, disfrutaban de exención total y permanente en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, para todos aquellos inmuebles que estén exentos de la Contribución Territorial Urbana (actualmente, Impuesto sobre Bienes Inmuebles).”

Algunas entidades, haciendo caso omiso de la exposición de motivos de la Orden, han defendido judicialmente que si a los bienes de la Iglesia les es de aplicación la exención del IBI, le será con el alcance del art.15.1. Teniendo en cuenta que los únicos bienes de las entidades religiosas no exentos de IBI, por aplicación del art. 15.1 de la Ley 49/2002, son los dedicados a explotaciones económicas no exentas, la exención en el ICIO abarcaría la práctica totalidad de los bienes inmuebles de las entidades del artículo IV del Acuerdo.

Pese a que esta no es la interpretación cabal, no podemos dejar de hacer mención a alguna sentencia que ha reconocido esta opinión, manteniendo esencialmente que, haciendo abstracción de lo que dice la exposición de motivos, la Orden de 2009 habla de Impuesto de Bienes Inmuebles sin más (como sucesor de la contribución territorial urbana) y por tanto le es aplicable a los inmuebles del 15.1.

También aclara que, una vez sentado que el ICIO es un impuesto real por la Orden de 2001, no puede unilateralmente la Administración en la Orden de 2009 delimitar el alcance de los conceptos tributarios a los que les es de aplicación el Acuerdo de 3 de enero de 1979 (recordemos que es necesario una interpretación y una delimitación conjunta de los conceptos tributarios del Acuerdo, de conformidad con el apartado 2º del protocolo adicional del Acuerdo). La diferencia entre la Orden de 2001 y la de 2009, según el juez, sería que en la primera si aparece que la interpretación se ha adoptado en el seno de la Comisión para la interpretación de los acuerdos (exposición de motivos), mientras que en la de 2009 nada se dice al respecto.

Por último, queremos comentar que en la propuesta de modificación de la Ley 49/2002 que fue presentada en enero de 2012 al Congreso por CIU, se proponía una modificación del art. 15 de dicha Ley, con inclusión de un apartado 3 bis) en el que se venía a reconocer la exención en este impuesto para las obras ejecutadas sobre inmuebles no afectos a actividades económicas no exentas. Como entendemos que esta fórmula terminará siendo incorporada a una legislación de entidades de sin fin de lucro en continua evolución, deberemos estar atentos a su inclusión para ampliar el rango de las obras que podrán verse beneficiadas por esta exención.

Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

La Ley de Haciendas Locales configura este impuesto como un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten los terrenos como consecuencia de la transmisión de la

propiedad de los mismos por cualquier título, o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los mismos, añadiendo que no está sujeto a este Impuesto el incremento de valor que experimenten los terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del Impuesto sobre los Bienes Inmuebles.

La normativa vigente a día de hoy en materia de exenciones en este impuesto se contiene tanto en el artículo 15.3 de la Ley 49/2002 que dice:

“ 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 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 las adquisiciones a título lucrativo, es decir, las que se efectúen por donación, herencia o legado, el sujeto pasivo será el adquirente y estará exento con carácter subjetivo , mientras que en las adquisiciones que se realicen a título oneroso, es decir, por compraventa o permuta, el sujeto pasivo será el transmitente y, siguiendo el criterio ya sentado por las sentencias del Tribunal Supremo, dictadas en sendos recursos de casación en interés de Ley el 16 de junio y el 23 de septiembre de 2000, configura la exención como mixta, exigiendo no sólo que la entidad transmitente sea una de las que le son aplicables los beneficios de la Ley, sino, también, que los terrenos objeto de transmisión cumplan los requisitos establecidos para aplicar la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

El principal problema en la aplicación de la exención en este impuesto municipal estriba en la interpretación abusiva que todavía realizan algunos ayuntamientos, acogida, también, por distintos juzgados de lo contencioso-administrativo, al prevenir que los bienes transmitidos “cumplan” los requisitos establecidos para aplicar la exención en el IBI exigiendo, en las transmisiones onerosas, que los terrenos no sólo hayan estado destinados hasta el momento de la transmisión a actividades exentas sino que, también, hayan de destinarse a las mismas por el adquirente.

A mi juicio, se introduce un elemento exógeno a las condiciones que debe cumplir el sujeto pasivo del tributo, cual es el destino que dé a los terrenos el adquirente, cuando la expresión “cumplan” debe ser entendida, a mí juicio, al destino uso que tenga en inmueble en el momento en que es transmitido, no el que vaya a tener en el futuro.

Esta misma lectura es la que recogió la propuesta de modificación de la Ley 49/2002 que fue presentada en enero de 2012 al Congreso por CIU, de la que hemos hablado anteriormente, de forma que, para evitar interpretaciones como las que acabamos de mencionar, proponía modificar el 2º párrafo del art. 15. 3 en los siguientes términos:

“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, en el momento del devengo del impuesto y con independencia del destino al que lo adscriba el adquirente, los requisitos establecidos para aplicar la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.”

LEGISLACIÓN CONTRA EL FRAUDE.-

Declaración de bienes en el extranjero.-

En este clima de crisis por el que atravesamos se nos muestran con mayor crudeza algunas injusticias que en época de bonanza quedaban más difuminadas: mientras millones de trabajadores de clases bajas y medias soportan una presión fiscal enorme, algunas grandes fortunas y empresas o bien recurren a soluciones fiscales que aprovechan el más mínimo recoveco de las leyes para pagar mucho menos o bien directamente ocultan sus rendimientos y patrimonio en paraísos fiscales que impiden el control y gravamen de esas, en su conjunto, enormes cantidades.

Para evitar que la opacidad siga consolidando esta situación de iniquidad, el Gobierno ha establecido un mecanismo de control sobre estas cantidades que se contiene en la Disposición Adicional Decimoctava de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, y en los nuevos artículos 42. Bis y Ter. y 54 .Bis, del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributarias y de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, incorporados a dicho texto por el Real Decreto 1558/2012 de 15 de noviembre de 2012.

Esencialmente, y a grandes rasgos, puesto que la citada Ley, como luego veremos, no es de aplicación a las entidades del artículo IV del Acuerdo de 3 de enero de 1979, lo que se pretende es que tanto personas físicas como jurídicas informen a la administración tributaria de la existencia de determinadas cuentas, activos financieros e inmuebles que posean en el extranjero.

Están obligados a declarar los contribuyentes (personas o empresas), sujetos a IRPF o impuesto de sociedades, que posean bienes y derechos en el extranjero valorados en más de 50.000 euros. Las fundaciones canónicas o civiles y las entidades del art.V del Acuerdo no estarían eximidas de la obligación.

Sintéticamente, se deben declarar tres grupos de bienes: cuentas en entidades financieras; valores, seguros o rentas (en este apartado se incluyen las acciones u otros títulos de compañías extranjeras); y bienes inmuebles y derechos reales sobre ellos siempre que superen el importe de 50.000 €. Este es el límite conjunto por cada bloque. Por poner un ejemplo, una fundación que tiene un cuenta corriente en Francia con 35.000 euros, un piso en Portugal valorado en 95.000 euros y posee, además, acciones de una compañía suiza por 40.000 euros solo tendrá que presentar la declaración por el piso ya que Hacienda precisa que “se puede estar exonerado de declarar en un bloque de bienes pero obligado en otro”. Si se comparte

titularidad sobre un bien, aunque la participación del contribuyente se valore en menos de los 50.000 € antedichos se deberá declarar, siendo esta obligación extensiva a todos los titulares del bien.

Sin embargo si es importante advertir que si las cuentas corrientes o inversiones se tienen contratadas a través de entidades españolas no habrán de ser declaradas si la información relativa a dichos bienes ya ha sido facilitada a hacienda por la gestora española.

Por último, el proceso de presentación es complejo y sólo puede ser verificado telemáticamente. La falta de presentación de la declaración o la omisión de bienes constituye una infracción tributaria considerada como muy grave. Hacienda prevé una sanción por cada dato obviado, con un mínimo de 10.000 euros. Cada impuesto (IRPF, Sociedades) contempla sanciones específicas por no haber sido liquidados ante la Agencia Tributaria. Se incluye una multa de hasta el 150% del importe base de la sanción.

Esta obligación hubiera afectado, en principio, a las entidades religiosas que, atendiendo a su peculiar estructura, se encontrarían con enormes dificultades de cumplirla, por no decir con la práctica imposibilidad.

Por otra parte, dado el especial tratamiento tributario del que disfrutaban en el Impuesto sobre Sociedades, dimanado del Acuerdo de 10 de Octubre de 1980 que desarrolla, en relación con dicho impuesto, lo previsto en el Acuerdo de Asuntos Económicos suscrito entre el Estado español y la Santa Sede el 3 de enero de 1779, no parecía que se pudiera exigir el cumplimiento de esta obligación a las entidades religiosas.

La especial estructura de dichas entidades, inherente a la peculiar configuración de su personalidad jurídica adquirida al amparo del derecho canónico, da lugar a que en ellas las personas jurídicas inferiores, aun teniendo personalidad jurídica, se encuentren integradas en otras superiores: las casas en las provincias, y estas y aquellas en la ordenes, congregaciones o institutos correspondientes. De ello resulta que una provincia religiosa, y desde luego una orden, congregación o instituto (de las que mas de 140 tiene su sede central en España) tengan inmuebles, cuentas y activos financieros en el extranjero que, aun adscritos a la comunidad en concreto, figuran a nombre de la orden, congregación o instituto.

Teniendo en cuenta esta peculiar estructura, la norma 2ª del Acuerdo de 10 de octubre de 1980 hace tributar en el Impuesto sobre Sociedades a las entidades religiosas por obligación real, concretando su tributación a los rendimientos obtenidos en España. Consiguientemente, y aun distinguiendo entre las obligaciones de tributar e informar, no podía olvidarse que la *ratio legis* de esta última obligación va dirigida a evitar que se incumpla la primera, que, a nuestro juicio, no debe jugar de forma autónoma, pues carecería de fundamento.

Esta argumentación fue planteada a la Administración por la comisión de asuntos fiscales de la Conferencia Episcopal Española y finalmente la Agencia Tributaria resolvió contestar rápidamente, dada la urgencia de los plazos de presentación, a una consulta vinculante que se le presentó y que les ha sido entregada a ustedes como documentación del curso.

Inversión de sujeto pasiva de IVA en la construcción.

Dada la existencia, más o menos habitual, de irregularidades en la recaudación de IVA en el sector inmobiliario, la Administración ha decidido que las cuotas que se devenguen en determinadas operaciones de construcción sean directamente ingresadas en hacienda por el promotor y no por el contratista. De esta manera se mejoran las posibilidades de cobro y se evitan irregularidades y las consecuencias de procesos concursales muy habituales estos días entre constructoras.

Los cambios en esta normativa han venido impuestos por la modificación del artículo 84.Uno.2º de la Ley del IVA introducido por la Ley 7/2012. Recogemos a continuación una serie de preguntas contestadas de manera didáctica por la Agencia Tributaria sobre este tema, sobre las que haremos alguna puntualización para acercar los supuestos de hecho a la realidad de los institutos religiosos. Estas preguntas y respuestas recogen los criterios establecidos por la Dirección General de Tributos en la consulta nº V2583-12, de 27 de diciembre de 2012, a la que nos remitimos para dudas de mayor complejidad.

1. ¿A qué operaciones se aplica el nuevo supuesto de inversión de sujeto pasivo introducido en la letra f) del artículo 84.Uno.2º LIVA por la Ley 7/2012?

Resultará de aplicación cuando se reúnan los siguientes requisitos:

- a. El destinatario de las operaciones debe actuar con la condición de empresario o profesional. En el caso de entidades religiosas la condición de empresario no se tiene per se, sino que es necesaria la realización de una actividad económica por parte del sujeto pasivo. Por ejemplo, en la construcción de una residencia para sus propios miembros, una provincia, o comunidad si el ejecutante es este nivel, no está construyendo para realizar a una prestación de servicios a terceros, estaría construyendo su vivienda. De contrario, si lo que se construye es un colegio o una residencia de tercera edad para personas ajenas al instituto si se estaría adquiriendo la condición de empresario.
- b. Las operaciones realizadas deben tener por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.
- c. Las operaciones realizadas deben tener la naturaleza jurídica de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, incluida la cesión de personal necesario para su realización.
- d. Tales operaciones deben ser consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el o los contratistas principales, cualquiera que sea la forma oral o escrita de los contratos celebrados. La inversión del sujeto pasivo también se producirá, en los casos de ejecuciones de obra y cesiones de personal efectuadas para el contratista principal u otros subcontratistas, cuando las mismas sean consecuencia o traigan causa en un contrato principal, que tenga por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

2. ¿Quién debe ingresar el IVA cuándo se aplica el nuevo supuesto de inversión de sujeto pasivo?

En los casos de contratos directamente formalizados entre promotor y contratista, el promotor.

3. ¿Cómo se documentan las operaciones realizadas entre promotor y contratista en las que se produce la inversión de sujeto pasivo?

El contratista emitirá factura sin IVA, debiendo hacer constar en la misma que el sujeto pasivo del impuesto es el destinatario de la operación o, a partir del 1 de enero de 2013, la mención "inversión del sujeto pasivo".

El promotor no tendrá que emitir factura alguna. Al recibir la factura del contratista, incluirá en su declaración el IVA devengado y soportado de la operación

4. En el caso de autopromoción de una vivienda por un particular, ¿se produce inversión del sujeto pasivo en el contrato formalizado entre el contratista y el particular? Si el contratista subcontrata ejecuciones de obra con otras empresas, por ejemplo, fontanería, albañilería, pintura, etc. ¿se produce inversión del sujeto pasivo en los contratos formalizados entre el contratista principal y los subcontratistas?

En el contrato formalizado entre el particular, promotor de la obra, y el contratista principal no se producirá inversión del sujeto pasivo ya que el destinatario de la obra no tiene la condición de empresario o profesional. Recordamos aquí el ejemplo contenido en la respuesta a la pregunta 1). La condición de empresario o profesional está íntimamente ligada a la intención de venta, cesión o adjudicación por cualquier título de la promoción, inexistentes en el caso de autopromoción de vivienda y en nuestro caso un convento o residencia tiene la conceptualización fiscal de vivienda.

5. ¿Cuándo se considera que los propietarios de suelo adquieren la condición de empresario o profesional (cuando no tuvieran previamente tal condición) como urbanizadores?

Desde el momento en que comiencen a serles imputados los correspondientes costes de urbanización en forma de derramas, siempre que abonen las mismas con la intención de afectar el suelo resultante de la reparcelación a una actividad empresarial o profesional

6. ¿Qué debemos entender por edificación?

El concepto de edificaciones se define en el artículo 6 LIVA como las construcciones unidas permanentemente al suelo o a otros inmuebles, efectuadas tanto sobre la superficie como en el subsuelo, que sean susceptibles de utilización autónoma e independiente.

A título de ejemplo, tendrán la consideración de edificaciones: las viviendas, locales, instalaciones industriales o instalaciones deportivas no accesorias de otras edificaciones,

7. ¿Qué debemos entender por rehabilitación?

El concepto "rehabilitación" se encuentra definido por la Ley del impuesto en el artículo 20.Uno.22º.B) que establece los siguientes requisitos:

1º Más del 50% del coste total del proyecto de rehabilitación se corresponda con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o con obras análogas o conexas.

2º El coste total de las obras exceda del 25% del precio de adquisición de la edificación si se hubiese efectuado durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado (descontado en ambos casos la parte correspondiente al suelo)

8. ¿Se aplica la inversión del sujeto pasivo en los casos de rehabilitación de un local de negocios por parte del arrendatario?

Sí. Las obras de rehabilitación podrán llevarse a cabo en edificaciones que sean propiedad tanto del rehabilitador como de terceros.

9.¿Se aplica la inversión del sujeto pasivo en los casos de subcontratación, cuando cada parte de la obra subcontratada no reúna por separado los requisitos para calificarse como “urbanización, construcción o rehabilitación”? ¿y cuándo existan varios contratistas principales cuyas obras de forma aislada no reúnan tales requisitos?

Lo relevante es que la ejecución de obra llevada a cabo en su conjunto por todos ellos tenga esta consideración, sin que haya que atender a que cada una de las ejecuciones de obra llevadas a cabo por cada uno de los contratistas o subcontratistas sea aisladamente consideradas como de urbanización, construcción o rehabilitación.

Será necesario que el contratista principal y los sucesivos subcontratistas destinatarios de las operaciones de ejecución de obra o de cesión de personal, comuniquen expresa y fehacientemente al proveedor o prestador que las mismas se integran en un contrato principal, promotor-contratista, que tiene por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

10. ¿Es aplicable el supuesto de inversión del sujeto pasivo a un contrato que tenga por objeto la construcción de una nave cuando se incluyan, por un mismo precio, otros servicios tales como la redacción del proyecto de obra o la supervisión de las obras?

Sí, los servicios de la redacción del proyecto y supervisión de la obra son accesorios a la ejecución inmobiliaria, aplicándose la inversión del sujeto pasivo a la totalidad de la operación

11. ¿Es aplicable el supuesto de inversión del sujeto pasivo a las ejecuciones de obras tales como la reparación de humedades, alicatados y trabajos similares realizados tras la entrega de la obra final en periodo de garantía?

Sí, siempre que dichos trabajos se deriven directamente del contrato principal de urbanización, construcción o rehabilitación.

12. ¿A partir de qué fecha se aplica el nuevo supuesto de inversión de sujeto pasivo introducido en la letra f) del artículo 84.Uno.2º LIVA por la Ley 7/2012?

Se aplicará exclusivamente a aquellas operaciones cuyo devengo se produzca a partir del 31 de octubre de 2012, incluyéndose este mismo día.

Debe tenerse en cuenta:

- El devengo se produce con la puesta a disposición o recepción total o parcial de la obra por parte del destinatario, o bien en el momento del cobro de las certificaciones de obra por parte de los contratistas o subcontratistas si éste fuera anterior.
- La mera expedición de certificaciones de obra en las que se documenten el estado de avance de las obras no determinará por sí mismas dicho devengo.
- El mero endoso, descuento o pignoración de la certificación de obra no puede considerarse como pago anticipado

13. Una certificación de obra emitida antes del 31 de octubre de 2012 cuyo pago se produzca con posterioridad a dicha fecha, ¿debe incluir la repercusión del IVA?

No, ya que el devengo del impuesto se produce tras la entrada en vigor del nuevo supuesto de inversión de sujeto pasivo introducido en la letra f) del artículo 84.Uno.2º LIVA por la Ley 7/2012.