

Consell Tributari

Expediente: 367/6

El Consell Tributari, reunido en sesión de 12 de septiembre de 2007, conociendo el recurso presentado por el A. de B., ha estudiado la propuesta elaborada por el ponente designado al efecto, adoptando el siguiente acuerdo:

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

Único.- El día 2 de abril de 2004, el Sr. J.B.T., en representación del A. de B., presenta recurso de alzada contra la resolución del Director gerente del Instituto Municipal de Hacienda, de 24 de febrero de 2004, que desestimó la solicitud de exención del impuesto sobre bienes inmuebles (IBI) para la finca situada en la calle de S.A.A., núm. ... . Alega que la finca está destinada en parte a parroquia –que ya tiene reconocida la exención del IBI desde hace años– y, en parte está cedida gratuitamente a la Congregación de ..., titular de la Escuela ..., centro concertado con la Generalitat de Catalunya, por la que ahora se pide la exención del impuesto. Manifiesta que le corresponde el beneficio fiscal en los ejercicios 1999 a 2002 en base a lo que dispone el artículo 58.1 de la Ley 30/1994, de fundaciones, ya que la cesión es gratuita y el inmueble está afecto a la formación religiosa y moral de los alumnos, siendo en todo caso de aplicación el régimen de exenciones previsto en los arts. 48 a 58 de dicha Ley, de conformidad con su disposición adicional 5ª. Y, por lo que al año 2003 se refiere, le corresponde la exención del art. 15.1 de la Ley 49/2002, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de incentivos fiscales al mecenazgo –de aplicación a la Iglesia Católica por indicación expresa de su disposición adicional novena–, con la excepción de que el bien esté afecto a explotaciones económicas no exentas del impuesto sobre sociedades, que no es el caso, ya que la actividad de enseñanza que se desarrolla en el inmueble se encuentra tipificada en el art. 7 de la misma Ley, habiendo cumplimentado el requisito establecido en la disposición transitoria única del Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, de optar por el régimen fiscal de la Ley 49/2002 dentro de los tres meses siguientes a la entrada en vigor del reglamento.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

Primero.- La exención que se pretende se refiere sólo a una parte del inmueble propiedad de la Iglesia Católica situado en la calle de S.A.A., núm. ..., cedida gratuitamente a la mencionada congregación religiosa para la instalación de una escuela. En la resolución impugnada se anularon por prescripción varias cuotas y se confirmaron las de 1999 a 2003 y la vía de constreñimiento iniciada, así como la cuota de 2004. El fundamento de la confirmación de estas cuotas consistió en la aplicación de la doctrina jurisprudencial según la cual para tener derecho a la exención prevista para las escuelas concertadas en el art. 64.L) de la Ley 39/1988, reguladora de las haciendas locales, debe coincidir en la misma persona la condición de titular del inmueble (como sujeto pasivo del impuesto) y la de titular de la escuela concertada, circunstancia que no se produce en el presente caso, ya que el propietario es el A. de B., que tenía cedido el inmueble a una congregación religiosa, mientras que el centro educativo estaba a nombre del A.S.L.

Segundo.- Por otra parte, la resolución examinaba la posible aplicación de otra exención, concretamente la contenida en el artículo 58.1 de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de fundaciones e incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, que establece: “1. Sin perjuicio de las exenciones actualmente previstas en la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las haciendas locales, gozarán de exención en el impuesto sobre bienes inmuebles los bienes de los que sean titulares, en los términos previstos en el artículo 65 de dicha Ley, las fundaciones y asociaciones que cumplan los requisitos establecidos en el capítulo I del presente Título siempre que no se trate de bienes cedidos a terceros mediante contraprestación, estén afectos a las actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica y no se utilicen principalmente en el desarrollo de explotaciones económicas que no constituyan su objeto o finalidad específica”.

Por lo tanto, la exención establecida en el art. 58.1 de la Ley 30/1994, invocada en el recurso referente a los ejercicios 1999 a 2002, exige la concurrencia de tres requisitos: 1) no tratarse de bienes cedidos a terceros mediante contraprestación; 2) estar afectos a actividades que constituyan el objeto social o la actividad específica de titular del bien; y 3) que no se utilicen en el desarrollo de explotaciones económicas que no constituyan su objeto o finalidad específica.

En este caso, el primer requisito se cumple porque la cesión a la congregación religiosa es gratuita. El segundo requisito, relativo a que los bienes se afecten a actividades que constituyan el objeto o finalidad específica del titular, se dice incompleto en la resolución impugnada, que interpreta que la finca “está afecta a actividades de enseñanza, distintas a las

propias del A.”. La manifestación de que las actividades de enseñanza no forman parte de las finalidades de las autoridades eclesiásticas no se puede compartir, ya que esta materia ha dado lugar a un tratado internacional entre el Estado español y la Santa Sede, que es el Convenio sobre Enseñanza y Asuntos Culturales firmado el día 3 de enero de 1979. La firma de este convenio sobre enseñanza es una prueba indiscutible de que la Iglesia Católica considera como una de sus finalidades la de la enseñanza y que, por lo tanto, el A., como elemento de la total organización eclesiástica, está implicado en el tema. Con referencia al tercer requisito, que también incide en la idea de la explotación económica ajena al objeto o finalidad específica, debe reiterarse lo que se ha comentado en relación al segundo requisito.

Por otra parte, la disposición adicional quinta de la mencionada Ley 30/1994 dispone en el apartado 1: “El régimen previsto en los artículos 48 a 58, ambos inclusive, de la presente 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”. Con esta disposición se cierra la equiparación de la Iglesia Católica con las entidades reconocidas como objeto de la Ley en el artículo 42. Cabe señalar que la referencia a la Iglesia Católica debe entenderse referida a los entes que en el artículo 4 del Convenio sobre Asuntos Económicos con la Santa Sede, firmado el día 3 de enero de 1979, se equiparan a la Iglesia Católica en el reconocimiento de un trato fiscal específico, y que en anteriores informes hemos calificado como el “núcleo duro” de las entidades eclesiásticas.

Tercero.- Si bien las anteriores consideraciones son aplicables hasta el ejercicio 2002, el recurso interpuesto obliga a determinar, en relación con las cuotas de los ejercicios 2003 y 2004, la aplicabilidad de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro y de los incentivos fiscales al mecenazgo. Esta Ley, que fue publicada en el Boletín Oficial del Estado de 24 de diciembre de 2002, entró en vigor el día siguiente a la publicación, pero por lo que al IBI se refiere, los efectos tenían que producirse en los periodos impositivos posteriores a la entrada en vigor de la Ley, es decir, a partir del ejercicio 2003.

El Instituto Municipal de Hacienda, en su informe de 6 de marzo de 2006, interpreta que la Ley 49/2002 reconoce que el A. para los ejercicios 2003 y sucesivos la exención que la Ley 30/1994 no reconocía, y reitera la desestimación de la que sería aplicable a los ejercicios anteriores. Esta circunstancia, y el hecho de que el recurso presentado impugna la resolución de 24 de febrero de 2004, donde se desestimaba la exención para los ejercicios 2003 y 2004, aconsejan que este Consell Tributari no se limite a ratificar el informe del Instituto, sino que exponga más ampliamente su opinión sobre el tema.

Cuarto.- El artículo 15.1 de la Ley 49/2002 dispone: “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”. Por su parte, la disposición adicional novena de la Ley establece: “1. El régimen previsto en los artículos 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”. El apartado 2 de la propia disposición adicional novena se refiere a las fundaciones y asociaciones del artículo V del Convenio sobre Asuntos Económicos de 3 de enero de 1979. A contrario sensu, el apartado 1 se refiere a las entidades del apartado IV del Convenio, es decir, la Santa Sede, las diócesis, parroquias, órdenes, congregaciones religiosas e institutos de vida consagrada. No cabe, pues, ninguna duda de que el A. se puede subsumir en los elementos subjetivos regulados como presuposiciones de la exención.

Sexto.- Asimismo, el problema que plantea la interpretación del artículo 15.1 no es de carácter subjetivo sino objetivo, y consiste en determinar cuál es el significado de la expresión final del precepto, que dice lo siguiente: “... excepto los afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades”. En efecto, cuando el artículo habla de explotaciones económicas no distingue si son de titularidad del propietario del bien o del tercero que pueda ocupar el inmueble. Así lo recoge expresamente la sentencia de la Sección Primera del Tribunal Superior de Justicia de Catalunya de 18 de julio de 2007, en los siguientes términos: “... pues es cierto, como advierte el estudio del Consell Tributari que el precepto no incluye el inciso ‘llevada a cabo directamente por la entidad’, o, añadimos, no dice ‘los (bienes) afectos por éstas a’, sino que deja indeterminado, literalmente entendido, si la afectación ha de ser por las entidades o por cualquier arrendatario”. La sentencia, sin embargo, se inclina finalmente por entender que la expresión legal relativa a la explotación económica apunta, no a la actividad que pueda llevar a cabo un tercer ocupante del inmueble, sino a la que allí desarrolle su propietario. Este Consell acepta dicha interpretación, no sólo por su autoridad institucional, sino también porque considera, una vez reexaminada la cuestión, 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 de otra, porque la tendencia de nuestro derecho es la de vehicular las consecuencias de los actos a su autor y no la de hacer depender estas consecuencias de actos de terceros. Por lo tanto, rectificando el criterio mantenido en

anteriores informes, y de acuerdo con dicha argumentación, este Consell manifiesta que coincide con la opinión del Instituto Municipal de Hacienda de estar exenta por IBI la parte de la finca propiedad del A., utilizada como escuela concertada, situada en la calle de S.A.A., núm. ...

Por lo cual,

**SE PROPONE**

ESTIMAR el recurso interpuesto; RECONOCER la exención del impuesto sobre bienes inmuebles para la parte de la finca de la calle de S.A.A., núm. ..., destinada a escuela concertada en los ejercicios 1999 a 2002, en base a la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de fundaciones e incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, y en los ejercicios 2003 y 2004, en base a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro y de los incentivos fiscales al mecenazgo; y ANULAR las liquidaciones correspondientes a los ejercicios mencionados y la vía de constreñimiento iniciada.