



Expediente: 170/17

El Consell Tributari, reunido en sesión de 10 de mayo de 2017, conociendo del recurso presentado por Ministerio de Educación, Cultura y Deporte, ha estudiado la propuesta elaborada por el ponente designado al efecto, adoptando el siguiente acuerdo:

ANTECEDENTES DE HECHO

1.- En fecha 1 de diciembre de 2015 la Gerencia de Infraestructuras y Equipamientos del Ministerio de Educación, Cultura y Deporte interpone recurso de alzada contra la resolución del Gerente del Instituto Municipal de Hacienda que desestima su solicitud de exención del Impuesto sobre bienes inmuebles de la finca sita en

2.- La recurrente alega que la finca objeto del presente recurso está destinada a ser la Biblioteca Nacional del Estado en Barcelona y por tanto siendo su destino a servicios educativos le resulta aplicable la exención prevista en el art. 62.1.a) del RDLeg 2/2004, de 5 de marzo, del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales.

Reconoce que aún no existe edificio que albergue a la Biblioteca Pública del Estado en Barcelona pero que ello no es obstáculo para reconocer la exención del impuesto ya que remitiéndose a una sentencia del JCA de Ciudad Real de 29/01/2010 "... la exención se refiere a inmuebles y no a edificaciones, por lo que la interpretación no puede calificarse de extensiva o analógica... se trata de una exención "ex lege" al estar incluida en el párrafo 1 del art. 62 del TRLHL..."

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.- En fecha 1 de diciembre de 2015 el recurrente interpone recurso de alzada contra el acto administrativo en el que se denegaba la solicitud de aplicación de la exención del IBI, establecida en el artículo 62.1a) del RDLeg. 2/2004, de 15 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la LHL, al inmueble situado en (según el expediente, número fijo) destinado a prestar un servicio educativo en la denominada Biblioteca Pública del Estado. Alega que aunque no está realizada la construcción que debe albergarla, la exención

no se refiere a las edificaciones sino a "inmuebles" por lo que la interpretación de esta norma permite su aplicación

Segundo.- Pues bien, el citado artículo 62.1 a) establece que

"1. Estarán exentos los siguientes inmuebles: a) Los que sean propiedad del estado, las Comunidades Autónomas o de las entidades locales que estén directamente afectos a la seguridad ciudadana y a los servicios educativos y penitenciarios así como los del estado afectos a la defensa nacional"

La exención es un elemento de la definición del hecho imponible en sentido amplio que puede ser utilizado por el legislador por diferentes motivos. Al margen de estos últimos, es fundamental aludir a que la norma en que se contiene tipifica un hecho en el que cabe distinguir dos elementos, el objetivo y el subjetivo. Ambos deben realizarse para que se produzca el efecto jurídico que se le asocia que no es otro que impedir el nacimiento total o parcial de las obligaciones tributarias de cuya estructura jurídica forman parte. Esta última afirmación hay que tenerla en cuenta en el momento de la interpretación de las normas que las establecen que debe realizarse con aplicación de los criterios de la interpretación propios del derecho recogidos, además, en la LGT que es la que se debe tener en cuenta.

En la norma transcrita se dispone una exención que asocia su elemento subjetivo al Estado, entre otros entes públicos, y el objetivo a que los inmuebles sean de su propiedad y, sobre todo, a que:

"... estén directamente afectos... a los servicios educativos..."

Como ha señalado el Tribunal Supremo en sentencia de 2 de julio de 2003 (RJ/2003/4596), fundamento jurídico primero, lo primero que hay que dilucidar es

"... si un inmueble que contiene, en una parte del mismo, una Biblioteca Pública del Estado puede considerarse como un bien directamente afecto a los servicios educativos y, por tanto, exento del impuesto sobre bienes Inmuebles, IBI"

Añadiendo, en el fundamento jurídico segundo, que:

"...cuando el citado artículo 64 de la Ley 38/1988 se refiere a los "servicios educativos" ... no alude, únicamente, al sistema público educativo (puesto que así lo hubiera indicado taxativamente), sino a los servicios educativos entendidos como todos



aquellos relacionados directamente con la enseñanza, la investigación y la cultura (sin que ello implique, dada la tendencia jurisprudencial reflejada respecto de situaciones que guardan con la presente una patente sinonimia, una interpretación amplia o extensiva del citado precepto)”

Recordando en el mismo fundamento que el art. 59 de la Ley 16/1985, del Patrimonio Histórico Español, establece que:

"... " son Bibliotecas las instituciones culturales donde se conservan, reúnen, seleccionan, inventarían, catalogan, clasifican y difunden conjuntos o colecciones de libros, manuscritos y otros materiales bibliográficos o reproducidos por cualquier medio para su lectura, en sala pública o mediante préstamo temporal, al servicio de la educación, la investigación, la cultura y la información" (observándose que, en este precepto la Biblioteca se enlaza no sólo con la cultura sino también con el servicio a la educación, en una dicción parecida a la del artículo 64.a de la ley 39/1988, que se refiere a los "servicios educativos").

El Real Decreto 582/1989 define las Bibliotecas, en su artículo 1, como destinadas a la difusión y fomento de la lectura, y, en su artículo 2, hace referencia, como fines de las mismas, a su función cultural y al estímulo para los ciudadanos respecto a los servicios culturales complementarios, señalando el artículo 18 que el acceso a las mismas es libre y gratuito.

En consecuencia, tanto de la Ley como del Reglamento se infiere que las Bibliotecas Públicas están destinadas a un servicio que, sin necesidad de una interpretación forzada del artículo 64 de la Ley 39/1988, puede considerarse como un servicio educativo"

Cabe pues señalar que en el caso que en este dictamen se está analizando, al tratarse del proyecto de construcción de una biblioteca pública del Estado, se cumpliría el elemento subjetivo de la exención así como el objetivo al tratarse de un servicio educativo, en los términos regulados en la Ley.

Tercero.- A partir de esta primera afirmación, el objeto de debate se centra en determinar el momento en que se debe entender que el inmueble se encuentra afecto directamente a los servicios educativos. Es decir, si es requisito exclusivo la propiedad del inmueble en el que se va a construir la biblioteca, si se requiere su afectación formal al Patrimonio estatal, si debe haberse iniciado la construcción, si lo es el que esté terminada o si es imprescindible su

equipamiento y entrada en funcionamiento. En definitiva, se trata de concretar el alcance de los términos utilizados en el artículo 62.1a) del TR "*estén directamente afectos a...los servicios educativos*".

Hay que resaltar que la mencionada STS ya señalaba de forma inequívoca en el fundamento jurídico primero que el artículo 64. a) de la Ley 39/1988 de la Hacienda Local (actual artículo 62.1a) del TR)

"... no se conforma con exigir la afectación de los inmuebles a los servicios y finalidades que especifica, sino que exige, además que la afectación sea "directa", concepto que significa que la exención sólo alcanza a aquellos bienes en que se desarrollen de una manera efectiva las funciones propias y típicas del servicio"

No cabe pues duda respecto del significado que debe darse a los términos utilizados en la Ley que, por lo demás, utiliza el presente del verbo estar afianzando así este significado. Los inmuebles deben estar, no potencialmente sino en el momento del devengo del impuesto, y en consecuencia de la exención, desarrollándose los servicios educativos en los que se incluyen los prestados en las bibliotecas públicas.

Pero es que esta doctrina ha sido reiterada por el mismo Tribunal Supremo en relación con todos los servicios regulados en el precepto analizado. Así, respecto de los servicios penitenciarios la sentencia de 17 de septiembre de 2003 (RJ/2004/81) señala en el fundamento jurídico primero que:

"Efectivamente, la letra a) del artículo 64 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, establece que gozan de exención los bienes inmuebles que sean propiedad del Estado, de las Comunidades Autónomas o de las entidades locales y estén directamente afectos a la defensa nacional, la seguridad ciudadana y a los servicios educativos y penitenciarios. En la presente ocasión no se discute ni que se trate de bienes de propiedad del Estado, ni que estén afectos a los servicios penitenciarios, en cambio se discrepa acerca de si su afectación es o no directa...La voluntad del legislador, en principio, no puede ser más diáfana: primera precisión, solo los bienes inmuebles propiedad de determinados entes públicos están exentos; segunda precisión, de éstos solo los que estén afectos a determinados servicios, y tercera precisión, es preciso, además, que la afectación sea directa. Ello nos lleva a concluir con la STSJ de Castilla-La Mancha de 12 de junio de 1996, que la exención abarca a los inmuebles en que se desarrollan de una manera efectiva las actividades propias y típicas del servicio..."

Valga tan larga cita para resaltar la necesidad de que el servicio se preste efectivamente sin que quepa una interpretación que no incluya el desarrollo actual del servicio educativo a través de las bibliotecas públicas.

También los TSJCCAA se han pronunciado en este mismo sentido. Así, el TSJ de Valencia ha tenido oportunidad de pronunciarse sobre el alcance de los términos utilizados en el artículo 62 transcrito. Mediante sentencia de 23 de junio de 2011 (JUR/2011/388775), concluye en el fundamento jurídico tercero que:

“Consecuentemente, coincidimos con la sentencia apelada al considerar que la exención alcanza exclusivamente a aquellos inmuebles de titularidad pública afectos, de forma directa y no meramente indirecta, a los servicios educativos; y de que en la fecha de devengo de las liquidaciones practicadas, habida cuenta que se trataba de un solar sin edificar, no se daba la afección directa que se exige para la exención.

El art. 62.1.a) del RDLeg 2/2004, no se conforma con exigir la afección de los inmuebles a los servicios y finalidad que se especifica, sino que exige, además, que la afección sea “directa”, concepto que significa que la exención sólo alcanza a aquellos bienes en que se desarrollen de una manera efectiva las funciones propias y típicas del servicio; que no es el caso de autos. El Instituto de Enseñanza Secundaria, construido en el solar, según la sentencia fue inaugurado el 15/09/2009”

En el mismo sentido aunque relacionado con la construcción de un centro destinado a la enseñanza de EGB la sentencia del mismo tribunal de fecha 10 de junio de 1994 (JT/1994/762), fundamento jurídico tercero, dispone que:

"Entrando, pues en el fondo del asunto y considerando el primer motivo de impugnación de las liquidaciones que plantea el actor, no puede éste tener acogida, toda vez que el destino futuro que el planeamiento urbanístico puede señalar respecto de los terrenos gravados... no constituye un factor determinante de la falta de nacimiento de la obligación tributaria en cuanto pudiera implicar un supuesto que impidiese la realización del hecho imponible sino que, por el contrario, tal hecho imponible ha tenido plena realización el día del devengo del tributo, de modo que no hay razón alguna para eximir al sujeto pasivo del pago de la obligación tributaria

nacida, sin perjuicio de las consecuencias que en su momento puede provocar la plasmación material de lo que hoy son meras expectativas de futuro"

El Tribunal Superior de Justicia de Asturias en sentencia de 10 de septiembre de 2002 (JUR/2002/263422) en cuanto a la concesión de la exención por seguridad ciudadana respecto de un solar destinado a albergar en un futuro un edificio dedicado a las actividades operativas de seguridad ciudadana dice, en el fundamento jurídico segundo, que:

"Sin olvidar el precedente invocado, conviene matizar su pronunciamiento pues se ha de tener en cuenta que si bien en el presente caso concurre el elemento subjetivo de la exención, bien inmueble de propiedad estatal, no puede decirse lo mismo del elemento objetivo, esto es, que el inmueble se destine a alguno de los fines mencionados en el precepto: seguridad ciudadana en este caso"

Añadiendo en el fundamento jurídico tercero que:

"...se llega a la conclusión de que la exención no alcanza a un solar edificable como el que es materia de examen en este proceso, ello porque debe mantenerse que la exención alcanza tan sólo a aquellos inmuebles y edificaciones destinados a albergar los órganos, dependencias, servicios y unidades que tienen por cometido el ejercicio de atribuciones de carácter ejecutivo e inmediato sobre seguridad ciudadana y de modo que la relación del inmueble con los servicios de seguridad ciudadana debe ser directa, inmediata y unívoca e inseparable, por lo que no se extiende a un solar en el que lejos de desarrollarse de una manera efectiva las funciones propias y típicas del servicio, está simplemente destinado a albergar, cuando se construya, un edificio dedicado a la realización de actividades operativas, efectivas, de seguridad ciudadana, momento en el que podrá reclamarse con fundamento la concesión del beneficio que ahora se deniega"

Siguiendo este mismo criterio, el Tribunal Superior de Justicia de La Rioja, en sentencia de 19 de julio de 1996 (JT/1996/934), también denegó la exención prevista en el art. 64 LHL al inmueble destinado a la construcción e instalación de un centro de educación especial, ya que en el momento de la reclamación aún no se había llevado a efecto aquella construcción al decir en el fundamento jurídico segundo que:

"De los documentos obrantes en autos se desprende que era voluntad de la Administración del Estado el destinar dicho inmueble a un uso que, en principio, quedaba encuadrado dentro de los enumerados como exentos en el referido art. 64,

letra a) de la LRHL. Pero de la contestación a la demanda (fundamento de derecho I) se infiere, y la defensa del Estado no destruye tal afirmación, que dicho centro de formación nunca se llevó a cabo por el ISFAS, por lo que no puede estimarse que dicho inmueble cumpla los requisitos exigidos por la norma para el disfrute del beneficio tributario"

Puede así afirmarse que el elemento objetivo configurador de la exención requiere la efectiva realización del servicio educativo, es decir, su desarrollo de hecho en el momento del devengo del impuesto coincidente con el propio de la citada exención. No cabe pues entender nacido el efecto jurídico que se deriva de la realización del hecho jurídico exento con la sola afectación formal de un inmueble de titularidad del Estado, CCAA y EELL a la construcción de una biblioteca pública, ni el inicio de la misma si no se ha puesto en marcha la prestación del servicio previsto. Ha de estar en pleno funcionamiento como tal biblioteca para que quepa entender que se ha devengado la exención prevista en el artículo 62.1 a) del TR impidiendo el nacimiento de la obligación tributaria correspondiente al hecho imponible del IBI.

A estas manifestaciones no cabe oponer la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 1 de Ciudad Real, sentencia nº 36/2010, alegada por el recurrente e incorporada al expediente, que, en el fundamento jurídico tercero, ha entendido que no es imprescindible su construcción para entender aplicable la exención pretendida, en la medida en que tanto los Tribunales superiores de Justicia citados y sobre todo el Tribunal Supremo, en las sentencias mencionadas, han dejado constancia de la necesaria efectividad en la prestación del servicio educativo que, en el caso de una biblioteca, exige el pleno funcionamiento de esta última para que se entienda realizado.

Cuarto.- Pues bien, en el caso concreto que es objeto de este dictamen, del expediente que obra en poder del Consell Tributari se desprende que efectivamente el Estado es propietario, como consecuencia de una donación efectuada por el Ayuntamiento de Barcelona, de un inmueble destinado a la construcción de la Biblioteca Pública del Estado que, en los términos expuestos, quedaría incluida en el ámbito de aplicación de la exención analizada. Sin embargo, también del expediente se desprende que esa construcción no ha sido empezada sin que aparezca en el expediente prueba alguna que acredite lo contrario.

En consecuencia, mal cabe afirmar que se está prestando de hecho, o efectivamente como señala la doctrina citada, el servicio educativo requisito imprescindible del elemento objetivo que, conjuntamente con el subjetivo, es necesario para que nazca la exención pretendida por

el recurrente. Ni la existencia del inmueble, ni la afectación formal a la realización potencial del servicio, ni el protocolo de actuación suscrito por las respectivas Administraciones públicas, ni el proyecto de ejecución de las obras, documentados todos estos actos según consta en el expediente administrativo, son configuradores de la exención de manera exclusiva. Se requiere la prestación del servicio, elemento fundamental que no se da en el caso de autos, como se reconoce implícitamente al no afirmarse ni siquiera en el texto del recurso administrativo que está en vías de construcción sino basando sus alegaciones en el hecho de que "... la exención se refiere a inmuebles y no a edificaciones,...".

Por lo cual, y coincidiendo con el informe del *Institut Municipal d'Hisenda*,

SE PROPONE

DESESTIMAR el recurso presentado y CONFIRMAR la resolución impugnada.