

Consell Tributari

Expediente: 191/11

El Consell Tributari, reunido en sesión de 25 de enero de 2012, conociendo del recurso presentado por GMEPH, ha estudiado la propuesta elaborada por el ponente designado al efecto, adoptando el siguiente acuerdo:

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

1.- En 12 de julio de 2007 la Entidad Religiosa GMEPH, practicó y abonó la autoliquidación del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras con número de recibo LV-2007-....., de importe 6.918,50 €, por obras de reforma consistentes en la remodelación del gimnasio del Colegio ..... para ubicar la Escuela de Educación Infantil de Segundo Ciclo, en la calle .....

2.- El 1 de junio de 2010, se notificó a la recurrente el inicio de las actuaciones inspectoras de comprobación y en su caso de regularización tributaria respecto del citado impuesto, y, en el curso de dichas actuaciones, el 7 de junio de 2010, presentó instancia en la que solicitaba la devolución del ingreso realizado mediante la referida autoliquidación por considerar que se encontraba exenta del impuesto en virtud del Acuerdo sobre Asuntos Económicos firmado entre el Estado Español y la Santa Sede, y según la interpretación y clarificación efectuada por las Órdenes del Ministerio de Hacienda de 5 de junio de 2001 y 15 de octubre de 2009.

3.- La Inspección formuló propuesta de regularización tributaria en 17 de diciembre de 2010, por la que se consideraba improcedente la exención solicitada y practicó una liquidación complementaria de 18.742,99 €. Previa acta de disconformidad, el 9 de diciembre de 2010, la Inspectora Jefe dictó resolución que confirmaba la propuesta de liquidación, que fue notificada el 13 de enero de 2011.

4.- En 11 de febrero de 2011 la interesada interpone recurso de alzada contra la liquidación, en el que alega su derecho a la exención del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras por las obras de referencia invocando el art. IV del

Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos de 3 de enero de 1979, interpretado por las Órdenes del Ministerio de Hacienda de 5 de junio de 2011 y 15 de octubre de 2009, al tratarse de una entidad religiosa de las relacionadas en el citado artículo; así mismo cita las disposiciones adicionales octava y novena de la Ley 49/2002, en relación con el art. 15.1 de la misma Ley. También señala que la petición de devolución no es extemporánea porque el ingreso indebido es manifiestamente contrario al ordenamiento jurídico por lo cual existe una causa de nulidad y su devolución se puede solicitar en cualquier momento.

5.- El Instituto Municipal de Hacienda propone en informe de su Departamento de Recursos, la desestimación del recurso y la confirmación de la liquidación impugnada.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

Primero.- Tanto en la resolución de la Inspección de Hacienda Municipal de 9 de diciembre de 2010, que sirvió de base a la liquidación impugnada, como en la propuesta que formula el Instituto Municipal de Hacienda se sostiene que la solicitud de exención que invoca la recurrente es extemporánea, ya que, en contra de lo que dispone el art. 99.1.c) de la Ordenanza Fiscal General para el ejercicio 2007, esta no se formuló al presentar la declaración-liquidación correspondiente. A lo que se añade en dicha propuesta que no cabe instrumentalizar el procedimiento de devolución de ingresos indebidos para plantear, de forma indirecta, la revisión de un acto administrativo firme, consistente en la omisión de la solicitud del beneficio dentro de plazo. La conclusión es que el derecho al reconocimiento de la devolución de ingresos indebidos invocado por vía de recurso no se puede admitir por la inexistencia de un acto administrativo previo de revisión.

Segundo.- Tales argumentos no pueden ser compartidos por este Consell. De momento porque al interpretar el art. 99.1.c) de la Ordenanza Fiscal General del ejercicio 2007 no se puede prescindir del diferente tenor de este apartado respecto del utilizado en los restantes apartados del mismo artículo y párrafos. Así, el carácter imperativo de los apartados a), b) y d), en virtud de los cuales los sujetos pasivos “**deben solicitar** la aplicación de las exenciones, bonificaciones y reducciones solicitadas que procedan...” “al formular la declaración (a), durante el período que se

inicia con la exposición al público y termina el último día del mes siguiente a la fecha de finalización del período voluntario de pago (b), o en el plazo de reclamación al Ayuntamiento de la liquidación practicada (d)”, se matiza y suaviza en el supuesto de las autoliquidaciones. Pues, en cuanto a estas, solo se establece que los interesados “podrán formular la solicitud del beneficio fiscal al presentar la declaración-liquidación correspondiente, aplicando, con carácter provisional, la bonificación o la exención que, a su juicio, sea procedente”. Pero no se dice que tal solicitud se tendrá que formular, precisamente y solo, en el momento de practicar la autoliquidación.

Tercero.- La diferencia subrayada obedece sin duda a la peculiar naturaleza y régimen jurídico de las autoliquidaciones, que según una doctrina jurisprudencial reiterada y constante, no son actos administrativos ni, por tanto, liquidaciones provisionales, al no poder dotar a los ciudadanos de competencia para dictar actos de aquella naturaleza, sino que son actos de los obligados tributarios impuestos por la Ley en el marco del procedimiento de aplicación de los tributos. Esta concepción convierte a los sujetos pasivos en liquidadores que interpretan y aplican el Ordenamiento jurídico-tributario y califica los hechos declarados, por lo cual resulta necesario admitir que en la aplicación de las normas tributarias puedan mantener una interpretación diferente a la sostenida por la Administración, y sobre todo, la posibilidad de incurrir en errores de hecho y de derecho (STS 28.03.2003 RJ/2003/4046); de donde deriva “el legítimo derecho -del obligado tributario- a corregir lo declarado mientras no exista un acto administrativo contrario ... previa comprobación de los hechos declarados” (STSJ Madrid 17.05.2004). Derecho que se reconoce en los arts. 120.3 y 221.1,b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y se desarrolla en los arts. 14 y 20 del Reglamento General de Revisión, aprobado por RD 520/2005, de 13 de mayo. Conjunto normativo del que deriva la posibilidad de que la recurrente solicitase la rectificación del error en que, según su opinión, incurrió al practicar la autoliquidación, por haber omitido la exención a la que según su opinión tenía derecho, dado que la solicitud de devolución se formuló el 7 de junio de 2010, con anterioridad, por tanto, a que se dictase en 10 de diciembre de 2010, la liquidación que se recurre en este procedimiento.

Cuarto.- Esta posibilidad ha sido admitida de forma inequívoca, en la redacción del párrafo tercero del art. 92.5 de la Ordenanza Fiscal General a partir del ejercicio 2008 que, con evidente finalidad interpretativa, establece lo siguiente: “Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de

alguna manera sus intereses legítimos, podrá instar su rectificación ... **Cuando el obligado tributario solicite la rectificación por considerar que le es aplicable un beneficio fiscal, se entenderá que esta solicitud equivale a la solicitud del beneficio**". Procede, en consecuencia, considerar solicitada la exención dentro de plazo.

Quinto.- No obstante, eso no comporta la efectiva existencia del derecho de la recurrente a la exención de que se trata. Pues, como se indica en la propuesta del Instituto Municipal de Hacienda, entrando en el análisis de la exención invocada, debe señalarse que el Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979, en sus arts. III, IV y V, recoge un conjunto de supuestos de no sujeción y exenciones tributarias aplicables a la Iglesia Católica.

De acuerdo con la letra B) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo sobre Asuntos Económicos, 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, tendrán derecho a la *"exención total y permanente de los impuestos reales o de producto sobre la renta y sobre el patrimonio."*

El artículo VI del Acuerdo sobre Asuntos Económicos señala que la Santa Sede y el Gobierno Español procederán de común acuerdo a la resolución de las dudas o dificultades que pudiesen surgir en la interpretación o aplicación de cualquier cláusula del Acuerdo inspirándose en los principios que lo informan. Así mismo, el Protocolo Adicional del Acuerdo sobre Asuntos Económicos prevé que ambas partes, de común acuerdo, señalen los conceptos tributarios vigentes en que se concreten las exenciones, los conceptos de no sujeción enumerados en sus artículos III a V y que, en caso de modificación sustancial del ordenamiento jurídico español, se concreten los beneficios fiscales aplicables, de conformidad con los principios del Acuerdo.

La aplicación del artículo IV del Acuerdo sobre Asuntos Económicos ha suscitado dudas en relación con el impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, tributo local creado con posterioridad a la firma del referido Acuerdo, en relación con la inclusión o no de este en los impuestos reales o de producto.

En este sentido, la Orden del Ministerio de Hacienda de 5-6-2001, interpretó que la exención prevista en la letra B) del apartado 1 del art. IV del Acuerdo era aplicable al impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, dado que las Sentencias del Tribunal Supremo de 17-5-1999; de 19 y 31-3-2001, esta última en recurso de casación en interés de Ley, y de 3-10-2003, reconocen el carácter real del

referido impuesto sobre Construcciones, y al mismo tiempo determinó que 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, gozasen de exención total y permanente en el impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

No obstante, la Orden EHA/2814/2009, de 15 de octubre, modifica el apartado segundo de la Orden de 5-6-2001, en el sentido de aclarar en qué supuestos se encuentra incluido el impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, en la letra B del apartado 1 del art. IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3-1-1979, el cual queda redactado en los siguientes términos:

*“Segundo.- La Santa Sede, la Conferencia Episcopal, la Diócesis, las Parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Órdenes y las Congregaciones Religiosas y los Institutos de Vida Consagrada y sus provincias y sus casas, disfrutan 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)”.*

Así, el Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3-1-1979, en su art. IV, apartado 1.A., determina la exención total y permanente de la Contribución Territorial Urbana (actualmente impuesto sobre bienes inmuebles) por los inmuebles siguientes:

*“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.”*

Es importante remarcar que la Orden EHA/2814/2009, de 15 de octubre, del Ministerio de Hacienda, no establece un marco legal nuevo respecto a la exención del ICIO, entre otros motivos, porque una Orden Ministerial no puede establecer exenciones y beneficios fiscales de carácter tributario, sino que la referida Orden,

modifica la Orden de 5 de junio de 2001 que interpretó la letra B) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979, con la finalidad de esclarecer que el ámbito material de la exención del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, se refiera a todos aquellos inmuebles que también estén exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, de conformidad con lo que prevé el artículo IV, apartado 1.A del mismo Acuerdo.

Por tanto, el ámbito material de aplicación del beneficio fiscal que nos ocupa, viene determinado por el mismo Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede, y las Órdenes ministeriales de 5 de junio de 2001 y 15 de octubre de 2009, dictadas por la voluntad concordada expresada en la Comisión Técnica Iglesia Católica y Estado para Asuntos Económicos, al amparo del artículo VI del Acuerdo, tienen una función meramente interpretadora del contenido del acuerdo.

Por lo cual, y coincidiendo con el informe del Instituto Municipal de Hacienda,

**SE PROPONE**

DESESTIMAR el recurso interpuesto y CONFIRMAR la resolución impugnada.