

Consell Tributari  
Expedient: 191/11

El Consell Tributari, reunit en sessió de 25 de gener de 2012, coneixent del recurs presentat per GMEPH, ha estudiat la proposta elaborada pel ponent designat a l'efecte, adoptant el següent acord:

### **ANTECEDENTS DE FET**

1.- A 12 de juliol de 2007 l'Entitat Religiosa, GMEPH, va practicar i abonar l'autoliquidació de l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres amb núm. de rebut LV-2007-....., d'import 6.918,50 €, per obres de reforma consistents en la remodelació del gimnàs del Col·legi ..... per ubicar-hi l'Escola d'Educació Infantil de Segon Cicle, al carrer ....

2.- A 1 de juny de 2010, es va notificar a la recurrent l'inici de les actuacions inspectores de comprovació i en el seu cas de regularització tributària respecte de l'esmentat impost, i, en el curs de dites actuacions, el 7 de juny de 2010, va presentar instància en la qual sol·licitava la devolució de l'ingrés realitzat mitjançant la referida autoliquidació per considerar que es trobava exempta d'aquest impost en virtut de l'Acord sobre Assumptes Econòmics signat entre l'Estat Espanyol i la Santa Seu, i segons la interpretació i clarificació efectuada per les Ordres del Ministeri d'Hisenda de 5 de juny de 2001 i 15 d'octubre de 2009.

3.- La Inspecció va formular proposta de regularització tributària a 17 de desembre de 2010, per la qual es considerava improcedent l'exempció sol·licitada i va practicar una liquidació complementària de 18.742,99 €. Prèvia acta de disconformitat, el 9 de desembre de 2010, la Inspectora en Cap va dictar resolució que confirmava la proposta de liquidació, que va ser notificada el 13 de gener de 2011.

4.- A 11 de febrer de 2011 la interessada interposa recurs d'alçada contra la liquidació, en el que al·lega el seu dret a l'exempció de l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres per les obres de referència invocant a l'art. IV de l'Acord entre l'Estat Espanyol i la Santa Seu sobre Assumptes Econòmics de 3 de gener de 1979, interpretat per les Ordres del Ministeri d'Hisenda de 5 de juny de 2001 i 15 d'octubre de 2009, al tractar-se d'una entitat religiosa de les relacionades en l'esmentat article; així mateix cita les disposicions addicionals octava i novena de la Llei 49/2002, en relació amb l'art. 15.1 de la mateixa Llei. També assenyala que la petició de devolució no és

extemporània perquè l'ingrés indegut és manifestament contrari a l'ordenament jurídic per la qual cosa existeix una causa de nul·litat i la seva devolució es pot sol·licitar en qualsevol moment.

5. L'Institut Municipal d'Hisenda proposa en informe del seu Departament de Recursos, la desestimació del recurs i la confirmació de la liquidació impugnada.

### FONAMENTS DE DRET

Primer.- Tant en la resolució de la Inspecció d'Hisenda Municipal de 9 de desembre de 2010, que va servir de base a la liquidació impugnada, com en la proposta que formula l'Institut Municipal d'Hisenda es sosté que la sol·licitud de l'exempció que invoca la recurrent és extemporània, tota vegada que, en contra del que disposa l'art. 99.1,c) de l'Ordenança Fiscal General per l'exercici 2007, aquesta no es va formular al presentar la declaració-liquidació corresponent. Al que s'afegeix en dita proposta que no cap instrumentalitzar el procediment de devolució d'ingressos indeguts per plantejar, de forma indirecta, la revisió d'un acte administratiu ferm, consistent en la ommissió de la sol·licitud del benefici dins de termini. La conclusió és que el dret al reconeixement de la devolució d'ingressos indeguts invocat per via de recurs no es pot admetre per la inexistència d'un acte administratiu previ de revisió.

Segon.- Tals arguments no poden ser compartits per aquest Consell. De moment perquè a l'interpretar l'art. 99.1,c) de l'Ordenança Fiscal General de l'exercici 2007 no es pot prescindir del diferent tenor d'aquest apartat respecte de l'utilitzat en els restants apartats del mateix article i paràgrafs. Així, el caràcter imperatiu dels apartats a), b) i d), en virtut dels quals els subjectes passius "**han de sol·licitar** l'aplicació de les exempcions, bonificacions i reduccions sol·licitades que escaiguin..." "al formular la declaració (a), durant el període que s'inicia amb l'exposició al públic i termina l'últim dia del mes següent a la data de finalització del període voluntari de pagament (b), o en el termini de reclamació a l'Ajuntament de la liquidació practicada (d)", es matisa i suavitza en el supòsit de les autoliquidacions. Doncs, quant a aquestes, tant sols s'estableix que els interessats "**podran formular la sol·licitud** del benefici fiscal al presentar la declaració-liquidació corresponent, aplicant, amb caràcter provisional, la bonificació o l'exempció que, segons al seu parer, procedeixi". Però no es diu que tal sol·licitud s'haurà de formular, precisament i només, en el moment de practicar l'autoliquidació.

Tercer.- La diferència subratllada sens dubte obeeix a la peculiar naturalesa i règim jurídic de les autoliquidacions, que segons una doctrina jurisprudencial reiterada i constant, no són actes administratius ni, per tant, liquidacions provisionals, al no poder

dotar als ciutadans de competència per dictar actes d'aquesta naturalesa, sinó que són actes dels obligats tributaris imposats per la Llei en el marc del procediment d'aplicació dels tributs. Aquesta concepció converteix els subjectes passius en liquidadors que interpreten i apliquen l'Ordenament jurídic-tributari i qualifiquen els fets declarats, per la qual cosa resulta necessari admetre que en l'aplicació de les normes tributàries puguin mantindre una interpretació diferent a la sostinguda per l'Administració, i sobretot, la possibilitat d'incórrer en errors de fet i de dret (STS 28.03.2003 RJ/2003/4046); d'on deriva "el legítim dret –de l'obligat tributari- a corregir el declarat mentre no existeixi un acte administratiu contrari... prèvia comprovació dels fets declarats" (STSJ Madrid 17.05.2004). Dret que es reconeix als arts. 120.3 i 221.1,b) de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, General Tributària i es desenvolupa en els arts. 14 i 20 del Reglament General de Revisió, aprovat per RD 520/2005, de 13 de maig. Conjunt normatiu del que deriva la possibilitat de què la recurrent sol·licités la rectificació de l'error en què, segons el seu parer, va incórrer al practicar l'autoliquidació, per haver omès l'exempció a la qual segons la seva opinió hi tenia dret, atès que la sol·licitud de devolució es va formular el 7 de juny de 2010, amb anterioritat, per tant, a que es dictés a 10 de desembre de 2010, la liquidació que en aquest procediment es recorre.

Quart.- Aquesta possibilitat ha estat admesa de forma inequívoca, en la redacció del paràgraf tercer de l'art. 92.5 de l'Ordenança Fiscal General a partir de l'exercici 2008 que, amb evident finalitat interpretativa, estableix el següent: "Quan un obligat tributari consideri que una autoliquidació ha perjudicat d'una manera o una altra els seus interessos legítims, podrà instar la seva rectificació... **Quan l'obligat tributari sol·liciti la rectificació per considerar que li és aplicable un benefici fiscal, s'entendrà que aquesta sol·licitud equival a la sol·licitud del benefici**". Procedeix, en conseqüència, considerar sol·licitada l'exempció dins de termini.

Cinquè.- No obstant, això no comporta l'efectiva existència del dret de la recurrent a l'exempció que es tracta. Doncs, com s'indica en la proposta de l'Institut Municipal d'Hisenda, entrant en l'anàlisi de l'exempció invocada, cal assenyalar que l'Acord entre l'Estat Espanyol i la Santa Seu sobre Assumptes Econòmics, de 3 de gener de 1979, en els seus arts. III, IV i V, recull un conjunt de supòsits de no subjecció i exempcions tributàries aplicables a l'Església Catòlica.

D'acord amb la lletra B) de l'apartat 1 de l'article IV de l'Acord sobre Assumptes Econòmics, la Santa Seu, la Conferència Episcopal, les Diòcesis, les Parròquies i altres circumscripcions territorials, les ordres i Congregacions Religioses i els Instituts de Vida Consagrada i les seves províncies i les seves cases, tindran dret a la "*exención total y permanente de los impuestos reales o de producto sobre la renta y sobre el patrimonio.*"

L'article VI de l'Acord sobre Assumptes Econòmics assenyalava que la Santa Seu i el Govern Espanyol procediran de comú acord en la resolució dels dubtes o dificultats que poguessin sorgir en la interpretació o aplicació de qualsevol clàusula de l'Acord inspirant-se en els principis que l'informen. Així mateix, el Protocol Addicional de l'Acord sobre Assumptes Econòmics preveu que ambdues parts, de comú acord, assenyalin els conceptes tributaris vigents en què es concreten les exempcions, els conceptes de no subjecció enumerats en els seus articles III a V i que, en cas de modificació substancial de l'ordenament jurídic espanyol, es concretin els beneficis fiscals aplicables, de conformitat amb els principis de l'Acord.

L'aplicació de l'article IV de l'Acord sobre Assumptes Econòmics ha suscitat dubtes en relació amb l'impost sobre Construccions, Instal·lacions i Obres, tribut local creat amb posterioritat a la signatura del referit Acord, en relació amb la inclusió o no d'aquest en els impostos reals o de producte.

En aquest sentit, l'Ordre del Ministeri d'Hisenda de 5-6-2001, va interpretar que l'exempció prevista a la lletra B) de l'apartat 1 de l'art. IV de l'Acord era aplicable a l'impost sobre Construccions, Instal·lacions i Obres, donat que les Sentències del Tribunal Suprem de 17-5-1999; de 19 i 31-3-2001, aquesta última en recurs de cassació en interès de llei, i de 3-10-2003, reconeixen el caràcter real del referit impost sobre Construccions, i alhora va determinar que la Santa Seu, la Conferència Episcopal, les Diòcesis, les Parròquies i altres circumscripcions territorials, les Ordres i Congregacions Religioses i els Instituts de Vida Consagrada i les seves províncies i les seves cases, gaudeixen d'exempció total i permanent en l'impost sobre Construccions, Instal·lacions i Obres.

No obstant, l'Ordre EHA/2814/2009, de 15 d'octubre, modifica l'apartat segon de l'Ordre de 5-6-2001, en el sentit d'aclarir en quins supòsits es troba inclòs l'impost sobre Construccions, Instal·lacions i Obres, en la lletra B de l'apartat 1 de l'art. IV, de l'Acord entre l'Estat Espanyol i la Santa Seu sobre Assumptes Econòmics, de 3-1-1979, el qual resta redactat en els termes següents:

*“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)”.*

Així, l'Acord entre l'Estat Espanyol i la Santa Seu sobre Assumptes Econòmics, de 3-1-1979, en el seu art. IV, apartat 1.A., determina l'exempció total i permanent de la Contribució Territorial Urbana (actualment impost sobre béns immobles) pels immobles següents:

*“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.”*

És important remarcar que l'Ordre EHA/2814/2009, de 15 d'octubre, del Ministeri d'Hisenda, no estableix un marc legal nou respecte a l'exempció de l'ICIO, entre altres motius, perquè una Ordre Ministerial no pot establir exempcions i beneficis fiscals de caràcter tributari, sinó que la referida Ordre, modifica l'Ordre de 5 de juny de 2001 que va interpretar la lletra B) de l'apartat 1 de l'article IV de l'Acord entre l'Estat Espanyol i la Santa Seu sobre Assumptes Econòmics, de 3 de gener de 1979, amb la finalitat d'aclarir que l'àmbit material de l'exempció de l'Impost sobre Construccions, Instal·lacions i Obres, es refereix a tots aquells immobles que també estiguin exempts de l'Impost sobre Béns Immobles, de conformitat amb el que preveu l'article IV, apartat 1.A. del mateix Acord.

Per tant, l'àmbit material d'aplicació del benefici fiscal que ens ocupa, ve determinat pel mateix Acord entre l'Estat Espanyol i la Santa Seu, i les Ordres ministerials de 5 de juny de 2001 i 15 d'octubre de 2009, dictades per la voluntat concordada expressada en la Comissió Tècnica Església Catòlica i Estat per a Assumptes Econòmics, a l'empara de l'article VI de l'Acord, tenen una funció merament interpretadora del contingut de l'Acord.

Per tot això, i coincidint amb l'informe de l'Institut Municipal d'Hisenda,

### **ES PROPOSA**

DESESTIMAR el recurs interposat i CONFIRMAR la resolució impugnada.