

Expediente: 49/17

El Consell Tributari, reunido en sesión de 14 de marzo de 2017, conociendo el recurso presentado por IIS, SAL, ha estudiado la propuesta elaborada por el ponente designado al efecto, adoptando el siguiente acuerdo:

ANTECEDENTES DE HECHO

1.- En fecha 18 de abril de 2013, la entidad IIS formula recurso contra la resolución dictada por el gerente del Instituto Municipal de Hacienda en fecha 22/01/2013, que desestima la reclamación formulada contra la vía ejecutiva iniciada para el cobro de la cuota del impuesto sobre actividades económicas, ejercicio 2011, así como contra la cuota del ejercicio 2012, giradas por la actividad desarrollada en

2.- La recurrente alega exención del impuesto manifestando que es una entidad sin ánimo de lucro.

3.- De la documentación incorporada al expediente se desprende la siguiente relación de hechos:

- La entidad IIS, SL, figura de alta en la matrícula del impuesto sobre actividades económicas y ejerce la actividad del epígrafe 934.1: Enseñanza reglada, de las tarifas del IAE, desde el 1/01/1998. Consta en el expediente certificado del Departamento de Enseñanza de la Generalidad de Cataluña., Según el cual, el centro situado en....., titularidad de la entidad IIS, SL, figura inscrito en el Registro de Centros del Departamento de Enseñanza como centro docente privado concertado durante el curso 2011-2012.

- En fecha 24/01/2012 la entidad presentó la instancia con número de registro en el que mostraba su disconformidad con la vía ejecutiva (providencia de apremio con núm. de recibo ET-2012-6-01-....) seguida por el cobro de la cuota del impuesto sobre actividades económicas, año 2011, para el ejercicio de la actividad de enseñanza reglada, recogida en el epígrafe 931.4 de las tarifas del IAE, invocando la exención del impuesto, si bien, no concretaba los motivos en que fundamentaba su pretensión.

Posteriormente, en fechas 4/07/2012 y 18/9/2012 presentó las instancias con número de registro mostrando su oposición a la diligencia de embargo con número de recibo EB-2012-6-12-....., dictada por el cobro de la cuota del impuesto del ejercicio 2011.

El 15/11/2012 presentó la instancia formulando petición de exención respecto de la cuota del ejercicio 2012.

- Sus reclamaciones fueron resueltas de manera acumulada por el gerente del IMH en fecha 22/01/2013 en el sentido de desestimar su pretensión de exención del impuesto acreditado para el ejercicio de la actividad del epígrafe 934.1 de las tarifas del IAE.

La resolución consta correctamente notificada en fecha 3/04/2013 según justificante acreditativo de su recepción obrante en el expediente.

FONAMENTS DE DRET

Primero.- La entidad interesada presenta recurso contra la resolución dictada por el IMH en fecha 22-1-2013, expediente, en la que se desestimaba la reclamación interpuesta contra el procedimiento de apremio iniciado para el cobro de la cuota tributaria del Impuesto sobre Actividades Económicas, periodo impositivo 2011. En esta misma resolución recurrida se denegaba su pretensión de anulación de la cuota del impuesto correspondiente a 2012.

En ambos casos, la recurrente alega el derecho a la exención del impuesto amparándose en su carácter de entidad sin ánimo de lucro.

Segundo.- La ley 4/1997, de 24 de marzo de Sociedades Laborales establece en el artículo 19 el régimen tributario a aplicar a este tipo de sociedades sin que se aluda al Impuesto sobre Actividades Económicas. No especifica la obligada tributaria la norma en la que basa su pretensión aunque puede tratarse de la exención prevista en el artículo 82.1 e) del TR de la LHL en el que se dispone que están exentos:

"Los organismos públicos de investigación, los establecimientos de enseñanza en todos sus grados costeados íntegramente con fondos del Estado, de las Comunidades Autónomas o de las entidades locales, o por fundaciones declaradas benéficas o de utilidad pública, y los establecimientos de enseñanza en todos sus grados que, careciendo de ánimo de lucro, estuvieran en régimen de concierto educativo, incluso

si facilitasen a sus alumnos libros o artículos de escritorio o les prestasen los servicios de media pensión o internado y aunque por excepción vendan en el mismo establecimiento de productos de los talleres dedicados a dicha enseñanza, siempre que el importe de dicha venta, sin utilidad para ningún particular o tercera persona, se destine, exclusivamente, a la adquisición de materias primas o al sostenimiento del establecimiento."

Este precepto trae causa de la modificación, introducida por el artículo 75, cuatro, de la Ley 39/1992, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1993, en el artículo 83.1.d) de la Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales, en su redacción originaria, incluyendo el tercero de los supuestos de exención en el IAE respecto de los establecimientos de enseñanza en régimen de concierto educativo. En consecuencia, cabía distinguir entre los organismos públicos de investigación, los establecimientos de enseñanza en todos sus grados costeados íntegramente por fondos públicos o por fundaciones declaradas benéficas o de utilidad pública y, por primera vez, los establecimientos de enseñanza en todos sus grados que estando en régimen de concierto educativo carecieran de ánimo de lucro.

El artículo 83 de la LHL fue objeto, posteriormente, de una nueva modificación a través de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, cuyo número 1 letra c) mantiene la redacción dada por la ley 39/1992 citada. Con esta nueva redacción se incorpora al TR actualmente en vigor en los términos reproducidos en el artículo 82.1 e).

La Ley, pues, introduce un elemento nuevo aplicable a los establecimientos de enseñanza concertada: la ausencia de ánimo de lucro. Cualquier establecimiento que reúna los requisitos previstos, al margen de la forma jurídica que adopten, pueden ser titulares de la exención. Estos requisitos son carecer de ánimo de lucro y estar en régimen de concierto educativo. El ánimo de lucro se convierte así en un rasgo adicional que hasta el momento de su establecimiento no se exigía directamente porque los únicos centros de enseñanza titulares de esta exención, de acuerdo con los artículos mencionados, eran los establecimientos de enseñanza en todos sus grados costeados íntegramente por fondos públicos o por fondos de fundaciones declaradas de utilidad pública, es decir, por centros de enseñanza cuya financiación ajena, en los términos expuestos, debía cubrir todos los costes sin posibilidad alguna de obtención de ingresos distintos de los señalados en Ley

39/1988 de las Haciendas Locales. Los establecimientos íntegramente costeados por fondos públicos o por fundaciones estaban y están, en todo caso, exentos.

La posibilidad de establecimientos de enseñanza con distintas fuentes de ingresos con acceso a los conciertos educativos llevó a la ley a la incorporación del requisito de la ausencia de ánimo de lucro, supeditando la exención a esta última siempre que se tratara de centros concertados. De manera que estos últimos deben carecer de ánimo de lucro al ejercer la actividad de enseñanza. La enseñanza es el objeto de la actividad y quien la ejerce debe carecer de ánimo de lucro. El ánimo de lucro se requiere, en todo caso, respecto de sujetos en el ejercicio de sus actividades y no de estas últimas: son los establecimientos los que deben carecer de ánimo de lucro aunque en este caso concreto se trate de establecimientos de enseñanza en régimen de concierto educativo.

Ahora bien, la Ley Orgánica 8/1985, de 3 de julio, reguladora del Derecho a la Educación dispone en el artículo 50:

"Los centros concertados se considerarán asimilados a las fundaciones benéfico-docentes a efectos de la aplicación a los mismos de los beneficios, fiscales y no fiscales, que están reconocidos a las citadas entidades, con independencia de cuantos otros pudieran corresponderles en consideración a la actividad educativa que desarrollan"

Este precepto, que no ha sido derogado expresamente, puede plantear dudas respecto de su aplicación en relación con el objeto de este recurso. Efectivamente contiene una remisión al régimen fiscal de las fundaciones benéfico-docentes, actualmente regulado en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, a aplicar a los centros concertados de enseñanza que, en principio, estarían incluidos, en lo que se refiere al IAE, en el artículo 82.1 e) del TR de la LHL. Es decir, una interpretación literal del artículo 50 podría indicar que los establecimientos con concierto educativo, centros concertados, entrarían en el ámbito de aplicación del artículo 15 de la Ley 49/2002, citado, que dispone:

"Las entidades sin fines lucrativos estarán exentas del Impuesto sobre Actividades Económicas por las explotaciones económicas a que se refiere el artículo 7 de esta Ley. No obstante, dichas entidades deberán presentar declaración de alta en la matrícula de este impuesto y declaración de baja en caso de cese en la actividad."

Este precepto es el aplicable a las fundaciones docentes siempre que reúnan los requisitos del artículo 3 de la misma Ley que básicamente aluden a su carácter de entidades sin ánimo de lucro. Sin embargo la Ley orgánica 8/1985 no exige esa ausencia cuando los centros de enseñanza sean concertados. Esta afirmación plantea una cuestión fundamental en la medida en que si las fundaciones docentes son titulares de la exención del artículo 15 de la Ley 49/2002 su aplicación sería automática a los centros concertados por el hecho de esta última calificación, al margen del ánimo de lucro, requisito que sí se les exigiría a las fundaciones docentes a las que se asimilan. Quedaría, así, vacío de contenido el artículo 82.1 e) porque al requerir el concierto convierte a todos los establecimientos que los suscriban en centros concertados titulares de la exención del artículo 15 del de la Ley 49/2002 sin necesidad de carecer de ánimo de lucro. Si esto es así, podría darse el caso de la existencia de una sociedad mercantil con concierto educativo-centro concertado que sin reunir los requisitos exigidos por la Ley 49/2002 sería titular de la exención en el IAE frente a las fundaciones docentes que tendrían que reunirlos.

En este sentido, la asimilación que la Ley orgánica 8/1985 realiza de los centros concertados respecto de las fundaciones docentes parece que debe entenderse en su total contexto pues en otro caso podrían darse situaciones contrarias al ordenamiento vigente que establece la necesidad de que los centros concertados de enseñanza carezcan de ánimo de lucro para ser titulares de la exención. Los preceptos de esta Ley orgánica deben ser interpretados en el contexto en el que han de ser aplicados, es decir, exigiendo a los establecimientos concertados los mismos requisitos que los exigidos a las fundaciones docentes.

Podría interpretarse que este artículo 50, en lo que se refiere a los beneficios fiscales, al ser de naturaleza tributaria, ha sido derogada por las modificaciones introducidas en la LHL que han añadido, como se ha visto, un nuevo requisito, la carencia de ánimo de lucro, en el régimen de la exención del IAE si se trata de centros de enseñanza concertada. Así se ha manifestado el TSJC en sentencias número 1181/2000 (JT/2001/243), fundamento jurídico tercero, y número 917/2001 (JT/2002/105), fundamento jurídico tercero.

No obstante si se entiende que el artículo 50, citado, es plenamente aplicable al supuesto controvertido en el sentido en que ha quedado fijado, es decir, centros concertados que reúnan los requisitos previstos en el artículo 3 de la Ley 49/2002 sería de aplicación el artículo 82.1 e) de la LHL que exige también la ausencia del ánimo de lucro para ser titular de la exención, si no se dieran los requisitos del artículo 3, cual es el caso. Es decir, sea

cual sea la interpretación que se dé a las normas a las que se está aludiendo se requiere, siempre, la ausencia del ánimo de lucro en cualquier tipo de establecimiento de enseñanza con concierto educativo y, en consecuencia, la cuestión se traslada al análisis de si una sociedad mercantil puede carecer de ánimo de lucro.

Tercero.- La recurrente tiene la calificación legal de sociedad laboral pudiendo encajar en el supuesto que alude a los centros de enseñanza concertados puesto que no acredita su financiación pública o procedente de fundaciones de acuerdo con lo previsto en este artículo 82.1 e). En efecto, la instante acredita la existencia de un concierto educativo suscrito con la Generalitat de Catalunya, con lo que uno de los requisitos exigidos quedaría cumplido. Sin embargo plantea dudas su naturaleza como entidad sin ánimo de lucro, sin cuyo concurso no cabe aplicar la exención solicitada

Es una sociedad laboral con un régimen jurídico concreto pero cuya forma jurídica manifiesta su naturaleza mercantil. Naturaleza que se opone a la necesidad de ausencia de ánimo de lucro exigida en la norma que establece la exención. En efecto las sociedades laborales, anónimas o limitadas, estaban reguladas, en el momento al que se refieren los hechos objeto de este recurso, por la Ley 4/1997, de 24 de marzo, de Sociedades Laborales (actualmente por la Ley 44/2015, de 24 de octubre, de Sociedades Laborales y Participadas) cuyo artículo 1.1 disponía:

"Las sociedades anónimas o de responsabilidad limitada en las que la mayoría de capital social sea propiedad de trabajadores que presten en ellas sus servicios retribuidos de forma personal y directa, cuya relación laboral lo sea por tiempo indefinido, podrán obtener la calificación de "Sociedad Laboral" cuando concurren los requisitos establecidos en la presente Ley"

De acuerdo con esta norma, no cabe sino concluir que son sociedades anónimas o limitadas, es decir, sujetas al ordenamiento mercantil, en particular a la legislación reguladora de ambos tipos de sociedad, tal como establece su Disposición Final Primera al disponer que:

"En lo no previsto en esta Ley, serán de aplicación a las sociedades laborales las normas correspondientes a las sociedades anónimas o de responsabilidad limitada, según la forma que ostenten."

Ningún precepto de la Ley 4/1997 las califica de entidades sin ánimo de lucro ni tampoco de sociedades en las que no deba distribuirse, en su caso, el posible beneficio obtenido, sin que quepa, a este respecto, oponer la existencia en sus estatutos de cláusulas limitativas de esta disponibilidad ya que al ser voluntarias, es decir, adoptados por los contratantes al margen de mandato legal alguno, no pueden afectar a uno de los elementos constitutivos de las sociedades mercantiles, formando parte de su naturaleza, cual el ánimo de lucro repartible. Por lo demás la cláusula absolutamente voluntaria, no indica el destino específico al que se van a dirigir esos beneficios.

Las sociedades mercantiles por mandato legal, de acuerdo con el artículo 116 del Código de Comercio, se constituyen, siempre, para obtener un lucro. Así se desprende expresamente de este precepto que reza:

"El contrato de Compañía, por el cual dos o más personas se obligan a poner en fondo común bienes, industria o alguna de estas cosas, para obtener lucro, será mercantil, cualquiera que fuese su clase..."

Completándose con lo dispuesto en el artículo 122 en el que se lee:

"Por regla general las sociedades mercantiles se constituirán adoptando alguna de las formas siguientes:...3. La anónima. 4. La de responsabilidad limitada."

No cabe duda alguna de la naturaleza estrictamente mercantil de las sociedades anónima y limitada a las que puede ser atribuida la condición de laboral de acuerdo con lo establecido en el artículo 1.1 de la Ley 4/1997 reguladora de las sociedades laborales. Del conjunto de los preceptos señalados se desprende la naturaleza de entidades con ánimo de lucro sujetas a su legislación específica y a la que regula las denominadas sociedades de capital, en particular, la anónima y la limitada.

Tal y como ha manifestado el Consell Tributari en el expediente 298/2, en relación con una sociedad anónima, fundamento jurídico quinto, *"Se entiende por entidades sin ánimo de lucro aquellas que por naturaleza no pueden repartir beneficios a favor de sus socios, de sus patrones o cualquier otra persona. Como resulta evidente, una sociedad anónima tiene siempre la posibilidad conceptual de repartir dividendos entre sus accionistas y no puede ser privada de esta característica, pues en otro caso no se ajustaría a las disposiciones de la Ley de sociedades anónimas y no se hubiera podido constituir."*

La Sociedad laboral es, por mandato legal, una sociedad mercantil a todos los efectos sin que exista norma alguna que limite o prohíba la obtención de beneficios pues de haberla no se podría hablar de sociedad anónima o limitada, es decir, de entidad mercantil que es la forma necesaria que deben adoptar las sociedades laborales de acuerdo con su legislación específica. Por la tanto sociedades que necesariamente cumplen con los requisitos constitutivos de dicha naturaleza entre los que se encuentra el ánimo de lucro. en este sentido se han pronunciado, respecto de una sociedad de responsabilidad limitada, las sentencias del TSJC citadas en los mismos fundamentos en los que atendiendo a la naturaleza mercantil de la sociedad afirman que no reúnen el requisito de la ausencia de ánimo de lucro y no cabe aplicarles el artículo correspondiente de la LHL, es decir, declaran la improcedencia de la aplicación de la exención en el IAE.

Cuarto.- Partiendo de estas afirmaciones no cabe sino concluir que la recurrente no es titular de la exención alegada por estar reservada a las entidades que carezcan de ánimo de lucro. De acuerdo con el IMH, las sociedades anónimas o limitadas laborales son entidades mercantiles y como tales no les resulta aplicable el régimen fiscal establecido en la Ley 22/2002, de 23 de diciembre, respecto de las entidades sin ánimo de lucro, ni el artículo 82.1 e) del RDLeg. 2/2004, Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales por no concurrir ni quedar acreditada la ausencia de ánimo de lucro.

En definitiva, aunque el objeto social de la entidad podría subsumirse en el supuesto previsto en la ley por el tipo de actividad que lleva a cabo, el sujeto pasivo que la desarrolla es una sociedad laboral de naturaleza mercantil y, por lo tanto, no puede prosperar la aplicación del beneficio fiscal pretendido.

Por lo cual,

SE PROPONE

Desestimar el recurso.