

Expedient: 49/17

El Consell Tributari, reunit en sessió de 14 de març de 2017, coneixent del recurs presentat per IIS, SAL, ha estudiat la proposta elaborada pel ponent designat a l'efecte, adoptant el següent acord:

ANTECEDENTS DE FET

1.- En data 18 d'abril de 2013, l'entitat IIS formula recurs contra la resolució dictada pel gerent de l'Institut Municipal d'Hisenda en data 22.01.2013, que desestima la reclamació formulada contra la via executiva iniciada per al cobrament de la quota de l'impost sobre activitats econòmiques, exercici 2011, així com contra la quota de l'exercici 2012, girades per l'activitat desenvolupada en

2.- La recurrent al·lega exempció de l'impost tot manifestant que és una entitat sense afany de lucre.

3.- De la documentació incorporada a l'expedient es desprèn la següent relació de fets:

- L'entitat IIS, SL, figura d'alta en la matrícula de l'impost sobre activitats econòmiques i exerceix l'activitat de l'epígraf 934.1: Ensenyament reglat, de les tarifes de l'IAE, des de l'1.01.1998. Consta a l'expedient certificat del Departament d'Ensenyament de la Generalitat de Catalunya., segons el qual, el centre situat a, titularitat de l'entitat IIS, SL, figura inscrit al Registre de Centres del Departament d'Ensenyament com a centre docent privat concertat durant el curs 2011-2012.

- En data 24.01.2012 l'entitat va presentar la instància amb núm. de registre en què mostrava la seva disconformitat amb la via executiva (provisió de constrenyiment amb núm. de rebut ET-2012-6-01-.....) seguida per al cobrament de la quota de l'impost sobre activitats econòmiques, any 2011, per l'exercici de l'activitat d'ensenyament reglat,

recollida en l'epígraf 931.4 de les tarifes de l'IAE, tot invocant l'exempció de l'impost, si bé, no concretava els motius en què fonamentava la seva pretensió.

Posteriorment, en dates 4.07.2012 i 18.09.2012 va presentar les instàncies amb núm. de registre mostrant la seva oposició a la diligència d'embargament amb núm. de rebut EB-2012-6-12-....., dictada per al cobrament de la quota de l'impost de l'exercici 2011.

El 15.11.2012 va presentar la instància formulant la petició d'exempció respecte a la quota de l'exercici 2012.

- Les seves reclamacions van ser resoltes de manera acumulada pel gerent de l'IMH en data 22.01.2013 en el sentit de desestimar la seva pretensió d'exempció de l'impost acreditat per l'exercici de l'activitat de l'epígraf 934.1 de les tarifes de l'IAE.

La resolució consta correctament notificada en data 3.04.2013 segons justificant acreditatiu de la seva recepció obrant a l'expedient.

FONAMENTS DE DRET

Primer.- L'entitat interessada presenta recurs contra la resolució dictada per l'IMH en data 22/1/2013, expedient, en la qual es desestimava la reclamació interposada contra el procediment de constrenyiment iniciat per al cobrament de la quota tributària de l'impost sobre activitats econòmiques, període impositiu 2011. En aquesta mateixa resolució objecte de recurs es denegava la seva pretensió d'anul·lació de la quota de l'impost corresponent a 2012.

En tots dos casos, la recurrent al·lega el dret a l'exempció de l'impost emparant-se en el seu caràcter d'entitat sense ànim de lucre.

Segon.- La Llei 4/1997, de 24 de març de societats laborals estableix en l'article 19 el règim tributari a aplicar a aquest tipus de societats sense que es faci al·lusió a l'impost sobre activitats econòmiques. No especifica l'obligada tributària la norma en la qual basa la seva pretensió encara que pot tractar-se de l'exempció prevista en l'article 82.1 i) del TR de la LHL en el qual es disposa que estan exempts:

"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."

Aquest precepte porta causa de la modificació, introduïda per l'article 75, quatre, de la Llei 39/1992, de 29 de desembre, de pressupostos generals de l'Estat per a 1993, en l'article 83.1.d) de la Llei 39/1988, reguladora de les hisendes locals, en la redacció originària, incloent el tercer dels supòsits d'exempció en l'IAE respecte dels establiments d'ensenyament en règim de concert educatiu. En conseqüència, es podia distingir entre els organismes públics d'investigació, els establiments d'ensenyament en tots els seus graus costejats íntegrament per fons públics o per fundacions declarades benèfiques o d'utilitat pública i, per primera vegada, els establiments d'ensenyament en tots els seus graus que estant en règim de concert educatiu no tinguessin ànim de lucre.

L'article 83 de la LHL va ser objecte, posteriorment, d'una nova modificació a través de la Llei 51/2002, de 27 de desembre, de reforma de la Llei 39/1988, de 28 de desembre, reguladora de les hisendes locals, el número 1 lletra c) del qual manté la redacció que en fa la llei 39/1992 esmentada. Amb aquesta nova redacció s'incorpora al TR actualment en vigor en els termes reproduïts en l'article 82.1 e).

La Llei, doncs, introdueix un element nou aplicable als establiments d'ensenyament concertat: l'absència d'ànim de lucre. Qualsevol establiment que reuneixi els requisits previstos, al marge de la forma jurídica que adoptin, poden ser titulars de l'exempció. Aquests requisits són no tenir ànim de lucre i estar en règim de concert educatiu. L'ànim de lucre es converteix així en un tret addicional que fins al moment del seu establiment no s'exigia directament perquè els únics centres d'ensenyament titulars d'aquesta exempció, d'acord amb els articles esmentats, eren els establiments d'ensenyament en tots els seus graus costejats íntegrament per fons públics o per fons de fundacions declarades d'utilitat pública, és a dir, per centres d'ensenyament el finançament aliè, en els termes exposats, havia de cobrir tots els costos sense cap possibilitat d'obtenció d'ingressos diferents dels

assenyalats en Llei 39/1988 de les Hisendes Locals. Els establiments íntegrament pagats per fons públics o per fundacions estaven i estan, en tot cas, exempts.

La possibilitat d'establiments d'ensenyament amb diferents fonts d'ingressos amb accés als concerts educatius va portar a la llei a la incorporació del requisit de l'absència d'ànim de lucre, supeditant l'exempció a aquesta darrera sempre que es tractés de centres concertats. De manera que aquests últims han de tenir ànim de lucre a l'exercir l'activitat d'ensenyament. L'ensenyament és l'objecte de l'activitat i qui l'exerceix ha de manca d'ànim de lucre. L'ànim de lucre es requereix, en tot cas, respecte de subjectes en l'exercici de les seves activitats i no d'aquestes últimes: són els establiments els que han de tenir ànim de lucre encara que en aquest cas concret es tracti d'establiments d'ensenyament en règim de concert educatiu.

Ara bé, la Llei Orgànica 8/1985, de 3 de juliol, reguladora del dret a l'educació disposa en l'article 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"

Aquest precepte, que no ha estat derogat expressament, pot plantejar dubtes respecte de la seva aplicació en relació amb l'objecte d'aquest recurs. Efectivament conté una remissió al règim fiscal de les fundacions benéfico docents, actualment regulat en la Llei 49/2002, de 23 de desembre, de règim fiscal de les entitats sense fins lucratius i dels incentius fiscals al mecenatge, a aplicar als centres concertats d'ensenyament que, en principi, estarien inclosos, pel que fa a l'IAE, en l'article 82.1 i) del TR de la LHL. És a dir, una interpretació literal de l'article 50 podria indicar que els establiments amb concert educatiu, centres concertats, entrarien en l'àmbit d'aplicació de l'article 15 de la Llei 49/2002, citat, que disposa:

"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."

Aquest precepte és l'aplicable a les fundacions docents sempre que reuneixin els requisits de l'article 3 de la mateixa Llei, que bàsicament fan referència al seu caràcter d'entitats sense ànim de lucre. No obstant això la Llei orgànica 8/1985 no exigeix aquesta absència quan els centres d'ensenyament siguin concertats. Aquesta afirmació planteja una qüestió fonamental en la mesura que si les fundacions docents són titulars de l'exempció de l'article 15 de la Llei 49/2002 la seva aplicació seria automàtica als centres concertats pel fet d'aquesta última qualificació, al marge de l'ànim de lucre, requisit que sí se'ls exigiria a les fundacions docents a què s'assimilen. Quedaria, així, buit de contingut l'article 82.1 i) perquè en requerir el concert converteix a tots els establiments que els subscriguin en centres concertats titulars de l'exempció de l'article 15 del de la Llei 49/2002 sense necessitat de no tenir ànim de lucre. Si això és així, podria donar-se el cas de l'existència d'una societat mercantil amb concert educatiu-centre concertat que sense reunir els requisits exigits per la Llei 49/2002 seria titular de l'exempció en l'IAE enfront de les fundacions docents que haurien de reunir-los.

En aquest sentit, l'assimilació que la Llei orgànica 8/1985 realitza dels centres concertats respecte de les fundacions docents sembla que s'ha d'entendre en el seu total context ja que en un altre cas podrien donar-se situacions contràries a l'ordenament vigent que estableix la necessitat que els centres concertats d'ensenyament manquin d'ànim de lucre per a ser titulars de l'exempció. Els preceptes d'aquesta Llei orgànica han de ser interpretats en el context en el qual han de ser aplicats, és a dir, exigint als establiments concertats els mateixos requisits que els exigits a les fundacions docents.

Es podria interpretar que aquest article 50, pel que fa als beneficis fiscals, en ser de naturalesa tributària, ha estat derogada per les modificacions introduïdes en la LHL que han afegit, com s'ha vist, un nou requisit, la manca d'ànim de lucre, en el règim de l'exempció de l'IAE si es tracta de centres d'ensenyament concertat. Així s'ha manifestat el TSJC en sentències nombre 1181/2000 (JT/2001/243), fonament jurídic tercer, i nombre 917/2001 (JT/2002/105), fonament jurídic tercer.

No obstant si s'entén que l'article 50, citat, és plenament aplicable al supòsit controvertit en el sentit en què ha quedat fixat, és a dir, centres concertats que reuneixin els requisits que preveu l'article 3 de la Llei 49/2002 seria aplicable l'article 82.1 e) de la LHL que exigeix també l'absència de l'ànim de lucre per a ser titular de l'exempció, si no es donessin els requisits de l'article 3, com és el cas. És a dir, sigui quina sigui la interpretació que es doni a les normes a què s'està al·ludint es requereix, sempre, l'absència de l'ànim de lucre en

qualsevol tipus d'establiment d'ensenyament amb concert educatiu i, en conseqüència, la qüestió es trasllada a l'anàlisi de si una societat mercantil pot no tenir ànim de lucre.

Tercer.- La recurrent té la qualificació legal de societat laboral i pot encaixar en el supòsit que al·ludeix als centres d'ensenyament concertats ja que no acredita el seu finançament públic o procedent de fundacions d'acord amb el que preveu aquest article 82.1 e). En efecte, la instant acredita l'existència d'un concert educatiu subscrit amb la Generalitat de Catalunya, amb el que un dels requisits exigits quedaria complert. No obstant això planteja dubtes la seva naturalesa com a entitat sense ànim de lucre, sense el concurs no cal aplicar l'exempció sol·licitada.

És una societat laboral amb un règim jurídic concret però la forma jurídica de la qual manifesta la seva naturalesa mercantil. Naturalesa que s'oposa a la necessitat d'absència d'ànim de lucre exigida en la norma que estableix l'exempció. En efecte les societats laborals, anònimes o limitades, estaven regulades, en el moment a què es refereixen els fets objecte d'aquest recurs, per la Llei 4/1997, de 24 de març, de societats laborals (actualment per la Llei 44/2015, de 24 d'octubre, de societats laborals i participades) l'article 1.1 de la qual disposava:

"Las sociedades anónimas o de responsabilidad limitada en las que la mayoría de capital social sea propiedad de trabajadoras 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"

D'acord amb aquesta norma, no cap sinó concloure que són societats anònimes o limitades, és a dir, subjectes a l'ordenament mercantil, en particular a la legislació reguladora d'ambdós tipus de societat, tal com estableix la disposició final primera en disposar 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."

Cap precepte de la Llei 4/1997 les qualifica d'entitats sense ànim de lucre ni tampoc de societats en les quals no hagi de distribuir-se, si és el cas, el possible benefici obtingut, sense que càpiga, a aquest respecte, oposar l'existència en els seus estatuts de clàusules limitadores d'aquesta disponibilitat ja que en ser voluntàries, és a dir, adoptades pels

contractants al marge de mandat legal, no poden afectar a un dels elements constitutius de les societats mercantils, formant part de la seva naturalesa, com l'ànim de lucre repartible. Per la resta, la clàusula absolutament voluntària, no indica la destinació específica a la qual es dirigiran aquests beneficis.

Les societats mercantils per mandat legal, d'acord amb l'article 116 del Codi de comerç, es constitueixen, sempre, per obtenir un lucre. Així es desprèn expressament d'aquest precepte que resa:

"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..."

Completant-se amb el disposat a l'article 122 en el qual es llegeix:

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

No hi ha dubte alguna de la naturalesa estrictament mercantil de les societats anònimes i limitades a les que pot ser atribuïda la condició de laboral d'acord amb el que estableix l'article 1.1 de la Llei 4/1997 reguladora de les societats laborals. Del conjunt dels preceptes assenyalats es desprèn la naturalesa d'entitats amb ànim de lucre subjectes a la seva legislació específica i a la que regula les denominades societats de capital, en particular, l'anònima i la limitada.

Tal com ha manifestat el Consell Tributari en l'expedient 298/2, en relació amb una societat anònima, fonament jurídic cinquè, *"S'entén per entitats sense ànim de lucre aquelles que per naturalesa no poden repartir beneficis a favor dels seus socis, dels seus patrons o qualsevol altra persona. Com resulta evident, una societat anònima té sempre la possibilitat conceptual de repartir dividendes entre els seus accionistes i no pot ser privada d'aquesta característica, ja que en un altre cas no s'ajustaria a les disposicions de la Llei de societats anònimes i no s'hagués pogut constituir."*

La Societat laboral és, per mandat legal, una societat mercantil a tots els efectes sense que hi hagi cap norma que limiti o prohibeixi l'obtenció de beneficis ja que d'haver-la no es podria parlar de societat anònima o limitada, és a dir, d'entitat mercantil que és la forma

necessària que han d'adoptar les societats laborals d'acord amb la seva legislació específica. Per tant societats que necessàriament compleixen amb els requisits constitutius d'aquesta naturalesa entre els quals es troba l'ànim de lucre. En aquest sentit s'han pronunciat, respecte d'una societat de responsabilitat limitada, les sentències del TSJC citades en els mateixos fonaments en què atenent a la naturalesa mercantil de la societat afirmen que no reuneixen el requisit de l'absència d'ànim de lucre i no cal aplicar l'article corresponent de la LHL, és a dir, declaren la improcedència de l'aplicació de l'exempció en l'IAE.

Quart.- Partint d'aquestes afirmacions no cap sinó concloure que la recurrent no és titular de l'exempció al·legada per estar reservada a les entitats que no tinguin ànim de lucre. D'acord amb l'IMH, les societats anònimes o limitades laborals són entitats mercantils i com a tals no els resulta aplicable el règim fiscal que estableix la Llei 22/2002, de 23 de desembre, respecte de les entitats sense ànim de lucre, ni l'article 82.1 e) del RDLeg. 2/2004, Text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals per no concórrer ni quedar acreditada l'absència d'ànim de lucre.

En definitiva, encara que l'objecte social de l'entitat podria subsumir-se en el supòsit que preveu la llei pel tipus d'activitat que porta a terme, el subjecte passiu que la desenvolupa és una societat laboral de naturalesa mercantil i, per tant, no pot prosperar l'aplicació del benefici fiscal pretès.

Per tot això,

ES PROPOSA

Desestimar el recurs.