

**Expediente: 960/21**

El Consell Tributari, reunido en sesión de 23 de junio de 2021, conociendo del recurso presentado por Instituto de Religiosas de Nuestra Señora de la Merced, ha estudiado la propuesta elaborada por el ponente designado al efecto, adoptando el siguiente acuerdo:

**ANTECEDENTES DE HECHO**

1.- Es objeto del presente recurso la liquidación del impuesto sobre bienes inmuebles, núm. de recibo xxx, correspondiente al ejercicio 2019.

2.- La entidad interesada solicita la exención del impuesto sobre bienes inmuebles, correspondiente al ejercicio 2019, relativa al inmueble situado en la calle Provença, 283, de Barcelona, donde se encuentra emplazado el centro educativo Saint Nicholas School, invocando el artículo 15.2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

3.- De la documentación incorporada al expediente, los antecedentes del mismo y el Informe del IMH se desprende la siguiente relación de hechos:

- Según escritura otorgada en fecha 18 de abril de 2018 ante el Notario Jesús Julián Fuentes Martínez, con núm. 900 de su protocolo se elevó a público el contrato privado por el cual el *Instituto de Religiosas de Nuestra Señora de la Merced de Barcelona* arrienda la finca situada en la calle Provença, 283, de Barcelona, a la *Institución Educativa Saint Nicholas School Barcelona, S.L.*, para destinarlo a centro educativo de enseñanza reglada i a otras actividades relacionadas o complementarias, con una duración inicial de 15 años a contar desde el 1 de septiembre de 2018.

- Según escritura otorgada en fecha 18 de abril de 2018 ante el Notario Jesús Julián Fuentes Martínez, con núm. 901 de su protocolo se elevó a público el contrato privado, por el cual la Fundación Educativa la Merced, cede a la Institución Educativa Saint Nicholas School de Barcelona, la titularidad que la primera ostenta sobre el Centro Docente La Merced de Barcelona. El Colegio “La Merced” de Barcelona es un centro docente

privado concertado por la Generalitat de Catalunya, que imparte los niveles de educación infantil de segundo ciclo, educación primaria, educación secundaria y Bachillerato.

- En su condición de sujeto pasivo del impuesto, en fecha 31 de mayo de 2019 se giró al *Instituto de Religiosas de Nuestra Señora de la Merced de Barcelona*, la liquidación del impuesto sobre bienes inmuebles, con núm. de recibo xxx, correspondiente al ejercicio 2019, que se notificó debidamente el día 17/06/2019, según justificante de recepción obrante en el expediente.

- Consultados los registros fiscales de la Agencia Tributaria consta que la entidad *Instituto de Religiosas de Nuestra Señora de la Merced de Barcelona* figura de alta en el ejercicio de las actividades de los epígrafes 859 (*Arrendamiento de otros bienes muebles n.c.o.p.*) y 861.2 (*Arrendamiento de locales industriales*).

- Según consulta en las bases de datos de recaudación municipal, la liquidación impugnada consta pagada en período ejecutivo.

- Consta en el expediente oficio del órgano judicial por el cual se requiere a este Ayuntamiento para la remisión del expediente administrativo por la interposición del recurso contencioso-administrativo que ha tenido entrada en el juzgado contencioso-administrativo núm. 8 de Barcelona, tramitado con el núm. 39/2020.

**4.-** El Institut Municipal d'Hisenda propone la desestimación del recurso.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**Primero.-** De acuerdo con los antecedentes de hecho descritos, se desprende que el recurso de alzada interpuesto por la interesada ha sido presentado dentro del plazo de un mes contado a partir del día siguiente al de la fecha de notificación, de acuerdo con el artículo 46.1 de la Ley 1/2006, de 13 de marzo, por la que se aprueba el régimen especial del municipio de Barcelona, y el artículo 14.2 c) del RD Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, en relación con el artículo 30 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

**Segundo.-** Los requisitos legales para disfrutar de la exención del IAE prevista en el artículo 15.2 de la Ley 49/2002, se concretan en:

1.- La entidad solicitante ha de ser una de las previstas en el artículo 2 de la Ley 49/2002 y, además, esta entidad sin fines lucrativos ha de cumplir todos los requisitos señalados en el artículo 3 de la Ley.

2.- La aplicación del beneficio fiscal se condiciona a que no se realicen actividades industriales, comerciales o de servicios que no encontrarían cabida entre las actividades exentas del Impuesto de Sociedades, según el art. 7 de la Ley 49/2002.

3.- Que se haya presentado el alta en el impuesto y se haya realizado la opción ante la Administración tributaria del Estado por el régimen fiscal especial previsto en la Ley 49/2002.

El régimen fiscal especial aplicable a este tipo de entidades, en la parte correspondiente a los tributos locales, se activa “ope legis” una vez que el contribuyente ha comunicado al Ayuntamiento que ha optado por este régimen ante la Administración tributaria estatal, pero el reconocimiento de las exenciones correspondientes es, naturalmente provisional, dado que el derecho a la exención es consecuencia no solo de haber ejercitado la opción sino que efectivamente se cumplan los requisitos que acreditan que el contribuyente es una entidad sin ánimo de lucro que cumple los requisitos señalados en el artículo 3 de la norma citada, los cuales, podrán ser comprobados en cualquier momento por la Administración tributaria competente en el ejercicio de sus potestades y funciones de comprobación e inspección, siendo, en este sentido, plenamente aplicable lo preceptuado en el artículo 115.3 de la Ley 58/2003, Ley general tributaria:

*“Los actos de concesión o reconocimiento de beneficios fiscales que estén condicionados (...) a la efectiva concurrencia de determinados requisitos no comprobados en el procedimiento en que se dictaron tendrán carácter provisional.”*

**Tercero.**- La entidad recurrente es una de las entidades previstas en el artículo 2 de la Ley 49/2002, y en consecuencia, le resultará de aplicación directa el régimen fiscal especial del título II de la citada Ley. Este régimen, concretamente el artículo 15.1 declara exentos del impuesto sobre bienes inmuebles, los bienes de los que sean titulares las entidades sin fines lucrativos, excepto los afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre sociedades.

El artículo 3 de la Ley 49/2002, establece en el apartado 3º, que las entidades serán consideradas, a efectos de esta ley, entidades sin fines lucrativos, cuando la actividad

realizada no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria, estableciendo el párrafo segundo que se:

*“considera que las entidades sin fines lucrativos desarrollan una explotación económica cuando realicen la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. El arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad no constituye, a estos efectos, explotación económica.”*

Una norma posterior, el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas locales (TRLRHL), dispone en su art. 62.1. c), que estarán exentos del IBI los inmuebles de la Iglesia Católica, en los términos previstos en el Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979. Recordamos que los artículos IV y V de este Acuerdo, dicen lo siguiente, en lo que aquí interesa:

*“Artículo IV*

*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 las siguientes exenciones:*

*A) Exención total y permanente de la contribución territorial urbana (actualmente IBI) de los siguientes inmuebles:*

- 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.*

B) *Exención total y permanente de los impuestos reales o de producto, sobre la renta y sobre el patrimonio.*

*Esta exención no alcanzará a los rendimientos que pudieran obtener por el ejercicio de explotaciones económicas, ni a los derivados de su patrimonio, cuando su uso se halle cedido, ni a las ganancias de capital, ni tampoco a los rendimientos sometidos a retención en la fuente por impuestos sobre la renta.”*

#### “Artículo V

*Las asociaciones y entidades religiosas no comprendidas entre las enumeradas en el art. IV de este Acuerdo y que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social tendrán derecho a los beneficios fiscales que el ordenamiento jurídico-tributario del Estado español prevé para las entidades sin fin de lucro y, en todo caso, los que se conceden a las entidades benéficas privadas.”*

El contenido de este Acuerdo se examina en la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de abril de 2014 (RJ 2014\2488), que se refiere a un recurso interpuesto por unos *Concellos* gallegos contra una sentencia que estimó el recurso interpuesto por el Obispado de Orense contra acuerdos desestimatorios de exenciones del IBI de bienes de su propiedad. En la Sentencia del TS, desestimatoria del recurso interpuesto por las entidades locales, no se hace referencia a la naturaleza y uso de los bienes afectados, por lo que resulta inaplicable al caso concreto objeto del presente Dictamen, pero establece una doctrina interesante de reproducir.

En los antecedentes de hecho se plantea la cuestión de la forma siguiente:

*“El Juzgado, después de reconocer la exención del art. 62. 1.c) del TRLRHL a nueve fincas catastrales, al situarse en ellas templos parroquiales y casas rectorales, aceptó también la pretensión actora de exención general del IBI, respecto a las*

*restantes fincas de la Iglesia Católica no vinculadas a explotaciones económicas sometidas al Impuesto de Sociedades, al amparo de lo dispuesto en el art. 15.1 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin afán de lucro y de incentivos fiscales al mecenazgo, al atribuir la disposición adicional novena de la misma específicamente a la “Iglesia Católica” el régimen de exenciones fiscales que establecía, lo que se reconocía también por la disposición adicional única del Reglamento de la ley, aprobado por el Real Decreto 1270/2003, de 10 de diciembre, sin que la exención de IBI atribuida a la Iglesia Católica en el art. 62 del TRLRHL, en cumplimiento del Concordato suscrito en su día entre España y la Santa Sede, tuviese carácter excluyente.”*

En el Fundamento de Derecho Sexto, la Sentencia decía lo siguiente, refiriéndose a los antecedentes de las normas de aplicación y a la interpretación del Acuerdo España-Santa Sede:

*“Esta conclusión, sobre el sentido y alcance de la remisión que efectúa el citado art. 15 (se refiere a la Ley 49/2002) a la normativa reguladora de las haciendas locales, se confirma si se compara el precepto con su precedente histórico inmediato, que era el art. 58.1 de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la participación privada en actividades de interés general.*

*Dicho artículo 58.1 establecía una exención en el IBI de los bienes de los que fueran titulares «en los términos previstos en el art. 65 de dicha ley», las fundaciones y asociaciones, sin perjuicio de las exenciones previstas en la entonces ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas locales (LHL), exención que se condicionaba a que se cumplieran los siguientes requisitos:*

- a) Que se trate de bienes no cedidos a terceros mediante contraprestación.*
- b) Que los bienes inmuebles estuviesen afectos a las actividades que constituían el objeto social o finalidad específica de la entidad beneficiada por la exención. Esta finalidad debía coincidir con la persecución de los fines enumerados en el art. 42.1 a) de la ley. Además el apartado 1 de la Disposición Adicional segunda del RD 765/1995, de 5 de marzo, que desarrollaba algunos aspectos fiscales recogidos en la ley, equiparaba a estos fines los mencionados en el art. IV.1.c) del Acuerdo, a saber, el culto, la sustentación del clero, el sagrado apostolado y el ejercicio de la caridad.*

- c) *Que no se utilizaren principalmente en el desarrollo de explotaciones económicas que no constituyesen el objeto o finalidad específica de la entidad beneficiada.*

*Por lo tanto, además de los bienes enumerados en el Acuerdo podían estar exentos del IBI otros inmuebles de titularidad de las entidades del art. IV del Acuerdo o de las del art. V, que cumplieran los requisitos enumerados en la ley de Fundaciones y Mecenazgo.*

*En este sentido, conviene recordar la sentencia de esta Sala de 10 de marzo de 2001, dictada en recurso de casación en interés de la ley, en la parte que se recoge la correcta interpretación de los beneficios fiscales a que se refieren los arts. IV y V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos suscrito entre España y la Santa Sede, declara que aún cuando dicha doctrina viniera referida al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y no al IBI, habida cuenta que esta interpretación está hecha en términos generales, es aprovechable en la parte que al recurso de casación podía afectar.”*

La citada Sentencia del TS de 10 de marzo de 2001 (RJ 2001\7225) examina el recurso interpuesto por una Comunidad religiosa –Hijas de San Vicente de Paul– contra el Ayuntamiento de Granada en materia de exención del IBI. En lo que aquí interesa, dice lo siguiente:

*“En concreto, la referida sentencia partiendo de que la exención reconocida en el art. 64.d) de la LHL para el IBI, cuando se trata de los pertenecientes a la Iglesia Católica, estaba, y está, supeditada a <<los términos previstos en el Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos fechado el 3 de enero de 1979 y en vigor el 4 de diciembre del mismo año>>, y de que, en el art. IV de dicho Acuerdo, la exención por la antigua Contribución Territorial Urbana venía referida a <<determinados bienes inmuebles caracterizados por su vinculación a concretas actividades>>, entre las que no se encontraban las desarrolladas por los inmuebles de que aquí se trata en la parte respecto a la que el Ayuntamiento no reconoció la exención, llegó a la conclusión de que las denegaciones estuvieron ajustadas a Derecho, habida cuenta, además, de que, en su criterio -el de la sentencia recurrida, se entiende- no eran aplicables los beneficios fiscales reconocidos en el art. V del Acuerdo acabado de mencionar (los concedidos por el Estado español a las entidades sin fin de lucro y benéfico-privadas) porque <<el*

*régimen legal del IBI no prevé exención alguna para este género de asociaciones o entidades consideradas como tales>> y, en consecuencia, <<no se produce el presupuesto para la aplicación del art. V del Convenio>>.*

*Previamente al examen particularizado de los motivos casacionales acabados de mencionar, la Sala ha de recordar la doctrina sentada en la reciente sentencia de 16 de junio de 2000 (RJ 2000\6842), dictada en recurso de casación en interés de ley, en la parte en que recoge la correcta interpretación de los beneficios fiscales a que se refieren los arts. IV i V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos suscrito entre España y la Santa Sede acabado de citar, aun cuando dicha doctrina, en el recurso mencionado, viniera referida al IIVTNU y no, como es el caso del presente recurso, al IBI, habida cuenta que esa interpretación está hecha en términos generales y es, por tanto, aprovechable en la parte que a este recurso de casación pueda afectar.*

*Se decía en la referida sentencia, y ha de repetirse ahora, que en el indicado Acuerdo se distingue entre Iglesia Católica y demás entidades enumeradas en el art. IV (Santa Sede, Conferencia Episcopal, las Diócesis, las Parroquias y otras circunscripciones territoriales, **las Órdenes y Congregaciones Religiosas y los Institutos de Vida consagrada**, así como sus provincias y casas), por una parte, y, por otra, las Asociaciones y entidades religiosas a que hace referencia el art. V, esto es, las no comprendidas en anterior enumeración <<que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social>>. Para las primeras, entre las que cabe integrar sin dificultad a la Comunidad religiosa actora en la instancia -entiéndase, la Comunidad Religiosa <<hijas de la Caridad de San Vicente de Paul>>-, reconoce unas exenciones, calificables directas o autónomas, que se aplican con independencia de las concedidas en el Ordenamiento fiscal interno para cualquier clase de organismos. Para las segundas, reconoce las exenciones previstas en la legislación fiscal española a entidades con fines similares a los que por aquéllas -es decir, por las Asociaciones y entidades religiosas del art. V- se llevan a cabo, en concreto, a las entidades sin fin de lucro y a las entidades benéfico-privadas en todo caso.*

*Se añadía, además, en aquella sentencia, que **en primer lugar, las exenciones que antes se han calificado de autónomas o directas**, aún las referidas a lo que constituye el núcleo esencial de la Iglesia Católica, **sólo pueden reconocerse si se refieren a inmuebles con destino determinado** (templos, capillas, residencias de Obispos y sacerdotes, locales destinados a oficinas curiales, seminarios, edificios destinados primordialmente a casas o conventos, etc.) **con lo quiere significarse que***



*ese destino de los bienes objeto de gravamen es elemento esencial, incluso, para estas entidades que, como se ha dicho, tienen un régimen independiente de exenciones, por ser las constitutivas del núcleo básico de la Iglesia Católica; y que, en segundo término, precisamente para que estas entidades no tuvieran un régimen de exenciones más limitado o más bajo que el reconocido a las asociaciones o entidades religiosas no integrantes de ese núcleo básico -las del art. V-, la Orden ministerial de 29 de julio de 1983 extendió a las primeras el régimen de exenciones por remisión reconocido para las últimas, pero entonces, lógicamente, en los mismos términos y con las mismas condiciones a estas aplicables.*

*El punto de partida, se terminaba afirmando en la aludida sentencia, para que una Comunidad religiosa como la de que aquí se trata (o, en términos generales, una entidad comprendida en el núcleo básico de la Iglesia Católica -art. IV.1 del Acuerdo- o perteneciente a las demás a que se refiere el art. V -también del Acuerdo- pueda beneficiarse de las exenciones reconocidas en el Ordenamiento tributario a las entidades sin fin de lucro y, en todo caso, a las entidades benéfico-privadas, es que ha de ser una entidad dedicada <<actividades religiosas, benéfico-docentes, medicas u hospitalarias>>, -exigencia esta impuesta directamente por el tan repetido art. V del Acuerdo- y, <<además>>, ha de reunir las mismas condiciones o requisitos que esas entidades sin fin de lucro, o esas entidades benéfico-privadas en todo caso, han de acreditar para que pueda reconocérseles la exención correspondiente. En conclusión: si para las referidas entidades sin fin de lucro o benéfico-privadas el reconocimiento de una exención de la naturaleza de la aquí controvertida -la del art.64.d) de la LHL en cuanto ahora importa- va indisolublemente unido no sólo a la acreditación, con carga de la prueba para quien pretenda el beneficio, de su condición de asociación o entidad sin fin de lucro o benéfico-docente, sino fundamentalmente a que el hecho imponible -en el IBI y en el aquí enjuiciado, según el art. 61 LHL, la propiedad de los inmuebles urbanos a que al principio se hizo referencia- se encuentra vinculado a esa finalidad no lucrativa o, en todo caso, benéfico-docente, ha de resultar imposible reconocerla -la exención se entiende- si ese inmueble urbano no está destinado a alguna de las finalidades que justifiquen que, no obstante haberse realizado el hecho imponible del tributo, no puede surgir la obligación tributaria, precisamente, por particular previsión del legislador en atención a las concretas finalidades de ciertas entidades que haya querido proteger o fomentar. Y por esta aplicación del principio general que rige el tratamiento de las exenciones tributarias, en particular de las no puramente subjetivas, sino, como la presente, mixtas, o, lo que es lo mismo, reconocidas a determinadas entidades, pero vinculadas, también, al destino del bien*

*o procedencia del rendimiento, producto o valor de dicho bien que, en definitiva, constituye el objeto del gravamen. Por ello, en el art IV del Acuerdo, se vincula el reconocimiento de la exención total y permanente de, en cuanto aquí importa, la Contribución Territorial Urbana -hoy IBI- a determinados bienes de estricto destino religioso y, por eso, también, cabría añadir para el caso de autos, el reconocimiento de exenciones -en el IBI- por la vía del art. V de aquel instrumento en relación con el art. 64.d) de la LHL exige, asimismo, que el bien inmueble de que se trata se halle afecto a la consecución y cumplimiento de finalidades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias y, además y como se ha dicho antes, a las propias de las entidades sin fin de lucro o benéfico-privadas a las que la legislación estatal, a su vez, reconozca exención en dicho tributo, porque no puede olvidarse que este expreso reconocimiento legislativo de exención para estas entidades constituye también condición indispensable para que pueda reconocerse a las Asociaciones y Entidades religiosas el art. V del Acuerdo, habida cuenta que, en este caso, no se trata de exenciones autónomas, sino de exenciones por remisión a la legislación estatal de que se pueden beneficiar también las entidades comprendidas en el art. V.”*

La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 19 de diciembre de 2003 (JT 2004\816), desestima el recurso de apelación interpuesto por una Orden Religiosa contra la aplicación del IBI a una finca dedicada a internamiento psiquiátrico. Dice lo siguiente:

*“El punto de partida, pues, para que una Congregación religiosa como la de que aquí se trata o, en términos generales, una entidad comprendida en el núcleo básico de la Iglesia Católica - art. IV. 1 (Acuerdo Santa Sede) o perteneciente a las demás a que se refiere el art V del Acuerdo anteriormente citado pueda beneficiarse de las exenciones reconocidas en el Ordenamiento tributario a las entidades sin fin de lucro y, en todo caso, a las entidades benéfico-privadas, es el que ha de ser una entidad dedicada «a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias» -exigencia impuesta directamente por el tan repetido art. V- y, además ha de reunir las mismas condiciones o requisitos que esas entidades sin fin de lucro, o esas entidades benéfico-privadas en todo caso, han de acreditar para que pueda reconocérseles la exención correspondiente. Es así que para esas últimas el reconocimiento de una exención de la naturaleza de la aquí controvertida va indisolublemente unido no ya sólo a la acreditación, con carga de la prueba para quien pretenda el beneficio, de su condición de asociación o entidad sin fin de lucro o benéfico-docente, sino fundamentalmente a que el hecho imponible o el objeto de*

*la transmisión o adquisición determinantes del gravamen se encuentren vinculados a esa finalidad no lucrativa o, en todo caso, benéfico-docente...*

*Téngase presente que ese es el principio que rige el tratamiento de las exenciones tributarias, en particular de las no puramente subjetivas, sino, como la presente, mixtas o, lo que es lo mismo, reconocidas a determinadas entidades, pero vinculadas, también, al destino del bien o procedencia del rendimiento o producto que, en definitiva, constituya el objeto del gravamen. Por eso mismo, en el art. IV del Acuerdo, se vincula el reconocimiento de la exención total y permanente de la Contribución Territorial Urbana -hoy IBI-, de los Impuestos sobre Donaciones, Sucesiones y Transmisiones Patrimoniales, de las contribuciones especiales y de la Tasa de Equivalencia -modalidad decenal del IIVTNU, actualmente extinguida- a determinados bienes de estricto destino religioso y, por eso mismo, igualmente, la exención total y permanente reconocida para los impuestos reales o de producto, sobre la Renta o sobre el Patrimonio no alcanza a los rendimientos que las entidades religiosas básicas pudieran obtener por el ejercicio de explotaciones económicas, ni a los derivados de su patrimonio cuando su uso se halle cedido, ni a las ganancias del capital, ni tampoco a los rendimientos sometidos a retención en la fuente por IRPF.”*

Las transcritas Sentencias no aplicaron la Ley 49/2002, ya que no estaba vigente cuando se produjeron los acuerdos recurridos.

Sí lo estaba en la reciente Sentencia del TSJ de las Islas Baleares de 19 de junio de 2017 (JT 2017/915) que desestimó el recurso interpuesto por el Obispado de Mallorca en relación al IBI. Dice lo siguiente:

*“Respecto de la finca catastral núm....., resulta incontrovertido que en la planta baja se ejerce la actividad comercial de «panadería», no pudiendo entenderse vinculada a la actividad de culto religioso propio de la entidad contribuyente, a los efectos del art. 7 de la Ley 49/2002.*

*Respecto de la finca catastral núm....., tampoco se puede entender que la declaración y protección como «BIC» de parte de la misma (Porxades) haga acreedor de la exención a la totalidad del inmueble, al no extenderse a la totalidad del mismo. Y en cuanto a la actividad de hostelería, se trata de una actividad económica no auxiliar ni complementaria a los fines propios del Obispado, no procediendo la exención del IBI.”*

De todas formas, sin perjuicio de alguna sentencia como la transcrita, es evidente que la Ley 49/2002 supuso un cambio importante. Cabe comparar, respecto al supuesto objeto del presente Dictamen, de arrendamiento de un bien patrimonial, el contenido del art. 58.1 a) de la Ley 30/94, cuando establecía que no estaban exentos los bienes cedidos a terceros a cambio de una contraprestación, con el art. 6. 2º de la Ley 49/2002, precepto aplicable a la Iglesia Católica de acuerdo con su Disposición Adicional Novena, cuando dice que estarán exentas las rentas *“procedentes del patrimonio inmobiliario de la entidad, como son los dividendos y participaciones en beneficios de las sociedades, intereses, cánones y alquileres”*.

La comparación para clarificar el problema, también se tendría que hacer, en lo que aquí interesa, entre la Ley 49/2002 y el Acuerdo del Estado Español con la Santa Sede sobre Asuntos Económicos de 3 de enero de 1979.

El art. IV del Acuerdo se refiere a las exenciones de las entidades religiosas, y el apartado 1.B) dispone que estas entidades disfrutarán de lo siguiente:

*“Exención total y permanente de los impuestos reales o de producto, sobre la renta y sobre el patrimonio:*

*Esta exención no alcanzará a los rendimientos que pudieran obtener por el ejercicio de explotaciones económicas, ni a los derivados de su patrimonio, **cuando su uso se halle cedido**, ni a las ganancias de capital, ni tampoco a los rendimientos sometidos a retención en la fuente por impuestos sobre la renta”*.

Por su parte, el ya citado art. 6 de la Ley 49/2002, establece lo siguiente:

*“Están exentas del Impuesto sobre Sociedades las siguientes rentas obtenidas por entidades sin fines lucrativos:*

*2º Las procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad, como son los dividendos, participaciones en beneficios de sociedades, intereses, cánones y alquileres”*.

Parece evidente que la Ley 49/2002 ha ido más allá o, directamente entra en conflicto con lo previsto en el Acuerdo. Y es evidente que una norma interior no puede conculcar un Tratado internacional, que es la naturaleza que tiene el Acuerdo.

También se ha de considerar que las normas que se puedan dictar, cuando afecten al contenido del art. V del Acuerdo, han de interpretarse en el sentido de que no pueden perjudicar a ninguna de las partes. No sería admisible, por tanto, una interpretación que redujese los beneficios fiscales de la Iglesia Católica previstos en su texto, ni tampoco una ampliación que chocase con su letra y su espíritu, en perjuicio del Estado y de sus entidades territoriales.

Por la antes transcrita Sentencia del TS del año 2001, las entidades del art. IV del Acuerdo que tienen los beneficios fiscales autónomos, si bien pueden realizar las actividades previstas en el art. V y disfrutar de los beneficios fiscales que el legislador del Estado reconozca para las entidades sin fin de lucro y las benéfico-privadas, estos beneficios solo los podrán obtener en el marco de las actividades relacionadas en el mismo art. V, es decir, actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas, hospitalarias o de asistencia social. Con esto la sentencia es clara y se deriva que no sería jurídicamente válida cualquier ampliación de beneficios a actividades diferentes a las contenidas en el mencionado precepto.

Respecto al supuesto concreto que se planteaba en el presente Dictamen, la norma básica de aplicación es el art. 15.1 de la Ley 49/2002, de aplicación a la Iglesia Católica, de acuerdo con su Disposición Adicional Novena. Este precepto dice lo siguiente:

*“Estarán exentos del impuesto sobre Bienes Inmuebles los bienes de los que sean titulares, en los términos previstos en la normativa reguladora de las Haciendas Locales, las entidades sin fines lucrativos, excepto los afectos a explotaciones económicas **no exentas del Impuesto sobre Sociedades**”.*

Según resulta del expediente, la Institución recurrente está dada de alta en el ejercicio de las actividades de los epígrafes 859 (arrendamiento de otros bienes muebles n.c.o.p.) y 861.2 (arrendamiento de locales industriales). En el ejercicio de esta última actividad tiene alquilado el inmueble a una escuela privada, a cambio de una remuneración. En la relación de explotaciones exentas del Impuesto sobre Sociedades del art. 7 de la Ley 49/2002, no figura la mencionada de arrendamientos de locales que, en consecuencia, se trataría de una actividad sujeta y, por tanto, no exenta del IBI.

Por otro lado, no se ha aportado ninguna prueba que relacione la actividad de arrendamiento del inmueble con alguna de las finalidades a que se refiere el art. V del Acuerdo, lo que también impediría estimar la solicitud de exención interesada.

**Cuarto.-** El problema que se plantea en el presente también se puede ver afectado por la normativa de la UE, lo que examinaremos a continuación.

El artículo 1.3 de la Ley 49/2002, dispone que lo establecido en esta Ley, se entenderá sin perjuicio de lo que disponen los Tratados y Convenios Internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la CE.

El artículo 7.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, determina que los tributos se rigen:

*“(…) Por las normas que dicte la Unión Europea y otros organismos internacionales o supranacionales a los que se atribuya el ejercicio de competencias en materia tributaria de conformidad con el artículo 93 de la Constitución (…)”*

Asimismo, el artículo 1.3 del TRLRHL establece que esta Ley se aplicará:

*“(…) sin perjuicio de los tratados y convenios internacionales”*

En este sentido, el artículo 107 del TFUE, establece:

*“1. Salvo que los Tratados dispongan otra cosa, serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones.”*

Según reiterada jurisprudencia del TJUE, una medida nacional puede calificarse de ayuda del Estado y, por tanto, prohibida por el artículo 107 del TFUE, cuando se cumplan los requisitos siguientes:

- Que se trate de una intervención del Estado o mediante fondos estatales.
- Esta intervención ha de poder afectar a los intercambios comerciales entre los Estados miembros.
- Ha de conferir una ventaja selectiva a su beneficiario.

- Ha de falsear o amenazar con falsear la competencia.

A tal efecto, en el análisis de estos requisitos se ha de tener en cuenta lo siguiente:

1. Constituye actividad económica toda actividad consistente en ofrecer bienes o servicios en un mercado determinado.
2. El hecho que la oferta de productos o servicios se haga sin ánimo de lucro no impide que la entidad que efectúa estas operaciones en el mercado haya de ser considerada una empresa, cuando la oferta compita con las de otros operadores con ánimo de lucro.
3. Constituyen servicios que pueden ser cualificados de actividades económicas las prestaciones realizadas normalmente a cambio de una remuneración.

**Quinto.-** Este escenario normativo de ámbito europeo, y especialmente, la doctrina surgida con ocasión de la sentencia dictada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 27 de junio de 2017 ha supuesto que la amplitud del régimen de exenciones previsto en la Ley 49/2002 a favor de las entidades religiosas y las entidades sin finalidades lucrativas pueda colisionar con la normativa europea si su reconocimiento supone un conflicto con el derecho de la competencia de acuerdo con la incompatibilidad de las ayudas de Estado con el mercado interior según la previsión del artículo 107.1 del Tratado.

En contraposición con el régimen legal estatal, la doctrina europea ha entendido que constituye una actividad económica cualquier actividad consistente en ofrecer bienes y servicios en un determinado mercado normalmente a cambio de una remuneración y ha recogido algunos ejemplos de actividades, que por su naturaleza, estructura de financiación y existencia de entidades privadas competidoras dentro del mercado, tienen que ser consideradas actividades de naturaleza económica y por tanto, su ejercicio puede estar comprendido en el ámbito de prohibición establecido en el artículo 107.1 del TFUE. Por este motivo, se tendrá que hacer un examen detallado de la naturaleza de las actividades desarrolladas por las entidades que puedan ser beneficiarias del régimen estatal de exenciones con el fin de comprobar si su ejercicio supone un conflicto en el sentido del derecho europeo en materia de competencia.

**Sexto.-** Para valorar si el reconocimiento de la exención pretendida entra en conflicto con la incompatibilidad prevista en el artículo 107 TFUE, se tendrá que determinar si la actividad desarrollada por la entidad interesada reviste carácter económico dado que la doctrina europea ha entendido que constituye una actividad económica cualquier actividad consistente al ofrecer bienes o servicios en un determinado mercado realizada

normalmente a cambio de una remuneración, entendida como la contrapartida económica al bien o servicio prestado.

Se tiene que poner de relieve que el derecho europeo en materia de competencia tiene por objeto únicamente la actividad de las empresas, con independencia de su estatuto jurídico y el modo de financiación, y por tanto, si una entidad no ejerce actividades económicas no es una empresa a efectos del derecho de la competencia.

Si bien las entidades religiosas realizan una tarea eminentemente religiosa, espiritual y social, es innegable que en el contexto actual desarrollan actividades que no se limitan a las de carácter estrictamente religioso, sino que ofrecen todo tipo de bienes y servicios dentro del mercado, compitiendo con otros operadores económicos, especialmente en los sectores sanitario, educativo, inmobiliario o residencial.

Si bien no es posible hacer una lista exhaustiva de las actividades que a priori pueden tener la consideración de actividades económicas, la doctrina europea ha recogido algunos ejemplos de actividades que por su naturaleza, estructura de financiación y la existencia de entidades privadas competidoras dentro del mercado, tienen que ser consideradas actividades de naturaleza económica.

En estos casos, se tendrá que examinar si estas actividades son propias de una empresa en el sentido del derecho europeo en materia de competencia, y en cada caso concreto, valorar el carácter económico o no de la actividad desarrollada por quien pretende el beneficio fiscal. A tal fin, la Administración tributaria podrá tener en cuenta los medios de prueba que pueden ser utilizados en los procedimientos tributarios, y así, podrá considerar como titular de cualquier bien, derecho, empresa, servicio, actividad, explotación o función a quien figure como tal en un registro fiscal o en otros de carácter público, salvo prueba en contra.

En este sentido, la interesada *Instituto Religiosas Nuestra Señora de la Merced*, consta dada de alta en el ejercicio de las actividades de los epígrafes 859 (*Arrendamiento de otros bienes muebles n.c.o.p.*) y 861.2 (*Arrendamiento de locales industriales*). Asimismo, ha quedado acreditado en el expediente que el inmueble que es objeto de este expediente, situado en la calle Provença, 283, de Barcelona, titularidad de la entidad recurrente, donde se encuentra emplazado el centro educativo *Saint Nicholas School* es objeto de arrendamiento a favor de la sociedad *Institución Educativa Saint Nicholas School Barcelona, S.L.*, según contrato de arrendamiento suscrito entre las partes y elevado a público en fecha 18 de abril de 2018.



En el marco legislativo estatal, tienen la consideración de actividades económicas aquellas recogidas en el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre actividades económicas, y en el ámbito europeo, en el Reglamento (CE) N°1893/2006 del Parlamento Europeo y del Consejo de 20 de diciembre de 2006, por el que se establece la nomenclatura estadística de actividades económicas *NACE Revisión 2*.

Así pues, de los datos que resultan del registro público que comprende las actividades ejercidas por los obligados tributarios, se tiene que concluir que la entidad interesada desarrolla actividades consideradas explotaciones económicas que entran en conflicto con la incompatibilidad prevista en el artículo 107 TFUE, y por tanto, el reconocimiento del beneficio fiscal pretendido supondría un conflicto con el derecho de la competencia de acuerdo con la incompatibilidad de las ayudas de Estado con el mercado interior según la previsión del artículo 107.1 del Tratado.

**Séptimo.**- Por último, es oportuno hacer referencia al hecho que en el ámbito de las ayudas de Estado, el derecho europeo ha considerado que algunas medidas pueden tener efectos limitados sobre la competencia, y por tanto, pueden ser aceptadas por compatibles con el mercado común, en base al “*de minimis non curat lex*”, según el cual, aquellos actos cuyas consecuencias tienen una importancia poco significativa, pueden no tenerse en cuenta en Derecho.

El Reglamento (UE) N.º 1407/2013 de la Comisión de 18 de diciembre de 2013, que sustituyó el Reglamento 1998/2006 de la Comisión de 15 de diciembre de 2006, relativo a la aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea a las ayudas de *minimis*, a los efectos de aclarar el concepto de ayuda según dispone el artículo 107, apartado 1, del Tratado, ha considerado que se entiende por ayudas de *minimis* las que se conceden a una única empresa durante cierto espacio de tiempo y no superan una cantidad fija determinada. El Reglamento (*Considerando 1*) ha mantenido el límite máximo de 200.000 euros como importe que una única empresa puede recibir por un Estado miembro a lo largo de un periodo tres años, considerando por lo tanto, que por debajo de este umbral no es de aplicación la prohibición establecida en el artículo 107 y en consecuencia, no se considera que la ayuda sea incompatible con el mercado interior, falsee o amenace con falsear la competencia.

Para eludir los umbrales máximos de ayudas fijadas, el Reglamento ha establecido normas limitativas, disponiendo (*Considerando 11*) que en los efectos de computar las ayudas

concedidas, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha dictaminado que todas las entidades que estén controladas, de hecho o de derecho, por una misma entidad se tendrán que considerar una única empresa.

La Comunicación de la Comisión 2016/C262/01, relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo que dispone el artículo 107.1 TFUE, establece que:

*“Puede considerarse que varias entidades jurídicas distintas forman una única unidad económica a efectos de la aplicación de las normas sobre ayudas estatales. En tal caso, es esa unidad económica la empresa que se considera relevante. A este respecto, el Tribunal de Justicia considera que la existencia de participaciones de control y otros vínculos funcionales, económicos u orgánicos son relevantes (Sentencia del Tribunal de Justicia de 16 de diciembre de 2010, AceaElectrabel Produzione SpA/Comisión, C-480/09 P, ECLI:EU: C:2010:787, apartados 47 a 55; sentencia del Tribunal de Justicia de 10 de enero de 2006, Cassa di Risparmio di Firenze SpA y otros, C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8, apartado 112).”*

Por este motivo, y aplicando el espíritu del Reglamento, todas las entidades y organismos pertenecientes a la estructura de la Iglesia Católica se tienen que considerar como una única empresa, lo que sería motivo ya suficiente para entender que el Reglamento no es aplicable a los beneficios fiscales disfrutados por la Iglesia por la imposibilidad de calcular con precisión las cuantías globales de las que se pueda beneficiar, que en todo caso, superarían el límite máximo establecido como importe que una única empresa puede recibir por un Estado miembro a lo largo de un período de tres años, y en consecuencia, superado este umbral es de aplicación la prohibición establecida en el artículo 107.1 del TFUE.

Por todo esto, y coincidiendo con la propuesta del Institut Municipal d’Hisenda,

### **SE PROPONE**

DESESTIMAR el recurso interpuesto.