

Expedient: 960/21

El Consell Tributari, reunit en sessió de 23 de juny de 2021, coneixent del recurs presentat per Instituto de Religiosas de Nuestra Señora de la Merced, ha estudiat la proposta elaborada pel ponent designat a l'efecte, adoptant el següent acord:

ANTECEDENTS DE FET

1.- És objecte del present recurs la liquidació de l'impost sobre béns immobles, núm. de rebut xxx, corresponent a l'exercici 2019.

2.- L'entitat interessada sol·licita l'exempció de l'impost sobre béns immobles, corresponent a l'exercici 2019, relativa a l'immoble situat al carrer Provença, 283, de Barcelona, on es troba emplaçat el centre educatiu Saint Nicholas School, invocant l'article 15.2 de la Llei 49/2002, de 23 de desembre, de règim fiscal de les entitats sense fins lucratives i dels incentius fiscals al mecenatge.

3.- De la documentació incorporada a l'expedient, els antecedents del mateix i l'Informe de l'IMH es desprèn la següent relació de fets:

- Segons escriptura atorgada en data 18 d'abril de 2018 davant el Notari Jesús Julián Fuentes Martínez, amb núm. 900 del seu protocol es va elevar a públic el contracte privat pel què el *Instituto de Religiosas de Nuestra Señora de la Merced de Barcelona* arrenda la finca situada al carrer Provença, 283, de Barcelona, a la *Institución Educativa Saint Nicholas School Barcelona, S.L.*, per a destinar-lo a centre educatiu d'ensenyament reglat i a altres activitats relacionades o complementàries, amb una durada inicial de 15 anys a comptar des de l'1 de setembre de 2018.

- Segons escriptura atorgada en data 18 d'abril de 2018 davant el Notari Jesús Julián Fuentes Martínez, amb núm. 901 del seu protocol es va elevar a públic el contracte privat, pel què la Fundació Educativa la Merced, cedeix a la Institución Educativa Saint Nicholas School de Barcelona, la titularitat que la primera ostenta sobre el Centre Docent La Merced de Barcelona. El Col·legi "La Merced" de Barcelona és un centre docent privat concertat

per la Generalitat de Catalunya, que imparteix els nivells d'educació infantil de segon cicle, educació primària, educació secundària i Batxillerat.

- En la seva condició de subjecte passiu de l'impost, en data 31 de maig de 2019 es va girar al *Instituto de Religiosas de Nuestra Señora de la Merced de Barcelona*, la liquidació de l'impost sobre béns immobles, amb núm. de rebut xxx, corresponent a l'exercici 2019, que es va notificar degudament el dia 17.06.2019, segons justificant de recepció obrant a l'expedient.

- Consultats els registres fiscals de l'Agència Tributària consta que l'entitat *Instituto de Religiosas de Nuestra Señora de la Merced de Barcelona* figura d'alta en l'exercici de les activitats dels epígrafs 859 (*Arrendament altres béns mobles n.c.o.p*) i 861.2 (*Arrendament locals industrials*).

- Segons consulta a les bases de dades de recaptació municipals, la liquidació impugnada consta pagada en període executiu.

- Consta en l'expedient ofici de l'òrgan judicial pel què es requereix a aquest Ajuntament per a la remissió de l'expedient administratiu per la interposició del recurs contenciós administratiu que ha tingut entrada en el jutjat contenciós administratiu núm. 8 de Barcelona, tramitat amb el núm. 39/2020.

4.- L'Institut Municipal d'Hisenda proposa la desestimació del recurs.

FONAMENTS DE DRET

Primer.- D'acord amb els antecedents de fets descrits, es desprèn que el recurs d'alçada interposat per la interessada ha estat presentat dins del termini d'un mes comptat a partir del dia següent al de la data de la notificació, d'acord amb l'article 46.1 de la Llei 1/2006, de 13 de març, per la qual s'aprova el règim especial del municipi de Barcelona, i l'article 14.2 c) del RD Legislatiu 2/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals, en relació amb l'article 30 de la Llei 39/2015, d'1 d'octubre, del Procediment Administratiu Comú de les Administracions Públiques.

Segon.- Els requisits legals per a gaudir de l'exempció de l'IAE prevista a l'article 15.2 de la Llei 49/2002, es concreten en:

1.- L'entitat sol·licitant ha de ser una de les previstes a l'article 2 de la Llei 49/2002 i, a més, aquesta entitat sense fins lucratiu ha de complir tots els requisits assenyalats a l'article 3 de la Llei.

2.- L'aplicació del benefici fiscal es condiona a que no es realitzin activitats industrials, comercials o de serveis que no trobarien cabuda entre les activitats exemptes de l'Impost de Societats, segons l'art. 7 de la Llei 49/2002.

3.- Que s'hagi presentat l'alta en l'impost i s'hagi realitzat l'opció davant l'Administració tributària de l'Estat pel règim fiscal especial previst en la Llei 49/2002.

El règim fiscal especial aplicable a aquest tipus d'entitats, en la part corresponent als tributs locals, s'activa "ope legis" una vegada que el contribuent ha comunicat a l'Ajuntament que ha optat per aquest règim davant l'Administració tributària estatal, però el reconeixement de les exempcions corresponents és, naturalment provisional, atès que el dret a l'exempció és conseqüència no només d'haver exercitat l'opció sinó que efectivament es compleixin els requisits que acrediten que el contribuent és una entitat sense ànim de lucre que compleix els requisits assenyalats en l'article 3 de la norma citada, els quals, podran ser comprovats en qualsevol moment per l'Administració tributària competent en exercici de les seves potestats i funcions de comprovació i inspecció, essent, en aquest sentit, plenament aplicable allò preceptuat a l'article 115.3 de la Llei 58/2003, Llei general tributària:

“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.”

Tercer.- L'entitat recurrent és una de les entitats previstes en l'article 2 de la Llei 49/2002, i en conseqüència, li resultarà d'aplicació directa el règim fiscal especial del títol II de la citada Llei. Aquest règim, concretament l'article 15.1 declara exempts de l'impost sobre béns immobles, els béns del què siguin titulars les entitats sense finalitats lucratives, excepte els afectes a explotacions econòmiques no exemptes de l'Impost sobre Societats.

L'article 3 de la Llei 49/2002, estableix en el apartat 3r., que les entitats seran considerades, a efectes d'aquesta llei, entitats sense finalitats lucratives, quan l'activitat realitzada no consisteixi en el desenvolupament d'explotacions econòmiques aliens al seu objecte o finalitat estatutària, establint el paràgraf segon 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 Decret Legislatiu 2/2004, de 5 de març, pel que s’aprovà el Text Refós de la Llei reguladora de les Hisendes locals (TRLRHL), disposa en el seu art. 62.1. c), que estaran exempts de l’IBI els immobles de la Església Catòlica, en els termes previstos en l’Acord entre l’Estat Espanyol i la Santa Seu sobre Assumptes Econòmics, de 3 de gener de 1979. Recordem que els arts IV i V d’aquest Acord, diuen el següent, en el aquí interessa:

“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 importan 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 contingut d'aquest Acord s'examina en la sentència del Tribunal Suprem de 4 d'abril de 2014 (RJ 2014\2488), que es refereix a un recurs interposat per uns Concellos gallecs contra una sentència que va estimar el recurs interposat pel Bisbat d'Ourense contra acords desestimatoris d'exempcions de l'IBI de béns de la seva propietat. En la Sentència del TS, desestimatòria del recurs interposat per les entitats locals, no es fa referència a la naturalesa i ús dels béns afectats, pel que resulta inaplicable al cas concret objecte del present Dictamen, però estableix una doctrina interessant de reproduir.

En els antecedents de fet es planteja la qüestió de la forma següent:

“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 Fonament de Dret Sisè, la Sentència deia el següent, referint-se als antecedents de les normes d'aplicació i a la interpretació del l'Acord Espanya- Santa Seu:

“Esta conclusión, sobre el sentido y alcance de la remisión que efectúa el citado art. 15 (es 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 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 o 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 Sentència del TS de 10 de març de 2001 (RJ 2001\7225) examina el recurs interposat per una Comunitat religiosa -Hijas de San Vicente de Paul- contra l’Ajuntament de Granada en matèria d’exempció d’IBI. Pel que aquí interessa, diu el següent:

“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 d 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 o 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 Sentència del Tribunal Superior de Justícia de Catalunya de 19 de desembre de 2003 (JT 2004\816), desestima el recurs d'apel·lació interposat per una Ordre religiosa contra l'aplicació de l'IBI a una finca dedicada a internament psiquiàtric. Diu el següent:

“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 las 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 religiosos 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”

La transcrites Sentències no van aplicar la Llei 49/2002, ja que no estava vigent quan es van produir els acords recorreguts.

Sí ho estava en la recent Sentència del TSJ d'Illes Balears de 19 de juny de 2017 (JT 2017\915) que va desestimar el recurs interposat pel Bisbat de Mallorca en relació al IBI. Diu el següent:

“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 totes formes, sens perjudici d'alguna sentència com la transcrita, és evident que la Llei 49/2002 va suposar un canvi important. Cal comparar, respecte al supòsit objecte del present Dictamen, d'arrendament d'un bé patrimonial, el contingut de l'art. 58.1 a) de la Llei 30/94, quan establia que no estaven exempts els béns cedits a tercers a canvi d'una contraprestació, amb l'art. 6. 2º de la Llei 49/2002, precepte aplicable a la Iglesia Catòlica d'acord amb la seva Disposició Addicional Novena, quan diu que estaran exemptes les rendes *“procedentes del patrimonio inmobiliario de la entidad, como son los dividendos y participaciones en beneficios de las sociedades, intereses, cánones y alquileres”*.

La comparació per clarificar el problema, també s'hauria de fer, pel que aquí interessa, entre la Llei 49/2002 i l'Acord de l'Estat espanyol amb la Santa Seu per Assumptes Econòmics de 3 de gener de 1979.

L'art .IV de l'Acord es refereix a les exempcions de les entitats religioses, i l'apartat 1.B) disposa que aquestes entitats de gaudiran del següent:

“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 de halle cedido**, ni a las ganancias de capital, ni tampoco a los rendimientos sometidos a retención en la fuente por impuestos sobre la renta”.*

Per la seva part, el ja citat art. 6 de la Llei 49/2002, estableix el següent:

“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”.

Sembla evident que la Llei 49/2002 ha anat més enllà o, directament entra en conflicte en el previst a l'Acord. I és evident que una norma interior no pot conculcar un Tractat internacional, que és la naturalesa que té l'Acord.

També s'ha de considerar que les normes que es puguin dictar, quan afectin al contingut del l'art. V del Acord, han d'interpretar-se en el sentit de que no poden perjudicar a cap de las parts. No seria admissible, per tant, una interpretació que reduís els beneficis fiscals de l'Església Catòlica previstos en el seu text, ni tampoc una ampliació que xoqués amb la seva lletra i el seu esperit, en perjudici de l'Estat i de les seves entitats territorials.

Per l'abans transcrita Sentència del TS de l'any 2001, les entitats de l'art. IV de l'Acord que tenen el beneficis fiscals autònoms, si bé poden realitzar les activitats previstes a l'art. V i gaudir dels beneficis fiscals que el legislador de l'Estat reconegui per les entitats sense fi de lucre i les benèfic-privades, aquests beneficis només els podran obtenir en el marc de

les activitats relacionades en el mateix art. V, és a dir, activitats religioses, benèfic-docents, mèdiques, hospitalàries o d'assistència social. Amb això la sentència es clara i se'n deriva que no seria jurídicament vàlida qualsevol ampliació de beneficis a activitats diferents a les contingudes a l'esmentat precepte.

Respecte al supòsit concret que es plantejaven el present Dictamen, la norma bàsica d'aplicació és l'art. 15.1. de la Llei 49/2002, d'aplicació a l'Església Catòlica, d'acord amb la seva Disposició Addicional Novena. Aquest precepte diu el següent:

*“Estarán exentos del impuesto sobre Bienes Inmuebles los bienes de los que sean titulares, en os 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**”.*

Segons resulta de l'expedient, la Institució recurrent està donada d'alta en exercici de les activitats dels epígrafs 859 (arrendament altres béns mobles ncop) i 861.2 (arrendament locals industrials). En exercici d'aquesta darrera activitat té llogat l'immoble a una escola privada, a canvi d'una remuneració. En la relació d'explotacions exemptes de l'Impost sobre Societats de l'art. 7 de la Llei 49/2002, no hi figura l'esmentada d'arrendaments de locals que, en conseqüència, es tractaria d'una activitat subjecte i, per tant, no exempta de l'IBI.

Per un altre cantó, no s'ha aportat cap prova que relacioni l'activitat d'arrendament de l'immoble amb alguna de les finalitats a que es refereix l'art. V de l'Acord, el que també impediria estimar la sol·licitud d'exempció interessada.

Quart.- El problema que es planteja en el present també es pot veure afectat per la normativa de l'UE, el que examinarem a continuació.

l'article 1.3 de la Llei 49/2002, disposa que l'establert en aquesta Llei, s'entendrà sense perjudici del que disposen els Tractats i Convenis Internacionals que hagin passat a formar part de l'ordenament intern, de conformitat amb l'article 96 de la CE.

L'article 7.1 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, General Tributària, determina que els tributs es regeixen:

“(…) 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 (…)”

Tanmateix, l'article 1.3 del TRLRHL estableix que aquesta Llei s'aplicarà:

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

En aquest sentit, l'article 107 del TFUE, estableix:

“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.”

Segons reiterada jurisprudència del TJUE, una mesura nacional pot qualificar-se d'Ajut d'Estat i, per tant, prohibida per l'article 107 del TFUE, quan es compleixin els requisits següents:

- Que es tracti d'una intervenció de l'Estat o mitjançant fons estatals.
- Aquesta intervenció ha de poder afectar als intercanvis comercials entre els Estats membres.
- Ha de conferir un avantatge selectiu al seu beneficiari.
- Ha de falsejar o amenaçar amb falsejar la competència.

A tal efecte, en l'anàlisi d'aquests requisits s'ha de tenir en compte el següent:

1. Constitueix activitat econòmica tota activitat consistent en oferir béns o serveis en un mercat determinat.
2. El fet que l'oferta de productes o serveis es faci sense ànim de lucre no impedeix que l'entitat que efectua aquestes operacions en el mercat hagi de ser considerada una empresa, quan l'oferta competeixi amb les d'altres operadors amb ànim de lucre.
3. Constitueixen serveis que poden ser qualificats d'activitats econòmiques les prestacions realitzades normalment a canvi d'una remuneració.

Cinquè.- Aquest escenari normatiu d'àmbit europeu, i especialment, la doctrina sorgida amb ocasió de la sentència dictada pel Tribunal de Justícia de la Unió Europea (TJUE) de 27 de juny de 2017 ha suposat que l'amplitud del règim d'exempcions previst en la Llei 49/2002 a favor de les entitats religioses i les entitats sense finalitats lucratives pugui col·lisionar amb la normativa europea si el seu reconeixement suposa un conflicte amb el dret de la competència d'acord amb la incompatibilitat de les ajudes d'Estat amb el mercat interior segons la previsió de l'article 107.1 del Tractat.

En contraposició amb el règim legal estatal, la doctrina europea ha entès que constitueix una activitat econòmica qualsevol activitat consistent en oferir béns i serveis en un determinat mercat normalment a canvi d'una remuneració i ha recollit alguns exemples d'activitats, que per la seva naturalesa, estructura de finançament i existència d'entitats privades competidores dins del mercat, han de ser considerades activitats de naturalesa econòmica i per tant, el seu exercici pot estar comprès en l'àmbit de prohibició establert en l'article 107.1 del TFUE. Per aquest motiu, s'haurà de fer un examen detallat de la naturalesa de les activitats desenvolupades per les entitats que puguin ser beneficiàries del règim estatal d'exempcions amb la fi de comprovar si el seu exercici suposa un conflicte en el sentit del dret europeu en matèria de competència.

Sisè.- Per tal de valorar si el reconeixement de l'exempció pretesa entra en conflicte amb la incompatibilitat prevista en l'article 107 TFUE, s'haurà de determinar si l'activitat desenvolupada per l'entitat interessada revesteix caràcter econòmic atès que la doctrina europea ha entès que constitueix una activitat econòmica qualsevol activitat consistent en oferir béns o serveis en un determinat mercat realitzada normalment a canvi d'una remuneració, entesa com la contrapartida econòmica al bé o servei prestat.

S'ha de posar de relleu que el dret europeu en matèria de competència té per objecte únicament l'activitat de les empreses, amb independència del seu estatut jurídic i el mode de finançament, i per tant, si una entitat no exerceix activitats econòmiques no és una empresa a efectes del dret de la competència.

Si bé les entitats religioses realitzen una tasca eminentment religiosa, espiritual i social, és innegable que en el context actual desenvolupen activitats que no es limiten a les de caràcter estrictament religiós, sinó que ofereixen tot tipus de béns i serveis dins del mercat, competint amb altres operadors econòmics, especialment en els sectors sanitari, educatiu, immobiliari o residencial.

Si bé no és possible fer una llista exhaustiva de les activitats que a priori poden tenir la consideració d'activitats econòmiques, la doctrina europea ha recollit alguns exemples d'activitats que per la seva naturalesa, estructura de finançament i l'existència d'entitats privades competidores dins del mercat, han de ser considerades activitats de naturalesa econòmica.

En aquests casos, s'haurà d'examinar si aquestes activitats són pròpies d'una empresa en el sentit del dret europeu en matèria de competència, i en cada cas concret, valorar el caràcter econòmic o no de l'activitat desenvolupada per qui pretén el benefici fiscal. A tal fi, l'Administració tributària podrà tenir en compte els mitjans de prova que poden ser utilitzats en els procediments tributaris, i així, podrà considerar com a titular de qualsevol bé, dret, empresa, servei, activitat, explotació o funció qui figure com a tal en un registre fiscal o en altres de caràcter públic, llevat de prova en contra.

En aquest sentit, la interessada *Instituto Religiosas Nuestra Señora de la Merced*, consta d'alta en l'exercici de les activitats dels epígrafs 859 (*Arrendament altres béns mobles ncop*) i 861.2 (*Arrendament locals industrials*). Tanmateix, ha quedat acreditat a l'expedient que l'immoble que és objecte d'aquest expedient, situat al carrer Provença, 283, de Barcelona, titularitat de l'entitat recurrent, on es troba emplaçat el centre educatiu *Saint Nicholas School* és objecte d'arrendament a favor de la societat *Institución Educativa Saint Nicholas School Barcelona, S.L*, segons contracte d'arrendament subscrit entre les parts i elevat a públic en data 18 d'abril de 2018.

En el marc legislatiu estatal, tenen la consideració d'activitats econòmiques aquelles recollides en el Reial Decret Legislatiu 1175/1990, de 28 de setembre, pel què s'aproven les tarifes i la instrucció de l'Impost sobre activitats econòmiques, i en l'àmbit europeu, en el Reglament (CE) N°1893/2006 del Parlament Europeu i del Consell de 20 de desembre de 2006, pel què s'estableix la nomenclatura estadística d'activitats econòmiques *NACE Revisión 2*.

Així doncs, de les dades que resulten del registre públic que comprèn les activitats exercides pels obligats tributaris, s'ha de concloure que l'entitat interessada desenvolupa activitats considerades explotacions econòmiques que entren en conflicte amb la incompatibilitat prevista en l'article 107 TFUE, i per tant, el reconeixement del benefici fiscal pretès suposaria un conflicte amb el dret de la competència d'acord amb la incompatibilitat de les ajudes d'Estat amb el mercat interior segons la previsió de l'article 107.1 del Tractat.

Setè.- Per últim, es oportú fer referència al fet que en l'àmbit de les ajudes d'Estat, el dret europeu ha considerat que algunes mesures poden tenir efectes limitats sobre la competència, i per tant, poden ser acceptades per compatibles amb el mercat comú, en base al “*de minimis non curat lex*”, segons el qual, aquells actes quines conseqüències tenen una importància poc significativa, poden no tenir-se en compte en Dret.

El Reglament (UE) Núm. 1407/2013 de la Comissió de 18 de desembre de 2013, que va substituir el Reglament 1998/2006 de la Comissió de 15 de desembre de 2006, relatiu a l'aplicació dels articles 107 i 108 del Tractat de Funcionament de la Unió Europea a les ajudes de *minimis*, als efectes d'aclarir el concepte d'ajuda segons disposa l'article 107, apartat 1, del Tractat, ha considerat que s'entén per ajudes de *minimis* les que es concedeixen a una única empresa durant un cert espai de temps i no superen una quantitat fixa determinada. El Reglament (*Considerant 1*) ha mantingut el límit màxim de 200.000 euros com import que una única empresa pot rebre per un Estat membre al llarg d'un període tres anys, considerant per tant, que per sota d'aquest llindar no és d'aplicació la prohibició establerta a l'article 107 i en conseqüència, no es considera que l'ajuda sigui incompatible amb el mercat interior, falsegi o amenaci amb falsejar la competència.

Per tal d'eludir els llindars màxims d'ajudes fixades, el Reglament ha establert normes limitatives, disposant (*Considerant 11*) que als efectes de computar les ajudes concedides, el Tribunal de Justícia de la Unió Europea ha dictaminat que totes les entitats que estiguin controlades, de fet o de dret) per una mateixa entitat s'hauran de considerar una única empresa.

La Comunicació de la Comissió 2016/C262/01, relativa al concepte d'ajuda estatal conforme al que disposa l'article 107.1 TFUE, estableix 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).»

Per aquest motiu, i aplicant l'esperit del Reglament, totes les entitats i organismes pertanyents a l'estructura de l'Església Catòlica s'ha de considerar com una única empresa, el que seria motiu ja suficient per entendre que el Reglament no és aplicable als beneficis fiscals gaudits per l'Església per la impossibilitat de calcular amb precisió les quanties globals de les què es pugui beneficiar, que en tot cas, superarien el límit màxim establert com a import que una única empresa pot rebre per un Estat membre al llarg d'un període tres anys, i en conseqüència, superat aquest límit és d'aplicació la prohibició establerta a l'article 107.1 del TFUE.

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

ES PROPOSA

DESESTIMAR el recurs interposat.