



Expedient: 170/17

El Consell Tributari, reunit en sessió de 10 de maig de 2017, coneixent del recurs presentat per Ministeri d'Educació, Cultura i Esport, ha estudiat la proposta elaborada pel ponent designat a aquest efecte, adoptant el següent acord:

ANTECEDENTS DE FET

1.- En data 1 de desembre de 2015 la Gerència d'Infraestructures i Equipaments del Ministeri d'Educació, Cultura i Esport interposa recurs d'alçada contra la resolució del Gerent de l'Institut Municipal d'Hisenda que desestima la seva sol·licitud d'exempció de l'Impost sobre béns immobles de la finca situada en

2.- La recurrent al·lega que la finca objecte del present recurs està destinada a ser la Biblioteca Nacional de l'Estat a Barcelona i per tant sent la seva destinació a serveis educatius li resulta aplicable l'exempció prevista en l'art. 62.1.a) del RDLeg 2/2004, de 5 de març, del text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals.

Reconeix que encara no existeix edifici que albergui a la Biblioteca Pública de l'Estat a Barcelona però que això no és obstacle per reconèixer l'exempció de l'impost ja que remetent-se a una sentència del JCA de Ciutat Real de 29/01/2010 "... l'exempció es refereix a immobles i no a edificacions, per la qual cosa la interpretació no pot qualificar-se d'extensiva o analògica... es tracta d'una exempció "ex lege" en estar inclosa en el paràgraf 1 de l'art. 62 del TRLHL..."

FONAMENTS DE DRET

Primer.- En data 1 de desembre de 2015 el recurrent interposa recurs d'alçada contra l'acte administratiu en el qual es denegava la sol·licitud d'aplicació de l'exempció de l'IBI, establerta en l'article 62.1a) del RDLeg. 2/2004, de 15 de març, pel qual s'aprova el Text Refós de la LHL, a l'immoble situat en (segons l'expedient, nombre fix C) destinat a prestar un servei educatiu a la denominada Biblioteca Pública de l'Estat. Al·lega que encara que no està realitzada la construcció que ha d'albergar-la, l'exempció no es refereix a les edificacions sinó a "immobles" pel que la interpretació d'aquesta norma permet la seva aplicació.

Segon.- Doncs bé, el citat article 62.1 a) estableix que

"1. Estarán exentos los siguientes inmuebles: a) Los que sean propiedad del estado, las Comunidades Autónomas o de las entidades locales que estén directamente afectos a la seguridad ciudadana y a los servicios educativos y penitenciarios así como los del estado afectos a la defensa nacional"

L'exempció és un element de la definició del fet imposable en sentit ampli que pot ser utilitzat pel legislador per diferents motius. Al marge d'aquests últims, és fonamental al·ludir al fet que la norma en què es conté tipifica un fet en el qual cal distingir dos elements, l'objectiu i el subjectiu. Tots dos han de realitzar-se perquè es produeixi l'efecte jurídic que se li associa que no és un altre que impedir el naixement total o parcial de les obligacions tributàries de l'estructura jurídica de les quals formen part. Aquesta última afirmació cal tenir-la en compte al moment de la interpretació de les normes que les estableixen que ha de realitzar-se amb aplicació dels criteris de la interpretació propis del dret recollits, a més, en la LGT que és la que s'ha de tenir en compte.

En la norma transcrita es disposa una exempció que associa el seu element subjectiu a l'Estat, entre altres ens públics, i l'objectiu al fet que els immobles siguin de la seva propietat i, sobretot, al fet que:

"... estén directamente afectos... a los servicios educativos..."

Com ha assenyalat el Tribunal Suprem en sentència de 2 de juliol de 2003 (RJ/2003/4596), fonament jurídic primer, el primer que cal dilucidar és:

"... si un inmueble que contiene, en una parte del mismo, una Biblioteca Pública del Estado puede considerarse como un bien directamente afecto a los servicios educativos y, por tanto, exento del impuesto sobre bienes Inmuebles, IBI"

Afegint, en el fonament jurídic segon, que:

"...cuando el citado artículo 64 de la Ley 38/1988 se refiere a los “servicios educativos” ... no alude, únicamente, al sistema público educativo (puesto que así lo hubiera indicado taxativamente), sino a los servicios educativos entendidos como todos aquellos relacionados directamente con la enseñanza, la investigación y la cultura (sin



que ello implique, dada la tendencia jurisprudencial reflejada respecto de situaciones que guardan con la presente una patente sinonimia, una interpretación amplia o extensiva del citado precepto)"

Recordant en el mateix fonament que l'art. 59 de la Llei 16/1985, del Patrimoni Històric Espanyol, estableix que:

"... " son Bibliotecas las instituciones culturales donde se conservan, reúnen, seleccionan, inventarían, catalogan, clasifican y difunden conjuntos o colecciones de libros, manuscritos y otros materiales bibliográficos o reproducidos por cualquier medio para su lectura, en sala pública o mediante préstamo temporal, al servicio de la educación, la investigación, la cultura y la información" (observándose que, en este precepto la Biblioteca se enlaza no sólo con la cultura sino también con el servicio a la educación, en una dicción parecida a la del artículo 64.a de la ley 39/1988, que se refiere a los "servicios educativos").

El Real Decreto 582/1989 define las Bibliotecas, en su artículo 1, como destinadas a la difusión y fomento de la lectura, y, en su artículo 2, hace referencia, como fines de las mismas, a su función cultural y al estímulo para los ciudadanos respecto a los servicios culturales complementarios, señalando el artículo 18 que el acceso a las mismas es libre y gratuito.

En consecuencia, tanto de la Ley como del Reglamento se infiere que las Bibliotecas Públicas están destinadas a un servicio que, sin necesidad de una interpretación forzada del artículo 64 de la Ley 39/1988, puede considerarse como un servicio educativo"

Cap doncs assenyalar que en el cas que en aquest dictamen s'està analitzant, en tractar-se del projecte de construcció d'una biblioteca pública de l'Estat, es compliria l'element subjectiu de l'exempció així com l'objectiu en tractar-se d'un servei educatiu, en els termes regulats en la Llei.

Tercer.- A partir d'aquesta primera afirmació, l'objecte de debat se centra a determinar el moment en què s'ha d'entendre que l'immoble es troba afecte directament als serveis educatius. És a dir, si és requisit exclusiu la propietat de l'immoble en el qual es va a construir la biblioteca, si es requereix la seva afectació formal al Patrimoni estatal, si ha d'haver-se iniciat la construcció, si ho és el que estigui acabada o si és imprescindible el seu equipament

i entrada en funcionament. En definitiva, es tracta de concretar l'abast dels termes utilitzats en l'article 62.1a) del TR "*estén directamente afectados a...los servicios educativos*".

Cal ressaltar que l'esmentada STS ja assenyalava de forma inequívoca en el fonament jurídic primer que l'article 64. a) de la Llei 39/1988 de la Hisenda Local (actual article 62.1a) del TR)

"... no se conforma con exigir la afectación de los inmuebles a los servicios y finalidades que especifica, sino que exige, además que la afectación sea "directa", concepto que significa que la exención sólo alcanza a aquellos bienes en que se desarrollen de una manera efectiva las funciones propias y típicas del servicio"

No cap doncs dubte respecte del significat que ha de donar-se als termes utilitzats en la Llei que, d'altra banda, utilitza el present del verb estar afermant així aquest significat. Els immobles han d'estar, no potencialment sinó al moment de la meritació de l'impost, i en conseqüència de l'exempció, desenvolupant-se els serveis educatius en els quals s'inclouen els prestats a les biblioteques públiques.

Però és que aquesta doctrina ha estat reiterada pel mateix Tribunal Suprem en relació amb tots els serveis regulats en el precepte analitzat. Així, respecte dels serveis penitenciaris la sentència de 17 de setembre de 2003 (RJ/2004/81) assenyalava en el fonament jurídic primer que:

"Efectivamente, la letra a) del artículo 64 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, establece que gozan de exención los bienes inmuebles que sean propiedad del Estado, de las Comunidades Autónomas o de las entidades locales y estén directamente afectados a la defensa nacional, la seguridad ciudadana y a los servicios educativos y penitenciarios. En la presente ocasión no se discute ni que se trate de bienes de propiedad del Estado, ni que estén afectados a los servicios penitenciarios, en cambio se discrepa acerca de si su afectación es o no directa...La voluntad del legislador, en principio, no puede ser más diáfana: primera precisión, solo los bienes inmuebles propiedad de determinados entes públicos están exentos; segunda precisión, de éstos solo los que estén afectados a determinados servicios, y tercera precisión, es preciso, además, que la afectación sea directa. Ello nos lleva a concluir con la STSJ de Castilla-La Mancha de 12 de junio de 1996, que la exención abarca a los inmuebles en que se desarrollan de una manera efectiva las actividades propias y típicas del servicio..."

Valgui tan llarga cita per ressaltar la necessitat que el servei es presti efectivament sense que càpiga una interpretació que no inclogui el desenvolupament actual del servei educatiu a través de les biblioteques públiques.

També els TSJCCAA s'han pronunciat en aquest mateix sentit. Així, el TSJ de València ha tingut oportunitat de pronunciar-se sobre l'abast dels termes utilitzats en l'article 62 transcrit. Mitjançant sentència de 23 de juny de 2011 (JUR/2011/388775), conclou en el fonament jurídic tercer que:

“Consecuentemente, coincidimos con la sentencia apelada al considerar que la exención alcanza exclusivamente a aquellos inmuebles de titularidad pública afectos, de forma directa y no meramente indirecta, a los servicios educativos; y de que en la fecha de devengo de las liquidaciones practicadas, habida cuenta que se trataba de un solar sin edificar, no se daba la afección directa que se exige para la exención.

El art. 62.1.a) del RDLeg 2/2004, no se conforma con exigir la afección de los inmuebles a los servicios y finalidad que se especifica, sino que exige, además, que la afección sea “directa”, concepto que significa que la exención sólo alcanza a aquellos bienes en que se desarrollen de una manera efectiva las funciones propias y típicas del servicio; que no es el caso de autos. El Instituto de Enseñanza Secundaria, construido en el solar, según la sentencia fue inaugurado el 15/09/2009”

En el mateix sentit encara que relacionat amb la construcció d'un centre destinat a l'ensenyament d'EGB la sentència del mateix tribunal de data 10 de juny de 1994 (JT/1994/762), fonament jurídic tercer, disposa que:

"Entrando, pues en el fondo del asunto y considerando el primer motivo de impugnación de las liquidaciones que plantea el actor, no puede éste tener acogida, toda vez que el destino futuro que el planeamiento urbanístico puede señalar respecto de los terrenos gravados... no constituye un factor determinante de la falta de nacimiento de la obligación tributaria en cuanto pudiera implicar un supuesto que impidiese la realización del hecho imponible sino que, por el contrario, tal hecho imponible ha tenido plena realización el día del devengo del tributo, de modo que no hay razón alguna para eximir al sujeto pasivo del pago de la obligación tributaria nacida, sin perjuicio de las consecuencias que en su momento puede provocar la plasmación material de lo que hoy son meras expectativas de futuro"

El Tribunal Superior de Justicia d'Astúries en sentència de 10 de setembre de 2002 (JUR/2002/263422) quant a la concessió de l'exempció per seguretat ciutadana respecte d'un solar destinat a albergar en un futur un edifici dedicat a les activitats operatives de seguretat ciutadana diu, en el fonament jurídic segon, que:

"Sin olvidar el precedente invocado, conviene matizar su pronunciamiento pues se ha de tener en cuenta que si bien en el presente caso concurre el elemento subjetivo de la exención, bien inmueble de propiedad estatal, no puede decirse lo mismo del elemento objetivo, esto es, que el inmueble se destine a alguno de los fines mencionados en el precepto: seguridad ciudadana en este caso"

Afegint en el fonament jurídic tercer que:

"...se llega a la conclusión de que la exención no alcanza a un solar edificable como el que es materia de examen en este proceso, ello porque debe mantenerse que la exención alcanza tan sólo a aquellos inmuebles y edificaciones destinados a albergar los órganos, dependencias, servicios y unidades que tienen por cometido el ejercicio de atribuciones de carácter ejecutivo e inmediato sobre seguridad ciudadana y de modo que la relación del inmueble con los servicios de seguridad ciudadana debe ser directa, inmediata y unívoca e inseparable, por lo que no se extiende a un solar en el que lejos de desarrollarse de una manera efectiva las funciones propias y típicas del servicio, está simplemente destinado a albergar, cuando se construya, un edificio dedicado a la realización de actividades operativas, efectivas, de seguridad ciudadana, momento en el que podrá reclamarse con fundamento la concesión del beneficio que ahora se deniega"

Seguint aquest mateix criteri, el Tribunal Superior de Justicia de La Rioja, en sentència de 19 de juliol de 1996 (JT/1996/934), també va denegar l'exempció prevista en l'art. 64 LHL a l'immoble destinat a la construcció i instal·lació d'un centre d'educació especial, ja que al moment de la reclamació encara no s'havia portat a efecte aquella construcció en dir en el fonament jurídic segon que:

"De los documentos obrantes en autos se desprende que era voluntad de la Administración del Estado el destinar dicho inmueble a un uso que, en principio, quedaba encuadrado dentro de los enumerados como exentos en el referido art. 64, letra a) de la LRHL. Pero de la contestación a la demanda (fundamento de derecho I) se infiere, y la defensa del Estado no destruye tal afirmación, que dicho centro de

formación nunca se llevó a cabo por el ISFAS, por lo que no puede estimarse que dicho inmueble cumpla los requisitos exigidos por la norma para el disfrute del beneficio tributario"

Pot així afirmar-se que l'element objectiu configurador de l'exempció requereix l'efectiva realització del servei educatiu, és a dir, el seu desenvolupament de fet al moment de la meritació de l'impost coincident amb el propi de la citada exempció. No cap doncs entendre nascut l'efecte jurídic que es deriva de la realització del fet jurídic exempt amb la sola afectació formal d'un immoble de titularitat de l'Estat, CCAA i EELL a la construcció d'una biblioteca pública, ni l'inici de la mateixa si no s'ha engegat la prestació del servei previst. Ha d'estar en ple funcionament com a tal biblioteca perquè calgui entendre que s'ha reportat l'exempció prevista en l'article 62.1 a) del TR impeding el naixement de l'obligació tributària corresponent al fet imposable de l'IBI.

A aquestes manifestacions no cal oposar la sentència del Jutjat del Contenciós-Administratiu nº 1 de Ciutat Real, sentència nº 36/2010, al·legada pel recurrent i incorporada a l'expedient, que, en el fonament jurídic tercer, ha entès que no és imprescindible la seva construcció per entendre aplicable l'exempció pretesa, en la mesura en què tant els Tribunals superiors de Justícia citats i sobretot el Tribunal Suprem, en les sentències esmentades, han deixat constància de la necessària efectivitat en la prestació del servei educatiu que, en el cas d'una biblioteca, exigeix el ple funcionament d'aquesta última perquè s'entengui realitzat.

Quart.- Doncs bé, en el cas concret que és objecte d'aquest dictamen, de l'expedient que obra a poder del Consell Tributari es desprèn que efectivament l'Estat és propietari, com a conseqüència d'una donació efectuada per l'Ajuntament de Barcelona, d'un immoble destinat a la construcció de la Biblioteca Pública de l'Estat que, en els termes exposats, quedaria inclosa en l'àmbit d'aplicació de l'exempció analitzada. No obstant això, també de l'expedient es desprèn que aquesta construcció no ha estat començada sense que aparegui en l'expedient prova alguna que acrediti el contrari.

En conseqüència, malament cal afirmar que s'està prestant de fet, o efectivament com assenyala la doctrina citada, el servei educatiu requisit imprescindible de l'element objectiu que, conjuntament amb el subjectiu, és necessari perquè neixi l'exempció pretesa pel recurrent. Ni l'existència de l'immoble, ni l'afectació formal a la realització potencial del servei, ni el protocol d'actuació subscrit per les respectives Administracions públiques, ni el projecte d'execució de les obres, documentats tots aquests actes segons consta en l'expedient

administratiu, són configuradors de l'exempció de manera exclusiva. Es requereix la prestació del servei, element fonamental que no es dóna en el cas d'actuacions, com es reconeix implícitament al no afirmar-se ni tan sols en el text del recurs administratiu que està en vies de construcció sinó basant les seves alegacions en el fet que "... l'exempció es refereix a immobles i no a edificacions,...".

Per la qual cosa, i coincidint amb l'informe del *Institut Municipal d'Hisenda*,

ES PROPOSA

DESESTIMAR el recurs presentat i CONFIRMAR la resolució impugnada