

Consell Tributari

Expedient: 367/6

El Consell Tributari, reunit en sessió de 12 de setembre de 2007, coneixent del recurs presentat per l'A. de B., ha estudiat la proposta elaborada pel ponent designat a l'efecte, adoptant el següent acord:

ANTECEDENTS DE FET

Únic.- El 2 d'abril de 2004, el Sr. J.B.T., en representació de l'A. de B., presenta recurs d'alçada contra la resolució del director gerent de l'Institut Municipal d'Hisenda, de 24 de febrer de 2004, que desestimà la sol·licitud d'exempció de l'impost sobre bens immobles (IBI) per la finca situada al carrer de S.A.A., núm. Al·lega que la finca està destinada en part a parròquia –que ja te reconeguda l'exempció de l'IBI des de fa anys- i en part està cedida gratuïtament a la Congregació de ..., titular de l'Escola ..., centre concertat amb la Generalitat de Catalunya, per la que ara es demana l'exempció de l'impost. Manifesta que li correspon el benefici fiscal en els exercicis 1999 a 2002 en base a allò que disposa l'article 58.1 de la Llei 30/1994, de fundacions, ja que la cessió és gratuïta i l'immoble està afecte a la formació religiosa i moral dels alumnes, essent en tot cas d'aplicació el règim d'exempcions previst en els arts. 48 a 58 de dita Llei, de conformitat amb la seva disposició addicional 5ª. I pel que fa a l'any 2003, li correspon l'exempció de l'art. 15.1 de la Llei 49/2002, de regim fiscal de les entitats sense fins lucratiu i d'incentius fiscals al mecenatge -d'aplicació a l'Església Catòlica per indicació expressa de la seva disposició addicional novena-, amb l'excepció que el bé estigui afecte a explotacions econòmiques no exemptes de l'impost sobre societats, que no és el cas, ja que l'activitat d'ensenyament que es desenvolupa a l'immoble es troba tipificada a l'art. 7 de la mateixa Llei, havent complimentat el requisit establert a la disposició transitòria única del Reial Decret 1270/2003, de 10 d'octubre, d'optar pel regim fiscal de la Llei 49/2002 dins dels tres mesos següents a l'entrada en vigor del reglament.

FONAMENTS DE DRET

Primer.- L'exempció que es pretén es refereix només a una part de l'immoble propietat de l'Església Catòlica situat al carrer de S.A.A., núm. ..., cedida gratuïtament a l'esmentada congregació religiosa per a la instal·lació d'una escola. En la resolució impugnada es van anul·lar per prescripció diverses quotes i es van confirmar les de 1999 a 2003 i la via de constrenyiment iniciada, així com la quota de 2004. El fonament de la confirmació d'aquestes quotes va consistir en l'aplicació de la doctrina jurisprudencial segons la qual per tenir dret a l'exempció prevista per a les escoles concertades a l'art. 64.L) de la Llei 39/1988, reguladora de les hisendes locals, ha de coincidir en la mateixa persona la condició de titular de l'immoble (com a subjecte passiu de l'impost) i la de titular de l'escola concertada, circumstància que no es produeix en el present cas, ja que el propietari és l'A. de B., que tenia cedit l'immoble a una congregació religiosa, mentre que el centre educatiu estava a nom de l'A.S.L.

Segon.- D'altra banda, la resolució examinava la possible aplicació d'una altra exempció, concretament la continguda a l'article 58.1 de la Llei 30/1994, de 24 de novembre, de fundacions i incentius fiscals a la participació privada en activitats d'interès general, que estableix: "1. Sin perjuicio de las exenciones actualmente previstas en la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las haciendas locales, gozarán de exención en el impuesto sobre bienes inmuebles los bienes de los que sean titulares, en los términos previstos en el artículo 65 de dicha Ley, las fundaciones y asociaciones que cumplan los requisitos establecidos en el capítulo I del presente Título siempre que no se trate de bienes cedidos a terceros mediante contraprestación, estén afectos a las actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica y no se utilicen principalmente en el desarrollo de explotaciones económicas que no constituyan su objeto o finalidad específica".

Així doncs, l'exempció establerta a l'art. 58.1 de la Llei 30/1994, invocada en el recurs pel que fa als exercicis 1999 a 2002, exigeix la concurrència de tres requisits: 1) no tractar-se de béns cedits a tercers mitjançant contraprestació; 2) estar afectes a activitats que constitueixin l'objecte social o l'activitat específica de titular del bé; i 3) que no s'utilitzin en el desenvolupament d'explotacions econòmiques que no constitueixin el seu objecte o finalitat específica.

En aquest cas, el primer requisit s'acompleix perquè la cessió feta a la congregació religiosa és gratuïta. El segon requisit, relatiu a que els béns s'afectin a activitats que constitueixin l'objecte o finalitat específica del titular, es diu incomplet en la

resolució impugnada, la qual interpreta que la finca “està afectada a activitats d’ensenyament, diferents a les pròpies de l’A.”. Aquesta manifestació que les activitats d’ensenyament no formen part de les finalitats de les autoritats eclesiàstiques no es pot compartir, atès que aquesta matèria ha donat lloc a un tractat internacional entre l’Estat espanyol i la Santa Seu, que és el conveni sobre ensenyament i assumptes culturals signat el 3 de gener de 1979. La signatura d’aquest conveni sobre ensenyament és una prova indiscutible que l’Església Catòlica considera com una de les seves finalitats la de l’ensenyament i que, per tant, l’A., com a element de la total organització eclesiàstica, està implicat en el tema. Pel que fa al tercer requisit, que també incideix en la idea de l’explotació econòmica aliena a l’objecte o finalitat específica, s’ha de reiterar el que s’ha comentat en relació al segon requisit.

Per altra banda, la disposició addicional cinquena de l’esmentada Llei 30/1994 disposa en l’apartat 1: “El régimen previsto en los artículos 48 a 58, ambos inclusive, de la presente Ley será de aplicación a la Iglesia Católica y a las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español”. Amb aquesta disposició es tanca l’equiparació de l’Església Catòlica amb les entitats reconegudes com a objecte de la Llei a l’article 42. Cal assenyalar que la referència a l’Església Catòlica ha d’entendre’s referida a aquells ens que en l’article 4 del Conveni sobre Assumptes Econòmics amb la Santa Seu, signat el 3 de gener de 1979, s’equiparen a l’Església Catòlica en el reconeixement d’un tracte fiscal específic, i que en anteriors informes hem qualificat com el “nucli dur” de les entitats eclesiàstiques.

Tercer.- Si bé les anteriors consideracions són aplicables fins a l’exercici 2002, el recurs interposat obliga a determinar, en relació amb les quotes dels exercicis 2003 i 2004, l’aplicabilitat de la Llei 49/2002, de 23 de desembre, de règim fiscal de les entitats sense afany de lucre i dels incentius fiscals al mecenatge. Aquesta Llei, que va ser publicada en el Butlletí Oficial de l’Estat de 24 de desembre de 2002, va entrar en vigor el dia següent a la publicació, però pel que fa a l’IBI els efectes havien de produir-se en els períodes impositius posteriors a l’entrada en vigor de la Llei, és a dir, a partir de l’exercici 2003.

L’Institut Municipal d’Hisenda, en el seu informe de 6 de març de 2006, interpreta que la Llei 49/2002 reconeix a l’A. per als exercicis 2003 i successius l’exempció que la Llei 30/1994 no reconeixia, i reitera la desestimació de la que seria aplicable als exercicis anteriors. Aquesta circumstància, i el fet que el recurs presentat impugna la resolució de 24 de febrer de 2004, on es desestimava l’exempció per als

exercicis 2003 i 2004, aconsellen que aquest Consell Tributari no es limiti a ratificar l'informe de l'Institut, sinó que exposi més àmpliament la seva opinió sobre el tema.

Quart.- L'article 15.1 de la Llei 49/2002 disposa: "1. 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". Per la seva part, la disposició addicional novena de la Llei estableix: "1. El régimen previsto en los artículos 5 a 15, ambos inclusive, de esta Ley será de aplicación a la Iglesia Católica y a las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español, sin perjuicio de lo establecido en los acuerdos a que se refiere la disposición adicional anterior". L'apartat 2 de la pròpia disposició addicional novena es refereix a les fundacions i associacions de l'article V del Conveni sobre Assumptes Econòmics de 3 de gener de 1979. A contrario sensu, l'apartat 1 es refereix a les entitats de l'apartat IV del Conveni, és a dir, la Santa Seu, les diòcesis, parròquies, ordes, congregacions religioses i instituts de vida consagrada. No hi ha, doncs, dubte que l'A. es pot subsumir en els elements subjectius regulats com a pressupòsits de l'exempció.

Sisè.- Tanmateix, el problema que planteja la interpretació de l'article 15.1 no és de caràcter subjectiu sinó objectiu, i consisteix en determinar quin és el significat de l'expressió final del precepte, que diu així: "... excepto los afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades". En efecte, quan l'article parla d'explotacions econòmiques no distingeix si aquestes explotacions són de titularitat del propietari del bé o del tercer que pugui ocupar l'immoble. Així ho recull expressament la sentència de la Secció Primera del Tribunal Superior de Justícia de Catalunya de 18 de juliol de 2007, en els següents termes: "... pues es cierto, como advierte el estudio del Consell Tributari que el precepto no incluye el inciso 'llevada a cabo directamente por la entidad', o, añadimos, no dice 'los (bienes) afectos por éstas a', sino que deja indeterminado, literalmente entendido, si la afectación ha de ser por las entidades o por cualquier arrendatario". La sentència, però, s'inclina finalment per entendre que l'expressió legal relativa a l'explotació econòmica apunta no a l'activitat que pugui dur a terme un tercer ocupant de l'immoble sinó a la que hi desenvolupi el seu propietari. Aquest Consell accepta dita interpretació, no només per la seva autoritat institucional, sinó també perquè considera, un cop reexaminada la qüestió, que és més coherent atribuir efectes tributaris a l'activitat del propi contribuent, en aquest cas el titular de l'immoble, que no

pas a l'activitat de la persona que l'ocupa, sigui en qualitat d'arrendatari o d'altra, perquè la tendència del nostre dret és la de vincular les conseqüències dels actes al seu autor i no la de fer dependre aquestes conseqüències d'actes de tercers. Per tant, rectificant el criteri mantingut en anteriors informes, i d'acord amb dita argumentació, aquest Consell manifesta que coincideix amb l'opinió de l'Institut Municipal d'Hisenda d'estar exempta per IBI la part de la finca propietat de l'A., utilitzada com a escola concertada, situada al carrer de S.A.A., núm. ...

Per tot això,

ES PROPOSA

ESTIMAR el recurs interposat; RECONÈIXER l'exempció de l'impost sobre béns immobles per la part de la finca del carrer de S.A.A., núm. ..., destinada a escola concertada en els exercicis 1999 a 2002, en base a la Llei 30/1994, de 24 de novembre, de fundacions i incentius fiscals a la participació privada en activitats d'interès general, i en els exercicis 2003 i 2004, en base a la Llei 49/2002, de 23 de desembre, de règim fiscal de les entitats sense afany de lucre i dels incentius fiscals al mecenatge; i ANUL·LAR les liquidacions corresponents als esmentats exercicis i la via de constrenyiment iniciada.