



Roj: STS 1538/2014 - ECLI:ES:TS:2014:1538
Id Cendoj: 28079130022014100188
Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso
Sede: Madrid
Sección: 2
Nº de Recurso: 653/2013
Nº de Resolución:
Procedimiento: CONTENCIOSO - APELACION
Ponente: EMILIO FRIAS PONCE
Tipo de Resolución: Sentencia

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a cuatro de Abril de dos mil catorce.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el presente recurso de casación en interés de la ley nº **653/2013**, interpuesto por la Mancomunidad de Concellos Santa Agueda, conformada por los Concellos de Amoeiro, Coles, A Peroxa y Vilamarín de Ourense, y por el Concello de Amoeiro, representados por el Procurador D. Fernando Pérez Cruz, contra la sentencia del Juzgado de lo Contencioso Administrativo número uno de Ourense de 26 de Noviembre de 2012, dictada en el recurso 217/2012, seguido a instancias de la Diócesis de Ourense, frente a la resolución de 18 de mayo de 2012 del Presidente de la Mancomunidad de Concellos Santa Agueda, desestimatoria del recurso de reposición formulado contra liquidaciones del Impuesto de Bienes Inmuebles correspondientes a los ejercicios 2010 y 2011, referentes a una serie de fincas situadas en el Municipio de Amoeiro.

Han sido partes recurridas la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado, y la Diócesis de Ourense, representada por el Procurador D. Carlos José Navarro Gutiérrez, habiendo informado el Ministerio Fiscal.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La Mancomunidad de Concellos Santa Agueda, conformada por los Concellos de Amoeiro, Coles, A Peroxa y Vilamarín de Ourense, giró liquidaciones a la Diócesis de Ourense, perteneciente a la Iglesia Católica, por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, correspondientes a los ejercicios 2010 y 2011, en relación a una serie de fincas y situadas en el municipio de Amoeiro.

Interpuesto recurso de reposición por la Diócesis de Ourense, por entender que la Iglesia Católica estaba exenta del pago del Impuesto, bien por aplicación del art. 62. 1 c) del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, conforme al artículo IV del Acuerdo suscrito entre el Estado y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos de 3 de Febrero de 1979, respecto a las fincas vinculadas a destino religioso, bien por aplicación del art. 15.1 de la Ley 49/2002, de régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro y de incentivos fiscales al mecenazgo, en relación a las restantes fincas, fue desestimado por Decreto de la Presidencia de la referida Mancomunidad de fecha 18 de mayo de 2012.

SEGUNDO.- Contra el referido Decreto, la Diócesis de Ourense interpuso recurso contencioso administrativo por el cauce del procedimiento abreviado, ante el Juzgado de lo Contencioso Administrativo de Ourense, siendo estimado por sentencia del Juzgado nº 1 de 26 de Noviembre de 2012, que anuló las liquidaciones impugnadas, declarando el derecho de la Diócesis de Ourense a la exención del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, regulada en el art. 15.1 de la ley 49/2002, de 23 de diciembre, sobre las fincas de su titularidad en el término municipal de Amoeiro por no hallarse afectas a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades.

El Juzgado, después de reconocer la exención del art. 62.1 c) del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales a nueve fincas catastrales, al situarse en ellas templos parroquiales y casas rectorales, aceptó también la pretensión actora de exención general del IBI, respecto de las restantes fincas de la Iglesia Católica no vinculadas a explotaciones económicas sometidas al Impuesto sobre 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

ánimo 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 del IBI atribuida a la Iglesia Católica en el art. 62 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, en cumplimiento del Concordato suscrito en su día entre España y la Santa Sede, tuviese carácter excluyente.

TERCERO.- Contra dicha sentencia, la representación de la Mancomunidad de Concellos Santa Agueda y del Concello de Amoeiro, mediante escrito presentado el 25 de febrero de 2013, interpuso recurso de casación en interés de la ley, en el que interesa que se fije en el fallo la siguiente doctrina legal:

" Que no es aplicable a la iglesia católica la exención general del IBI, establecida en el artículo 15.1 de la ley 49/2002, de 23 de diciembre de régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro y de incentivos fiscales al mecenazgo, respecto de todas las fincas propiedad de su propiedad no vinculadas a explotaciones económicas sometidas al impuesto de sociedades, siéndole solamente aplicable la exención establecida en el artículo 4.1 a) del instrumento de ratificación del acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos económicos firmado en ciudad del Vaticano el 3 de enero de 1979 en tanto en cuanto los bienes exentos estén efectivamente destinados a los fines establecidos en dicho artículo".

CUARTO.- Conferido traslado al Abogado del Estado y a la Diócesis de Ourense, la representación estatal solicitó la inadmisión del recurso, por ser susceptibles las sentencias contradictorias recaídas sobre la materia de recurso de casación para la unificación o, subsidiariamente, la desestimación, por ser la doctrina mantenida por la sentencia recurrida correcta.

Por su parte, la Diócesis de Ourense suplicó sentencia desestimatoria, con imposición de costas a la Administración recurrente.

QUINTO.- El Ministerio Fiscal informó en el sentido de que procedía la desestimación del recurso.

SEXTO.- Para el acto de votación y fallo se señaló la audiencia del día 2 de abril de 2014, fecha en la que tuvo lugar la referida actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Emilio Frias Ponce,

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Mantiene la parte recurrente que los bienes inmuebles propiedad de la Iglesia Católica sólo pueden estar exentos del pago del IBI cuando se encuentren destinados al culto, residencia de obispos, canónigos y sacerdotes con cura de almas, oficinas de curia diocesana o parroquiales, formación del clero y comunidades eclesiales que impartan enseñanzas propias de disciplinas eclesiales, o primordialmente a casas o conventos de las órdenes, congregaciones religiosas o institutos de vida consagrada siempre y cuando se utilicen efectivamente para dichos fines, ante lo que determina el art. 62. 1 c) del 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, que da cumplimiento al Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, todo ello por la remisión que el art. 15.1 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, efectúa a la normativa reguladora de las Haciendas locales.

SEGUNDO.- Con carácter previo, ha de rechazarse la inadmisión del recurso que solicita el Abogado del Estado, por entender que cabría interponer recurso de casación para la unificación de doctrina contra las sentencias contradictorias de los Tribunales Superiores de Justicia, de la Audiencia Nacional y del Tribunal Supremo en el aspecto debatido.

En contra del parecer de la representación estatal, en el presente caso concurren todos los requisitos formales de admisibilidad del recurso que regula el art. 100 de la ley Jurisdiccional, en cuanto se interpone contra una sentencia firme de un Juzgado de lo Contencioso Administrativo, por una Mancomunidad de Concellos y por el Concello de Amoeiro, que no es susceptible de recurso de casación, ni ordinario ni para unificación de doctrina, no cuestionándose que la doctrina contenida en la sentencia recurrida sea gravemente dañosa para el interés general, por afectar a una materia sobre la que existe doctrina contradictoria, siendo evidente que la titularidad de bienes inmuebles de la Iglesia Católica en España alcanza un volumen muy extenso.

TERCERO.- Despejado el óbice procesal, la cuestión debatida se reduce a la interpretación del art. 15.1 de la ley 49/2002, que establece que "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".

Como señala el Ministerio Fiscal, se trata de determinar si dicho precepto establece una exención generalizada para el pago del Impuesto sobre Bienes Inmuebles a favor de esas entidades, entre las que no se cuestiona que está la Iglesia Católica, ante lo que establece su disposición adicional 9ª de la Ley, con la única excepción que menciona, esto es, los inmuebles afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades, o si, por el contrario, hay que entender que la referencia a "los términos previstos en la normativa reguladora de las Haciendas locales" constituye una remisión integral al 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 y, en particular, a su art. 62, en el que se enumeran las clases de inmuebles exentos del tributo, y en cuyo apartado c) incluye "los 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, y los de las asociaciones confesionales no católicas legalmente reconocidas, en los términos establecidos en los respectivos acuerdos de cooperación suscritos en virtud de lo dispuesto en el artículo 16 de la Constitución".

CUARTO.- El Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede establece en sus artículos IV y V lo siguiente:

"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, Impuesto sobre Bienes Inmuebles) 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.

Artículo V.

Las asociaciones y entidades religiosas no comprendidas entre las enumeradas en el artículo 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".

Por su parte, las disposiciones octava y novena 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 establecen:

" Disposición adicional octava. Fundaciones de entidades religiosas.

Lo dispuesto en esta Ley se entiende sin perjuicio de lo establecido en los acuerdos con la Iglesia Católica y en los acuerdos y convenios de cooperación suscritos por el Estado con las iglesias, confesiones y comunidades religiosas, así como en las normas dictadas para su aplicación, para las fundaciones propias de estas entidades, que podrán optar por el régimen fiscal establecido en los artículos 5 a 25 de esta ley, siempre que en este último caso presenten la certificación de su inscripción en el Registro de Entidades Religiosas, y cumplan el requisito establecido en el número 5 del artículo 3 de esta ley.

Disposición adicional novena. Régimen tributario de la Iglesia Católica y de otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas.

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 anterior.

2. El régimen previsto en esta Ley será también de aplicación a las asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el artículo V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos suscrito entre el Estado español y la Sana Sede, así como a las entidades contempladas en el apartado 5 del artículo 11 de la ley 24/1992, de 10 de Noviembre , por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España, en el apartado 5 del artículo 11 de la ley 25/1992, de 10 de Noviembre , por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Comunidades israelitas en España, y en el apartado 4 del artículo 11 de la Ley 26/1992, de 10 de Noviembre , por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Comisión Islámica de España, siempre que estas entidades cumplan los requisitos exigidos por esta ley a las entidades sin fines lucrativos para la aplicación de dicho régimen (...)"

QUINTO.- Sentado lo anterior, la Sala anticipa que procede confirmar el criterio que mantiene el Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 1 de Ourense, lo que supone el rechazo del recurso interpuesto.

En primer lugar, ha de reconocerse desde el punto de vista gramatical que la remisión a "los términos previstos en la normativa reguladora de las Haciendas Locales", que efectúa el art. 15.1 de la Ley 49/2002 , no se refiere , como pretenden los recurrentes, a la enumeración legal de los supuestos de exención, sino únicamente a la definición del concepto de titularidad, pues declara exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles a todos los bienes de los que sean titulares las entidades sin fines lucrativos, excepto los afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades, debiendo entenderse, pues, que sólo a los efectos de determinar la titularidad de los bienes inmuebles el precepto se remite a los términos de la ley reguladora de las Haciendas Locales, que en su artículo 64, según la redacción dada por la ley 51/2002 , de reforma de la ley 39/1988, estableció los sujetos pasivos a título de contribuyentes en este Impuesto, y que eran "el propietario del inmueble sobre el que no recaigan derechos reales de usufructo o superficie, o una concesión administrativa; el titular de uno de los derechos reales citados; o el titular de una concesión administrativa sobre un bien inmueble o sobre los servicios públicos a los que se hallen afectos"; aunque después del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales de 2004, hay que estar a lo que se establece en los artículos 61 y 63 .

El art. 61 señala que " 1. Constituye el hecho imponible del Impuesto la titularidad de los siguientes derechos sobre bienes inmuebles rústicos y urbanos y sobre los inmuebles de características especiales: a) De una concesión administrativa sobre los propios inmuebles o sobre los servicios públicos a que se hallen afectos, b) de un derecho real de superficie , c) de un derecho real de usufructo, d) Del derecho de propiedad", disponiendo, a su vez, el art. 63.1 que "son sujetos pasivos a título de contribuyentes, las personas naturales y jurídicas y las entidades a que se refiere el art. 35.4 de la ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , que ostenten la titularidad del derecho que, en cada caso, sea constitutivo del hecho imponible de este impuesto".

SEXTO.- Esta conclusión, sobre el sentido y alcance de la remisión que efectúa el citado art. 15 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 Impuesto sobre Bienes Inmuebles 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, exención que se condicionaba a que se cumplieran los siguientes requisitos:

a) Que se tratase 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 prosecución de los fines enumerados en el art. 42. 1 a) de la ley. Además el apartado 1 de la Disposición Adicional segunda del Real Decreto 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 tanto, además de los bienes enumerados en el Acuerdo, podían estar exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles 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, recurso de casación 9550/1995 , que tras recoger la doctrina sentada en la de 16 de Junio de 2000, dictada en recurso de casación en interés de ley, en la parte en que se recoge la correcta interpretación de los beneficios fiscales a que se refieren los artículos 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 del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y no al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, habida cuenta que esa interpretación está hecha en términos generales, es aprovechable en la parte que al recurso de casación podía afectar.

Determinaba esta sentencia que en el artículo IV del Acuerdo se vincula el reconocimiento de la exención total y permanente del Impuesto sobre Bienes Inmuebles a determinados bienes de estricto destino religioso, y por eso el reconocimiento de exenciones en este mismo Impuesto por la vía del art. V exige asimismo que el bien inmueble de que se trate se halle afecto a la consecución y cumplimiento de finalidades religiosas, benéficas, docentes, médicos u hospitalarios, y además a los propios 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 del artículo 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 artículo V.

SÉPTIMO.- Por otra parte, basta examinar la Exposición de Motivos de la ley 49/2002 para advertir que el legislador decidió mantener las exenciones previstas en la ley 30/94, en materia de tributos locales, ampliando su ámbito, pues únicamente se excluyen los bienes afectos a explotaciones económicas no exentos del Impuesto sobre Sociedades, por lo que el contraste de ambas normas no nos puede llevar a la interpretación que la parte recurrente pretende que asuma la Sala.

Si la finalidad de la norma fue ampliar el ámbito de exención, resultaría contradictorio, como informó el Ministerio Fiscal, interpretar su texto en los términos postulados, máxime cuando no viene mencionada en la Exposición de Motivos.

Finalmente, no cabe desconocer que el art. 15 apartado 6 de la ley 49/2002 establece que "lo dispuesto en este artículo se entenderá sin perjuicio de las exenciones previstas en la ley 38/1988, de 28 de Diciembre, reguladora de las Haciendas Locales", precisando la disposición adicional primera del Texto Refundido vigente que "las referencias normativas efectuadas en ordenanzas y otras disposiciones a la ley 39/1988, de 28 de Diciembre, reguladoras de las Haciendas Locales y a la ley 51/2002, de 27 de Diciembre, de reforma de la anterior, se entenderán efectuadas a los preceptos correspondientes en este texto refundido".

En definitiva, el régimen tributario de la Iglesia Católica, en la actualidad, respecto al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, es el siguiente:

1º) Si se trata de entidades de la Iglesia Católica del artículo IV del Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado Español y la Santa Sede, les resulta de aplicación la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles prevista en el apartado 1 del art. 15 de la ley 49/2002 respecto a los inmuebles de que sean titulares catastrales y sujeto pasivo estas entidades, siempre que no estén afectos a explotaciones económicas y los que estén afectos a explotaciones económicas cuyas rentas se encuentren exentas del Impuesto sobre Sociedades en virtud del art. 7 de la ley 49/2002 .

Además, por aplicación del Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado Español y la Santa Sede, están exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles los inmuebles enumerados en la letra A) del artículo IV de dicho Acuerdo.

2) Si se trata de las asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el artículo V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado Español y la Santa Sede, y que se dediquen a actividades religiosas, benéficas o docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social, les será de aplicación la exención



establecida en el art. 15 de la ley 49/2002 para las entidades sin fines lucrativos, siempre que cumplan los requisitos exigidos por la misma.

En el mismo sentido se ha pronunciado la Dirección General de Tributos, en la consulta de 2 de Diciembre de 2009 que aportó la Diócesis de Ourense.

OCTAVO.- Por lo expuesto, procede desestimar el recurso, sin que proceda acordar imposición de costas, dada la naturaleza y finalidad del recurso de casación en interés de ley.

En su virtud, en nombre de su Majestad el Rey, y por la autoridad que nos confiere el pueblo español.

FALLAMOS

Que debemos desestimar el recurso de casación para interés de ley interpuesto por Mancomunidad de Concellos Santa Agueda (Orense) y por el Concello de Amoeiro contra la sentencia de fecha 26 de Noviembre de 2012, dictada por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo número 1 de Ourense, en el recurso 217/2012 , sin costas.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos **D. Rafael Fernandez Montalvo D. Manuel Vicente Garzon Herrero D. Emilio Frias Ponce D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco D. Jose Antonio Montero Fernandez D. Manuel Martin Timon D. Juan Gonzalo Martinez Mico**
PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia, por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, Don Emilio Frias Ponce, hallándose celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, ante mi la Secretaria. Certifico.