

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFC070658

DGT: 19-12-2018

N.º CONSULTA VINCULANTE: V3225/2018

**SUMARIO:**

**ICIO. Exenciones. Iglesia Católica.** Una institución de la Iglesia Católica plantea la inclusión del ICIO en la exención del artículo IV del Acuerdo sobre Asuntos Económicos suscrito entre el Estado Español y la Santa Sede con fecha 3 de enero de 1979, tras la STJUE de 27 de junio de 2017 asunto n.º C-74/16 (NFJ066908). Las construcciones, instalaciones u obras realizadas en inmuebles que se destinen a una finalidad estrictamente religiosa respecto de las que alguna de las entidades de la Iglesia Católica tenga la condición de contribuyente del ICIO, están exentas de este impuesto dado que el destino del inmueble a una finalidad estrictamente religiosa no tiene la consideración de actividad económica, ya que no se trata de una actividad consistente en ofrecer bienes o servicios en un mercado determinado. Igualmente están exentas las construcciones, instalaciones u obras realizadas en inmuebles que se destinen exclusivamente a la enseñanza incluida en el régimen de concierto educativo dado que el destino del inmueble a la enseñanza en régimen de concierto educativo no tiene la consideración de actividad económica, tal como señala expresamente la citada sentencia del TJUE. Dicha exención también se extiende a los inmuebles destinados a actividades complementarias de la enseñanza concertada, como pueden ser las actividades extraescolares, el transporte de alumnos o la restauración. Por el contrario, de acuerdo con el fallo del TJUE, la exención en el ICIO no resulta de aplicación para las construcciones, instalaciones u obras realizadas en inmuebles que se destinen a la enseñanza privada, es decir, la enseñanza financiada esencialmente con fondos privados, ya que dicha actividad sí constituye una actividad económica, en el sentido de que el objetivo perseguido por el centro de enseñanza privada consiste en ofrecer un servicio a cambio de una remuneración. En el caso de que un mismo centro educativo ofrezca enseñanza acogida al régimen de concierto educativo y enseñanza privada, la exención se aplicará parcialmente en la proporción que corresponda a la enseñanza concertada, dado que se considera que dicho centro ejerce, al mismo tiempo, diversas actividades, no económicas y económicas, respectivamente. Con independencia de que la normativa contable o la normativa del Impuesto sobre Sociedades establezca o no la obligación de llevar una contabilidad separada para las actividades de enseñanza concertada y de enseñanza no concertada, hay que tener en cuenta que dicho requisito es exigido por la sentencia del TJUE, con el fin de evitar el riesgo de subvención «cruzada» de las actividades que tienen la consideración de económicas. A los efectos de aplicar parcialmente la exención en el ICIO, se estima necesario la llevanza de contabilidad separada para cada uno de los tipos de actividades. Dicho requisito, tal como se ha señalado anteriormente, es exigido por la STJUE de 27 de junio de 2017. El criterio más idóneo para determinar con respecto a las construcciones, instalaciones u obras realizadas en inmuebles destinados a un uso mixto (actividad económica y no económica) qué porcentaje de la cuota del ICIO quedaría o no amparado por la exención hay que tener en cuenta lo dispuesto en el art. 106 de la Ley 58/2003 (LGT). Los dos criterios propuestos, uno basado en el número de unidades escolares y el otro basado en el número de metros cuadrados de espacio utilizado parecen razonables, sin que proceda pronunciarse *a priori* y de forma general para todos los casos sobre la prevalencia de uno sobre otro, o la posibilidad de utilizar algún otro criterio razonable de reparto. La valoración de la prueba en cada caso concreto corresponde a los órganos administrativos encargados de la gestión del impuesto y, posteriormente, a los órganos administrativos o judiciales competentes para la revisión en vía administrativa o judicial, respectivamente.

**PRECEPTOS:**

RDLeg. 2/2004 (TRLHL), arts. 100 a 103.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 105 y 106.

Acuerdo de 3 de enero de 1979 (Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos económicos), arts. IV y VI.

### Descripción sucinta de los hechos:

Institución de la Iglesia Católica que plantea la inclusión del ICIO en la exención del artículo IV del Acuerdo sobre Asuntos Económicos suscrito entre el Estado Español y la Santa Sede con fecha 3 de enero de 1979, tras la sentencia el Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de junio de 2017, en el asunto C-74/16.

### Cuestión planteada:

- Si el ejercicio de actividades por alguna de las entidades mayores de la Iglesia Católica a las que se refiere el apartado 1 del artículo IV del Acuerdo, que tengan una finalidad estrictamente religiosa, no puede calificarse como una actividad económica, a los efectos de lo dispuesto en el artículo 107.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y, por consiguiente, resulta de aplicación la exención en el ICIO por las obras, reformas y construcciones realizadas en inmuebles que se destinen al desarrollo de tales actividades.

- si no se consideran servicios -y por consiguiente, no se ejerce una actividad económica- las prestaciones educativas que realizan las anteriores entidades de la Iglesia Católica, que están incluidas en el régimen de concierto educativo y financiadas con fondos públicos, así como otros servicios no educativos complementarios como los relativos a actividades extraescolares, transporte de alumnos y restauración.

- Cómo debe interpretarse el cumplimiento de la obligación formal de mantener una contabilidad separada exigible en aquellos casos en los que un centro educativo desarrolle diversas actividades, económicas y no económicas, al mismo tiempo.

- Si procede aplicar el criterio basado en el número de unidades escolares para determinar con respecto a las obras y reformas realizadas en inmuebles destinados a un uso mixto, qué porcentaje del ICIO queda o no amparado por la exención. Ello sin perjuicio de que se establezca un criterio alternativo.

- Si procede aplicar el criterio basado en el número de metros cuadrados de espacio utilizado para determinar con respecto a las obras y reformas realizadas en inmuebles destinados a un uso mixto, qué porcentaje del ICIO queda o no amparado por la exención. Ello sin perjuicio de que se establezca un criterio alternativo

### Contestación:

El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) es un impuesto municipal, que se regula en los artículos 100 a 103 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004 de 5 de marzo.

El artículo 100.1 del TRLRHL lo define como:

“1. El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras es un tributo indirecto cuyo hecho imponible está constituido por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia, o para la que se exija presentación de declaración responsable o comunicación previa, siempre que la expedición de la licencia o la actividad de control corresponda al ayuntamiento de la imposición.”.

El artículo IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos de 3 de enero de 1979 establece:

“1. 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 de los siguientes inmuebles:

1) Los templos y capillas destinados al culto, y asimismo, sus dependencias o edificios y locales anejos destinados a la actividad pastoral.

2) La residencia de los Obispos, de los Canónigos y de los Sacerdotes con cura de almas.

3) Los locales destinados a oficinas, la Curia diocesana y a oficinas parroquiales.

4) Los Seminarios destinados a la formación del clero diocesano y religioso y las Universidades eclesiásticas en tanto en cuanto impartan enseñanzas propias de disciplinas eclesiásticas.

5) Los edificios destinados primordialmente a casas o conventos de las Órdenes, Congregaciones religiosas e Institutos de vida consagrada.

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

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

(...).”.

Cuando se firmó el Acuerdo no existía el ICIO, ya que fue creado con posterioridad por la Ley 39/1988, entrando en vigor a partir de 1 de enero de 1990.

El Tribunal Supremo, en sentencias de fechas 19 y 31 de marzo de 2001 y 3 de octubre de 2003 estableció que la exención recogida en la letra B) del apartado 1 del artículo IV del citado Acuerdo era de aplicación al ICIO, dado el carácter real del mismo.

Con el fin de evitar las dudas y la litigiosidad planteadas en relación con la inclusión o no del ICIO en dicha exención se dictó la Orden Ministerial de 5 de junio de 2001, por la que se aclara la inclusión del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras en la letra B) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979. La parte dispositiva de dicha Orden ministerial establece:

“PRIMERO. El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, regulado en los artículos 101 a 104 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, está incluido entre los impuestos reales o de producto a que hace referencia la letra B) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979.

SEGUNDO. 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, disfrutaban de la exención total y permanente en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.”.

Posteriormente, se dictó la Orden EHA/2814/2009, de 15 de octubre, por la que se modifica la Orden de 5 de junio de 2001. En el artículo único de esta nueva Orden se establece:

“Artículo único. Modificación de la Orden del Ministerio de Hacienda, de 5 de junio de 2001, por la que se aclara la inclusión del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, en la letra B) del apartado 1 del artículo IV, del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979.

El apartado segundo de la Orden del Ministerio de Hacienda, de 5 de junio de 2001, por la que se aclara la inclusión del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, en la letra B) del apartado 1 del artículo IV, del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979, queda redactado en los siguientes términos:

“SEGUNDO. 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, disfrutaban de exención total y permanente en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, para todos aquellos inmuebles que estén exentos de la Contribución Territorial Urbana (actualmente, Impuesto sobre Bienes Inmuebles).”.

Sin embargo, la Orden EHA/2814/2009 fue anulada por la sentencia de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional de fecha 9 de diciembre de 2013, considerando que dicha Orden restringe lo estipulado en el artículo IV.1.B) del Acuerdo y, dicha anulación fue confirmada mediante sentencia de 19 de noviembre de 2014 de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo.

Con fecha 27 de junio de 2017, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) ha dictado sentencia en el asunto C-74/16, que tiene por objeto una cuestión prejudicial planteada por el Juzgado de lo Contencioso-

Administrativo número 4 de Madrid en el procedimiento entre la Congregación de Escuelas Pías y el Ayuntamiento de Getafe. En dicha cuestión se planteaba si la exención establecida en el ICIO en favor de la Iglesia Católica es contraria al artículo 107.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) en materia de ayudas de Estado.

La sentencia del TJUE centra su primera parte en analizar el concepto de ayuda de Estado y, en concreto, en determinar si las actividades de un colegio pueden considerarse o no una actividad económica. Para ello el TJUE recuerda su jurisprudencia sobre qué debe entenderse como empresa y actividad económica, con independencia de que la actividad sea o no con ánimo de lucro. La sentencia aclara que los cursos de enseñanza impartidos por los centros que forman parte de un sistema público de enseñanza y que se financian, total o parcialmente, con cargo a fondos públicos (que en España comprende tanto los centros públicos, como los centros concertados), no tiene la consideración de actividad económica.

El TJUE considera que la exención fiscal aplicable a las posibles actividades económicas del colegio, es decir, a las actividades pedagógicas que revistan carácter económico (excluida la enseñanza concertada) puede ser considerada como ayuda de Estado. No obstante, también considera que las ayudas que no superen el límite de 200.000 euros en un período de tres años en favor de un mismo sujeto pasivo, no afectan a los intercambios comerciales entre los Estados miembros, ni amenazan con falsear la competencia, de modo que tales medidas no están incluidas en el concepto de ayudas estatales.

El TJUE estima que es el juez nacional el que en cada caso debe comprobar en qué medida el inmueble sobre el que se realizan las obras objeto de la exención se destina a una actividad u otra o a ambas y si se alcanza o no tal umbral, teniendo en cuenta que únicamente podrán tomarse en consideración, a los efectos del correspondiente cálculo, las ventajas de las que haya disfrutado la Congregación en relación con sus eventuales actividades económicas, de modo que las actividades no económicas deben quedar excluidas de dicho cálculo.

Posteriormente, el Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº 4 de Madrid, que es quien presentó la cuestión prejudicial ante el TJUE, dictó sentencia en fecha 8 de enero de 2018, aplicando la doctrina de la sentencia del TJUE, y desestima el recurso presentado por la Congregación de Escuelas Pías.

En su fundamentación jurídica parte de la constatación de que la Congregación desarrolla tres tipos de actividad en el colegio en cuyo salón de actos se hicieron las obras sujetas al impuesto:

- Actividades estrictamente religiosas.
- Enseñanza subvencionada por el Estado Español (enseñanza concertada).
- Educación libre sin apoyo financiero del Estado Español.

A continuación, siguiendo las pautas marcadas por el TJUE en su sentencia, el Juzgado lo primero que hace es considerar que la enseñanza obligatoria (la concertada) no puede ser considerada como una “actividad económica” a efectos del Derecho comunitario de la competencia. Por lo tanto, por la enseñanza concertada, las obras estarían exentas del ICIO.

Dado que en este caso el uso del salón de actos no es exclusivo para la enseñanza concertada, se plantea si la exención controvertida puede estar comprendida en la prohibición establecida en el artículo 107 del TFUE.

En relación con esto, el Juzgado admite la posibilidad de distribuir el impuesto por actividades, es decir, aplicar la exención en la parte proporcional que corresponda al uso del salón de actos para la enseñanza concertada. La propia sentencia estima correctos los porcentajes propuestos por la demandante.

Sin embargo el Juzgado no admite la aplicación de dicha regla proporcional por una cuestión formal, que la Congregación no lleva contabilidad, por lo que no se cumple el requisito exigido por el TJUE en su sentencia de llevar contabilidad separada entre actividades “económicas” y “no económicas”. La Congregación alega que no está obligada a llevar contabilidad, pero el Juzgado considera que sí la necesita para poder aplicarse esta exención parcial.

Tampoco acepta la aplicación de la regla de mínimos (200.000 euros en tres años), por el mismo motivo de no llevar contabilidad de esos tres años que pudiera acreditar la no superación de dicho límite cuantitativo.

Trasladando todo lo anterior a las cuestiones planteadas en la consulta, resulta lo siguiente:

- Respecto de la primera cuestión planteada, la respuesta es afirmativa, las construcciones, instalaciones u obras realizadas en inmuebles que se destinen a una finalidad estrictamente religiosa respecto de las que alguna de las entidades de la Iglesia Católica enumeradas en el apartado 1 del artículo IV del Acuerdo entre el Estado

Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos de 3 de enero de 1979, tenga la condición de contribuyente del ICIO, están exentas de este impuesto en virtud de lo dispuesto en la letra B) del apartado 1 del artículo IV del citado Acuerdo, dado que el destino del inmueble a una finalidad estrictamente religiosa no tiene la consideración de actividad económica, ya que no se trata de una actividad consistente en ofrecer bienes o servicios en un mercado determinado.

- Respecto de la segunda cuestión planteada, la respuesta también es afirmativa, las construcciones, instalaciones u obras realizadas en inmuebles que se destinen exclusivamente a la enseñanza incluida en el régimen de concierto educativo, respecto de las que alguna de las entidades de la Iglesia Católica enumeradas en el apartado 1 del artículo IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos de 3 de enero de 1979, tenga la condición de contribuyente del ICIO, están exentas de este impuesto en virtud de lo dispuesto en la letra B) del apartado 1 del artículo IV del citado Acuerdo, dado que el destino del inmueble a la enseñanza en régimen de concierto educativo no tiene la consideración de actividad económica, tal como señala expresamente la citada sentencia del TJUE.

Así, en el apartado 50 de la sentencia, el TJUE considera, respecto de los cursos impartidos por determinados centros que forman parte de un sistema público de enseñanza y que se financian, total o parcialmente, con cargo a fondos públicos, que “En efecto, al establecer y mantener tal sistema público de enseñanza, financiado por lo general con cargo a fondos públicos y no por los alumnos o por sus padres, el Estado no se propone realizar actividades remuneradas, sino que cumple su misión hacia la población en los ámbitos social, cultural y educativo.”.

Dicha exención también se extiende a los inmuebles destinados a actividades complementarias de la enseñanza concertada, como pueden ser las actividades extraescolares, el transporte de alumnos o la restauración.

Por el contrario, de acuerdo con el fallo del TJUE, la exención en el ICIO no resulta de aplicación para las construcciones, instalaciones u obras realizadas en inmuebles que se destinen a la enseñanza privada, es decir, la enseñanza financiada esencialmente con fondos privados, ya que dicha actividad sí constituye una actividad económica, en el sentido de que el objetivo perseguido por el centro de enseñanza privada consiste en ofrecer un servicio a cambio de una remuneración.

En el caso de que un mismo centro educativo ofrezca enseñanza acogida al régimen de concierto educativo y enseñanza privada, la exención se aplicará parcialmente en la proporción que corresponda a la enseñanza concertada, dado que se considera que dicho centro ejerce, al mismo tiempo, diversas actividades, no económicas y económicas, respectivamente.

- Respecto de la tercera cuestión planteada, con independencia de que la normativa contable o la normativa del Impuesto sobre Sociedades establezca o no la obligación de llevar una contabilidad separada para las actividades de enseñanza concertada y de enseñanza no concertada, hay que tener en cuenta que dicho requisito es exigido por la sentencia del TJUE, con el fin de evitar el riesgo de subvención “cruzada” de las actividades que tienen la consideración de económicas.

Así, el apartado 51 de la mencionada sentencia del TJUE establece: “En este contexto, no se descarta que un mismo centro pueda ejercer diversas actividades, económicas y no económicas al mismo tiempo, siempre que mantenga una contabilidad separada por lo que respecta a la diferente financiación recibida, de modo que se excluya todo riesgo de subvención «cruzada» de sus actividades económicas mediante fondos públicos de los que se beneficia en relación con sus actividades no económicas.”.

Precisamente, la falta de llevanza de contabilidad separada es el principal motivo de la desestimación del recurso contencioso-administrativo en la comentada sentencia del Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº 4 de Madrid de 08/01/2018.

Por tanto, en el caso de que una entidad de la Iglesia Católica de las enumeradas en el apartado 1 del artículo IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos de 3 de enero de 1979, realice una construcción, instalación u obra en un inmueble que esté afecto al mismo tiempo a actividades económicas y no económicas, a los efectos de aplicar parcialmente la exención en el ICIO, se estima necesario la llevanza de contabilidad separada para cada uno de los tipos de actividades. Dicho requisito, tal como se ha señalado anteriormente, es exigido por la sentencia del TJUE de 27/06/2017.

- Respecto de las cuestiones cuarta y quinta, relativas al criterio más idóneo para determinar con respecto a las construcciones, instalaciones u obras realizadas en inmuebles destinados a un uso mixto (actividad económica y no económica) qué porcentaje de la cuota del ICIO quedaría o no amparado por la exención regulada en la letra B) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo, en primer lugar, hay que tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), que establece en su apartado 1:



“1. En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa.”.

Asimismo, el apartado 1 del artículo 105 de la LGT establece que “En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.”.

En cuanto a los dos criterios propuestos en el escrito de la consulta para la distribución de las obras entre los dos tipos de actividades económicas y no económicas, uno basado en el número de unidades escolares y el otro basado en el número de metros cuadrados de espacio utilizado, hay que señalar que ambos métodos parecen razonables, sin que proceda pronunciarse a priori y de forma general para todos los casos sobre la prevalencia de uno sobre otro, o la posibilidad de utilizar algún otro criterio razonable de reparto.

La valoración de la prueba en cada caso concreto corresponde a los órganos administrativos encargados de la gestión del impuesto y, posteriormente, a los órganos administrativos o judiciales competentes para la revisión en vía administrativa o judicial, respectivamente.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el apartado 2 del artículo 68 del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.