

Tribunal Supremo, Sala Tercera

Sentencia de 21 de mayo de 2018, rec. nº 113/2017

Ponente: Ángel Aguillo Avilés

IBI. Exención centros docentes. Determinar si la exención reconocida en el IBI a favor de los bienes inmuebles que se destinen a la enseñanza por centros docentes acogidos al régimen de concierto educativo exige que los sujetos pasivos del impuesto sean titulares de tales centros docentes.

El hecho imponible del IBI está constituido por la titularidad del derecho de propiedad sobre los inmuebles, de la concesión administrativa sobre los mismos o de los derechos reales de usufructo y superficie. Es sujeto pasivo del impuesto quien sea titular del derecho que sea constitutivo del hecho imponible. Pues bien, puesto en conexión el art. 62.2.a) RDLeg. 2/2004 (TRLHL) con los arts. 61.1 y 63.1, procede señalar que la titularidad de los bienes inmuebles destinados a la enseñanza en régimen de concierto y la del centro educativo concertado han de coincidir en la misma persona o entidad para gozar del beneficio tributario sobre el IBI, tributo que grava, precisamente, la titularidad de los inmuebles.

Fundamentos jurídicos

(...)

SEGUNDO.- Respuesta a la cuestión.

1. El beneficio fiscal controvertido se contiene en el artículo 62.2, letra a), del TRLHL, precepto que declara exentos del IBI, previa solicitud, a «[l]os bienes inmuebles que se destinen a la enseñanza por centros docentes acogidos, total o parcialmente, al régimen de concierto educativo, en cuanto a la superficie afectada a la enseñanza concertada».
2. La correcta delimitación del ámbito de aplicación de la exención, sin embargo, debe hacerse no solo a la luz de los términos del precepto que la establece, sino que también precisa ponerlo en conexión con otros que configuran la verdadera naturaleza del IBI, que es definido por el artículo 60 del TRLHL como «un tributo directo de carácter real que grava el valor de los bienes inmuebles en los términos establecidos en esta ley»; en particular, con los que contienen la definición del hecho imponible y del sujeto pasivo a título de contribuyente.

Así, según el artículo 61.1 del TRLHL, “constituye el hecho imponible del impuesto la titularidad” de “una concesión administrativa sobre los propios inmuebles o sobre los servicios públicos a que se hallen afectos” [letra a], de “un derecho real de superficie” [letra b], de «un derecho real de usufructo» [letra c)] o del «derecho de propiedad» [letra d)]. Y dispone el artículo 63.1 del TRLHL que «[s]on sujetos pasivos, a título de contribuyentes, las personas naturales y jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 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».

3. Tenemos, pues, que el hecho imponible del IBI está constituido por la titularidad del derecho de propiedad sobre los inmuebles, de la concesión administrativa sobre los mismos o de los derechos reales de usufructo y superficie. Y que es sujeto pasivo del impuesto quien sea titular del derecho que sea constitutivo del hecho imponible. Pues bien, puesto en conexión el artículo

62.2.a) del TRLHL con los artículos 61.1 y 63.1 del TRLHL, puede adelantarse ya que la titularidad de los bienes inmuebles destinados a la enseñanza en régimen de concierto y la del centro educativo concertado han de coincidir en la misma persona o entidad para gozar del beneficio tributario sobre el IBI, tributo que grava, precisamente -como ya se ha dicho-, la titularidad de los inmuebles.

A este respecto, conviene tener presente que los supuestos de exención son casos en los que, pese a realizarse el hecho imponible del tributo, la ley exime -en todo o en parte- del cumplimiento de la obligación tributaria principal. La aplicación de la exención presupone, pues, la realización del hecho imponible, a diferencia de los supuestos de no sujeción.

4. Abundando en la conclusión anterior, debe recordarse que la exención mencionada se recogió por primera vez en el artículo 64 de la LHL, como consecuencia de la nueva redacción que le confirió el artículo 7 de la Ley 22/1993. Así, con efectos de 1 de enero de 1994, se amplió el alcance de la exención a «[l]os centros docentes privados acogidos al régimen de conciertos educativos, en tanto mantengan su condición de centros total o parcialmente concertados».

(...)

5. Pues bien, alcanzada la conclusión de que ambas normas, aunque de redacción ligeramente distinta, recogen la misma regulación, el corolario lógico es que a la exención controvertida le resulta aplicable la jurisprudencia sentada en relación con el artículo 64, letra l), de la LHL, introducido por la Ley 22/1993, en las sentencias del Tribunal Supremo de 3 de diciembre de 1998, ya citada, y de 23 de diciembre de 2002 (rec. cas. núm. 7183/1997; ES:TS:2002:8800), que desestimó también el recurso interpuesto por una entidad de crédito que pretendía que se le reconociera el derecho a la exención del IBI en relación con uno de sus locales en los que se ejercía también una actividad docente.

(...)

6. Las dos sentencias que acabamos de transcribir parcialmente establecen una doctrina meridianamente clara que en este momento esta Sala no ve motivos para modificar.

(...)

Sin embargo, no podemos coincidir con estos reproches. En primer lugar, resulta evidente que, al exigir que quien desarrolla la actividad educativa en régimen de concierto sea al mismo tiempo el titular de los bienes en que dicha actividad tiene lugar, no estamos haciendo una interpretación “extensiva” de la norma que establece la exención y, por tanto, “correctora” o, si se prefiere, no “declarativa”, contraria -se dice- al principio de legalidad, sino que, por el contrario, tal y como reclama el artículo 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, conforme a lo dispuesto en el artículo 3.1 del Código Civil, la interpretación que mantenemos, respetando escrupulosamente el sentido propio de los términos del artículo 62.2.a) del TRLHL, atiende al contexto (interpretación sistemática de la norma que tiene en cuenta lo establecido en los artículos 61.1 y 63.1 del TRLHL, que definen el hecho imponible y el sujeto pasivo del IBI, respectivamente).

En segundo lugar, en suma, se denuncia la atribución de un diferente tratamiento fiscal (a) al titular de un centro destinado a la enseñanza concertada, que, a su vez, es titular de las instalaciones dedicadas a la educación, y (b) al “explotador” de un centro educativo en régimen de concierto que no es titular de los bienes inmuebles donde se desarrolla la actividad educativa, (c) en la medida en que al primero le resulta aplicable la exención examinada y al segundo no. Se aduce, pues, la existencia de una desigualdad “en la ley” o “ante la ley” tributaria, discriminación que en la medida en que se plantea desde el punto de vista del deber de contribuir, debe situarse en el ámbito del art. 31.1 de la CE, precepto que conecta de manera inescindible la igualdad con

los principios de generalidad, capacidad, justicia y progresividad, que se enuncian en dicho precepto constitucional.

(...)

En consecuencia, no siendo homogéneo el término de comparación que se aporta para ilustrar la desigualdad denunciada (o, en otras palabras, no existiendo una distinta contribución al sostenimiento de los gastos públicos por quienes manifiestan idénticas capacidades económicas), requisito indispensable para poder apreciar la vulneración de la igualdad prevista en el art. 31.1 de la CE, no puede decirse que en el caso que enjuiciamos se vulnere el derecho a no sufrir un trato desigual.

(...)

7. (...)

En otras palabras, no resulta aplicable la exención en caso de que no coincidan el titular del bien inmueble ocupado por el centro docente y el titular de dicho centro, independientemente del título en virtud del cual éste explote el referido bien.