



Roj: **STS 5954/2003 - ECLI:ES:TS:2003:5954**

Id Cendoj: **28079130022003100828**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **03/10/2003**

Nº de Recurso: **5899/1998**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**

Ponente: **ALFONSO GOTA LOSADA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a tres de Octubre de dos mil tres.

La Sala Tercera del Tribunal Supremo ha pronunciado la presente Sentencia en el Recurso de Casación nº 5899/1998, interpuesto por la COMUNIDAD RELIGIOSA DE LA CASA DE LA SALUD, de Valencia, contra la sentencia, nº 239, dictada con fecha 9 de Marzo de 1998 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo - Sección Primera- del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, recaída en el recurso de dicho orden jurisdiccional, nº 634/95, seguido a instancia de la misma entidad, contra la resolución del recurso de reposición del Ayuntamiento de Valencia, por el concepto de Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (en lo sucesivo I.C.I.O).

Ha sido parte recurrida en casación, el AYUNTAMIENTO DE VALENCIA.

La Sentencia tiene su origen en los siguientes

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La parte dispositiva de la sentencia, cuya casación se pretende, contiene el fallo que, transcrito literalmente dice: "FALLAMOS. Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la COMUNIDAD RELIGIOSA CASA DE LA SALUD, contra Resolución de la Alcaldía del Ayuntamiento de Valencia nº 5944 de 2 de diciembre de 1994, desestimatoria del recurso de reposición formulado contra la liquidación del Impuesto sobre Construcciones, correspondiente a la obra de ampliación del bloque hospitalario del complejo sanitario de la Casa de Salud, por importe de 26.464.865 ptas. Sin hacer expresa imposición de las costas procesales".

Esta sentencia fue notificada a la representación procesal de la COMUNIDAD RELIGIOSA CASA DE LA SALUD, el día 24 de Abril de 1998.

SEGUNDO.- La COMUNIDAD RELIGIOSA CASA DE LA SALUD, representada por la Procuradora de los Tribunales D^a Angeles Moreno Navarro, presentó con fecha 7 de Mayo de 1998 escrito de preparación del recurso de casación, en el que manifestó su intención de interponerlo con sucinta exposición del cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad del recurso.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo -Sección Primera- del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, acordó por Providencia de fecha 25 de Mayo de 1998, tener por preparado el recurso de casación, remitir los autos jurisdiccionales de instancia y el expediente administrativo a la Sala Tercera del Tribunal Supremo y emplazar a las partes interesadas ante dicha Sala Tercera.

El AYUNTAMIENTO DE VALENCIA, representado por el Procurador de los Tribunales D. Luis Pulgar Arroyo, compareció y se personó como parte recurrida.

TERCERO.- La COMUNIDAD RELIGIOSA CASA DE LA SALUD representada por el Procurador de los Tribunales D. Justo Alberto Requejo Calvo, presentó escrito de formalización e interposición del recurso de casación,



en el que expuso los antecedentes que consideró necesarios para el buen entendimiento del recurso, reiteró el cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad del recurso y formuló tres motivos casacionales, con sus correspondientes fundamentos de derecho, suplicando a la Sala: "dictar en su día sentencia estimando el recurso, casando y anulando la sentencia impugnada y, en consecuencia, estimando el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la comunidad religiosa Casa de la Salud, anule las resoluciones del Ayuntamiento de Valencia de 20 de mayo de 1994 por la que se giró liquidación provisional del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, derivado de la ampliación del bloque hospitalario del complejo sanitario de la Casa de la Salud, y 2 de diciembre de 1994 desestimatoria del recurso de reposición, por su disconformidad a Derecho, deje sin efecto la liquidación provisional practicada y condene a la Administración demandada a devolver la cantidad percibida de 26.464.865 ptas. con los intereses legales correspondientes desde la fecha de su ingreso, 7 de junio de 1994".

CUARTO.- Dado traslado del escrito de interposición a la representación procesal del AYUNTAMIENTO DE VALENCIA, parte recurrida, presentó escrito de oposición al recurso, formulando los argumentos de contrario que consideró convenientes a su derecho, suplicando a la Sala "dicte sentencia por la que declare no haber lugar al recurso".

Terminada la sustanciación del recurso, y llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el día 23 de Septiembre de 2003, fecha en la que tuvo lugar el acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Para la mejor comprensión de los tres motivos casacionales y mas acertada resolución del presente recurso de casación es conveniente exponer los antecedentes y hechos mas significativos y relevantes.

El AYUNTAMIENTO DE VALENCIA practicó con fecha 20 de Mayo de 1994 liquidación por I.C.I.O. a la COMUNIDAD RELIGIOSA DE LA CASA DE LA SALUD (en lo sucesivo La COMUNIDAD RELIGIOSA) por las obras de ampliación del Hospital San Justo y San Pastor, en Valencia, por importe de 26.464.865 ptas.

La COMUNIDAD interpuso recurso de reposición ante el Ayuntamiento de Valencia alegando que tales obras estaban exentas del ICIO, por virtud de lo dispuesto en el Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos de 3 de Enero de 1979, ratificado el día 4 de Diciembre de 1979.

El Ayuntamiento de Valencia desestimó el recurso de reposición por resolución de fecha 2 de Diciembre de 1994 con fundamento en la inaplicabilidad de dicho Acuerdo sobre Asuntos Económicos y por no estar reconocida ninguna exención en la Ley 39/1988, de 28 de Diciembre, de Haciendas Locales.

SEGUNDO.- No conforme, la COMUNIDAD RELIGIOSA, interpuso recurso contencioso- administrativo nº 634/95, ante la Sala correspondiente del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, y en el momento procesal oportuno presentó escrito de demanda, alegando que las obras referidas estaban exentas del ICIO, en virtud de lo dispuesto en el artículo IV.B, del Acuerdo sobre Asuntos Económicos de 3 de Enero de 1979, por entender que el ICIO era una figura impositiva mixta de impuesto sobre la renta e impuesto sobre el patrimonio.

El AYUNTAMIENTO DE VALENCIA presentó escrito de oposición al recurso alegando: 1º.- Que el I.C.I.O. es un impuesto indirecto. 2º. - Que no existe exención alguna en el Acuerdo sobre Asuntos Económicos, referido, respecto del I.C.I.O. 3º.- Que la Ley 39/1988, de 28 de Diciembre de Haciendas Locales, en su versión original, no contenía exención alguna en el ICIO. 4º.- Que la Disposición Adicional 2ª de la Ley 17/1991, de 27 de Mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, estableció por primera vez diversas exenciones en el ICIO a favor de los Entes públicos, sin incluir a la Iglesia Católica.

Sustanciado el recurso contencioso-administrativo, la Sala correspondiente del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad de Valencia, dictó sentencia desestimando el recurso, conforme a los siguientes razonamientos, expuestos por esta Sala Tercera de modo sucinto. 1º. Se remitió a la sentencia de la misma Sala de fecha anterior (24-3-1993), relativa a las obras de construcción de una Residencia para Sacerdotes ancianos, en la cual se estimó y declaró la exención por ICIO, porque este Impuesto "exterioriza la renta que aflora en el sujeto pasivo, que se transforma en patrimonio", de modo que la exención estaba comprendida dentro de las reguladas en el artículo IV.B del Acuerdo de Asuntos Económicos con la Santa Sede que establece una exención general de los impuestos sobre la renta y el patrimonio, sin que en dicho caso, pudiera aplicarse la excepción de los rendimientos por no existir "explotación económica alguna". 2º. En cambio, en el caso de autos, el Hospital prestaba servicios pagados, por lo que existía una "explotación económica productora de rendimientos" supuesto excepcionado de la exención.



TERCERO.- El primer motivo casacional se formula "al amparo del número 3º del artículo 95.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, por infracción de las normas reguladoras de la Sentencia, por infracción de los artículo 248.3 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, en relación con el 372.3º de la Ley de Enjuiciamiento Civil".

La COMUNIDAD RELIGIOSA, recurrente, argumenta que: ""Como refuerzo de la motivación, y frente a la de las Providencias, que lo son sucintamente, y los Autos, que serán siempre fundados, el número 3 del artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial ordena que las Sentencias se formulen expresando en párrafos separados y numerados, los antecedentes de hechos, los hechos probados, en su caso, los fundamentos de derecho y, por último, el fallo. Y con mayor concreción, el número 3º del artículo 372 de la Ley de Enjuiciamiento Civil manda que las Sentencias aprecien los puntos de derecho fijados por las partes, dando las razones y fundamentos legales que estimen procedentes para el fallo que haya de dictarse. Se trata, en definitiva, de dar cumplimiento al mandato del artículo 120.3 de la Constitución: "Las sentencias serán siempre motivadas".

En falta de motivación incurre la Sentencia impugnada al dar por sentado, identificándolos, explotación económica y obtención de rendimientos o lucro, como a continuación se demuestra"".

La Sala no comparte este primer motivo casacional, porque aunque de forma somera, es lo cierto que la sentencia de instancia sí ha motivado que el Hospital, referido, producía rendimientos, concretamente dijo: ""A diferencia del supuesto contemplado en la sentencia 340/93, construcción de una residencia para sacerdotes ancianos; el Hospital Casa de la Salud, es una explotación económica, hospital privado, con conciertos con entidades aseguradoras; que opera en el mercado, en competencia con otras entidades hospitalarias o sanitarias; por lo que le alcanza la excepción del párrafo segundo del apartado B); y por ende la Comunidad Religiosa demandante, por las obras de ampliación del complejo hospitalario, no se halla exenta del Impuesto sobre Construcciones"".

La Sala rechaza el primer motivo casacional.

CUARTO.- El segundo motivo casacional se formula "al amparo del número 4º del artículo 95.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, por infracción del artículo IV.1.B párrafo 1º del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979, ratificado por Instrumento de 4 de diciembre de 1979".

El tercer motivo casacional se formula "al amparo del número 4º del artículo 95.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, por infracción del artículo IV.1.b, párrafo 2º del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de Enero de 1979, ratificado por instrumento de 4 de diciembre de 1979".

La Sala estima los motivos segundo y tercero por una razón jurídica sobrevenida, no alegada por la COMUNIDAD RELIGIOSA, parte recurrente, por razones temporales, porque cuando presentó su escrito de interposición no se había dictado la Orden Ministerial de 5 de Junio de 2001, por la que se aclaró la inclusión del I.C.I.O. 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.

Reproducimos a continuación la Exposición de Motivos y la parte dispositiva de esta Orden Ministerial.

""El Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979, recoge, en sus artículos III, IV y V, un conjunto de supuestos de no sujeción y exenciones tributarias aplicables a la Iglesia Católica.De acuerdo con la letra B) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo sobre Asuntos Económicos, la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las Diócesis, las Parroquias y otras circunscripciones territoriales, los Órdenes y Congregaciones Religiosas y los Institutos de Vida Consagrada y sus provincias y sus casas, tendrán derecho a la «exención total y permanente de los impuestos reales o de producto sobre la renta y sobre el patrimonio».

El artículo VI del Acuerdo sobre Asuntos Económicos señala que la Santa Sede y el Gobierno Español procederán de común acuerdo en la resolución de las dudas o dificultades que pudieran surgir en la interpretación o aplicación de cualquier cláusula del Acuerdo, inspirándose para ello en los principios que lo informan. A su vez, el Protocolo Adicional del Acuerdo sobre Asuntos Económicos prevé que ambas partes, de común acuerdo, señalen los conceptos tributarios vigentes en que se concreten las exenciones, los conceptos de no sujeción enumerados en sus artículos III a V y que, en caso de modificación sustancial del ordenamiento jurídico español, se concreten los beneficios fiscales aplicables, de conformidad con los principios del Acuerdo.

La aplicación del artículo IV del Acuerdo sobre Asuntos Económicos ha suscitado dudas en relación con el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, tributo local creado con posterioridad a la firma de



dicho Acuerdo, en relación con la inclusión o no de aquél en la mención que el Acuerdo efectúa a los impuestos reales o de producto.

Tomando en consideración que los impuestos reales son aquéllos cuyo presupuesto de hecho se define sin vinculación alguna a una persona determinada y el criterio del Tribunal Supremo, expresado en sus Sentencias de 17 de mayo de 1999, y de 19 y 31 de marzo de 2001, sobre el carácter real del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, así como los principios y espíritu que informan el Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado Español y la Santa Sede,

Este Ministerio, en el marco de la voluntad concordada de ambas partes, expresada en el seno de la Comisión Técnica Iglesia Católica-Estado para Asuntos Económicos, y de acuerdo con el Consejo de Estado, se ha servido disponer:

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 exención total y permanente en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras".

Evidentemente se trata de una disposición de naturaleza interpretativa por tanto, con efectos retroactivos, que la Sala debe respetar, aunque resulta sorprendente que se haya dictado doce años después de promulgada la Ley 39/1988, de 28 de Diciembre, de Haciendas Locales, que estableció el I.C.I.O., cuando lo procedente hubiera sido, de conformidad con el Protocolo Adicional del Acuerdo sobre Asuntos Económicos, que ambas partes, el Estado español y la Santa Sede hubieran adoptado el acuerdo de inclusión del ICIO dentro de las exenciones reguladas en el Acuerdo Concordatorio, simultáneamente con la entrada en vigor de este Impuesto.

Obviamente no es aplicable al I.C.I.O. el segundo párrafo de la letra B), del apartado 1, del artículo IV, del Acuerdo referido, que excluye de dicha exención a los rendimientos que pudieran obtener por el ejercicio de explotaciones económicas, que es lo que acontece en el caso de autos, pues la sentencia de instancia ha declarado probado que el Hospital de San Justo y San Pastor constituye por las actividades que se realizan en él, una explotación económica, porque tal excepción es aplicable al Impuesto sobre Sociedades, pero nada tiene que ver con el I.C.I.O. que es un impuesto indirecto aunque real, como ha mantenido esta Sala en las sentencias invocadas en la Exposición de Motivos de la Orden Ministerial reproducida.

La Sala estima el presente recurso de casación, lo cual lleva consigo casar y anular la sentencia recurrida.

QUINTO.- Estimado el recurso de casación, procede de conformidad con lo dispuesto en el artículo 102, apartado 1, ordinal 3º, de la Ley Jurisdiccional, según la redacción dada por la Ley 10/1992, de 30 de Abril, de Medidas Urgentes de Reforma Procesal, que la Sala resuelva lo que corresponde dentro de los términos en que aparece planteado el debate, a cuyo efecto procede estimar el recurso contencioso-administrativo nº 634/95, interpuesto por la COMUNIDAD RELIGIOSA DE LA CASA DE LA SALUD, declarando que las obras de ampliación del Hospital San Justo y San Pastor, en Valencia estaban exentas del I.C.I.O., y anulando la resolución desestimatoria del recurso de reposición y la liquidación por ICIO, recurrida con derecho a la devolución de lo ingresado con sus intereses legales, o en su caso, el reembolso de las costas de los avales u otras garantías si hubiese obtenido al suspensión del ingreso.

SEXTO.- No procede imponer las costas de instancia, y en cuanto a las causadas en este recurso de casación, que cada parte pague las suyas.

Por las razones expuestas, en nombre de Su Majestad el Rey y por la potestad de juzgar que nos ha conferido el Pueblo español en la Constitución

FALLAMOS

PRIMERO.- Estimar el Recurso de Casación nº 5899/1998, interpuesto por la COMUNIDAD RELIGIOSA DE LA CASA DE LA SALUD, de Valencia, contra la sentencia, nº 239, dictada con fecha 9 de Marzo de 1998 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo -Sección Primera- del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, sentencia que se casa y anula.

SEGUNDO.- Estimar el recurso contencioso-administrativo nº 634/1995 interpuesto por dicha Comunidad religiosa declarando que las obras de ampliación del Hospital San Justo y San Pastor, en Valencia estaban



exentos del I.C.I.O., y anular la resolución desestimatoria del recurso de reposición, así como la liquidación impugnada, con derecho a la devolución de lo ingresado indebidamente, con sus intereses legales, o en su caso, el reembolso de los costes de los avales u otras garantías, si hubiese obtenido la suspensión del ingreso.

TERCERO.- No procede imponer las costas de instancia, y en cuanto a las causadas en este recurso de casación, que cada parte pague las suyas.

Así por esta nuestra sentencia, definitivamente juzgando, , lo pronunciamos, mandamos y firmamos .
PUBLICACIÓN.-Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. ALFONSO GOTA LOSADA, en el día de su fecha, estando celebrando audiencia pública la Sala Tercera, Sección Segunda del Tribunal Supremo, lo que certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ