

Consell Tributari
Expedient: 377/1

El Consell Tributari, reunit en sessió de 19 de novembre de 2001, coneixent del recurs presentat per la Fundació Privada P.A., ha estudiat la proposta elaborada pel ponent designat a l'efecte, adoptant el següent acord:

ANTECEDENTS DE FET

Únic.- La Fundació Privada P.A. interposa recurs contra la resolució del director adjunt a la Gerència i delegat d'Hisenda de 14 d'octubre de 1999, desestimatòria de l'exempció de l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana meritat per la donació de l'usdefruit de la finca situada en el c/ ..., núm. ..., sol·licitada a l'empara de l'article 106.2.c) de la Llei 39/1988, reguladora de les hisendes locals, per tractar-se d'una fundació qualificada de benèfica docent.

FONAMENTS DE DRET

Primer.- L'article 106.2 de la Llei reguladora de les hisendes locals estableix: 2. Així mateix, estan exempts d'aquest impost els increments de valor corresponents quan l'obligació de satisfer el dit impost recaigui sobre les següents persones o entitats: ... c) Les institucions que tinguin la qualificació de benèfiques o benèfiques docents".

La Llei 30/1994, de 24 de novembre, de fundacions i d'incentius fiscals a la participació privada en activitats d'interès general, en la seva disposició derogatòria única, declara derogades la Llei general de beneficència de 20 de juny de 1849, el Reial decret de 14 de maig de 1852, que aprovà el Reglament de la Llei general de beneficència i, a part d'altres que concretament identifica, la resta de disposicions que s'oposin al que s'estableix en aquesta llei.

Aquesta derogació de la legislació sobre beneficència suposa, doncs, la desaparició de la categoria de "benèfica" en la normativa sobre fundacions i, per tant, la impossibilitat d'obtenir declaracions oficials d'aquest tipus per qualsevol fundació a partir de l'entrada en vigor de l'esmentada llei.

Al mateix temps, el criteri establert en recents resolucions municipals, dictades amb els previs preceptius dictàmens del Consell Tributari, ha estat el d'entendre que l'exempció prevista en l'article 106.2.c) de la Llei d'hisendes locals és de caràcter subjectiu, no de caràcter objectiu ni mixt, sense que el vigent text de la Llei 39/1988 exigeixi més condicions per a la seva concessió que la circumstància que es tracti d'institucions que tinguin la qualificació de benèfiques o benèfiques docents.

Segon.- Concretament, respecte a l'aplicabilitat d'aquesta exempció, el Consell Tributari ha entès que, segons l'article 58.1 i la disposició derogatòria única de la Llei 30/1994, cal formular dues alternatives: a) entendre que les entitats benèfiques han desaparegut com a tals de l'ordenament jurídic vigent per disposició expressa de la Llei 30/1994 (disposició transitòria 1a i disposició derogatòria única), fet que deixa buida de contingut l'exempció, formalment no derogada, de l'article 106.2.c) de la Llei 39/1988, que esdevé inaplicable; i b) entendre que les entitats benèfiques preexistents subsisteixen com a tals, encara que adaptant la seva normativa a la Llei 30/1994, el que permet l'aplicació efectiva de l'exempció esmentada, si bé amb un àmbit d'aplicació més reduït per efecte de la modificació de l'ordenament jurídic general, això és, amb un àmbit d'aplicació reduït a les entitats benèfiques o assimilades que ja gaudissin o haguessin pogut gaudir d'aquest benefici fiscal abans de l'entrada en vigor de la nova llei, que són les úniques que poden ostentar aquesta qualificació.

Tercer.- Davant d'aquesta alternativa sembla que la interpretació més rigorosa, i respectuosa tant amb la dicció literal de l'article 58.1 citat com amb la finalitat de la Llei 30/1994 d'afegir més que de suprimir beneficis fiscals, és la segona. Sobretot si es té en compte que l'adaptació de les entitats benèfiques a la nova normativa no suposa una novació absoluta de la seva situació jurídica ni la derogació de tots els seus drets, per la qual cosa, no anul·lat l'acte administratiu de declaració com a entitat benèfica per la nova legislació, aquest acte haurà de tenir l'eficàcia que a cada moment li reconeixin les lleis. I un de tals efectes és, en la legislació actualment vigent, el dret a l'exempció de l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys, la subsistència de la qual es declara expressament.

Quart.- Pel que fa a les entitats assimilades a les benèfiques a efectes fiscals per una norma de rang legal, sembla lògic pensar que, si s'opta per la segona alternativa, l'exempció només ha de ser aplicable a les entitats que haguessin estat assimilades amb

anterioritat a l'entrada en vigor de la nova legislació, o el que és el mateix, a les existents amb anterioritat a la nova legislació, ja que contràriament s'estaria estenent indirectament l'àmbit propi de l'exempció. En definitiva, si ha desaparegut de l'ordenament jurídic la possibilitat de qualificar com a benèfiques, s'ha d'entendre que ha desaparegut també la possibilitat d'assimilar a les benèfiques, ja que no es pot obtenir indirectament un benefici fiscal que no es podria concedir directament, per ser contrari a l'ordenament jurídic.

Cinquè.- Com a conseqüència del caràcter subjectiu de l'exempció, no s'ha de tenir en compte cap circumstància de destí o afecció relativa als terrenys la transmissió de la qual sigui objecte de gravamen, ni altres com la finalitat del preu obtingut en les oneroses. I tot això deriva d'una interpretació racional, lògica, jurídica i restrictiva -el caràcter restrictiu s'ha de tenir en compte tant quan beneficia a l'Administració com quan la perjudica-, segons els articles 23 de la Llei general tributària i 3 del Codi civil.

Sisè.- La dita posició fou confirmada per la sentència del Tribunal Suprem de 25 de setembre de 1997 (ar. 7.738), que en relació amb una congregació religiosa denegà l'aplicació de l'exempció de l'article 106.2.c) de la Llei 39/1988, per la no acreditació del seu reconeixement com a fundació o institució benèfica docent; sense perjudici que la mateixa sentència denegué, així mateix, l'aplicació de l'exempció contemplada en l'acord amb la Santa Seu sobre assumptes econòmics, de 3 de gener de 1979, per la no concurrència del requisit del destí dels béns transmesos que aquí es contempla i que s'entén exigible a totes les entitats compreses en els articles IV i V de l'acord, no obstant el seu divers règim jurídic.

Setè.- En relació amb aquesta exempció la sentència del Tribunal Suprem de 17 de juny de 2000, dictada en interès de la llei, ha establert la següent doctrina legal:

"A) Que l'exempció en l'impost sobre l'increment del valor dels terrenys de naturalesa urbana, per a l'Església Catòlica i entitats religioses compreses en els art. IV i V de l'acord subscrit entre l'Estat espanyol i la Santa Seu, sobre assumptes econòmics, el 3 de gener de 1979, que pogués resultar del règim establert en aquest, de la seva connexió amb les exempcions recollides en l'art. 106.1. apt. c) i e), de la vigent Llei reguladora de les hisendes locals, o de l'aplicació directa d'aquestes últimes, només pot ser reconeguda en aquells supòsits en què s'acrediti, per l'entitat que sol·liciti la seva

aplicació i en la forma legalment establerta, que el bé transmès es trobi afecte a activitats o finalitats religioses, entre aquestes les de culte, manutenció del clero, sagrat apostolat i exercici de la caritat, benèfiques docents, mèdiques i hospitalàries o d'assistència social".

Aquesta doctrina, que segons els seus propis termes només és aplicable a l'Església Catòlica i a les entitats religioses compreses en els articles IV i V del citat acord amb la Santa Seu, unifica definitivament per a aquestes entitats el règim tributari de l'exempció de l'impost sobre l'increment de valor dels béns de naturalesa urbana, que era contemplada amb un àmbit subjectiu i uns requisits diferents en la Llei 39/1988 (art. 106.2.c i e) i en l'acord amb la Santa Seu de 3 de gener de 1979, establint una interpretació harmònica d'ambdues normes i atorgant preferència a la configuració de l'exempció en l'acord amb la Santa Seu.

És a dir, seguint la línia constituïda per la sentència del Tribunal Suprem abans citada de 25 de setembre de 1997, s'atorga el mateix tracte fiscal a les entitats religioses de l'article IV i a les entitats religioses de l'article V de l'acord amb la Santa Seu, i s'hi afegeix la prevalença del dit acord sobre la Llei 39/1988, d'hisendes locals, en línia amb anteriors pronunciaments del mateix tribunal.

Vuitè.- Ara bé, la sentència del 17 de juny de 2000 sembla que arribi a l'anterior solució no basant-se en la jerarquia normativa ni en el principi d'especialitat respecte de les relacions entre la Llei d'hisendes locals i l'acord amb la Santa Seu, sinó basant-se en la mateixa evolució de l'ordenament fiscal i, concretament, en el caràcter no ja subjectiu sinó mixt de les exempcions de l'impost sobre béns immobles i de l'impost sobre activitats econòmiques que contempla la Llei 30/1994, respecte de les quals també es constitueix doctrina legal.

I aquesta argumentació fa sorgir un deute raonable respecte el caràcter subjectiu o mixt que s'ha de donar a l'exempció de l'article 106.2.c) de la Llei 39/1988, després de la publicació de la Llei 30/1994, en tota la resta de casos no previstos en la sentència, això és, en tots els casos en els que no és aplicable ni la disposició addicional 5a de la Llei 30/1994, ni l'acord amb la Santa Seu, ni, per consegüent, la citada doctrina legal.

Concretament, el fonament jurídic segon de la sentència, quan es refereix al règim fiscal aplicable a les entitats religioses en l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana, manifesta expressament sobre la Llei 30/1994, de 24 de novembre, i el Reial decret 765/1995, de 5 de maig, que "tot i que aquesta última

normativa no es refereix directa i expressament a l'impost aquí qüestionat (impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana), sí estableix un règim acabat i complet quan es tracta d'esbrinar els requisits que han d'acompanyar el reconeixement d'exempcions per a fundacions o associacions preferentment dedicades a les activitats acabades d'esmentar, que es poden considerar complementari del resultant dels preceptes assenyalats al principi". Afegint en el mateix sentit el fonament jurídic quart, paràgraf tercer, que de la regulació de la Llei 30/1994 es desprèn "que el reconeixement d'exempcions tributàries que afecten a béns immobles o a transaccions o operacions relatives als mateixos no depèn únicament de la vinculació de dits béns o transaccions a fundacions, entitats o associacions que compleixin les condicions legalment establertes per a merèixer dita conceptuació, o per a poder ser qualificades de benèfiques docents, sinó que, a més, és inexcusable que l'immoble que es tracti estigui o es trobi afecte al compliment de fins o activitats que constitueixin el fonament de l'exempció i que la llei determina específicament".

El Tribunal Suprem dedueix de l'esperit de la Llei 30/1994 sobre l'exempció en l'impost sobre béns immobles i en l'impost sobre activitats econòmiques per a les fundacions i entitats acollides a dita llei, "sense perjudici de les prèviament existents en la Llei d'hisendes locals", l'existència d'un requisit general de destí o afectació dels béns immobles per a gaudir d'"exempcions que afecten a béns immobles o a transaccions o operacions relatives a aquests mateixos".

L'extensió de dit requisit de la Llei 30/1994 a tributs no regulats en aquesta, com els que graven "transaccions o operacions relatives a aquests mateixos", afectaria, per tant, no només a l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana, sinó també i fonamentalment a l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats. No obstant això, el text regulador de dit impost, Reial decret legislatiu 1/1993, de 24 de setembre, en l'article 45.1.A) estableix de manera expressa: "Han de gaudir d'exempció subjectiva: ... b) Els establiments o fundacions benèfics o culturals, de previsió social, docents o de fins científics, de caràcter particular, degudament classificats, sempre que els càrrecs de patrons o representants legals dels mateixos tant si són gratuïts com si reten comptes a l'Administració ...", amb l'única excepció de les caixes d'estalvi, les quals "únicament ha de poder gaudir d'aquesta exempció pel que fa a les adquisicions directament destinades a les obres socials".

En conseqüència, sembla lògic entendre que la citada extensió només es pot referir a l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana, que és el que es discuteix en la sentència, i a les entitats religioses protagonistes del litigi, la

normativa específica de la qual (acord amb la Santa Seu) es refereix expressament a aquest impost exigint el requisit del destí o afectació dels béns immobles.

Novè.- A més a més convé assenyalar: a) Que la doctrina legal dictada per al sentència del Tribunal Suprem de 17 de juny de 2000 se centra exclusivament en l'Església Catòlica i en les entitats religioses compreses en els articles IV i V de l'acord amb la Santa Seu, segons s'ha exposat en el fonament jurídic setè d'aquest informe. b) Que la *ratio decidendi* de la dita sentència no es troba a parer nostre en els fonaments jurídics segon i quart, que s'acaben de citar, sinó en el fonament jurídic tercer de la mateixa.

Segons dicta el fonament jurídic tercer de la sentència, el Tribunal, després d'explicar que el règim jurídic unitari que correspon a les entitats contemplades en els articles IV i V de l'acord amb la Santa Seu, segons l'ordre ministerial de 29 de juliol de 1983, ja reconegut en la sentència del Tribunal Suprem de 28 de novembre de 1991, passa per l'exigència a les entitats de l'article V –assimilades a les benèfiques docents per l'acord- dels requisits que el dit acord estableix per a les entitats de l'article IV -que constitueixen el nucli bàsic de les entitats religioses- i, per tant, del requisit del “destí” dels béns immobles “objecte de gravamen o les transaccions dels quals sobre aquests ho determinin”, afegeix: “Per a aquestes últimes (les entitats de l'article V), el reconeixement d'una exempció de naturalesa de la que aquí es controverteix va indissolublement unit no només a l'acreditació, amb càrrega de la prova per a qui pretengui el benefici, de la seva condició d'associació o entitat sense ànim de lucre o benefici docent, sinó fonamentalment a que el fet imposable o l'objecte de la transmissió o adquisició determinants del gravamen es trobin vinculats a aquesta finalitat no lucrativa o, en tot cas, benèfica docent, així doncs la conclusió no pot ser cap altra que la impossibilitat de reconèixer-la, pel que fa al que aquí ens interessa, a l'increment del valor que manifesti la transmissió d'un terreny de naturalesa urbana –fet imposable, precisament de l'impost controvertit, segons l'art. 105.1 de la vigent Llei d'hisendes locals- si aquest bé o terreny no està destinat a alguna de les finalitats que justifiquin que, no obstant s'hagi realitzat el fet imposable del tribut, no hagi sorgit l'obligació tributària, precisament per particular previsió del legislador en atenció a la finalitat concreta de determinades entitats que hagi volgut protegir o fomentar”. Tesi que és la pròpia de les exempcions mixtes, que és la naturalesa de la totalitat de les exempcions que l'acord reconeix a les entitats de l'article IV en al contribució territorial urbana (avui impost sobre béns immobles), impost sobre successions i donacions,

impost sobre transmissions patrimonials, contribucions especials i taxa d'equivalència, i que es troba en les diferents declaracions de la mateixa Sala sobre aquest problema (sentències de 26 de novembre de 1991 i 25 de novembre de 1997; i sentències de 28 de maig de 1996 i 16 de juliol de 1994), segons afirmació del mateix Tribunal.

És a dir, el Tribunal Suprem lliga directament l'exigibilitat del requisit del destí dels béns per a les entitats de l'article V de l'acord amb la Santa Seu, a la necessitat de mantenir un règim jurídic unitari respecte a tals entitats i a les de l'article IV (que constitueixen el nucli bàsic de les entitats religioses), per a les que l'exigència de dit requisit constitueix un element comú, essencial i bàsic a efectes de totes les exempcions que l'acord reconeix en qualssevol impostos i contribucions especials. I aquesta és, al nostre parer, la *ratio decidendi* de la sentència.

Desè.- Pel que fa a la impugnació de la base imposable que resulta de la liquidació recorreguda, cal dir que l'article 103 de la llei. Per tant, si bé és cert que a l'anterior conclusió també hi arriba el Tribunal Suprem a partir de la legislació reguladora de les entitats benèfiques o sense ànim de lucre, Llei 30/1994 i Reial decret 765/1995 (fonament jurídic quart de la sentència de 17 de juny de 2000), la realitat és que la interpretació de l'efecte que produeixen aquestes normes sobre la regulació de l'exempció prevista en l'article 106.2.c) de la Llei 39/1988 es fa sempre des de la perspectiva de les entitats religioses a què es refereix la disposició addicional 5a de la Llei 30/1994, cosa que dificulta la generalització d'aquesta doctrina.

És més, amb caràcter general, i exclusió feta de les entitats religioses a què es refereix l'acord amb la Santa Seu, l'anàlisi de l'evolució històrica d'aquesta exempció porta a la conclusió contrària, ja que no en va l'exempció que es comenta passà de ser una exempció mixta en la Llei de règim local de 1955 (article 520.1.d), els requisits objectius de la qual havien estat progressivament espiritualitzats per la jurisprudència, a ser una exempció plenament subjectiva en l'article 106.2.c) de la Llei 39/1988. Efectuar una interpretació correctora de la Llei 39/1988 a partir de la Llei 30/1994, que no modifica sinó que declara expressament subsistents les exempcions de la Llei 39/1988 (article 58.1), tal com sembla afirmar el Tribunal Suprem en el paràgrafs dels fonaments jurídics segon i quart de la referida sentència abans reproduïts (fonament jurídic vuitè d'aquest informe), a més d'in necessari per a l'establiment de la doctrina legal a la qual s'arriba en la decisió de la sentència, constitueix una tècnica expressament refusada pel Tribunal Constitucional (STC 194/2000), per la qual cosa no s'ha de tenir en compte.

Onzè.- Finalment, es pot argumentar que la no generalització a les entitats benèfiques o benèfiques docents de la doctrina legal establerta respecte de l'Església Catòlica i entitats religioses compreses en l'acord amb al Santa Seu de 3 de gener de 1979, fa a aquestes últimes de pitjor condició que les primeres, en contra del que expressament estableix l'article V del citat acord.

No obstant això, el dit argument oblida no només el fet que les entitats benèfiques a què es refereix l'article 106.2.c) de la Llei 39/1988 són en l'actualitat una relíquia històrica (com s'explica en els fonaments jurídics del segon al quart d'aquest informe), sinó també el fet que l'acord amb la Santa Seu estableix un règim tributari especial que abasta una multiplicitat de tributs i que és objecte d'adaptació continua a l'evolució de la resta de l'ordenament jurídic tributari. Per tant, cal recordar que la situació actual i de futur de les entitats sense ànim de lucre, siguin o no benèfiques, i de les entitats religioses, sota la vigència de la Llei 30/1994 i l'acord amb la Santa Seu respecte a l'impost sobre l'increment del valor dels terrenys de naturalesa urbana és d'absència d'exempció per a les primeres i d'exempció mixta per a les segones, amb l'única excepció subjectiva que cobreix a les entitats benèfiques o benèfiques docents que foren declarades com a tals amb arranament a l'anterior legislació.

Dotzè.- En el cas present, resulta acreditat que la interessada fou classificada com a fundació docent per resolució de la Direcció General de Dret i Entitats Jurídiques de 8 de juliol de 1987, considerant-la a tots els efectes com a institució benèfica docent d'acord amb l'apartat 3r de l'article 1 del Decret de 21 de juliol de 1972, que aprovà el Reglament de les fundacions culturals privades, i de l'article 1 del Reial decret 1.762/1979, de 29 de juny.

Per tot això,

ES PROPOSA

ESTIMAR el recurs interposat, i RECONÈIXER l'exempció de l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana per la transmissió de referència.