

Consell Tributari

Expedient: 144/1

El Consell Tributari, reunit en sessió de 27 de maig de 2002, coneixent del recurs presentat per la Fundació B., ha estudiat la proposta elaborada pel ponent designat a l'efecte, adoptant el següent acord:

### **ANTECEDENTS DE FET**

1.- La Fundació B., mitjançant escrit presentat el 27 d'octubre de 1997, sol·licità l'exempció de l'impost sobre activitats econòmiques per les activitats realitzades als locals situats als carrers ..., núm. ..., ..., núm. ..., ..., núm. ..., ..., núm. ..., i pg. ..., núm. ..., a l'empara de l'article 58.2 de la Llei 30/1994.

2.- Adjuntà a l'escrit certificació del secretari general i canceller de l'Arquebisbat de Barcelona conforme les explotacions econòmiques estan destinades a les finalitats previstes a l'article 42.1 de la Llei 30/1994, directament relacionades amb l'objectiu social de l'entitat; còpia de la documentació presentada a l'Agència Estatal d'Administració Tributària; i acreditació de la inscripció en el Registre d'Entitats Religioses del Ministeri de Justícia.

3.- Consta a l'expedient informe de l'Agència Estatal d'Administració Tributària desfavorable a l'exempció sol·licitada per estimar que genera competència deslleial al procedir els ingressos de l'activitat de les matrícules cobrades als alumnes.

4.- Per resolució de 14 d'octubre de 1999 es desestimà la petició d'exempció al considerar-se que, segons disposa l'apartat 2 de la disposició addicional 5a de la Llei 30/1994, aquest tipus d'entitats religioses només estan exemptes de l'impost sobre béns immobles, però no de l'impost sobre activitats econòmiques per no estar inclòs aquest tribut en l'esmentada disposició addicional 5a.2.

5.- En 16 de desembre de 1999, la fundació interposa recurs d'alçada contra la resolució denegatòria, al·legant bàsicament que la Fundació B. té dret a l'exempció, no per la disposició addicional 5a, apartat 2, que es refereix a les entitats religioses, sinó

per ser una fundació que compleix tots els requisits de la Llei 30/1994 i, en conseqüència, se li ha d'aplicar l'article 58.2. També argumenta que no realitza activitat mercantil, ja que no pretén l'obtenció de rendiment o benefici sinó únicament el compliment del seu objectiu fundacional mitjançant una explotació econòmica sense ànim de lucre.

### **FONAMENTS DE DRET**

Primer.- Tal com es fa constar en el certificat del secretari general i canceller de l'Arquebisbat de Barcelona, l'entitat recurrent és una fundació pia autònoma de l'Església Catòlica, inscrita en el Registre d'Entitats Religioses del Ministeri de Justícia. S'ha d'establir, doncs, fins a quin punt i en quines condicions li és d'aplicació la Llei 30/1994, i en especial la disposició addicional 5a.

Segon.- En aquest sentit, cal indicar que la disposició addicional 5a de la Llei 30/1994, de 24 de setembre, de fundacions i d'incentius fiscals a la participació privada en activitats d'interès general, es refereix únicament i exclusiva a l'Església Catòlica i a altres esglésies, confessions i comunitats religioses, tal com diu el propi títol del precepte ("Régimen tributario de la Iglesia Católica y de otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas"); de manera que l'apartat 2, quan fa esment a "las entidades que tengan legalmente equiparado su régimen fiscal al de las entidades sin fin de lucro, benéfico docentes, benéfico privadas o análogas", es dirigeix a les entitats d'aquesta qualificació dependents d'aquelles esglésies i ressenyades respectivament a l'article V de l'Acord entre l'Estat espanyol i la Santa Seu sobre assumptes econòmics de 3 de gener de 1979, a l'article 11.5 de la Llei 24/1992, de 10 de novembre, que aprovà l'Acord de Cooperació de l'Estat amb la Federació d'Entitats Religioses Evangèliques d'Espanya, a l'article 11.5 de la Llei 25/1992, de 10 de novembre, que aprovà l'Acord de Cooperació de l'Estat amb la Federació de Comunitats Israelites d'Espanya i a l'article 11.4 de la Llei 26/1992, de 10 de novembre, que aprovà l'Acord de Cooperació de l'Estat amb la Comissió Islàmica d'Espanya.

L'esmentada disposició addicional 5a és conforme tant a allò que acordà l'Estat espanyol i la Santa Seu l'any 1979, com als acords de cooperació que es convingueren amb les altres esglésies, confessions i comunitats religioses l'any 1992, perquè recull fidelment el compromís de destinar un tractament tributari per al nucli

bàsic organitzatiu d'aquestes esglésies, confessions i comunitats diferenciat del tractament que correspongués a les seves entitats dependents.

Tercer.- En efecte, d'una banda, l'apartat 1 contempla el règim relatiu al nucli bàsic organitzatiu de totes aquestes esglésies, confessions i comunitats, el qual consisteix en l'aplicació directa dels articles 48 a 58 de la Llei 30/1994. Cal recordar que, conforme a l'article IV de l'Acord amb la Santa Seu de 1979 i als articles 11.2. i 3. de la Llei 24/1992, 11.2. i 3. de la Llei 25/1992, i 11.2. i 3. de la Llei 26/1992, l'Estat espanyol havia convingut que el règim tributari aplicable a aquest nucli bàsic organitzatiu tingués substancialment el mateix abast que es deriva d'aquesta referència als articles esmentats de la Llei 30/1994, tot delimitant aquest règim de forma estricta i directa: es determinaven quines eren les operacions exemptes, hi estaven indicats clarament quins eren els subjectes passius afectats, i es precisava quines eren les exempcions que es gaudirien en relació a tributs concrets (per exemple, l'impost sobre béns immobles, l'impost sobre societats, i l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats, o els tributs equivalents a aquests l'any de la signatura de l'Acord amb la Santa Seu).

D'altra banda, a l'apartat 2 s'hi comprèn, com ja hem avançat, el règim corresponent a "las entidades que tengan legalmente equiparado su régimen fiscal al de las entidades sin fin de lucro, benéfico docentes, benéfico privadas o análogas" dependents d'aquestes esglésies i confessions. Aquest règim que els hi reconeix la Llei 30/1994, i que consisteix fonamentalment en l'exempció directa de l'impost sobre béns immobles corresponent, en els termes de l'article 58.1, és també consistent amb els referits acords amb la Santa Seu i amb les altres esglésies i confessions. Tots aquests Acords contemplen, separadament per a les entitats dependents (vid. ara l'article V de l'Acord amb la Santa Seu de 1979 i els articles 11.5 de la Llei 24/1992, 11.5 de la Llei 25/1992, i 11.4 de la Llei 26/1992, ja citats), la possibilitat de gaudir d'un règim tributari que, a diferència de l'establert pel nucli bàsic organitzatiu, es delimita de forma àmplia i indirecta i té un abast distint. Ara els beneficiaris són designats de manera general: "las asociaciones y entidades religiosas no comprendidas entre las enumeradas en el artículo IV de este Acuerdo", tal com diu l'article V de l'Acord amb la Santa Seu de 1979, o "las asociaciones y entidades creadas y gestionadas" per cadascuna de les altres esglésies i confessions, que és la clàusula que es va repetint en les Lleis 24/1992, 25/1992 i 26/1992. A més, el benefici tampoc s'estableix de forma directa, sinó per remissió a allò que vagi establint el legislador en cada moment; és a dir, en els termes en què "el

ordenamiento jurídico-tributario del Estado español prevé para las entidades sin fin de lucro", com s'expressa l'article V de l'Acord amb la Santa Seu, o en els termes en què "el ordenamiento jurídico-tributario del Estado prevea en cada momento para las entidades sin fin de lucro", com també es va repetint, al·ludint de manera més explícita potser a aquest propòsit referencial, en els articles 11.5 de la Llei 24/1992, 11.5 de la Llei 25/1992, i 11.4 de la Llei 26/1992. És un benefici que no està determinat "ex ante", sinó que es fa dependre de la voluntat del legislador en cada moment, amb un límit: no discriminar llur tractament en relació al dedicat a les entitats sense fi de lucre. Sense perjudici, naturalment, dels beneficis fiscal expressos que el legislador decideixi establir per a aquestes entitats singularment considerades, com és el cas del règim previst per a l'impost sobre béns immobles a l'apartat 2 de la disposició addicional 5a.

Conclusió que és, així mateix, compatible amb els matisos que la jurisprudència ha establert en el sentit d'aplicar també al nucli bàsic organitzatiu de l'Església Catòlica (article IV) els beneficis fiscals de què poden gaudir les entitats que en depenen (article V), de manera que l'estatut fiscal d'aquestes últimes actuï com un estatut de mínims per a les primeres, però no a l'inrevés. Visió de conjunt que en algun cas ha obligat a una interpretació de les exempcions aplicables a les entitats de l'article V a la llum del règim fiscal que l'Acord amb la Santa Seu estableix per a les entitats de l'article IV, com ja ha dit aquest Consell en relació amb la sentència del Tribunal Suprem de 16 de juny de 2000 sobre l'exempció de l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys per a les entitats benèfiques (exp. 174/00).

Quart.- No existeix doncs cap raó ni argument vàlid per pretendre encabir-hi en la disposició addicional 5a entitats distintes de les esmentades. L'argument sistemàtic que acabem d'exposar és determinant d'aquesta afirmació i explica la causa de la seva organització en dos apartats. Ho confirma el títol del precepte. Certament, els títols dels articles no tenen caràcter normatiu, però sí despleguen una funció interpretativa de la "voluntas legis" continguda en el text del precepte. Només quan aquest text de forma palesa i inequívoca preveïés res que fos contradictori amb el títol, és podria prescindir de l'abast significatiu que expressa. Però mentre això no sigui així el títol ve a reforçar el sentit que se'n deriva de la interpretació sistemàtica de la norma.

Aquesta conclusió l'enforteix una simple consideració a contrario. Si es pretengués dipositar en l'apartat 1 de la disposició addicional 5<sup>a</sup> de la Llei 30/1994 tot el contingut normatiu procedent dels acords amb l'Església Catòlica i amb les altres esglésies, confessions i comunitats religioses, automàticament es produiria una

discriminació en favor de les entitats dependents d'aquestes en perjudici de les entitats sense fi de lucre contemplades en el propi articulat de la Llei 30/1994. No es pot ignorar que aquesta Llei estableix el règim tributari de les "fundaciones inscritas en el Registro correspondiente y [de] las asociaciones declaradas de utilidad pública", entitats que la pròpia Llei considera, als efectes del tracte fiscal previst, "entidades sin fines lucrativos". Tanmateix, aquestes entitats per gaudir efectivament del règim tributari establert en els articles 48 a 58, han de passar a més la prova de resistència fixada en els articles 42 i ss. de la pròpia Llei. Atès que l'apartat 1 de la disposició addicional 5a de la Llei 30/1994 estableix l'aplicació directa del règim tributari contingut en els arts. 48 a 58, conforme als esmentats acords, considerar que l'àmbit subjectiu d'aquest primer apartat abasta a les entitats dependents significaria, contràriament als acords, reconèixer a aquestes entitats un règim fiscal que no seria equivalent al previst en aquest moment per a les entitats sense fi de lucre, sinó un de molt més favorable, en la mesura que les eximiria de la necessitat de passar la prova de resistència que l'ordenament exigeix a aquestes darreres entitats.

Cinquè.- En resum, la disposició addicional 5a de la Llei 30/1994 contempla exclusivament, com diu el seu títol, el "Régimen tributario de la Iglesia Católica y de otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas". Les entitats que formen el nucli bàsic organitzatiu gaudeixen directament del règim fiscal previst en els articles 48 a 58, només acreditant llur pertinença a aquest nucli bàsic organitzatiu i, és clar, sempre que és donin les circumstàncies exigides per aquests preceptes, en el sentit fixat per la sentència del Tribunal Suprem de 16 de juny de 2000, dictada en recurs de cassació en interès de llei. Per contra, les entitats dependents gaudeixen, en virtut de l'exigència d'equiparació amb les entitats sense finalitat lucrativa esmentada, del règim fiscal d'aquestes, si i només si compleixen els mateixos requisits, "mutatis mutandis" és clar, que la Llei demana que compleixin les fundacions inscrites i les associacions d'utilitat pública, conforme als arts. 42 i ss. de la Llei 30/1994. Les entitats dependents, però, tenen una particularitat ulterior, reservada a elles i només a elles: l'exempció de l'impost sobre béns immobles en els termes de l'apartat 2 de la disposició addicional 5a de la Llei 30/1994. En els termes vol dir, com bé ha indicat la sentència del Tribunal Superior de Justícia de Catalunya de 25 de gener de 2002 (en el fonament de dret 4t), amb la necessitat d'acreditar el requisits exigits per l'art. 58.1 d'aquesta Llei per al gaudi de l'exempció corresponent. La pretensió d'ancorar qualsevol altre exempció per a aquestes entitats dependents, àdhuc la relativa a l'impost sobre activitats econòmiques, en aquest

règim particular és un pretensió inserida en terreny molt fràgil. En relació a l'impost sobre activitats econòmiques la prova de resistència s'ha de fer en qualsevol cas (vid. en aquest sentit la sentència del Tribunal Suprem de 26 de febrer de 2002). Conclusió que, per altra banda, encaixa perfectament amb allò previst al Reial Decret 765/1995, de 5 de maig de 1995, respecte l'adaptació a les entitats eclesiàstiques del règim fiscal de la Llei 30/1994 com a resultat del que preveu la seva disposició addicional 5a.

Sisè.- Un corol·lari, a més, és clar: qualsevol altra entitat, distinta de les fundacions inscrites i de les associacions d'utilitat pública, que en virtut d'una llei específica pugui gaudir d'un règim tributari equivalent a les entitats sense finalitat lucrativa, no pot pretendre trobar acollida en la disposició addicional 5a per evitar d'acreditar que reuneix els requisits exigits per l'article 42 i ss. de la Llei 30/1994, i els específics de cada impost. Novament seria portar més enllà la previsió establerta, ara en la llei específica corresponent, en detriment de la regla d'equiparació.

Setè.- D'acord amb el que s'acaba d'expressar, s'ha de considerar que al ser la fundació recurrent una entitat dependent de l'Església Catòlica equiparada a les entitats sense finalitat lucrativa regulades per la Llei 30/1994, ha de complir en conseqüència els mateixos requisits d'aquestes, conforme als articles 42 i ss. de la Llei, sense que li sigui aplicable a efectes de l'impost sobre activitats econòmiques el règim excepcional previst a l'apartat 2 de la repetida disposició addicional 5a, referit exclusivament a l'impost sobre béns immobles.

Vuitè.- Entrant, en conseqüència, en l'anàlisi del compliment dels requisits de l'article 42 de la Llei 30/1994, es planteja el problema primordial que deriva de la curiosa ordenació sistemàtica que ofereix el precitat article 42 que, després d'indicar preceptius diversos requisits per gaudir del règim fiscal d'exempció al que es refereix la petició, estableix al seu apartat 2 una especial regla que exclou de la consideració com a entitats sense fins lucratius, precisament als efectes del Títol II -és a dir el que estableix el règim fiscal a gaudir per les fundacions i associacions declarades d'utilitat pública-, a totes aquelles "cuya actividad principal consista en la realización de actividades mercantiles"; en conseqüència, no podran gaudir, en tal cas, dels beneficis fiscals establerts a l'article 58.2 de la pròpia Llei 30/1994, que formen part del règim fiscal del títol II en qüestió. I els conceptes utilitzats d'activitat principal i activitat mercantil són de difícil precisió, i requereixen ser precisats cas per cas.

Novè.- L'expressió "activitat mercantil" utilitzada per la Llei 30/1994 no es defineix a la indicada Llei ni a l'ordenament tributari. En diverses normes tributàries podem trobar la definició d'activitat empresarial, entenent per tal l'activitat que implica l'ordenació per compte propi de factors de producció materials i humans o d'un d'ells, amb la finalitat d'intervenir en la producció o distribució de béns i serveis. Concepte aquest que jutgem no equiparable al d'activitat mercantil de l'article 42.2 de la Llei 30/1994, ja que en la gran majoria dels casos, les activitats que la Llei pretén incentivar s'han d'estructurar ordenant mitjans de producció materials i humans amb la finalitat de distribuir béns o prestar serveis, encara que no persegueixin un fi lucratiu. L'aplicació analògica d'aquesta definició reduiria de tal forma l'àmbit possible d'aplicació del règim fiscal especial que restaria tota virtualitat real a l'efecte incentivador que es pretén aconseguir. Idèntic efecte neutralitzador dels beneficis instaurats resultaria d'identificar-se la falta de caràcter mercantil d'una activitat amb la circumstància de que aquells béns o serveis es distribueixin o prestin de forma gratuïta o mitjançant contraprestació.

Desè.- Arribats a aquest punt es pot concloure dient que la noció d'activitat mercantil utilitzada en la Llei 30/1994 s'ha d'identificar de forma general i abstracta amb la que es realitza mitjançant contraprestació en les condicions pròpies del mercat, és a dir, actuant en concurrència i sense tenir com a finalitat primordial el donar satisfacció a necessitats socials d'interès general.

Onzè.- Passant a l'anàlisi de l'entitat recurrent, s'observa que aquesta té com a objectiu la formació catòlica dels professionals en el camp de l'educació i les humanitats d'acord amb la doctrina de l'església, segons consta en la certificació del secretari general i canceller de l'Arquebisbat. Aquesta finalitat es concreta en l'ensenyament superior de diverses disciplines, entre elles les de ciències de l'educació, fisioteràpia, relacions laborals, psicologia i ciències de la comunicació, disciplines que són impartides en règim de concurrència amb altres entitats i institucions que imparteixen ensenyaments similars, públiques o privades, sense que l'últim objectiu fundacional –la formació dels professionals des del punt de vista catòlic- privi a l'activitat del caràcter mercantil i empresarial que ostenta al prestar-se en règim de mercat. Per altra banda, de les dades facilitades per la fundació respecte les xifres econòmiques dels exercicis de 1996 i 1997, cal ressaltar que d'un total d'ingressos de 2.311.095.000 ptes. en 1996 i 3.157.380.000 en 1997, corresponen al concepte de

"vendes i altres ingressos ordinaris" les quantitats de 2.243.532.000 i 3.091.426.000 ptes., respectivament.

En conseqüència, cal concloure que l'activitat principal de la recurrent es desenvolupa en règim de mercat i amb subjecció a les seves condicions i preus, per la qual cosa ens trobem en aquest cas davant d'una entitat quina activitat principal consisteix en la realització d'activitats mercantils, no sent, per tant, possible considerar-la com entitat sense fins lucratiu als efectes dels beneficis fiscals establerts en la Llei 30/1994, donat el caràcter totalment excloent de l'esmentat article 42.2.

Per tot això, i coincidint amb l'informe de l'Institut Municipal d'Hisenda,

**ES PROPOSA**

DESESTIMAR el recurs d'alçada interposat.