

Consell Tributari
Expediente: 199/1

El Consell Tributari, reunido en sesión de 29 de abril de 2002, conociendo el recurso presentado por la Fundación N.B.S.M., ha estudiado la propuesta elaborada por el ponente designado al efecto, adoptando el siguiente acuerdo:

ANTECEDENTES DE HECHO

1.- El señor J.B.C., en calidad de director de la Fundación N.B.S.M., Fundación Privada, presentó escrito de fecha 20 de mayo de 1997, en el que tras manifestar que había pagado los recibos del impuesto sobre bienes inmuebles correspondientes al ejercicio de 1997 por los locales sitos en la calle ..., núm. ..., de importe 48.211 ptas. y 8.420 ptas. respectivamente, solicitaba la exención del impuesto al amparo de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre de 1994, de fundaciones, con efectos del 1 de enero de 1997, y solicitaba la devolución de las cantidades ingresadas, acompañando la documentación siguiente:

- Escritura de constitución y estatutos de la fundación.
- Concierto de asistencia sanitaria con el Servei Català de la Salut, ejercicios 1995 y 1996.
- Resolución de la Agencia Tributaria concediendo la exención del impuesto de sociedades.
- Cuentas y memoria económica y de actividades de la fundación de 1995.
- Memoria relativa al que establece el artículo 2.1.b) del Real Decreto 765/1995 a fin de disfrutar de los beneficios fiscales de la Ley 30/1994.
- Contrato de compraventa de los inmuebles de referencia de fecha... de abril de 19... .
- Resolución de la Conselleria de Justícia de la Generalitat de fecha... de junio de 19..., que clasifica la fundación como benéfica asistencial y ordena su inscripción en el Registro de Fundaciones.

2.- El director adjunto a la Gerencia de Servicios Generales y delegado de Hacienda, con fecha 14 de octubre de 1999, denegó la exención solicitada por no constar lo siguiente: 1.- Acreditación de que los mencionados bienes se encuentran

afectos a las finalidades previstas en el art. 42.1 c) de la Ley 30/1994. 2.- Acreditación que el bien no se ha cedido a terceros mediante contraprestación. 3.- b) que no se utilice en el desarrollo de explotaciones económicas que no constituyen su objetivo o finalidad específica; 4.- El escrito dirigido a la Delegación de la Agencia Estatal en el que consten los datos de identificación de la entidad, su denominación, nombre de identificación fiscal y domicilio. 5.- Además, de la documentación obrante en el expediente no resulta cual es el destino concreto y efectivo de los inmuebles, que tiene que coincidir con las finalidades definidas en el art. 42 de la Ley". Otro motivo de la denegación es que tres de los patrones perciben cantidades de la fundación en concepto de servicios profesionales y de sueldos y salarios por un importe global de 9.660.441 ptas., lo que supone un 29,81% de los gastos de la entidad por los mencionados conceptos. De esto se deriva que estos patrones tienen interés económico en los resultados de la actividad, lo que está prohibido por el artículo 43 de la Ley 30/1994 si se quiere disfrutar de los beneficios fiscales establecidos.

3.- La interesada interpone recurso contra la mencionada resolución en fecha 15 de diciembre de 1999, alegando que en la documentación anual de la fundación depositada en el Departamento de Justicia relativa al ejercicio de 1995, que se adjuntó a la solicitud de exención, y concretamente, dentro de la memoria de la gestión económica del patrimonio se hace mención expresa de los locales objeto de la solicitud de exención indicando su destino a nueva sede de la entidad una vez finalizadas las obras de adecuación que se estaban realizando. De la misma forma, aporta copia de la solicitud de exención del impuesto de sociedades dirigida a la Agencia Tributaria en fecha... de noviembre de 1995. Finalmente, por lo que se refiere a la presunta vulneración del artículo 43 de la Ley 30/1994, la interesada afirma que las contraprestaciones recibidas por algunos de los miembros del patronato en el ejercicio de 1995 no vulneran el mencionado precepto, dado que no constituyen retribución del cargo sino resultado de la posibilidad de auto contratación que la propia Ley prevé (art. 26 y 33 Ley 30/1994), y que los mencionados cargos son gratis de acuerdo con lo que disponen los artículos 13.4 y 43 de la mencionada Ley. El concepto de ausencia de interés económico de los patrones en los resultados de la actividad para si mismos o mediante terceras personas, a las que se refiere el artículo 43 de la Ley, tiene que ser entendido como interés o participación en los beneficios de la actividad y no como ausencia de contraprestación por los servicios prestados como profesionales o asalariados, servicios que son totalmente diferentes de los propios patrones, habiendo

rechazado la existencia de una contradicción entre los artículos 26 y 33 por una parte y el 43 de la Ley 30/1994. Además, manifiesta haber acreditado el resto de requisitos mencionados en la resolución impugnada.

4.- La Unidad de Recursos de l'Institut Municipal d'Hisenda propone la desestimación del recurso por considerar que no se ha aportado ningún documento que desvirtúe la resolución impugnada, indicando también la falta de afectación de los locales de referencia en el momento de la solicitud de exención, tal como reconoce la recurrente, a causa de las obras de adecuación que en ella se realizaban.

5.- Figura en el expediente informe de la Gerencia Territorial del Catastro del Àmbito Metropolitano de Barcelona, de fecha... de... de 1998, favorable a la propuesta de denegación de la solicitud de exención del impuesto sobre bienes inmuebles, y resolución favorable a la concesión de la exención del impuesto de sociedades dictada por la Agencia Tributaria en fecha... de octubre de 1996.

6.- Según los estatutos de la fundación (art. 6) constituye su finalidad la prestación de todos los servicios propios de la orientación, docencia, prevención y asistencia en salud mental, con actuación preferente en la zona del distrito VIII de Barcelona. Actividades que deberán ser llevadas en el plazo fijado por profesionales cualificados y que se concretan en los siguientes fines: Potenciar los recursos humanos, técnicos y económicos del proyecto asistencial en el ámbito geográfico de la fundación; fomentar las investigaciones en los campos de la disminución física, psíquica y de la patología mental; dar formación en este campo a universitarios y profesionales; y administrar todo tipo de bienes para destinarlos a la financiación de las actividades y finalidades de la fundación. La dotación inicial de la fundación es de 17.294.145 ptas. y los cargos de patronos son gratuitos (art.21). Según consta en la carta fundacional, la mencionada dotación inicial procede de la aportación de la Asociación C.H.M.I.J.N.B., la cual se extinguió en beneficio de la nueva fundación. La mencionada asociación fue creada con la colaboración de la Generalitat de Catalunya, la Diputación de Barcelona y la entonces Caixa de Barcelona, y ha venido prestando los servicios del Centro de Asistencia Primaria Infantil de Psiquiatría, desarrollando además un programa propio de docencia a partir de 1990.

7.- De las cuentas y memorias aportados por la recurrente se deriva que en el ejercicio de 1995 los ingresos de la entidad (41.300.000 ptas.) proceden casi íntegramente de subvenciones, de las cuales 16.500.000 se destinan a sueldos y salarios, y 13.3550.723 ptas. a servicios profesionales. Asimismo, consta que perciben estos salarios el señor J.B.C. en concepto de director, la señora M.P.S. como médico, y la señora B.M.S. como socióloga. Estas personas, junto con un psiquiatra, un asistente social, varios sociólogos y personal de administración, forman la plantilla de la fundación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.- La recurrente alega tener derecho a la exención prevista en el artículo 58.1 de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, en relación al impuesto sobre bienes inmuebles, en quien precepto legal el derecho a la exención se condiciona al cumplimiento de unos requisitos objetivos que afectan al inmueble, y otros sujetos que inciden en la entidad solicitante.

Segundo.- En relación a los condicionantes subjetivos o propios de la entidad, puede afirmarse también que se cumplen los requisitos establecidos en el artículo 42.1 de la Ley.30/1994. Así, las finalidades de la entidad solicitante son de las reconocidas por la Ley, se destina a la realización de las mencionadas finalidades al menos el 70% de las rentas netas y otros ingresos que se obtengan por cualquier concepto, la entidad no es titular de forma directa ni indirecta de participaciones en sociedades mercantiles, y se rinden cuentas anualmente al protectorado.

Tercero.- Igualmente concurren en la recurrente los requisitos establecidos en el artículo 42.2 y 3 de la Ley 30/1994, ya que tanto de la lectura de sus estatutos como de las cuentas anuales que figuran en el expediente, es suficientemente evidente que la entidad no persigue fines lucrativos y que sus ingresos se obtienen con el producto de las rentas de su patrimonio, donativos, aportaciones, herencias, legados y subvenciones que reciba para la realización de sus fines, circunstancia que ha quedado acreditada con el balance de situación del ejercicio 1995, donde se constata que del total de ingresos presupuestados (41.300.000 ptas.) 34.275.198 ptas. fueron obtenidas por subvenciones y el resto son ingresos financieros o otros ejercicios. Ha quedado

igualmente acreditado que la recurrente está inscrita en el Registro de Fundaciones y clasificada como benéfica asistencial, y que los destinatarios de sus actividades son todas las personas que requieran de los servicios de la entidad contemplados en el artículo 6 de los estatutos.

Cuarto.- Por lo que se refiere a los miembros del patronato que reciban ingresos por la actividad que realizan en la fundación, cabe mencionar en primer lugar que la posibilidad de auto contratación que tienen las fundaciones, expresamente reconocida por la Ley 30/1994 (art. 26 y 33), y por tanto, la posibilidad de retribución de los patronos no como tales sino por los servicios que presten a la fundación constituye un principio general de su régimen jurídico claro e incontrovertido, el cual se inserta en la línea de enfrentamiento de la eficacia y profesionalidad de la gestión de estas entidades que inspira la Ley 30/1994. En consecuencia, no deja de ser un contrasentido, como señala en su escrito la recurrente, que la existencia de los mencionados servicios y retribuciones, amparada en la propia Ley, constituye una causa de exclusión del régimen fiscal especial que la misma Ley establece.

Quinto.- Es por dicha razón que interpretar extensivamente la regla del art. 43 de la Ley 30/1994, que exige la ausencia de interés económico de los patronos en los resultados de la actividad de la fundación, entendiéndola como una prohibición de percibir cualquier remuneración por los servicios prestados a la entidad distintos de los propios del cargo de patrón, resulta en una primera aproximación excesivo y no de acuerdo con las finalidades de la Ley, pues no parece lógico promover una profesionalización de la gestión y al mismo tiempo desincentivar fiscalmente este comportamiento. Esta es la opinión mayoritaria de la doctrina, a pesar de la conocida resolución de la Dirección General de Tributos de 27 de marzo de 1996, en la que se afirma lo contrario. Dicha resolución constituye la respuesta no vinculante a una consulta formulada a la Administración. Respuesta que la propia Agencia Tributaria no suscribe, como se demuestra en el presente caso, en que existiendo remuneración de patronos por servicios prestados, consta informe favorable de la Agencia a la solicitud de exención del impuesto de sociedades, exención que está también condicionada al cumplimiento de lo que dispone el artículo 43 de la Ley 30/1994.

Sexto.- Además, desde un punto de vista estrictamente técnico resulta también anómalo asimilar los conceptos de "retribución" e "interés económico" que

utiliza el artículo 43 de la Ley 30/1994. En los ámbitos civiles, mercantil o laboral ser retribuido por una empresa no implica necesariamente tener interés económico en sus resultados. Dicha expresión se reserva para aquellos casos en los que existe una participación en beneficios, sea el que sea el concepto por el que se tiene derecho a la mencionada participación, es decir, que se trate de una relación social, laboral o estatutaria, e independientemente del carácter directo o indirecto de la mencionada participación, es decir, incluyendo tanto la participación en beneficios "strictu sensu" como la modulación en relación al resultado económico de la entidad.

Séptimo.- El requisito de ausencia de interés económico en el resultado de la actividad exigido en el artículo 43 de la Ley 30/1994 tiene que ser interpretado, asimismo, teniendo en cuenta el elemento sistemático y la finalidad de la norma, evitando como ha señalado el Tribunal Constitucional la reducción al absurdo. Así pues, resultaría absurdo entender que la norma exige genéticamente que los patrones no tengan interés económico en los resultados de la entidad, siendo como es la gestión económica del desarrollo de cualquier actividad, y siendo los patrones los encargados principales de la actividad fundacional. Como también lo es establecer una contradicción interna entre los artículos 26 y 43 de la Ley 30/1994 para mantener una interpretación extensiva y peculiar dentro del ordenamiento fiscal del concepto de interés económico. Desde el punto de vista sistemático se tiene que tener en cuenta que la exigencia de ausencia de interés económico se añade en el artículo 43 a la exigencia de no retribución del cargo de patrón, estableciendo una clara relación entre ambas condiciones que no tiene que ser olvidada. La mencionada relación permite identificar como finalidades de la norma, bien la necesidad de evitar retribuciones encubiertas de cargos que por exigencia legal tienen que ser gratuitos, ya sea a través de la interposición de terceras personas o por la facturación de servicios coincidentes con los propios de la condición de patrón o fundador, o bien la voluntad de desvincular de la pujanza económica de la entidad las eventuales retribuciones por servicios prestados al amparo de la auto contratación legal, por un deseo lógico de preservar el predominio del cumplimiento de los fines de interés general propios de la fundación respecto del éxito económico de la entidad. Finalidades lógicas que permiten una interpretación de la norma que evita tanto su inoperatividad por reducción al absurdo como la existencia de una posible contradicción interna entre los preceptos de la Ley relativos a la auto contratación y al régimen fiscal, y que resulta también coherente con el sentido usual de

los términos usados en el ordenamiento jurídico general, además de respetar el tenor literal de los mencionados preceptos.

Octavo.- Finalmente, respecto la afectación del inmueble a las actividades de la recurrente, este Consell ya ha señalado en anteriores ocasiones que el destino de los inmuebles a los efectos de cumplir los requisitos del artículo 58 de la Ley 30/1994 tiene que ser deducido del conjunto de la prueba presentada, no siendo obstáculo para la concesión del beneficio la imposibilidad de ocupación de un inmueble debido a la realización de obras de acondicionamiento de las cuales se desprenda un uso de acuerdo con el destino que se predica, sin perjuicio, naturalmente, de la pérdida del beneficio si finalmente no se produce la efectiva utilización del inmueble.

Noveno.- En el presente caso resulta acreditado el destino de los locales de que se trata a los fines fundacionales mediante el contrato de venta por parte del Instituto Catalán del Suelo a favor de la fundación, de fecha ... de ... de 1995, en cuya estipulación tercera afirma: "La Fundación N.B.S.M. ... , se obliga a destinar los locales transmitidos a las actividades propias de la finalidad fundacional recogida en los estatutos de la entidad", y "el incumplimiento de esta obligación ... dará lugar a la resolución del contrato, revirtiendo el local al patrimonio del Instituto Catalán del Suelo". Por lo que, las obras en curso de realización para la adaptación del inmueble a las mencionadas finalidades no puedan ser obstáculo para el disfrute del beneficio fiscal.

Por lo cual,

SE PROPONE

ESTIMAR el recurso; CONCEDER la exención del impuesto sobre bienes inmuebles en relación a los locales de referencia con efectos desde el ejercicio de 1997, y DEVOLVER a la recurrente las cantidades que resulten indebidamente ingresadas.