

Consell Tributari

Expedient: 199/1

El Consell Tributari, reunit en sessió de 29 d'abril de 2002, coneixent del recurs presentat per la Fundació N.B.S.M., ha estudiat la proposta elaborada pel ponent designat a l'efecte, adoptant el següent acord:

### **ANTECEDENTS DE FET**

1.- El senyor J.B.C., en qualitat de director de la Fundació N.B.S.M., Fundació Privada, presentà escrit de data 20 de maig de 1997, en el que després de manifestar que havia pagat els rebuts de l'impost sobre béns immobles corresponents a l'exercici de 1997 pels locals situats al carrer ..., núm. ..., d'import 48.211 ptes. i 8.420 ptes. respectivament, sol·licitava l'exempció de l'impost a l'empara de la Llei 30/1994, de 24 de novembre de 1994, de fundacions, amb efectes de l'1 de gener de 1997, i demanava la devolució de les quantitats ingressades, acompanyant la documentació següent:

-Escriptura de constitució i estatuts de la fundació.

-Concert d'assistència sanitària amb el Servei Català de la Salut, exercicis 1995 i 1996.

-Resolució de l'Agència Tributària concedint l'exempció de l'impost de societats.

-Comptes i memòria econòmica i d'activitats de la fundació de 1995.

-Memòria relativa al que estableix l'article 2.1.b) del Reial Decret 765/1995 per tal de gaudir dels beneficis fiscals de la Llei 30/1994.

-Contracte de compravenda dels immobles de referència de data ... d'abril de 19... .

-Resolució de la Conselleria de Justícia de la Generalitat de data ... de juny de 19..., que classifica la fundació com a benèfica assistencial i ordena la seva inscripció al Registre de Fundacions.

2.- El director adjunt a la Gerència de Serveis Generals i delegat d'Hisenda, amb data 14 d'octubre de 1999, va denegar l'exempció sol·licitada per no constar el següent: "1.- Acreditació que els esmentats béns es troben afectes a les finalitats

previstes en l'art. 42.1 a) de la Llei 30/1994. 2.- Acreditació que el bé no s'ha cedit a tercers mitjançant contraprestació. 3.- Acreditació que no s'utilitza principalment en el desenvolupament d'explotacions econòmiques que no constitueixin el seu objecte o finalitat específica. 4.- L'escrit dirigit a la Delegació de l'Agència Estatal en el qual constin les dades d'identificació de l'entitat, la seva denominació, nombre d'identificació fiscal i domicili. 5.- A més a més, de la documentació obrant a l'expedient no resulta quin és el destí concret i efectiu dels immobles, que ha de coincidir amb les finalitats definides en l'art. 42 de la Llei". Un altre motiu de la denegació és que tres dels patrons perceben quantitats de la fundació en concepte de serveis professionals i de sous i salaris per un import global de 9.660.441 ptes., el que suposa un 29,81% de les despeses de l'entitat pels esmentats conceptes. D'això, se'n deriva que aquest patrons tenen interès econòmic en els resultats de la activitat, el que està prohibit per l'article 43 de la Llei 30/1994 si es vol gaudir dels beneficis fiscals establerts.

3.- La interessada interposa recurs contra l'esmentada resolució en data 15 de desembre de 1999, al·legant que en la documentació anual de la fundació dipositada en el Departament de Justícia relativa al exercici de 1995, que s'adjuntà a la sol·licitud de exempció, i concretament, dintre de la memòria de la gestió econòmica del patrimoni es fa menció expressa dels locals objecte de la sol·licitud d'exempció indicant el seu destí a nova seu de l'entitat un cop finalitzades les obres d'adequació que s'estaven realitzant. Així mateix, aporta còpia de la sol·licitud d'exempció de l'impost de societats dirigida a la Agència Tributària en data ... de novembre de 1995. Finalment, pel que fa a la presumpta vulneració de l'article 43 de la Llei 30/1994, l'interessada afirma que les contraprestacions rebudes per alguns del membres del patronat en l'exercici de 1995 no vulneren l'esmentat precepte, atès que no constitueixen retribució del càrrec sinó resultat de la possibilitat d'autocontractació que la pròpia Llei preveu (arts.26 i 33 Llei 30/1994), i que els esmentats càrrecs son gratuïts d'acord amb el que disposen els articles 13.4 i 43 de l'esmentada Llei. El concepte d'absència d'interès econòmic dels patrons en els resultats de l'activitat per sí mateixos o mitjançant terceres persones, a què es refereix l'article 43 de la Llei, ha de ser entès com absència d'interès o participació en els beneficis de l'activitat i no com absència de contraprestació pels serveis prestats com a professionals o assalariats, serveis que són totalment diferents dels propis dels patrons, havent de rebutjar-se l'existència d'una contradicció entre els

articles 26 i 33 d'una banda i el 43 de la Llei 30/1994. A més a més, manifesta haver acreditat la resta de requisits esmentats en la resolució impugnada.

4.- La Unitat de Recursos de l'Institut Municipal d'Hisenda proposa la desestimació del recurs per considerar que no s'ha aportat cap document que desvirtuï la resolució impugnada, indicant també la falta d'afectació dels locals de referència en el moment de la sol·licitud de l'exempció, tal com reconeix la recurrent, a causa de les obres d'adequació que s'hi realitzaven.

5.-Figura a l'expedient informe de la Gerència Territorial del Cadastre de l'Àmbit Metropolità de Barcelona, de data ... de ... de 1998, favorable a la proposta de denegació de la sol·licitud d'exempció de l'impost sobre béns immobles, i resolució favorable a la concessió de l'exempció de l'impost de societats dictada per la Agència Tributària en data ... d'octubre de 1996.

6.- Segons els estatuts de la fundació (art. 6) constitueix la seva finalitat la prestació de tots els serveis propis de l'orientació, docència, prevenció i assistència en salut mental, amb actuació preferent a la zona del districte VIII de Barcelona. Activitats que hauran de ser dutes a terme per professionals qualificats i que es concreten en els següents fins: Potenciar els recursos humans, tècnics i econòmics del projecte assistencial en l'àmbit geogràfic de la fundació; fomentar les investigacions en els camps de la disminució física, psíquica i de la patologia mental; donar formació en aquest camp a universitaris i professionals; i administrar tot tipus de béns per destinar-los al finançament de les activitats i finalitats de la fundació. La dotació inicial de la fundació és de 17.294.145 ptes. i els càrrecs de patrons són gratuïts (art.21). Segons consta en la carta fundacional, l'esmentada dotació inicial procedeix de l'aportació de l'Associació C.H.M.I.J.N.B., la qual s'extingí en benefici de la nova fundació. L'esmentada associació va ser creada amb la col·laboració de la Generalitat de Catalunya, la Diputació de Barcelona i la llavors Caixa de Barcelona, i ha vingut prestant els serveis de Centre d'Assistència Primària Infantil de Psiquiatria, desenvolupant a més a més un programa propi de docència a partir de 1990.

7.- Dels comptes i memòries aportats per la recurrent es desprèn que en l'exercici de 1995 els ingressos de l'entitat (41.300.000 ptes.) procedeixen quasi íntegrament de subvencions, de les quals 16.500.000 es destinen a sous i salaris, i

13.350.723 ptes. a serveis professionals. Així mateix, consta que perceben aquests salaris el senyor J.B.C. en concepte de director, la senyora M.P.S. com a metge, i la senyora B.M.S. com a sociòloga. Aquestes persones, juntament amb un psiquiatra, un assistent social, varis sociòlegs i personal d'administració, formen la plantilla de la fundació.

### **FONAMENTS DE DRET**

Primer.- La recurrent al·lega tenir dret a l'exempció prevista a l'article 58.1 de la Llei 30/1994, de 24 de novembre, de fundacions i d'incentius fiscals a la participació privada en activitats d'interès general, en relació a l'impost sobre béns immobles, en quin precepte legal el dret a l'exempció es condiciona al compliment d'uns requisits objectius que afecten l'immoble, i d'altres subjectius que incideixen en l'entitat sol·licitant.

Segon.- En relació als condicionants subjectius o propis de l'entitat pot afirmar-se que s'acompleixen els requisits establerts a l'article 42.1 de la Llei 30/1994. Així, les finalitats de la recurrent són de les reconegudes per la Llei, es destina a la realització de les esmentades finalitats al menys el 70% de les rendes netes i altres ingressos que s'obtinguin per qualsevol concepte, l'entitat no és titular de forma directa ni indirecta de participacions en societats mercantils, i es rendeixen comptes anualment al protectorat.

Tercer.- Igualment concorren en la recurrent els requisits establerts a l'article 42.2 i 3 de la Llei 30/1994, ja que tant de la lectura dels seus estatuts com dels comptes anuals que figuren a l'expedient, és prou evident que l'entitat no persegueix fins lucratius i que els seus ingressos s'obtenen amb el producte de les rendes del seu patrimoni, donatius, aportacions, herències, llegats i subvencions que rebí per a la realització dels seus fins, circumstància que ha quedat acreditada amb el balanç de situació de l'exercici 1995, on es constata que del total d'ingressos pressupostats (41.300.000 ptes.) 34.275.198 ptes. foren obtingudes per subvencions i la resta són ingressos financers o d'altres exercicis. Ha quedat igualment acreditat que la recurrent està inscrita en el Registre de Fundacions i classificada com a benèfica assistencial, i que els destinataris de les seves activitats són totes les persones que requereixin dels serveis de l'entitat reflectits a l'article 6 dels estatuts.

Quart.- Pel que fa als membres del patronat que reben ingressos per l'activitat que realitzen a la fundació, s'ha de dir en primer lloc que la possibilitat d'autocontratació que tenen les fundacions, expressament reconeguda per la Llei 30/1994 (arts.26 i 33), i per tant, la possibilitat de retribució dels patrons no com a tals sinó pels serveis que prestin a la fundació constitueix un principi general del seu regim jurídic clar i incontrovertit, el qual s'inserta en la línia d'enfortiment de l'eficàcia i professionalitat de la gestió d'aquestes entitats que inspira la Llei 30/1994. En conseqüència, no deixa de ser un contrasentit, com assenyalava en el seu escrit la recurrent, que l'existència dels esmentats serveis i retribucions, emparada en la pròpia Llei, constitueixi una causa d'exclusió del règim fiscal especial que la mateixa Llei estableix.

Cinquè.- Es per això que interpretar extensivament la regla de l'art. 43 de la Llei 30/1994, que exigeix l'absència d'interès econòmic dels patrons en els resultats de l'activitat de la fundació, entenent-la com una prohibició de percebre cap remuneració pels serveis prestats a l'entitat diferents dels propis del càrrec de patró, resulta en una primera aproximació excessiu i no d'acord amb les finalitats de la Llei, doncs no sembla lògic promoure una professionalització de la gestió i al mateix temps desincentivar fiscalment aquest comportament. Aquesta es l'opinió majoritària de la doctrina, malgrat la coneguda resolució de la Direcció General de Tributs de 27 de març de 1996, en la que s'afirma el contrari. Dita resolució constitueix la resposta no vinculant a una consulta formulada a l'Administració. Resposta que la pròpia Agència Tributària no subscriu, com es demostra en el present cas, en què existint remuneració de patrons per serveis prestats, consta informe favorable de l'Agència a la sol·licitud d'exempció de l'impost de societats, exempció que està també condicionada al compliment del que disposa l'article 43 de la Llei 30/1994.

Sisè.- A més a més, des d'un punt de vista estrictament tècnic resulta també anòmal assimilar els conceptes de "retribució" i "interès econòmic" que utilitza l'article 43 de la Llei 30/1994. En els àmbits civil, mercantil o laboral ser retribuït per una empresa no implica necessàriament tenir interès econòmic en els seus resultats. Dita expressió es reserva per aquells casos en què existeix una participació en beneficis, sigui el que sigui el concepte pel qual es té dret a dita participació, és a dir, que es tracti d'una relació social, laboral o estatutària, i independentment del caràcter directe o

indirecte de l'esmentada participació, és a dir, incloent tant la participació en beneficis "estrictu sensu" com la modulació d'un salari en relació al resultat econòmic de l'entitat.

Setè.- El requisit d'absència d'interès econòmic en el resultat de l'activitat exigida a l'article 43 de la Llei 30/1994 ha de ser interpretat, així mateix, tenint en compte l'element sistemàtic i la finalitat de la norma, evitant com ha assenyalat el Tribunal Constitucional la reducció a l'absurd. Així, resultaria absurd entendre que la norma exigeix genèricament que els patrons no tinguin interès econòmic en els resultats de l'entitat, sent com és la gestió econòmica un element essencial del desenvolupament de qualsevol activitat, i sent els patrons els encarregats principals de l'activitat fundacional. Com també ho és establir una contradicció interna entre els articles 26 i 43 de la Llei 30/1994 per mantenir una interpretació extensiva i peculiar dintre de l'ordenament fiscal del concepte d'interès econòmic. Des del punt de vista sistemàtic s'ha de tenir en compte que l'exigència d'absència d'interès econòmic s'afegeix en l'article 43 a l'exigència de no retribució del càrrec de patró, establint una clara relació entre ambdós condicions que no ha de ser oblidada. L'esmentada relació permet identificar com a finalitats de la norma, bé la necessitat d'evitar retribucions encobertes de càrrecs que per exigència legal han de ser gratuïts, ja sigui a través de la interposició de terceres persones o per la facturació de serveis coincidents amb els propis de la condició de patró o fundador, o bé la voluntat de desvincular de la puixança econòmica de l'entitat les eventuals retribucions per serveis prestats a l'empara de l'autocontractació legal, per un desig lògic de preservar el predomini del compliment dels fins d'interès general propis de la fundació respecte de l'èxit econòmic de l'entitat. Finalitats lògiques que permeten una interpretació de la norma que evita tant la seva inoperativitat per reducció a l'absurd com l'existència d'una possible contradicció interna entre el preceptes de la Llei relatius a l'autocontractació i al règim fiscal, i que resulta també coherent amb el sentit usual dels termes emprats en l'ordenament jurídic general, a més a més de respectar el tenor literal dels esmentats preceptes.

Vuitè.- Finalment, respecte l'afectació de l'immoble a les activitats de la recurrent, aquest Consell ja ha assenyalat en anteriors ocasions que el destí dels immobles als efectes de complir els requisits de l'article 58 de la Llei 30/1994 ha de ser deduït del conjunt de la prova presentada, no sent obstacle per a la concessió del benefici l'impossibilitat d'ocupació d'un immoble degut a la realització d'obres

d'acondicionament de les quals se'n despregui un ús d'acord amb el destí que es predica, sense perjudici, naturalment, de la pèrdua del benefici si finalment no es produeix l'efectiva utilització de l'immoble.

Novè.- En el cas present resulta acreditat el destí dels locals de què es tracta als fins fundacionals mitjançant el contracte de venda per part de l'Institut Català del Sòl a favor de la fundació, de data ... de ... de 1995, en quina estipulació tercera es diu: "La Fundació N.B.S.M. ... , s'obliga a destinar els locals transmesos a les activitats pròpies de la finalitat fundacional recollida en els estatuts de l'entitat", i "l'incompliment d'aquesta obligació... donarà lloc a la resolució del contracte, revertint el local al patrimoni de l'Institut Català del Sòl". Per la qual cosa, les obres en curs de realització per a l'adaptació de l'immoble a les esmentades finalitats no poden ser obstacle per el gaudiment del benefici fiscal.

Per tot això,

### **ES PROPOSA**

ESTIMAR el recurs; CONCEDIR l'exempció d' l'impost sobre béns immobles en relació als locals de referència amb efectes des de l'exercici de 1997, i RETORNAR a la recurrent les quantitats que resultin indegudament ingressades.