

Consell Tributari

Expedient: 235/1

El Consell Tributari, en sessió de 28 de gener de 2002, coneixent del recurs presentat per la Fundació P.A.M.C., ha estudiat la proposta elaborada pel ponent designat a l'efecte, adoptant el següent acord:

ANTECEDENTS DE FET

1.- En data 14 de juliol de 1999, la Fundació P.A.M.C. interposa recurs d'alçada contra la resolució de data 30 de març de 1999, per la qual es desestima l'exempció de l'impost sobre activitats econòmiques sol·licitada en data 10 d'octubre de 1995 a l'empara de l'art. 83.1.d) de la Llei 39/1988, de 28 de desembre, reguladora de les hisendes locals, i de l'art. 58 de la Llei 30/1994, de 25 de novembre, de fundacions, al·legant complir els requisits per a la concessió del benefici fiscal sol·licitat, i hi acompanyen la documentació acreditativa.

2.- Consta en l'expedient que amb data 10 d'octubre de 1995 la recurrent es donà d'alta en l'impost per l'epígraf 931.3, indicant que la seva activitat és la d'ensenyament i formació i investigació comercial.

Consta, així mateix, la documentació següent:

- Escritura de constitució de la fundació de data 20 de juliol de 1995.
- Còpia de la resolució de la Conselleria de Justícia de 3 de juny de 1993 per la qual es classifica a la recurrent com a fundació benèfica de tipus cultural.
- Certificat de la Secció de Registre del Servei de Fundacions de la Generalitat acreditativa de la inscripció de l'entitat en el Registre de Fundacions i de les finalitats de la recurrent.
- Memòria sobre el compliment dels requisits especificats en l'article 42 de la Llei 30/1994, de fundacions.
- Memòria d'activitats i de la gestió econòmica del patrimoni i balanç de situació, referits a l'exercici de 1998 i presentats davant la Direcció General de Dret i d'Entitats Jurídiques de la Generalitat.

FONAMENTS DE DRET

Primer.- La recurrent fonamenta la petició a partir de dues normes diferents, la Llei 39/1988, de 28 de desembre, reguladora de les hisendes locals (art. 83.1.d), i la Llei 30/1994, de fundacions (art. 58.2).

Segon.- El primer dels dits preceptes, article 83.1.d) de la Llei 39/1988, estableix: “Estan exempts de l’impost els organismes públics d’investigació, els establiments d’ensenyament en tots els graus costejats íntegrament amb fons de l’Estat, de les comunitats autònomes, o de les entitats locals, o per fundacions declarades benèfiques o d’utilitat pública, i els establiments d’ensenyament en tots els graus que, sense tenir ànim de lucre, estiguin en règim de concert educatiu, fins i tot si facilitessin als alumnes llibres o articles d’escriptori o els prestessin els serveis de mitja pensió o internat i encara que per excepció vinguin en el mateix establiment els productes de tallers dedicats al dit ensenyament, sempre que l’import de la dita venda, sense utilitat per a cap particular o tercer persona, es destini, exclusivament, a l’adquisició de matèries primeres o al sosteniment de l’establiment”.

Del conjunt de la documentació aportada relativa a l’exercici de 1998 es desprèn que si bé el finançament de la fundació és bàsicament de caràcter públic (subvencions oficials a l’explotació 45.942.300 ptes.), es comptabilitzen 13.605.600 ptes. per prestació de serveis i 5.102.238 ptes. per donatius, sense que es compleixi el requisit que l’ensenyament sigui costejat íntegrament per les entitats indicades en el precepte transcrit, tenint en compte que en la memòria aportada es reconeix que una part del dit cost es cobreix amb la matrícula dels participants, per la qual cosa no es pot admetre la pretensió de la recurrent en aquest punt.

Tercer.- En segon lloc, la interessada al·lega l’exempció prevista en l’article 58.2 de la Llei 30/1994, de 24 de novembre, de fundacions i d’incentius fiscals a la participació privada en activitats d’interès general, segons el qual les fundacions que compleixin els requisits establerts en el capítol I del títol II han d’estar exemptes en l’impost sobre activitats econòmiques per les activitats que constitueixin els seu objecte social o finalitat específica i sempre que persegueixin el compliment de les finalitats contemplades en els articles 2.4 i 42.1.a) de la mateixa Llei 30/1994, no generin

competència deslleial, i els seus destinataris siguin col·lectivitats genèriques de persones.

Quart.- Si passem a analitzar els requisits subjectius o propis de l'entitat, resulta que es troba inscrita amb el número ... en el Registre de Fundacions de la Generalitat de Catalunya, classificada com a fundació benèfica de caràcter cultural, per la qual cosa compleix el que es determina en l'article 41 de la Llei 30/1994.

Cinquè.- Amb referència al compliment dels requisits exigits en l'article 42 de la Llei 30/1994, es poden donar per complerts amb la documentació aportada, si bé el problema que es presenta en aquest cas amb caràcter primordial és el que deriva de la curiosa ordenació sistemàtica que ofereix el dit article, que després d'indicar com a preceptius diversos requisits per a gaudir de l'exempció, estableix en els apartats 2 i 3 regles especials que exclouen de la consideració d'entitats sense fins lucratius les que la seva activitat principal consisteix en la realització d'activitats mercantils (article 42.2) o en les que associats i fundadors i els seus cònjuges o parents fins al quart grau inclòs, siguin els destinataris principals de les activitats que es realitzin per les entitats o gaudeixin de condicions especials per a beneficiar-se dels seus serveis (article 42.3). Aquesta segona excepció no planteja problemes interpretatius, i en aquest cas no consta en l'expedient que es compleixi la condició excloent prevista en l'esmentat article 42.3. Contràriament, l'article 42.2 recorre a uns conceptes de difícil precisió, com són els d'activitat principal i activitat mercantil, conceptes que requereixen ser precisats cas per cas per a determinar si l'entitat recurrent té o no dret a l'exempció. De manera singular, en aquest cas el concepte que s'ha de concretar és el d'activitat mercantil.

Sisè.- "L'expressió activitat mercantil", utilitzada per la Llei 30/1994, no es defineix en la citada Llei ni en l'ordenament tributari. En diverses normes tributàries es pot trobar la definició d'activitat empresarial, entenent per tal l'activitat que implica l'ordenació pel seu compte de factors de producció materials i humans o d'un d'aquests, amb la finalitat d'intervenir en la producció o distribució de béns o serveis. Concepte 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 manera 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 si s'identifiqués la falta de caràcter mercantil d'una activitat amb la circumstància que aquests béns o serveis es distribueixin o prestin de forma gratuïta o mitjançant contraprestació.

Setè.- Arribats a aquest punt, podem concloure dient que la noció d'activitat mercantil utilitzada en la Llei 30/1994 s'ha d'identificar de forma general i abstracta com 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 satisfer a necessitats socials d'interès general.

Vuitè.- Si entrem en l'anàlisi de l'activitat de l'entitat recurrent, resulta que la seva finalitat, d'acord amb l'article 3 dels estatuts, se centra en: "contribuir al progrés, perfeccionament i potenciació de les activitats pròpies de l'exercici de la lliure empresa en el marc de l'economia de mercat, finalitat que portarà a cap, entre altres activitats, amb el desenvolupament i suport a tota classe d'activitats que condueixen a difondre el coneixement científic de les empreses i de les seves activitats i a la millora de la preparació professional entre altres dels agents comercials i els directius empresarials en general.

Novè.- Tenint en compte les dades resultants de la documentació aportada cal considerar, en primer lloc, la realitat de la fundació, examinant les conseqüències que es desprenen de les activitats desenvolupades i les condicions en què tenen lloc en ordre a la seva incidència en el compliment o no del requisit establert de manera excloent per l'apartat 2 de l'article 42 de la Llei 30/1994.

Desè.- De l'anàlisi de la memòria i comptes referents a l'exercici de 1998, es desprèn que la recurrent desenvolupa de manera principal una activitat de caràcter docent per al reciclatge professional de treballadors i de formació a persones en atur amb l'objectiu de la inserció laboral, que representa el 75% de l'activitat i que es troba finançada per subvencions de la Generalitat i del Ministeri de Treball, aportacions privades i per la mateixa fundació, mentre que el curs de formació reglada de tècnic superior en gestió comercial i màrqueting, que es cobreix en el 80% amb la matrícula dels participants, només representa el 10% de l'activitat total de la fundació, i els

seminaris de reciclatge d'agents comercials, que es financen totalment amb les matrícules dels participants, representen un altre 10% de l'activitat total. Per tant, s'ha de concloure que l'activitat principal de la recurrent no té caràcter mercantil, i el fet que imparteixi formació costejada per alumnes, que en el 1998 representava el 20% de l'activitat total, no emmascara el caràcter no lucratiu de l'entitat.

Onzè.- Pel que fa als requisits de l'article 58.2 de la Llei 30/1994, s'ha d'admetre que l'activitat per la qual figura d'alta la recurrent en l'impost (epígraf 931.3, ensenyament reglat de batxillerat, COU i formació professional), que ha de correspondre al títol oficial abans citat, constitueix part del seu objecte social o finalitat específica, persegueix el compliment de les finalitats contemplades en els articles 2.4 i 42.1.a) de la citada Llei, no genera competència deslleial i està dirigida a col·lectivitats genèriques de persones.

Dotzè.- Quant a la data d'efectes de l'exempció, cal tenir en compte que l'article 41 de la Llei 30/1994 defineix a les entitats sense finalitats lucratives, a efectes del règim tributari establert en la dita Llei, com les fundacions inscrites en el registre corresponent i les associacions declarades d'utilitat pública, per la qual cosa en aquest cas la recurrent no adquirí la dita condició fins a la seva inscripció en el Registre de Fundacions de la Generalitat després de la seva classificació com a fundació benèfica cultural el 3 de juny de 1996, i per tant, té dret a l'exempció prevista en la 30/1994 per a l'impost sobre activitats econòmiques a partir de la primera meritació posterior a l'esmentada data, és a dir, l'1 de gener de 1997.

Per la qual cosa,

ES PROPOSA

ESTIMAR el recurs interposat, i CONCEDIR l'exempció de l'impost sobre activitats econòmiques sol·licitada, amb efectes a partir de l'exercici de 1997.