

Consell Tributari

Expediente: 377/1

El Consell Tributari, reunido en sesión de 19 de noviembre de 2001, conociendo del recurso presentado por Fundació Privada P.A., y estudiada la propuesta elaborada por el ponente designado al efecto, ha adoptado el siguiente acuerdo:

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

Único.- La Fundació Privada P.A. interpone recurso contra la resolución del director adjunto a la Gerencia y delegado de Hacienda de 14 de octubre de 1999, desestimatoria de la exención del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana devengado por la donación del usufructo de la finca sita en c/ ..., nº ..., solicitada al amparo del artículo 106.2.c) de la Ley 39/1988, reguladora de las haciendas locales, por tratarse de una fundación calificada de benéfico-docente.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

Primero.- El artículo 106.2.c) de la Ley reguladora de las haciendas locales establece: “2. Asimismo están exentos de este impuesto los incrementos de valor correspondientes cuando la obligación de satisfacer dicho impuesto recaiga sobre las siguientes personas o entidades: ... c) Las instituciones que tengan la calificación de benéficas o benéfico docentes”.

La Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, en su disposición derogatoria única, declara derogadas la Ley general de beneficencia de 20 de junio de 1849, el Real Decreto de 14 de mayo de 1852, que aprobó el Reglamento de la Ley general de beneficencia, y aparte de otras que concretamente identifica, las demás disposiciones que se opongan a lo establecido en dicha Ley.

Esta derogación de la legislación sobre la beneficencia supone, pues, la desaparición de la categoría de “benéfica” en la normativa sobre fundaciones y, por tanto, la imposibilidad de obtener declaraciones oficiales de este tipo por cualquier fundación a partir de la entrada en vigor de la mencionada Ley.

A su vez, el criterio establecido en recientes resoluciones municipales, dictadas previo dictamen del Consell Tributari, ha sido el de entender que la exención prevista en el artículo 106.2.c) de la Ley de haciendas locales es de carácter subjetivo, no de carácter objetivo ni mixto, sin que el vigente texto de la Ley 39/1988 exija más condiciones para su concesión que la circunstancia de que se trate de instituciones que tengan la calificación de benéficas o benéfico-docentes.

Segundo.- Concretamente, respecto a la aplicabilidad de esta exención, el Consell Tributari ha entendido que, a la luz del artículo 58.1 y de la disposición derogatoria única de la Ley 30/1994, cabe formular dos alternativas: a) entender que las entidades benéficas han desaparecido como tales del ordenamiento jurídico vigente por disposición expresa de la Ley 30/1994 (disposición transitoria 1ª y disposición derogatoria única), lo que deja vacía de contenido la exención, formalmente no derogada, del artículo 106.2.c) de la Ley 39/1988, que deviene inaplicable; y b) entender que las entidades benéficas preexistentes subsisten como tales, aunque adaptando su normativa a la Ley 30/1994, lo que permite la aplicación efectiva de la exención mencionada, si bien con un ámbito de aplicación más reducido por efecto de la modificación del ordenamiento jurídico general, esto es, con un ámbito de aplicación restringido a las entidades benéficas o asimiladas que ya disfrutaran o hubieran podido disfrutar de ese beneficio fiscal antes de la entrada en vigor de la nueva Ley, que son las únicas que pueden ostentar dicha calificación.

Tercero.- Ante esta alternativa parece que la interpretación más rigurosa, y respetuosa tanto con la dicción literal del artículo 58.1 citado como con la finalidad de la Ley 30/1994 de añadir más que de suprimir beneficios fiscales, es la segunda. Sobre todo si se tiene en cuenta que la adaptación de las entidades benéficas a la nueva normativa no supone una novación absoluta de su situación jurídica ni la derogación de todos sus derechos, por lo que, no anulado el acto administrativo de declaración como entidad benéfica por la nueva legislación, dicho acto habrá de tener la eficacia que en cada momento le reconozcan las leyes. Y uno de tales efectos es, en la legislación actualmente vigente, el derecho a la exención del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos, cuya subsistencia expresamente se declara.

Cuarto.- En cuanto a las entidades asimiladas a las benéficas a efectos fiscales por una norma de rango legal, parece lógico pensar que, si se opta por la segunda alternativa, la exención sólo será aplicable a las entidades que hubieran sido ya asimiladas con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva legislación, o lo que es lo mismo, a las existentes con anterioridad a la nueva legislación, pues de lo contrario se estaría extendiendo indirectamente el ámbito propio de la exención. En definitiva, si ha desaparecido del ordenamiento jurídico la posibilidad de calificar como benéficas, hay que entender que también ha desaparecido la posibilidad de asimilar a las benéficas, ya que no se puede obtener indirectamente un beneficio fiscal que no se podría conceder directamente, por ser contrario al ordenamiento jurídico.

Quinto.- Como consecuencia del carácter subjetivo de la exención, no es de tener en cuenta circunstancia alguna de destino o afección relativa a los terrenos cuya transmisión sea objeto de gravamen, ni otras como la finalidad del precio obtenido en las onerosas. Todo lo cual deriva de una interpretación racional, lógica, jurídica y restrictiva -el carácter restrictivo debe tenerse en cuenta tanto cuando beneficia a la Administración como cuando le perjudica-, a la luz de los artículos 23 de la Ley general tributaria y 3 del Código civil.

Sexto.- Dicha posición fue confirmada por la sentencia del Tribunal Supremo de 25 de septiembre de 1997 (Ar. 7.738), que en relación con una congregación religiosa denegó la aplicación de la exención del artículo 106.2.c) de la Ley 39/1988, por la no acreditación de su reconocimiento como fundación o institución benéfico docente; sin perjuicio de que la misma sentencia denegara, asimismo, la aplicación de la exención contemplada en el Acuerdo con la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979, por la no concurrencia del requisito del destino de los bienes transmitidos que allí se contempla y que se entiende exigible a todas las entidades comprendidas en los artículos IV y V del Acuerdo, no obstante su diverso régimen jurídico.

Séptimo.- En relación con esta exención la sentencia del Tribunal Supremo de 17 de junio de 2000, dictada en interés de Ley, ha establecido la siguiente doctrina legal:

“A) Que la exención en el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, para la Iglesia Católica y entidades religiosas comprendidas en los artículos IV y V del Acuerdo suscrito entre el Estado español y la Santa Sede, sobre asuntos económicos, el 3 de enero de 1979, que pudiera resultar del régimen en él establecido, de su conexión con las exenciones recogidas en el artículo 106.1, apartados c) y e), de la vigente Ley reguladora de las haciendas locales, o de la aplicación directa de estas últimas, sólo puede ser reconocida en aquellos supuestos en que se acredite, por la entidad que solicite su aplicación y en la forma legalmente establecida, que el bien transmitido se halla afecto a actividades o finalidades religiosas, entre ellas las de culto, sustentación del clero, sagrado apostolado y ejercicio de la caridad, benéfico-docentes, médicas y hospitalarias o de asistencia social”.

Esta doctrina, que según sus propios términos sólo es aplicable a la Iglesia Católica y las entidades religiosas comprendidas en los artículos IV y V del citado Acuerdo con la Santa Sede, unifica definitivamente para estas entidades el régimen tributario de la exención del impuesto sobre el incremento de valor de los bienes de naturaleza urbana, que era contemplada con un ámbito subjetivo y unos requisitos diferentes en la Ley 39/1988 (art. 106.2.c y e) y en el Acuerdo con la Santa Sede de 3 de enero de 1979, estableciendo una interpretación armónica de ambas normas y otorgando preferencia a la configuración de la exención en el Acuerdo con la Santa Sede.

Es decir, siguiendo la línea sentada por la sentencia del Tribunal Supremo antes citada de 25 de septiembre de 1997, se otorga el mismo trato fiscal a las entidades religiosas del artículo IV y a las entidades religiosas del artículo V del Acuerdo con la Santa Sede, y se añade la prevalencia de dicho Acuerdo sobre la Ley 39/1988, de haciendas locales, en línea con anteriores pronunciamientos del mismo Tribunal.

Octavo.- Ahora bien, la sentencia de 17 de junio de 2000 parece llegar a la anterior solución no con base en la jerarquía normativa ni en el principio de especialidad respecto de las relaciones entre la Ley de haciendas locales y el Acuerdo con la Santa Sede, sino basándose en la propia evolución del ordenamiento fiscal y, concretamente, en el carácter no ya subjetivo sino mixto de las exenciones del impuesto sobre bienes inmuebles y del impuesto sobre actividades económicas que contempla la Ley 30/1994, respecto de las cuales también se sienta doctrina legal.

Y esta argumentación hace surgir una duda razonable respecto al carácter subjetivo o mixto que se ha de dar a la exención del artículo 106.2.c) de la Ley 39/1988,

tras la publicación de la Ley 30/1994, en todos los demás casos no previstos en la sentencia, esto es, en todos aquellos casos en los que no es aplicable ni la disposición adicional 5ª de la Ley 30/1994, ni el Acuerdo con la Santa Sede, ni, por consiguiente, la citada doctrina legal.

Concretamente, el fundamento jurídico segundo de la sentencia, cuando se refiere al régimen fiscal aplicable a las entidades religiosas en el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, manifiesta expresamente sobre la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, y el Real Decreto 765/1995, de 5 de mayo, que “aún cuando esta última normativa no se refiera directa y expresamente al impuesto aquí cuestionado (impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana), sí establece un régimen acabado y completo cuando se trata de desentrañar los requisitos que deben acompañar el reconocimiento de exenciones para fundaciones o asociaciones preferentemente dedicadas a las actividades acabadas de mencionar, que puede considerarse complementario del solamente resultante de los preceptos al principio señalados”. Añadiendo en el mismo sentido el fundamento jurídico cuarto, párrafo tercero, que de la regulación de la Ley 30/1994 se desprende “que el reconocimiento de exenciones tributarias afectantes a bienes inmuebles o a transacciones u operaciones relativas a los mismos no depende únicamente de la vinculación de dichos bienes o transacciones a fundaciones, entidades o asociaciones que cumplan las condiciones legalmente establecidas para merecer dicha conceptualización, o para poder ser calificadas de benéfico-docentes, sino que, además, es inexcusable que el inmueble de que se trate esté o se halle afecto al cumplimiento de los fines o actividades que constituyen el fundamento de la exención y que la Ley determina específicamente”.

El Tribunal Supremo deduce del espíritu de la Ley 30/1994 sobre la exención en el impuesto sobre bienes inmuebles y en el impuesto sobre actividades económicas para las fundaciones y entidades acogidas a dicha Ley, “sin perjuicio de las previamente existentes en la Ley de haciendas locales”, la existencia de un requisito general de destino o afectación de los bienes inmuebles para gozar de “exenciones afectantes a bienes inmuebles o a transacciones u operaciones relativas a los mismos”.

La extensión de dicho requisito de la Ley 30/1994 a tributos no regulados en ella, como los que gravan “transacciones u operaciones relativas a los mismos”, afectaría, por tanto, no sólo al impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, sino también y fundamentalmente al impuesto sobre transmisiones

patrimoniales y actos jurídicos documentados. Sin embargo, el texto regulador de dicho impuesto, Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, en su artículo 45.1.A) establece de forma expresa: “Gozarán de exención subjetiva: ... b) Los establecimientos o fundaciones benéficos o culturales, de previsión social, docentes o de fines científicos, de carácter particular, debidamente clasificados, siempre que los cargos de patronos o representantes legales de los mismos sean gratuitos y rindan cuentas a la Administración ...”, con la única excepción de las cajas de ahorro, las cuales “únicamente podrá de gozar de esta exención en cuanto a las adquisiciones directamente destinadas a sus obras sociales”.

En consecuencia, parece lógico entender que la citada extensión sólo puede referirse al impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, que es el que se discute en la sentencia, y a las entidades religiosas protagonistas del litigio, cuya normativa específica (Acuerdo con la Santa Sede) se refiere expresamente a este impuesto exigiendo el requisito del destino o afectación de los bienes inmuebles.

Noveno.- A mayor abundamiento conviene señalar: a) Que la doctrina legal dictada por la sentencia del Tribunal Supremo de 17 de junio de 2000 se ciñe exclusivamente a la Iglesia Católica y a las entidades religiosas comprendidas en los artículos IV y V del Acuerdo con la Santa Sede, según se ha expuesto en el fundamento jurídico séptimo de este informe. b) Que la “ratio decidendi” de dicha sentencia no se encuentra a nuestro juicio en los fundamentos jurídicos segundo y cuarto, que acaban de ser citados, sino en el fundamento jurídico tercero de la misma.

Según dicta el fundamento jurídico tercero de la sentencia, el Tribunal, tras explicar que el régimen jurídico unitario que corresponde a las entidades contempladas en los artículos IV y V del Acuerdo con la Santa Sede, según la Orden Ministerial de 29 de julio de 1983, ya reconocido en la sentencia del Tribunal Supremo de 28 de noviembre de 1991, pasa por la exigencia a las entidades del artículo V –asimiladas a las benéfico-docentes por el Acuerdo- de los requisitos que dicho Acuerdo establece para las entidades del artículo IV -que constituyen el núcleo básico de las entidades religiosas- y, por tanto, del requisito del “destino” de los bienes inmuebles “objeto de gravamen o cuyas transacciones sobre ellos lo determinen”, añade: “Para estas últimas (las entidades del artículo V), el reconocimiento de una exención de la naturaleza de la aquí controvertida va indisolublemente unido no ya sólo a la acreditación, con carga de la prueba para quien pretenda el beneficio, de su condición de asociación o entidad sin

fin de lucro o benéfico-docente, sino fundamentalmente a que el hecho imponible o el objeto de la transmisión o adquisición determinantes del gravamen se encuentren vinculados a esa finalidad no lucrativa o, en todo caso, benéfico-docente, luego la conclusión no puede ser otra que la imposibilidad de reconocerla, en cuanto aquí interesa, al incremento del valor que manifieste la transmisión de un terreno de naturaleza urbana –hecho imponible, precisamente del impuesto aquí controvertido, según el art. 105.1 de la vigente Ley de haciendas locales– si ese bien o terreno no está destinado a alguna de las finalidades que justifiquen que, no obstante haberse realizado el hecho imponible del tributo, no haya surgido la obligación tributaria, precisamente por particular previsión del legislador en atención a la finalidad concreta de determinadas entidades que haya querido proteger o fomentar”. Tesis que es la propia de las exenciones mixtas, que es la naturaleza de la totalidad de las exenciones que el Acuerdo reconoce a las entidades del artículo IV en la contribución territorial urbana (hoy impuesto sobre bienes inmuebles), impuesto sobre sucesiones y donaciones, impuesto sobre transmisiones patrimoniales, contribuciones especiales y tasa de equivalencia, y que subyace en las distintas declaraciones de la misma Sala acerca del problema (sentencias de 26 de noviembre de 1991 y 25 de noviembre de 1997; y sentencias de 28 de mayo de 1996 y 16 de julio de 1994), según afirmación del propio Tribunal.

Es decir, el Tribunal Supremo liga directamente la exigibilidad del requisito del destino de los bienes para las entidades del artículo V del Acuerdo con la Santa Sede, a la necesidad de mantener un régimen jurídico unitario respecto a tales entidades y a las del artículo IV (que constituyen el núcleo básico de las entidades religiosas), para las que la exigencia de dicho requisito constituye un elemento común, esencial y básico a efectos de todas las exenciones que el Acuerdo reconoce en cualesquiera impuestos y contribuciones especiales. Y esta es, a nuestro juicio, la “ratio decidendi” de la sentencia.

Décimo.- Por tanto, si bien es cierto que a la anterior conclusión también llega el Tribunal Supremo a partir de la legislación reguladora de las entidades benéficas o sin fin de lucro, Ley 30/1994 y Real Decreto 765/1995 (fundamento jurídico cuarto de la sentencia de 17 de junio de 2000), la realidad es que la interpretación del efecto que producen estas normas sobre la regulación de la exención prevista en el artículo 106.2.c) de la Ley 39/1988 se hace siempre desde la perspectiva de las

entidades religiosas a que se refiere la disposición adicional 5ª de la Ley 30/1994, lo que dificulta la generalización de esta doctrina.

Es más, con carácter general, y exclusión hecha de las entidades religiosas a que se refiere el Acuerdo con la Santa Sede, el análisis de la evolución histórica de esta exención lleva a la conclusión contraria, pues no en vano la exención que se comenta pasó de ser una exención mixta en la Ley de régimen local de 1955 (artículo 520.1.d), cuyos requisitos objetivos habían sido progresivamente espiritualizados por la jurisprudencia, a ser una exención plenamente subjetiva en el artículo 106.2.c) de la Ley 39/1988. Efectuar una interpretación correctora de la Ley 39/1988 a partir de la Ley 30/1994, que no modifica sino que declara expresamente subsistentes las exenciones de la Ley 39/1988 (artículo 58.1), como parece afirmar el Tribunal Supremo en los párrafos de los fundamentos jurídicos segundo y cuarto de la referida sentencia antes reproducidos (fundamento jurídico octavo de este informe), además de innecesario para el establecimiento de doctrina legal a que se llega en el fallo de la sentencia, constituye una técnica expresamente rechazada por el Tribunal Constitucional (STC 194/2000), por lo que no debe ser tenida en cuenta.

Undécimo.- Finalmente, se podría argumentar que la no generalización a las entidades benéficas o benéfico docentes de la doctrina legal establecida respecto de la Iglesia Católica y entidades religiosas comprendidas en el Acuerdo con la Santa Sede de 3 de enero de 1979, hace a estas últimas de peor condición que a las primeras, en contra de lo que expresamente establece el artículo V del citado Acuerdo.

Sin embargo, dicho argumento olvida no sólo el que las entidades benéficas a que se refiere el artículo 106.2.c) de la Ley 39/1988 son en la actualidad una reliquia histórica (como se explica en los fundamentos jurídicos segundo a cuarto de este informe), sino también el hecho de que el Acuerdo con la Santa Sede establece un régimen tributario especial que abarca una multiplicidad de tributos y que es objeto de adaptación continua a la evolución del resto del ordenamiento jurídico tributario. Por tanto, debe recordarse que la situación actual y de futuro de las entidades sin ánimo de lucro, sean o no benéficas, y de las entidades religiosas bajo la vigencia de la Ley 30/1994 y el Acuerdo con la Santa Sede respecto al impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana es de ausencia de exención para las primeras y de exención mixta para las segundas, con la única excepción de la exención subjetiva



que alcanza a las entidades benéficas o benéfico docentes que fueron declaradas como tales con arreglo a la anterior legislación.

Duodécimo.- En el caso presente, resulta acreditado que la interesada fue clasificada como fundación docente por resolución de la Direcció General de Dret i Entitats Jurídiques de 8 de julio de 1987, considerándola a todos los efectos como institución benéfico-docente de acuerdo con el apartado 3º del artículo 1 del Decreto de 21 de julio de 1972, que aprobó el Reglamento de las fundaciones culturales privadas, y del artículo 1 del Real Decreto 1.762/1979, de 29 de junio.

Por lo cual,

**SE PROPONE**

ESTIMAR el recurso interpuesto, y RECONOCER la exención del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana por la transmisión de referencia.