

Consell Tributari

Expedient: 988/4

El Consell Tributari, reunit en sessió de 15 de febrer de 2006, coneixent del recurs presentat per la congregació religiosa H.S.J.C.P.A., ha estudiat la proposta elaborada pel ponent designat a aquest efecte i ha adoptat el següent acord:

ANTECEDENTS DE FET

Únic.- La Sra. P.C.G., en nom de la congregació religiosa H.S.J.C.P.A., interposa un recurs contra les liquidacions de l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys meritat per la transmissió dels immobles situats en els carrers ..., n. ...; ..., n. ...; i ..., n. ...; en el qual al·lega que es tracta d'una institució erigida canònicament en l'Arquebisbat de Barcelona amb finalitat benefico-social, sense ànim de lucre, i que no produeix cap renda, inscrita en el Registre d'Entitats Religioses del Ministeri de Justícia amb el núm. ..., i en el Registre d'Entitats, Serveis i Establiments Socials de la Direcció d'Afers Socials de la Generalitat de Catalunya, amb el núm. SO ..., com a entitat privada d'iniciativa social, per la qual cosa, d'acord amb l'art. 22.3 del decret 27/1987, sobre ordenació dels serveis socials de Catalunya, té la condició legal de benèfica i gaudeix del benefici fiscal d'exempció de l'impost establert en l'art. 106.2.c) de la Llei reguladora de les hisendes locals. Al mateix temps, per ser una entitat religiosa, li és d'aplicació el que disposa l'art. IV de l'Acord sobre assumptes econòmics entre l'Estat espanyol i la Santa Seu. Manifesta, així mateix, que com que els immobles adquirits es troben gravats per contractes d'arrendament que finalitzen el maig de 2005, les rendes produïdes són destinades al compliment de les finalitats de l'entitat i un cop extingits aquells contractes es procedirà a la venda dels béns i es destinarà el seu import íntegra al compliment d'aquestes finalitats. Conseqüentment, es considera que la corresponent exempció de l'impost, sense que s'hi pugui oposar la doctrina establerta per la sentència del Tribunal Suprem de 16 de juny del 2000, ja que en aquesta es fa referència a la no-aplicació de l'exempció en un cas de transmissió onerosa i aquí es tracta d'una transmissió lucrativa.

FONAMENTS DE DRET

Primer.- La qüestió relativa a l'exempció de l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana quan el subjecte passiu és una entitat religiosa ha estat objecte recentment de nombroses sentències del Tribunal Suprem i dels tribunals superiors de justícia, entre d'altres el de Catalunya (sentències de 27 d'octubre de 2003, 31 de desembre de 2003, 29 d'abril de 2004, 20 de maig de 2004, 5 de juliol de 2004), la doctrina del qual ha de ser presa molt en compte per aquest Consell Tributari. Les sentències citades es consideren totes aplicació del que disposa la sentència del Tribunal Suprem de 16 de juny de 2000, dictada en interès de llei, la doctrina de la qual diu el següent: "A) Que l'exempció en l'impost sobre l'increment del valor dels terrenys de naturalesa urbana, per a l'Església catòlica i entitats religioses compreses als arts. IV i V de l'Acord subscrit entre l'Estat espanyol i la Santa Seu, sobre assumptes econòmics, el 3 de gener de 1979, que pogués resultar del règim que s'hi estableix, de la seva connexió amb les exempcions recollides en l'art. 106.1, apts. c) i e), de la vigent Llei reguladora de les hisendes locals, o de l'aplicació directa d'aquestes últimes, només pot ser reconeguda en els supòsits en què s'acrediti, per l'entitat que sol·liciti l'aplicació i de la forma legalment establerta, que el bé transmès es troba afecte a activitats o finalitats religioses, entre aquestes les de culte, sustentació del clero, sagrat apostolat i exercici de la caritat, beneficodocents, mèdiques i hospitalàries o d'assistència social. B) Que el gaudi dels beneficis fiscals previnguts en la Llei 30/1994, de fundacions, aplicables a l'Església catòlica i institucions que en depenen segons allò que s'hi estableix, es troba condicionat al fet que l'entitat que els sol·liciti acrediti, de la forma legal, que el bé sobre el qual pogués recaure l'exempció es trobi afecte a la persecució i compliment de finalitats d'assistència social, cívics, educatius, culturals, científics, esportius, sanitaris, de cooperació per al desenvolupament, de defensa del medi ambient, de foment de l'economia social o de la investigació, de promoció del voluntariat social, o qualssevol altres finalitats d'interès general, com les de culte, sustentació del clero, sagrat apostolat i exercici de la caritat."

Segon.- El cas debatut en la sentència de 16 de juny de 2000 es referia a la transmissió onerosa d'un immoble per part d'una congregació religiosa i podria interpretar-se que la doctrina establerta és nítida pel que fa a les transmissions oneroses però no pel que fa a les lucratives a favor de l'Església catòlica o a les seves institucions dependents, a les quals no s'estendria sense més ni menys aquesta doctrina; encara que

tamb'e es pot extreure, com ha estat argumentant aquest Consell Tributari en anteriors informes, que en la sentència no es distingeix entre transmissions oneroses i lucratives, per la qual cosa una aplicació literal del seu contingut pot portar a la conclusió que la doctrina fixada és aplicable també a les transmissions lucratives. Aquesta interpretació, a més del tenor literal de la doctrina legal fixada, es pot deduir del fet que els fonaments jur'ídics en què pren suport la decisió estan formulats en termes de generalitat, tal com es diu en la mateixa sentència, i exigeixen l'afectació del bé de què es tracti a finalitats no lucratives com un requisit indispensable per a poder gaudir del benefici d'exempció. Respecte això cal reproduir el fonament tercer de la sentència en els punts següents:

"Tercer.- ... el problema que en aquest recurs es planteja queda concretat en determinar ... si per a aquest reconeixement (el de l'exempció) és necessari, a més, que l'immoble en qüestió estigui o hagi de ser destinat a activitats religioses, beneficodocents, mèdiques i hospitalàries ... El punt de partida, doncs, perquè una congregació religiosa com la que es tracta aquí o, en termes generals, una entitat compresa al nucli bàsic de l'Església catòlica -art. IV.1-o pertanyent a les altres a què es refereix l'art. V de l'Acord anteriorment citat es pugui beneficiar de les exempcions reconegudes a l'Ordenament tribuàri a les entitats sense ànims de lucre i, en tot cas, a les entitats beneficoprivades, és el fet que ha de ser una entitat dedicada "a activitats religioses, beneficodocents, mèdiques o hospitalàries" -exigència imposada directament pel tan repetit art. V-y, a més, ha de reunir les mateixes condicions o requisits que aquestes entitats sense ànims de lucre, o aquestes entitats beneficoprivades en tot cas, han d'acreditar perquè s'els pugui reconèixer l'exempció corresponent. És així que per a aquestes últimes el reconeixement d'una exempció de la naturalesa com la que aquí es controverteix va indissolublement unit no només a l'acreditació, amb càrrega de la prova per a qui pretengui el benefici, de la seva condició d'associació o entitat sense finalitat de lucre o beneficodocent, sinó fonamentalment al fet que el fet imposable o l'objecte de la transmissió o adquisició determinants del gravamen es trobin vinculats a aquesta finalitat no lucrativa o, en tot cas, benèfica docent, així doncs la conclusió no pot ser cap altra que la impossibilitat de reconèixer-la, pel que fa al que aquí ens interessa, a l'increment del valor que manifesti la transmissió d'un terreny de naturalesa urbana -fet imposable, precisament de l'Impost controvertit, segons l'art. 105.1 de la vigent Llei d'hisendes locals- si aquest bé o terreny no està destinat a alguna de les finalitats que justifiquin que, no obstant s'hagi realitzat el fet imposable del tribut, no hagi sorgit l'obligació tributària, precisament per la particular previsió del legislador en atenció a la finalitat concreta de determinades entitats que hagi volgut protegir o fomentar. S'ha de

tenir present que aquest és el principi que regeix el tractament de les exempcions tributàries, en particular de les no purament subjectives, sinó, com la present, mixtes o, el que és el mateix, reconegudes a determinades entitats, però vinculades, també, al destí del bé o procedència del rendiment o producte que, en definitiva, constitueix l'objecte del gravamen". Per això mateix, en l'art. IV de l'Acord, es vincula el reconeixement de l'exempció total i permanent de la contribució territorial urbana -avui impost sobre béns immobles-, dels impostos sobre successions i donacions i transmissions patrimonials, de les contribucions especials i de la taxa d'equivalència -modalitat decenal de l'impost sobre l'increment del valor dels terrenys, actualment extingida- a determinats béns d'esctricte destí religiós i, per això mateix, igualment, l'exempció total i permanent reconeguda per als impostos reals o de producte, sobre la renda o sobre el patrimoni no assoleix els rendiments que les entitats religioses bàsiques poguessin obtenir per l'exercici d'explotacions econòmiques, ni als derivats del seu patrimoni quan el seu ús es trobi cedit, ni als guanys de capital, ni tampoc als rendiments sotmesos a retenció en la font per impost sobre la renda."

"Com conclou amb tota certesa el Ministeri Fiscal en evaquar l'audiència conferida, està clara la necessitat que, juntament amb l'element subjectiu, concorri l'objectiu finalístic de l'afectació del bé que es tracta a la funció pròpia d'una comunitat religiosa o al compliment de fins benèfics docents, així com la necessitat que aquest argument quedi acreditat per a què l'exempció del pagament de l'Impost aquí qüestionat pugui ser reconeguda.

Tercer.- Per tant, la dada essencial ha de ser el destí del bé a les activitats enumerades a la sentència, que en el cas de les transmissions lucratives suggereix que així s'estableixi per voluntat del transmissor en virtut de testament, donació, etc. (STS 26 novembre 1991), o bé sigui provat suficientment per l'entitat adquirent. En qualsevol cas, queda clar que la sentència del Tribunal Suprem de 16 de juny de 2000 estableix el caràcter mixt de l'exempció i, per consegüent, el requisit que el bé estigui directament afecte al compliment d'aquestes finalitats, com s'exigeix per als béns propietat de l'Església catòlica i les seves institucions dependents en els Acords amb la Santa Seu, qüestió que haurà de ser acreditada pel subjecte passiu, a qui correspon la càrrega de la prova.

Quart.- La qüestió de l'aplicació de la citada doctrina legal a un cas com el present, relatiu a la transmissió lucrativa de diversos immobles, dels quals el producte

de la seva venda futura, quan s'extingeixin els contractes d'arrendament, s'ha de destinar a les finalitats de l'entitat, ha estat tractada pel Tribunal Superior de Justícia de Catalunya en les sentències citades en el fonament primer, en els termes següents (sentència de 20 de maig de 2004):

SEGON: La literalitat d'aquesta doctrina legal, que a més respon al supòsit de fet objecte del recurs de cassació en interès de la llei en què es pronuncia, se centra en les transmissions a títol oneros, en les quals és subjecte passiu qui transmet el terreny o constitueixi o transmeti el dret real d'el qual es tracta, segons la lletra b) de l'art. 107.1 LHL. Només del plantejament del fonament de dret tercer es pot sostenir (“que l'immoble en qüestió tant si està o ha de ser destinat a activitats religioses, beneficodocents, mèdiques, i hospitalàries”) que el requisit de l'afectació també és exigible en les transmissions a títol lucratiu, en què és subjecte passiu qui adquireix el terreny o a favor del qual es constitueixi o transmeti el dret real del qual es tracti, segons la lletra a) d'aquest mateix art. 107.1 LHL.

“No obstant això, l'aplicació sense diferències d'aquesta doctrina legal a les transmissions oneroses i lucratives planteja seriosos interrogants, perquè si bé és clara l'exigència d'afectació en les oneroses (d'aquesta manera no està exempta la plusvàlua de terrenys no afectes), és de gran obscuritat la mateixa exigència en les lucratives, en les que per definició pròpia de la hipòtesi l'increment o plusvàlua gravats del terreny sempre ho haurà estat com o quan no es trobava afecte (en el cas, immobles arrendats pel causant).

“S'ha d'entendre que l'exempció exigeix en aquest supòsit que el terreny propi o la construcció sobre aquest s'han de destinar o afectar a les finalitats i activitats benèfiques. Però queden en la penombra tant el termini i les condicions de l'afecció, com, sobretot, la raó d'excloure de l'exempció el supòsit en què el bé adquirit a títol lucratiu es transmet posteriorment a títol oneros, i com és el cas, es destina o es destinarà el preu obtingut a les atencions i finalitats benèfiques. En aquest supòsit d'actuacions, és clar que aquesta segona transmissió onerosa no està exempta, perquè el terreny o bé, mentre generava un nou període d'increment o plusvàlua i quan es transmetia, no es trobava afecte, però no prejutja per res l'exempció de la transmissió mateixa a títol lucratiu, de la qual el producte en metàl·lic sí s'ha destinat a les finalitats de l'entitat, o es destinarà a aquesta finalitat, segons consta provat en les actuacions”.

TERCER: Un cop arribats a aquest punt, la solució al litigi la proporciona, a parer de la Sala (i reiterant el que s'argumenta en la citada sentència núm. 1.258/2003, de 27 d'octubre de 2003, recurs d'apel·lació núm. 61/2003), -i en la igualment citada

núm. 455/2004-, la posterior STS de 20 de novembre de 2000 (Recurs de cassació núm. 68/1995), en el seu fonament tercer es diu el següent:

“Convé advertir que las sentències de 26 de novembre de 1991 i 9 d'abril de 1992, invocades per la part recorreguda en aquesta cassació, com ho féu en la instància i que la sentència impugnada cita per a fonamentar la seva decisió, contenen la doctrina només parcialment aplicable en aquest cas, ja que en la primera es tractava d'una donació feta al Bisbat de Vic i en la segona del llegat, a favor d'una institució religiosa, d'un edifici arrendat amb pròrroga forçosa. En ambdós supòsits es discuteix l'exempció (que fou reconeguda) d'aquestes adquisicions a títol gratuït, mentre en les actuacions de la present cassació es tracta d'un a transmissió onerosa a un tercer, de terrenys en els quals hi ha un col·legi i que pertangueren a una congregació religiosa”.

“Al seu torn, en la citada STS de 26 de novembre de 1991 (Recurs núm. 454/1989) s'adverteix que es tracta d'un supòsit d'una adquisició per l'Església catòlica, a títol gratuït d'un tercer, i s'hi afegeix que “la vinculació de la donació a aquest tipus d'activitats religioses està expressament establerta en la mateixa escriptura notarial, ja que, en aquesta, el Bisbat manifesta que accepta la donació, concretament, per a aquelles finalitats i només per a ells. I, en compliment d'aquesta declaració, el Bisbat ha afectat les finques donades a la Parròquia de Montserrat de la ciutat de Manresa, segons certificació que es troba a l'expedient”.

“Per part seva, la STS de 9 d'abril de 1992 (Recurs núm. 1218/1989), igualment citada en la de 20 de novembre de 2000, indica que no s'oposa a l'exempció “el fet que temporalment el bé transmès, es trobi subjecte a un arrendament amb pròrroga forçosa, atès que aquests arrendaments en produir un rendiment econòmic dóna lloc al fet que els quantitats percebudes per aquest concepte es destinin a activitats de beneficència, que són les funcions que desenvolupen les H. C. de S. J., a qui fou llegada per a aquesta finalitat la finca transmesa”.

“De tot això resulta que no es pot aplicar sense més ni més la doctrina legal de la STS de 17 de juny de 2000 a las transmissions lucratives, les quals s'han d'estimar cobertes per l'exempció de les lletres c) i e) de l'art. 106.1 LHL (text originari, aplicable al cas) quan, com és el cas, es transmet o es transmetrà a títol oneros el terreny o bé i el producte es destina a les finalitats de l'entitat.

“En definitiva, la dada essencial és l'afecció, atès el caràcter mixt de l'exempció, que en les transmissions oneroses es refereix al moment en què es genera la plusvàlua, però que en les lucratives s'ha de referir al destí del bé i també al destí del

producte de la venda del bé (sense perjudici de gravar, si és procedent i sense exempció, aquesta venda)”.

Cinquè.- En aquest cas consta en l'escriptura d'adjudicació i acceptació d'herència que els béns adquirits per la recurrent s'han de destinar a l'exercici de l'activitat i obres benèfiques de l'entitat, circumstància que ha confirmat l'ecònoma general de la congregació mitjançant la certificació lliurada el 5 de desembre de 2003, en la qual es declara: “Tots els béns de la congregació estan adscrits a la finalitat de l'obra, és a dir, els malalts pobres més necessitats i sobre els quals no vetlla cap providència humana.// La congregació no pot admetre béns rendibles, si no és que amb l'obligació de realitzar-lo en la immediatesa que aconsellin les circumstàncies per a convertir-los en efectiu metàl·lic i una vegada s'ha realitzat això ho pugui destinar a les finalitats de l'entitat.// Conseqüentment, atès que les finques heretades estan gravades amb els seus corresponents contractes d'arrendament subscrits en vida de la causant, les rendes obtingudes després de l'adquisició hereditària d'aquestes finques han estat íntegrament destinades a les finalitats anteriorment indicades.// Un cop s'extingeixin els contractes d'arrendament avui vigents, aquestes finques s'han de vendre a fi de destinar el producte de la venda a la finalitat de l'obra, de conformitat amb el que s'ha exposat anteriorment”.

Amb això s'acrediten els requisits exigits per la doctrina del Tribunal Superior de Justícia de Catalunya, interpretativa de la sentència del Tribunal Suprem de 16 de juny de 2000, diferent al criteri d'aquest Consell sobre la interpretació d'aquesta sentència recollit en els informes anteriors, per la qual cosa s'ha de reconèixer, en aplicació d'aquesta doctrina, l'exempció sol·licitada.

Per tot això,

ES PROPOSA

ESTIMAR el recurs interposat, i DECLARAR l'exempció de l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys per les transmissions a què es fa referència.