

Consell Tributari

Expediente: 988/4

El Consell Tributari, reunido en sesión de 15 de febrero de 2006, conociendo del recurso presentado por la Congregación Religiosa H.S.J.C.P.A., ha estudiado la propuesta elaborada por el ponente designado al efecto, adoptando el siguiente acuerdo:

ANTECEDENTES DE HECHO

Unico.- Doña P.C.G., en nombre de la Congregación Religiosa H.S.J.C.P.A., interpone recurso contra las liquidaciones del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos devengado por la transmisión de los inmuebles sitos en las calles ..., nº ...; ..., nº ...; y ..., nº ...; alegando tratarse de una institución erigida canónicamente en el Arzobispado de Barcelona con finalidad benéfico-social, sin ánimo de lucro, y que no produce renta alguna, inscrita en el Registro de Entidades Religiosas del Ministerio de Justicia con el num. ..., y en el Registre d'Entitats, Serveis i Establiments Socials de la Direcció General d'Afers Socials de la Generalitat de Catalunya, con el núm. SO ..., como entidad privada de iniciativa social, por lo que, de acuerdo con el art. 22.3 del Decreto 27/1987, sobre ordenación de los servicios sociales de Catalunya, tiene la condición legal de benéfica y disfruta del beneficio fiscal de exención del impuesto establecido en el art. 106.2.c) de la Ley reguladora de las haciendas locales. Al propio tiempo, por ser una entidad religiosa, le es de aplicación lo dispuesto en el art. IV del Acuerdo sobre asuntos económicos entre el Estado español y la Santa Sede. Manifiesta, asimismo, que al hallarse los inmuebles adquiridos gravados por contratos de arrendamiento que finalizan en mayo de 2005, las rentas producidas son destinadas al cumplimiento de los fines de la entidad y una vez extinguidos aquellos contratos se procederá a la venta de los bienes destinándose su importe íntegro al cumplimiento de dichos fines. Consecuentemente, considera que le corresponde la exención del impuesto, sin que pueda oponerse la doctrina sentada por la sentencia del Tribunal Supremo de 16 de junio 2000, ya que en ella se hace referencia a la no aplicación de la exención en un caso de transmisión onerosa y aquí se trata de una transmisión lucrativa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.- La cuestión relativa a la exención del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana cuando el sujeto pasivo es una entidad religiosa ha sido objeto de numerosas sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia, entre otros el de Cataluña (sentencias de 27 de octubre de 2003, 31 de diciembre de 2003, 29 de abril de 2004, 20 de mayo de 2004, 5 de julio de 2004), cuya doctrina ha de ser tomada en cuenta por este Consell Tributari. Las sentencias citadas se consideran todas ellas aplicación de lo dispuesto en la sentencia del Tribunal Supremo de 16 de junio de 2000, dictada en interés de Ley, cuya doctrina dice lo siguiente: “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 arts. 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 art. 106.1, aps. 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. B) Que el disfrute de los beneficios fiscales prevenidos en la Ley 30/1994, de Fundaciones, aplicables a la Iglesia Católica e instituciones de ella dependientes según lo en la misma establecido, se encuentra condicionado a que la entidad que los solicite acredite, en la forma legal, que el bien sobre el que pudiera recaer la exención se halle afecto a la persecución y cumplimiento de fines de asistencia social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, de cooperación para el desarrollo, de defensa del medio ambiente, de fomento de la economía social o de la investigación, de promoción del voluntariado social, o cualesquiera otros fines de interés general, como los de culto, sustentación del clero, sagrado apostolado y ejercicio de la caridad.”.

Segundo.- El caso debatido en la sentencia de 16 de junio de 2000 se refería a la transmisión onerosa de un inmueble por parte de una congregación religiosa, y podría interpretarse que la doctrina fijada es nítida con respecto a las transmisiones onerosas pero no respecto a las lucrativas en favor de la Iglesia Católica o sus

instituciones dependientes, a las que no se extendería sin más tal doctrina; aunque también cabe extraer, como ha venido argumentando este Consell Tributari en anteriores informes, que en la sentencia no se distingue entre transmisiones onerosas y lucrativas, por lo que una aplicación literal de su contenido puede llevar a la conclusión de que la doctrina establecida es aplicable también a las transmisiones lucrativas. Tal interpretación, además del tenor literal de la doctrina legal fijada, puede deducirse del hecho de que los fundamentos jurídicos en que se apoya el fallo vienen formulados en términos de generalidad, tal como se dice en la propia sentencia, y exigen la afección del bien de que se trate a finalidades no lucrativas como requisito indispensable para poder gozar del beneficio de exención. Al respecto es de interés reproducir el fundamento tercero de la sentencia en los extremos siguientes:

"Tercero.- ... el problema que en este recurso se plantea queda concretado en determinar ... si para ese reconocimiento (el de la exención) es preciso, además, que el inmueble en cuestión esté o haya de ser destinado a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas y hospitalarias ... El punto de partida, pues, para que una Congregación religiosa como la de que aquí se trata o, en términos generales, una entidad comprendida en el núcleo básico de la Iglesia Católica -art. IV.1-o perteneciente a las demás a que se refiere el art. V del Acuerdo anteriormente citado pueda beneficiarse de las exenciones reconocidas en el Ordenamiento tributario a las entidades sin fin de lucro y, en todo caso, a las entidades benéfico-privadas, es el de que ha de ser una entidad dedicada «a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias» -exigencia impuesta directamente por el tan repetido art. V- y, además, ha de reunir las mismas condiciones o requisitos que esas entidades sin fin de lucro, o esas entidades benéfico-privadas en todo caso, han de acreditar para que pueda reconocérseles la exención correspondiente. Es así que para estas últimas 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. Téngase presente que este es el principio que rige el tratamiento de las exenciones tributarias, en particular de las no puramente subjetivas, sino, como la presente, mixtas o, lo que es lo mismo, reconocidas a determinadas entidades, pero vinculadas, también, al destino del bien o procedencia del rendimiento o producto que, en definitiva, constituya el objeto del gravamen. Por eso mismo, en el art. IV del Acuerdo, se vincula el reconocimiento de la exención total y permanente de la contribución territorial urbana -hoy impuesto sobre bienes inmuebles-, de los impuestos sobre sucesiones y donaciones y transmisiones patrimoniales, de las contribuciones especiales y de la tasa de equivalencia -modalidad decenal del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos, actualmente extinguida- a determinados bienes de estricto destino religioso y, por eso mismo, igualmente, la exención total y permanente reconocida para los impuestos reales o de producto, sobre la renta o sobre el patrimonio no alcanza a los rendimientos que las entidades religiosas básicas pudieran obtener por el ejercicio de explotaciones económicas, ni a los derivados de su patrimonio cuando su uso se halle cedido, ni a las ganancias de capital, ni tampoco a los rendimientos sometidos a retención en la fuente por impuesto sobre la renta.”.

”Como con todo acierto concluye el Ministerio Fiscal al evacuar la audiencia conferida, está clara la necesidad de que, junto al elemento subjetivo, concorra el objetivo finalístico de la afectación del bien de que se trate a la función propia de una comunidad religiosa o al cumplimiento de fines benéficos docentes, así como la necesidad de que dicho extremo quede acreditado para que la exención del pago del impuesto aquí cuestionado pueda ser reconocida.”.

Tercero.- Por tanto, el dato esencial será el destino del bien a las actividades enumeradas en la sentencia, que en el caso de las transmisiones lucrativas sugiere que así se establezca por voluntad del transmitente en virtud de testamento, donación, etc. (STS 26 noviembre 1991), o bien sea probado suficientemente por la entidad adquirente. En cualquier caso, queda claro que la sentencia del Tribunal Supremo de 16 de junio de 2000 establece el carácter mixto de la exención y, por consiguiente, el requisito de que el bien esté directamente afecto al cumplimiento de dichas finalidades, como se exige para los bienes propiedad de la Iglesia Católica y sus instituciones dependientes en los Acuerdos con la Santa Sede, extremo que deberá ser acreditado por el sujeto pasivo, a quien corresponde la carga de la prueba.

Cuarto.- La cuestión de la aplicación de la citada doctrina legal a un caso como el presente, relativo a la transmisión lucrativa de varios inmuebles el producto de cuya venta futura, cuando se extingan los contratos de arrendamiento, será destinado a los fines de la entidad, ha sido tratada por el Tribunal Superior de Justicia de Catalunya en las sentencias citadas en el fundamento primero, en los términos siguientes (sentencia de 20 de mayo de 2004):

“SEGUNDO: La literalidad de esta doctrina legal, respondiendo además al supuesto de hecho objeto del recurso de casación en interés de la ley en que se pronuncia, se ciñe a las transmisiones a título oneroso, en las que es sujeto pasivo quien transmite el terreno o constituya o transmita el derecho real de que se trate, según la letra b) del art. 107.1 LHL. Sólo del planteamiento del fundamento de derecho tercero puede sostenerse (“que el inmueble en cuestión esté o haya de ser destinado a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas y hospitalarias”) que el requisito de la afectación también es exigible en las transmisiones a título lucrativo, en que es sujeto pasivo quien adquiere el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate, según la letra a) del mismo art. 107.1 LHL.

“Sin embargo, la aplicación sin distinciones de tal doctrina legal a las transmisiones onerosas y lucrativas plantea serios interrogantes, porque si bien es clara la exigencia de afectación en las onerosas (de esta manera no está exento el plusvalor de terrenos no afectos), es de gran oscuridad la misma exigencia en las lucrativas, en las que por la propia definición de la hipótesis el plusvalor, incremento o plusvalía gravados del terreno siempre lo habrá sido como o cuando no se encontraba afecto (en el caso, inmuebles arrendados por el causante).

“Habría que entender que la exención exigiría en tal supuesto que el propio terreno o la construcción sobre él se han de destinar o afectar a los fines y actividades benéficas. Pero quedan en la penumbra tanto el plazo y las condiciones de la afectación, como, sobre todo, la razón de excluir de la exención el supuesto en que el bien adquirido a título lucrativo se transmite posteriormente a título oneroso, y como es el caso, se destina o se va a destinar el precio obtenido a las atenciones y fines benéficos. En este supuesto de autos, será claro que esa segunda transmisión onerosa no estará exenta, porque el terreno o bien, mientras se generaba un nuevo período de incremento o plusvalía y cuando se transmitía, no se encontraba afecto, pero en nada prejuzga la exención de la propia transmisión a título lucrativo, cuyo producto en metálico sí se ha destinado a los fines de la Entidad, o va a destinarse a tal fin, según consta probado en las actuaciones.”.

“TERCERO: Llegados a este punto, la solución a la litis la proporciona, a juicio de la Sala (y reiterando lo argumentado en la citada sentencia núm. 1.258/2003, de 27 de octubre de 2003, recurso de apelación núm. 61/2003), -y en la igualmente citada núm. 455/2004-, la posterior STS de 20 de noviembre de 2000 (Recurso de Casación núm. 68/1995), en cuyo fundamento tercero se dice lo siguiente:

“Conviene advertir que las Sentencias de 26 de noviembre de 1991 y 9 de abril de 1992, invocadas por la parte recurrida en esta casación, como lo hizo en la instancia y que la Sentencia impugnada cita para fundar su fallo, contienen doctrina sólo parcialmente aplicable en este caso, ya que en la primera se trataba de una donación hecha al Obispado de Vic y en la segunda del legado, a favor de una institución religiosa, de un edificio arrendado con prórroga forzosa, discutiéndose en ambos supuestos la exención (que fue reconocida) de dichas adquisiciones a título gratuito, mientras en los autos de la presente casación se trata de una transmisión onerosa a un tercero, de terrenos en los que se enclava un Colegio y que pertenecieron a una Congregación Religiosa.”.

“A su vez, en la citada STS de 26 de noviembre de 1991 (Recurso núm. 454/1989) se advierte que se trata de un supuesto de una adquisición por la Iglesia Católica, a título gratuito de un tercero, añadiéndose que “la vinculación de la donación a dicho tipo de actividades religiosas está expresamente establecida en la propia escritura notarial, pues, en ella, el Obispado manifiesta que acepta la donación, concretamente, para esos fines y sólo para ellos. Y, en cumplimiento de tal declaración, el Obispado ha afectado las fincas donadas a la Parroquia de Montserrat de la ciudad de Manresa, según certificación que obra en el expediente”.

“Por su parte, la STS de 9 de abril de 1992 (Recurso núm. 1218/1989), igualmente citada en la de 20 de noviembre de 2000, indica que no se opone a la exención “el hecho de que temporalmente el bien transmitido, se halle sujeto a un arrendamiento con prórroga forzosa, dado que tales arrendamientos al producir un rendimiento económico da lugar a que las cantidades percibidas por este concepto vayan destinadas a actividades de beneficencia, que son las funciones que desempeñan las H. C. de S. J., a quien fue legada para tal finalidad la finca transmitida”.

“De lo anterior resulta que no cabe una aplicación sin más de la doctrina legal de la STS de 17 de junio de 2000 a las transmisiones lucrativas, las cuales han de estimarse cubiertas por la exención de las letras c) y e) del art. 106.1 LHL (texto originario, aplicable al caso) cuando, como es el caso, se transmite o va a transmitirse a título oneroso el terreno o bien y el producto de destina a los fines de la Entidad.

“En definitiva, el dato esencial será la afección, dado el carácter mixto de la exención, que en las transmisiones onerosas se referirá al momento de generarse la plusvalía, pero que en las lucrativas hay que referir al destino del bien y también al destino del producto de la venta del bien (sin perjuicio de gravar, si procede y sin exención, esa venta).”.

Quinto.- En este caso consta en la escritura de adjudicación y aceptación de herencia que los bienes adquiridos por la recurrente se destinarán al ejercicio de la actividad y obras benéficas de la entidad, circunstancia que ha confirmado la ecónoma general de la Congregación mediante certificación librada el 5 de diciembre de 2003, en la que se declara: “Todos los bienes de la Congregación están adscritos a la finalidad de la Obra, es decir, los enfermos pobres más necesitados y sobre los que no vela ninguna providencia humana.// La Congregación no puede admitir bienes rentables, a no ser con la obligación de realizarlos en la inmediatez que aconsejen las circunstancias para convertirlos en efectivo metálico y una vez ello realizado pueda destinarlos a los fines de la entidad.// Consecuentemente, dado que las fincas heredadas están gravadas con sus respectivos contratos de arrendamiento suscritos en vida de la causante, las rentas obtenidas tras la adquisición hereditaria de dichas fincas han sido íntegramente destinadas a los fines anteriormente indicados.// Una vez se extingan los contratos de arrendamiento hoy vigentes, dichas fincas serán vendidas a fin de destinar el producto de la venta a la finalidad de la Obra, de conformidad con lo anteriormente expuesto.”.

Con ello se acreditan los requisitos exigidos por la doctrina del Tribunal Superior de Justicia de Catalunya, interpretativa de la sentencia del Tribunal Supremo de 16 de junio de 2000, distinta al criterio de este Consell sobre la interpretación de dicha sentencia recogido en anteriores informes, por lo que debe reconocerse, en aplicación de tal doctrina, la exención solicitada.

Por lo cual,

SE PROPONE

ESTIMAR el recurso interpuesto, y DECLARAR la exención del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos por las transmisiones de referencia.