

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ069294

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN (Sede en Burgos)**

Sentencia 190/2017, de 13 de noviembre de 2017

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 30/2017

**SUMARIO:**

**IIVTNU. Exenciones. Instituciones benéficas o benéfico-docentes. Fundación de Comercio.** La naturaleza rogada de la exención impide aplicarla *ope legis*, y, por supuesto, en modo alguno el Ayuntamiento venía obligado a extender al IBI una exención solicitada únicamente para el IAE. La condición de sujeto pasivo de ambos tributos no ha de coincidir necesariamente, pues la actividad económica puede desarrollarse en un inmueble donde el contribuyente no ostenta ninguno de los derechos que generan dicha condición, como ocurre en el caso de locales arrendados. Además, es criterio jurisprudencial consolidado, que en materia de beneficios tributarios no cabe hacer una interpretación extensiva, dado que constituyen una excepción a la obligación general de contribuir [Vid., STS de 26 de mayo de 2016, recurso n.º 2876/2014 (NFJ064328)]. Pero en este caso, es evidente que en ambos tributos (IBI e IIVTNU) coincidían el bien inmueble y el sujeto pasivo, no existiendo razones para un tratamiento diferenciado máxime si conforme al art. 75 TRLHL, referido al devengo y periodo impositivo y a la vista del reconocimiento de dicha exención para el referido impuesto, como resulta del documento aportado con la demanda cabe concluir que el propio Ayuntamiento consideró que la transmisión se había producido en el ejercicio 2012, al reconocer la exención del Impuesto sobre dicho inmueble para el ejercicio 2013, habiéndose abonado los ejercicios previos por la entidad Federación de Empresarios de Comercio, donante del inmueble y quien constituía la fundación ahora apelante. Procede por ello revocar la sentencia de instancia, y reconocer la exención en el IIVTNU, ya que a la fecha del devengo del impuesto se cumplían los requisitos para la exención solicitada.

**PRECEPTOS:**

Ley 49/2002 (Régimen Fiscal de entidades sin fines lucrativos y de incentivos fiscales al Mecenazgo), arts. 3 y 15.

Ley 29/1998 (LJCA), art. 33.

Ley 50/2002 (Fundaciones), arts. 5 y 13.

Ley 58/2003 (LGT), art. 35.

RDLeg. 2/2004 (TR LHL), arts. 75, 104 y 109.

**PONENTE:**

*Doña María Begoña Gonzalez Garcia.*

Magistrados:

Don MARIA CONCEPCION GARCIA VICARIO

Don MARIA BEGOÑA GONZALEZ GARCIA

Don VALENTIN JESUS VARONA GUTIERREZ

**T.S.J.CASTILLA-LEON SALA CON/AD S-2**

BURGOS

SENTENCIA: 00190/2017

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE

CASTILLA Y LEÓN.- BURGOS

SECCION 2ª

Presidente/allma. Sra. Dª. Concepción García Vicario

SENTENCIA DE APELACIÓN

Número: 190/2017

Rollo de APELACIÓN Nº : 30 / 2017

Fecha : 13/11/2017

Procedimiento Ordinario nº. 27/2016 del Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 1 de Burgos.

Ponente Dª. M. Begoña González García

Letrado de la Administración de Justicia: Sr. Ferrero Pastrana

Ilmos. Sres.:

Dª. Concepción García Vicario

D. Valentín Varona Gutiérrez

Dª. M. Begoña González García

En la Ciudad de Burgos a trece de noviembre de dos mil diecisiete.

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León en Burgos, siendo Ponente la Sra. M. Begoña González García, ha visto en grado de apelación, el Rollo de Apelación Nº 30/2017 interpuesto por la Procuradora Doña María José Martínez Amigo en nombre y representación de la entidad Fundación Comercio contra la sentencia de diecinueve de junio de dos mil diecisiete dictada por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo Nº 1 de Burgos , en el recurso contencioso administrativo seguido por el Procedimiento Ordinario 27/2016 por la que se desestimaba el recurso interpuesto contra la resolución de 29 de enero de 2016 del Tribunal Económico Administrativo Municipal de Burgos que desestima la reclamación económico administrativa contra la resolución de 30 de abril de 2012 que desestimaba el recurso de reposición contra el Decreto de 24 de noviembre de 2011 dictado por el Secretario General de Tributos del Ayuntamiento por el que se desestimaba la solicitud de exención del Impuesto sobre el Incremento de valor de terrenos de naturaleza urbana efectuada en relación con la finca sita en Burgos en la AVENIDA000 nº NUM000 .

Habiendo sido partes en esta instancia, como parte apelada el Ayuntamiento de Burgos representado por el Procurador Don Eugenio Echevarrieta Herrera.

#### **ANTECEDENTES DE HECHO**

##### **Primero.**

El Juzgado de lo Contencioso Administrativo número 1 de Burgos, en el proceso indicado, dictó sentencia con fecha diecinueve de junio de dos mil diecisiete cuya parte dispositiva acuerda:

"Teniendo en cuenta los Fundamentos de Derecho anteriores desestimo íntegramente el recurso contencioso administrativo formulado por el arriba recurrente, y confirmo la resolución recurrida, sin especial pronunciamiento en costas."

#### **Segundo.**

Contra dicha sentencia por la parte recurrente, ahora apelante, se ha interpuesto por medio de escrito de fecha 12 de julio de 2017, recurso de apelación, que fue admitido en ambos efectos, en el que la apelante solicita se dicte sentencia por la que se tenga por formalizado recurso de apelación en los presentes autos por parte de Fundación de Comercio frente a la sentencia de 19 de junio de 2017 y previos los trámites legales se dicte sentencia revocando íntegramente la de instancia y dicte otra de conformidad con el suplico de la demanda.

Dado traslado del mismo a la parte apelada se ha opuesto al recurso de apelación solicitando por medio de escrito de fecha 1 de septiembre de 2017 que se desestime el mismo íntegramente, con imposición al apelante del pago de las costas causadas en este recurso .

#### **Tercero.**

Recibido el recurso, se ha señalado para la votación y fallo el día nueve de noviembre de dos mil diecisiete lo que así se efectuó.

En la tramitación del recurso en ambas instancias se han observado las prescripciones legales.

Siendo ponente Doña M. Begoña González García, Magistrado integrante de esta Sala y Sección.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.**

Es objeto de impugnación en el presente recurso de apelación, la sentencia dictada por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 1 de Burgos, por la que se desestima el recurso contencioso administrativo seguido por el Procedimiento Ordinario 27/2016 interpuesto por la Fundación Comercio contra la resolución de 29 de enero de 2016 del Tribunal Económico Administrativo Municipal de Burgos que desestimaba la reclamación económico administrativa contra la resolución de 30 de abril de 2012 que desestimaba a su vez el recurso de reposición interpuesto contra el Decreto de 24 de noviembre de 2011 dictado por el Secretario General de Tributos del Ayuntamiento, por el que se desestimaba la solicitud de exención del Impuesto sobre el Incremento de valor de terrenos de naturaleza urbana, en relación con la finca sita en Burgos en la AVENIDA000 nº NUM000 .

Y dicha sentencia desestima ahora el recurso en la consideración, como puede leerse en la misma, de dar por reproducidos los argumentos que se recogían en la sentencia dictada en el procedimiento ordinario 34/2013 y de fecha 19 de enero de 2015, respecto a los dos argumentos que se contienen bajo la rúbrica sobre comunicación de la opción del régimen fiscal especial de la Ley 49/2002, en su Fundamento de Derecho Tercero.

Frente a dicha sentencia se alza la parte recurrente, ahora apelante, e invoca como argumentos de su pretensión impugnatoria, que la sentencia apelada incurre en incongruencia omisiva y que no ha resuelto el debate procesal esencial planteado en autos, ni ha valorado la prueba aportada, limitándose a recoger la sentencia dictada en un proceso anterior, por lo que tras reseñarse los antecedentes sobre el objeto y motivos de impugnación de las resoluciones impugnadas, por las que se procede a denegar la exención del Impuesto cuestionado por parte del Ayuntamiento a la Fundación apelante, se resume la estructura de la demanda, sobre el régimen jurídico de la Fundación, sobre el momento en que se ha de entender realizada la transmisión del inmueble, los efectos respecto del otro impuesto tramitado al mismo tiempo que respecto la que se ha denegado la exención, como es el IBI y de lo que resulta una incoherencia en la actuación municipal, siendo todas estas las cuestiones que se suscitaban en la demanda y a las que no se ha dado respuesta en la sentencia apelada, también sobre si se comunicó y se optó en tiempo y forma la solicitud de exención y que sí que concurren en la apelante los requisitos materiales para la aplicación de la exención.

Que no es posible considerar que dado que se trataba de una fundación en formación, la sujeción al impuesto, ni entender como firme y perfeccionado a los efectos del mismo, la transmisión por parte de los fundadores aportantes del inmueble que se entrega como patrimonio dotacional y que la transmisión y devengo del impuesto, solo puede tener lugar cuando se adquiriera la personalidad jurídica y que dicha tesis se ha acogido por el Ayuntamiento a los efectos del IBI, aplicando de manera diversa el derecho en ambos impuestos.

Todo lo cual se desarrolla en el apartado tercero del recurso de apelación, referido al momento del devengo del impuesto de plusvalía municipal, al considerar que debe ser el momento de la efectiva transmisión del dominio de los bienes inmuebles, ya que de atender a uno u otro momento, ello sería determinante a los efectos de considerar realizada la correcta comunicación y opción del régimen fiscal especial con el modelo 036 y la concurrencia de los presupuestos del artículo 3 de la Ley, tras la eliminación de la cláusula de reversión de la escritura original, motivo no tratado en la sentencia apelada, por lo que la misma incurre en incongruencia omisiva, reiterándose los argumentos de la demanda respecto a todas las cuestiones planteadas y que se ha hecho referencia al tratamiento jurídico que ha merecido el otro impuesto, el IBI, respecto del cual si se entendió que el momento del devengo no era el de la aportación en la escritura de constitución del año 2011, sino en el momento de inscripción de la Fundación en el Registro de Fundaciones en el año 2012 y para el ejercicio fiscal del 2013.

En el apartado cuarto del recurso de apelación se invoca, sobre el Fundamento de derecho tercero de la sentencia apelada, que la misma incurre en errores e incorrecta valoración de la prueba aportada, ya que aun cuando se entendiera que el momento del devengo es el de la fecha de la transmisión inicial en el 2011, en ese momento se optó adecuadamente y de manera inequívoca por el régimen fiscal de la Ley 49/2002 y se comunicó tal decisión al Ayuntamiento y que concurrían todos los requisitos para su aplicación, se invoca igualmente respecto de la forma de la opción por el régimen fiscal especial, que se optó adecuadamente por el mismo y de manera inequívoca, de conformidad con lo que establece la Ley y que la documentación fue aportada y conocida por el Ayuntamiento y respecto del resto de las alegaciones en cuanto a la forma y lugar en que se ejerció dicha opción, las mismas no han sido objeto de análisis en la sentencia de instancia, se razona igualmente el cumplimiento de los requisitos materiales del artículo 3 de la Ley y se cuestiona igualmente la imposición de costas en la instancia.

## Segundo.

Frente a dichas alegaciones y pretensiones impugnatorias, por el Ayuntamiento demandado, ahora apelado, se sostiene la conformidad a derecho de la sentencia apelada, en la consideración de que la misma no resulta incongruente de forma omisiva, dado que conforme a la jurisprudencia que se recoge en el escrito de oposición al recurso de apelación, la misma no adolece de dicho defecto, ya que no existe indefensión, ni consecuencia jurídica alguna, por la ausencia de valoración de las testificales practicadas y que dados los términos del asunto planteado, no se vulnera ningún derecho por reproducir la sentencia dictada por el Juzgado homónimo de Burgos, dado que si los mismos fundamentos fueron invocados en el recurso de apelación 27/2015, donde la Sala en su sentencia de 24 de julio de 2015, sin entrar a conocer el fondo del asunto, anulo la resolución del TEAM, con retroacción de actuaciones, a fin de que se constituyera nuevamente dicho Tribunal, con el suplente correspondiente a la Vocal Secretaria, sin que la resolución dictada ahora por el TEAM y la sentencia apelada, incurran en ningún defecto, por reproducir los mismos razonamientos.

Y sobre la falta de cumplimiento por parte de la recurrente del requisito de comunicación previa de haber optado por el régimen fiscal especial de la Ley 49/2002, se remite a los razonamientos de la sentencia de instancia y del TEAM que se reproducen y que no han sido desvirtuados por la exposición de la recurrente.

Y por lo que respecta al hecho imponible y al devengo también se remite a los argumentos del TEAM y finalmente se precisa que como se indicó en la sentencia del Juzgado nº 2, tampoco tenía la recurrente derecho a la exención por la indiscutida existencia de una cláusula de reversión, ni tampoco podía ser considerada entidad sin ánimo de lucro, a estos efectos conforme al artículo 3.6, al menos hasta que se modificaron las escrituras en el año 2012, fecha posterior a la interposición del recurso en vía económico administrativa y que fue la causa que permitió la inscripción el 7 de mayo de 2012 y que la administración local requirió la subsanación y que la actora no recurrió dicha resolución, ni solicitó aclaración y que incluso tras la resolución inicial y la reposición siguió existiendo dicho defecto.

Que en cuanto a las costas y sobre la posible existencia de dudas, de existir las mismas se solventaron con las dos resoluciones del TEAM y dos sentencias de instancia en idénticos términos, por lo que se termina solicitando la desestimación del recurso de apelación y confirmación de la sentencia apelada.

### Tercero.

Y expuestos en dichos términos las posturas procesales de ambas partes, hemos de comenzar el estudio del presente recurso comenzando por indicar respecto del motivo de impugnación referido a la incongruencia omisiva de la sentencia apelada, que si bien es cierto que hubiera sido deseable que en dicha sentencia se hubiera entrado a analizar los concretos motivos de impugnación que se esgrimían por la ahora apelante contra la resolución impugnada, sin haberse limitado a transcribir una sentencia, con independencia de su corrección o no, lo que será objeto de posterior estudio en la presente sentencia, lo cierto es que dicha sentencia analizaba la falta de comunicación previa de la opción del régimen fiscal especial, conforme establece el artículo 15.4 de la Ley 49/2002, pero no examinaba el resto de los motivos que se habían esgrimido, como resultaban incluso expuestos en el recurso de apelación formulado contra la sentencia dictada en el PO 34/2013 de fecha 19 de enero de 2015 y así se recogía expresamente por esta Sala, en la sentencia dictada en el recurso de apelación 27/2015 formulado contra aquélla y de fecha 24 de julio de 2015 y en cuyo Fundamento de Derecho Segundo, donde se resumían las pretensiones de la apelante, ya se ponía de relieve por la apelante que no se había pronunciado el Juzgador sobre el momento del devengo del Impuesto y la existencia de una transmisión diferida por estar la fundación en periodo de formación, lo que necesariamente exige un estudio previo, como de hecho incluso en la resolución impugnada, al de considerar, una vez determinado el momento del devengo, si se cumplían o no los requisitos para la exención, pues bien dicha falta de pronunciamiento al respecto de la sentencia apelada, no puede ser calificada en todo caso como un supuesto de incongruencia omisiva que determinase la nulidad de la misma, ya que como precisa el Tribunal Supremo en su sentencia de su Sala 3ª de 25 octubre de 2017, nº 1615/2017, dictada en el recurso 2723/2016:

Existe incongruencia cuando se produce una inadecuación entre el fallo o parte dispositiva de la sentencia y el petitum o los términos en los que las partes plantearon sus pretensiones. Al conceder más, o menos o cosa distinta de lo pedido, el órgano judicial incurre en las formas de incongruencia conocidas como ultra petita, citra petita o extra petita partium ( sentencias del Tribunal Constitucional 13/1987, FJ 3º, 48/1989, FJ 7º, 124/2000, FJ 3º; 114/2003, fj 3º, 174/2004, FJ 3º, 264/2005, FJ 2º, 40/2006, FJ 2º, Y 44/2008, FJ 2º, entre otras.

Sobre la incongruencia omisiva en las sentencias, siguiendo la doctrina del Tribunal Constitucional, hemos dicho que este vicio constituye, en todo caso, infracción de las normas reguladoras de las sentencias, contenidas en la LJCA, LEC y LOPJ, y que, incluso, tiene trascendencia constitucional en determinados casos en que constituye vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva residenciable en amparo ante el Tribunal Constitucional. Debe aclararse que si bien es cierto que la ausencia de respuesta expresa a las cuestiones suscitadas por las partes puede generar la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva; sin embargo no todos los supuestos son susceptibles de una solución unívoca, debiendo ponderarse las circunstancias concurrentes en cada caso para determinar si el silencio de la resolución judicial constituye una auténtica lesión del artículo 24.1 CE, o si, por el contrario, puede razonablemente interpretarse como una desestimación tácita que satisfaga las exigencias del derecho a la tutela judicial efectiva ( SSTC 175/1990, de 12 de noviembre; 88/1992, de 8 de junio; 26/1997, de 11 de febrero; y 83/1998, de 20 de abril, entre otras muchas).

Según la doctrina constitucional, ha de diferenciarse entre las alegaciones aducidas por las partes para fundamentar sus pretensiones y las pretensiones en sí mismas consideradas; de manera que si bien respecto de las primeras no es necesaria una contestación explícita y pormenorizada a todas y cada una de ellas, siendo suficiente, en atención a las circunstancias particulares del caso, una respuesta global y genérica, aunque se omita respecto de alegaciones concretas no sustanciales, la exigencia de congruencia, referida a la pretensión misma, es más rigurosa. Pues, en este caso, para poder apreciar la existencia de una respuesta tácita y una mera omisión sin trascendencia constitucional, es necesario que del conjunto de los razonamientos contenidos en la resolución pueda deducirse razonablemente, no sólo que el órgano judicial ha valorado la pretensión deducida, sino, además, los motivos fundamentadores de ella ( SSTC 26/1997, de 11 de febrero; 129/1998, de 16 de junio; 181/1998, de 17 de septiembre; 15/1999, de 22 de febrero; 74/1999, de 26 de abril; y 94/1999, de 31 de mayo, entre otras muchas).

La LJCA contiene diversos preceptos relativos a la congruencia de las sentencias, como el art. 33.1, que establece que los órganos del orden jurisdiccional Contencioso- Administrativo juzgarán dentro del límite de las pretensiones formuladas por las partes y de los motivos que fundamenten el recurso y la oposición. Impone, por tanto, la congruencia de la decisión comparándola con las pretensiones y con las alegaciones que constituyan

motivos del recurso y no meros argumentos jurídicos. Por consiguiente, para determinar el sentido y alcance de la congruencia, es necesario tener en cuenta que: "en la demanda contencioso-administrativa se albergan pretensiones de índole varia, de anulación, de condena etc., las pretensiones se fundamentan a través de concretos motivos de impugnación o cuestiones, y las cuestiones o motivos de invalidez aducidos se hacen patentes al Tribunal mediante la indispensable argumentación jurídica. Argumentos, cuestiones y pretensiones son, por tanto, discernibles en el proceso administrativo, y la congruencia exige del Tribunal que éste no solamente se pronuncie sobre las pretensiones, sino que requiere un análisis de los diversos motivos de impugnación y de las correlativas excepciones u oposición que se han planteado ante el órgano jurisdiccional. No así sucede con los argumentos jurídicos, que no integran la pretensión ni constituyen en rigor cuestiones, sino el discurrir lógico-jurídico de las partes, que el Tribunal no viene imperativamente obligado a seguir en un iter paralelo a aquel discurso".

En todo caso, el respeto al principio de congruencia no alcanza a limitar la libertad de razonamiento jurídico del Tribunal de instancia, ni tampoco le obliga a seguir el orden de alegaciones de las partes, bastando con que establezca los hechos relevantes para decidir el pleito y aplicar la norma del ordenamiento jurídico que sea procedente.

El requisito de la congruencia, en fin, no supone que la sentencia tenga que dar una respuesta explícita y pormenorizada a todos y cada uno de los argumentos de las partes, siempre que exteriorice, tomando en consideración las pretensiones y alegaciones de aquéllas, los razonamientos jurídicos que, en el sentir del Tribunal, justifican el fallo (Cfr. SSTs de 20 de diciembre de 1996 y 11 de julio de 1997, entre otras muchas).

Es por lo que ante dicha doctrina jurisprudencial, se ha de concluir que dado que la sentencia apelada ha desestimado el recurso de la recurrente, en cuanto a la pretensión de anulación de la resolución impugnada dictada por el TEAM de fecha 29 de enero de 2016 que desestimaba, a su vez, la reclamación económico administrativa formulada contra la resolución que desestimó el recurso de reposición interpuesto contra el Decreto de la Alcaldía del Ayuntamiento de Burgos de 24 de noviembre de 2011, por el que se denegaba la solicitud de exención del Impuesto sobre el Incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana y en la medida en que se ha desestimado dicha pretensión, no puede considerarse que la sentencia apelada sea incongruente, aun cuando solo haya existido una desestimación tácita de unos concretos argumentos jurídicos, lo que determina que esta Sala deba proceder a su análisis y resolución.

#### Cuarto.

Siguiendo con el resto de los motivos impugnatorios del presente recurso y comenzando, como igualmente se abordaba en la resolución impugnada, por el análisis de dos cuestiones fundamentales, cuales son, las referidas a cuando ha de entenderse producido, en el presente caso, el hecho imponible y su devengo, ya que mientras el TEAM consideraba que, dado lo establecido tanto, en la Ley General Tributaria, como en concreto para esta figura impositiva, en los artículos 104 y 109 del Real Decreto Legislativo 2/2004 por el que se aprueba el texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, la cuestión estribaba en determinar si la transmisión del bien inmueble, no se había producido en la fecha de la escritura de constitución de la Fundación Comercio, sino solo cuando la misma adquiere personalidad jurídica con su inscripción en el Registro de Fundaciones, la Administración demandada concluía que, dado que la normativa referida a las Fundaciones, en concreto la Ley 50/2002, prevé el supuesto de las fundaciones en formación en su artículo 13, es por lo que resultaba que está contemplando la existencia de un patrimonio de la fundación en formación, incluso antes de su inscripción y que si bien hasta su inscripción no existe la personalidad jurídica, ello no excluía la existencia de un patrimonio.

Y si bien ello es así, como también lo es que la Ley General Tributaria prevé la posibilidad de que conforme al artículo 35.4, en la redacción aplicable en el presente caso, se contemple la existencia de obligados tributarios, como los entes sin personalidad jurídica, pero en este caso se ha de considerar que no es discutible que la fundación carece de personalidad jurídica hasta su inscripción en el Registro de Fundaciones, como resulta claramente del artículo 4 de la Ley 50/2002 de 26 de diciembre, siendo dicha inscripción de carácter constitutivo, como precisan las sentencias del TSJ de Madrid, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 9 de mayo de 2003, nº 529/2003, dictada en el recurso 1126/1998, de la que fue Ponente Don José Luis Quesada Varea:

... es cierto que la Ley citada, al establecer en su artículo 3.1 que "las fundaciones tendrán personalidad jurídica desde la inscripción de la escritura pública de su constitución en el correspondiente Registro de Fundaciones", en realidad está atribuyendo naturaleza constitutiva a la inscripción registral, al igual que hace ahora

el artículo 4 de la Ley 50/2002, de 26 diciembre , que derogó aquélla. Sin embargo, el artículo 11 de la primera (mediante fórmula que reproduce el artículo 13 de la última), confería una cierta capacidad de obrar a las fundaciones en proceso de formación, considerando como tales a aquéllas ya constituidas en escritura pública y aun no inscritas, cual sucede con la aquí recurrente. Dicho precepto autoriza al órgano de gobierno de la fundación para realizar, además de los actos necesarios para la inscripción, aquéllos que no admitan demora sin perjuicio para la fundación. Desde una concepción amplia inspirada en el principio "pro actione" que deriva del derecho a la tutela judicial efectiva, la impugnación de la resolución administrativa dictada en el procedimiento para la inscripción puede entenderse enmarcada entre tales actos.

Y la sentencia de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-Administrativo de 13 de diciembre de 2005, dictada en el recurso 1126/2003 :

La adquisición de la personalidad jurídica de las fundaciones solo se produce tras la inscripción de la escritura pública de constitución en el Registro ( art. 3.1 de la Ley 30/1994 y art. 5 de la Ley 50/2002 ), por lo que, con independencia de toda otra consideración la normativa que ha de tomarse en consideración por la Administración para inscribir la Fundación en el Registro es la vigente en el momento de presentación de la solicitud de inscripción. Es en este momento en el que la Administración ha de comprobar, conforme a la norma vigente en ese tiempo, la concurrencia de los requisitos exigidos para su inscripción, dotándola así de personalidad jurídica hasta entonces inexistente. De forma que solo con la inscripción surge en el mundo jurídico frente a terceros, y consecuentemente ha de concluirse que nuestro ordenamiento atribuye naturaleza constitutiva a la inscripción registral de las fundaciones (así lo ha considerado también otras sentencias como Sentencia del TSJ Madrid Sala de lo Contencioso- Administrativo, sec. 9ª de 9 de mayo de 2003 , núm. 529/2003 (rec. 1126/1998 ) y ello con independencia que se confiera cierta capacidad de obrar a los miembros del órgano de gobierno de las fundaciones en proceso de formación (art. 13 ), considerando como tales a aquéllas ya constituidas en escritura pública y aun no inscritas, cual suceden el supuesto que nos ocupa. Dicho precepto autoriza al órgano de gobierno de la fundación para realizar, además de los actos necesarios para la inscripción, "únicamente aquellos otros que resulten indispensables para la conservación de su patrimonio y los que no admitan demora sin perjuicio para la fundación, los cuales se entenderán automáticamente asumidos por ésta cuando obtenga personalidad jurídica". De este precepto no puede deducirse, como pretende el recurrente, que la inscripción es un mero requisito formal de publicidad, pues al margen de lo anteriormente expuesto, esta situación es excepcional y transitoria de forma que si los patronos no inscriben la fundación en los seis meses siguientes al otorgamiento de la escritura pública fundacional se les cesará y "responderán solidariamente de las obligaciones contraídas en nombre de la fundación y por los perjuicios que ocasione la falta de inscripción".

Y dicho esto y si bien es cierto, como antes indicábamos, que el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria , establecía que tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición, es evidente que la fundación en formación no puede considerarse como una unidad económica o patrimonio separado susceptible de imposición, dado que aquí no se trata de que dicha fundación en formación haya realizado actividades susceptibles de imposición, sino si la transmisión que se realiza en concepto de dotación y para la constitución de dicha fundación, se puede entender consumada en el momento que se otorga la escritura de fecha 23 de junio de 2011 o cuando se produce la inscripción de la Fundación el 7 de mayo de 2012, lo que además no se produce hasta la modificación de los estatutos de la Fundación, que no era una consecuencia derivada para tener o no un beneficio fiscal, sino porque no podía quedar a la voluntad del patrono o promotor de la fundación, si esta desaparecía, el destino de los bienes, ya que no podía ser el fundador, sino del patronato, el que decidiera el destino del bien inmueble aportado y al afectar a un bien inmueble fue necesario una asamblea general que decidiera si se modificaban los estatutos conforme indicaba el Registro de Fundaciones y se constituía la fundación o no, como explicó, el que fue Director de la Fundación Don Nazario , en el acto de la vista al minuto 16:00 y siguientes de la misma.

Por lo que una cosa es que la fundación en proceso de formación, conforme establece el artículo 13.1 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones y una vez otorgada la escritura fundacional y en tanto se procede a la inscripción en el correspondiente Registro de Fundaciones, el Patronato de la fundación realice, además de los actos necesarios para la inscripción, únicamente aquellos otros que resulten indispensables para la conservación de su patrimonio y los que no admitan demora sin perjuicio para la fundación, los cuales se entenderán automáticamente asumidos por ésta cuando obtenga personalidad jurídica, es decir que tenga cierta capacidad y

se hable de patrimonio, pero otra que ello signifique que pueda considerarse consumada la transmisión de la propiedad a una entidad en ese momento, cuando no solo carece de personalidad jurídica, sino que necesariamente, en caso de no procederse a la inscripción en el Registro e Fundaciones, los bienes que constituyen la dotación para su constitución, revertirían necesariamente al fundador, con lo cual no se habría producido el hecho imponible al que se refiere el artículo 104 del Texto Refundido, por cuanto no cabría considerar que estemos ante una transmisión de la propiedad, en un supuesto en el que el adquirente carece de personalidad jurídica, lo que está condicionada a la inscripción de la fundación y en caso de no adquirirla se produciría la reversión, por lo que se puede entender que estamos ante un supuesto de condición suspensiva de la materialización definitiva de la adquisición de la propiedad, por lo que como indica el artículo 109 del TRLHL al que se refiere la consulta de la DGT V542/2017 de 2 marzo de 2017, en la que se indica que:

Por último, los apartados 2 a 4 del artículo 109 del TRLRHL, establecen lo siguiente:

"2. Cuando se declare o reconozca judicial o administrativamente por resolución firme haber tenido lugar la nulidad, rescisión o resolución del acto o contrato determinante de la transmisión del terreno o de la constitución o transmisión del derecho real de goce sobre aquel, el sujeto pasivo tendrá derecho a la devolución del impuesto satisfecho, siempre que dicho acto o contrato no le hubiere producido efectos lucrativos y que reclame la devolución en el plazo de cinco años desde que la resolución quedó firme, entendiéndose que existe efecto lucrativo cuando no se justifique que los interesados deban efectuar las recíprocas devoluciones a que se refiere el artículo 1.295 del Código Civil . Aunque el acto o contrato no haya producido efectos lucrativos, si la rescisión o resolución se declarase por incumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo del impuesto, no habrá lugar a devolución alguna.

3. Si el contrato queda sin efecto por mutuo acuerdo de las partes contratantes, no procederá la devolución del impuesto satisfecho y se considerará como un acto nuevo sujeto a tributación. Como tal mutuo acuerdo se estimará la avenencia en acto de conciliación y el simple allanamiento a la demanda.

4. En los actos o contratos en que medie alguna condición, su calificación se hará con arreglo a las prescripciones contenidas en el Código Civil. Si fuese suspensiva no se liquidará el impuesto hasta que ésta se cumpla . Si la condición fuese resolutoria, se exigirá el impuesto desde luego, a reserva, cuando la condición se cumpla, de hacer la oportuna devolución según la regla del apartado anterior."

Por lo que en este caso bien podría considerarse que la transmisión del bien inmueble no tiene carácter definitivo o traslativo hasta que no se procede a la inscripción de la Fundación, ya que esta no solo determinaría la obtención de la personalidad jurídica de la Fundación, que hasta ese momento solo podría considerarse en formación con las limitadas competencias a la que antes nos hemos referido, sino que en caso de denegación de la inscripción, ello no implica que la fundación pudiese continuar como un ente sin personalidad jurídica, que es a los supuestos a los que se refiere el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria , sino que esta desaparecería del mundo jurídico procediendo a la reversión de sus bienes, por ello se ha de considerar que, como también manifiesta otra consulta de la DGT V2594/2011 de 31 octubre 2011, en la que además se planteaba precisamente el régimen especial de las entidades sin fines lucrativos, ya que la entidad consultante era una federación de empresarios, sin ánimo de lucro, que estaba acogida al régimen fiscal especial de entidades sin fines lucrativos contenido en la Ley 49/2002 y deseaba constituir una fundación con fines de interés general, para lo cual aportaría, a título gratuito, un inmueble, que formaría parte de su sede social, como dotación patrimonial inicial a la citada fundación y en la que la Dirección General de los Tributos informa que siempre y cuando la futura fundación cumpla todos y cada uno de los requisitos del artículo 3 Ley 49/2002 , podría acogerse al régimen fiscal especial regulado en dicho texto legal y que partiendo de la hipótesis de que se cumplieran con dichos requisitos del art. 2 y 3 Ley 49/2002 , resultaría de aplicación el régimen fiscal especial de la Ley 49/2002, a la aportación de un inmueble, por parte de la entidad consultante, en favor de la fundación de futura creación, por lo que la donación que la entidad consultante realizara en favor de la mencionada fundación, tanto si es o no destinada a la dotación fundacional, deberá valorarse por su valor de mercado, no sólo en sede del donante, sino también en sede del donatario, no obstante, la renta que pudiera ponerse de manifiesto atendiendo a lo dispuesto en el artículo 15, 2 y 3 TRLIS, con ocasión de la aportación del mencionado inmueble, tanto en sede de la consultante como en sede de la adquirente, estará exenta de tributación en virtud de lo de lo dispuesto en el artículo 6, 1 y 3 Ley 49/2002 . Por último, se indica que la participación de la entidad consultante en la constitución de la fundación de futura creación, mediante la aportación de un inmueble, no impedirá la aplicación del régimen fiscal especial del título II Ley 49/2002, en la medida en que la consultante siga cumpliendo todos y cada uno de los requisitos previstos en el artículo 3 de dicho texto legal .

Y que respecto de la tributación local, se señalaba, que al tratarse de una entidad sin ánimo de lucro, la transmisión estaría exenta del impuesto sobre el incremento de valores de terrenos de naturaleza urbana, siempre que se comunique al Ayuntamiento correspondiente, el ejercicio de la opción regulada en el artículo 15, 1 Ley 49/2002 y se cumplan los demás requisitos relativos al régimen fiscal especial. Asimismo, se recoge la exención del IBI en la medida en que la fundación de futura creación haya ejercitado la opción por la aplicación del régimen fiscal de la Ley 49/2002, según la regulación del art. 15, 1 Ley 49/2002, siempre que cumpla los requisitos de dicho artículo y haya comunicado el ejercicio de la opción por el régimen fiscal al Ayuntamiento competente por la localización del bien inmueble de que se trate, es evidente que no se está planteando cuando se produce exactamente el hecho imponible en todos esos casos, pero también lo es que mientras no exista la constitución de la Fundación, mediante su inscripción y dado el carácter constitutivo de la misma, no puede hablarse de transmisión efectiva y definitiva de la propiedad, sin que además la facultad de opción pudiera comprenderse dentro de las limitadas facultades que conforme al artículo 13 puede realizar la fundación en formación, por lo que en el presente caso, es evidente que si bien es discutible que cuando se realiza la escritura de aportación el 23 de junio de 2011 se cumpliera con el requisito formal de comunicar la opción, ya que como admitió el asesor fiscal de la Fundación Don Casiano, a preguntas del Letrado de la Corporación, no existía un escrito concreto en el que se indicará dicha opción, con independencia de que se pudiera inducir la misma de la propia escritura, escritura que por otro lado se ha de aportar para la liquidación dada la Ordenanza Fiscal 503 aplicable en su artículo 19, ya que en contra del criterio del Ayuntamiento demandado, hemos de afirmar que a tenor del texto literal del Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, en su artículo 2 y especialmente para la aplicación del régimen fiscal especial a efectos de los tributos locales, se precisa que:

1. A efectos de lo dispuesto en el apartado 4 del art. 15 de la Ley 49/2002, las entidades sin fines lucrativos deberán comunicar el ejercicio de la opción regulada en el art. 1 de este reglamento.

2. En relación con la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, la comunicación a que se refiere el apartado 1 deberá dirigirse al ayuntamiento competente por razón de la localización del bien inmueble de que se trate.

3. En relación con la exención en el Impuesto sobre Actividades Económicas, la comunicación a que se refiere el apartado 1 se entenderá realizada con la presentación de la declaración censal a que se refiere el art. 1 de este reglamento.

4. En el supuesto de que las entidades sin fines lucrativos renuncien a la aplicación del régimen fiscal especial, deberán comunicar tal circunstancia a la entidad competente a que se refiere el apartado 2.

En el caso del Impuesto sobre Actividades Económicas, la comunicación de la renuncia se entenderá realizada con la presentación de la declaración censal a que se refiere el párrafo segundo del art. 1.2 de este reglamento.

5. Los sujetos pasivos que, teniendo derecho a la aplicación del régimen fiscal especial en relación con los tributos locales, hubieran satisfecho las deudas correspondientes a éstos tendrán derecho a la devolución de las cantidades ingresadas.

Por lo que no es igual la comunicación que debe dirigirse a los efectos del IBI y el IIVTNU, como en el caso del IAE, donde si se refiere expresamente a la declaración censal, dado que incluso el testigo antes citado, explico en el acto de la vista, las dificultades que existían para presentar dicha declaración censal, antes de la obtención de la personalidad jurídica mediante la inscripción, sin que además en este caso existiera comunicación de la renuncia a la aplicación del régimen especial, es por todo ello que atendiendo a la fecha en la que ha de considerarse cumplido el hecho imponible, en ese momento ya no cabría apreciar concurrentes los argumentos que esgrimía el Ayuntamiento para denegar la exención, al mismo tiempo cabe finalmente referirse a las alegaciones que realiza la apelante respecto del tratamiento que ha merecido dicha transmisión a los efectos del IBI y es que no se trata de que dicho expediente haya sido o no objeto de este expediente de exención, sino de analizar porque el Ayuntamiento, cuando se trata del mismo inmueble y del mismo sujeto pasivo ha considerado en el caso del IBI procedente la aplicación del régimen fiscal especial, podrían existir justificaciones si se hubiera tratado de tributos cuyo sujeto pasivo puede no ser el mismo, como ocurre con el IAE, a lo que se refiere la sentencia del TSJ de Madrid Sala de lo Contencioso-Administrativo de 8 de junio de 2017, nº 383/2017, dictada en el recurso 1370/2015 y en la que se razona que:

La naturaleza rogada de la exención impide aplicarla ope legis, y, por supuesto, en modo alguno el Ayuntamiento venía obligado a extender al IBI una exención solicitada únicamente para el IAE. Nótese que la condición de sujeto pasivo de ambos tributos no ha de coincidir necesariamente, pues la actividad económica puede desarrollarse en un inmueble donde el contribuyente no ostenta ninguno de los derechos que generan dicha condición, como ocurre en el caso de locales arrendados. Además, es criterio jurisprudencial consolidado, que deriva de lo dispuesto en los arts. 12 y 14 LGT, que en materia de beneficios tributarios no cabe hacer una interpretación extensiva, dado que constituyen una excepción a la obligación general de contribuir ( STS de 26 de mayo de 2016, RC 2876/2014, y muchas otras).

Pero en este caso, es evidente que en ambos tributos coincidían el bien inmueble y el sujeto pasivo, no existiendo razones para un tratamiento diferenciado máxime si conforme al Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales y que conforme su artículo 75 referido al devengo y periodo impositivo y a la vista del reconocimiento de dicha exención para el referido impuesto, como resulta del documento aportado con la demanda y obrante al folio 189 de autos, del que cabe concluir que el propio Ayuntamiento consideró que la transmisión se había producido en el ejercicio 2012, al reconocer la exención del Impuesto sobre dicho inmueble para el ejercicio 2013, habiéndose abonado los ejercicios previos por la entidad Federación de Empresarios de Comercio, donante del inmueble y quien constituía la fundación ahora apelante, tal y como resulta de los folios 190 y siguientes, procediendo por todo ello la estimación del recurso y con revocación de la sentencia de instancia, estimar el recurso interpuesto por la ahora apelante contra la resolución de 29 de enero de 2016 del Tribunal Económico Administrativo Municipal de Burgos que desestima la reclamación económico administrativa contra la resolución de 30 de abril de 2012 que desestimaba el recurso de reposición contra el Decreto de 24 de noviembre de 2011 dictado por el Secretario General de Tributos del Ayuntamiento por el que se desestimaba la solicitud de exención del Impuesto sobre el Incremento de valor de terrenos de naturaleza urbana efectuada en relación con la finca sita en Burgos en la AVENIDA000 nº NUM000 y por no ser las mismas conformes a derecho, dado que a la vista de lo expuesto en esta sentencia, procedía el reconocimiento de la exención, ya que a la fecha del devengo del impuesto se cumplían los requisitos para la exención solicitada.

### ÚLTIMO.

De conformidad con lo establecido en el artículo 139 de la L.J.C.A. de 1998, habiéndose estimado el recurso de apelación interpuesto, procede no hacer especial imposición de las costas procesales causadas a ninguna de las partes.

Vistos los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Burgos, dicta el siguiente:

### FALLO

Que se estima el recurso de apelación registrado con el Nº 30/2017 interpuesto por la Procuradora Doña María José Martínez Amigo en nombre y representación de la entidad Fundación Comercio contra la sentencia de diecinueve de junio de dos mil diecisiete dictada por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo Nº 1 de Burgos, en el recurso contencioso administrativo seguido por el Procedimiento Ordinario 27/2016 por la que se desestimaba el recurso interpuesto contra la resolución de 29 de enero de 2016 del Tribunal Económico Administrativo Municipal de Burgos que desestima la reclamación económico administrativa contra la resolución de 30 de abril de 2012 que desestimaba el recurso de reposición contra el Decreto de 24 de noviembre de 2011 dictado por el Secretario General de Tributos del Ayuntamiento por el que se desestimaba la solicitud de exención del Impuesto sobre el Incremento de valor de terrenos de naturaleza urbana efectuada en relación con la finca sita en Burgos en la AVENIDA000 nº NUM000.

Y en virtud de dicha estimación se revoca la sentencia apelada, para en su lugar dictar otra por la que con estimación del recurso interpuesto contra las resoluciones impugnadas se declara que las mismas no son conformes a derecho, procediendo en su lugar a reconocer el derecho a la exención del Impuesto Municipal sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, con las consecuencias inherentes al citado reconocimiento y todo ello

sin expresa imposición de las costas procesales del presente recurso a ninguna de las partes, tanto de la instancia, como las del presente recurso de apelación.

Notifíquese e esta resolución a las partes.

La presente sentencia, de conformidad con la reforma introducida por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, es susceptible de recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo y/o ante la Sección de Casación de la Sala de lo Contencioso-Administrativo con sede en el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, de conformidad con lo previsto en el art. 86.1 y 3 de la LJCA y siempre y cuando el recurso, como señala el art. 88.2 y 3 de dicha Ley, presente interés casacional objetivo para la formación de Jurisprudencia; mencionado recurso de casación se preparará ante esta Sala en el plazo de los treinta días siguientes a la notificación de esta sentencia y en la forma señalada en el art. 89.2 de la LJCA.

Devuélvans e los autos al Juzgado de procedencia, con certificación de esta resolución para ejecución y cumplimiento.

Así por esta nuestra sentencia lo pronunciamos, mandamos y firmamos, los Ilmos. Sres. Magistrados componentes de la Sala al inicio indicados, de todo lo cual, yo el LAJ, Doy fe

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.