



### **Expediente 103/20**

El Consell Tributari, en sessió de 22 de juny de 2020, en conformitat amb el article 47.1.b) de la Ley 1/2006, de 13 de marzo, reguladora del régimen especial del municipio de Barcelona y el artículo 2.1.b) de su Reglamento orgánico, emite informe a petición de la Regidora de Comerç, Mercats, Consum, Règim Interior i Hisenda sobre las siguientes cuestiones:

Primera: Para revisar los beneficios fiscales, ¿Hace falta que previamente se produzca una transposición del Derecho de la Unión Europea, en materia de ayudas de Estado ilegales, al ordenamiento jurídico español?

Segunda: Una administración tributaria como el Ayuntamiento de Barcelona, ¿Puede revisar los beneficios fiscales contrarios al Derecho de la Unión Europea sin que exista una Decisión de la Comisión?

Tercera: ¿Puede el Ayuntamiento de Barcelona revisar los beneficios fiscales contrarios al Derecho de la Unión Europea de un obligado tributario de los últimos diez años, o únicamente puede denegar las nuevas solicitudes hacia el futuro?

Cuarta: ¿Si el Ayuntamiento de Barcelona no puede revisar los beneficios fiscales contrarios al Derecho de la Unión Europea, es por que estos beneficios derivan de los principios rectores del sistema tributario español, porque son necesarios para el funcionamiento o eficacia del citado sistema tributario?

Quinta: ¿La revisión de beneficios fiscales contrarios al Derecho de la Unión Europea por parte del Ayuntamiento de Barcelona, es improcedente por ir en contra del principio de confianza legítima de los obligados tributarios en la normativa estatal vigente y en las resoluciones firmes obtenidas hace años?

Sexta: ¿Se tiene que considerar el arrendamiento del patrimonio inmobiliario de las entidades sin ánimo de lucro como explotación económica y, por lo tanto, sin derecho a los beneficios fiscales en los inmuebles objeto de arrendamiento regulados en la Ley 49/2002 por ir en contra del Derecho de la Unión Europea?

La solicitud de emisión de informe de fecha 4 de mayo de 2020 se acompañó en la misma fecha de: Solicitud de informe de fecha 4 de marzo de 2020 realizada por el señor Rafael Olañeta Fernández Grande, Director de la Inspección de Hacienda al señor Ramón Falcón y Tella, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense de

Madrid e Informe de fecha 17 de abril de 2020 relativo a “La posibilidad del Ayuntamiento de Barcelona de revisar los beneficios contrarios a Derecho de la Unión Europea” emitido por el mencionado señor Ramón Falcón y Tella.

## **INFORME**

**PRIMERA.- Para revisar los beneficios fiscales, ¿hace falta que previamente se produzca una transposición del Derecho de la Unión Europea, en materia de ayudas de Estado ilegales, al ordenamiento jurídico español?**

En los términos establecidos, básicamente, en los artículos 137, 142, y 133.1 y 2 de la CE los entes locales pueden regular el régimen jurídico de sus tributos y además tienen atribuidas competencias para aplicarlos. En consecuencia, pueden comprobar las posiciones subjetivas de sus titulares siempre de acuerdo con el ordenamiento jurídico, en particular, de acuerdo con el TRLRHL, la LGT y las Ordenanzas reguladoras de sus propios tributos.

Los tratados internacionales, en la medida que hayan estado válidamente celebrados, forman parte del ordenamiento interno, una vez publicados oficialmente en España, tal como dispone el artículo 96.1 CE. Los artículos 93 y 94 CE establecen que los tratados internacionales pueden clasificarse en tres grupos: a) los que requieren previa autorización por ley orgánica; b) los que requieren previa autorización de las Cortes; y c) aquellos en que, una vez concluidos, se tiene que informar en el Congreso y en el Senado. El Tratado de adhesión de España a las Comunidades Europeas de 12 de junio de 1985 se incluyó dentro del primer grupo y su ratificación fue autorizada intermediando Ley Orgánica 10/1985, de 2 de agosto. De acuerdo con el artículo 96 CE, al estar válidamente celebrado, forma parte del ordenamiento una vez publicada oficialmente constituyendo derecho originario que no requiere de transposición para que sus normas vinculen de manera directa, tal como se establece en el artículo 31 de la Ley 25/2014, de 27 de noviembre, de Tratados y otros acuerdos internacionales.

Conclusión: las normas contenidas en los Tratados de la Unión europea son derecho originario y no requieren transposición al derecho interno para su aplicación.

**SEGUNDA.- Una administración tributaria como el Ayuntamiento de Barcelona, ¿Puede revisar los beneficios fiscales contrarios al Derecho de la Unión Europea sin que exista una Decisión de la Comisión?**

El artículo 107.1 del TFUE dispone:



*“1. Salvo que los Tratados dispongan otra cosa serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones.”*

Por su parte, el artículo 108, en los números uno, tres y cuatro, establece que:

*“1. La Comisión examinará permanentemente, junto con los Estados miembros, los regímenes de ayudas existentes en dichos Estados. Propondrá a éstos medidas apropiadas que exijan el desarrollo progresivo o el funcionamiento del mercado interior.*

...

*3. La Comisión será informada de los proyectos dirigidos a conceder o modificar ayudas con la suficiente antelación para poder presentar sus observaciones. Si considera que un proyecto no es compatible con el mercado interior con arreglo al artículo 107, la Comisión iniciará sin demora el procedimiento previsto en el apartado anterior. El Estado miembro interesado no podrá ejecutar las medidas proyectadas antes que en dicho procedimiento haya recaído decisión definitiva.*

*4. La Comisión podrá adoptar reglamentos relativos a las categorías de ayudas públicas sobre las que el Consejo haya determinado, con arreglo al artículo 109, que pueden quedar exentas del procedimiento establecido en el apartado 3 del presente artículo.”*

Finalmente el artículo 109 dispone que:

*“El Consejo, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo, podrá adoptar los reglamentos apropiados para la aplicación de los artículos 107 y 108 y determinar, en particular, las condiciones para la aplicación del apartado 3 del artículo 108 y las categorías de ayudas que quedan excluidas de tal procedimiento.”*

En estos preceptos se contiene el régimen jurídico básico de las llamadas ayudas de estado, estableciendo su concepto, en el artículo 107, y, en el que ahora interesa, su régimen de control. Lo fundamental de esta regulación se traduce en el hecho de que, tal como dispone el artículo 108, la Comisión tiene una competencia específica sobre la declaración de

compatibilidad de las ayudas estatales con el mercado interior. A estos efectos, los Estados miembros están obligados a notificar todos los proyectos de ayudas y de modificación de los mismos, sea cual sea su naturaleza. Asimismo regula el deber de colaboración de estos estados y el de facilitar toda la información que se les solicite por parte de la Comisión. En consecuencia la Comisión es el único órgano que tiene atribuida competencia para declarar la admisibilidad o no de la ayuda proyectada, pudiendo calificarse de exclusiva tal como se refleja en el número (9) del Reglamento (UE) 2015/1589 del Consejo, de 13 de julio de 2015, por el que se establecen normas detalladas para la aplicación del artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (versión codificada), aprobado en virtud de lo que prevé el artículo 109 TFUE.

Ante la posibilidad que un Estado miembro no notifique los proyectos de ayudas o sus modificaciones para que la Comisión se pronuncie sobre su compatibilidad procediendo, si es necesario, a su aprobación y consecuente aplicación o reconocimiento, el artículo 1 del mencionado Reglamento (UE) 2015/1589, de 13 de julio, establece, en la letra f), que se considera <ayuda ilegal> “*cualquier nueva ayuda que se lleve a efecto contraviniendo lo dispuesto en el artículo 108, apartado 3, del TFUE*” y regula el régimen jurídico en el artículo 12 y siguientes. Por lo tanto cuando una ayuda no se notifica en los términos que prevé el artículo 108.3 TFUE tiene la consideración de ayuda ilegal, siempre, está claro, a los efectos de los artículos del TFUE transcritos.

En estos supuestos, es decir, cuando el Estado miembro no cumple con el deber de notificar, la Comisión, por propia iniciativa, puede investigar amparándose en cualquier tipo de información y sea cual sea la fuente de la que esta información provenga. Así lo establece expresamente el artículo 12.1 del Reglamento (UE) 2015/1589, de 13 de julio, citado, que dispone:

*“1. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 24, la Comisión podrá examinar, por iniciativa propia, información procedente de cualquier fuente respecto a supuesta ayuda ilegal.*

*La Comisión examinará sin retrasos injustificados cualquier denuncia presentada por cualquier parte interesada con arreglo al artículo 24, apartado 2, y velará por que el Estado miembro de que se trate esté plena y periódicamente informado del desarrollo y de los resultados de este examen.*

*En caso necesario, la Comisión solicitará información al Estado miembro interesado. Será de aplicación, mutatis mutandis, lo dispuesto en el artículo 2, apartado 2, y en el artículo 5, apartados 1 y 2.*

*...”.*

De manera que la existencia de una ayuda ilegal no supone la pérdida de la competencia que el artículo 108 del TFUE atribuye a la Comisión en esta materia. Supone que esta última puede iniciar el procedimiento de comprobación para la adecuación de las ayudas a las normas reguladoras del mercado interior de oficio, al margen por lo tanto de la voluntad del Estado miembro. Este último tiene el deber de comunicar a la Comisión todos los proyectos de ayudas o sus modificaciones pero en caso de incumplimiento la Comisión mantiene intactas sus competencias y pueden ejercerlas al margen de la mencionada notificación.

El ordenamiento jurídico comunitario establece así el régimen de control administrativo de las denominadas ayudas de estado regulando el órgano competente para hacerlo, la Comisión, el procedimiento que se tiene que seguir y su alcance y efectos. Respecto de esta competencia, pues, solo la Comisión puede declarar si una ayuda establecida o reconocida por un estado miembro es ayuda de estado. Ahora bien, hay que recordar que esta misma normativa declara que, a todos los efectos, hasta que no haya pronunciamiento de la Comisión todas las ayudas tienen la condición de ilegales, lo que significa que respecto de ellos se tiene que actuar de acuerdo con esta calificación. Es decir, hasta que la Comisión no se pronuncie, puede analizarse la compatibilidad o no con el artículo 107 de lo TFUE por todos los sujetos que sean competentes para su reconocimiento concreto en los supuestos en que la concesión de la ayuda no haya sido suspendida de acuerdo con el artículo 2 del Reglamento (UE) 2015/1589, de 13 de julio, mencionado.

Las normas contenidas en los Tratados de la Unión Europea constituyen derecho originario y son inmediatamente aplicables por quienes tenga potestades reconocidas. Así lo ha declarado el TJUE que, en sentencia C-349/17, de 5 de marzo de 2019, apartados 90 y 91, señala que *“91. Pues bien, toda disposición del Derecho de la Unión europea que cumpla los requisitos para tener efecto directo se impone a todas las autoridades de los Estados miembros, esto es, no solo a los órganos jurisdiccionales nacionales, sino también a todos los órganos de la Administración, incluidas las autoridades descentralizadas, por lo que estas autoridades quedan obligadas a aplicar tal disposición (véase, en este sentido, la sentencia de 24 de mayo de 2012, Amia, C-97/11, EU:C:2012:306, apartado 38 y jurisprudencia citada). 92. En efecto, según reiterada jurisprudencia del tribunal de Justicia, tanto las autoridades administrativas como los órganos jurisdiccionales nacionales encargados de aplicar, en el ámbito de sus respectivas competencias, las disposiciones del Derecho de la Unión, están obligados a garantizar la plena eficacia de estas disposiciones (sentencia de 14 de septiembre de 2017,*

*The Trustees of BT Pensi3n Scheme, C-628/15, EU:C:2017:687, apartado 54 y jurisprudencia citada)*”.

Por lo tanto, si, en el ejercicio de sus funciones, un ente local entiende que como consecuencia de la interpretaci3n de la norma aplicable, en la que se regula una exenci3n, hay que considerar que, en su base, hay una ayuda de estado puede proceder a calificarlo como tal en el procedimiento de aplicaci3n correspondiente y respecto del sujeto concreto que sea parte en este procedimiento, dictando una resoluci3n en la que, en su caso, proceda a cuantificarla. En definitiva se trata de aplicar una norma de cuya interpretaci3n resulta una decisi3n administrativa respecto de su alcance y en relaci3n con un sujeto concreto. Adem3s, si el procedimiento lo exige, se tiene que proceder a la cuantificaci3n de la deuda tributaria debida por el sujeto al que se le est3 regularizando su situaci3n tributaria.

No se trata de que un ente local declare formalmente, y con los efectos previstos en el derecho comunitario, que una exenci3n fiscal sea una ayuda de estado. Esta funci3n est3 reservada por el derecho de la Uni3n Europea a un 3rgano comunitario concreto: la Comisi3n. Se trata de que el ente local de acuerdo con sus competencias se pronuncie en los casos en que entienda que una concreta exenci3n est3 dentro del 3mbito de la aplicaci3n del art3culo 107 del TFUE, siempre que no haya habido pronunciamiento exp3s de la Comisi3n, tal y como ha declarado el TJUE en las sentencias C-74/16, de 27 de junio de 2017 y C-522/13, de 14 de octubre de 2014, entre otros, en las que se3ala que son los 3rganos judiciales internos los que tienen que valorar cuando se puede aplicar el art3culo 107 en cada caso espec3fico.

Conclusi3n: el Ayuntamiento de Barcelona puede en el ejercicio de sus funciones y potestades y de acuerdo con los procedimientos correspondientes revisar los beneficios fiscales contrarios al derecho de la Uni3n Europea.

**TERCERA.- ¿Puede el Ayuntamiento de Barcelona revisar los beneficios fiscales contrarios al Derecho de la Uni3n europea de un obligado tributario de los 3ltimos diez a3os, o 3nicamente puede denegar las nuevas solicitudes hacia el futuro? En caso de una respuesta positiva afirmativa 3nicamente a la segunda parte de la pregunta ¿el reconocimiento de los beneficios fiscales respecto al futuro tiene efectos retroactivos con la consiguiente devoluci3n de ingresos?**

El Ayuntamiento de Barcelona tiene competencia para regularizar las situaciones de los obligados tributarios si una exenci3n fiscal puede ser considerada una ayuda de estado. La comprobaci3n es una de las funciones atribuidas por el ordenamiento jur3dico a los entes locales. En particular, esta funci3n se reconoce en la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de

las bases de régimen local, en el RD-legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto refundido de la ley reguladora de las haciendas locales y, respecto del municipio de Barcelona, en la Ley 1/2006, de 13 de marzo por la que se regula su régimen especial. Puede hacerlo en el ejercicio de sus funciones aplicativas a través de los procedimientos administrativos establecidos, básicamente, en las normas mencionadas y de acuerdo con la LGT y la OFG de Barcelona. Puede, pues, a todos los efectos y a través de los procedimientos de aplicación de los tributos y con sujeción plena al conjunto de normas que los regulan, regularizar las situaciones en que se encuentren los obligados tributarios respecto de un beneficio fiscal si entiende que, este último, incorpora una ayuda de estado.

Ahora bien, la LGT regula en el Título VII, artículos 260 y siguientes, el régimen jurídico de la llamada recuperación de las ayudas de estado. Así, en el artículo 260. 1 y 2 dispone que:

*“1. Corresponde a la Administración Tributaria la realización de las actuaciones necesarias para la ejecución de las decisiones de recuperación de ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario.*

*2. Se considerarán aplicación de los tributos el ejercicio de las actividades administrativas necesarias para la ejecución de las decisiones de recuperación de ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario, así como las actuaciones de los obligados tributarios en el ejercicio de sus derechos o en cumplimiento de sus obligaciones tributarias derivados de dichas actuaciones.”*

Dictada una decisión declarando la existencia de una ayuda de estado, procede su ejecución mediante la emisión de una orden para cuya efectividad se tiene que seguir un procedimiento que, de acuerdo con los párrafos transcritos, se iniciaría de oficio por la Administración tributaria. Pues bien, el artículo 5 de la misma LGT establece que en el concepto general "Administración tributaria" se incluye la correspondiente a un ente local. En consecuencia, podría el Ayuntamiento de Barcelona ser el titular de la competencia de ejecución de las órdenes de recuperación de ayudas de estado. Se trata de un procedimiento de ejecución cuya iniciación requiere la existencia previa de una declaración, decisión en la terminología legal, que se tiene que adoptar por el órgano titular de esta competencia. Órgano que, como se ha señalado, es la Comisión tal como dispone el artículo 108 del TFUE. Las decisiones de la Comisión son las que, en principio, se ejecutan por la Administración tributaria del Estado miembro mediante el procedimiento específico regulado en el Título VII de la LGT y con el alcance y efectos regulados en el mismo. Así se mantiene en la exposición de motivos de la

Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley General Tributaria (V) en la que se lee:

*“Por otra parte se introduce un nuevo Título en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a través del cual se adapta la misma a la normativa comunitaria en materia de ayudas de estado ilegales e incompatibles.*

*Las Decisiones de la Comisión europea exigiendo la recuperación de ayudas de estado son obligatorias en todos sus términos para sus destinatarios, los Estados miembros, que deberán lograr restablecer la situación existente con anterioridad al disfrute de la ayuda sin dilación y con arreglo a los procedimientos del derecho interno del Estado miembro destinatario.*

...

*En la recuperación de ayudas de estado la Administración tributaria actúa como ejecutor de una decisión que le viene impuesta por la Comisión Europea, debiendo ajustarse a la normativa comunitaria reguladora de la materia,...*”.

También el Consejo de Estado, en el dictamen de 9 de abril de 2015 sobre el anteproyecto de ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, señala en la letra I que:

*“1.- En el Informe de este Consejo sobre la inserción del derecho europeo en el ordenamiento español, de 14 de febrero de 2008 (punto V.2.2.b), se trataba la revisión por la Administración de actos firmes contrarios al derecho europeo.*

...

*En cambio, sí se sugería, en línea con lo ya se dijo en la memoria de 1999, el establecimiento de un nuevo mecanismo que posibilitara con carácter general la revocación de actos firmes cuando la misma viniese impuesta por una decisión o sentencia comunitaria. Y ello, como mecanismo de alcance general que permitiese remover los obstáculos internos en el procedimiento de ejecución de las declaraciones europeas de contradicción entre el acto que se tratase y el Derecho de la UE. 2.- En este caso, sin embargo, el anteproyecto ha ido más allá y también más allá de lo dispuesto con carácter general para el reintegro de subvenciones en los artículos 36 y siguientes de la Ley 38/2003, de 17 de diciembre, general de Subvenciones (LGS).*

*Se trata, como dice la memoria, de prever un procedimiento para la recuperación de ayudas de estado en el ámbito tributario, carencia que el presente texto viene a solventar. Para ello, se parte de que “la administración tributaria actúa como brazo ejecutor de una decisión que le viene impuesta por la Comisión Europea,...”*”



A la afirmación precedente no se opone la regulación del artículo 260.3 de la LGT que establece:

*“3. Además de en los supuestos a que se refieren los apartados anteriores de este artículo, lo dispuesto en este Título resultará de aplicación en cualquier supuesto en que, en cumplimiento del Derecho de la Unión Europea, resulte procedente exigir el reintegro de cantidades percibidas en concepto de ayudas de Estado que afecten al ámbito tributario”*

Este precepto amplía el ámbito de aplicación del procedimiento administrativo a que se refieren los números 1 y 2 del mismo artículo. De la regulación contenida en el número tres pueden deducirse tres afirmaciones. La primera de ellas es que se extiende el ámbito de aplicación de un procedimiento de ejecución, no de un procedimiento declarativo. Se trata de ejecutar un acto en el que se ha reconocido un derecho. En consecuencia, con carácter previo, tiene que declararse el derecho. En segundo lugar, la norma utiliza el término reintegro y no el que se contiene en los números uno y dos del precepto, "*recuperación*", que coincide con el usado en las normas comunitarias que regulan el concepto, control y efectos de las decisiones en que este último se plasma cuando se trata de ayudas de estado declaradas ilegales e incompatibles con el derecho de la Unión Europea. Se trata, así, de supuestos diferentes de los previstos en el número uno del artículo 260 LGT. En particular, en este número tres, se regulan los reintegros de cuantías que, procediendo de ayudas que afectan al ámbito tributario, exenciones, no han sido declaradas como ayudas ilegales e incompatibles. El régimen de recuperación de estas últimas entra dentro de la hipótesis establecida en el número uno del artículo mencionado. Finalmente, en tercer lugar, esta norma incluye en el ámbito de aplicación de los procedimientos regulados en el título VII los reintegros declarados expresamente en el derecho de la Unión Europea, es decir, aquellos en que son las normas del derecho europeo las que determinan los supuestos en que el Estado miembro, a través de sus órganos competentes, los declararan y ejecutan y aquellos otros en que solo de forma indirecta encuentran su base en el mencionado derecho.

Los artículos 260 y siguientes de la LGT no regulan ni el concepto de ayuda de Estado ni el correspondiente de reintegro ni los órganos con competencia en el orden administrativo para ejercer el control sobre los mismos. Se limita a establecer el órgano y el procedimiento a través del cual se procede, por un lado, a la ejecución de las órdenes de recuperación de acuerdo con lo que prevé el artículo 16.3 del Reglamento (UE) 2015/1589, de 13 de julio, citado, que establece:

*“Sin perjuicio de lo que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea pueda disponer, de conformidad con el artículo 278 del TFUE, la recuperación se efectuará sin dilación y con arreglo a los procedimientos del Derecho nacional del estado miembro interesado, siempre que permitan la ejecución inmediata y efectiva de la decisión de la Comisión.*

*...”*

Y, por otro, y en el uso de sus potestades, a los posibles reintegros que procedan de la aplicación de exenciones tributarias expresamente previstos en normas de derecho europeo y aquellos otros que solo indirectamente tengan la base en estas últimas normas.

En definitiva, la LGT regula un procedimiento administrativo de recuperación de ayudas de estado, entendidos en sentido estricto, es decir, declarados ilegales e incompatibles, y del resto de ayudas que, siendo legales y compatibles, por mandato expreso del derecho europeo, tienen que ser reintegrados de acuerdo con este mismo conjunto normativo (por ejemplo las reguladas en el número tres del artículo 107 TFUE). Y además dispone que se proceda mediante este mismo procedimiento cuando se trate de reintegros que tengan su origen en el artículo 107 del TFUE, esto es, *“en cumplimiento del Derecho de la Unión Europea”*, (artículo 260.3 LGT), aunque no estén expresamente previstos en el ordenamiento comunitario. En definitiva, la LGT regula un único procedimiento para hacer efectivos todos los reintegros de cantidades que tengan su base, directa o indirecta, en la aplicación del régimen de ayudas regulado en los artículos 107, 108 y 109 del TFUE, cuyo plazo de prescripción, en los términos que establece el artículo 262 de la LGT, es de diez años. Institución que, como se sabe, se fundamenta en el principio de seguridad jurídica, tal como se ha ocupado de recordar el propio TJUE en reciente sentencia, C-349/17, de 5 de marzo de 2019, mencionada, en el apartado 112 de la que señala *“Por otra parte, constituye jurisprudencia reiterada que los plazos de prescripción tienen, con carácter general, la misión de garantizar la seguridad jurídica (sentencia de 13 de junio de 2013, Unánimes y otros, C-671/11 a C-676/11, EU:C:2013:388, apartado 31), que, para cumplir esta función, tal plazo debe fijarse por anticipado, y que el justiciable debe poder prever suficientemente cualquier aplicación por <<analogía>> de un plazo de prescripción (sentencia de 5 de mayo de 2011, Ze Fu Fleischhandel y Vion Trading, C-201/10 y C-202/10, EU:C:2011:282, apartado 32 y jurisprudencia citada)”*

Un ente local no tiene competencia para declarar si una exención constituye ayuda de estado en los términos y con los efectos previstos en los artículos del TFUE citados, tampoco puede declarar los reintegros necesarios que puedan tener su origen en exenciones salvo que lo establezca el derecho de la Unión Europea. Pero sí que puede regularizar las situaciones

tributarias de los obligados respecto de las exenciones de las que, en principio, sean titulares tanto si no reúnen los requisitos que establece el ordenamiento jurídico que las prevé como si considera que su reconocimiento y aplicación pueden ser contrarios a una norma de derecho europeo, en particular, del artículo 107 del TFUE.

Es una regularización tributaria que tiene su origen en el derecho europeo. Por eso, al establecer el procedimiento de ejecución de órdenes de recuperación y de los reintegros expresamente previstos en el derecho de la Unión Europea, la Ley incluye en su ámbito de aplicación cualquier reintegro que, afectando al sistema tributario, se base en el mismo derecho europeo. Esta afirmación no se opone a norma comunitaria alguna ni tampoco a norma interna que vincule al legislador respecto de su competencia para configurar los procedimientos mediante los que se hacen efectivos los tributos.

Conclusión: el artículo 260.3 de la LGT ampara la posibilidad de que el Ayuntamiento de Barcelona inicie el procedimiento que sea procedente, de los previstos en el Título VII, para regularizar la situación tributaria de los obligados cuando se trate de aplicar el artículo 107 del TFUE por el plazo de diez años, en los términos que prevé el artículo 261.1 de la LGT, para situaciones jurídicas producidas con posterioridad a la entrada en vigor del mencionado precepto.

**CUARTA.- ¿Si el Ayuntamiento de Barcelona no puede revisar los beneficios fiscales contrarios al Derecho de la Unión Europea, es por que estos beneficios derivan de los principios rectores del sistema tributario español, por que son necesarios para el funcionamiento o eficacia del citado sistema tributario?**

EL TJUE ha concretado a través de su jurisprudencia los requisitos exigidos para calificar una ayuda pública como ayuda de estado en el sentido que establece el artículo 107.1 del TFUE. Declara el tribunal que *“Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la calificación de <<ayuda estatal>> en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, exige que concurren todos los requisitos previstos en dicha disposición. Así, en primer lugar, debe tratarse de una intervención del estado o mediante fondos estatales. En segundo lugar, tal intervención debe poder afectar a los intercambios comerciales entre los estados miembros. En tercer lugar, debe conferir una ventaja selectiva a sus beneficiarios. En cuarto lugar, debe falsear o amenazar con falsear la competencia”* (sentencia de 27 de junio de 2017, C-74/16, apartado 38, Escuelas Pías Provincia Betania, citada). Entre ellos entiende que debe conferir una ventaja selectiva a su beneficiario. Así, considera ayudas de estado las intervenciones

que, bajo cualquier forma, *“puedan favorecer directa o indirectamente a las empresas, o que deban calificarse de ventaja económica que la empresa beneficiaria no hubiera obtenido en condiciones normales de mercado”* (sentencia de 9 de octubre de 2014, Navantia, C522/13, apartado 21; sentencia de 17 de junio de 2017, C74/16, apartado 38, Escuelas Pías Provincia Betania). Es decir, se consideran ayudas las intervenciones, cualquiera que sea su clase, que *“alivian las cargas”* que normalmente recaen sobre el presupuesto de una empresa aunque no sean subvenciones en sentido estricto. En el caso de las exenciones constituirían una ventaja económica si tuvieran el efecto de aligerar directamente, sin necesidad de cualquier otra intervención, las cargas que normalmente gravan a una empresa en relación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable, teniendo siempre en cuenta el objetivo perseguido por el régimen general de la medida. En este caso se estaría en presencia de una ayuda de estado selectivo.

Ahora bien, la medida no se consideraría selectiva, y en consecuencia no sería de ayuda de estado, cuando el tratamiento diferenciado esté justificado *“por la naturaleza y economía del sistema”*, o sea, cuando *“esta diferenciación resulta de la naturaleza o de la estructura del sistema en el que se inscriben”*, (sentencia de 21 de junio de 2017, Escuelas Pías Provincia Betania, C74/16, apartado 71), es decir, cuando el tratamiento diferenciado derive directamente de los principios fundadores o directivos del sistema fiscal del estado miembro o cuando se trate de medidas cuya racionalidad económica las haga necesarias y funcionales en cuanto a la lógica y eficacia del sistema fiscal (Informe de la Comisión Especial sobre resoluciones fiscales y otras resoluciones fiscales de naturaleza e efectos similares, de 5 de noviembre de 2015, párrafo 65 (2015/2066 (INI))).

En el primer caso, cuando se trate de los principios que configuran el deber de contribuir, en particular, el de capacidad económica, el de igualdad. En el segundo, cuando lo requiera la propia funcionalidad, es decir, finalidad, del sistema tributario. Cuando la exención responda a los principios que establece el artículo 31.1 CE no se podrá calificar la exención como ayuda selectiva. Para eso hay que tener presente que el sistema fiscal se organiza mediante un sistema de tributos en los que a su vez hay que hacer distinciones, de acuerdo con la LGT, de forma que no solo hay que tener en cuenta las características del sujeto sino sobre todo cada una de las exenciones que se pretende calificar como ayuda selectiva. Por su parte, cuando se trate de concretar si la exención responde a la funcionalidad del sistema fiscal, es decir, a sus finalidades, habrá que tener en cuenta si la exención concreta responde a una función específica que tenga en su base el cumplimiento de objetivos esenciales para el ordenamiento jurídico, que no constituirían actividad económica en el sentido requerido para aplicar el concepto de ayuda de estado tal como se reconoce en el apartado 54 de la sentencia de la TJUE de 17 de junio de 2017, C-74/16, citada.



Conclusión: Estas constataciones se tienen que realizar en cada supuesto de hecho concreto y respeto, asimismo, de un sujeto concreto. No hay pues pronunciamiento específico ni ninguna consideración respecto de la cuestión planteada.

**QUINTA.- ¿La revisión de beneficios fiscales contrarios al Derecho de la Unión Europea por parte del Ayuntamiento de Barcelona, es improcedente por ir en contra del principio de confianza legítima de los obligados tributarios en la normativa estatal vigente y en las resoluciones firmes obtenidas hace años?**

Entre las excepciones a la regla general de ejecución de las órdenes de recuperación de las ayudas ilegales e incompatibles que se regulan en el artículo 16.1 del Reglamento (UE) 2015/1580, de 13 de julio, se establece la que suponga la quiebra de un principio general del Derecho comunitario. Se trata, en particular, del principio de confianza legítima. La jurisprudencia comunitaria, con carácter general, circunscribe la aplicación de este principio, básicamente, a los casos en que es el comportamiento de las propias instituciones comunitarias el que hace nacer en los interesados esperanzas fundadas en la no recuperación de la ayuda (sentencia de la TJUE, C-349/17, de 5 de marzo de 2019, mencionada, apartados 97 y 98, y 104 y 105) vinculándolo a los supuestos en que la recuperación se basa directamente en el derecho de la Unión europea. Ahora bien, la configuración de la confianza legítima como principio fundamental del derecho comunitario exige su aplicación directa no sólo en el ámbito señalado sino también en cualquiera de los que afecte a las ayudas de estado, tal como ha sido declarado en la jurisprudencia del TJUE, en particular en la sentencia C-349/17, de 5 de marzo de 2019, mencionada, apartados 96-105. En consecuencia, hace falta su invocación por cualquier afectado por la declaración de recuperación o reintegro por entender que la actividad de los órganos encargados de llevarlas a cabo ha roto el principio general mencionado. En el caso concreto que se está analizando, además, este último principio está establecido en el artículo 9 de la CE, principio de seguridad jurídica, como uno de los principios fundamentales del ordenamiento jurídico sea cual sea la forma en que se manifieste. Principio de confianza legítima que así mismo ha sido regulado expresamente en el artículo 3.1 e) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de régimen jurídico del sector público. Por lo tanto, aunque no se pueda hablar de una orden de recuperación o de un reintegro derivado directamente de normas de derecho europeo, tiene que apreciarse la posibilidad de su aplicación en los supuestos en que se ejerzan las potestades de revisión de los beneficios fiscales al amparo del artículo 107.1 del TFUE. En este sentido, hay que plantear si una posible actividad de la Administración tributaria local con esta finalidad podría suponer la

vulneración de los principios de confianza legítima y buena fe y en consecuencia la quiebra del principio de seguridad jurídica.

Pues bien, en este ámbito de actuación, hay que afirmar que las exenciones fiscales son un elemento constitutivo del régimen jurídico de los tributos (STC 6/1983, de 4 de febrero, fundamento jurídico segundo), que está sometido, a todos los efectos, a su posible regularización como consecuencia del ejercicio de la potestades aplicativas que la Ley atribuye a la Administración y que se sitúan en el ámbito del desempeño del deber de contribuir. Desde esta perspectiva no se puede invocar el principio de seguridad jurídica en su manifestación de confianza legítima en la medida que el deber de contribuir exige su exacto cumplimiento siempre de acuerdo con lo que prevé el ordenamiento jurídico y de acuerdo con los procedimientos regulados.

Mayores problemas podría plantear el que el sujeto confiara en la actuación continuada de la Administración de acuerdo con una determinada interpretación de la norma a aplicar. En este sentido hay que poner de manifiesto que la jurisprudencia del TJUE ha declarado que, a todos los efectos, el principio de protección de la confianza legítima no puede invocarse en contra de un precepto preciso de un texto de Derecho de la Unión ni siquiera en los supuestos en que el órgano encargado de aplicar este derecho estuviera en contradicción con este último (sentencia C-349/17, de 5 de marzo de 2019, mencionada, apartado 104). Además, en el supuesto concreto objeto de este informe, el TJUE (STJUE C-522/13, de 14 de octubre de 2014, asunto Navantia; Resolución del Tribunal General de 23 de enero de 2014, Confederación de Cooperativas Agrarias y Confederación Empresarial Española de la Economía Social, T-156/10; STJUE C-74/16, de 27 de junio de 2017, asunto Iglesia católica, entre otros) ha puesto de manifiesto que la posibilidad que determinadas exenciones fiscales se puedan calificar de ayuda de estado supone motivación suficiente porque la Administración active los mecanismos previstos en el ordenamiento jurídico interno para proceder a la regularización de las situaciones en que se puedan encontrar los obligados tributarios en relación con los mismos.

También en el ámbito interno se han producido pronunciamientos judiciales sobre esta cuestión (Sentencia del Juzgado del Contencioso-administrativo, nº1 de Ferrol, nº 59 // 2015; STSJ de Galicia, nº 388/2015 de 16 de julio; Sentencia del Juzgado nº 4 de Contencioso-administrativo de Madrid, nº 1/2018, de 8 de enero), así como resoluciones en el ámbito administrativo. En concreto, la contestación a consulta vinculante emitida por la DGT, nº V-3225, de 19 de diciembre de 2018, planteada por la Iglesia católica. Sin olvidar que el 12 de junio de 2006 dos parlamentarios europeos presentaron la pregunta escrita E-2578/06 a la Comisión Europea consultante sobre si la exención prevista en un concreto impuesto local, en

particular el ICIO, constituía una ayuda de estado. La Respuesta de la Comisión E-2578/06ES fue negativa al entender que se refería sólo a las actividades propias del sujeto. Contestación que produjo una nueva pregunta realizada el día 20 de febrero de 2007, Pregunta escrita S-0829/07, en la que se indicaba que la mencionada exención se reconocía para cualquier tipo de actividad realizada por el sujeto. La Comisión, en respuesta de 15 de abril de 2007, Respuesta P-0829/07ES, ha señalado que las autoridades competentes habían propuesto cambiar el régimen de la exención para eliminar cualquier duda sobre su consideración de ayuda de estado aclarando que la misma sólo operara sobre actividades propias de su configuración jurídica. Preguntas que se repitieron en 2007 y Respondida el 27 de agosto del mismo año, E-37009/07ES, el 2008, E-0074/08ES y el 2009, E-1628/09ES.

Se trataría así de casos en que la actividad de la Administración, desde esta perspectiva, no parece ser constitutiva de una actuación arbitraria en la medida en que los pronunciamientos judiciales y administrativos mencionados son reiterados y además se han producido en diferentes momentos temporales. No se podría pues alegar cambio inesperado y sin motivación en la interpretación de la norma aplicable.

En relación con los actos firmes, que están normalmente sujetos a su revisión de acuerdo con la LGT, hay que reproducir lo que se ha dicho hasta ahora señalando que, si procede, habrá que tener en cuenta en cada supuesto concreto la posible aplicación de los límites previstos a todos los efectos en el artículo 110 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento administrativo común de las administraciones públicas, precepto que incide específicamente en el necesario respeto que las administraciones públicas tienen que observar de los principios de buena fe y de confianza legítima en el ejercicio de todas sus potestades jurídicas (artículo 3.1 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de régimen jurídico del sector público). En efecto, aquel precepto citado hace especial énfasis en las potestades de revisión de los actos firmes en cuyo ejercicio se tienen que respetar unos límites concretos, en particular la buena fe, siempre que se den los presupuestos previstos en la mencionada norma. Límites que se basan en la protección jurídica atribuida por el ordenamiento a situaciones consolidadas que han generado confianza en los particulares.

**Conclusión:** la revisión de Beneficios fiscales contrarios al Derecho de la Unión Europea, por parte del Ayuntamiento de Barcelona, no es improcedente, con carácter general y en los términos expuestos, por ir en contra del principio de confianza legítima de los obligados tributarios.

**SEXTA.- ¿Se tiene que considerar el arrendamiento del patrimonio inmobiliario de las entidades sin ánimo de lucro como explotación económica y, por lo tanto, sin derecho a los beneficios fiscales en los inmuebles objeto de arrendamiento regulados en la Ley 49/2002 por ir en contra del Derecho de la Unión europea?**

En primer lugar, el arrendamiento del patrimonio inmobiliario tendrá la consideración de explotación económica cuando reúna los requisitos que establece el artículo 3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, para que una determinada entidad sea considerada entidad sin fin lucrativo a efectos de la mencionada Ley.

En segundo lugar, no se tiene que considerar explotación económica exenta de acuerdo con el artículo 7 de la misma Ley.

En tercer lugar, se tienen que cumplir los requisitos que prevé el artículo 15 de la Ley 49/2002, mencionada, para que los inmuebles estén exentos del IBI. En caso contrario no estarían exentos.

Sin embargo, lo relevante es que este conjunto de normas se adecue plenamente a lo que prevé el ordenamiento comunitario respecto de la calificación de una actividad como actividad económica con el fin de, si es necesario, regularizar la situación tributaria del sujeto.

En lo referente a esto conviene poner de manifiesto que ha sido el TJUE el que ha fijado los requisitos que tienen que reunirse respecto de esta última cuestión. En particular, ha reiterado su doctrina en la sentencia C-74/16, de 27 de junio de 2017, Escuelas Pías Provincia Betània, apartados 41-47 según la cual hay que tener en cuenta, en primer lugar, *“en el contexto del Derecho de la competencia, el concepto de empresa comprende cualquier entidad que ejerza una actividad económica, con independencia del estatuto jurídico de dicha entidad y de su modo de financiación”* (apartado 41), y, en segundo lugar, que *“de ello resulta que el carácter público o privado de la entidad que ejerce la actividad de que se trate no puede afectar a la cuestión de si dicha entidad reviste o no la condición de <empresa>(apartado 42). Pues bien, partiendo de estas afirmaciones señala que “Para determinar si las actividades de que se trata son las propias de una <empresa> en el sentido del Derecho de la Unión en materia de competencia, ha de indagarse cuál es la naturaleza de tales actividades, de tal modo que la calificación de <actividad económica> debe examinarse respecto de cada una de las distintas actividades ejercidas por una determinada entidad”* (apartado 44), declarando a tal efecto que, básicamente:





1º Constituye actividad económica toda actividad consistente en ofrecer bienes o servicios en un mercado determinado (sentencia C-222/04, de 10 de enero de 2006, apartado 108).

2º El hecho de que la oferta de productos o servicios se haga sin ánimo de lucro no impide que la entidad que efectúa estas operaciones en el mercado tenga que ser considerada una empresa, cuando la oferta compita con los otros operadores con ánimo de lucro (sentencia C-49/07, de 1 de julio de 2008, apartado 27).

3º Constituyen servicios que pueden ser calificados de <activitats econòmiques> las prestaciones realizadas normalmente a cambio de una remuneración. La característica esencial de la remuneración reside en el hecho de que constituye la contrapartida económica de la prestación considerada (sentencia C-76/05, de 11 de septiembre de 2007, apartados 37 y 38 y jurisprudencia citada).

Conclusión: la calificación de una actividad de alquiler del patrimonio inmobiliario realizada por una entidad sin ánimo de lucro como explotación económica se tiene que hacer en cada caso concreto con el fin de constatar la concurrencia de cada uno de los requisitos enunciados.