



Expedient 103/20

El Consell Tributari, en sessió de 22 de juny de 2020, de conformitat amb l'article 47.1.b) de la Llei 1/2006, de 13 de març, reguladora del règim especial del municipi de Barcelona i l'article 2.1.b) del seu Reglament orgànic, emet informe a petició de la Regidora de Comerç, Mercats, Consum, Règim Interior i Hisenda sobre les següents qüestions:

Primera: Per tal de revisar els beneficis fiscals, cal que prèviament es produeixi una transposició del Dret de la Unió Europea, en matèria d'ajuts d'Estat il·legals, a l'ordenament jurídic espanyol?

Segona: Una administració tributària com l'Ajuntament de Barcelona pot revisar els beneficis fiscals contraris al Dret de la Unió Europea sense que existeixi una Decisió de la Comissió?

Tercera: Pot l'Ajuntament de Barcelona revisar els beneficis fiscals contraris al Dret de la Unió Europea d'un obligat tributari dels darrers deu anys, o únicament pot denegar les noves sol·licituds envers el futur?

Quarta: Si l'Ajuntament de Barcelona no pot revisar els beneficis fiscals contraris al Dret de la Unió Europea, és per que aquests beneficis deriven dels principis rectors del sistema tributari espanyol, perquè són necessaris pel funcionament o eficàcia del citat sistema tributari?

Cinquena: La revisió de beneficis fiscals contraris al Dret de la Unió Europea per part de l'Ajuntament de Barcelona, és improcedent per anar en contra del principi de confiança legítima dels obligats tributaris en la normativa estatal vigent i en les resolucions fermes obtingudes fa anys?

Sisena: S'ha de considerar l'arrendament del patrimoni immobiliari de les entitats sense ànim de lucre com explotació econòmica i, per tant, sense dret als beneficis fiscals en els immobles objecte d'arrendament regulats a la Llei 49/2002 per anar en contra del Dret de la Unió Europea?.

La sol·licitud d'emissió d'informe de data 4 de maig de 2020 s'acompanyà en la mateixa data de: Sol·licitud d'informe de data 4 de març de 2020 realitzada pel senyor Rafael Olañeta

Fernández Grande, Director de la Inspecció d'Hisenda al senyor Ramón Falcón y Tella, Catedràtic de Dret Financer i Tributari de la Universidad Complutense de Madrid e Informe de data 17 d'abril de 2020 relatiu a "La posibilidad del Ayuntamiento de Barcelona de revisar los beneficios contrarios a Derecho de la Unión Europea" emès per l'esmentat senyor Ramón Falcón y Tella.

INFORME

PRIMERA.- Per tal de poder revisar els beneficis fiscals, cal que prèviament es produeixi una transposició del Dret de la Unió Europea, en matèria d'ajuts d'Estats il·legals, a l'ordenament jurídic espanyol?

En els termes establerts, bàsicament, en els articles 137, 142, i 133.1 i 2 de la CE els ens locals poden regular el règim jurídic dels seus tributs i a més tenen atribuïdes competències per aplicar-los. En conseqüència, poden comprovar les posicions subjectives dels seus titulars sempre d'acord amb l'ordenament jurídic, en particular, d'acord amb el TRLRHL, la LGT i les Ordenances reguladores dels seus propis tributs.

Els tractats internacionals, en la mesura que hagin estat vàlidament celebrats, formen part de l'ordenament intern, un cop publicats oficialment a Espanya, tal com disposa l'article 96.1 CE. Els articles 93 i 94 CE estableixen que els tractats internacionals poden classificar-se en tres grups: a) els que requereixen prèvia autorització per llei orgànica; b) els que requereixen prèvia autorització de les Corts; i c) aquells en què, una vegada conclusos, s'ha d'informar al Congrés i al Senat. El Tractat d'adhesió d'Espanya a les Comunitats Europees de 12 de juny de 1985 es va incloure dins el primer grup i la seva ratificació va ser autoritzada mitjançant Llei orgànica 10/1985, de 2 d'agost. D'acord amb l'article 96 CE, a l'estar vàlidament celebrat, forma part del ordenament un cop publicat oficialment constituint dret originari que no requereix de transposició perquè els seus normes vinculin de manera directa, tal com s'estableix en l'article 31 de la Llei 25/2014, de 27 de novembre, de Tractats i altres acords internacionals.

Conclusió: les normes contingudes en els Tractats de la Unió europea són dret originari i no requereixen transposició a el dret intern per a la seva aplicació.

SEGONA.- Una administració tributaria com l'Ajuntament de Barcelona pot revisar els beneficis fiscals contraris al Dret de la Unió Europea sense que existeixi una Decisió de la Comissió?



L'article 107.1 del TFUE disposa:

“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.”

Per la seva banda, l'article 108, en els números u, tres i quatre, estableix 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 considerare 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.”

Finalment l'article 109 disposa 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 aquests preceptes es conté el règim jurídic bàsic dels anomenats ajuts d'estat, establint el seu concepte, a l'article 107, i, en el que ara interessa, el seu règim de control. El fonamental

d'aquesta regulació es tradueix en el fet que, tal com disposa l'article 108, la Comissió té una competència específica sobre la declaració de compatibilitat dels ajuts estatals amb el mercat interior. A aquests efectes, els Estats membres estan obligats a notificar tots els projectes d'ajuts i de modificació dels mateixos, sigui quina sigui la seva naturalesa. Així mateix regula el deure de col·laboració d'aquests estats i el de facilitar tota la informació que se'ls sol·liciti per part de la Comissió. En conseqüència la Comissió és l'únic òrgan que té atribuïda competència per declarar l'admissibilitat o no de l'ajut projectat, podent qualificar-se d'exclusiva tal com es reflecteix en el nombre (9) del Reglament (UE) 2015/1589 del Consell, de 13 de juliol de 2015, pel qual s'estableixen normes detallades per a l'aplicació de l'article 108 del Tractat de Funcionament de la Unió Europea (versió codificada), aprovat en virtut del que preveu l'article 109 TFUE.

Davant la possibilitat que un Estat membre no notifiqui els projectes d'ajuts o les seves modificacions per tal que la Comissió es pronunciï sobre la seva compatibilitat procedint, si s'escau, a la seva aprovació i conseqüent aplicació o reconeixement, l'article 1 de l'esmentat Reglament (UE) 2015/1589, de 13 de juliol, estableix, en la lletra f), que es considera <ajut il·legal> “*cualquier nueva ayuda que se lleve a efecto contraviniendo lo dispuesto en el artículo 108, apartado 3, del TFUE*” i regula el règim jurídic en l'article 12 i següents. Per tant quan un ajut no es notifica en els termes que preveu l'article 108.3 TFUE té la consideració d'ajut il·legal, sempre, és clar, als efectes dels articles de l'TFUE transcrits.

En aquests supòsits, és a dir, quan l'Estat membre no compleix amb el deure de notificar, la Comissió, per pròpia iniciativa, pot investigar emparant-se en qualsevol tipus d'informació i sigui quina sigui la font de la qual aquesta informació provingui. Així ho estableix expressament l'article 12.1 del Reglament (UE) 2015/1589, de 13 de juliol, citat, que disposa:

“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 l'existència d'un ajut il·legal no suposa la pèrdua de la competència que l'article 108 de l'TFUE atribueix a la Comissió en aquesta matèria. Suposa que aquesta última pot iniciar el procediment de comprovació per a l'adequació dels ajuts a les normes reguladores del mercat interior d'ofici, al marge per tant de la voluntat de l'Estat membre. Aquest últim té el deure de comunicar a la Comissió tots els projectes d'ajuts o les seves modificacions però en cas d'incompliment la Comissió manté intactes les seves competències i poden exercir-les al marge de l'esmentada notificació.

L'ordenament jurídic comunitari estableix així el règim de control administratiu de les denominats ajuts d'estat regulant l'òrgan competent per fer-ho, la Comissió, el procediment que s'ha de seguir i el seu abast i efectes. Respecte d'aquesta competència, doncs, només la Comissió pot declarar si un ajut establert o reconegut per un estat membre és ajut d'estat. Ara bé, cal recordar que aquesta mateixa normativa declara que, amb caràcter general, fins que no hi hagi pronunciament de la Comissió tots els ajuts tenen la condició d'il·legals, el que significa que respecte d'ells s'ha d'actuar d'acord amb aquesta qualificació. És a dir, fins que la Comissió no es pronuncii, pot analitzar-se la compatibilitat o no amb l'article 107 de l'TFUE per tots els subjectes que siguin competents per al seu reconeixement concret en els supòsits en què la concessió de l'ajut no hagi estat suspesa d'acord amb l'article 2 del Reglament (UE) 2015/1589, de 13 de juliol, esmentat.

Les normes contingudes en els Tractats de la Unió Europea constitueixen dret originari i són immediatament aplicables per qui tingui potestats reconegudes. Així ho ha declarat el TJUE que, en sentència C-349/17, de 5 de març de 2019, apartats 90 i 91, assenyala 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)”*.

Per tant, si, en l'exercici de les seves funcions, un ens local entén que com a conseqüència de la interpretació de la norma aplicable, en la qual es regula una exempció, cal considerar que, en la seva base, hi ha un ajut d'estat pot procedir a qualificar-ho com a tal en el procediment d'aplicació corresponent i respecte del subjecte concret que sigui part en aquest procediment, dictant una resolució en la qual, si escau, procedeixi a quantificar-la. En definitiva es tracta d'aplicar una norma de la interpretació de la qual resulta una decisió administrativa respecte del seu abast i en relació amb un subjecte concret. A més, si el procediment ho exigeix, s'ha de procedir a la quantificació del deute tributari degut pel subjecte a què se li està regularitzant la seva situació tributària.

No es tracta de que un ens local declari formalment, i amb els efectes previstos en el dret comunitari, que una exempció fiscal sigui un ajut d'estat. Aquesta funció està reservada pel dret de la Unió Europea a un òrgan comunitari concret: la Comissió. Es tracta de que l'ens local d'acord amb les seves competències es pronunciï en els casos en què entengui que una concreta exempció està dins de l'àmbit de l'aplicació de l'article 107 del TFUE, sempre que no hi hagi hagut pronunciament exprés de la Comissió, tal i com ha declarat el TJUE en les sentències C-74/16, de 27 de juny de 2017 i C-522/13, de 14 d'octubre de 2014, entre d'altres, en les que assenyalava que són els òrgans judicials interns els que han de valorar quan es pot aplicar l'article 107 en cada cas específic.

Conclusió: l'Ajuntament de Barcelona pot en l'exercici de les seves funcions i potestats i d'acord amb els procediments corresponents revisar els beneficis fiscals contraris a el dret de la Unió Europea.

TERCERA.- Pot l'Ajuntament de Barcelona revisar els beneficis fiscals contraris al Dret de la Unió europea d'un obligat tributari dels darrers deu anys, o únicament pot denegar les noves sol·licituds envers el futur? En cas d'una resposta positiva afirmativa únicament a la segona part de la pregunta, el reconeixement dels beneficis fiscals respecte al futur té efectes retroactius amb la consegüent devolució d'ingressos?

L'Ajuntament de Barcelona té competència per regularitzar les situacions dels obligats tributaris si una exempció fiscal pot ser considerada un ajut d'estat. La comprovació és una de les funcions atribuïdes per l'ordenament jurídic als ens locals. En particular, aquesta funció es reconeix en la Llei 7/1985, de 2 d'abril, reguladora de les bases de règim local, en el RD-

legislatiu 2/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el Text refós de la llei reguladora de les hisendes locals i, respecte del municipi de Barcelona, en la Llei 1/2006, de 13 de març per la qual es regula el seu règim especial. Pot fer-ho en l'exercici de les seves funcions aplicatives a través dels procediments administratius establerts, bàsicament, en les normes esmentades i d'acord amb la LGT i la OFG de Barcelona. Pot, doncs, amb caràcter general i a través dels procediments d'aplicació dels tributs i amb subjecció plena al conjunt de normes que els regulen, regularitzar les situacions en què es trobin els obligats tributaris respecte d'un benefici fiscal si entén que, aquest últim, incorpora un ajut d'estat.

Ara bé, la LGT regula en el Títol VII, articles 260 i següents, el règim jurídic de l'anomenada recuperació dels ajuts d'estat. Així, a l'article 260. 1 i 2 disposa 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 decisió declarant l'existència d'un ajut d'estat, procedeix la seva execució mitjançant l'emissió d'una ordre per a l'efectivitat de la qual s'ha de seguir un procediment que, d'acord amb els paràgrafs transcrits, s'iniciaria d'ofici per l'Administració tributària. Doncs bé, l'article 5 de la mateixa LGT estableix que en el concepte general "*Administración tributaria*" s'inclou la corresponent a un ens local. En conseqüència, podria l'Ajuntament de Barcelona ser el titular de la competència d'execució de les ordres de recuperació d'ajuts d'estat. Es tracta d'un procediment d'execució la iniciació del qual requereix l'existència prèvia d'una declaració, decisió en la terminologia legal, que s'ha d'adoptar per l'òrgan titular d'aquesta competència. Òrgan que, com s'ha assenyalat, és la Comissió tal com disposa l'article 108 de l'ITFUE. Les decisions de la Comissió són les que, en principi, s'executen per l'Administració tributària de l'Estat membre mitjançant el procediment específic regulat en el Títol VII de la LGT i amb l'abast i efectes regulats en el mateix. Així es manté en l'exposició de motius de la Llei 34/2015, de 21 de setembre, de modificació parcial de la Llei general tributària (V) en la qual es llegeix que:

“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, ...”.

També el Consejo de Estado, en el dictamen de 9 d’abril de 2015 sobre l’avantprojecte de llei de modificació parcial de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària, assenyala en la lletra 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 afirmació precedent no s’oposa la regulació de l’article 260.3 de la LGT que estableix:

“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”

Aquest precepte amplia l'àmbit d'aplicació del procediment administratiu a què es refereixen els números 1 i 2 de el mateix article. De la regulació continguda en el número tres poden deduir-se tres afirmacions. La primera d'elles és que s'estén l'àmbit d'aplicació d'un procediment d'execució, no d'un procediment declaratiu. Es tracta d'executar un acte en el qual s'ha reconegut un dret. En conseqüència, amb caràcter previ, ha de declarar-se el dret. En segon lloc, la norma utilitza el terme reintegrament i no el que es conté en els números u i dos del precepte, "*recuperación*", que coincideix amb l'usat en les normes comunitàries que regulen el concepte, control i efectes de les decisions en que aquest últim es plasma quan es tracta d'ajuts d'estat declarats il·legals i incompatibles amb el dret de la Unió Europea. Es tracta, així, de supòsits diferents dels previstos en el número u de l'article 260 LGT. En particular, en aquest nombre tres, es regulen els reintegraments de quanties que, procedint d'ajuts que afecten l'àmbit tributari, exempcions, no han estat declarades com ajuts il·legals i incompatibles. El règim de recuperació d'aquestes últimes entra dins de la hipòtesi establerta en el número u de l'article esmentat. Finalment, en tercer lloc, aquesta norma inclou en l'àmbit d'aplicació dels procediments regulats en el títol VII els reintegraments declarats expressament en el dret de la Unió Europea, és a dir, aquells en què són les normes de el dret europeu les que determinen els supòsits en què l'Estat membre, a través dels seus òrgans competents, els declararessin i executin i aquells altres en què només de forma indirecta troben la seva base en l'esmentat dret.

Els articles 260 i següents de la LGT no regulen ni el concepte d'ajut d'Estat ni el corresponent de reintegrament ni els òrgans amb competència en l'ordre administratiu per exercir el control sobre els mateixos. Es limita a establir l'òrgan i el procediment a través del qual es procedeix, d'una banda, a l'execució de les ordres de recuperació d'acord amb el que preveu l'article 16.3 del Reglament (UE) 2015/1589, de 13 de juliol, citat, que estableix:

“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.

...”

I, d'una altra, i en l'ús de les seves potestats, als possibles reintegraments que procedeixin de l'aplicació d'exempcions tributàries expressament previstos en normes de dret europeu i aquells altres que només indirectament tinguin la base en aquestes últimes normes.

En definitiva, la LGT regula un procediment administratiu de recuperació d'ajuts d'estat, entesos en sentit estricte, és a dir, declarats il·legals i incompatibles, i de la resta d'ajuts que, sent legals i compatibles, per mandat exprés del dret europeu, han de ser reintegrats d'acord amb aquest mateix conjunt normatiu (per exemple les regulades al número tres de l'article 107 TFUE). I a més disposa que es procedeixi mitjançant aquest mateix procediment quan es tracti de reintegraments que tinguin el seu origen a l'article 107 de l'TFUE, això és, “*en cumplimiento del Derecho de la Unión Europea*”, (article 260.3 LGT), encara que no estiguin expressament previstos en l'ordenament comunitari. En definitiva, la LGT regula un únic procediment per fer efectius tots els reintegraments de quantitats que tinguin la seva base, directa o indirecta, en l'aplicació del règim d'ajuts regulat en els articles 107, 108 i 109 de l'TFUE, el termini de prescripció del qual, en els termes que estableix l'article 262 de la LGT, és de deu anys. Institució que, com se sap, es fonamenta en el principi de seguretat jurídica, tal com s'ha ocupat de recordar el propi TJUE en recent sentència, C-349/17, de 5 de març de 2019, esmentada, en l'apartat 112 de la qual assenyala “*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 ens local no té competència per declarar si una exempció constitueix ajut d'estat en els termes i amb els efectes previstos en els articles de l'TFUE citats, tampoc pot declarar els reintegraments necessaris que puguin tenir el seu origen en exempcions llevat que ho estableixi el dret de la Unió Europea. Però sí que pot regularitzar les situacions tributàries dels obligats respecte de les exempcions de les que, en principi, siguin titulars tant si no reuneixen els requisits que estableix l'ordenament jurídic que les preveu com si considera que el seu reconeixement i aplicació poden ser contraris a una norma de dret europeu, en particular, de l'article 107 de l'TFUE.

És una regularització tributària que té el seu origen en el dret europeu. Per això, a l'establir el procediment d'execució d'ordres de recuperació i dels reintegraments expressament previstos en el dret de la Unió Europea, la Llei inclou en el seu àmbit d'aplicació qualsevol

reintegrant que, afectant al sistema tributari, es basi en el mateix dret europeu. Aquesta afirmació no s'oposa a norma comunitària alguna ni tampoc a norma interna que vinculi al legislador respecte de la seva competència per configurar els procediments mitjançant els quals es fan efectius dels tributs.

Conclusió: l'article 260.3 de la LGT empara la possibilitat que l'Ajuntament de Barcelona iniciï el procediment que sigui procedent, dels previstos en el Títol VII, per regularitzar la situació tributària dels obligats quan es tracti d'aplicar l'article 107 de l'TFUE pel termini de deu anys, en els termes que preveu l'article 261.1 de la LGT, per a situacions jurídiques produïdes amb posterioritat a l'entrada en vigor de l'esmentat precepte.

QUARTA.- Si l'Ajuntament de Barcelona no pot revisar els beneficis fiscals contraris al Dret de la Unió Europea, és per que aquets beneficis deriven dels principis rectoris del sistema tributari espanyol, per que són necessaris pel funcionament o eficàcia del citat sistema tributari?

EL TJUE ha concretat a través de la seva jurisprudència els requisits exigits per qualificar un ajut públic com a ajut d'estat en el sentit que estableix l'article 107.1 de l'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”* (sentència de 27 de juny de 2017, C-74/16, apartat 38, Escola Pia Província Betania, citada). Entre ells entén que ha de conferir un avantatge selectiu al seu beneficiari. Així, considera ajuts d'estat les intervencions que, sota qualsevol 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”* (sentència de 9 d'octubre de 2014, Navantia, C522/13, apartat 21; sentència de 17 de juny de 2017, C74/16, apartat 38, Escuelas Pías Província Betania). És a dir, es consideren ajuts les intervencions, qualsevol que sigui la seva classe, que *"alivian las cargas"* que normalment recauen sobre el pressupost d'una empresa encara que no siguin subvencions en sentit estricte. En el cas de les exempcions constituïrien un avantatge econòmic si tinguessin l'efecte d'alleugerir directament, sense necessitat de qualsevol altra intervenció, les càrregues que normalment graven a una empresa en relació amb altres que es trobin en una

situació fàctica i jurídica comparable, tenint sempre en compte l'objectiu perseguit pel règim general de la mesura. En aquest cas s'estaria en presència d'una ajut d'estat selectiu.

Ara be, la mesura no es consideraria selectiva, i en conseqüència no seria d'ajut d'estat, quan el tractament diferenciat estigui justificat "*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*", (sentència de 21 de juny de 2017, Escuelas Pías Provincia Betania, C74/16, apartat 71), és a dir, quan el tractament diferenciat derivi directament dels principis fundadors o directius del sistema fiscal de l'estat membre o quan es tracti de mesures la racionalitat econòmica de les quals les faci necessàries i funcionals pel que fa a la lògica i eficàcia del sistema fiscal (Informe de la Comissió Especial sobre resolucions fiscals i altres resolucions fiscals de naturalesa i efectes similars, de 5 de novembre de 2015, paràgraf 65 (2015/2066 (INI)).

En el primer cas, quan es tracti dels principis que configuren el deure de contribuir, en particular, el de capacitat econòmica, el d'igualtat. En el segon, quan ho requereixi la pròpia funcionalitat, és a dir, finalitat, de el sistema tributari. Quan l'exempció respongui als principis que estableix l'article 31.1 CE no es podrà qualificar l'exempció com a ajut selectiu. Per a això cal tenir present que el sistema fiscal s'organitza mitjançant un sistema de tributs en els quals al seu torn cal fer distincions, d'acord amb la LGT, de manera que no només cal tenir en compte les característiques del subjecte sinó sobretot cadascuna de les exempcions a què es pretén qualificar com a ajut selectiu. Per la seva banda, quan es tracti de concretar si l'exempció respon a la funcionalitat del sistema fiscal, és a dir, a les seves finalitats, caldrà tenir en compte si l'exempció concreta respon a una funció específica que tingui en la seva base el compliment d'objectius essencials per a l'ordenament jurídic, que no constituïrien activitat econòmica en el sentit requerit per aplicar el concepte d'ajut d'estat tal com es reconeix en l'apartat 54 de la sentència de l'TJUE de 17 de juny de 2017, C-74/16, citada.

Conclusió: Aquestes constatacions s'han de realitzar en cada supòsit de fet concret i respecte, així mateix, d'un subjecte concret. No hi ha doncs pronunciament específic ni cap consideració respecte de la qüestió plantejada.

CINQUENA.- La revisió de beneficis fiscals contraris al Dret de la Unió Europea per part de l'Ajuntament de Barcelona, es improcedent per anar en contra del principi de confiança legítima dels obligats tributaris en la normativa estatal vigent i en les resolucions fermes obtingudes fa anys?

Entre les excepcions a la regla general d'execució de les ordres de recuperació dels ajuts il·legals i incompatibles que es regulen a l'article 16.1 del Reglament (UE) 2015/1580, de 13 de juliol, s'estableix la que suposi la fallida d'un principi general del Dret comunitari. Es tracta, en particular, del principi de confiança legítima. La jurisprudència comunitària, amb caràcter general, circumscriu l'aplicació d'aquest principi, bàsicament, als casos en què és el comportament de les pròpies institucions comunitàries el que fa néixer en els interessats esperances fundades en la no recuperació de l'ajut (sentència de l'TJUE , C-349/17, de 5 de març de 2019, esmentada, apartats 97 i 98, i 104 i 105) vinculant-lo als supòsits en què la recuperació es basa directament en el dret de la Unió europea. Ara bé, la configuració de la confiança legítima com a principi fonamental del dret comunitari exigeix la seva aplicació directa no només en l'àmbit assenyalat sinó també en qualsevol dels que afecti als ajuts d'estat, tal com ha estat declarat en la jurisprudència de l'TJUE , en particular en la sentència C-349/17, de 5 de març de 2019, esmentada, apartats 96-105. En conseqüència, cal la seva invocació per qualsevol afectat per la declaració de recuperació o reintegrament per entendre que l'activitat dels òrgans encarregats de dur-les a terme ha trencat el principi general esmentat. En el cas concret que s'està analitzant, a més, aquest últim principi està establert en l'article 9 de la CE, principi de seguretat jurídica, com un dels principis fonamentals de l'ordenament jurídic sigui quina sigui la forma en què es manifesti. Principi de confiança legítima que així mateix ha estat regulat expressament en l'article 3.1 e) de la Llei 40/2015, d'1 d'octubre, de règim jurídic de el sector públic. Per tant, encara que no es pugui parlar d'una ordre de recuperació o d'un reintegrament derivat directament de normes de dret europeu, ha d'apreciar-se la possibilitat de la seva aplicació en els supòsits en què s'exerceixin les potestats de revisió dels beneficis fiscals a l' empara de l'article 107.1 de l'TFUE. En aquest sentit, cal plantejar si una possible activitat de l'Administració tributària local amb aquesta finalitat podria suposar la vulneració dels principis de confiança legítima i bona fe i en conseqüència la fallida del principi de seguretat jurídica.

Doncs bé, en aquest àmbit d'actuació, cal afirmar que les exempcions fiscals són un element constitutiu del règim jurídic dels tributs (STC 6/1983, de 4 de febrer, fonament jurídic segon), que està sotmès, amb caràcter general, a seva possible regularització com a conseqüència de l'exercici de la potestats aplicatives que la Llei atribueix a l'Administració i que se situen en l'àmbit del acompliment del deure de contribuir. Des d'aquesta perspectiva no es pot invocar el principi de seguretat jurídica en la seva manifestació de confiança legítima en la mesura que el deure de contribuir exigeix el seu exacte compliment sempre d'acord amb el que preveu l'ordenament jurídic i d'acord amb els procediments regulats.

Majors problemes podria plantejar el que el subjecte confiés en l'actuació continuada de l'Administració d'acord amb una determinada interpretació de la norma a aplicar. En aquest sentit cal posar de manifest que la jurisprudència del TJUE ha declarat que, amb caràcter general, el principi de protecció de la confiança legítima no pot invocar-se en contra d'un precepte precís d'un text de Dret de la Unió ni tan sols en els supòsits en què l'òrgan encarregat d'aplicar aquest dret estigués en contradicció amb aquest últim (sentència C-349/17, de 5 de març de 2019, esmentada, apartat 104). A més, en el supòsit concret objecte d'aquest informe, el TJUE (STJUE C-522/13, de 14 d'octubre de 2014, assumpte Navantia; Resolució del Tribunal General de 23 de gener de 2014, Confederación de Cooperativas Agrarias y Confederación Empresarial Española de la Economía Social, T-156/10; STJUE C-74/16, de 27 de juny de 2017, assumpte Església catòlica, entre d'altres) ha posat de manifest que la possibilitat que determinades exempcions fiscals es puguin qualificar d'ajut d'estat suposa motivació suficient perquè l'Administració activi els mecanismes previstos en l'ordenament jurídic intern per procedir a la regularització de les situacions en què es puguin trobar els obligats tributaris en relació amb els mateixos.

També en l'àmbit intern s'han produït pronunciaments judicials sobre aquesta qüestió (Sentència del Jutjat del Contenciós-administratiu, nº1 de Ferrol, núm. 59 // 2015; STSJ de Galícia, núm. 388/2015 de 16 de juliol; Sentència del Jutjat núm. 4 de Contenciós-administratiu de Madrid, núm. 1/2018, de 8 de gener), així com resolucions en l'àmbit administratiu. En concret, la contestació a consulta vinculant emesa per la DGT, núm. V-3225, de 19 de desembre de 2018, plantejada per l'Església catòlica. Sense oblidar que el 12 de juny de 2006 dos parlamentaris europeus van presentar la pregunta escrita E-2578/06 a la Comissió Europea consultant sobre si l'exempció prevista en un concret impost local, en particular l'ICIO, constituïa un ajut d'estat. La Resposta de la Comissió E-2578/06ES va ser negativa a l'entendre que es referia només a les activitats pròpies del subjecte. Contestació que va produir una nova pregunta realitzada el dia 20 de febrer de 2007, Pregunta escrita S-0829/07, en la qual s'indicava que l'esmentada exempció es reconeixia per a qualsevol tipus d'activitat realitzada pel subjecte. La Comissió, en resposta de 15 d'abril de 2007, Resposta P-0829/07ES, ha assenyalat que les autoritats competents havien proposat canviar el règim de l'exempció per eliminar qualsevol dubte sobre la seva consideració d'ajut d'estat aclarint que la mateixa només operés sobre activitats pròpies de la seva configuració jurídica. Preguntes que es van repetir en 2007 i Resposta el 27 d'agost de el mateix any, E-37009/07ES, el 2008, E-0074/08ES i el 2009, E-1628/09ES.

Es tractaria així de casos en què l'activitat de l'Administració, des d'aquesta perspectiva, no sembla ser constitutiva d'una actuació arbitrària en la mesura que els pronunciaments judicials i administratius esmentats són reiterats i a més s'han produït en diferents moments temporals.



No es podria doncs al·legar canvi inesperat i sense motivació en la interpretació de la norma aplicable.

En relació amb els actes fermes, que estan normalment subjectes a la seva revisió d'acord amb la LGT, cal reproduir el que s'ha dit fins ara assenyalant que, si escau, caldrà tenir en compte en cada supòsit concret la possible aplicació dels límits previstos amb caràcter general a l'article 110 de la Llei 39/2015, d'1 d'octubre, del Procediment administratiu comú de les administracions públiques, precepte que incideix específicament en el necessari respecte que les administracions públiques han d'observar dels principis de bona fe i de confiança legítima en l'exercici de totes les seves potestats jurídiques (article 3.1 de la Llei 40/2015, d'1 d'octubre, de règim jurídic del sector públic). En efecte, aquell precepte citat fa especial èmfasi en les potestats de revisió dels actes fermes en l'exercici de les quals s'han de respectar uns límits concrets, en particular la bona fe, sempre que es donin els pressupostos previstos en l'esmentada norma. Límits que es basen en la protecció jurídica atribuïda per l'ordenament a situacions consolidades que han generat confiança en els particulars.

Conclusió: la revisió de Beneficis fiscals contraris al Dret de la Unió Europea, per part de l'Ajuntament de Barcelona, no és improcedent, amb caràcter general i en els termes exposats, per anar en contra del principi de confiança legítima dels obligats tributaris.

SISENA.- S'ha de considerar l'arrendament del patrimoni immobiliari de les entitats sense ànim de lucre com explotació econòmica i, per tant, sense dret als beneficis fiscals en els immobles objecte d'arrendament regulats a la Llei 49/2002 per anar en contra del Dret de la Unió europea?

En primer lloc, l'arrendament del patrimoni immobiliari tindrà la consideració d'explotació econòmica quan reuneixi els requisits que estableix l'article 3 de la Llei 49/2002, de 23 de desembre, perquè una determinada entitat sigui considerada entitat sense fi lucratiu a l'efecte de l'esmentada Llei.

En segon lloc, no s'ha de considerar explotació econòmica exempta d'acord amb l'article 7 de la mateixa Llei.

En tercer lloc, s'han de complir els requisits que preveu l'article 15 de la Llei 49/2002, esmentada, perquè els immobles estiguin exempts de l'IBI. En cas contrari no estarien exempts.

No obstant això, el rellevant és que aquest conjunt de normes s'adeqüi plenament al que preveu l'ordenament comunitari respecte de la qualificació d'una activitat com a activitat econòmica amb la finalitat de, si s'escau, regularitzar la situació tributària del subjecte.

Referent a això convé posar de manifest que ha estat el TJUE el que ha fixat els requisits que han de reunir-se respecte d'aquesta última qüestió. En particular, ha reiterat la seva doctrina en la sentència C-74/16, de 27 de juny de 2017, Escola Pia Província Betània, apartats 41-47 segons la qual cal tenir en compte, en primer lloc, “*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*” (apartat 41), i, en segon lloc, 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>*” (apartat 42). Doncs bé, partint d'aquestes afirmacions assenyala 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*” (apartat 44), declarant a tal efecte que, bàsicament:

1r Constitueix activitat econòmica tota activitat consistent a oferir béns o serveis en un mercat determinat (sentència C-222/04, de 10 de gener de 2006, apartat 108).

2n El fet que l'oferta de productes o serveis es faci sense ànim de lucre no impedeix que l'entitat que efectua aquestes operacions en el mercat hagi de ser considerada una empresa, quan l'oferta competeixi amb les d'altres operadors amb ànim de lucre (sentència C-49/07, d'1 de juliol de 2008, apartat 27).

3r Constitueixen serveis que poden ser qualificats de <activitats econòmiques> les prestacions realitzades normalment a canvi d'una remuneració. La característica essencial de la remuneració resideix en el fet que constitueix la contrapartida econòmica de la prestació considerada (sentència C-76/05, de 11 de setembre de 2007, apartats 37 i 38 i jurisprudència citada).

Conclusió: la qualificació d'una activitat de lloguer del patrimoni immobiliari realitzada per una entitat sense ànim de lucre com a explotació econòmica s'ha de fer en cada cas concret amb la finalitat de constatar la concurrència de cada un dels requisits enunciats.



**Ajuntament
de Barcelona**

Consell Tributari