

Consell Tributari
Palau Foronda
Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.
08015 Barcelona
Telèfon 93 402 78 15
conselltributari@bcn.cat

Expediente: 164/24

Expediente de gestión: 2023RCAL...

Número de registro: 2023/...

Número de registro acumulado: 2023/...

Recurrente: CHHSCJ

Tributo: Impuesto sobre bienes inmuebles

Fecha de presentación del recurso: 18/5/2023

El Consell Tributari, reunido en sesión de 30 de mayo de 2024, conociendo del recurso presentado por CHHSCJ, ha estudiado la propuesta elaborada por el ponente designado al efecto, adoptando el siguiente acuerdo:

ANTECEDENTES DE HECHO

1.- En la fecha referenciada en el encabezamiento, el interesado interpone recurso de alzada contra los actos que se detallan a continuación:

Acto impugnado / Recibo	Detalle: Concepto	Identificador / Dirección Objeto	Importe €	Periodo/Fecha
Padrón CT2021...	IMPUESTO BIENES INMUEBLES	...	174,10	01/01/2021 - 31/03/2021
Padrón CT2021...	IMPUESTO BIENES INMUEBLES	...	805,11	01/01/2021 - 31/03/2021
Padrón CT2021...	IMPUESTO BIENES INMUEBLES	...	174,10	01/04/2021 - 30/06/2021
Padrón CT2021...	IMPUESTO BIENES INMUEBLES	...	805,11	01/04/2021 - 30/06/2021
Padrón CT2021...	IMPUESTO BIENES INMUEBLES	...	174,10	01/07/2021 - 30/09/2021
Padrón CT2021...	IMPUESTO BIENES INMUEBLES	...	805,11	01/07/2021 - 30/09/2021
Padrón CT2021...	IMPUESTO BIENES INMUEBLES	...	174,10	01/10/2021 - 31/12/2021
Padrón CT2021...	IMPUESTO BIENES INMUEBLES	...	805,11	01/10/2021 - 31/12/2021

Acto impugnado / Recibo	Detalle: Concepto	Identificador / Dirección Objeto	Importe €	Periodo/Fecha
Padrón CT2022...	IMPUESTO BIENES INMUEBLES	...	180,89	01/01/2022 - 31/03/2022
Padrón CT2022...	IMPUESTO BIENES INMUEBLES	...	836,77	01/01/2022 - 31/03/2022
Padrón CT2022...	IMPUESTO BIENES INMUEBLES	...	180,89	01/04/2022 - 30/06/2022
Padrón CT2022...	IMPUESTO BIENES INMUEBLES	...	836,77	01/04/2022 - 30/06/2022
Padrón CT2022...	IMPUESTO BIENES INMUEBLES	...	180,89	01/07/2022 - 30/09/2022
Padrón CT2022...	IMPUESTO BIENES INMUEBLES	...	836,77	01/07/2022 - 30/09/2022
Padrón CT2022...	IMPUESTO BIENES INMUEBLES	...	180,88	01/10/2022 - 31/12/2022
Padrón CT2022...	IMPUESTO BIENES INMUEBLES	...	836,79	01/10/2022 - 31/12/2022
Liquidación CT2023...	IMPUESTO BIENES INMUEBLES	...	749,41	01/01/2023 - 31/12/2023
Liquidación CT2023...	IMPUESTO BIENES INMUEBLES	...	3.467,81	01/01/2023 - 31/12/2023

2.- El Sr. JBS, en nombre y representación de la CHHSCJ, interpone recurso de alzada contra la resolución del gerente del Institut Municipal d'Hisenda de Barcelona de fecha 3 de abril de 2023, que estima parcialmente la solicitud de exención del impuesto sobre bienes inmuebles (IBI), respecto de los inmuebles situados en ... con referencia catastral ... y ..., con referencia catastral

En esencia, alega que, de acuerdo con lo previsto en artículo 6 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales de mecenazgo, las rentas obtenidas por las entidades sin fines lucrativos están exentas del impuesto sobre sociedades, entre las que se encuentran las procedentes del patrimonio mobiliario o inmobiliario de la entidad, como son los dividendos y participaciones en beneficios de sociedades, intereses cánones y alquileres, tal y como sucede en el presente caso. En base a este artículo la entidad interesada considera que los inmuebles objeto de este recurso han de estar exentos del pago del IBI ya que están arrendados a un tercero que es el que realiza la actividad económica y por este motivo se le ha de aplicar la exención prevista en artículo 15.1 de la Ley 49/2002.



Consell Tributari
Palau Foronda
Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.
08015 Barcelona
Telèfon 93 402 78 15
conselltributari@bcn.cat

Asimismo, manifiesta su disconformidad con la doctrina europea invocada en la resolución ahora recurrida en alzada (artículo 107 del TFUE) alegando que sus actividades no revisten carácter económico y considera que se ha de aplicar el artículo 108 del TFUE.

3.- De la documentación incorporada al expediente, los antecedentes del mismo y el informe del Institut Municipal d'Hisenda se desprende la siguiente relación de hechos:

- En fecha 25/01/2021, con número de registro de entrada 2021/..., la entidad interesada solicita la exención del IBI correspondiente a los inmuebles situados en ... con referencia catastral ...y ..., con referencia catastral ..., de los ejercicios 2021 y siguientes.
- En fecha 14/11/2022, se notifica a la entidad interesada escrito requiriendo declaración responsable. En fecha 28/11/2022, mediante escrito con número de registro 2022/... se aporta la documentación requerida.
- En fecha 15/03/2023, con número de registro de entrada 2023/..., la entidad interesada reitera la solicitud de exención del IBI presentada en fecha 25/01/2021.
- En fecha 02/02/2023, se notifica a la entidad interesada propuesta de resolución desestimatoria de su solicitud de exención, otorgando un plazo de 10 días para formular alegaciones.
- En fecha 15/02/2023, con número de registro de entrada 2023/..., la entidad interesada presenta escrito de alegaciones a la propuesta de resolución anterior.
- En fecha 21/04/2023, se notifica a la entidad interesada la resolución del Gerente de fecha 03/04/2023.
- En fecha 18/05/2023, la entidad interesada interpone recurso de alzada contra la resolución anterior.
- Consultada la base de datos de la recaudación municipal, las liquidaciones del Impuesto de Bienes Inmuebles correspondientes a los años 2021, 2022 y 2023 constan pagadas. Aun así,

los recibos del IBI de los ejercicios 2021 y 2022, de los inmuebles de referencia, constan pagados por la Sra. MOR. Según la escritura de división y adjudicación de bienes comunes de fecha 30/05/1991, otorgada ante el Notario Sr. AFF, la entidad interesada es propietaria de los inmuebles de referencia, por herencia de la Sra. MOR, fallecida el 10/08/1989, según escritura de manifestación, aceptación y adjudicación de herencia autorizada el 06/02/1990 por el Notario Sr. EHG.

4.- El Institut Municipal d'Hisenda propone la estimación del recurso.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.- De acuerdo con los antecedentes de hecho descritos, se desprende que el recurso de alzada ha sido presentado en el plazo de un mes contado desde el día siguiente al de la fecha de la notificación, según lo exigido por el artículo 46.1 de la Ley 1/2006, de 13 de marzo, por la que se aprueba el régimen especial del municipio de Barcelona, y el art. 14.2 c) del RD Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, en relación con el art. 30.4 y 5 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

Segundo.- Con carácter preliminar es necesario hacer referencia a las siguientes cuestiones:

A) En primer lugar, se ha de indicar que los requisitos legales para disfrutar de la exención del IBI prevista en el artículo 15.1 de la Ley 49/2002, se concretan en:

- 1.- La entidad solicitante es una de las entidades previstas en el apartado primero de la disposición adicional novena de la Ley 49/2002,
- 2.- Ser titular del bien inmueble, en los términos previstos en el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.
- 3.- Que en el inmueble no se desarrolle una explotación económica gravada en el Impuesto sobre Sociedades, es decir, se condiciona la aplicación del beneficio a que en el inmueble no se realicen actividades industriales, comerciales o de servicios que no hallarían cabida entre las actividades exentas del Impuesto de Sociedades según el artículo 7 de la propia Ley.



Consell Tributari
Palau Foronda
Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.
08015 Barcelona
Telèfon 93 402 78 15
conselltributari@bcn.cat

B) La disposición adicional única del RD 1270/2003, de 10 de octubre, señala expresamente que las entidades a las cuales se refiere el apartado primero de la disposición adicional novena de la Ley 49/2002, que decidan aplicar el régimen fiscal especial previsto en los artículos 5 a 15 de esta Ley, no han de efectuar las comunicaciones previstas y reguladas en los artículos 1 y 2 del Reglamento citado. Este régimen fiscal se aplicará directamente por el sujeto pasivo cuando se trate de tributos objeto de declaración o autoliquidación, y por la Administración tributaria en los otros casos.

El régimen fiscal especial aplicable a este tipo de entidades, en la parte correspondiente a los tributos locales, se activa “ope legis” siempre que resulte acreditado que se trata de una de las entidades del apartado uno de la disposición adicional novena de la Ley 49/2002, como ocurre en este caso.

No obstante, el reconocimiento de las exenciones correspondientes es, naturalmente, provisional, dado que el derecho a la exención está condicionado a que se cumplan los requisitos exigibles para la misma, los cuales podrán ser comprobados en cualquier momento por la Administración tributaria competente en el ejercicio de sus potestades y funciones de comprobación e inspección, siendo, en este sentido, plenamente aplicable lo preceptuado en el artículo 115.3 de la Ley 58/2003, Ley General Tributaria:

“Los actos de concesión o reconocimiento de beneficios fiscales que estén condicionados (...) a la efectiva concurrencia de determinados requisitos no comprobados en el procedimiento en que se dictaron tendrán carácter provisional”.

Sobre esta cuestión, cabe significar que el artículo 77.1 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales establece que:

“La liquidación y recaudación, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria de este impuesto, serán competencia exclusiva de los ayuntamientos y comprenderán las funciones de reconocimiento y denegación de exenciones y bonificaciones, realización de las liquidaciones conducentes a la determinación de las deudas tributarias, emisión de los documentos de cobro, resolución de los expedientes de devolución de ingresos indebidos, resolución de los recursos que se interpongan

contra dichos actos y actuaciones para la asistencia e información al contribuyente referidas a las materias comprendidas en este apartado.”

Por tanto, el Ayuntamiento es plenamente competente para liquidar y recaudar los tributos locales previstos en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales y para reconocer y denegar los beneficios fiscales solicitados respecto a dichos tributos.

C) Por su parte, el artículo 15 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, establece en su apartado primero:

“1. Estarán exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles los bienes de los que sean titulares, en los términos previstos en la normativa reguladora de las Haciendas Locales, las entidades sin fines lucrativos, excepto los afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades” y el apartado cuarto indica que “La aplicación de las exenciones previstas en este artículo estará condicionada a que las entidades sin fines lucrativos comuniquen al ayuntamiento correspondiente el ejercicio de la opción regulada en el apartado 1 del artículo anterior y al cumplimiento de los requisitos y supuestos relativos al régimen fiscal especial regulado en este Título.”

Así, en cuanto el apartado primero del artículo 15 indica “en los términos” se ha de entender que quiere decir, como ha indicado la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Catalunya de 25 de enero de 2002 (FD 4º), con la necesidad de acreditarlos.

Pues bien, el artículo 1.3 del Texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, establece que esta Ley se aplicará: “(...) *sin perjuicio de los tratados y convenios internacionales*”. Y, por su parte, el artículo 1.3 de la Ley 49/2002, dispone que lo establecido en esta Ley, se entenderá sin perjuicio de lo que disponen los Tratados y Convenios Internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la CE.

Por tanto, la misma norma de derecho interno que establece beneficios fiscales en los tributos locales para las entidades sin ánimo de lucro, establece límites a su aplicación que deben observarse.



Consell Tributari
Palau Foronda
Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.
08015 Barcelona
Telèfon 93 402 78 15
conselltributari@bcn.cat

D) El artículo 7.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, determina que los tributos se rigen:

“(…) Por las normas que dicte la Unión Europea y otros organismos internacionales o supranacionales a los que se atribuya el ejercicio de competencias en materia tributaria de conformidad con el artículo 93 de la Constitución (…)”

En este sentido, el artículo 107 del TFUE, establece:

“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 15 cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones.”

Y se ha de recordar que el Derecho comunitario, originario y derivado, forma parte del ordenamiento jurídico interno (arts. 93 y 96 de la CE); que la Unión Europea (UE) ostenta determinadas competencias entre las que se encuentra el establecimiento de las normas sobre competencia necesarias para el funcionamiento del mercado interior (art. 3.b del TFUE); y que la jurisprudencia europea tiene establecida la autonomía del ordenamiento jurídico de la UE y el principio de eficacia directa (asunto Van Gend & Loos, C-26/62 y asunto Costa/ENEL, C-6/64).

Dicho principio de primacía del Derecho de la UE impone no sólo a los órganos jurisdiccionales, sino a todos los órganos del Estado miembro, la obligación de dar eficacia plena a la norma comunitaria.

Por tanto, las normas contenidas en los Tratados de la Unión Europea constituyen derecho originario y son inmediatamente aplicables por quien 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)”.

El Tribunal Constitucional también se ha pronunciado acerca del principio de primacía: STC 215/2014 de 18 de diciembre y STC 232/2015 de 5 de noviembre.

Sobre la posibilidad de inaplicación de una norma contraria al Derecho de la UE por órganos administrativos se pronuncia la sentencia del Tribunal de Justicia de 4 de diciembre de 2018, dictada en el asunto C-378/17 (Minister for Justice and Equality y Workplace Relations Commission), que da respuesta a la cuestión prejudicial elevada por la Supreme Court de Irlanda (Tribunal Supremo), que versa sobre la cuestión de si un órgano nacional creado por la ley para garantizar la aplicación del derecho comunitario en un ámbito específico debe necesariamente tener la facultad de dejar inaplicada una norma de Derecho nacional contraria al Derecho de la UE. El Tribunal europeo parte de la distinción entre la facultad de dejar sin aplicar en un caso concreto una norma de Derecho nacional contraria al Derecho de la Unión y la facultad de anular la norma en cuestión y de privarla de toda validez. El Tribunal afirma que si bien corresponde a los Estados miembros designar los tribunales y/o instituciones competentes para esta segunda función, la primacía del Derecho de la UE exige que el deber de excluir la aplicación del Derecho nacional contrario a Derecho comunitario no solo incumba a los jueces y tribunales, sino también a todos los órganos del Estado (incluidas las autoridades administrativas) encargados de aplicar, en el marco de sus respectivas competencias, el Derecho de la Unión.

Añade el TJUE, con absoluta claridad, que cuando resulte necesaria la inaplicación de disposiciones o jurisprudencias nacionales para garantizar la plena eficacia del Derecho de la Unión, los órganos administrativos *“no están obligados ni a instar la eliminación previa de*



Consell Tributari
Palau Foronda
Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.
08015 Barcelona
Telèfon 93 402 78 15
conselltributari@bcn.cat

tales disposiciones o jurisprudencias nacionales por la vía legislativa o cualquier otro procedimiento constitucional, ni a esperar que se lleve a cabo tal eliminación.”

Al respecto, el Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 12 de Barcelona, en su sentencia nº 201/2022, de fecha 14 de julio de 2022, en relación con la potestad de la Administración de inaplicar una ley española por considerar que la misma es contraria a la normativa europea, establece lo siguiente:

“Conforme al artículo 103 CE la Administración actúa con sometimiento pleno a la ley y al Derecho comunitario. La primacía del Derecho comunitario sobre el derecho nacional es una cuestión ya exenta de discusión y que fue resuelta por la jurisprudencia del TJUE en las célebres sentencias Costa/Enel (15.7.1964) y Simmenthal (9-3-1978). En esta última sentencia el Tribunal declara que las normas de efecto directo, <<en tanto son parte integrante con rango de prioridad, del ordenamiento jurídico aplicable en el territorio de cada uno de los Estados miembros>> deben aplicarse desde que entran en vigor, aunque preexista una Ley nacional incompatible y a pesar de la adopción de una Ley ulterior incompatible. En el caso Fratelli Costanzo (1989) se planteó si la Administración estaba facultada o incluso obligada a aplicar una directiva comunitaria que tuviera efecto directo. El Abogado General sostenía que la Administración estaría facultada para ello, pero sólo obligada si existía un previo pronunciamiento judicial que precisara y aclarara el efecto directo de la directiva, basándose en que la Administración carecía de la herramienta de la cuestión prejudicial. El Tribunal de Justicia estimó, sin embargo, que cuando una disposición de una directiva comunitaria tiene, desde el punto de vista de su contenido, efecto directo, los particulares la pueden invocar directamente, no sólo ante órganos jurisdiccionales, sino ante cualquier organismo o entidad sometidos a la autoridad o control de un Estado miembro, y por tanto también ante la Administración Pública, incluyendo una administración local como era en ese caso.

Esta doctrina se confirmó posteriormente en diversas sentencias como Kampleman (1997), Ciola (1999), Larsy (2001), Jiménez Melgar (2001), CIF (2003), Petersen (2010), Fuß (2010), Gabeiro (2010), Rosado Santana (2011), Amia (2012), ANAFE

(2012), entre otras, hasta las más recientes, como Farrel (2017), y An Garda Síochána (2018).

El Ayuntamiento de Barcelona por tanto, como Administración Pública, está plenamente facultado para inaplicar una ley interna, si considera que la misma es contraria a Derecho comunitario, en atención al principio de primacía del Derecho comunitario, al que está sometido, siendo el artículo 107.1 TFUE, Derecho primario de la Unión Europea, directamente aplicable, al ser una norma ser precisa, clara, incondicional y no requerir medidas complementarias.”

Tercero.- En este contexto, el Ayuntamiento de Barcelona ha venido considerando en reiteradas ocasiones que la amplitud de las exenciones previstas en la normativa estatal a favor de las entidades sin ánimo de lucro puede comportar una colisión con la doctrina del TJUE si su reconocimiento supone un conflicto con el derecho de la competencia de acuerdo con la incompatibilidad de las Ayudas de Estado con el mercado interior según la previsión del artículo 107, apartado primero, del TFUE.

En consecuencia, el Ayuntamiento ha procedido a regularizar la situación tributaria de la recurrente y de otras entidades que se encuentran en una situación similar, aplicando al respecto la citada normativa europea sobre Ayudas de Estado.

Regularización que se ha producido teniendo en cuenta, de una parte, 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, con carácter general, a su posible regularización como consecuencia del ejercicio de las potestades aplicativas que la Ley atribuye a la Administración y que se sitúan en el ámbito del cumplimiento del deber de contribuir; y, de otra parte que, tal como se ha indicado anteriormente, el Ayuntamiento de Barcelona tiene competencia para regularizar las situaciones de los obligados tributarios si una exención fiscal puede ser considerada una ayuda de estado, habida cuenta de que la comprobación es una de las funciones atribuidas por el ordenamiento jurídico a los entes locales (art. 77 del 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 al municipio de Barcelona, en la Ley 1/2006, de 13 de marzo, por la que se regula su régimen especial), por lo que puede, por tanto, con carácter general y a través de los procedimientos de aplicación de los tributos y con sujeción plena al conjunto de normas que las regulan, regularizar las

Consell Tributari
Palau Foronda
Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.
08015 Barcelona
Telèfon 93 402 78 15
conselltributari@bcn.cat

situaciones en las que se encuentren los obligados tributarios respecto de un beneficio fiscal si entiende que, este último, incorpora una ayuda de estado.

Razón por la cual si, en el ejercicio de sus funciones, se entiende que como consecuencia de la interpretación de la norma aplicable, en la cual se regula una exención, se ha de considerar que, en su base, hay una Ayuda de Estado, puede proceder a calificarlo como tal en el procedimiento de aplicación correspondiente y respecto del sujeto concreto que sea parte en este procedimiento, dictando la correspondiente resolución. En definitiva, se trata de aplicar una norma de la interpretación de la cual resulta una decisión administrativa respecto a su alcance y en relación con un sujeto concreto.

Cuarto.- A este respecto, se ha considerado que el escenario normativo de ámbito europeo, y especialmente, la doctrina surgida con ocasión de la sentencia dictada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 27 de junio de 2017 ha supuesto que la amplitud del régimen de exenciones previsto en la Ley 49/2002 a favor de las entidades sin finalidades lucrativas puede colisionar con la normativa europea si su reconocimiento supone un conflicto con el derecho de la competencia de acuerdo con la incompatibilidad de las ayudas de Estado con el mercado interior según la previsión del artículo 107.1 del Tratado. Lo que, a su juicio sucede en el presente caso, con base en la siguiente argumentación:

En contraposición con el régimen legal estatal, la doctrina europea ha entendido que constituye una actividad económica cualquier actividad consistente en ofrecer bienes y servicios en un determinado mercado normalmente a cambio de una remuneración y ha recogido algunos ejemplos de actividades, que por su naturaleza, estructura de financiación y existencia de entidades privadas competidoras dentro del mercado, tienen que ser consideradas actividades de naturaleza económica y por tanto, su ejercicio puede estar comprendido en el ámbito de prohibición establecido en el artículo 107.1 del TFUE. Razón por la cual procede hacer un examen detallado de la naturaleza de las actividades desarrolladas por las entidades que puedan ser beneficiarias del régimen estatal de exenciones con el fin de comprobar si su ejercicio supone un conflicto en el sentido del derecho europeo en materia de competencia.

Concretamente, para valorar si el reconocimiento de la exención pretendida entra en conflicto con la incompatibilidad prevista en el artículo 107 TFUE, se tendrá que determinar si la actividad desarrollada por la entidad interesada reviste carácter económico dado que la doctrina europea ha entendido que constituye una actividad económica cualquier actividad consistente al ofrecer bienes o servicios en un determinado mercado realizada normalmente a cambio de una remuneración, entendida como la contrapartida económica al bien o servicio prestado.

Se tiene que poner de relieve que el derecho europeo en materia de competencia tiene por objeto únicamente la actividad de las empresas, con independencia de su estatuto jurídico y el modo de financiación, y por tanto, si una entidad no ejerce actividades económicas no es una empresa a efectos del derecho de la competencia.

Si bien las entidades sin ánimo de lucro realizan una tarea eminentemente social y cultural, es innegable que en el contexto actual desarrollan actividades que no se limitan a las de su objeto social, sino que ofrecen todo tipo de bienes y servicios dentro del mercado, compitiendo con otros operadores económicos, especialmente en los sectores inmobiliario o residencial.

No es posible hacer una lista exhaustiva de las actividades que a priori pueden tener la consideración de actividades económicas pero la doctrina europea ha recogido algunos ejemplos de actividades que por su naturaleza, estructura de financiación y la existencia de entidades privadas competidoras dentro del mercado, tienen que ser consideradas actividades de naturaleza económica.

En el marco legislativo estatal, tienen la consideración de actividades económicas aquellas recogidas en el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre actividades económicas, y en el ámbito europeo, en el Reglamento (CE) N°1893/2006 del Parlamento Europeo y del Consejo de 20 de diciembre de 2006, por el que se establece la nomenclatura estadística de actividades económicas *NACE Revisión 2*.

En estos casos, se tendrá que examinar si estas actividades son propias de una empresa en el sentido del derecho europeo en materia de competencia, y en cada caso concreto, valorar el carácter económico o no de la actividad desarrollada por quien pretende el beneficio fiscal. A tal fin, la Administración tributaria podrá tener en cuenta los medios de prueba que pueden ser utilizados en los procedimientos tributarios, y así, podrá considerar como titular de cualquier



Consell Tributari
Palau Foronda
Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.
08015 Barcelona
Telèfon 93 402 78 15
conselltributari@bcn.cat

bien, derecho, empresa, servicio, actividad, explotación o función a quien figure como tal en un registro fiscal o en otros de carácter público, salvo prueba en contra.

En el caso presente, la entidad consta de alta en la base de datos de actividades económicas de la AEAT en los ejercicios de las actividades del epígrafe 861.2 Alquiler de locales industriales. Asimismo, resulta acreditado a la vista de los antecedentes que obran en el expediente y por cuanto la misma entidad así lo manifiesta expresamente en las declaraciones responsables aportadas por la misma, que los inmuebles objeto de este expediente, situados en ... y ... de Barcelona, titularidad de la entidad recurrente, se encuentran arrendados.

Por tanto, la entidad CHHSCJ destina y tiene afectados dichos inmuebles a la actividad económica de arrendamiento que desarrolla tal y como consta en la base de datos de actividades económicas de la AEAT.

La entidad recurrente está dada de alta en el ejercicio de la actividad del epígrafe 861.2 Alquiler de locales industriales. Tal como se ha indicado anteriormente, en el ejercicio de esta actividad tiene alquilados los inmuebles situados en ... y ... de Barcelona a cambio de una remuneración.

En consecuencia, el reconocimiento del beneficio fiscal pretendido puede suponer un conflicto con el derecho de la competencia de acuerdo con la incompatibilidad de las ayudas de Estado con el mercado interior según la previsión del artículo 107.1 del Tratado.

Quinto.- El artículo 107 del TFUE prohíbe *“las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales (...) que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones”*.

Al respecto, es preciso indicar que según reiterada jurisprudencia del TJUE, una medida nacional puede calificarse de ayuda del Estado y, por tanto, prohibida por el artículo 107 del TFUE, cuando se cumplan los requisitos siguientes:

1. Que se trate de una intervención del Estado o mediante fondos estatales.

2. Esta intervención ha de poder afectar a los intercambios comerciales entre los Estados miembros.
3. Ha de conferir una ventaja selectiva a su beneficiario.
4. Ha de falsear o amenazar con falsear la competencia.

Por lo que hace referencia al requisito de que se trate de una intervención del Estado o mediante fondos estatales, la expresión “Estado” se entiende en sentido amplio, lo que incluye a todas las Administraciones Públicas que gestionen o administren fondos de origen público.

En este sentido, entre otras, la STJCE, de 14 de octubre de 1987, asunto Alemania contra Comisión, C-284/84:

“En primer lugar, el hecho de que este programa de ayudas haya sido adoptado por un Estado federado o por una colectividad territorial y no por el poder federal o central no impide la aplicación del apartado 1 del artículo 92 del Tratado, si se cumplen los requisitos de este artículo. En efecto, dicha disposición, al mencionar las ayudas concedidas por “los Estados o mediante fondos estatales bajo cualquier forma”, se refiere a todas las ayudas financiadas por medio de recursos públicos. De ello se deduce que las ayudas concedidas por las entidades regionales y locales de los Estados miembros, cualesquiera que sean su estatuto y denominación, deben también ser examinadas, en el sentido del artículo 92 del Tratado.”

Respecto al requisito de que la intervención ha de poder afectar a los intercambios comerciales entre los Estados miembros, en la sentencia del TJUE de 27 de junio de 2017 (asunto Betania), se afirma que cuando una ayuda otorgada por un Estado miembro refuerza la posición de determinadas empresas en relación con otras empresas competidoras no es necesario que las empresas beneficiarias participen en los intercambios comerciales entre los Estados miembros.

En relación con el requisito de falsear o amenazar con falsear la competencia, según el FJ 78 de la sentencia de 27 de junio de 2017, a los efectos de calificar una medida como ayuda de Estado:

“(…) no es necesario acreditar la incidencia real de la ayuda de que se trate en los intercambios comerciales entre los Estados miembros ni la distorsión efectiva de la competencia, sino únicamente examinar si tal ayuda puede afectar a dichos



Consell Tributari
Palau Foronda
Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.
08015 Barcelona
Telèfon 93 402 78 15
conselltributari@bcn.cat

intercambios y afectar a la competencia, es decir, su potencial para afectar y distorsionar.”

El TJUE considera que cuando las ayudas tienen por objeto liberar a las empresas de los gastos propios de su gestión corriente o de sus actividades normales, con los que normalmente debería haber cargado, falsean las condiciones de competencia (sentencia de 21 de octubre de 2016 del Tribunal, asunto Orange/Comisión C-211/15 P).

Por último, respecto al criterio de ventaja selectiva de la medida, en las Observaciones de la Comisión de 19 de mayo de 2016, asunto C-74/16 relativo a la cuestión prejudicial sobre el litigio del ICIO, se indica:

“(…) de reiterada jurisprudencia se desprende que se consideran ayudas de Estado las intervenciones que, bajo cualquier forma, puedan favorecer directa o indirectamente a las empresas o que puedan considerarse una ventaja económica que la empresa beneficiaria no hubiera obtenido en condiciones normales de mercado. En este sentido el concepto de ayuda es más general que el de subvención” (STJUE de 9 de octubre de 2014, Ministerio de Defensa y Navantia C-522/13).”

“Una medida mediante la cual las autoridades públicas conceden a determinadas empresas un trato fiscal ventajoso que, aunque no implique una transferencia de fondos estatales coloque a los beneficiarios en una situación financiera más favorable que a los restantes contribuyentes, constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1.”

El artículo 107.1 TFUE prohíbe las ayudas que se otorguen *“favoreciendo a determinadas empresas o producciones”*, es decir, las ayudas selectivas.

Por el contrario se considera que *“las ventajas resultantes de una medida general aplicable sin distinción a todos los operadores económicos no constituyen ayudas de Estado en el sentido del art. 107 TFUE.”*

Por tanto, según el IMH, si se otorgara un beneficio fiscal, simplemente, en función de la forma jurídica de la empresa (como por ejemplo la Iglesia Católica, las iglesias, confesiones y comunidades religiosas), tal ventaja podría derivar en una ventaja selectiva.

En el caso del ICI italiano (impuesto sobre bienes inmuebles italiano) la Comisión Europea analizó si la exención del ICI concedida a las entidades no comerciales, otorgaba una ventaja selectiva y si se justificaba por la lógica inherente al sistema tributario italiano (2013/284/UE).

En el ICI eran sujetos pasivos todas las personas jurídicas en posesión de bienes inmuebles, independientemente del uso que se hiciera de ellos, sin embargo se contemplaba una exención para los inmuebles utilizados por entidades no comerciales y destinados exclusivamente al ejercicio de determinadas actividades (asistencia social, bienestar social, sanitarias, educativas, de alojamiento, culturales, recreativas, deportivas y actividades religiosas y de culto) aun cuando fueran de naturaleza comercial o económica, sin por ello perder la exención.

La Comisión concluye que el sistema de referencia para la apreciación de la medida en cuestión era el propio ICI y dado que otorgaba una exención a las entidades no comerciales que utilizaban los bienes inmuebles para actividades específicas, algunas de ellas consideradas económicas, la medida en cuestión constituía una excepción al sistema de referencia y representaba una medida selectiva a tenor de la jurisprudencia.

También consideró que conceder una exención exclusivamente a entidades no comerciales que ejercían actividades específicas con un determinado valor social no se ha considerado justificado por la naturaleza y la estructura general del sistema italiano en el caso del impuesto municipal sobre bienes inmuebles.

Asimismo, consideró que ni su finalidad social, ni el ejercicio de actividades de interés social basta para evitar la calificación de “ayuda” en el sentido del artículo 107 del TFUE, recordando que el Tribunal ha dictaminado en numerosas ocasiones que el artículo 107, apartado 1, del Tratado no establece ninguna distinción según las causas o la finalidad de las intervenciones estatales, sino que las define en función de sus efectos.



Las conclusiones y fundamentos para la consideración de ayudas de estado en el caso del ICI italiano, según el IMHB podrían ser extrapolables al caso de los beneficios fiscales de la Ley 49/2002.

En consecuencia, lo que aquí resulta cuestionable no son las actividades de carácter social y/o religioso que pueda desarrollar la entidad sino la actividad económica de arrendamiento de inmuebles que es completamente ajena a su objeto o fines propios, por lo que es plenamente aplicable la doctrina fijada por el STJUE de 27 de junio de 2017, respecto al ICIO a los beneficios fiscales que prevé la Ley 49/2002, respecto al resto de tributos.

En efecto, la doctrina del TJUE, respecto a la consideración de actividad económica, establece lo siguiente:

1. Constituye actividad económica toda actividad consistente en ofrecer bienes o servicios en un mercado determinado.
2. 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 haya de ser considerada una empresa, cuando la oferta compita con las de otros operadores con ánimo de lucro. La consideración de empresa no depende de si la entidad ha sido creada para generar beneficios y, por tanto, puede tratarse de una entidad sin ánimo de lucro si puede ofrecer bienes y servicios en un mercado.
3. Constituyen servicios que pueden ser calificados de actividades económicas las prestaciones realizadas normalmente a cambio de una remuneración.

La clasificación de una entidad como empresa se relaciona siempre con una actividad específica y, por tanto, si una misma entidad realiza actividades económicas y no económicas revestirá la condición de empresa únicamente en relación con el ejercicio de actividades económicas.

De entrada, se ha de indicar que la entidad interesada, según consta en los registros fiscales de la Agencia Tributaria, figura de alta en los ejercicios 2021 al 2024, en la actividad del epígrafe 861.2 “*alquiler de locales industriales*”, circunstancia que por sí sola acredita el ejercicio de dicha actividad económica por parte de la entidad.

Puede ser ilustrativo el carácter de actividad económica que tiene el arrendamiento desarrollado por la entidad interesada lo establecido en el art. 85 del TRLRHL, según el cual, la fijación de las cuotas mínimas del impuesto sobre actividades económicas se ajustará a los epígrafes y rúbricas que clasifiquen las actividades sujetas. Las tarifas del IAE (RD Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre), por lo que hace referencia al epígrafe 861.2, establecen que la cuota nacional se calculará como resultado de aplicar el 0,10 por 100 sobre el valor catastral asignado a los locales industriales y demás bienes comprendidos en este epígrafe a efectos del impuesto sobre bienes inmuebles, estableciendo la Nota 2ª que los sujetos pasivos cuyas cuotas por esta actividad sean inferiores a 601,01 euros tributarán por cuota cero.

Es decir, el TRLRHL y las tarifas del IAE establecen unos parámetros a partir de los cuales se considera que la actividad de arrendamiento tiene un escaso rendimiento económico y, por ello, no se encuentran sujetas al impuesto.

Por el contrario, los inmuebles de la entidad tienen una relevancia importante por el volumen de ingresos derivado de su explotación económica de arrendamiento, por la dimensión, cualidades específicas y dimensión de los edificios destinados al arrendamiento, y por el elevado valor catastral de los mismos.

El valor catastral de los inmuebles situados en ... y ... de Barcelona es de 567.703,50 euros y 122.531,93 euros, respectivamente.

Sexto.- Asimismo, es oportuno hacer referencia al hecho de que en el ámbito de las ayudas de estado, el derecho europeo ha considerado que algunas medidas pueden tener efectos limitados sobre la competencia, y por tanto, pueden ser aceptadas por compatibles con el mercado común, en base al “*de minimis non curat lex*”, según el cual, aquellos actos cuyas consecuencias tengan una importancia poco significativa, pueden no tenerse en cuenta en Derecho.



Consell Tributari
Palau Foronda
Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.
08015 Barcelona
Telèfon 93 402 78 15
conselltributari@bcn.cat

El Reglamento (UE) N.º 1407/2013 de la Comisión de 18 de diciembre de 2013, que sustituyó el Reglamento 1998/2006 de la Comisión de 15 de diciembre de 2006, relativo a la aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea a las ayudas de *minimis*, a los efectos de aclarar el concepto de ayuda según dispone el artículo 107, apartado 1, del Tratado, ha considerado que se entiende por ayudas de *minimis* las que se conceden a una única empresa durante cierto espacio de tiempo y no superan una cantidad fija determinada. El Reglamento (*Considerando 1*) ha mantenido el límite máximo de 200.000 euros como importe que una única empresa puede recibir por un Estado miembro a lo largo de un periodo de tres años, considerando por lo tanto, que por debajo de este umbral no es de aplicación la prohibición establecida en el artículo 107 y, en consecuencia, no se considera que la ayuda sea incompatible con el mercado interior, falsee o amenace con falsear la competencia.

Sin perjuicio de lo indicado anteriormente, se ha de precisar que el Reglamento (*Considerando 14*), dispone que en aras de la transparencia, la igualdad de trato y la eficacia del control, el Reglamento únicamente se ha de aplicar a las ayudas de *minimis*, cuando el equivalente de su subvención bruta se pueda calcular previamente con precisión, sin necesidad de efectuar una evaluación de Riesgo (ayuda transparente).

Esta regla no resulta aplicable en el caso de los beneficios fiscales de los tributos locales, por no resultar predicable la transparencia y la limitación en el tiempo impuesta por el Reglamento. En el caso de los tributos periódicos, como es el IBI, que tienen una duración ilimitada, no pueden ser considerados como limitados en el tiempo por su propia naturaleza, por cuanto no se puede determinar a priori de manera precisa, lo que se traduciría en que la ayuda estaría dentro de la incompatibilidad con el mercado común. Por tanto, únicamente es posible realizar un cálculo preciso en aquellos casos de exenciones fiscales limitadas, de acuerdo con lo que dispone el Reglamento.

Es más, el mismo Reglamento establece normas limitativas respecto a la regla de *minimis*, disponiendo (*considerando 11*) que a los efectos de computar las ayudas concedidas, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha dictaminado que todas las entidades que estén controladas, de hecho o de derecho, por una misma entidad se consideraran una única empresa.

La Comunicación de la Comisión 2016/C262/01, relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107.1 TFUE, establece que:

«Puede considerarse que varias entidades jurídicas distintas forman una única unidad económica a efectos de la aplicación de las normas sobre ayudas estatales. En tal caso, es esa unidad económica la empresa que se considera relevante. A este respecto, el Tribunal de Justicia considera que la existencia de participaciones de control y otros vínculos funcionales, económicos u orgánicos son relevantes (Sentencia del Tribunal de Justicia de 16 de diciembre de 2010, Acea Electrabel Produzione SpA/Comisión, C-480/09 P, ECLI:EU:C:2010:787, apartados 47 a 55; sentencia del Tribunal de Justicia de 10 de enero de 2006, Cassa di Risparmio di Firenze SpA y otros, C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8, apartado 112).»

Por este motivo y de acuerdo con lo dispuesto en el Reglamento, todas las entidades y organismos pertenecientes a la estructura de la Iglesia Católica se han de considerar como una única empresa, lo que es motivo suficiente para entender que el límite cuantitativo de la regla de *minimis* prevista en el Reglamento (UE) N.º 1407/2013 de la Comisión de 18 de diciembre de 2013 no resulta aplicable a los beneficios fiscales que la normativa prevé para la Iglesia por imposibilidad de calcular con precisión las cantidades globales de las que se pueda beneficiar que, en todo caso, superarían el límite máximo establecido como importe que una única empresa puede recibir por un Estado miembro a lo largo de un período de tres años y, en consecuencia, resulta de aplicación la prohibición establecida en el artículo 107.1 del TFUE.

En virtud de todo lo expuesto y a la vista de la actividad económica desarrollada por la entidad CHHSCJ consistente en el arrendamiento de inmuebles, el IMHB entiende que se puede concluir que la entidad tiene la consideración de “empresa” en el sentido dado por el Derecho comunitario y, que, a la luz de la doctrina fijada por el TJUE, la eventual exención del IBI de la finca de referencia que es un elemento patrimonial afecto a la actividad económica, está prohibida por el derecho de la UE en materia de la competencia y, en particular, de conformidad con la prohibición establecida en el artículo 107.1 del TFUE, ya que esta actividad económica puede conferir a la entidad una ventaja económica al aligerar, la exención en el IBI, las cargas que recaen sobre el presupuesto de la entidad constituyendo una intervención del Estado mediante fondos públicos que afectan a los intercambios comerciales



Consell Tributari
Palau Foronda
Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.
08015 Barcelona
Telèfon 93 402 78 15
conselltributari@bcn.cat

en relación con otros operadores económicos y comerciales del sector, falseando o amenazando con falsear la competencia dentro del mercado interior.

Séptimo.- Asimismo, y a mayor abundamiento, el IMHB considera preciso traer a colación la Sentencia del TSJ de las Islas Baleares de 19 de junio de 2017 (JT 2017\915) que desestimó el recurso interpuesto por el *Bisbat de Mallorca* en relación con el IBI:

“Respecto de la finca catastral núm....., resulta incontrovertido que en la planta baja se ejerce la actividad comercial de “panadería”, no pudiendo entenderse vinculada a la actividad de culto religioso propio de la entidad contribuyente, a los efectos del art. 7 de la Ley 49/2002.

Respecto de la finca catastral núm., tampoco se puede entender que la declaración y protección como “BIC” de parte de la misma (Porxades) haga acreedor de la exención a la totalidad del inmueble, al no extenderse a la totalidad del mismo. Y en cuanto a la actividad de hostelería, se trata de una actividad económica no auxiliar ni complementaria a los fines propios del Obispado, no procediendo la exención del IBI.”

Sin perjuicio de la claridad con la que se pronuncia alguna sentencia como la transcrita anteriormente, es preciso indicar que la Ley 49/2002 supuso un cambio importante. Así, es necesario comparar, respecto al arrendamiento de un bien patrimonial, el contenido del artículo 58.1 a) de la Ley 30/94, cuando establecía que no se encontraban exentos los bienes cedidos a terceros a cambio de una contraprestación, con el artículo 6.2 de la Ley 49/2002, precepto también aplicable a la Iglesia Católica de acuerdo con la Disposición Adicional Novena, cuando dice que estarán exentas las rentas *“procedentes del patrimonio inmobiliario de la entidad, como son los dividendos y participaciones en beneficios de las sociedades, intereses, cánones y alquileres”*.

No obstante, la comparación para clarificar la cuestión, también se ha de hacer, por lo que aquí interesa, entre la Ley 49/2002 y el Acuerdo del Estado Español con la Santa Sede para Asuntos Económicos de 3 de enero de 1979. El artículo IV del Acuerdo se refiere a las exenciones de las entidades religiosas, y el apartado 1.B) dispone que estas entidades disfrutarán de:

“Exención total y permanente de los impuestos reales o de producto, sobre la renta y sobre el patrimonio:

Esta exención no alcanzará a los rendimientos que pudieran obtener por el ejercicio de explotaciones económicas, ni a los derivados de su patrimonio, cuando su uso de halle cedido, ni a las ganancias de capital, ni tampoco a los rendimientos sometidos a retención en la fuente por impuestos sobre la renta”.

Es evidente que la Ley 49/2002 ha ido más allá o, directamente entra en conflicto con lo previsto en el Acuerdo. Y es evidente también que una norma interior no puede conculcar un Tratado Internacional, que es la naturaleza que tiene el Acuerdo.

También se ha de partir de la premisa que las normas nacionales que se puedan aprobar, cuando afecten al contenido del artículo V del Acuerdo de 1979, ha de interpretarse en el sentido de que no pueden perjudicar a ninguna de las partes. No sería admisible, por tanto, una interpretación que redujese los beneficios fiscales de la Iglesia Católica previstos en su texto, ni tampoco una ampliación que choque con su letra y su espíritu, en perjuicio del Estado y de sus entidades territoriales.

En consecuencia, las entidades del artículo IV del Acuerdo de 1979 que tienen los beneficios fiscales autónomos, si bien pueden realizar las actividades previstas en el artículo V y beneficiarse de los beneficios fiscales que el legislador del Estado reconozca para las entidades sin fines de lucro y las benéfico-privadas, estos beneficios solo los podrán obtener en el marco de las actividades relacionadas en el mismo artículo V, es decir, actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas, hospitalarias o de asistencia social.

La sentencia dictada por el Tribunal Supremo el 10 de marzo de 2001 (RJ 2001\7225), en el que se examina el recurso interpuesto por una Comunidad religiosa contra el Ayuntamiento de Granada en materia de exención de IBI, es clara y de ella se deriva que no sería jurídicamente válida cualquier ampliación de beneficios a actividades diferentes a las contenidas en el mencionado precepto. Por lo que aquí interesa, dice lo siguiente:

“(…) Previamente al examen particularizado de los motivos casacionales acabados de mencionar, la Sala ha de recordar la doctrina sentada en la reciente sentencia de 16 de junio de 2000 (RJ 2000\6842), dictada en recurso de casación en interés de ley, en la parte en que recoge la correcta interpretación de los beneficios fiscales a que se



Consell Tributari

Palau Foronda
Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.
08015 Barcelona
Telèfon 93 402 78 15
conselltributari@bcn.cat

refieren los arts. IV i V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos suscrito entre España y la Santa Sede acabado de citar, aun cuando dicha doctrina, en el recurso mencionado, viniera referida al IIVTNU y no, como es el caso del presente recurso, al IBI, habida cuenta que esa interpretación está hecha en términos generales y es, por tanto, aprovechable en la parte que a este recurso de casación pueda afectar.

Se decía en la referida sentencia, y ha de repetirse ahora, que en el indicado acuerdo se distingue entre Iglesia Católica y demás entidades enumeradas en el art. IV (Santa Sede, Conferencia Episcopal, las Diócesis, las Parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Órdenes y Congregaciones Religiosas y los Institutos de Vida consagrada, así como sus provincias y casas), por una parte, y, por otra, las Asociaciones y entidades religiosas a que hace referencia el art. V, esto es, las no comprendidas en anterior enumeración <<que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social>>. Para las primeras, entre las que cabe integrar sin dificultad a la Comunidad religiosa actora en la instancia - entiéndase, la Comunidad Religiosa <<hijas de la Caridad de San Vicente de Paul>>-, reconoce unas exenciones, calificables directas o autónomas, que se aplican con independencia de las concedidas en el Ordenamiento fiscal interno para cualquier clase de organismos. Para las segundas, reconoce las exenciones previstas en la legislación fiscal española a entidades con fines similares a los que por aquéllas - es decir, por las Asociaciones y entidades religiosas del art. V - se llevan a cabo, en concreto, a las entidades sin fin de lucro y a las entidades benéfico-privadas en todo caso.

Se añadía, además, en aquella sentencia, que en primer lugar, las exenciones que antes se han calificado de autónomas o directas, aún las referidas ... que constituye el núcleo esencial de la Iglesia Católica, sólo pueden reconocerse si se refieren a inmuebles con destino determinado (templos, capillas, residencias de Obispos y sacerdotes, locales destinados a oficinas curiales, seminarios, edificios destinados primordialmente a casas o conventos, etc.) con lo quiere significarse que ese destino de los bienes objeto de gravamen es elemento esencial, incluso, para estas entidades que, como se ha dicho, tienen un régimen independiente de exenciones, por ser las constitutivas del núcleo básico de la Iglesia Católica; y que, en segundo término, precisamente para que estas

entidades no tuvieran un régimen de exenciones más limitado o más bajo que el reconocido a las asociaciones o entidades religiosas no integrantes de ese núcleo básico - las del art. V -, la Orden ministerial de 29 de julio de 1983 extendió a las primeras el régimen de exenciones por remisión reconocido para las últimas, pero entonces, lógicamente, en los mismos términos y con las mismas condiciones a estas aplicables.

El punto de partida, se terminaba afirmando en la aludida sentencia, para que una Comunidad religiosa como la de que aquí se trata (o, en términos generales, una entidad comprendida en el núcleo básico de la Iglesia Católica - art. IV.1 del Acuerdo - o perteneciente a las demás a que se refiere el art. V -también del Acuerdo - pueda beneficiarse de las exenciones reconocidas en el Ordenamiento tributario a las entidades sin fin de lucro y, en todo caso, a las entidades benéfico-privadas, es que ha de ser una entidad dedicada <<actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias>>, - exigencia esta impuesta directamente por el tan repetido art. V del Acuerdo - y, <<además>>, ha de reunir las mismas condiciones o requisitos que esas entidades sin fin de lucro, o esas entidades benéfico-privadas en todo caso, han de acreditar para que pueda reconocérseles la exención correspondiente. En conclusión: si para las referidas entidades sin fin de lucro o benéfico-privadas el reconocimiento de una exención de la naturaleza de la aquí controvertida – la del art.64.d) de la LHL en cuanto ahora importa- va indisolublemente unido no sólo a la acreditación, con carga de la prueba para quien pretenda el beneficio, de su condición de asociación o entidad sin fin de lucro o benéfico-docente, sino fundamentalmente a que el hecho imponible - en el IBI y en el aquí enjuiciado, según el art. 61 LHL, la propiedad de los inmuebles urbanos a que al principio se hizo referencia - se encuentra vinculado a esa finalidad no lucrativa o, en todo caso, benéfico-docente, ha de resultar imposible reconocerla - la exención se entiende - si ese inmueble urbano no está destinado a alguna de las finalidades que justifiquen que, no obstante haberse realizado el hecho imponible del tributo, no puede surgir la obligación tributaria, precisamente, por particular previsión del legislador en atención a las concretas finalidades de ciertas entidades que haya querido proteger o fomentar. Y por esta aplicación del principio general que rige el tratamiento de las exenciones tributarias, en particular de las no puramente subjetivas, sino, como la presente, mixtas, o, lo que es lo mismo, reconocidas a determinadas entidades, pero vinculadas, también, al destino del bien o procedencia del rendimiento, producto o valor de dicho bien que, en definitiva, constituye el objeto del gravamen. Por ello, en el art IV del Acuerdo, se vincula el reconocimiento de la



Consell Tributari
Palau Foronda
Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.
08015 Barcelona
Telèfon 93 402 78 15
conselltributari@bcn.cat

exención total y permanente de, en cuanto aquí importa, la Contribución Territorial Urbana - hoy IBI -a determinados bienes de estricto destino religioso y, por eso, también, cabría añadir para el caso de autos, el reconocimiento de exenciones - en el IBI - por la vía del art. V de aquel instrumento en relación con el art. 64.d) de la LHL exige, asimismo, que el bien inmueble de que se trata se halle afecto a la consecución y cumplimiento de finalidades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias y, además y como se ha dicho antes, a las propias de las entidades sin fin de lucro o benéfico-privadas a las que la legislación estatal, a su vez, reconozca exención en dicho tributo, porque no puede olvidarse que este expreso reconocimiento legislativo de exención para estas entidades constituye también condición indispensable para que pueda reconocerse a las Asociaciones y Entidades religiosas el art. V del Acuerdo, habida cuenta que, en este caso, no se trata de exenciones autónomas, sino de exenciones por remisión a la legislación estatal de que se pueden beneficiar también las entidades comprendidas en el art. V.”

Octavo.- Sin perjuicio de lo indicado en los fundamentos jurídicos precedentes, respecto al caso concreto que nos ocupa, cabe considerar que la norma básica de aplicación es el artículo 15.1 de la Ley 49/2002, de aplicación a la Iglesia Católica, de acuerdo con su disposición adicional novena, precepto que dice lo siguiente:

“Estarán exentos del impuesto sobre Bienes Inmuebles los bienes de los que sean titulares, en los términos previstos en la normativa reguladora de las Haciendas Locales, las entidades sin fines lucrativos, excepto los afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades”.

Pues bien, en la relación de explotaciones exentas del Impuesto sobre Sociedades del art. 7 de la Ley 49/2002, no figura la de arrendamiento de viviendas. En consecuencia, el inmueble afecto a dicha actividad es un bien afecto a una explotación económica no exenta del impuesto sobre sociedades, y, por consiguiente, no exento del IBI de acuerdo con el inciso final del art.15.1 de la Ley 49/2002.

Los inmuebles para los que se solicita la exención del IBI no cumplen el requisito que establece el artículo 15.1 de la citada Ley 49/2002 consistente en no estar afecto a una

actividad económica que no esté exenta del Impuesto sobre Sociedades. Dichos inmuebles están dedicados al arrendamiento y, por tanto, afectos por su titular a la actividad económica de alquiler de viviendas que desarrolla la entidad y de la que se encuentra dada de alta en el IAE. Esta actividad no está exenta del Impuesto sobre Sociedades, según el artículo 7 de la Ley 49/2002, lo que determina la imposibilidad de que los inmuebles afectos a dicha actividad puedan gozar de esta exención. Siendo efectivamente irrelevante a estos efectos, como puso de relieve la STS de 20 de diciembre de 2015 citada por la interesada, cual sea la actividad o las actividades económicas desarrolladas por los arrendatarios del inmueble, pues como dice el Alto Tribunal *“resulta irrelevante la actividad que un tercero desarrolle en los inmuebles arrendados por la entidad, sólo estando obligada al pago cuando en ellos realice por cuenta propia una actividad económica no exenta del impuesto sobre sociedades”*. Circunstancia que en este caso concurre y se concreta en la tantas veces citada actividad económica de alquiler de locales industriales (epígrafe 861.2) de la que se encuentra dada de alta la interesada.

Según resulta del expediente, la entidad religiosa recurrente se encuentra dada de alta en el ejercicio de las actividades del epígrafe 861.2 “arrendamiento de locales industriales”. Tiene arrendado los inmuebles de ... y ... de Barcelona, a cambio de una remuneración. Dado que en la relación de explotaciones exentas del Impuesto sobre Sociedades del artículo 7 de la Ley 49/2002, no figura la relativa al arrendamiento de viviendas, dicha actividad se ha de considerar no exenta del impuesto sobre sociedades y, en consecuencia no exento del IBI el bien inmueble afecto a dicha actividad.

En último lugar, en relación con esta actividad, no se ha aportado ninguna prueba que relacione la actividad de arrendamiento de los inmuebles con alguna de las finalidades a que se refiere el artículo V del Acuerdo de 1979, como se ha señalado en el FJ precedente, lo que también impediría la aplicación de la exención fiscal pretendida por la entidad recurrente.

Noveno.- Así las cosas, como ya ha señalado el Consell Tributari (CT 211/23), la reciente sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso, Sección Segunda, núm. 1666/2023, de 13 de diciembre, recaída en el caso del Instituto Religioso versus Ayuntamiento de Barcelona, en relación con la exención del IBI en un supuesto de arrendamiento de locales industriales (epígrafe 861.2), que es la cuestión aquí planteada, ha fijado como doctrina en su FJ 3º que:

“a la luz de la STJUE de 27 de junio de 2017. C-74/16, Betania, que interpreta el artículo 107.1 TFUE, la percepción de renta de alquiler proveniente de inmuebles



Consell Tributari
Palau Foronda
Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.
08015 Barcelona
Telèfon 93 402 78 15
conselltributari@bcn.cat

afectos a la actividad del epígrafe 861.2 (alquiler de locales por tanto no afecto a una actividad estrictamente religiosa), debe considerarse renta exenta del impuesto sobre sociedades y, por tanto, exenta del impuesto sobre bienes inmuebles y, en consecuencia, la jurisprudencia del Tribunal Supremo, en particular, la STS de 4 de abril de 2014 (recurso 653/2013) no contraviene el derecho de la Unión Europea.”

El Tribunal señala en primer lugar que en el caso enjuiciado no se cuestiona que la interesada incumpla los requisitos previstos en la LRFESFIFM. *“No se discute que, a dicha entidad, en el caso que estamos enjuiciando, le resulte aplicable nuestra jurisprudencia, representada como más reciente, por la sentencia de 10 diciembre de 2015, RC 3568/2014”*. Por ello, tras recordar su doctrina establecida en las SSTTSS de 4 de abril de 2014 y de 12 de diciembre de 2015, relativas a la aplicación del artículo 15.1 de la Ley 49/2002 (LRFESFIFM), examina la pretensión de la corporación barcelonesa, consistente en la necesidad de adaptar dicha doctrina jurisprudencial *“a la doctrina que se desprende de la STJUE de 27 de junio de 2017, C-74/16 Betania”*, y, tras examinar dicha doctrina del Tribunal europeo, concluye su concordancia con la de dicho Tribunal y, por consiguiente, la no necesidad de realizar adaptación alguna de su doctrina.

Así, respecto a su propia doctrina sobre el particular, señala el Tribunal especialmente : el cumplimiento del requisito de no ajenidad al objeto y finalidad estatutaria de las explotaciones económicas del art.3.3 (LRFESFIFM) cuando *“el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de las explotaciones económicas no exentas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria no excede del 40 por 100 de los ingresos totales de la entidad, siempre que el desarrollo de estas explotaciones económicas no exentas no vulnere las normas reguladoras de defensa de la competencia en relación con empresas que realicen la misma actividad”*; la exclusión del concepto de explotación económica del *“arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad”* ; la exención de *“las rentas procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad, como son (...) los alquileres”* (art.6.2 LRFESFIFM); y la finalidad de la Ley 49/2002, de mantener y ampliar el ámbito de aplicación de las exenciones de la normativa anterior Ley 30/1994.

En cuanto a la STSJUE de 27 de junio de 2017, C-74/16 Betania, recuerda que en la misma no se discutió el alcance y los requisitos de la exención del ICIO del artículo 100.2 del

TRLRHL en el marco del derecho comunitario, sino que *“lo que se discutió fue la exención del ICIO, que se venía entendiendo, que se comprendía en la letra B) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979”*, según las sentencias del Tribunal Supremo de 19 y 31 de marzo de 2001 y 3 de octubre de 2003 (respectivamente, RRCA 1142/2000, 3295/2000 y 5899/1998), dado el carácter real de este impuesto. Doctrina jurisprudencial *“que había dado lugar a la Orden del Ministerio de Hacienda de 5 de junio de 2001, por la que se aclara la inclusión del ICIO en la letra B) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979. La reciente Orden HFP/1193/2023, de 31 de octubre, publicada el pasado 3 de noviembre deroga la Orden de 5 de junio de 2001.”*

“Esa exención, en efecto, era específica, de manera que, por ejemplo, no les resultaba aplicable a otras entidades sin ánimo de lucro diferentes, aunque también regidas por la LRFESFIFM”, considera el Tribunal, y *“Ahora no se formula ningún argumento concreto para que al Instituto Religioso de Nuestra Señora de la Merced de Barcelona no le resulte aplicable la exención del IBI prevista en la LRFESFIFM, distinto de considerar extensivo a dicho instituto religioso la STJUE tantas veces citada. En particular, nada se argumenta sobre la adecuación al régimen comunitario de ayudas de Estado de dicho régimen fiscal especial previsto para las entidades sin ánimo de lucro. Por lo demás, hasta donde sabemos, tampoco las instituciones comunitarias han cuestionado la regulación prevista en la LRFESFIFM, a diferencia de lo ocurrido con algún otro régimen especial vigente en España, si bien con escaso éxito, vgr. el régimen especial de cooperativas.”*

Por consiguiente, tras enumerar los cuatro requisitos básicos que la jurisprudencia europea exige para la calificación de una medida nacional como “ayuda de Estado”, a efectos del art. 107.1 TFUE (intervención del estado o empleo de fondos estatales; poder afectar a los intercambios comerciales entre los estados miembros; conferir una ventaja selectiva a su beneficiario; y falsear o amenazar con falsear la competencia), y, en especial, las exigencias de dicha jurisprudencia por lo que se refiere al requisito de ventaja selectiva, a saber, identificación concreta del *marco de referencia* y el necesario *examen de comparabilidad*, el Tribunal concluye que, en el presente caso: *“La recurrente, no lleva a cabo el necesario examen de comparabilidad con la precisión requerida”* y *“Tampoco se identifica correctamente el marco de referencia del que parte la recurrente”*, por lo que *“La imposibilidad de atribuir carácter selectivo a la aludida exención fiscal excluye la posibilidad*



Consell Tributari
Palau Foronda
Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.
08015 Barcelona
Telèfon 93 402 78 15
conselltributari@bcn.cat

de que pueda falsear o amenace falsear la competencia y, en consecuencia, el reconocimiento de dicha exención como ayuda de Estado”

En concreto señala el Tribunal:

“También se desprende de esa jurisprudencia, por lo que se refiere al requisito de la ventaja selectiva, que esta requiere que se determine si, en el marco de un régimen jurídico concreto, la medida nacional en cuestión puede favorecer a "determinadas empresas o producciones" en relación con otras que se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por el referido régimen y que, por lo tanto, reciben un trato diferenciado que, en esencia, puede calificarse de discriminatorio.

Consideramos que si, como es el caso, la diferenciación de la situación de los operadores económicos no resulta directamente de la exención del IBI cuestionada, de tal forma que cualquier entidad sin ánimo de lucro, en las condiciones de la LRFESFIM puede beneficiarse de ella, no puede atribuirse a la exención del IBI por el Instituto Religiosas de Nuestra Señora de la Merced de Barcelona carácter selectivo. La recurrente, no lleva a cabo el necesario examen de comparabilidad con la precisión requerida. Comparabilidad, lógicamente, de las situaciones de las empresas que se benefician de la ventaja establecida por la medida controvertida y de las que están excluidas de la misma ¿otras entidades no lucrativas? ¿otras entidades lucrativas? Tampoco se identifica correctamente el marco de referencia del que parte la recurrente, lo cual tiene mucha importancia, ya que la existencia de una ventaja económica, a efectos del artículo 107 TFUE, apartado 1, solo puede acreditarse en relación con una determinada imposición, la considerada "normal". ¿Cuál es la imposición normal en este caso? ¿La contenida en el propio TRLRHL?. Aceptando que fuera esta, no puede desconocerse que en el articulado de ese TR dedicado al IBI también están previstas otras exenciones y otras bonificaciones ¿Habría o no que tenerlas en cuenta? La determinación de ese marco "normal" resulta clave para apreciar o no el carácter selectivo de la medida, en este caso, de la medida tributaria cuestionada.

Es necesario que el examen de comparabilidad se realice correctamente y el marco "normal" de referencia se identifique también con precisión. Ni una cosa ni otra se ha hecho esta vez por la corporación municipal recurrente, sin que este Tribunal tengas dudas de que el supuesto que estamos enjuiciando es conforme con el régimen de ayudas de Estado de la Unión Europea.”

Por todo lo cual, se fija como doctrina la señalada al inicio del presente FJ. A saber, que “*a la luz de la STJUE de 27 de junio de 2017. C-74/16, Betania, que interpreta el artículo 107.1 TFUE, la percepción de renta de alquiler proveniente de inmuebles afectos a la actividad del epígrafe 861.2 (alquiler de locales por tanto no afecto a una actividad estrictamente religiosa), debe considerarse renta exenta del impuesto sobre sociedades y, por tanto, exenta del impuesto sobre bienes inmuebles y, en consecuencia, la jurisprudencia del Tribunal Supremo , en particular, la STS de 4 de abril de 2014 (recurso 653/2013) no contraviene el derecho de la Unión Europea.”*

Por todo ello, a la vista de la identidad sustancial entre el caso aquí planteado y el que es objeto de la sentencia del TS antes reproducida, se considera que el presente supuesto se ha de resolver en el sentido indicado en dicha sentencia.

Décimo.- Según consta en la base de datos de la recaudación municipal los recibos del IBI de los ejercicios 2021 y 2022, de los inmuebles de referencia, constan pagados por la Sra. MOR. Sin embargo, según la escritura de división y adjudicación de bienes comunes de fecha 30/05/1991, otorgada ante el Notario Sr. AFF, la entidad interesada es propietaria de los inmuebles de referencia, por herencia de la Sra. MOR, fallecida el 10/08/1989, según escritura de manifestación, aceptación y adjudicación de herencia autorizada el 06/02/1990 por el Notario Sr. EHG.

En este caso concreto, a pesar que el pago de los recibos del IBI consta efectuado por la Sra. MOR, que es una persona distinta del sujeto pasivo del impuesto, la entidad interesada al ser heredera de la Sra. MOR, tiene derecho a solicitar la devolución del IBI ya que tal y como establece el artículo 411-1 del Código Civil Catalán hubo una sucesión de derechos y obligaciones de la causante.

Por tanto, la entidad Provincia de España de CHHSCJ con NIF ... está legitimada para solicitar la devolución del impuesto sobre bienes inmuebles de los ejercicios 2021 y 2022.



Consell Tributari
Palau Foronda
Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.
08015 Barcelona
Telèfon 93 402 78 15
conselltributari@bcn.cat

Por lo cual, y coincidiendo con la propuesta del Institut Municipal d'Hisenda,

SE PROPONE

ESTIMAR el recurso de alzada interpuesto y, en consecuencia, RECONOCER la exención a la entidad recurrente del impuesto sobre bienes inmuebles, respecto de los inmuebles y ejercicios indicados en el encabezamiento de esta resolución y DEVOLVER los importes indebidamente abonados a través de las liquidaciones correspondientes, así como los intereses de demora que correspondan.