



**Consell Tributari**  
Palau Foronda  
Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.  
08015 Barcelona  
Telèfon 93 402 78 15  
[conselltributari@bcn.cat](mailto:conselltributari@bcn.cat)

**Expedient:** 164/24

**Expedient de gestió:** 2023RCAL...

**Número de registre:** 2023/...

**Número de registre acumulat:** 2023/...

**Recurrent:** CHHSCJ

**Tribut:** Impost sobre béns immobles

**Data de presentació del recurs:** 18/5/2023

El Consell Tributari, reunit en sessió de 30 de maig de 2024, coneixent del recurs presentat per CHHSCJ, ha estudiat la proposta elaborada pel ponent designat a aquest efecte, adoptant el següent acord:

### ANTECEDENTS DE FET

**1.-** A la data referenciada a l'encapçalament, l'interessat interposa recurs d'alçada contra els actes que es detallen a continuació:

<b>Acte impugnat / Rebut</b>	<b>Detall: Concepte</b>	<b>Identificador / Adreça Objecte</b>	<b>Import €</b>	<b>Període/Data</b>
Padró CT2021...	IMPOST BÉNS IMMOBLES	...	174,10	01/01/2021 - 31/03/2021
Padró CT2021...	IMPOST BÉNS IMMOBLES	...	805,11	01/01/2021 - 31/03/2021
Padró CT2021...	IMPOST BÉNS IMMOBLES	...	174,10	01/04/2021 - 30/06/2021
Padró CT2021...	IMPOST BÉNS IMMOBLES	...	805,11	01/04/2021 - 30/06/2021
Padró CT2021...	IMPOST BÉNS IMMOBLES	...	174,10	01/07/2021 - 30/09/2021
Padró CT2021...	IMPOST BÉNS IMMOBLES	...	805,11	01/07/2021 - 30/09/2021
Padró CT2021...	IMPOST BÉNS IMMOBLES	...	174,10	01/10/2021 - 31/12/2021
Padró CT2021...	IMPOST BÉNS IMMOBLES	...	805,11	01/10/2021 - 31/12/2021
Padró	IMPOST BÉNS	...	180,89	01/01/2022 -

<b>Acte impugnat / Rebut</b>	<b>Detall: Concepte</b>	<b>Identificador / Adreça Objecte</b>	<b>Import €</b>	<b>Període/Data</b>
CT2022...	IMMOBLES			31/03/2022
Padró	IMPOST BÉNS	...	836,77	01/01/2022 -
CT2022...	IMMOBLES			31/03/2022
Padró	IMPOST BÉNS	...	180,89	01/04/2022 -
CT2022...	IMMOBLES			30/06/2022
Padró	IMPOST BÉNS	...	836,77	01/04/2022 -
CT2022...	IMMOBLES			30/06/2022
Padró	IMPOST BÉNS	...	180,89	01/07/2022 -
CT2022...	IMMOBLES			30/09/2022
Padró	IMPOST BÉNS	...	836,77	01/07/2022 -
CT2022...	IMMOBLES			30/09/2022
Padró	IMPOST BÉNS	...	180,88	01/10/2022 -
CT2022...	IMMOBLES			31/12/2022
Padró	IMPOST BÉNS	...	836,79	01/10/2022 -
CT2022...	IMMOBLES			31/12/2022
Liquidació	IMPOST BÉNS	...	749,41	01/01/2023 -
CT2023...	IMMOBLES			31/12/2023
Liquidació	IMPOST BÉNS	...	3.467,81	01/01/2023 -
CT2023...	IMMOBLES			31/12/2023

2.- El Sr. JBS, en nom i representació de la CHHSCJ, interposa recurs d'alçada contra la resolució del gerent de l'Institut Municipal d'Hisenda de Barcelona de data 3 d'abril de 2023, que estima parcialment la sol·licitud d'exempció de l'impost sobre béns immobles (IBI), respecte dels immobles situats a ... amb referència cadastral ... i ..., amb referència cadastral ...

En essència, al·lega que, d'acord amb el que preveu l'article 6 de la Llei 49/2002, de 23 de desembre, de règim fiscal de les entitats sense fins lucratiu i dels incentius fiscals de mecenatge, les rendes obtingudes per les entitats sense fins lucratiu estan exemptes de l'impost sobre societats, entre les quals es troben les procedents del patrimoni mobiliari o immobiliari de l'entitat, com són els dividendes i participacions en beneficis de societats, interessos canons i lloguers, tal com succeeix en aquest cas. En base a aquest article, l'entitat interessada considera que els immobles objecte d'aquest recurs han d'estar exemptes del pagament de l'IBI, ja que estan arrendats a un tercer que és el que realitza l'activitat econòmica i per aquest motiu se li ha d'aplicar l'exempció prevista a l'article 15.1 de la Llei 49/2002.

Així mateix, manifesta la seva disconformitat amb la doctrina europea invocada en la resolució ara recorreguda en alçada (article 107 del TFUE) al·legant que les seves activitats no tenen caràcter econòmic i considera que s'ha d'aplicar l'article 108 del TFUE.



**3.-** De la documentació incorporada a l'expedient, els antecedents del mateix i l'informe de l'Institut Municipal d'Hisenda es desprèn la següent relació de fets:

- En data 25/01/2021, amb número de registre d'entrada 2021/..., l'entitat interessada sol·licita l'exempció de l'IBI corresponent als immobles situats a ... amb referència cadastral ... i ... amb referència cadastral ..., dels exercicis 2021 i següents.

- En data 14/11/2022, es notifica a l'entitat interessada escrit requerint declaració responsable. En data 28/11/2022, mitjançant escrit amb número de registre 2022/..., s'aporta la documentació requerida.

- En data 15/03/2023, amb el número de registre d'entrada 2023/..., l'entitat interessada reitera la sol·licitud d'exempció de l'IBI presentada en data 25/01/2021.

- En data 02/02/2023, es notifica a l'entitat interessada proposta de resolució desestimatòria de la seva sol·licitud d'exempció, atorgant un termini de 10 dies per formular al·legacions.

- En data 15/02/2023, amb el número de registre d'entrada 2023/..., l'entitat interessada presenta escrit d'al·legacions a la proposta de resolució anterior.

- En data 21/04/2023, es notifica a l'entitat interessada la resolució del Gerent de data 03/04/2023.

- En data 18/05/2023, l'entitat interessada interposa recurs d'alçada contra la resolució anterior.

- Consultada la base de dades de la recaptació municipal, les liquidacions de l'impost de béns immobles corresponents als anys 2021, 2022 i 2023 consten pagades. Tot i així, els rebuts de l'IBI dels exercicis 2021 i 2022, dels immobles de referència, consten pagats per la Sra. MOR. Segons l'escriptura de divisió i adjudicació de béns comuns de data 30/05/1991, atorgada davant el Notari Sr. AFF, l'entitat interessada és propietària dels immobles de referència, per

herència de la Sra. MOR, qui va finir el 10/08/1989, segons escriptura de manifestació, acceptació i adjudicació d'herència autoritzada el 06/02/1990 pel Notari Sr. EHG.

**4.-** L'Institut Municipal d'Hisenda proposa l'estimació del recurs.

### **FONAMENTS DE DRET**

**Primer.-** D'acord amb els antecedents de fet descrits, es desprèn que el recurs d'alçada ha estat presentat en el termini d'un mes comptat des de l'endemà de la data de la notificació, segons el que exigeix l'article 46.1 de la Llei 1/ 2006, del 13 de març, per la qual s'aprova el règim especial del municipi de Barcelona, i l'art. 14.2 c) del RD Legislatiu 2/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals, en relació amb l'art. 30.4 i 5 de la Llei 39/2015, d'1 d'octubre, del procediment administratiu comú de les administracions públiques.

**Segon.-** Amb caràcter preliminar cal fer referència a les qüestions següents:

A) En primer lloc, s'ha d'indicar que els requisits legals per gaudir de l'exempció de l'IBI prevista a l'article 15.1 de la Llei 49/2002, es concreten a:

1.- L'entitat sol·licitant és una de les entitats previstes a l'apartat primer de la disposició addicional novena de la Llei 49/2002,

2.- Ser titular del bé immoble, en els termes previstos al Reial decret legislatiu 2/2004, de 5 de març, text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals.

3.- Que a l'immoble no es desenvolupi una explotació econòmica gravada per l'impost sobre societats, és a dir, es condiona l'aplicació del benefici al fet que a l'immoble no es realitzin activitats industrials, comercials o de serveis que no hi trobarien cabuda entre activitats exemptes de l'impost de societats segons l'article 7 de la mateixa llei.

B) La disposició addicional única del RD 1270/2003, de 10 d'octubre, assenyala expressament que les entitats a què es refereix l'apartat primer de la disposició addicional novena de la Llei 49/2002, que decideixin aplicar el règim fiscal especial previst als articles 5 a 15 d'aquesta Llei, no han d'efectuar les comunicacions previstes i regulades als articles 1 i 2 del Reglament



**Consell Tributari**  
Palau Foronda  
Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.  
08015 Barcelona  
Telèfon 93 402 78 15  
[conselltributari@bcn.cat](mailto:conselltributari@bcn.cat)

esmentat. Aquest règim fiscal l'aplica directament el subjecte passiu quan es tracta de tributs objecte de declaració o autoliquidació, i l'Administració tributària en els altres casos.

El règim fiscal especial aplicable a aquest tipus d'entitats, a la part corresponent als tributs locals, s'activa "ope legis" sempre que resulti acreditat que es tracta d'una de les entitats de l'apartat u de la disposició addicional novena de la Llei 49 /2002, com passa en aquest cas.

Això no obstant, el reconeixement de les exempcions corresponents és, naturalment, provisional, atès que el dret a l'exempció està condicionat al fet que es compleixin els requisits exigibles per a aquesta, els quals podran ser comprovats en qualsevol moment per l'Administració tributària competent en l'exercici de les seves potestats i funcions de comprovació i inspecció, sent, en aquest sentit, plenament aplicable el que preceptua l'article 115.3 de la Llei 58/2003, Llei General Tributària:

*“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 aquesta qüestió, cal significar que l'article 77.1 del text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals estableix 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.”*

Per tant, l'Ajuntament és plenament competent per liquidar i recaptar els tributs locals previstos a la Llei reguladora de les hisendes locals i per reconèixer i denegar els beneficis fiscals sol·licitats respecte a aquests tributs.

C) Per la seva banda, l'article 15 de la Llei 49/2002, de 23 de desembre, de règim fiscal de les entitats sense fins lucratiu i dels incentius fiscals al mecenatge, estableix en el seu apartat primer:

*“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.”*

Així, quan l'apartat primer de l'article 15 indica “*en los términos*” s'ha d'entendre què vol dir, com ha indicat la sentència del Tribunal Superior de Justícia de Catalunya de 25 de gener de 2002 (FD 4t), amb la necessitat d'acreditar-los.

Doncs bé, l'article 1.3 del text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals estableix que aquesta Llei s'aplicarà: “*(...) sense perjudici dels tractats i convenis internacionals*”. I, per part seva, l'article 1.3 de la Llei 49/2002, disposa que el que estableix aquesta Llei, s'entendrà sense perjudici del que disposen els Tractats i Convenis Internacionals que hagin passat a formar part de l'ordenament intern, de conformitat amb l'article 96 de la CE.

Per tant, la mateixa norma de dret intern que estableix beneficis fiscals als tributs locals per a les entitats sense ànim de lucre, estableix límits a la seva aplicació que cal observar.

D) L'article 7.1 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària, determina que els tributs es regeixen:

*“(...) 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 aquest sentit, l'article 107 del TFUE estableix:



*“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.”*

I cal recordar que el dret comunitari, originari i derivat, forma part de l'ordenament jurídic intern (arts. 93 i 96 de la CE); que la Unió Europea (UE) ostenta determinades competències entre les quals hi ha l'establiment de les normes sobre competència necessàries per al funcionament del mercat interior (art. 3.b del TFUE); i que la jurisprudència europea té establerta l'autonomia de l'ordenament jurídic de la UE i el principi d'eficàcia directa (assumpte Van Gend & Loos, C-26/62 i assumpte Costa/ENEL, C-6/64).

Aquest principi de primàcia del dret de la UE imposa no només als òrgans jurisdiccionals, sinó a tots els òrgans de l'Estat membre, l'obligació de donar plena eficàcia a la norma comunitària.

Per tant, les normes contingudes als 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)”.*

El Tribunal Constitucional tamb3 s'ha pronunciat sobre el principi de primacia: STC 215/2014 del 18 de desembre i STC 232/2015 del 5 de novembre.

Sobre la possibilitat d'inaplicaci3 d'una norma contr3ria al Dret de la UE per 3rgans administratius es pronuncia la sent3ncia del Tribunal de Just3cia de 4 de desembre de 2018, dictada a l'assumpte C-378/17 (Minister for Justice and Equality i Workplace Relations Commission), que d3na resposta a la qüestió prejudicial elevada per la Supreme Court d'Irlanda (Tribunal Suprem), que versa sobre la qüestió de si un 3rgan nacional creat per la llei per garantir l'aplicaci3 del dret comunitari en un 3mbit específic ha de tenir necess3riament la facultat de deixar inaplicada una norma de dret nacional contr3ria al dret de la UE. El Tribunal europeu parteix de la distinció entre la facultat de deixar sense aplicar en un cas concret una norma de dret nacional contr3ria al dret de la Uni3 i la facultat d'anul·lar la norma en qüestió i de privar-la de tota validesa. El Tribunal afirma que si b3 correspon als Estats membres designar els tribunals i/o institucions competents per a aquesta segona funció, la primacia del Dret de la UE exigeix que el deure excloure l'aplicaci3 del Dret nacional contrari a Dret comunitari no nom3s incumbeixi als jutges i tribunals, sin3 tamb3 a tots els 3rgans de l'Estat (incloses les autoritats administratives) encarregats d'aplicar, en el marc de les compet3ncies respectives, el dret de la Uni3.

El TJUE afegeix, amb absoluta claredat, que quan sigui necess3ria la inaplicaci3 de disposicions o jurisprud3ncies nacionals per garantir la plena efic3cia del dret de la Uni3, els 3rgans administratius *“no est3n obligados ni a instar la eliminaci3n previa de tales disposiciones o jurisprudencias nacionales por la v3a legislativa o cualquier otro procedimiento constitucional, ni a esperar que se lleve a cabo tal eliminaci3n.”*

Sobre aquest tema, el Jutjat contenci3s administratiu n3m. 12 de Barcelona, en la seva sent3ncia n3m. 201/2022, de data 14 de juliol de 2022, en relaci3 amb la potestat de l'Administraci3 d'inaplicar una llei espanyola per considerar que la mateixa 3s contr3ria a la normativa europea, estableix el següent:

*“Conforme al art3culo 103 CE la Administraci3n actúa con sometimiento pleno a la ley y al Derecho comunitario. La primacia del Derecho comunitario sobre el derecho nacional es una cuesti3n ya exenta de discusi3n 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.”*

**Tercer.-** En aquest context, l'Ajuntament de Barcelona ha considerat en reiterades ocasions que l'amplitud de les exempcions previstes a la normativa estatal a favor de les entitats sense

ànim de lucre pot comportar una col·lisió amb la doctrina del TJUE si el seu reconeixement suposa un conflicte amb el dret de la competència d'acord amb la incompatibilitat de les ajudes d'estat amb el mercat interior segons la previsió de l'article 107, apartat primer, del TFUE.

En conseqüència, l'Ajuntament ha procedit a regularitzar la situació tributària de la recurrent i d'altres entitats que es troben en una situació similar, aplicant-hi la normativa europea sobre ajudes d'estat.

Regularització que s'ha produït tenint en compte, d'una banda, que les exempcions fiscals són un element constitutiu del règim jurídic dels tributs (STC 6/1983, del 4 de febrer, fonament jurídic segon), que està sotmès, amb caràcter general, a la possible regularització com a conseqüència de l'exercici de les potestats aplicatives que la Llei atribueix a l'Administració i que se situen en l'àmbit del compliment del deure de contribuir; i, d'altra banda que, tal com s'ha indicat anteriorment, l'Ajuntament de Barcelona té competència per regularitzar les situacions dels obligats tributaris si una exempció fiscal es pot considerar una ajuda d'estat, tenint en compte que la comprovació és una de les funcions atribuïdes per l'ordenament jurídic als ens locals (art. 77 del RD Legislatiu 2/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals i, pel que fa al municipi de Barcelona, a la Llei 1/2006, de 13 de març, per la qual se'n regula el règim especial), per la qual cosa pot, per tant, amb caràcter general i a través dels procediments d'aplicació dels tributs i amb subjecció plena al conjunt de normes que les regulen, regularitzar les situacions en què es trobin els obligats tributaris respecte d'un benefici fiscal si entén que aquest darrer incorpora un ajut d'estat.

Raó per la qual si, en l'exercici de les seves funcions, s'entén que com a conseqüència de la interpretació de la norma aplicable, en la qual es regula una exempció, s'ha de considerar que, a la base, hi ha una ajuda d'estat, pot procedir a qualificar-lo com a tal en el procediment d'aplicació corresponent i respecte del subjecte concret que sigui part en aquest procediment, dictant la corresponent resolució. En definitiva, es tracta d'aplicar una norma de la interpretació de la qual resulta una decisió administrativa respecte al seu abast i en relació amb un subjecte concret.

**Quart.-** Referent a això, s'ha considerat que l'escenari normatiu d'àmbit europeu, i especialment, la doctrina sorgida en ocasió de la sentència dictada pel Tribunal de Justícia de la Unió Europea (TJUE) de 27 de juny del 2017 ha suposat que l'amplitud del règim



**Consell Tributari**  
Palau Foronda  
Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.  
08015 Barcelona  
Telèfon 93 402 78 15  
[conselltributari@bcn.cat](mailto:conselltributari@bcn.cat)

d'exempcions previst a la Llei 49/2002 a favor de les entitats sense finalitats lucratives pot col·lidir amb la normativa europea si el seu reconeixement suposa un conflicte amb el dret de la competència d'acord amb la incompatibilitat dels ajuts d'Estat amb el mercat interior segons la previsió de l'article 107.1 del Tractat. El que, segons el seu parer, succeeix en el present cas, sobre la base de la següent argumentació:

En contraposició amb el règim legal estatal, la doctrina europea ha entès que constitueix una activitat econòmica qualsevol activitat consistent a oferir béns i serveis en un mercat determinat normalment a canvi d'una remuneració i ha recollit alguns exemples d'activitats, que per la seva naturalesa, estructura de finançament i existència d'entitats privades competidores dins del mercat, han de ser considerades activitats de naturalesa econòmica i, per tant, el seu exercici pot estar comprès a l'àmbit de prohibició establert a l'article 107.1 del TFUE. Raó per la qual cal fer un examen detallat de la naturalesa de les activitats desenvolupades per les entitats que puguin ser beneficiàries del règim estatal d'exempcions per tal de comprovar si el seu exercici suposa un conflicte en el sentit del dret europeu en matèria de competència.

Concretament, per valorar si el reconeixement de l'exempció pretesa entra en conflicte amb la incompatibilitat prevista a l'article 107 TFUE, caldrà determinar si l'activitat desenvolupada per l'entitat interessada revesteix caràcter econòmic atès que la doctrina europea ha entès que constitueix una activitat econòmica qualsevol activitat consistent en oferir béns o serveis en un determinat mercat realitzada normalment a canvi d'una remuneració, entesa com la contrapartida econòmica al bé o servei prestat.

S'ha de posar en relleu que el dret europeu en matèria de competència té per objecte únicament l'activitat de les empreses, amb independència del seu estatut jurídic i el mode de finançament, i per tant, si una entitat no exerceix activitats econòmiques no és una empresa als efectes del dret de la competència.

Tot i que les entitats sense ànim de lucre realitzen una tasca eminentment social i cultural, és innegable que en el context actual desenvolupen activitats que no es limiten a les del seu objecte social, sinó que ofereixen tota mena de béns i serveis dins del mercat, competint amb altres operadors econòmics, especialment als sectors immobiliari o residencial.

No és possible fer una llista exhaustiva de les activitats que a priori poden tenir la consideració d'activitats econòmiques, però la doctrina europea ha recollit alguns exemples d'activitats que per la seva naturalesa, estructura de finançament i l'existència d'entitats privades competidores dins del mercat han de ser considerades activitats de naturalesa econòmica.

En el marc legislatiu estatal, tenen la consideració d'activitats econòmiques aquelles recollides al Reial decret legislatiu 1175/1990, de 28 de setembre, pel qual s'aproven les tarifes i la instrucció de l'impost sobre activitats econòmiques, i en l'àmbit europeu, al Reglament (CE) N°1893/2006 del Parlament Europeu i del Consell de 20 de desembre de 2006, pel qual s'estableix la nomenclatura estadística d'activitats econòmiques *NACE Revisió 2*.

En aquests casos, caldrà examinar si aquestes activitats són pròpies d'una empresa en el sentit del dret europeu en matèria de competència, i en cada cas concret, valorar el caràcter econòmic o no de l'activitat desenvolupada per qui pretén el benefici fiscal. Amb aquesta finalitat, l'Administració tributària podrà tenir en compte els mitjans de prova que poden ser utilitzats en els procediments tributaris, i així podrà considerar com a titular de qualsevol bé, dret, empresa, servei, activitat, explotació o funció a qui figuri com a tal en un registre fiscal o en altres de caràcter públic, llevat de prova en contra.

En el cas present, l'entitat consta d'alta a la base de dades d'activitats econòmiques de l'AEAT als exercicis de les activitats de l'epígraf 861.2 "*lloguer de locals industrials*". Així mateix, resulta acreditat a la vista dels antecedents que obren a l'expedient i perquè la mateixa entitat així ho manifesta expressament en les declaracions responsables aportades per aquesta, que els immobles objecte d'aquest expedient, situats a ... i ... de Barcelona, titularitat de l'entitat recurrent, estan arrendats.

Per tant, l'entitat CHHSCJ destina i té afectats aquests immobles a l'activitat econòmica d'arrendament que desenvolupa tal com consta a la base de dades d'activitats econòmiques de l'AEAT.

L'entitat recurrent està donada d'alta a l'exercici de l'activitat de l'epígraf 861.2 "*lloguer de locals industrials*". Tal com s'ha indicat anteriorment, a l'exercici d'aquesta activitat té llogats els immobles situats a ... i ... de Barcelona a canvi d'una remuneració.



En conseqüència, el reconeixement del benefici fiscal pretès pot suposar un conflicte amb el dret de la competència d'acord amb la incompatibilitat de les ajudes d'Estat amb el mercat interior segons la previsió de l'article 107.1 del Tractat.

**Cinquè.-** L'article 107 del TFUE prohibeix *“las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales (...) que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones”*.

Respecte d'això, cal indicar que segons la jurisprudència reiterada del TJUE, una mesura nacional es pot qualificar d'ajuda de l'Estat i, per tant, prohibida per l'article 107 del TFUE, quan es compleixin els requisits següents:

1. Que es tracti d'una intervenció de l'Estat o mitjançant fons estatals.
2. Aquesta intervenció ha de poder afectar els intercanvis comercials entre els estats membres.
3. Ha de conferir un avantatge selectiu al beneficiari.
4. Ha de falsejar o amenaçar de falsejar la competència.

Pel que fa al requisit que es tracti d'una intervenció de l'estat o mitjançant fons estatals, l'expressió “estat” s'entén en sentit ampli, cosa que inclou totes les Administracions públiques que gestionin o administrin fons d'origen públic.

En aquest sentit, entre d'altres, la STJCE, de 14 d'octubre de 1987, assumpte Alemanya contra Comissió, 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.”*

Respecte al requisit que la intervenció ha de poder afectar els intercanvis comercials entre els estats membres, a la sentència del TJUE de 27 de juny de 2017 (assumpte Betània), s'afirma que quan una ajuda atorgada per un estat membre reforça la posició de determinades empreses en relació amb altres empreses competidores no cal que les empreses beneficiàries participin als intercanvis comercials entre els estats membres.

En relació amb el requisit de falsejar o amenaçar de falsejar la competència, segons l'FJ 78 de la sentència de 27 de juny de 2017, als efectes de qualificar una mesura com a ajuda d'Estat:

*“(…) 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 intercambios y afectar a la competencia, es decir, su potencial para afectar y distorsionar.”*

El TJUE considera que quan les ajudes tenen per objecte alliberar les empreses de les despeses pròpies de la seva gestió corrent o de les seves activitats normals, amb les quals normalment hauria d'haver carregat, falsegen les condicions de competència (sentència de 21 d'octubre de 2016 del Tribunal, assumpte Orange/Comissió C-211/15 P).

Finalment, respecte al criteri d'avantatge selectiu de la mesura, a les Observacions de la Comissió de 19 de maig de 2016, assumpte C-74/16 relatiu a la qüestió prejudicial sobre el litigi de l'ICIO, s'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*



**Consell Tributari**  
Palau Foronda  
Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.  
08015 Barcelona  
Telèfon 93 402 78 15  
[conselltributari@bcn.cat](mailto:conselltributari@bcn.cat)

*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.”*

L'article 107.1 TFUE prohibeix els ajuts que s'atorguin “*favoreciendo a determinadas empresas o producciones*”, és a dir, les ajudes selectives.

Per contra es 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.*”

Per tant, segons l'IMH, si s'atorgués un benefici fiscal, simplement, en funció de la forma jurídica de l'empresa (com ara l'Església Catòlica, les esglésies, les confessions i les comunitats religioses), aquest avantatge podria derivar en un avantatge selectiu.

En el cas de l'ICI italià (impost sobre béns immobles italià), la Comissió Europea va analitzar si l'exempció de l'ICI concedida a les entitats no comercials atorgava un avantatge selectiu i si es justificava per la lògica inherent al sistema tributari italià (2013/284/ UE).

A l'ICI eren subjectes passius totes les persones jurídiques en possessió de béns immobles, independentment de l'ús que se'n fes, però es contemplava una exempció per als immobles utilitzats per entitats no comercials i destinats exclusivament a l'exercici de determinades activitats (assistència social, benestar social, sanitàries, educatives, d'allotjament, culturals, recreatives, esportives i activitats religioses i de culte) encara que fossin de naturalesa comercial o econòmica, sense perdre per això l'exempció.

La Comissió conclou que el sistema de referència per a l'apreciació de la mesura en qüestió era el mateix ICI i atès que atorgava una exempció a les entitats no comercials que utilitzaven els béns immobles per a activitats específiques, algunes considerades econòmiques, la mesura en qüestió constituïa una excepció al sistema de referència i representava una mesura selectiva d'acord amb la jurisprudència.

També va considerar que concedir una exempció exclusivament a entitats no comercials que exercien activitats específiques amb un valor social determinat no s'ha considerat justificat per la naturalesa i l'estructura general del sistema italià en el cas de l'impost municipal sobre béns immobles.

Així mateix, va considerar que ni la seva finalitat social, ni l'exercici d'activitats d'interès social és suficient per evitar la qualificació “d'ajuda” en el sentit de l'article 107 del TFUE, recordant que el Tribunal ha dictaminat en nombroses ocasions que l'article 107, apartat 1, del Tractat no estableix cap distinció segons les causes o la finalitat de les intervencions estatals, sinó que les defineix en funció dels efectes.

Les conclusions i els fonaments per a la consideració d'ajudes d'estat en el cas de l'ICI italià, segons l'IMHB, podrien ser extrapolables al cas dels beneficis fiscals de la Llei 49/2002.

En conseqüència, allò que aquí resulta qüestionable no són les activitats de caràcter social i/o religió que pugui desenvolupar l'entitat sinó l'activitat econòmica d'arrendament d'immobles que és completament aliena al seu objecte o fins propis, per la qual cosa és plenament aplicable la doctrina fixada per l'STJUE de 27 de juny del 2017, respecte a l'ICIO als beneficis fiscals que preveu la Llei 49/2002, respecte a la resta de tributs.

En efecte, la doctrina del TJUE, pel que fa a la consideració d'activitat econòmica, estableix el següent:

1. Constitueix activitat econòmica tota activitat consistent a oferir béns o serveis en un mercat determinat.
2. El fet que l'oferta de productes o serveis es faci sense ànim de lucre no impedeix que l'entitat que efectua aquestes operacions al mercat hagi de ser considerada una empresa quan l'oferta competeixi amb les d'altres operadors amb ànim de lucre. La consideració d'empresa no depèn de si l'entitat ha estat creada per generar beneficis i, per tant, es pot tractar d'una entitat sense ànim de lucre si pot oferir béns i serveis en un mercat.
3. Constitueixen serveis que poden ser qualificats d'activitats econòmiques les prestacions realitzades normalment a canvi d'una remuneració.





**Consell Tributari**  
Palau Foronda  
Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.  
08015 Barcelona  
Telèfon 93 402 78 15  
[conselltributari@bcn.cat](mailto:conselltributari@bcn.cat)

La classificació d'una entitat com a empresa es relaciona sempre amb una activitat específica i, per tant, si una mateixa entitat realitza activitats econòmiques i no econòmiques revestirà la condició d'empresa únicament en relació amb l'exercici d'activitats econòmiques.

D'entrada, cal indicar que l'entitat interessada, segons consta als registres fiscals de l'Agència Tributària, figura d'alta els exercicis 2021 al 2024, a l'activitat de l'epígraf 861.2 "*lloguer de locals industrials*", circumstància que per si sola acredita l'exercici de tal activitat econòmica per part de l'entitat.

Pot ser il·lustratiu el caràcter d'activitat econòmica que té l'arrendament desenvolupat per l'entitat interessada allò que estableix l'art. 85 del TRLRHL, segons el qual, la fixació de les quotes mínimes de l'impost sobre activitats econòmiques s'ajusta als epígrafs i rúbriques que classifiquin les activitats subjectes. Les tarifes de l'IAE (RD legislatiu 1175/1990, de 28 de setembre), pel que fa a l'epígraf 861.2, estableixen que la quota nacional es calcularà com a resultat d'aplicar el 0,10 per 100 sobre el valor cadastral assignat als locals industrials i altres béns compresos en aquest epígraf a efectes de l'impost sobre béns immobles, i estableixen la Nota 2a que els subjectes passius les quotes dels quals per aquesta activitat siguin inferiors a 601,01 euros tributaran per quota zero.

És a dir, el TRLRHL i les tarifes de l'IAE estableixen uns paràmetres a partir dels quals es considera que l'activitat d'arrendament té un rendiment econòmic escàs i, per això, no estan subjectes a l'impost.

Per contra, els immobles de l'entitat tenen una rellevància important pel volum d'ingressos derivat de la seva explotació econòmica d'arrendament, per la dimensió, les qualitats específiques i la dimensió dels edificis destinats a l'arrendament, i per l'elevat valor cadastral dels mateixos.

El valor cadastral dels immobles situats en ... i ... de Barcelona és de 567.703,50 euros i 122.531,93 euros, respectivament.

**Sisè.-** Així mateix, és oportú fer referència al fet que en l'àmbit de les ajudes d'estat, el dret europeu ha considerat que algunes mesures poden tenir efectes limitats sobre la competència, i per tant, poden ser acceptades per compatibles amb el mercat comú, en base al “*de minimis non curat lex*”, segons el qual, aquells actes les conseqüències dels quals tinguin una importància poc significativa poden no tenir-se en compte en Dret.

El Reglament (UE) Núm. 1407/2013 de la Comissió de 18 de desembre de 2013, que va substituir el Reglament 1998/2006 de la Comissió de 15 de desembre de 2006, relatiu a l'aplicació dels articles 107 i 108 del Tractat de Funcionament de la Unió Europea a les ajudes de *minimis*, a l'efecte d'aclarir el concepte d'ajuda segons disposa l'article 107, apartat 1, del Tractat, ha considerat que s'entén per ajudes de *minimis* les que es concedeixen a una única empresa durant un cert espai de temps i no superen una quantitat fixa determinada. El Reglament (*Considerant 1*) ha mantingut el límit màxim de 200.000 euros com a import que una única empresa pot rebre per un estat membre al llarg d'un període de tres anys, considerant per tant, que per sota d'aquest llindar no és aplicable la prohibició establerta a l'article 107 i, en conseqüència, no es considera que l'ajuda sigui incompatible amb el mercat interior, falsegi o amenaci de falsejar la competència.

Sense perjudici del que s'ha indicat anteriorment, cal precisar que el Reglament (*Considerant 14*) disposa que en nom de la transparència, la igualtat de tracte i l'eficàcia del control, el Reglament únicament s'ha d'aplicar a les ajudes de *minimis*, quan l'equivalent de la subvenció bruta es pugui calcular prèviament amb precisió, sense necessitat d'efectuar una avaluació de risc (ajuda transparent).

Aquesta regla no és aplicable en el cas dels beneficis fiscals dels tributs locals, perquè no és predicable la transparència i la limitació en el temps imposada pel Reglament. En el cas dels tributs periòdics, com és l'IBI, que tenen una durada il·limitada, no poden ser considerats com a limitats en el temps per la seva pròpia naturalesa, ja que no es pot determinar a priori de manera precisa, cosa que es traduiria en que l'ajuda estaria dins de la incompatibilitat amb el mercat comú. Per tant, únicament és possible fer un càlcul precís en aquells casos d'exempcions fiscals limitades, d'acord amb el que disposa el Reglament.

És més, el mateix Reglament estableix normes limitatives respecte a la regla de *minimis*, disposant (*considerant 11*) que als efectes de computar els ajuts concedits, el Tribunal de Justícia de la Unió Europea ha dictaminat que totes les entitats que estiguin controlades, de fet o de dret, per una mateixa entitat es consideressin una única empresa.



La Comunicació de la Comissió 2016/C262/01, relativa al concepte d'ajuda estatal conforme al que disposa l'article 107.1 TFUE, estableix 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).»*

Per aquest motiu i d'acord amb el que disposa el Reglament, totes les entitats i els organismes pertanyents a l'estructura de l'Església Catòlica s'han de considerar com una única empresa, cosa que és motiu suficient per entendre que el límit quantitatiu de la regla de *minimis* prevista al Reglament (UE) Núm. 1407/2013 de la Comissió de 18 de desembre de 2013 no resulta aplicable als beneficis fiscals que la normativa preveu per a l'Església per impossibilitat de calcular amb precisió les quantitats globals de les quals es pugui beneficiar que, en tot cas, superarien el límit màxim establert com a import que una única empresa pot rebre per un estat membre al llarg d'un període de tres anys i, en conseqüència, és aplicable la prohibició establerta a l'article 107.1 del TFUE.

En virtut de tot allò exposat i a la vista de l'activitat econòmica desenvolupada per l'entitat CHHSCJ consistent en l'arrendament d'immobles, l'IMHB entén que es pot concloure que l'entitat té la consideració “d'empresa” en el sentit donat pel dret comunitari i que, a la llum de la doctrina fixada pel TJUE, l'eventual exempció de l'IBI de la finca de referència que és un element patrimonial afecte a l'activitat econòmica, està prohibida pel dret de la UE en matèria de la competència i, en particular, de conformitat amb la prohibició establerta a l'article 107.1 del TFUE, ja que aquesta activitat econòmica pot conferir a l'entitat un avantatge econòmic en alleugerir, l'exempció a l'IBI, les càrregues que recauen sobre el pressupost de l'entitat constituint una intervenció de l'estat mitjançant fons públics que afecten els intercanvis

comercials en relació amb altres operadors econòmics i comercials del sector, falsejant o amenaçant de falsejar la competència dins del mercat interior.

**Setè.-** Així mateix, i a més abundament, l'IMHB considera necessari portar a col·lació la Sentència del TSJ de les Illes Balears de 19 de juny de 2017 (JT 2017\915) que va desestimar el recurs interposat pel *Bisbat de Mallorca* en relació amb l'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.”*

Sense perjudici de la claredat amb què es pronuncia alguna sentència com la transcrita anteriorment, cal indicar que la Llei 49/2002 va suposar un canvi important. Així, cal comparar, pel que fa a l'arrendament d'un bé patrimonial, el contingut de l'article 58.1 a) de la Llei 30/94, quan establia que no es trobaven exempts els béns cedits a tercers a canvi d'una contraprestació, amb l'article 6.2 de la Llei 49/2002, precepte també aplicable a l'Església Catòlica d'acord amb la Disposició Addicional Novena, quan diu que estaran exemptes les rendes *“procedentes del patrimonio inmobiliario de la entidad, como son los dividendos y participaciones en beneficios de las sociedades, intereses, cánones y alquileres”*.

Això no obstant, la comparació per clarificar la qüestió també s'ha de fer, pel que aquí interessa, entre la Llei 49/2002 i l'Acord de l'Estat Espanyol amb la Santa Seu per a Assumptes Econòmics de 3 de gener de 1979. L'article IV de l'Acord fa referència a les exempcions de les entitats religioses, i l'apartat 1.B) disposa que aquestes entitats gaudiran 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*



**Consell Tributari**  
Palau Foronda  
Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.  
08015 Barcelona  
Telèfon 93 402 78 15  
[conselltributari@bcn.cat](mailto:conselltributari@bcn.cat)

*cedido, ni a las ganancias de capital, ni tampoco a los rendimientos sometidos a retención en la fuente por impuestos sobre la renta”.*

És evident que la Llei 49/2002 ha anat més enllà o directament entra en conflicte amb el que preveu l'Acord. I també és evident que una norma interior no pot conculcar un Tractat Internacional, que és la naturalesa que té l'Acord.

També s'ha de partir de la premissa que les normes nacionals que es puguin aprovar, quan afectin el contingut de l'article V de l'Acord de 1979, s'ha d'interpretar en el sentit que no poden perjudicar cap de les parts. No seria admissible, per tant, una interpretació que reduís els beneficis fiscals de l'Església Catòlica previstos en el seu text, ni tampoc una ampliació que xoqui amb la lletra i l'esperit, en perjudici de l'Estat i de les entitats territorials.

En conseqüència, les entitats de l'article IV de l'Acord de 1979 que tenen els beneficis fiscals autònoms, si bé poden realitzar les activitats previstes a l'article V i beneficiar-se dels beneficis fiscals que el legislador de l'Estat reconegui per a les entitats sense ànim de lucre i les benefico-privades, aquests beneficis només els podran obtenir en el marc de les activitats relacionades al mateix article V, és a dir, activitats religioses, benefico-docents, mèdiques, hospitalàries o d'assistència social.

La sentència dictada pel Tribunal Suprem el 10 de març de 2001 (RJ 2001\7225), en què s'examina el recurs interposat per una comunitat religiosa contra l'Ajuntament de Granada en matèria d'exempció d'IBI, és clara i se'n deriva que no seria jurídicament vàlida qualsevol ampliació de beneficis a activitats diferents de les contingudes a l'esmentat precepte. Pel que aquí interessa, diu el següent:

*“(…) 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 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.*



**Consell Tributari**

Palau Foronda  
Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.  
08015 Barcelona  
Telèfon 93 402 78 15  
[conselltributari@bcn.cat](mailto:conselltributari@bcn.cat)

*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 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.”*

**Vuitè.**- Sense perjudici del que indiquen els fonaments jurídics precedents, respecte al cas concret que ens ocupa, cal considerar que la norma bàsica aplicable és l'article 15.1 de la Llei 49/2002, aplicable a l'Església Catòlica, d'acord amb la seva disposició addicional novena, precepte que diu el següent:

*“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”.*

Doncs bé, a la relació d'explotacions exemptes de l'impost sobre societats de l'art. 7 de la Llei 49/2002, no hi figura la d'arrendament d'habitatges. En conseqüència, l'immoble afecte a aquesta activitat és un bé afecte a una explotació econòmica no exempta de l'impost sobre societats i, per tant, no exempt de l'IBI d'acord amb l'incís final de l'art. 15.1 de la Llei 49/2002.

Els immobles per als quals se sol·licita l'exempció de l'IBI no compleixen el requisit que estableix l'article 15.1 de la Llei 49/2002 esmentada consistent a no estar afecte a una activitat econòmica que no estigui exempta de l'impost sobre societats. Aquests immobles estan dedicats a l'arrendament i, per tant, afectes pel titular a l'activitat econòmica de lloguer d'habitatges que desenvolupa l'entitat i de la qual es troba donada d'alta a l'IAE. Aquesta activitat no està exempta de l'impost sobre societats, segons l'article 7 de la Llei 49/2002, cosa que determina la impossibilitat que els immobles afectes a aquesta activitat puguin gaudir d'aquesta exempció. Sent efectivament irrellevant a aquests efectes, com va posar en relleu la





**Consell Tributari**  
Palau Foronda  
Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.  
08015 Barcelona  
Telèfon 93 402 78 15  
[conselltributari@bcn.cat](mailto:conselltributari@bcn.cat)

STS de 20 de desembre de 2015 citada per la interessada, quina sigui l'activitat o les activitats econòmiques desenvolupades pels arrendataris de l'immoble, ja que com diu l'Alt 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”*. Circumstància que en aquest cas concorre i es concreta en la tantes vegades esmentada activitat econòmica de lloguer de locals industrials (epígraf 861.2) de què es troba donada d'alta la interessada.

Segons resulta de l'expedient, l'entitat religiosa recurrent està donada d'alta a l'exercici de les activitats de l'epígraf 861.2 “lloguer de locals industrials”. Té arrendat els immobles de ... i ... de Barcelona, a canvi d'una remuneració. Atès que en la relació d'explotacions exemptes de l'impost sobre societats de l'article 7 de la Llei 49/2002, no figura la relativa a l'arrendament d'habitatges, aquesta activitat s'ha de considerar no exempta de l'impost sobre societats i, en conseqüència, no exempt del IBI el bé immoble afecte a aquesta activitat.

En darrer lloc, en relació amb aquesta activitat, no s'ha aportat cap prova que relacioni l'activitat d'arrendament dels immobles amb alguna de les finalitats a què fa referència l'article V de l'Acord de 1979, com s'ha assenyalat a l'FJ precedent, cosa que també impediria l'aplicació de l'exempció fiscal pretesa per l'entitat recurrent.

**Novè.-** Així les coses, com ja ha assenyalat el Consell Tributari (CT 211/23), la recent sentència del Tribunal Suprem, Sala Contenciosa, Secció Segona, núm. 1666/2023, de 13 de desembre, recaiguda en el cas de l'Institut Religions versus Ajuntament de Barcelona, en relació amb l'exempció de l'IBI en un supòsit d'arrendament de locals industrials (epígraf 861.2), que és la qüestió aquí plantejada, ha fixat com a doctrina al seu FJ 3r 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.”*

El Tribunal assenyala en primer lloc que en el cas enjuiciat no es qüestiona que la interessada incompleixi els requisits previstos a 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”*. Per això, després de recordar la seva doctrina establerta a les SSTSS de 4 d'abril de 2014 i de 12 de desembre de 2015, relatives a l'aplicació de l'article 15.1 de la Llei 49/2002 (LRFESFIFM), examina la pretensió de la corporació barcelonina, consistent en la necessitat d'adaptar aquesta doctrina jurisprudencial *“a la doctrina que es desprèn de la STJUE de 27 de juny de 2017, C-74/16 Betania”*, i, després d'examinar aquesta doctrina del Tribunal europeu, conclou la seva concordança amb la d'aquest Tribunal i, per tant, la no necessitat de fer cap adaptació de la seva doctrina.

Així, respecte a la seva pròpia doctrina sobre el particular, assenyala el Tribunal especialment: el compliment del requisit de no alienat a fi i finalitat estatutària de les explotacions econòmiques de l'art.3.3 (LRFESFIFM ) quan *“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”*; l'exclusió del concepte d'explotació econòmica del *“arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad”*; l'exempció de *“las rentas procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad, como son (...) los alquileres”* (art. 6.2 LRFESFIFM); i la finalitat de la Llei 49/2002, de mantenir i ampliar l'àmbit d'aplicació de les exempcions de la normativa anterior Llei 30/1994.

Pel que fa a la STSJUE de 27 de juny de 2017, C-74/16 Betania, recorda que no es va discutir l'abast i els requisits de l'exempció de l'ICIO de l'article 100.2 del TRLRHL en el marc del dret comunitari, sinó 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”*, segons les sentències del Tribunal Suprem de 19 i 31 de març de 2001 i 3 d'octubre de 2003 (respectivament, RRCA 1142/2000, 3295/2000 i 5899/1998), atès el caràcter real d'aquest impost. 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*



**Consell Tributari**  
Palau Foronda  
Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.  
08015 Barcelona  
Telèfon 93 402 78 15  
[conselltributari@bcn.cat](mailto:conselltributari@bcn.cat)

*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, i “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.”*

Per tant, després d'enumerar els quatre requisits bàsics que la jurisprudència europea exigeix per a la qualificació d'una mesura nacional com a “ajuda d'Estat”, als efectes de l'art. 107.1 TFUE (intervenció de l'estat o utilització de fons estatals; poder afectar els intercanvis comercials entre els estats membres; conferir un avantatge selectiu al seu beneficiari; i falsejar o amenaçar de falsejar la competència), i, en especial, les exigències d'aquesta jurisprudència pel que fa al requisit d'avantatge selectiu, és a dir, identificació concreta del *marc de referència* i el necessari *examen de comparabilitat*, el Tribunal conclou que, en aquest cas: “La recurrente, no lleva a cabo el necesario examen de comparabilidad con la precisión requerida” i “Tampoco se identifica correctamente el marco de referencia del que parte la recurrente”, de manera que “La imposibilidad de atribuir carácter selectivo a la aludida exención fiscal excluye la posibilidad de que pueda falsear o amenace falsear la competencia y, en consecuencia, el reconocimiento de dicha exención como ayuda de Estado”

En concret assenyala 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 LRFESFIFM 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.”*

Per tot això, es fixa com a doctrina l'assenyalada a l'inici del present 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



**Consell Tributari**  
Palau Foronda  
Rda. Sant Pau, 43-45, 1r.  
08015 Barcelona  
Telèfon 93 402 78 15  
[conselltributari@bcn.cat](mailto:conselltributari@bcn.cat)

*Supremo , en particular, la STS de 4 de abril de 2014 (recurso 653/2013) no contraviene el derecho de la Unión Europea.”*

Per tot això, a la vista de la identitat substancial entre el cas aquí plantejat i el que és objecte de la sentència del TS abans reproduïda, es considera que aquest supòsit s'ha de resoldre en el sentit indicat en aquesta sentència.

**Desè.-** Segons consta a la base de dades de la recaptació municipal els rebuts de l'IBI dels exercicis 2021 i 2022, dels immobles de referència, consten pagats per la Sra. MOR. Tot i això, segons l'escriptura de divisió i adjudicació de béns comuns de data 30/05/1991, atorgada davant el Notari Sr. AFF, l'entitat interessada és propietària dels immobles de referència, per herència de la Sra. MOR, que va finir el 10/08/1989, segons escriptura de manifestació, acceptació i adjudicació d'herència autoritzada el 06/02/1990 pel Notari Sr. EHG.

En aquest cas concret, malgrat que el pagament dels rebuts de l'IBI consta efectuat per la Sra. MOR, que és una persona diferent del subjecte passiu de l'impost, l'entitat interessada en ser hereva de la Sra. MOR, té dret a sol·licitar la devolució de l'IBI ja que tal com estableix l'article 411-1 del Codi civil català hi va haver una successió de drets i obligacions de la causant.

Per tant, l'entitat Província d'Espanya de CHHSCJ amb NIF ... està legitimada per sol·licitar la devolució de l'impost sobre béns immobles dels exercicis 2021 i 2022.

Per això, i coincidint amb la proposta de l'Institut Municipal d'Hisenda,

### **ES PROPOSA**

ESTIMAR el recurs d'alçada interposat i, en conseqüència, RECONÈIXER l'exempció a l'entitat recurrent de l'impost sobre béns immobles, respecte dels immobles i exercicis indicats a l'encapçalament d'aquesta resolució i TORNAR els imports indegudament abonats a través de les liquidacions corresponents, així com els interessos de demora que corresponguin.

