



Expedient: 167/24

Expedient de gestió: 2023RCAL...

Número de registre: 2023/...

Recurrent: FPPA

Tribut: Impost sobre béns immobles

Data de presentació del recurs: 12/12/2023

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

ANTECEDENTS DE FET

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

Acte impugnat / Rebut	Detall: Concepte	Identificador / Adreça Objecte	Import €	Període/Data
Resolució de gerent	IMPOST BÉNS IMMOBLES	...	20.444,42	
Liquidació CT2023...	IMPOST BÉNS IMMOBLES	...	4.935,80	01/01/2023 - 31/12/2023
Liquidació CT2023...	IMPOST BÉNS IMMOBLES	...	611,10	01/01/2023 - 31/12/2023
Liquidació CT2023...	IMPOST BÉNS IMMOBLES	...	695,57	01/01/2023 - 31/12/2023
Liquidació CT2023...	IMPOST BÉNS IMMOBLES	...	810,45	01/01/2023 - 31/12/2023
Liquidació CT2023...	IMPOST BÉNS IMMOBLES	...	73,69	01/01/2023 - 31/12/2023
Liquidació CT2023...	IMPOST BÉNS IMMOBLES	...	73,69	01/01/2023 - 31/12/2023
Liquidació CT2023...	IMPOST BÉNS IMMOBLES	...	73,69	01/01/2023 - 31/12/2023

Acte impugnat / Rebut	Detall: Concepte	Identificador / Adreça Objecte	Import €	Període/Data
Liquidació CT2023...	IMPOST BÉNS IMMOBLES	...	73,69	01/01/2023 - 31/12/2023
Liquidació CT2023...	IMPOST BÉNS IMMOBLES	...	73,69	01/01/2023 - 31/12/2023
Liquidació CT2023...	IMPOST BÉNS IMMOBLES	...	73,69	01/01/2023 - 31/12/2023
Liquidació CT2023...	IMPOST BÉNS IMMOBLES	...	6.793,31	01/01/2023 - 31/12/2023
Liquidació CT2023...	IMPOST BÉNS IMMOBLES	...	812,87	01/01/2023 - 31/12/2023
Liquidació CT2023...	IMPOST BÉNS IMMOBLES	...	953,86	01/01/2023 - 31/12/2023
Liquidació CT2023...	IMPOST BÉNS IMMOBLES	...	928,84	01/01/2023 - 31/12/2023
Liquidació CT2023...	IMPOST BÉNS IMMOBLES	...	658,85	01/01/2023 - 31/12/2023
Liquidació CT2023...	IMPOST BÉNS IMMOBLES	...	809,81	01/01/2023 - 31/12/2023
Liquidació CT2023...	IMPOST BÉNS IMMOBLES	...	201,57	01/01/2023 - 31/12/2023
Liquidació CT2023...	IMPOST BÉNS IMMOBLES	...	201,57	01/01/2023 - 31/12/2023
Liquidació CT2023...	IMPOST BÉNS IMMOBLES	...	202,54	01/01/2023 - 31/12/2023
Liquidació CT2023...	IMPOST BÉNS IMMOBLES	...	202,54	01/01/2023 - 31/12/2023
Liquidació CT2023...	IMPOST BÉNS IMMOBLES	...	227,58	01/01/2023 - 31/12/2023
Liquidació CT2023...	IMPOST BÉNS IMMOBLES	...	956,02	01/01/2023 - 31/12/2023

2.- L'entitat interessada al·lega que es troba exempta de l'impost sobre béns immobles, en relació amb els immobles de referència, invocant l'article 15.1 de la Llei 49/2002, de 23 de desembre, de règim fiscal de les entitats sense ànim de lucre i dels incentius fiscals al mecenatge.

A aquest efecte, manifesta que la Fundació és una entitat sense ànim de lucre i que els ingressos de la Fundació necessaris per desenvolupar les finalitats del seu objecte social provenen de l'arrendament dels immobles esmentats.

Afegeix que l'apartat 3 de l'article 3 de la Llei 49/2002 estableix que l'arrendament del patrimoni immobiliari de l'entitat sense ànim de lucre no constitueix una explotació econòmica. I que l'article 6 de la mateixa Llei regula les rendes obtingudes per les entitats sense ànim de lucre que estan exemptes de l'impost sobre societats.



Considera que la Sentència TSJUE de 27-6-2017, invocada per aquesta administració. no és aplicable al cas atès que no es basa en la interpretació de l'art. 15.1 de la Llei 49/2002 ni amb l'exempció de l'IBI de les fundacions acollides al règim fiscal de la Llei 49/2002.

Així mateix, indica que l'art. 107.1 TFUE no és susceptible d'aplicació directa per l'Administració ja que aquesta normativa no és clara, precisa, incondicional d'acord amb la doctrina europea, i aquesta es veu obligada a aplicar la normativa interna de l'art. 15 de la Llei 49/2002.

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 6/03/2023 es notifica a la entitat interessada les liquidacions per l'impost sobre béns immobles respecte l'exercici 2023 i les finques indicades a l'encapçalament d'aquest escrit.
- En data 30/03/2023 la entitat interessada presenta la instància 2023/... on sol·licita l'exempció de l'IBI respecte la quota tributària amb número de rebut CT2023.... Així mateix presenta diferents instàncies on sol·licita la mateixa exempció per a la resta de liquidacions rebudes.
- En data 18/07/2023 es notifica la proposta de resolució on es desestima el benefici fiscal sol·licitat per estar tots els immobles arrendats, activitat que ha de ser considerada com activitat de naturalesa econòmica d'acord amb la doctrina europea
- En dates 21/7/2023 i 24/7/2023 mitjançant les instàncies 2023/... i 2023/... respectivament, la interessada presenta al·legacions manifestant la seva disconformitat amb la proposta esmentada atès l'article 6 de la Llei 49/2002 que determina que les rendes del lloguer es troben exemptes de l'impost de societats i que les rendes obtingudes es destinen als fins fundacionals

- En data 17/11/2023, el gerent de l'Institut Municipal d'Hisenda va dictar resolució en l'expedient 2023/... que va desestimar la seva sol·licitud d'exempció de l'impost sobre béns immobles respecte diferents finques i en relació a l'exercici 2023.

Aquesta resolució consta notificada el 27/11/2023.

- En data 12/12/2023, l'entitat interessada presenta recurs d'alçada contra la resolució dictada pel gerent de l'Institut Municipal d'Hisenda sota el número d'instància 2023/....

- Consultats els registres censals de l'Agència Estatal de l'Administració Tributària, consta que l'entitat interessada figura d'alta al municipi de Barcelona, a l'activitat de l'epígraf 861.2 "lloguer locals industrials", des del 1/6/2004 fins al 28/09/2022. Tanmateix, ha quedat acreditat a l'expedient administratiu que els immobles objecte d'aquest expedient, titularitat de l'entitat recurrent, són objecte d'arrendament segons l'escriptura d'acceptació i adjudicació d'herència, de data 23/3/2022 i núm. de protocol ... i segons les pròpies manifestacions de la entitat interessada.

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

FONAMENTS DE DRET

Primer.- D'acord amb els antecedents de fet descrits, el recurs d'alçada interposat per l'entitat interessada contra la resolució del gerent de l'Institut Municipal d'Hisenda, així com el recurs d'alçada contra les liquidacions d'IBI dels exercicis 2019 a 2023, han estat presentats dins de termini, de conformitat amb l'article 46.1 de la Llei 1/2006, de 13 de març, per la qual s'aprova el règim especial del municipi de Barcelona; i l'article 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'article 30 de la Llei 39/2015, de 1 d'octubre, del procediment administratiu comú de les administracions públiques.

Segon.- Amb caràcter preliminar cal 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 ha de ser una de les previstes a l'art.2 de la Llei 49/2002 i, a més, aquesta entitat sense fins lucratiu ha de complir tots els requisits assenyalats a l'art. 3 de la Llei 49/2002.



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

2.- Ha de 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 a 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 activitats exemptes de l'impost de societats segons l'art. 7 de la mateixa Llei.

4.- S'hagi realitzat l'opció davant l'Administració tributària de l'Estat pel règim fiscal especial previst a la Llei 49/2002 i, perquè la seva opció sigui jurídicament rellevant, s'hagi comunicat a l'Ajuntament.

El règim fiscal especial aplicable a aquest tipus d'entitats, a la part corresponent als tributs locals, s'activa “ope legis” una vegada que el contribuent ha comunicat a l'Ajuntament que ha optat per aquest règim davant l'Administració tributària estatal, però el reconeixement de les exempcions corresponents és, naturalment, provisional, atès que el dret a l'exempció és conseqüència no només d'haver exercitat l'opció sinó que efectivament es compleixin els requisits que acrediten que el contribuent és una entitat sense ànim de lucre que compleix els requisits assenyalats a l'article 3 de la norma esmentada, 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”.

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.

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 a l'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 de 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:

“(…) sin perjuicio de los tratados y convenios internacionales”.

Per la seva banda, 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 els convenis internacionals que hagin passat a formar part de l'ordenament intern, de conformitat amb l'article 96 de la CE.



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

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.

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 (...)”

I l'article 24.1 de la Llei 50/2002, de 26 de desembre, de fundacions, estableix que les fundacions poden desenvolupar activitats econòmiques relacionades amb els fins fundacionals o que siguin complementàries o accessòries de les mateixes, amb sotmetiment a les normes reguladores de la defensa de la competència.

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.”

Cal recordar que el dret comunitari, originari i derivat, forma part de l'ordenament jurídic intern (arts. 93 i 96 de la CE). En aquest sentit, 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).

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 primacia 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 del 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 també 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'inaplicació d'una norma contrària al Dret de la UE per òrgans administratius es pronuncia la sentència del Tribunal de Justícia de 4 de desembre de 2018, dictada a l'assumpte C-378/17 (Minister for Justice and Equality i Workplace Relations Commission), que dóna resposta a la qüestió prejudicial elevada per la Supreme Court d'Irlanda (Tribunal Suprem), que versa sobre la qüestió de si un òrgan nacional creat per la llei per garantir l'aplicació del dret comunitari en un àmbit específic ha de tenir necessàriament la facultat de deixar inaplicada una norma de dret nacional contrària 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 contrària al dret de la Unió i la facultat d'anul·lar la norma en qüestió i de privar-la de tota validesa. El Tribunal afirma que si bé 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 exclou l'aplicació del Dret nacional



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

contrari a Dret comunitari no només incumbeixi a els jutges i tribunals, sinó també a tots els òrgans de l'estat (incloses les autoritats administratives) encarregats d'aplicar, en el marc de les competències respectives, el Dret de la Unió.

Afegeix el TJUE, amb absoluta claredat, que quan sigui necessària la inaplicació de disposicions o jurisprudències nacionals per garantir la plena eficàcia del dret de la Unió, els òrgans administratius *“no están obligados ni a instar la eliminación previa de tales disposiciones o jurisprudencias nacionales por la vía legislativa o cualquier otro procedimiento constitucional, ni a esperar que se lleve a cabo tal eliminación.”*

Per això, 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 ajuts d'estat amb el mercat interior segons la previsió de l'article 107, apartat primer del TFUE.

Tercer.- En aquest àmbit d'actuació, les exempcions fiscals són un element constitutiu del règim jurídic dels tributs (STC 6/1983, de 4 de febrer, fonament jurídic segon), que està sotmès, amb caràcter general, a la seva possible regularització com a conseqüència del 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.

L'Ajuntament de Barcelona té competència per regularitzar les situacions dels obligats tributaris si una exempció fiscal es pot considerar una ajuda d'estat. La comprovació és una de les funcions atribuïdes per l'ordenament jurídic als ens locals. En particular, aquesta funció es reconeix a la Llei 7/1985, de 2 d'abril, reguladora de les bases de règim local, a l'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, respecte al municipi de Barcelona, a la Llei 1/2006, de 13 de març, per la qual se'n regula el règim especial. Podeu fer-ho en exercici de les seves funcions aplicatives a través dels procediments administratius establerts, bàsicament, a les normes esmentades d'acord amb la Llei general tributària i l'Ordenança fiscal general de Barcelona. Per tant, amb caràcter general i mitjançant els 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.

Per tant, 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 que 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.

El problema que es planteja en aquest cas es pot veure afectat per la normativa de la UE, cosa que s'examinarà a continuació.

Quart.- 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 d'exempcions previst a la Llei 49/2002 a favor de les entitats sense finalitats lucratives pugui col·lisionar 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 del article 107.1 del Tractat.

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. Per aquest motiu, s'haurà de 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.

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



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

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 a efectes del dret de la competència.

Si bé les fundacions i/o 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 sanitari, educatiu, 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 tenen 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.

L'entitat interessada és una de les previstes a l'article 2 de la Llei 49/2002, i en conseqüència, li és aplicable directa el règim fiscal especial del 4 títol II de la Llei esmentada. Aquest règim, concretament l'article 15.1, declara exempts de l'impost sobre béns immobles, els béns dels quals siguin titulars les entitats sense fins lucratius, excepte els afectes a explotacions econòmiques no exemptes de l'impost sobre societats.

L'article 3 de la Llei 49/2002 estableix a l'apartat 3r que les entitats seran considerades, a efectes d'aquesta llei, entitats sense fins lucratius, quan l'activitat realitzada no consisteixi en el desenvolupament d'explotacions econòmiques alienes a l'objecte o finalitat estatutària, establint el paràgraf segon que: es considera que les entitats sense fins lucratius desenvolupen una explotació econòmica quan realitzin l'ordenació per compte propi de mitjans de producció i de recursos humans, o d'un d'ambdós, amb la finalitat d'intervenir en la producció o distribució de béns o serveis. L'arrendament del patrimoni immobiliari de l'entitat no constitueix, a aquest efecte, explotació econòmica.

L'entitat recurrent està donada d'alta a l'exercici de l'activitat de l'epígraf 861.2 (arrendament de locals industrials) des del 1/6/2004 fins el 28/09/2022. A més a més, segons manifesta a les sol·licituds i recursos presentats, té llogats diferents immobles.

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'arrendaments de locals que, en conseqüència, es tractaria d'una activitat subjecta i, per tant, no exempta de l'IBI.

Aquesta tesi no és compartida pel Tribunal Suprem, com recentment ha assenyalat la Sala Contenciosa, Secció Segona de l'Alt Tribunal en la Sentència núm. 1666/2023, de 13 de desembre, amb cita de les seves sentències 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.

Això no obstant, si s'admet la tesi favorable a l'exempció d'aquests immobles, l'IMHB considera que l'esmentada exempció incorreria en la prohibició d'ajuts d'estat de l'article 107 TFUE, segons s'exposa tot seguit. I això encara quan l'esmentada STS núm. 1666/2023 de 13 de desembre a què es fa referència més endavant s'ha pronunciat en contra, si bé en el cas concret d'una entitat religiosa.



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

Concretament, considera l'IMHB que en aquest cas, de les dades que resulten de l'expedient administratiu, cal concloure que l'entitat interessada desenvolupa l'activitat d'arrendament de béns immobles considerada com una explotació econòmica que entraria en conflicte amb la incompatibilitat prevista a l'article 107 TFUE en el cas que es reconegué el benefici fiscal pretès. 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, és important esmentar la sentència núm. 1666/2023 dictada pel Tribunal Suprem amb data 13 de desembre de 2023, que resol un recurs de cassació interposat per l'Ajuntament contra resolució dictada pel Jutjat Contenciós Administratiu núm. 16 de Barcelona que, alhora, va estimar el recurs interposat per una entitat religiosa, contra la desestimació presumpta del recurs d'alçada interposat contra liquidació d'IBI practicada a l'entitat religiosa.

Aquesta sentència analitza un cas similar al que ara ens ocupa, en què resulta acreditat que l'entitat religiosa desenvolupa l'activitat econòmica de l'epígraf 861.2 “arrendament de locals



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

industrials”, i l'immoble respecte del que sol·licita l'exempció de l'IBI es troba afecte al desenvolupament d'aquesta activitat, per tant, no afecte una activitat estrictament religiosa, plantejant-se la impropedència de concedir l'exempció de l'impost perquè es consideraria com una possible ajuda d'estat, prohibida d'acord amb allò previst a l'art. 107.1 del TFUE i la jurisprudència del TJUE.

La sentència del Tribunal Suprem posa un èmfasi especial en el requisit de l'avantatge selectiu de la mesura per ser considerada ajuda d'estat contrària al que preveu l'art. 107.1 del TFUE, indicant que, en el cas analitzat, no s'ha realitzat l'examen de comparabilitat amb la precisió requerida, de les situacions de les empreses que es beneficien de l'avantatge establert per la mesura controvertida i de les que n'estan excloses, ni s'identifica correctament el marc de referència del qual parteix la recurrent ja que l'existència d'un avantatge selectiu només es pot acreditar en relació amb una determinada imposició, la considerada “normal”, concloent que la impossibilitat d'atribuir caràcter selectiu a l'al·ludida exempció fiscal exclou la possibilitat que pugui falsejar o amenaci falsejar la competència i, en conseqüència, el reconeixement d'aquesta exempció com a ajuda d'Estat.

Sobre el principi d'avantatge selectiu i a la vista de la sentència dictada pel Tribunal Suprem en data 13 de desembre de 2023, cal indicar que 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'indicava:

“(…) 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.”

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

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, si s'atorga un benefici fiscal, simplement, en funció de la forma jurídica de l'empresa (com ara una Fundació), aquest avantatge esdevé 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.



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

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 són extrapolables al cas dels beneficis fiscals de la Llei 49/2002, ja que preveu una exempció fiscal de l'IBI per a les entitats que s'hi enumeren, entre les quals es troben les fundacions, i per contra aquesta exempció no resulta aplicable a totes aquelles societats mercantils que desenvolupen al mercat la mateixa activitat econòmica d'arrendament de béns immobles i locals comercials que les entitats previstes a la Llei 49/2002 exemptes de l'IBI, perquè no els són aplicables la Llei 49/2002 sinó les previsions legals del text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals.

Per tant, l'al·legació plantejada per la Fundació, segons la qual es considera que l'art. 107.1 del TFUE no resulta aplicable ja que desenvolupa activitats de caràcter social sense que puguin competir en condicions més avantatjoses respecte a altres entitats o empreses, ha de ser desestimada, ja que el que aquí es qüestiona no són les activitats de caràcter social que desenvolupa la entitat sinó l'activitat econòmica d'arrendament d'immobles que és completament aliena al seu objecte social; així mateix, és plenament aplicable la doctrina fixada per l'STJUE de 27 de juny de 2017, respecte a l'ICIO als beneficis fiscals que preveu la Llei 49/2002, respecte a la resta de tributs.

Sisè.- La doctrina del TJUE, respecte 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.

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 la Fundació interessada, segons consta als registres fiscals de l'Agència Tributària, figurava d'alta al municipi de Barcelona, a l'activitat de l'epígraf 861.2 "lloguer locals industrials", fins el 28/09/2022 circumstància que per si sola acreditava l'exercici de la dita activitat econòmica per part de l'entitat. Tanmateix, del propi expedient s'acredita que la interessada continua exercint la dita activitat d'arrendament.

Setè.- Sense perjudici del que s'ha indicat fins ara, 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 tenen 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 als ajuts de minimis, a l'efecte d'aclarir el concepte d'ajut segons disposa l'article 107, apartat 1, del Tractat, ha considerat que s'entén per ajuts de minimis els 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 límit no és aplicable la prohibició establerta a l'article 107 i, en conseqüència, no es considera que l'ajut sigui incompatible amb el mercat interior, falsegi o amenaci de falsejar la competència.



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

En aquest cas, les quotes tributàries d'IBI respecte de les quals se sol·licita l'exempció no superen el límit de 200.000 euros en tres exercicis, tal com es desprèn del càlcul realitzat i que consta en l'expedient administratiu.

De manera que a més d'anul·lar les liquidacions de referència a l'encapçalament, objecte del recurs presentat, és procedent anul·lar les quotes tributàries corresponents als immobles detallats i al padró de l'exercici 2024, ja notificat.

Aquestes quotes seran objecte de devolució, sense perjudici dels interessos de demora que corresponguin, si aquestes han estat pagades finalment per l'entitat recurrent.

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

ES PROPOSA

ESTIMAR el recurs interposat i, en conseqüència, RECONÈIXER l'exempció tributària sol·licitada, per la qual cosa és procedent ANUL·LAR les liquidacions de l'impost sobre béns immobles corresponents a l'exercici 2023 i 2024, i RETORNAR, si escau, les quotes que hagin estat pagades per la recurrent, sense perjudici dels interessos de demora corresponents.