



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

Expediente: 167/24

Expediente de gestión: 2023RCAL...

Número de registro: 2023/...

Recurrente: FPPA

Tributo: Impuesto sobre bienes inmuebles

Fecha de presentación del recurso: 12/12/2023

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

ANTECEDENTES DE HECHO

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

Acto impugnado / Recibo	Detalle: Concepto	Identificador / Dirección Objeto	Importe €	Periodo/Fecha
Resolución de gerente	IMPUESTO BIENES INMUEBLES	...	20.444,42	
Liquidación CT2023...	IMPUESTO BIENES INMUEBLES	...	4.935,80	01/01/2023 - 31/12/2023
Liquidación CT2023...	IMPUESTO BIENES INMUEBLES	...	611,10	01/01/2023 - 31/12/2023
Liquidación CT2023...	IMPUESTO BIENES INMUEBLES	...	695,57	01/01/2023 - 31/12/2023
Liquidación CT2023...	IMPUESTO BIENES INMUEBLES	...	810,45	01/01/2023 - 31/12/2023
Liquidación CT2023...	IMPUESTO BIENES	...	73,69	01/01/2023 - 31/12/2023

Acto impugnado / Recibo	Detalle: Concepto	Identificador / Dirección Objeto	Importe €	Periodo/Fecha
Liquidación CT2023...	INMUEBLES IMPUESTO BIENES	...	73,69	01/01/2023 - 31/12/2023
Liquidación CT2023...	INMUEBLES IMPUESTO BIENES	...	73,69	01/01/2023 - 31/12/2023
Liquidación CT2023...	INMUEBLES IMPUESTO BIENES	...	73,69	01/01/2023 - 31/12/2023
Liquidación CT2023...	INMUEBLES IMPUESTO BIENES	...	73,69	01/01/2023 - 31/12/2023
Liquidación CT2023...	INMUEBLES IMPUESTO BIENES	...	73,69	01/01/2023 - 31/12/2023
Liquidación CT2023...	INMUEBLES IMPUESTO BIENES	...	6.793,31	01/01/2023 - 31/12/2023
Liquidación CT2023...	INMUEBLES IMPUESTO BIENES	...	812,87	01/01/2023 - 31/12/2023
Liquidación CT2023...	INMUEBLES IMPUESTO BIENES	...	953,86	01/01/2023 - 31/12/2023
Liquidación CT2023...	INMUEBLES IMPUESTO BIENES	...	928,84	01/01/2023 - 31/12/2023
Liquidación CT2023...	INMUEBLES IMPUESTO BIENES	...	658,85	01/01/2023 - 31/12/2023
Liquidación CT2023...	INMUEBLES IMPUESTO BIENES	...	809,81	01/01/2023 - 31/12/2023
Liquidación CT2023...	INMUEBLES IMPUESTO BIENES	...	201,57	01/01/2023 - 31/12/2023
Liquidación CT2023...	INMUEBLES IMPUESTO BIENES	...	201,57	01/01/2023 - 31/12/2023
Liquidación CT2023...	INMUEBLES IMPUESTO BIENES	...	202,54	01/01/2023 - 31/12/2023
Liquidación CT2023...	INMUEBLES IMPUESTO BIENES	...	202,54	01/01/2023 - 31/12/2023
Liquidación CT2023...	INMUEBLES IMPUESTO BIENES	...	227,58	01/01/2023 - 31/12/2023
Liquidación CT2023...	INMUEBLES IMPUESTO BIENES	...	956,02	01/01/2023 - 31/12/2023



2.- La entidad interesada alega que se encuentra exenta del impuesto sobre bienes inmuebles, en relación con los inmuebles de referencia, invocando el artículo 15.1 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

A tal efecto, manifiesta que la Fundación es una entidad sin ánimo de lucro y que los ingresos de la Fundación necesarios para desarrollar las finalidades de su objeto social proceden del arrendamiento de dichos inmuebles.

Añade que el apartado 3 del artículo 3 de la Ley 49/2002 establece que el arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad sin ánimo de lucro no constituye una explotación económica. Y que el artículo 6 de la misma Ley regula las rentas obtenidas por las entidades sin ánimo de lucro que están exentas del impuesto sobre sociedades.

Considera que la Sentencia TSJUE de 27-6-2017, invocada por esta Administración, no es aplicable al caso dado que no se basa en la interpretación del art. 15.1 de la Ley 49/2002 ni con la exención del IBI de las fundaciones acogidas en el régimen fiscal de la Ley 49/2002.

Asimismo indica que el art. 107.1 TFUE no es susceptible de aplicación directa por la Administración puesto que esta normativa no es clara, precisa, incondicional de acuerdo con la doctrina europea, y esta se ve obligada a aplicar la normativa interna del art. 15 de la Ley 49/2002.

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

- En fecha 6/03/2023 se notifica a la entidad interesada las liquidaciones por el impuesto sobre bienes inmuebles respecto al ejercicio 2023 y las fincas indicadas en el encabezamiento de este escrito.

- En fecha 30/03/2023 la entidad interesada presenta la instancia 2023/... solicitando la exención del IBI respecto a la cuota tributaria con número de recibo CT2023.... Asimismo

presenta diferentes instancias en las que solicita la misma exención para el resto de liquidaciones recibidas.

- En fecha 18/07/2023 se notifica la propuesta de resolución donde se desestima el beneficio fiscal solicitado por estar todos los inmuebles arrendados, actividad que debe ser considerada como actividad de naturaleza económica de acuerdo con la doctrina europea

- En fechas 21/7/2023 y 24/7/2023 mediante las instancias 2023/... y 2023/... respectivamente, la interesada presenta alegaciones manifestando su disconformidad con la mencionada propuesta según el artículo 6 de la Ley 49/2002 que determina que las rentas del alquiler se encuentran exentas del impuesto de sociedades y que las rentas obtenidas se destinan a los fines fundacionales

- En fecha 17/11/2023, el gerente del Institut Municipal d'Hisenda dictó resolución en el expediente 2023/... que desestimó su solicitud de exención del impuesto sobre bienes inmuebles respecto a diferentes fincas y en relación al ejercicio 2023.

Esta resolución consta notificada el 27/11/2023.

- En fecha 12/12/2023, la entidad interesada presenta recurso de alzada contra la resolución dictada por el gerente del Institut Municipal d'Hisenda bajo el número de instancia 2023/....

- Consultados los registros censales de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, consta que la entidad interesada figura de alta en el municipio de Barcelona, en la actividad del epígrafe 861.2 "alquiler locales industriales", desde el 1/6/2004 hasta el 28/09/2022. Sin embargo, ha quedado acreditado en el expediente administrativo que los inmuebles objeto de este expediente, titularidad de la entidad recurrente, son objeto de arrendamiento según la escritura de aceptación y adjudicación de herencia, de fecha 23/3/2022 y núm. de protocolo ... y según las propias manifestaciones de la entidad interesada.

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

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.- De acuerdo con los antecedentes de hecho descritos, el recurso de alzada interpuesto por la entidad interesada contra la resolución del gerente del Institut Municipal



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

d'Hisenda, así como el recurso de alzada contra las liquidaciones de IBI de los ejercicios 2019 a 2023, se han presentado dentro del plazo, de conformidad con el artículo 46.1 de la Ley 1/2006, de 13 de marzo, por la que se aprueba el régimen especial del municipio de Barcelona; y el artículo 14.2 c) del RD Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, en relación con el artículo 30 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del procedimiento administrativo común de las administraciones públicas.

Segundo.- Con carácter preliminar debe indicarse que los requisitos legales para gozar de la exención del IBI prevista en el artículo 15.1 de la Ley 49/2002, se concretan en:

- 1.- La entidad solicitante debe ser una de las previstas en el art.2 de la Ley 49/2002 y, además, esta entidad sin fines lucrativos debe cumplir todos los requisitos señalados en el art. 3 de la Ley 49/2002.
- 2.- Debe ser titular del bien inmueble, en los términos previstos en el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.
- 3.- Que en el inmueble no se desarrolle una explotación económica gravada en el impuesto sobre sociedades, es decir, se condiciona la aplicación del beneficio a que en el inmueble no se realicen actividades industriales, comerciales o de servicios en donde no cabrían actividades exentas del impuesto de sociedades según el art. 7 de la misma Ley.
- 4.- Se haya realizado la opción ante la Administración tributaria del Estado por el régimen fiscal especial previsto en la Ley 49/2002 y, para que su opción sea jurídicamente relevante, se haya comunicado al Ayuntamiento.

El régimen fiscal especial aplicable a este tipo de entidades, en la parte correspondiente a los tributos locales, se activa “ope legis” una vez que el contribuyente ha comunicado al Ayuntamiento que ha optado por este régimen ante la Administración tributaria estatal, pero el reconocimiento de las exenciones correspondientes es, naturalmente, provisional, dado que el derecho a la exención es consecuencia no sólo de haber ejercitado la opción sino que efectivamente se cumplan los requisitos que acreditan que el contribuyente es una entidad sin

ánimo de lucro que cumple los requisitos señalados en el artículo 3 de la citada norma, los cuales podrán ser comprobados en cualquier momento por la Administración tributaria competente en el ejercicio de sus potestades y funciones de comprobación e inspección, siendo, en este sentido, plenamente aplicable lo preceptuado en el artículo 115.3 de la Ley 58/2003, Ley General Tributaria:

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

El artículo 77.1 del Texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales establece que:

“La liquidación y recaudación, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria de este impuesto, serán competencia exclusiva de los ayuntamientos y comprenderán las funciones de reconocimiento y denegación de exenciones y bonificaciones, realización de las liquidaciones conducentes a la determinación de las deudas tributarias, emisión de los documentos de cobro, resolución de los expedientes de devolución de ingresos indebidos, resolución de los recursos que se interpongan contra dichos actos y actuaciones para la asistencia e información al contribuyente referidas a las materias comprendidas en este apartado.”

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

Por su parte, el artículo 15 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, establece en el apartado primero:

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



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

ejercicio de la opción regulada en el apartado 1 del artículo anterior y al cumplimiento de los requisitos y supuestos relativos al régimen fiscal especial regulado en este Título.”

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

Pues bien, el artículo 1.3 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales establece que la presente Ley se aplicará:

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

Por su parte, el artículo 1.3 de la Ley 49/2002 dispone que lo establecido en esta Ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la CE.

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

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

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

Y el artículo 24.1 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de fundaciones, establece que las fundaciones pueden desarrollar actividades económicas relacionadas con los fines fundacionales o que sean complementarias o accesorias de las mismas, con sometimiento a las normas reguladoras de la defensa de la competencia.

En este sentido, el artículo 107 del TFUE establece:

“1. Salvo que los Tratados dispongan otra cosa, serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo 15 cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones.”

Cabe recordar que el derecho comunitario, originario y derivado, forma parte del ordenamiento jurídico interno (arts. 93 y 96 de la CE). En este sentido, la Unión Europea (UE) ostenta determinadas competencias entre las que se encuentra el establecimiento de las normas sobre competencia necesarias para el funcionamiento del mercado interior (art. 3.b del TFUE).

La jurisprudencia europea tiene establecida la autonomía del ordenamiento jurídico de la UE y el principio de eficacia directa (asunto Van Gend & Loos, C-26/62 y asunto Costa/ENEL, C-6/64).

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

Por tanto, las normas contenidas en los Tratados de la Unión Europea constituyen derecho originario y son inmediatamente aplicables por quien tenga potestades reconocidas. Así lo ha declarado el TJUE que, en sentencia C-349-17, de 5 de marzo de 2019, apartados 90 y 91, señala que:

“91. Pues bien, toda disposición del Derecho de la Unión europea que cumpla los requisitos para tener efecto directo se impone a todas las autoridades de los Estados miembros, esto es, no solo a los órganos jurisdiccionales nacionales, sino también a todos los órganos de la Administración, incluidas las autoridades descentralizadas, por lo que estas autoridades quedan obligadas a aplicar tal disposición (véase, en este sentido, la sentencia de 24 de mayo de 2012, Amia, C-97/11, EU:C:2012:306, apartado 38 y jurisprudencia citada). 92. En efecto, según reiterada jurisprudencia del tribunal de Justicia, tanto las autoridades administrativas como los órganos jurisdiccionales nacionales encargados de aplicar, en el ámbito de sus respectivas competencias, las



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

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 Pensión Scheme, C-628/15, EU:C:2017:687, apartado 54 y jurisprudencia citada)”.

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

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

Añade el TJUE, con absoluta claridad, que cuando sea necesaria la inaplicación de disposiciones o jurisprudencias nacionales para garantizar la plena eficacia del derecho de la Unión, los órganos administrativos *“no están obligados ni a instar la eliminación previa de tales disposiciones o jurisprudencias nacionales por la vía legislativa o cualquier otro procedimiento constitucional, ni a esperar que se lleve a cabo tal eliminación.”*

Por eso, la amplitud de las exenciones previstas en la normativa estatal a favor de las entidades sin ánimo de lucro puede comportar una colisión con la doctrina del TJUE si su reconocimiento supone un conflicto con el derecho de la competencia de acuerdo con la

incompatibilidad de las ayudas de estado con el mercado interior según la previsión del artículo 107, apartado primero del TFUE.

Tercero.- En este ámbito de actuación, las exenciones fiscales son un elemento constitutivo del régimen jurídico de los tributos (STC 6/1983, de 4 de febrero, fundamento jurídico segundo), que está sometido, a todos los efectos, a su posible regularización como consecuencia del ejercicio de las potestades aplicativas que la Ley atribuye a la Administración y que se sitúan en el ámbito del cumplimiento del deber de contribuir.

El Ayuntamiento de Barcelona tiene competencia para regularizar las situaciones de los obligados tributarios si una exención fiscal puede considerarse una ayuda de estado. La comprobación es una de las funciones atribuidas por el ordenamiento jurídico a los entes locales. En particular, esta función se reconoce en la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora De Las Bases De Régimen Local, en el art. 77 del RD Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales y, respecto al municipio de Barcelona, a la Ley 1/2006, de 13 de marzo, por la que se regula su régimen especial. Puede hacerlo en ejercicio de sus funciones aplicativas a través de los procedimientos administrativos establecidos, básicamente, en las normas mencionadas de acuerdo con la Ley General Tributaria y la Ordenanza Fiscal General de Barcelona. Por tanto, con carácter general y mediante los procedimientos de aplicación de los tributos y con sujeción plena al conjunto de normas que las regulan, regularizar las situaciones en las que se encuentren los obligados tributarios respecto de un beneficio fiscal si entiende que, éste último incorpora una ayuda de estado.

Por tanto, si, en el ejercicio de sus funciones, se entiende que como consecuencia de la interpretación de la norma aplicable, en la que se regula una exención, debe considerarse que, en la base, existe una ayuda de estado que puede proceder a calificarlo como tal en el correspondiente procedimiento de aplicación y respecto del sujeto concreto que sea parte en este procedimiento, dictando la correspondiente resolución. En definitiva, se trata de aplicar una norma de cuya interpretación resulta una decisión administrativa respecto a su alcance y en relación con un sujeto concreto.

El problema que se plantea en este caso puede verse afectado por la normativa de la UE, lo que se examinará a continuación.



Cuarto.- El escenario normativo de ámbito europeo, y especialmente, la doctrina surgida con ocasión de la sentencia dictada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 27 de junio de 2017, ha supuesto que la amplitud del régimen de exenciones previsto en la Ley 49/2002 a favor de las entidades sin fines lucrativos pueda colisionar con la normativa europea si su reconocimiento supone un conflicto con el derecho de la competencia de acuerdo con la incompatibilidad de las ayudas de Estado con el mercado interior según previsión del artículo 107.1 del Tratado.

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

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

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

Si bien las fundaciones y/o entidades sin ánimo de lucro realizan una tarea eminentemente social y cultural, es innegable que en el contexto actual desarrollen actividades que no se

limiten a las de su objeto social, sino que ofrecen todo tipo de bienes y servicios dentro del mercado, compitiendo con otros operadores económicos, especialmente en los sectores sanitario, educativo, inmobiliario o residencial.

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

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

En estos casos, será necesario examinar si estas actividades son propias de una empresa en el sentido del derecho europeo en materia de competencia, y en cada caso concreto, valorar el carácter económico o no de la actividad desarrollada por quien pretende el beneficio fiscal. A tal fin, la Administración tributaria podrá tener en cuenta los medios de prueba que pueden ser utilizados en los procedimientos tributarios, pudiendo así considerar como titular de cualquier bien, derecho, empresa, servicio, actividad, explotación o función a quien figure como tal en un registro fiscal o en otros de carácter público, salvo prueba en contrario.

La entidad interesada es una de las previstas en el artículo 2 de la Ley 49/2002, y en consecuencia, le será de aplicación directa el régimen fiscal especial del 4 título II de la citada Ley. Este régimen, concretamente el artículo 15.1, declara exentos del impuesto sobre bienes inmuebles, cuyos bienes sean titulares las entidades sin fines lucrativos, salvo los afectos a explotaciones económicas no exentas del impuesto sobre sociedades.

El artículo 3 de la Ley 49/2002 establece en el apartado 3º que las entidades serán consideradas, a efectos de esta ley, entidades sin fines lucrativos, cuando la actividad realizada no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas al objeto o finalidad estatutaria, estableciendo el párrafo segundo que: se considera que las entidades sin fines lucrativos desarrollan una explotación económica cuando realicen la ordenación por cuenta



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

propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con el fin de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. El arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad no constituye, a tal efecto, explotación económica.

La entidad recurrente está dada de alta en el ejercicio de la actividad del epígrafe 861.2 (arrendamiento de locales industriales) desde el 1/6/2004 hasta el 28/09/2022. Además, según manifiesta en las solicitudes y recursos presentados, tiene alquilados distintos inmuebles.

En la relación de explotaciones exentas del impuesto sobre sociedades del art. 7 de la Ley 49/2002, no figura la de arrendamientos de locales que, en consecuencia, se trataría de una actividad sujeta y, por tanto, no exenta del IBI.

Esta tesis no es compartida por el Tribunal Supremo, como recientemente ha señalado la Sala de lo Contencioso, Sección Segunda del Alto Tribunal en la Sentencia núm. 1666/2023, de 13 de diciembre, con cita de sus sentencias de 4 de abril de 2014 y de 12 de diciembre de 2015, relativas a la aplicación del artículo 15.1 de la Ley 49/2002.

Sin embargo, si se admite la tesis favorable a la exención de estos inmuebles, el IMHB considera que dicha exención incurriría en la prohibición de ayudas de estado del artículo 107 TFUE, según se expone a continuación. Y esto cuando la mencionada STS núm. 1666/2023 de 13 de diciembre a que se hace referencia más adelante se ha pronunciado en su contra, si bien en el caso concreto de una entidad religiosa.

Concretamente, considera el IMHB que en este caso, de los datos que resultan del expediente administrativo, debe concluirse que la entidad interesada desarrolla la actividad de arrendamiento de bienes inmuebles considerada como una explotación económica que entraría en conflicto con la incompatibilidad prevista en el artículo 107 TFUE en caso de que se reconociera el beneficio fiscal pretendido. En consecuencia, el reconocimiento del beneficio fiscal pretendido puede suponer un conflicto con el derecho de la competencia acorde con la incompatibilidad de las ayudas de Estado con el mercado interior según la previsión del artículo 107.1 del Tratado.

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

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

1. Que se trate de una intervención del estado o mediante fondos estatales.
2. Esta intervención debe poder afectar a los intercambios comerciales entre los estados miembros.
3. Debe conferir una ventaja selectiva al beneficiario.
4. Debe falsear o amenazar con falsear la competencia.

En cuanto al requisito de que se trate de una intervención del Estado o mediante fondos estatales, la expresión “estado” se entiende en sentido amplio, lo que incluye a todas las administraciones públicas que gestionen o administren fondos de origen público.

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

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

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



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

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

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

Por último, respecto al criterio de ventaja selectiva de la medida, es importante mencionar la sentencia núm. 1666/2023 dictada por el Tribunal Supremo con fecha 13 de diciembre de 2023, que resuelve un recurso de casación interpuesto por la Alcaldía contra resolución dictada por el Juzgado Contencioso Administrativo núm. 16 de Barcelona que, a su vez, estimó el recurso interpuesto por una entidad religiosa, contra la desestimación presunta del recurso de alzada interpuesto contra liquidación de IBI practicada en la entidad religiosa.

Esta sentencia analiza un caso similar al que ahora nos ocupa, en el que resulta acreditado que la entidad religiosa desarrolla la actividad económica del epígrafe 861.2 "arrendamiento de locales industriales", y el inmueble respecto de lo solicitado por el exención del IBI se encuentra afecto al desarrollo de esta actividad, por tanto, no afecto a una actividad estrictamente religiosa, planteándose la improcedencia de conceder la exención del impuesto porque se consideraría como una posible ayuda de estado, prohibida de acuerdo con lo previsto en el art. 107.1 del TFUE y la jurisprudencia del TJUE.

La sentencia del Tribunal Supremo pone especial énfasis en el requisito de la ventaja selectiva de la medida para ser considerada ayuda de estado contraria a lo previsto en el art. 107.1 del

TFUE, indicando que, en el caso analizado, no se ha realizado el examen de comparabilidad con la precisión requerida, de las situaciones de las empresas que se benefician de la ventaja establecida por la medida controvertida y de las que están excluidas, ni se identifica correctamente el marco de referencia del que parte la recurrente ya que la existencia de una ventaja selectiva sólo se puede acreditar en relación con una determinada imposición, la considerada “normal”, concluyendo 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 esa exención como ayuda de Estado.

Sobre el principio de ventaja selectiva y a la vista de la sentencia dictada por el Tribunal Supremo en fecha 13 de diciembre de 2023, cabe indicar que en las Observaciones de la Comisión de 19 de mayo de 2016, asunto C-74/16 relativo a la cuestión prejudicial sobre el litigio del ICIO, se indicaba:

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

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

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

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

Por tanto, si se otorga un beneficio fiscal, simplemente, en función de la forma jurídica de la empresa (como una Fundación), esta ventaja se convierte en una ventaja selectiva.

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

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

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

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

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

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

Las conclusiones y fundamentos para la consideración de ayudas de Estado en el caso del ICI italiano son extrapolables al caso de los beneficios fiscales de la Ley 49/2002, ya que prevé una exención fiscal del IBI para las entidades que se enumeran, entre las que se encuentran las

fundaciones, y por el contrario esta exención no resulta aplicable a todas aquellas sociedades mercantiles que desarrollen en el mercado la misma actividad económica de arrendamiento de bienes inmuebles y locales comerciales que las entidades previstas en la Ley 49/ 2002 exentas del IBI, porque no les son de aplicación la Ley 49/2002 sino las previsiones legales del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

Por tanto, la alegación planteada por la Fundación, según la cual se considera que el art. 107.1 del TFUE no resulta aplicable puesto que desarrolla actividades de carácter social sin que puedan competir en condiciones más ventajosas respecto a otras entidades o empresas, debe ser desestimada, ya que lo que aquí se cuestiona no son las actividades de carácter social que desarrolla la entidad sino la actividad económica de arrendamiento de inmuebles que es completamente ajena a su objeto social; asimismo, será plenamente aplicable la doctrina fijada por la STJUE de 27 de junio de 2017, respecto al ICIO a los beneficios fiscales previstos en la Ley 49/2002, respecto al resto de tributos.

Sexto.- La doctrina del TJUE, respecto a la consideración de actividad económica, establece lo siguiente:

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

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

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

De entrada, debe indicarse que la Fundación interesada, según consta en los registros fiscales de la Agencia Tributaria, figuraba de alta en el municipio de Barcelona, en la actividad del epígrafe 861.2 “alquiler locales industriales”, hasta el 28/09/2022 circunstancia que por sí sola acreditaba el ejercicio de dicha actividad económica por parte de la entidad. Sin embargo, del propio expediente se acredita que la interesada sigue ejerciendo dicha actividad de arrendamiento.

Séptimo.- Sin perjuicio de lo que se ha indicado hasta ahora, es oportuno hacer referencia a que en el ámbito de las ayudas de Estado, el derecho europeo ha considerado que algunas medidas pueden tener efectos limitados sobre la competencia, y por tanto, pueden ser aceptadas por compatibles con el mercado común, en base al “de minimis non curat lex”, según el cual, aquellos actos cuyas consecuencias tienen una importancia poco significativa, pueden no tenerse en cuenta en Derecho.

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

En este caso, las cuotas tributarias de IBI respecto de las cuales se solicita la exención no superan el límite de 200.000 euros en tres ejercicios, tal y como se desprende del cálculo realizado y que consta en el expediente administrativo.

De modo que además de anular las liquidaciones de referencia en el encabezamiento, objeto del recurso presentado, procede anular las cuotas tributarias correspondientes a los inmuebles detallados y al padrón del ejercicio 2024, ya notificado.

Estas cuotas serán objeto de devolución, sin perjuicio de los intereses de demora que correspondan, si éstas han sido pagadas finalmente por la entidad recurrente.

Por todo ello, y coincidiendo con la propuesta del Institut Municipal d'Hisenda,

SE PROPONE

ESTIMAR el recurso interpuesto y, en consecuencia, RECONOCER la exención tributaria solicitada, por lo que procede ANULAR las liquidaciones del impuesto sobre bienes inmuebles correspondientes al ejercicio 2023 y 2024, y DEVOLVER, si procede, las cuotas que hayan sido pagadas por la recurrente, sin perjuicio de los intereses de demora correspondientes.