



Expediente: 360/23

Expediente de gestión: 2023RCAL...

Número de registro: 2023/...(1)

Recurrente: BSC...

Tributo: Impuesto sobre actividades económicas

Objeto tributario: Pg... (199...)

Cuota: 37.978,48 €

Fecha de presentación del recurso: 9/08/2023

El Consell Tributari, reunido en sesión de 6 de marzo de 2024, conociendo del recurso presentado por BSC..., y después de haber oído al director jurídico del Institut Municipal d'Hisenda (IMH) en sesión informativa celebrada con carácter previo, ha estudiado la propuesta elaborada por el ponente designado al efecto, adoptando el siguiente acuerdo:

ANTECEDENTES DE HECHO

1.- El Consorcio BSC... (en adelante, BSC...), interpone recurso de alzada contra la resolución del gerente del Institut Municipal d'Hisenda de Barcelona de 19/02/2023 por la que se desestima la solicitud de exención del impuesto sobre actividades económicas (en adelante, IAE), prevista en el artículo 82.1.e) del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, y el artículo 6.1.e) de la Ordenanza Fiscal 1.4 reguladora del impuesto.

Dicha exención se solicita en relación con la actividad del epígrafe 936 "Investigación científica y técnica" de las tarifas del IAE, desarrollada, por un lado, en el Pg..., en cuanto a los ejercicios 2019, 2020 y 2021, y, por otro, en la Pl..., en cuanto al ejercicio 2021.

2.- La entidad interesada, alega, en esencia, que cumple los requisitos subjetivos y objetivos para la aplicación del beneficio fiscal solicitado.

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:

- El 1/09/2019 la entidad interesada se dio de alta en el epígrafe 936 "Investigación científica y técnica" de las tarifas del IAE, para su desarrollo en el domicilio sito en el Pg... de Barcelona.

- El 21/05/2021 la entidad interesada se dio de alta en el epígrafe 936 "Investigación científica y técnica" de las tarifas del IAE, para su desarrollo en el domicilio sito en la Pl... de Barcelona.

- El 20/06/2022 el Institut Municipal d'Hisenda de Barcelona giró a la entidad interesada las liquidaciones del IAE con núm. de recibo EE2022...(a), EE2022...(b) y EE2022...(c), correspondientes a la actividad del epígrafe 936 desarrollada en el Pg... de Barcelona para los ejercicios 2019 (con fecha de inicio la del alta en el impuesto), 2020 y 2021, respectivamente.

Las referidas liquidaciones fueron notificadas a la entidad interesada el 28/06/2022 a través de la plataforma EACAT.

- El 22/07/2022 la entidad interesada solicitó la exención del IAE prevista en el artículo 82.1.e) del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, y el artículo 6.1.e) de la Ordenanza Fiscal 1.4 reguladora del impuesto, en relación con la actividad del epígrafe 936 "Investigación científica y técnica" de las tarifas del IAE, desarrollada, por un lado, en el Pg..., en cuanto a los ejercicios 2019, 2020 y 2021, y, por otro, en la Pl..., en cuanto al ejercicio 2021.

- El 16/08/2022, el Institut Municipal d'Hisenda de Barcelona giró a la entidad interesada la liquidación del IAE con núm. de recibo EE2022...(d) correspondiente a la actividad del epígrafe 936 desarrollada en la Pl... de Barcelona, para el ejercicio 2021 (con fecha de inicio la del alta en el impuesto).

- El 18/08/2022 el Institut Municipal d'Hisenda emitió la providencia de apremio con núm. de recibo ET2022...(e) mediante la cual se reclama el pago de las liquidaciones con núm. de recibo EE2022...(a), EE2022...(b) y EE2022...(c), al no haber sido abonadas en período voluntario de pago. Dicha providencia fue notificada a la entidad interesada el 19/08/2022 a través de la plataforma EACAT.



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

- El 19/02/2023 el gerente del Institut Municipal d'Hisenda de Barcelona dictó resolució desestimatoria de la sol·licitud de exenció realitzada el 22/07/2022, que se notificó el 24/02/2023 a través de la plataforma EACAT.
- El 10/07/2023 se notifica en mano la citada resolució del gerente del Institut Municipal d'Hisenda de Barcelona.
- El 9/08/2023 la entidad interesada interpone recurso de alzada contra la resolució desestimatoria.

Las liquidaciones con núm. de recibo EE2022...(a), EE2022...(b) y EE2022...(c) se encuentran pagadas en período ejecutivo. Por su parte, aquella con núm. de recibo EE2022...(d), se encuentra pagada en período voluntario.

- Establecen los Estatutos del Consorcio BSC... (en adelante, BSC...):

a.- Se constituye como una entidad de derecho público integrada por la Administración General del Estado, a través del Ministerio de Economía y Competitividad, por la Administración de la Generalitat de Catalunya a través del departamento competente en materia de investigación, y por la Universitat Politècnica de Catalunya.

Este Consorcio sucede sin solución de continuidad y se subroga en todos los derechos y obligaciones del consorcio creado mediante convenio de colaboración de 1/04/2005 entre el Ministerio de Educación y Ciencia, la Generalitat de Catalunya y la Universitat Politècnica de Catalunya para la creación, equipamiento y explotación del BSC...

b.- Está dotado de personalidad jurídica propia y plena capacidad para el cumplimiento de sus fines específicos.

c.- Tiene como fin gestionar y promover la colaboración científica, técnica, económica y administrativa de las instituciones que lo integran, para el equipamiento y gestión del BSC...

d.- El artículo 5 establece su régimen jurídico y la Administración pública de adscripción:

“El Consorcio se rige por las disposiciones de estos estatutos, por la reglamentación interna dictada en desarrollo de los mismos, y por el ordenamiento jurídico de la Administración Pública de adscripción determinada en estos estatutos.

El Consorcio está adscrito a la Administración General del Estado.

El Consorcio tiene carácter de agente de ejecución del Sistema Español de Ciencia, Tecnología e Innovación, de acuerdo a lo establecido en el artículo 3.4 y 46 de la Ley 14/2011, de 1 de junio, de la Ciencia, la Tecnología y la Innovación.

El consorcio se constituye como una institución sin ánimo de lucro.”

e.- Los recursos económicos del Consorcio son los siguientes:

- las subvenciones, ayudas y donaciones que se reciban de cualquier entidad, pública o privada, española o extranjera;
- las transferencias que reciba con cargo a los presupuestos de las instituciones consorciadas;
- los ingresos que pueda obtener por sus actividades, así como los rendimientos de su patrimonio;
- los créditos y préstamos que le sean concedidos, de acuerdo con los límites y condiciones que establezca la normativa presupuestaria aplicable al Sector Público Estatal;
- aquellos otros legalmente establecidos.

f.- El régimen presupuestario, de contabilidad y de control del Consorcio es el establecido en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria y su normativa de desarrollo, sin perjuicio de su sujeción a lo previsto en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.

El Consorcio estará sujeto al control externo del Tribunal de Cuentas y al control interno ejercido por la Intervención General de la Administración del Estado a través de las modalidades de control que resulten de aplicación al Consorcio de conformidad con lo establecido en la Ley General Presupuestaria.



El Consorcio deberá formar parte de los Presupuestos Generales del Estado y deberá integrar sus cuentas en la Cuenta General del Estado.

g.- En relación a los recursos humanos de la entidad, establece el artículo 20 de sus estatutos (el subrayado es nuestro):

“1. El régimen de personal del Consorcio será el legalmente establecido para el personal de los Consorcios del Sector Público Estatal, sin perjuicio de las peculiaridades que, en su caso, pudieran contemplar las leyes anuales de Presupuestos Generales del Estado, la Ley 14/2011, de 1 de junio, de la Ciencia, la Tecnología y la Innovación, y cualquier otra normativa que resultara de aplicación.”

2. En todo caso, la selección del personal se regirá por los principios de capacidad, mérito, publicidad, igualdad y concurrencia.”

h.- Por último, señala el artículo 26 de sus estatutos que la entidad es un medio propio de la Administración General del Estado.

El mantenimiento de esta condición de medio propio implica el cumplimiento de los requisitos previstos tanto en el artículo 32 de la Ley 9/2017, de Contratos del Sector Público, como en el artículo 86 de la Ley 40/2015, de Régimen Jurídico del Sector Público.

4.- El Institut Municipal d’Hisenda propone la desestimación del recurso.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.- Interposición del recurso

De acuerdo con el artículo 46.1 de la Ley 1/2006, de 13 de marzo, por la que se regula el Régimen Especial del municipio de Barcelona, en concordancia con el artículo 14.2.c) del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, contra los actos de la administración municipal de aplicación de los tributos se podrá interponer, en el plazo de un mes, el recurso de alzada con efectos de reposición.

Por ello se considera que el recurso de alzada se ha interpuesto en plazo y corresponde su admisión.

Segundo.- La exención del art. 82.1.e) del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo

El beneficio fiscal que alega la entidad recurrente en relación al impuesto sobre actividades económicas es el establecido en el art. 82.1.e) del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, que señala que estarán exentos:

*“**Los organismos públicos de investigación**, los establecimientos de enseñanza en todos sus grados costeados íntegramente con fondos del Estado, de las comunidades autónomas o de las entidades locales, o por fundaciones declaradas benéficas o de utilidad pública, y los establecimientos de enseñanza en todos sus grados que, careciendo de ánimo de lucro, estuvieren en régimen de concierto educativo, incluso si facilitasen a sus alumnos libros o artículos de escritorio o les prestasen los servicios de media pensión o internado y aunque por excepción vendan en el mismo establecimiento los productos de los talleres dedicados a dicha enseñanza, siempre que el importe de dicha venta, sin utilidad para ningún particular o tercera persona, se destine, exclusivamente, a la adquisición de materias primas o al sostenimiento del establecimiento”*

El Institut Municipal d’Hisenda propone la desestimación del recurso sobre la base de un estudio pormenorizado que le lleva a entender que la naturaleza asociativa de los consorcios no permite conceptualarlos como un organismo público a los que se refiere el precepto citado, y para ello se apoya en el dictamen 282/2014 de este Consell Tributari, con cita, también, de los dictámenes 168/2013 y 407/2013.

A modo de resumen, el criterio de desestimación que contemplan estos dictámenes es de carácter subjetivo formal, y se expresa de la manera siguiente:

“Esta expresión –“organismos públicos”– no es arbitraria, sino que determina una categoría de entidades bien delimitada en nuestro ordenamiento. Su base subjetiva no es plural (asociativa), sino singular, y su utilidad no radica en el hecho de procurar las relaciones interadministrativas. Los “organismos públicos” son entidades de carácter instrumental de una única Administración pública determinada, creadas



para llevar a cabo las actividades de la propia Administración que las constituye y de la que dependen exclusivamente.

La expresión “organismos públicos” la utiliza la Ley 6/1997, de 14 de abril, de organización y funcionamiento de la Administración General del Estado en el sentido que acabamos de señalar, subcategorizándola en “organismos públicos”, “entidades públicas empresariales” y desde el año 2006, Agencias Estatales de la Administración General del Estado. Pero además, y mutatis mutandis, con expresiones análogas, en el ámbito local, tanto la normativa general del Estado, como la autonómica correspondiente, con las mismas finalidades, categoriza a las correspondientes entidades públicas instrumentales (véase los artículos 85 bis de la LRBRL y 254 del TRLMRLCat. 2003). Y asimismo lo hace la legislación de la Generalitat para configurar su Administración institucional (véase los artículos 4 del TRLFPCat. 2002 y 1 del TRLEEPCat. 2002, cuando definen las entidades autónomas de la Generalitat, bien de tipo administrativo, bien de tipo comercial, industrial o financiero).

Como esto es así, la exención que nos ocupa sólo puede beneficiar a estas entidades instrumentales aludidas y en ningún caso a los consorcios como el IDIBAPS”

Los casos antes referidos corresponden a recursos presentados por distintos Consorcios contra liquidaciones del IAE. No obstante, ello no permite trasladar automáticamente la “ratio decidendi” de aquellos dictámenes al caso presente, porque el régimen jurídico de cada Consorcio depende en cada caso concreto, entre otras circunstancias, de sus estatutos y de las normas que habiliten su creación, es decir, del derecho específico que rige su organización y su actividad.

En nuestro caso, lo primero que debe tenerse en cuenta respecto de los Organismos Públicos de Investigación, es el régimen normativo de la Ley 14/2011, de 1 de junio, de la Ciencia, la Tecnología y la Innovación.

Así, el artículo 46 establece que:

*“Son agentes de ejecución de la Administración General del Estado los **Organismos Públicos de Investigación**, así como otros Organismos de investigación públicos*

dependientes, creados o participados mayoritariamente por la Administración General del Estado.”

Pues bien, el Consorcio BSC..., según figura en sus Estatutos, ostenta la condición de agente de ejecución de la Administración del Estado, lo que, en virtud del transcrito artículo 46 de la Ley 14/2011, tiene como presupuesto que se trata de un Organismo Público de Investigación. Además, se halla adscrito a la Administración General del Estado, y es medio propio de la misma, por lo que, a estos efectos, cabe considerarlo como dependiente de dicha Administración.

Tercero.- Marco normativo de referencia de los Organismos Públicos de Investigación

La Ley 13/1986, de 14 de abril, de Fomento y Coordinación General de la Investigación Científica y Técnica, ya derogada y conocida como Ley de Ciencia, estableció por primera vez un marco común para los organismos públicos con funciones de investigación, que pasaban a denominarse Organismos Públicos de Investigación (los denominados OPIS). El artículo 13 los relacionaba, el artículo 14 señalaba sus funciones y el artículo 15 los personificó como organismos autónomos.

El art. 61 de la ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, efectuó la adaptación de los OPIS a la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, que estuvo vigente hasta que, en fecha 02/10/2016, fue derogada por la norma actualmente en vigor, la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (en adelante, LRJSP).

A su vez, la Ley de ciencia fue sustituida por la Ley 14/2011, de 1 de junio, de la Ciencia, la Tecnología y la Innovación (en adelante, LCTI). El artículo 47 de esta norma, en la redacción dada por la Ley 17/2022, de 5 de septiembre, regula los **“Organismos Públicos de Investigación de la Administración General del Estado”** y establece:

“1. Son Organismos Públicos de Investigación los creados para la realización directa de actividades de investigación científica y técnica, de actividades de prestación de servicios tecnológicos, y de aquellas otras actividades de carácter complementario, necesarias para el adecuado progreso científico y tecnológico de la sociedad, que les sean atribuidas por esta ley o por sus normas de creación y funcionamiento. Además, el Instituto de Salud Carlos III realizará actividades de financiación de la investigación científica y técnica.



*2. Tienen la condición de Organismos Públicos de Investigación de la Administración General del Estado la Agencia Estatal Consejo Superior de Investigaciones Científicas (CSIC), el Instituto Nacional de Técnica Aeroespacial (INTA), el Instituto de Salud Carlos III (ISCIII), el Centro de Investigaciones Energéticas Medioambientales y Tecnológicas (CIEMAT), y el Instituto de Astrofísica de Canarias (IAC) **sin perjuicio de su propia naturaleza consorcial.***

3. Se establecerán medidas para mejorar y optimizar los procesos de evaluación de la actividad de los Organismos Públicos de Investigación.”

La disposición adicional octava de la Ley 14/2011, de 1 de junio, autorizó al Gobierno para que mediante real decreto reorganizara estos Organismos Públicos de Investigación de la Administración General del Estado, extinguiendo aquellos en los que una parte sustancial de sus fines y objetivos coincidiera con los de otros organismos públicos de investigación. Esta reorganización de determinados organismos públicos de la Administración General del Estado se efectuó por RD 202/2021, de 30 de marzo.

La enumeración de los Organismos Públicos de Investigación que efectúa el núm. 2 del art. 47 de la LCTI no responde a una lista cerrada. Al respecto, basta traer a colación la disposición adicional primera de la propia LCTI que señala en su núm. 5:

*“Los artículos 13.1, 20, 21, 22, 22 bis y 23 bis serán de aplicación **a otros organismos de investigación** de la Administración General del Estado **diferentes** de los Organismos Públicos de Investigación **que se regulan en esta ley.** (...)”.*

En consecuencia, según el art. 47.1 de la norma antes transcrita, son Organismos Públicos de Investigación los creados para:

“(...) la realización directa de actividades de investigación científica y técnica, de actividades de prestación de servicios tecnológicos, y de aquellas otras actividades de carácter complementario, necesarias para el adecuado progreso científico y tecnológico de la sociedad, que les sean atribuidas por esta ley o por sus normas de creación y funcionamiento.(...)”

Por tanto, es el fin o la finalidad perseguida el elemento que configura o naturaliza a una entidad como un Organismo Público de Investigación y, no lo es tanto su concreta forma jurídica. Confirma lo anterior el núm. 2 “in fine” del artículo citado al señalar que “...sin perjuicio de su naturaleza consorcial” también es un OPIS “el Instituto de Astrofísica de Canarias (IAC)”.

Asimismo, también ratifica lo anteriormente expuesto el núm. 3 de la disposición adicional primera de esta Ley al establecer que podrán ser de aplicación a los consorcios participados mayoritariamente por el Estado determinados artículos de esta ley, todos ellos incluidos en su Título II “Recursos humanos dedicados a la investigación”, del Capítulo I que lleva por título: “Personal investigador al servicio de las Universidades públicas, de los **Organismos Públicos de Investigación** y de los Organismos de Investigación de otras Administraciones Públicas” y, en su Capítulo II, diferenciándolos expresamente, establece las especialidades del personal investigador al servicio de los “...***Organismos Públicos de Investigación de la Administración General del Estado***”.

En definitiva, de la normativa transcrita resulta que además de los denominados *Organismos Públicos de Investigación de la Administración General del Estado* existen otros Organismos de Investigación Públicos (que pertenecen a la esfera pública del Estado). La diferencia entre unos y otros es que la LCTI confiere a determinados Organismos Públicos de Investigación algunas particularidades normativas.

Cuarto.- El Consorcio público BSC... como Organismo Público de Investigación

En conformidad con la normativa transcrita, respecto al régimen jurídico aplicable a su personal, el art. 20 de los estatutos del Consorcio BSC... se remite íntegramente a la LCTI y, por tanto, a las normas del Capítulo I de la LCTI que son de aplicación a los Organismos Públicos de Investigación.

El Consorcio BSC..., al estar participado mayoritariamente por el Estado está adscrito a su Administración General. Está integrado por dos Administraciones públicas territoriales, la de adscripción y la Administración de la Generalitat de Catalunya y, además, por una universidad pública, la Universitat Politècnica de Catalunya.

Su finalidad, de acuerdo con sus Estatutos, es la de gestionar y promover la colaboración científica, técnica, económica y administrativa de las instituciones que lo integran, para el equipamiento y gestión del BSC... en España y se constituyó como un agente de ejecución de la Administración General del Estado y, como tal, en conformidad con el artículo 3.4 de la

Ley 14/2011, de 1 de junio, de la Ciencia, la Tecnología y la Innovación, realiza o da soporte “(...) *a la investigación científica y técnica o a la innovación*”.

Y, como ya se ha visto, el art. 46 de esta norma establece que son agentes de ejecución de la Administración General del Estado: “*los Organismos Públicos de Investigación, así como otros Organismos de investigación públicos dependientes, creados o participados mayoritariamente por la Administración General del Estado*”.

Por último, como consorcio público del Estado, está sujeto al régimen presupuestario, de contabilidad y de control de la Administración pública a la que está adscrito y, según el art. 26 de sus estatutos, es medio propio de la Administración General del Estado.

Lo anterior es importante porque cuando los consorcios, como sucede en este caso, son creados por Administraciones públicas para el desarrollo y ejercicio de cuestiones y servicios de interés común, es decir, para la gestión y prestación de determinados servicios y actividades relevantes para el interés público, en este caso para la investigación o el soporte a la investigación científica, como proyección o continuación de estas administraciones, deben tener su misma consideración al ejercer una función que es propia de las entidades que lo han creado.

Quinto.- Sobre el concepto de organismo público a efectos de la exención

Sobre la condición de “organismos públicos” de los Consorcios es útil tomar en consideración la evolución producida en relación con la exención aplicable a los organismos autónomos del Estado y a las “entidades de carácter análogo” de las CCAA y de las Entidades locales (art. 84.1. a) TRLRHL). En concreto, debe tenerse en cuenta la sentencia del Tribunal Supremo, de fecha 15/11/2022 (ECLI:ES:TS:2022:4184), dictada en interés casacional.

Esta sentencia responde a la exención del art. 9 a) y b) del texto refundido de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, TRLIS), que encuentra su equivalente en el art.82.1.a) del TRLRHL, pues en ambos casos refieren la exención del respectivo impuesto para el Estado, las comunidades autónomas, las entidades locales, los organismos autónomos del Estado y entidades de derecho público de análogo carácter de las comunidades autónomas y de las entidades locales. La única diferencia existente es de técnica legislativa pues, en el TRLIS, la exención aparece materializada en dos apartados distintos

(letras “a” y “b”) y, en el TRLRHL, se regula la misma exención en un único apartado (letra “a”).

Establece el art. 82.1.a) del TRLRHL que están exentos (“*ex-lege*”) del IAE: “*El Estado, las comunidades autónomas y las entidades locales, así como los organismos autónomos del Estado y las entidades de derecho público de análogo carácter de las comunidades autónomas y de las entidades locales*” y asimismo el art. 82.1.e) se refiere a los organismos públicos de investigación.

La sentencia, estima la exención para un consorcio y fija como doctrina:

“SÉPTIMO. Contenido interpretativo de esta sentencia. De conformidad con el artículo 93.1 LJCA, en función de lo razonado precedentemente, con relación a determinar si los consorcios tienen o no la consideración de entidad de derecho público de análogo carácter a los Organismos autónomos a efectos del reconocimiento de la exención en el Impuesto sobre Sociedades, prevista en el artículo 9.1.b) del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades, procede declarar lo siguiente:

“A efectos de considerar el “análogo carácter” con los organismos autónomos del Estado, que el artículo 9.1.b) del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades (actual art 9.1 b LIS) exige apreciar en las entidades de derecho público de las Comunidades Autónomas y de las entidades locales para que puedan beneficiarse de la exención del Impuesto de Sociedades, debe analizarse comparativamente su naturaleza y composición; el régimen jurídico de sus actos y las funciones que le atribuyan sus estatutos o normativa de creación, con el fin de constatar que tengan una finalidad prestacional, dirigida a satisfacer y garantizar el interés general sin ánimo de lucro.”

A juicio de este Consell, el caso que resuelve esta sentencia y el caso aquí analizado presentan notables semejanzas. En aquel caso el Tribunal Supremo contempla un supuesto de exención de un ente consorcial: el “*Consorci Parc de Recerca Biomèdica de Barcelona*”, cuya finalidad es el impulso y la promoción del Parc de Recerca Biomèdica de Barcelona y, por ende, el impulso a la investigación científica. Igual que en el caso objeto del presente expediente, aquel Consorcio está también integrado por dos administraciones territoriales y una Universidad pública: la Generalitat de Catalunya, l’Ajuntament de Barcelona y la Universitat Pompeu Fabra. El único elemento diferencial radica en que el Consorcio objeto de la Sentencia no se halla adscrito al Estado sino a la Generalitat de Catalunya.



El Tribunal Supremo establece que para dilucidar la controversia jurídica sometida a su consideración debe realizarse en cada caso concreto un análisis comparativo para establecer si el Consorcio tiene o no tiene “*carácter análogo*” a los organismos autónomos del Estado; es decir, plantea una comparación basada en las circunstancias concurrentes y casuísticas de cada caso, sin que, como dice la propia sentencia, el carácter de análogo que debe predicarse pueda llevarnos a entender “*(...) que el precepto exija una identidad entre un organismo autónomo del Estado*”.

A nuestro juicio, en los dos casos encontramos entidades consorciales de carácter análogo a organismos autónomos del Estado pues, como en aquellos, éstos, según sus estatutos, son entidades de derecho público que dependen de una administración pública territorial, se rigen por normas de contabilidad, de personal, de contratación, presupuestarias y de control financiero y auditoria propias del sector público y, desde el ámbito de lo público, ambos realizan una actividad de investigación o de soporte a la investigación y, por tanto, tienen una finalidad prestacional, dirigida a satisfacer y garantizar el interés general y, sobre todo, carecen de ánimo de lucro. Dadas estas características, el Tribunal Supremo, respecto a esta tipología de Consorcios (los que tienen carácter análogo a organismos autónomos del Estado) abre la posibilidad de aplicar la exención prevista en el art. 82.1.a) del TRLRHL.

Para ello entiende que la interpretación de la finalidad de la norma conduce a tomar en consideración de manera preferente el criterio funcional de la actuación de la entidad pública beneficiaria sobre el subjetivo formal:

“a efectos de resolver la controversia lo destacable es la finalidad pretendida por el legislador tributario y que, a nuestro juicio, no es otra que la de beneficiar a las entidades, vinculadas o dependientes de otras Administraciones Públicas, primando la perspectiva prestacional, de gestión de servicios públicos o, de un modo más amplio, como entidades destinadas a satisfacer y garantizar el interés general sin ánimo de lucro o sin perspectiva empresarial, como se desprende de una lectura conjunta del artículo 9.1.b) TRLIS con la exención prevista en el apartado anterior, artículo 9.1.a) TRLIS.”

El Consell Tributari comparte este planteamiento del Tribunal Supremo en cuanto a la calificación de los Consorcios, que contrasta con el criterio expresado en anteriores dictámenes. En consonancia con la sentencia antes transcrita, no puede desconocerse que la

exención aquí controvertida se inscribe en el marco de una política fiscal encaminada a favorecer la investigación desarrollada desde la esfera pública, por lo que, también por esta razón, en este caso concreto, debe estimarse la exención. A su vez, el reconocimiento de la exención a todos los organismos de investigación públicos, con independencia de su forma de personificación, es también una exigencia del principio de igualdad.

Sexto.- La interpretación teleológica de la norma

La anterior conclusión no deriva de una aplicación analógica eventualmente vetada por el legislador (art. 14 LGT).

El Tribunal Supremo ha ido abandonando la doctrina en virtud de la cual los beneficios fiscales habrían de interpretarse siempre de forma estricta. Las normas fiscales deben interpretarse como el resto de normas jurídicas; esto es, sin especialidad alguna, resultando aplicable en la interpretación de las normas de contenido fiscal los criterios exegético, gramatical, histórico, sistemático, sociológico y teleológico, siendo así que para su correcta interpretación deben necesariamente tenerse muy en cuenta los objetivos pretendidos por la norma. Así, la STS de 20 de julio de 2021 (ECLI:ES:TS:2021:3077, FJ 3), sobre la aplicación del artículo 27 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, ha indicado (lo destacado es nuestro):

“c) “... que a lo que debe atenderse es al espíritu y finalidad de la norma, pues las leyes se interpretan atendiendo fundamentalmente a su espíritu y finalidad (art. 3.1 CC (LEG 1889, 27) y art. 12.1 LGT (RCL 2003, 2945)). Y ello es igualmente aplicable a los incentivos o beneficios fiscales, pues como afirma reiterada jurisprudencia “dentro de los criterios interpretativos que propone el artículo 3 del Código Civil tiene prevalencia, cuando se trata de incentivos fiscales, el de la “ratio legis o finalidad de las disposiciones que lo regulan, de modo que la línea interpretativa a seguir debe estar lógicamente supeditada a la consecución de los objetivos de política económica, social, etc. que justifican tales incentivos” (SSTS de 24 noviembre 1995 (RJ 1996, 1697) , 2 febrero 1996 (RJ 1996, 1706) , 22 febrero 2003 (RJ 2003, 3595) y 1 octubre 2007 (RJ 2007, 7032) , entre otras)”

(...)

Antes, incluso, ya habíamos expresado (STS de 12 de diciembre de 1985 (RJ 1985, 6243)) que “no puede aceptarse la ya superada tesis del apelante de que las normas

que conceden beneficios tributarios han de ser aplicadas restrictivamente. Esta tesis ha sido superada por una reiterada doctrina de esta Sala, según la cual no procede acudir a la interpretación de las normas con criterios predeterminados, sino procurando que siempre se cumpla la finalidad que la norma persigue”.

*Del citado artículo 14 se deduce –como antes del 23 de 1963– que una cosa es la analogía y otra la interpretación de las normas jurídicas, pues mientras la primera –proscrita– constituye una actividad de integración del ordenamiento por la que se extiende una norma a presupuestos de hecho no contemplados implícita o explícitamente por ella, la segunda, por el contrario, **tiene por objeto conocer el sentido, alcance y finalidad de la norma en el marco de la realidad social en el que la misma se aplica.** Partiendo de esta elemental distinción necesariamente habrá que convenir en que la llamada interpretación analógica no es tal, puesto que no se trata de una actividad dirigida a desentrañar el sentido de la norma, esto es, interpretativa, sino a integrar o completar las llamadas lagunas del derecho. Esta actividad exige, como es evidente, la previa interpretación de la norma que se pretende aplicar al supuesto de hecho no regulado, pero no por ello deben confundirse ambos fenómenos. Lo prohibido por el artículo 14 de la Ley General Tributaria es el recurso a la analogía para extender más allá de sus términos el ámbito de las exenciones y bonificaciones tributarias, pero dicho precepto no establece, sin embargo, ningún criterio específico de interpretación de las normas constitutivas de exenciones o bonificaciones, las cuales deberán ser interpretadas con arreglo a los mismos criterios o métodos que el resto de las normas tributarias, en los términos que venimos expresando”.*

Y, por citar un último ejemplo de lo que parece un criterio cada vez más consolidado en el Tribunal Supremo, cabe citar la reciente STS de 20 de junio de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:2485, FJ 3) la cual, sin citar el criterio de la interpretación estricta de los beneficios fiscales, acude al criterio teleológico para interpretar la exención del art. 7.p) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF. Indica textualmente la sentencia referida:

“No existen criterios específicos para [interpretar] las exenciones, acabamos de decir. A las exenciones se aplican también los criterios recogidos en el artículo 12 LGT, que establece en su apartado 1 que las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil. Éste, por su parte, dispone que “las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación

con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas”.

Pues bien, no puede desconocerse que la exención controvertida se inscribe en el marco de una política económico fiscal encaminada a favorecer la internacionalización de las empresas en territorio español, mejorando su competitividad mediante la reducción de la carga tributaria de los trabajadores”.

En consonancia con lo anterior, esto es, habida cuenta de la procedencia de la aplicación del criterio teleológico, y habida cuenta asimismo de lo establecido en la Ley de la ciencia respecto a los organismos públicos de investigación a que se ha hecho referencia específica en el FJ 3, se ha de concluir que la exención que contempla el art. 82.1.e) del TRLRHL sirve a la finalidad de fomento de la investigación desarrollada desde la esfera pública y, al encajar la entidad solicitante en el supuesto de hecho, en este caso concreto, debe estimarse la exención solicitada.

Por consiguiente, y en disconformidad con la propuesta del *Institut Municipal d’Hisenda*,

SE PROPONE

ESTIMAR el recurso de alzada interpuesto, RECONOCER la exención solicitada, en consecuencia, ANULAR las liquidaciones giradas y, en su caso, DEVOLVER las cuotas ingresadas indebidamente.