



Expedient: 360/23

Expedient de gestió: 2023RCAL ...

Número de registre: 2023/...(1)

Recurrent: BSC...

Tribut: Impost sobre activitats econòmiques

Objecte tributari: Pg... (199...)

Quota: 37.978,48 €

Data de presentació del recurs: 9/08/2023

El Consell Tributari, reunit en sessió de 6 de març de 2024, coneixent del recurs presentat per BSC..., i després d'haver escoltat el director jurídic de l'Institut Municipal d'Hisenda (IMH) en sessió informativa celebrada amb caràcter previ, ha estudiat la proposta elaborada pel ponent designat a l'efecte, adoptant el següent acord:

ANTECEDENTS DE FET

1.- El Consorci BSC... (d'ara endavant, BSC...), interposa recurs d'alçada contra la resolució del gerent de l'Institut Municipal d'Hisenda de Barcelona de 19/02/2023 per la que es desestima la sol·licitud d'exempció de l'impost sobre activitats econòmiques (d'ara endavant, IAE), prevista a l'article 82.1.e) del Reial decret legislatiu 2/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals, i l'article 6.1.e) de l'Ordenança fiscal 1.4 reguladora de l'impost.

L'esmentada exempció se sol·licita en relació amb l'activitat de l'epígraf 936 “investigació científica i tècnica” de les tarifes de l'IAE, desenvolupada, d'una banda, al Pg ..., en referència als exercicis 2019, 2020 i 2021, i, per altra, a la Pl ..., respecte a l'exercici 2021.

2.- L'entitat interessada, al·lega, en essència, que compleix els requisits subjectius i objectius per a l'aplicació del benefici fiscal sol·licitat.

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:

- L'1/09/2019 l'entitat interessada es va donar d'alta a l'epígraf 936 “investigació científica i tècnica” de les tarifes de l'IAE, pel seu desenvolupament al domicili situat al Pg... de Barcelona.

- El 21/05/2021 l'entitat interessada es va donar d'alta a l'epígraf 936 “Investigació científica i tècnica” de les tarifes de l'IAE, per al seu desenvolupament al domicili situat a la Pl... de Barcelona.

- El 20/06/2022 l'Institut Municipal d'Hisenda de Barcelona va girar a l'entitat interessada les liquidacions de l'IAE amb núm. de rebut EE2022...(a), EE2022...(b) i EE2022...(c), corresponents a l'activitat de l'epígraf 936 desenvolupada al Pg... de Barcelona pels exercicis 2019 (amb data inici la de l'alta a l'impost), 2020 i 2021, respectivament.

Les referides liquidacions van ser notificades a l'entitat interessada el 28/06/2022 a través de la plataforma EACAT.

- El 22/07/2022 l'entitat interessada va sol·licitar l'exempció de l'IAE prevista a l'article 82.1.e) del Reial decret legislatiu 2/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals, i l'article 6.1.e) de l'Ordenança fiscal 1.4 reguladora de l'impost, en relació amb l'activitat de l'epígraf 936 “investigació científica i tècnica” de les tarifes de l'IAE, desenvolupada, d'una banda, al Pg..., en referència als exercicis 2019, 2020 i 2021, i, per altra, a la Pl ..., respecte a l'exercici 2021.

- El 16/08/2022, l'Institut Municipal d'Hisenda de Barcelona va girar a l'entitat interessada la liquidació de l'IAE amb núm. de rebut EE2022...(d) corresponent a l'activitat de l'epígraf 936 desenvolupada a la Pl ... de Barcelona, per a l'exercici 2021 (amb data inici la de l'alta a l'impost).

- El 18/08/2022 l'Institut Municipal d'Hisenda va emetre la providència de constrenyiment amb núm. de rebut ET2022...(e) mitjançant la qual es reclama el pagament de les liquidacions amb núm. de rebut EE2022...(a), EE2022...(b) i EE2022...(c), en no haver estat abonades en el període voluntari de pagament. L'esmentada providència va ser notificada a l'entitat interessada 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 gerent de l'Institut Municipal d'Hisenda de Barcelona va dictar resolució desestimatòria de la sol·licitud d'exempció realitzada el 22/07/2022, que es va notificar el 24/02/2023 a través de la plataforma EACAT.

- El 10/07/2023 es notifica en mà l'esmentada resolució del gerent de l'Institut Municipal d'Hisenda de Barcelona.

- El 9/08/2023 l'entitat interessada interposa recurs d'alçada contra la resolució desestimatòria.

Les liquidacions amb núm. de rebut EE2022...(a), EE2022...(b) i EE2022...(c) es troben pagades en període executiu. Per la seva part, la liquidació amb núm. de rebut EE2022...(d), es troba pagada en període voluntari.

- Estableixen els Estatuts del BSC... (d'ara endavant, BSC...):

a.- Es constitueix com una entitat de dret públic integrada per la Administración General del Estado, a través del Ministerio de Economía y Competitividad, per l'Administració de la Generalitat de Catalunya a través del departament competent en matèria d'investigació, i per la Universitat Politècnica de Catalunya.

Aquest Consorci succeeix sense solució de continuïtat i se subroga en tots els drets i obligacions del consorci creat mitjançant conveni de col·laboració d'1/04/2005 entre el Ministerio de Educación y Ciencia, la Generalitat de Catalunya i la Universitat Politècnica de Catalunya per a la creació, equipament i explotació del BSC...

b.- Està dotat de personalitat jurídica pròpia i plena capacitat per al compliment de les seves finalitats específiques.

c.- Té com a finalitat gestionar i promoure la col·laboració científica, tècnica, econòmica i administrativa de les institucions que l'integren, per a l'equipament i gestió del BSC...

d.- L'article 5 estableix el seu règim jurídic i l'Administració pública d'adscripció:

“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.- Els recursos econòmics del Consorci són els següents:

- les subvencions, ajuts i donacions que es rebin de qualsevol entitat, pública o privada, espanyola o estrangera;
- les transferències que rebi amb càrrec als pressupostos de les institucions consorciades;
- els ingressos que pugui obtenir per les seves activitats, així com els rendiments del seu patrimoni;
- els crèdits i préstecs que li siguin concedits, d'acord amb els límits i condicions que estableixi la normativa pressupostària aplicable al Sector Públic Estatal;
- aquells altres legalment establerts.

f.- El règim pressupostari, de comptabilitat i de control del consorci és l'establert a la Llei 47/2003, de 26 de novembre, general pressupostària i la seva normativa de desenvolupament, sense perjudici de la seva subjecció a allò previst a la Llei orgànica 2/2012, de 27 d'abril, d'estabilitat pressupostària i sostenibilitat financera.

El BSC estarà subjecte al control extern del Tribunal de Cuentas i al control intern exercit per la Intervención General de la Administración del Estado a través de les modalitats de control que resultin d'aplicació al BSC de conformitat amb l'establert a la Llei general pressupostària. El BSC haurà de formar part dels Pressupostos Generals de l'Estat i haurà d'integrar els seus comptes al compte general de l'Estat.



g.- En relació amb els recursos humans de l'entitat, estableix l'article 20 dels seus estatuts (la part subratllada és nostra):

*“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.- Finalment, assenyala l'article 26 dels seus estatuts que l'entitat és un mitjà propi de la Administración General del Estado.

El manteniment d'aquesta condició de mitjà propi implica el compliment dels requisits previstos tant a l'article 32 de la Llei 9/2017, de contractes del sector públic, com a l'article 86 de la Llei 40/2015, de règim jurídic del sector públic.

4.- L'Institut Municipal d'Hisenda proposa la desestimació del recurs.

FONAMENTS DE DRET

Primer.- Interposició del recurs

D'acord amb l'article 46.1 de la Llei 1/2006, de 13 de març, per la qual es regula el règim especial del municipi de Barcelona, de concordança amb l'article 14.2.c) del Reial decret legislatiu 2/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals, contra els actes de l'administració municipal d'aplicació dels tributs es podrà interposar, en el termini d'un mes, el recurs d'alçada amb efectes de reposició.

Per aquesta raó es considera que el recurs d'alçada s'ha interposat en termini i correspon la seva admissió.

Segon. - L'exempció de l'art. 82.1.e) del Reial decret legislatiu 2/2004, de 5 de març

El benefici fiscal que al·lega l'entitat recurrent en relació amb l'impost sobre activitats econòmiques és l'establert a l'art. 82.1.e) del Reial decret legislatiu 2/2004, de 5 de març, que assenyalava que estaran exempts:

*“**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”*

L'Institut Municipal d'Hisenda proposa la desestimació del recurs sobre la base d'un estudi detallat que el porta a entendre que la naturalesa associativa dels consorcis no permet conceptuar-los com un organisme públic als que es refereix el precepte citat, i per a això es recolza en el dictamen 282/2014 d'aquest Consell Tributari, amb cita, també, dels dictàmens 168/2013 i 407/2013.

Com a resum, el criteri de desestimació que preveuen aquests dictàmens és de caràcter subjectiu formal, i s'expressa de la manera següent:

“Aquesta expressió –“organismes públics”– no és arbitrària, sinó que determina una categoria d'entitats ben delimitada al nostre ordenament. La seva base subjectiva no és plural (associativa), sinó singular, i la seva utilitat no rau en el fet de procurar les relacions interadministratives. Els “organismes públics” són entitats de caràcter instrumental d'una única Administració pública determinada, creades per dur a terme les activitats de la mateixa Administració que les constitueix i de la qual depenen exclusivament.

L'expressió “organismes públics” la utilitza la Llei 6/1997, de 14 d'abril, d'organització i funcionament de la Administración General del Estado en el sentit que acabem d'assenyalar, subcategoritzant-la a “organismes públics”, “entitats públiques



empresarials” i des de l’any 2006, Agències Estatals de la Administraci3n General del Estado. Per3 a m3s, i mutatis mutandis, amb expressions an3logues, a l’3mbit local, tant la normativa general de l’Estat, com l’auton3mica corresponent, amb les mateixes finalitats, categoritza a les corresponents entitats p3bliques instrumentals (vegeu els articles 85 bis de la LRBRL i 254 del TRLMRLCat. 2003). I aix3 mateix ho fa la legislaci3 de la Generalitat per configurar la seva Administraci3 institucional (vegeu els articles 4 del TRLFPCat. 2002 i 1 del TRLEEPCat. 2002, quan defineixen les entitats aut3nomes de la Generalitat, b3 de tipus administratiu, b3 de tipus comercial, industrial o financer).

Com que aix3 3s aix3, l’exempci3 que ens ocupa nom3s pot beneficiar a aquestes entitats instrumentals al·ludides i en cap cas als consorcis com l’IDIBAPS.”

Els casos abans referits corresponen a recursos presentats per diferents consorcis contra liquidacions de l’IAE. De tota manera, aix3 no permet traslladar autom3ticament la “ratio decidendi” d’aquells dict3mens al cas present, perqu3 el r3gim jur3dic de cada consorci dep3n en cada cas concret, entre altres circumst3ncies, dels seus estatuts i de les normes que habilitin la seva creaci3, 3s a dir, del dret espec3fic que regeix la seva organitzaci3 i la seva activitat.

En el nostre cas, el primer que s’ha de tenir en compte respecte dels organismes p3blics d’investigaci3, 3s el r3gim normatiu de la Llei 14/2011, d’1 de juny, de la ci3ncia, la tecnologia i la innovaci3.

Aix3, l’article 46 estableix que:

*“Son agentes de ejecuci3n de la Administraci3n General del Estado los **Organismos P3blicos de Investigaci3n**, as3 como otros Organismos de investigaci3n p3blicos **dependientes**, creados o participados mayoritariamente por la **Administraci3n General del Estado.**”*

Doncs b3, el BSC..., segons figura als seus Estatuts, exerceix la condici3 d’agent d’execuci3 de la Administraci3n del Estado, el que, en virtut del transcrit article 46 de la Llei 14/2011, t3 com a pressup3sit que es tracta d’un organisme p3blic d’investigaci3. A m3s, es troba adscrit a

la Administración General del Estado, i és mitjà propi d'aquesta, per tant, a aquests efectes, es pot considerar com a dependent de l'esmentada Administració.

Tercer. - Marc normatiu de referència dels organismes públics d'investigació

La Llei 13/1986, de 14 d'abril, de foment i coordinació general de la recerca científica i tècnica, ja derogada i coneguda com a Llei de ciència, va establir per primera vegada un marc comú per als organismes públics amb funcions d'investigació, que passaven a denominar-se organismes públics d'investigació (els denominats OPIS). L'article 13 els relacionava, l'article 14 assenyalava les seves funcions i l'article 15 els va personificar com a organismes autònoms.

L'art. 61 de la Llei 50/1998, de 30 de desembre, de mesures fiscals, administratives i de l'ordre social, va efectuar l'adaptació dels OPIS a la Llei 6/1997, de 14 d'abril, d'organització i funcionament de la Administración General del Estado, que va estar vigent fins que, a data 02/10/2016, va ser derogada per la norma actualment en vigor, la Llei 40/2015, d'1 d'octubre, de règim jurídic del sector públic (d'ara endavant, LRJSP).

Successivament, la Llei de ciència va ser substituïda per la Llei 14/2011, d'1 de juny, de la ciència, la tecnologia i la innovació (d'ara endavant, LCTI). L'article 47 d'aquesta norma, a la redacció donada per la Llei 17/2022, de 5 de setembre, regula els “**Organismos Públicos de Investigación de la Administración General del Estado**” i estableix:

“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 disposició addicional vuitena de la Llei 14/2011, d'1 de juny, va autoritzar el Govern perquè mitjançant reial decret reorganitzés aquests organismes públics d'investigació de la Administración General del Estado, extingint aquells en que una part substancial de les seves finalitats i objectius coincidís amb els d'altres organismes públics d'investigació. Aquesta reorganització de determinats organismes públics de la Administración General del Estado es va efectuar per RD 202/2021, de 30 de març.

L'enumeració dels organismes públics d'investigació que efectua el núm. 2 de l'art. 47 de la LCTI no respon a una llista tancada. Al respecte, n'hi ha prou amb portar a col·lació la disposició addicional primera de la mateixa LCTI que assenyala al seu 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 conseqüència, segons l'art. 47.1 de la norma abans transcrita, són organismes públics d'investigació els creats per a:

“(...) 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.(...)”

Per tant, és el fi o la finalitat perseguida l'element que configura o naturalitza a una entitat com un organisme públic d'investigació i, no ho és tant la seva concreta forma jurídica. Confirma l'anterior el núm. 2 “in fine” de l'article citat a l'assenyalar que “...sin perjuicio de su naturaleza consorcial” també és un OPIS “*el Instituto de Astrofísica de Canarias (IAC)*”.

Així mateix, també ratifica l'anteriorment exposat al núm. 3 de la disposició addicional primera d'aquesta Llei a l'establir que podran ser d'aplicació als consorcis participats majoritàriament per l'Estat determinats articles d'aquesta llei, tots ells inclosos al seu Títol II

“*Recursos humanos dedicados a la investigación*”, del Capítol I que porta per títol: “*Personal investigador al servicio de las Universidades públicas, de los **Organismos Públicos de Investigación** y de los Organismos de Investigación de otras Administraciones Públicas*” i, al seu Capítol II, diferenciant-los expressament, estableix les especialitats del personal investigador al servei dels “...*Organismos Públicos de Investigación de la Administración General del Estado*”.

En definitiva, de la normativa transcrita resulta que a més dels denominats *Organismos Públicos de Investigación de la Administración General del Estado* existeixen altres Organismes d'Investigació Públics (que pertanyen a l'esfera pública de l'Estat). La diferència entre uns i d'altres és que la LCTI confereix a determinats Organismes Públics d'Investigació algunes particularitats normatives.

Quart. - El BSC... com a organisme públic d'investigació

En conformitat amb la normativa transcrita, respecte al règim jurídic aplicable al seu personal, l'art. 20 dels estatuts el Consorci BSC... es remet íntegrament a la LCTI i, per tant, a les normes del Capítol I de la LCTI que són d'aplicació als Organismes Públics d'Investigació.

El BSC..., a l'estar participat majoritàriament per l'Estat està adscrit a la seva Administració General. Està integrat per dues administracions públiques territorials, la d'adscripció i l'Administració de la Generalitat de Catalunya i, a més, per una universitat pública, la Universitat Politècnica de Catalunya.

La seva finalitat, d'acord amb els seus Estatuts, és la de gestionar i promoure la col·laboració científica, tècnica, econòmica i administrativa de les institucions que l'integren, per a l'equipament i gestió del BSC... a Espanya i es va constituir com un agent d'execució de la Administración General del Estado i, com a tal, de conformitat amb l'article 3.4 de la Llei 14/2011, d'1 de juny, de la ciència, la tecnologia i la innovació, realitza o dona suport “(...) *a la investigación científica y técnica o a la innovación*”.

I, com ja s'ha vist, l'art. 46 d'aquesta norma estableix que són agents d'execució 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*”.



Finalment, com a consorci públic de l'Estat, està subjecte al règim pressupostari, de comptabilitat i de control de l'Administració pública a la qual està adscrit i, segons l'art. 26 dels seus estatuts, és mitjà propi de la Administración General del Estado.

L'anterior és important perquè quan els consorcis, com succeeix en aquest cas, són creats per administracions públiques pel desenvolupament i exercici de qüestions i serveis d'interès comú, és a dir, per a la gestió i prestació de determinats serveis i activitats rellevants per a l'interès públic, en aquest cas per a la investigació o el suport a la investigació científica, com a projecció o continuació d'aquestes administracions, han de tenir la seva mateixa consideració a l'exercir una funció que és pròpia de les entitats que l'han creat.

Cinquè. - Sobre el concepte d'organisme públic a efectes de l'exempció

Sobre la condició de “organismos públicos” dels Consorcis és útil prendre en consideració l'evolució produïda en relació amb l'exempció aplicable als organismes autònoms de l'Estat i a les “entidades de carácter análogo” de les CCAA i de les entitats locals (art. 84.1.a) TRLRHL). En concret, s'ha de tenir en compte la sentència del Tribunal Suprem, de data 15/11/2022 (ECLI:ES:TS:2022:4184), dictada en interès casacional.

Aquesta sentència respon a l'exempció de l'art. 9 a) i b) del text refós de la Llei 27/2014, de 27 de novembre, de l'impost sobre societats (d'ara endavant, TRLIS), que troba el seu equivalent a l'art.82.1.a) del TRLRHL, atès que en ambdós casos refereixen l'exempció del respectiu impost per a l'Estat, les comunitats autònomes, les entitats locals, els organismes autònoms de l'Estat i entitats de dret públic d'anàleg caràcter de les comunitats autònomes i de les entitats locals. L'única diferència existent és de tècnica legislativa pel fet que, al TRLIS, l'exempció apareix materialitzada a dos apartats diferents (lletres “a” i “b”) i, al TRLRHL, es regula la mateixa exempció a un únic apartat (lletra “a”).

Estableix l'art. 82.1.a) del TRLRHL que estan exempts (“*ex-lege*”) de l'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*” i així mateix l'art. 82.1.e) es refereix als organismes públics d'investigació.

La sentència, estima l'exempció per a un consorci i fixa com a 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.”

Segons el judici d'aquest Consell, el cas que resol aquesta sentència i el cas aquí analitzat presenten notables semblances. En aquell cas el Tribunal Suprem preveu un supòsit d'exempció d'un ens consorcial: el “*Consorti Parc de Recerca Biomèdica de Barcelona*”, la finalitat d'aquest és l'impuls i la promoció del Parc de Recerca Biomèdica de Barcelona i, per tant, l'impuls a la investigació científica. Igual que al cas objecte del present expedient, aquell Consorci està també integrat per dues administracions territorials i una universitat pública: la Generalitat de Catalunya, l'Ajuntament de Barcelona i la Universitat Pompeu Fabra. L'únic element diferencial rau en que el consorci objecte de la Sentència no es troba adscrit a l'Estat sinó a la Generalitat de Catalunya.

El Tribunal Suprem estableix que per dilucidar la controvèrsia jurídica sotmesa a la seva consideració ha de realitzar-se a cada cas concret una anàlisi comparativa per establir si el consorci té o no té “*carácter análogo*” als organismes autònoms de l'Estat; és a dir, planteja una comparació basada en les circumstàncies concurrents i casuístiques de cada cas, sense que, com diu la mateixa sentència, el caràcter d'anàleg que s'ha de predicar pugui portar-nos a entendre “*(...) que el precepto exija una identidad entre un organismo autónomo del Estado*”.

Segons el nostre judici, en els dos casos trobem entitats consorcial de caràcter anàleg a organismes autònoms de l'Estat atès que, com a aquells, aquests, segons els seus estatuts, són



entitats de dret públic que depenen d'una administració pública territorial, es regeixen per normes de comptabilitat, de personal, de contractació, pressupostàries i de control financer i auditoria pròpies del sector públic i, des de l'àmbit del públic, ambdós realitzen una activitat d'investigació o de suport a la investigació i per tant, tenen una finalitat prestacional, dirigida a satisfer i garantir l'interès general i, sobretot, manquen d'ànim de lucre. Donades aquestes característiques, el Tribunal Suprem, respecte a aquesta tipologia de consorcis (els que tenen caràcter anàleg a organismes autònoms de l'Estat) obre la possibilitat d'aplicar l'exempció prevista a l'art. 82.1.a) del TRLRHL.

Per a això entén que la interpretació de la finalitat de la norma condueix a prendre en consideració de manera preferent el criteri funcional de l'actuació de l'entitat pública beneficiària sobre el subjectiu 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 comparteix aquest plantejament del Tribunal Suprem en referència a la qualificació dels consorcis, que contrasta amb el criteri expressat a anteriors dictàmens. En concordança amb la sentència abans transcrita, no es pot desconèixer que l'exempció aquí controvertida s'inscriu al marc d'una política fiscal encaminada a afavorir la investigació desenvolupada des de l'esfera pública, per la qual cosa, també per aquesta raó, en aquest cas concret, s'ha d'estimar l'exempció. A la vegada, el reconeixement de l'exempció a tots els organismes d'investigació públics, amb independència de la seva forma de personificació, és també una exigència del principi d'igualtat.

Sisè. - La interpretació teleològica de la norma

L'anterior conclusió no deriva d'una aplicació analògica eventualment vetada pel legislador (art. 14 LGT).

El Tribunal Suprem ha anat abandonant la doctrina en virtut de la que els beneficis fiscals haurien d'interpretar-se sempre de forma estricta. Les normes fiscals s'han d'interpretar com la resta de normes jurídiques; això és, sense cap especialitat, resultant aplicable a la interpretació de les normes de contingut fiscal els criteris exegetic, gramatical, històric, sistemàtic, sociològic i teleològic, sent així que per a la seva correcta interpretació necessàriament s'han de tenir molt en compte els objectius pretesos per la norma. Així, la STS de 20 de juliol de 2021 (ECLI:ES:TS:2021:3077, FJ 3), sobre l'aplicació de l'article 27 de la Llei 49/2002, de 23 de desembre, de règim fiscal de les entitats sense finalitats lucratives i dels incentius fiscals al mecenatge, ha indicat (el destacat és nostre):

“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”.

I, per citar un últim exemple del que sembla un criteri cada vegada més consolidat al Tribunal Suprem, es pot citar la recent STS de 20 de juny de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:2485, FJ 3) la que, sense citar el criteri de la interpretació estricta dels beneficis fiscals, acudeix al criteri teleològic per interpretar l'exempció de l'art. 7.p) de la Llei 35/2006, de 28 de novembre, de l'IRPF. Indica textualment la sentència 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 concordança amb l'anterior, això és, tenint en compte la procedència de l'aplicació del criteri teleològic, i tenint en compte així mateix l'establert a la Llei de la ciència respecte als

organismes públics d'investigació a què s'ha fet referència específica al FJ 3, s'ha de concloure que l'exempció que preveu l'art. 82.1.e) del TRLRHL serveix a la finalitat de foment de la investigació desenvolupada des de l'esfera pública i, l'encaixar l'entitat sol·licitant al supòsit de fet, en aquest cas concret, s'ha d'estimar l'exempció demanada.

Per consegüent, i en disconformitat amb la proposta de l'*Institut Municipal d'Hisenda*,

ES PROPOSA

ESTIMAR el recurs d'alçada interposat, RECONÈIXER l'exempció sol·licitada, en conseqüència, ANUL·LAR les liquidacions girades i, si escau, TORNAR les quotes ingressades indegudament.