



Roj: **STS 5705/2023 - ECLI:ES:TS:2023:5705**

Id Cendoj: **28079130022023100377**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **13/12/2023**

Nº de Recurso: **1826/2022**

Nº de Resolución: **1666/2023**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **ISAAC MERINO JARA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **ATS 13933/2022,**  
**STS 5705/2023,**  
**SJCA 7662/2021**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1.666/2023**

Fecha de sentencia: 13/12/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1826/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 19/09/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: JDO. CONTENCIOSO/ADMTVO N. 16

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 1826/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1666/2023**

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Rafael Toledano Cantero



D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 13 de diciembre de 2023.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 1826/2022, interpuesto por el procurador de los tribunales, don Vicente Ruigómez Muriedas, en representación del Ayuntamiento de Barcelona, contra la sentencia dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 16 de Barcelona, el 9 de diciembre de 2021, en el recurso núm. 16/2021 sobre impuesto sobre bienes inmuebles (IBI) y tributo metropolitano, correspondientes al ejercicio 2020.

Ha comparecido, como parte recurrida, el Instituto Religiosas de Nuestra Señora de la Merced de Barcelona, representado por la procuradora de los tribunales, doña Gloria Messa Teichman.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### PRIMERO.- *Resolución recurrida en casación.*

El objeto del presente recurso de casación lo constituye la sentencia dictada el 9 de diciembre de 2021 por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 16 de Barcelona, que estimó el recurso núm. 16/2021 interpuesto por la representación procesal del Instituto Religiosas de Nuestra Señora de la Merced de Barcelona, contra la desestimación presunta del recurso de alzada interpuesto contra la liquidación del impuesto sobre bienes inmuebles (IBI) y del tributo metropolitano, correspondiente al ejercicio 2020 efectuada por un importe de 20.632,11 euros respecto de la edificación sita en Barcelona, calle Provenza, número 283, con referencia catastral 0133115DF3803C0001KZ.

### SEGUNDO.- *Hechos relevantes.*

**1. Solicitud de reconocimiento de exención:** La entidad religiosa presentó, el 30 de diciembre de 2019, un escrito mediante el cual se solicitaba el reconocimiento expreso de la exención del impuesto sobre bienes inmuebles (IBI) respecto de la edificación sita en Barcelona, calle Provenza, número 283, con referencia catastral 0133115DF3803C0001KZ, alegando que el referido instituto es legítimo titular y propietario del inmueble antes referido y que tiene cedido en arrendamiento a la entidad mercantil denominada INSTITUCIÓN EDUCATIVA SAINT NICHOLAS SCHOOL BARCELONA, SOCIEDAD LIMITADA según contrato de fecha 18 de abril de 2018.

La solicitud de exención se fundamenta en la Disposición Adicional Novena de Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo que establece (en lo sucesivo, LRFESFIFM, en sus artículos 5 a 15 que la norma en cuestión resultará de aplicación a la Iglesia Católica y, además a las entidades religiosas de los artículos IV y V de los Acuerdos suscritos entre la Santa Sede y el Estado Español sobre Asuntos Económicos suscritos en la Ciudad del Vaticano en fecha 3 de enero de 1979.

**2. Liquidación girada por el Ayuntamiento de Barcelona:** El 24 de febrero de 2020, el Ayuntamiento de Barcelona giró liquidación en concepto de IBI y del tributo metropolitano, correspondiente al ejercicio 2020 por importe de 20.632,11 euros respecto de la edificación en litigio.

**3. Recurso de alzada:** La obligada tributaria impugnó la anterior liquidación.

El recurso se entendió desestimado por silencio administrativo y, posteriormente, resuelto por resolución de fecha 28 de septiembre de 2021 que desestimaba expresamente el recurso de alzada y confirmaba la liquidación del IBI ejercicio 2020 por considerar que el inmueble en cuestión está afecto a la actividad del epígrafe 861.2 (arrendamiento de locales industriales), alquilado a una sociedad limitada a cambio de una remuneración. Y que tal actividad de arrendamiento de locales industriales es una explotación económica no exenta del impuesto sobre sociedades, por tanto, sujeta al IBI, por aplicación de los artículos 15.1 y 7 de la referida LRFESFIFM. Se llega a tal conclusión al considerar que el arrendamiento de locales industriales es una explotación económica no incluida en el artículo 7 de la ley 49/2002, por tanto, no se trata de una explotación económica exenta.

**4. Recurso contencioso-administrativo:** Frente a la referida desestimación por silencio administrativo, se interpone recurso contencioso-administrativo núm. 16/2021 ante el Juzgado de lo Contencioso-



Administrativo núm. 16 de Barcelona, ampliándose posteriormente el recurso a la resolución expresa de 28 de septiembre de 2021.

### **TERCERO.-** *La sentencia de instancia*

La *sala a quo* por sentencia de 9 de diciembre de 2021, estimó el recurso, conteniendo, en lo que aquí interesa, el fundamento de derecho segundo, la *ratio decidendi* de esa decisión: "(L)a controversia en el presente caso se centra en determinar si la actividad de alquiler puede considerarse una actividad económica no exenta de Impuesto de Sociedades y, por ende, no exenta de imposición de IBI. Pues bien, sobre esta cuestión se pronunció el Tribunal Supremo en su STS de 10 de diciembre de 2015 (recurso 3568/2014) que vino a indicar que en la aplicación de la exención en el IBI para las entidades sin ánimo de lucro cuando sean titulares de inmuebles arrendados, resulta irrelevante la actividad que un tercero desarrolle en los inmuebles arrendados por la entidad sin ánimo de lucro. Según dicha resolución, solamente estarán obligadas al pago del IBI las entidades con fines no lucrativos cuando sea la propia entidad titular del inmueble la que realice, directamente, por cuenta propia, una actividad económica no exenta del impuesto sobre sociedades. En el presente caso, tal actividad no exenta del impuesto no la realiza la entidad recurrente sino un tercero como es la entidad INSTITUCIÓN EDUCATIVA SAINT NICHOLAS SCHOOL BARCELONA, SOCIEDAD LIMITADA. Sentado lo anterior, cabe cuestionarse si la percepción de rentas de alquiler puede ser considerada una actividad económica a los efectos de la interpretación del presente precepto y la respuesta debe ser negativa. En efecto, el alquiler de inmuebles no se considera una actividad económica a estos efectos (...) Por tanto, no siendo la percepción de rentas de alquiler propiamente una actividad económica y siendo irrelevante que se ejercite una actividad económica no exenta del Impuesto de Sociedades al no ser ejercida directamente por la entidad recurrente sino por un tercero, entiende este juzgador que el inmueble en cuestión está necesariamente exento del impuesto del IBI en atención a lo dispuesto en los artículos 15 y 6 de la ley 49/2002".

### **CUARTO.-** *Tramitación del recurso de casación*

**1.- Preparación.** La representación procesal del Ayuntamiento de Barcelona presentó escrito el 3 de febrero de 2022 preparando recurso de casación contra la sentencia dictada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos por inaplicación, el artículo 107.1 del Texto Fundamental de la Unión Europea, infracción, por inaplicación, del artículo 24.1 ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, infracción del artículo 15.1 en relación con el artículo 7 Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, infracción, por inaplicación, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. En particular la STJUE de fecha 27 de junio de 2017, C- C-74/16, Betania.

La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 23 de febrero de 2022.

**2.- Admisión.** La sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 6 de octubre de 2022, en el que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

[...] " *Determinar, a la luz de la STJUE de 27 de junio de 2017, que interpreta el artículo 107.1 TFUE, si la percepción de rentas de alquiler provenientes de inmuebles afectos a la actividad del epígrafe 861.2 (alquiler de locales por tanto, no afectos a una actividad estrictamente religiosa, debe considerarse o no rentas exentas del Impuesto sobre Sociedades y, por tanto, exentas del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y, en consecuencia, si la jurisprudencia del Tribunal Supremo, en particular la STS de 4 de abril de 2014 (recurso 653/2013) queda o no superada por la citada doctrina del TJUE.*

**3º)** Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 107.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea; 24.1 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones y 15.1 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. Asimismo, considera infringida, por inaplicación, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en particular la STJUE de fecha 27 de junio de 2017 (asunto C-74/16 Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania y Ayuntamiento de Getafe: ECLI: EU:C:2017:496).

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA."

**3.- Interposición.** El procurador de los tribunales, don Vicente Ruigómez Muriedas, en representación del Ayuntamiento de Barcelona, interpuso recurso de casación mediante escrito de 28 de noviembre de 2022.

Concluye el escrito de interposición concretando su pretensión casacional solicitando de este tribunal, sentencia que: "Declare que, en la interpretación del artículo 15.1 y del apartado 1 de la Disposición Adicional

Novena de la Ley 49/2002 del Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, que regula el derecho a la exención del Impuesto sobre Bienes Inmuebles del que se benefician la Iglesia católica al haber optado por la aplicación del régimen especial previsto en los arts. 5 a 15 de esa ley, en relación a inmuebles de su titularidad y afectos a una explotación económica, por tanto, no afecto a una actividad estrictamente religiosa, tal beneficio fiscal quede comprendido en ámbito de la prohibición establecida en el artículo 107.1 TFUE, según interpretación del TJUE en sentencia de 27 de junio de 2017, por tratarse de una ayuda estatal contraria al derecho comunitario de competencia.

- Declare que la jurisprudencia del Tribunal Supremo que interpreta las normas sobre determinados beneficios fiscales relativos a tributos locales reguladas en la Ley 49/2002 del Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, en particular la STS de 4 de abril de 2014 (recurso 653/2013), debe ser adaptada a la más reciente jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, según sentencia de 27 de junio de 2017.

- Estime el presente recurso de casación, anule la sentencia recurrida y declare la conformidad a derecho de la resolución de 28 de septiembre de 2021 de la Regidora de Comercio, Mercados, Consumo, Régimen Interior y Hacienda del Ayuntamiento de Barcelona que desestima el recurso de alzada interpuesto contra la liquidación del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) y del Tributo Metropolitano, ejercicio 2020, relativo al inmueble situado en la calle Provenza núm. 283, del municipio de Barcelona, con referencia catastral 0133115DF3803C0001KZ".

**4.- Oposición al recurso interpuesto.** Doña Gloria Messa Teichman, en representación del Instituto Religiosas de Nuestra Señora de la Merced de Barcelona, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito, el 17 de enero de 2023, oponiéndose al presente recurso, en el cual concluye, respecto de la vulneración de la sentencia del TJUE alegada de contrario, que: "En el caso presente, el debate se centra en la determinación de si resulta ajustada a Derecho la exención del pago del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) que grava un concreto edificio, titularidad del Instituto de Religiosas Nuestra Señora de la Merced de Barcelona, y no de una imprecisa y etérea Iglesia Católica, sito en Barcelona, calle Provenza, 283 y que, para el ejercicio 2020, asciende a la cantidad de 20.632,11 (veinte mil seiscientos treinta y dos con once) euros. Aplicando el límite cuantitativo antes expuesto, resulta que la "ventaja" recibida por la recurrida, computada para tres ejercicios, ascendería simplemente a la cantidad muy aproximada de 62.000 (sesenta mil) euros, en cualquier caso, extraordinariamente alejada del límite de 200.000 (doscientos mil) euros previstos para las ayudas "de minimis".

**5.- Votación, fallo y deliberación del recurso.** De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 18 de enero de 2023, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 17 de mayo de 2023 se designó como magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 19 de septiembre de 2023, fecha en que comenzó la deliberación del recurso.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.**

En el presente recurso de casación se trata de dilucidar los efectos de la doctrina contenida en la STJUE de 27 de junio de 2017, C-74/16, Betania, sobre la exención por el IBI de un bien inmueble de su propiedad por el que una entidad religiosa percibe rentas de alquiler provenientes de inmuebles afectos a la actividad del epígrafe 861.2, con arreglo a la LRFESFIM.

**SEGUNDO. - Alegaciones de las partes**

La corporación local recurrente inicia sus alegaciones mencionado diversas referencias que subordinan nuestro ordenamiento interno al derecho comunitario.

Así, el artículo 7.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria cuando establece 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 (...)".

En referencia a los tributos locales, el artículo 1.3 del RD Leg. 2/2004, de 5 de marzo, que aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en lo sucesivo, TRLHL) establece que esta Ley se aplicará "(...) sin perjuicio de los tratados y convenios internacionales".



En fin, por lo que respecta a las entidades sin ánimo de lucro, el artículo 1.3 LRFESFIFM, dispone que lo establecido en esta Ley, se entiende sin perjuicio de lo que dispongan los Tratados y Convenios Internacionales, que hayan pasado a formar parte del Ordenamiento jurídico interno, según el artículo 96 CE .

Afirma el Ayuntamiento barcelonés después que el artículo 107.1 TFUE es derecho primario de la Unión Europea, norma clara, precisa e incondicional que es directamente aplicable por la Administración Pública en orden al reconocimiento o denegación de un determinado beneficio fiscal de su competencia, en nuestro caso, la denegación por el Ayuntamiento de Barcelona del beneficio fiscal de exención del impuesto sobre bienes inmuebles solicitado por una congregación que forma parte de la Iglesia Católica en relación a un inmueble afecto a una actividad económica de alquiler.

La cuestión que se plantea es determinar si la exención del IBI controvertida, regulada en el artículo 15 LRFESFIFM, referida a un inmueble de titularidad de una congregación religiosa que forma parte de la Iglesia Católica y afecto a una explotación económica, epígrafe de actividad 861.2 (alquiler de locales industriales), por tanto, no afecto a una actividad estrictamente religiosa, puede estar comprendida en ámbito de la prohibición establecida en el artículo 107.1 TFUE, según interpretación del TJUE en sentencia de 27 de junio de 2017, C-74/16, Betania.

Advierte que, como consecuencia del punto anterior, el debate queda centrado en si la sentencia de instancia incurre en infracción, por inaplicación, del art. 107.1 TFUE y de la jurisprudencia del TJUE y, de igual forma, determinar si la jurisprudencia del Tribunal Supremo que interpreta el artículo 15.1 LRFESFIFM queda o no superada por la jurisprudencia del TJUE.

Las exenciones tributarias, para ser consideradas ayudas de Estado, han de cumplir los cuatro requisitos contenidos en el artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, que establece:

- Debe tratarse de una intervención del Estado o mediante fondos estatales
- Tal intervención debe poder afectar a los intercambios comerciales entre los estados miembros
- Debe conferir una ventaja económica selectiva a su beneficiario
- Debe falsear o amenazar con falsear la competencia.

Además de estos cuatro requisitos será necesario determinar si la congregación religiosa puede ser o no calificada de "empresa" a efectos del artículo 107 TFUE, apartado 1.

Afirma que, en el contexto del derecho de la competencia, las entidades religiosas sin ánimo de lucro quedan incluidas dentro del concepto de empresa, que comprende cualquier entidad que ejerza una actividad económica, entendiendo por actividad económica toda actividad consistente en ofrecer bienes o servicios cuando dicha oferta compite con la de otros operadores con ánimo de lucro, cuando por tales bienes o servicios prestados se obtiene a cambio una remuneración.

Mantiene que "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 desarrollan actividades que no se limitan 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".

Dice que la actividad de arrendamiento que realiza la entidad religiosa, y por la que disfruta de un beneficio fiscal, es una actividad económica ajena a los fines fundacionales de la entidad, que compite con otros operadores con ánimo de lucro, y que interviene en el mercado a cambio de una remuneración, constituyendo tal remuneración la contraprestación de sus servicios.

En particular, la recurrente sostiene que, si se otorga un beneficio fiscal, simplemente, en función de la forma jurídica de la empresa (como por ejemplo una fundación), tal ventaja deviene en una ventaja selectiva.

Por último, señala 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.

En nuestro caso, tras señalar que el Instituto de Religiosas de Nuestra Señora de la Merced de Barcelona es una entidad de la Iglesia católica de las contempladas en los artículos IV y V del Acuerdo sobre asuntos Económicos entre el Estado español y la Santa Sede, declara que el mismo "ha de calificarse de empresa al ofrecer bienes o servicios en competencia con otros operadores con ánimo de lucro, por los que obtiene a cambio una remuneración; el beneficio fiscal de exención del impuesto sobre bienes inmuebles supone una



ayuda de Estado que reporta una ventaja económica selectiva al exonerar del pago de determinados costes propios de la gestión corriente lo que falsea, en principio, las condiciones de competencia".

Por tanto, el beneficio fiscal de exención del impuesto sobre bienes inmuebles regulado en el artículo 15 LRFESFIM, que reconoce la sentencia de instancia a una congregación de la Iglesia Católica respecto de inmuebles de su titularidad afectos a una actividad económica ajena a una finalidad estrictamente religiosa, queda comprendido en el ámbito de prohibición del artículo 107.1 TFUE, según interpretación del TJUE en sentencia de 27 de junio de 2017, C-74/16, Betania, de donde desprende infracción de la norma comunitaria que se imputa a la sentencia que se recurre en casación "y la necesidad de adaptar la jurisprudencia del Tribunal Supremo, en particular la STS de 4 de abril de 2014, a la más reciente jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea".

En el inicio de su escrito de oposición la parte recurrida pone el acento en que la STJUE de 27 de junio de 2017, C-74/16, Betania, no se refiere a la Iglesia Católica como tal, en su conjunto, sino a una entidad concreta, al igual que sucede en el presente caso.

Es por ello por lo que defiende que "lógica y coherentemente, el Tribunal de Justicia se refiere únicamente y de forma expresa, en todo caso y circunstancia, únicamente a las ayudas recibidas por la Congregación (sic) y no a las ayudas, globales y consideradas en su conjunto, por todas las congregaciones, instituciones, asociaciones, fundaciones, Órdenes Religiosas y cualesquiera otras personas físicas o entidades jurídicas que tengan por objeto la difusión de la doctrina católica o el llevar a cabo actividades inspiradas en la confesión o la moral católica.

En cualquier caso, el Instituto de Religiosas Nuestra Señora de la Merced de Barcelona, como lo es la Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania son entidades jurídicas, regularmente constituidas, con plena capacidad, que gestionan sus recursos, atienden a sus obligaciones, desarrollan sus actividades libremente determinadas y tributan, como sujeto pasivo ante la Hacienda Pública española".

Sostiene que resultan al efecto ilustrativos los apartados 82 y 83 (que reproduce textualmente) de la STJUE de 27 de junio de 2017, C-74/16, Betania, para el mejor esclarecimiento del objeto del presente debate.

En esta ocasión, señala "el debate se centra en la determinación de si resulta ajustada a Derecho la exención del pago del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) que grava un concreto edificio, titularidad del Instituto de Religiosas Nuestra Señora de la Merced de Barcelona, y no de una imprecisa y etérea Iglesia Católica, sito en Barcelona, calle Provenza, 283 y que, para el ejercicio 2020, asciende a la cantidad de 20.632'11 (veinte mil seiscientos treinta y dos con once) euros. Aplicando el límite cuantitativo al que se refiere la STJUE (200.000 euros), resulta que la "ventaja" recibida por la recurrida, computada para tres ejercicios, ascendería simplemente a la cantidad muy aproximada de 62.000 (sesenta mil) euros, en cualquier caso, extraordinariamente alejada del límite de 200.000 (doscientos mil) euros previstos para las ayudas " *de minimis*".

Advierte, en ese sentido, que la propia sentencia Betania, hace siempre y en todo caso referencia a la entidad beneficiaria en concreto (en su caso, a la Congregación que, en el presente caso, equivaldría al Instituto) y no al conjunto global de entidades subjetivamente subsumible en el concepto de Iglesia Católica.

Rechaza que la argumentación de la entidad local recurrente sea atendible "por cuanto a nadie se le ocurre, (...) pretender que una fundación privada, o una entidad sin ánimo de lucro, no pueda ser sujeto de bonificaciones, exenciones o subvenciones, considerando que incurren en el concepto de "ayuda de Estado" debido a que los beneficios percibidos por la totalidad de Fundaciones españolas supera el límite *de minimis* legalmente establecido".

### **TERCERO.-** *Criterio de la Sala.*

Interpretemos que el beneficio fiscal que supone el derecho a la exención del impuesto sobre bienes inmuebles del que se benefician instituciones de la Iglesia Católica que se han decantado por la aplicación del régimen especial previsto en los artículos 5 a 15 de la LRFESFIM en relación a inmuebles de su titularidad y afectos, en nuestro caso, a una explotación económica de alquiler, por tanto, no afectos a una actividad estrictamente religiosa, regulado en el artículo 15.1 y del apartado 1 de la Disposición Adicional Novena de la citada ley, queda comprendido en ámbito de la prohibición establecida en el artículo 107.1 TFUE, según interpretación del TJUE en sentencia de 27 de junio de 2017, por tratarse de una ayuda estatal contraria al derecho comunitario de competencia.

A ello, pues, es a lo que debemos ceñirnos.

No se cuestiona que el Instituto Religiosas de Nuestra Señora de la Merced de Barcelona incumpla los requisitos previstos en dichos preceptos de la LRFESFIM. No se discute que, a dicha entidad, en el caso



que estamos enjuiciando, le resulte aplicable nuestra jurisprudencia, representada como más reciente, por la sentencia de 10 diciembre de 2015, RC 3568/2014.

En su fundamento de derecho quinto, afirmamos:

" Esta Sala se ha pronunciado en la sentencia de 4 de abril de 2014, recurso de casación en interés de la ley 653/2013, sobre la interpretación del art. 15.1 de la Ley 49/2002, de Régimen Fiscal de las Entidades sin fines lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, aunque desde una perspectiva distinta a la que nos ocupa, si bien han de servirnos las líneas argumentales que se desarrollan en la citada sentencia.

Interesa para la correcta resolución del caso tener en cuenta los siguientes artículos de la Ley 49/2002:

3.3 "Las entidades a que se refiere el artículo anterior, que cumplan los siguientes requisitos, serán consideradas, a efectos de esta Ley, como entidades sin fines lucrativos:

Que la actividad realizada no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto finalidad estatutaria. Se entenderá cumplido este requisito si el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de las explotaciones económicas no exentas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria no excede del 40 por 100 de los ingresos totales de la entidad, siempre que el desarrollo de estas explotaciones económicas no exentas no vulnere las normas reguladoras de defensa de la competencia en relación con empresas que realicen la misma actividad.

A efectos de esta Ley, se considera que las entidades sin fines lucrativo desarrollan una explotación económica cuando realicen la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. El arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad no constituye, a estos efectos, explotación económica.

6.2 "Las procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad como son los dividendos y participaciones en beneficios de sociedades, intereses, cánones y alquileres.

15.1 "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".

(...)

La Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, vino a suponer un giro significativo en su régimen fiscal de estas entidades incidiendo acusadamente en la regulación de los incentivos fiscales que se contenían en el Título II de la Ley 30/1994, con la intención de flexibilizar los requisitos exigidos para acogerse a los incentivos que prevé la nueva ley, dotando de seguridad jurídica suficiente a las entidades sin fines lucrativos en el desarrollo de las actividades que realizan en cumplimiento de los fines de interés general que persiguen, tal y como se recoge en su Exposición de Motivos y en concreto "por lo que respecta a la fiscalidad de las entidades sin fines lucrativos en materia de tributos locales, el legislador ha decidido mantener las exenciones previstas en la Ley 30/1994, ampliando su ámbito", preámbulo de la regulación que se contiene en el artº 15.1 de la Ley 49/2002 cuando declara la exención en el impuesto de 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 de aquéllos afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades; contemplándose, pues, la exención con carácter general y delimitada negativamente por referencia al impuesto sobre sociedades, por lo que sólo se excluyen del beneficio los bienes afectos a explotaciones económicas no exentas del impuesto sobre sociedades, lo que necesariamente conlleva delimitar estas explotaciones, artº 7 de la Ley 49/2002, sin que en el presente se discuta que la Fundación está exenta del impuesto sobre sociedades y que los inmuebles sobre los que se discute su tributación están arrendados a una entidad bancaria".

En la sentencia de 4 de abril de 2014, ya dijimos, sigue señalando la sentencia de 10 de diciembre de 2015, RC 3568/2014, que:

" Esta conclusión, sobre el sentido y alcance de la remisión que efectúa el citado art. 15 a la normativa reguladora de las haciendas locales, se confirma si se compara el precepto con su precedente histórico inmediato, que era el art. 58.1 de la ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la participación privada en actividades de interés general.

Dicho artículo 58.1 establecía una exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles de los bienes de los que fueran titulares "en los términos previstos en el art. 65 de dicha ley", las fundaciones y asociaciones, sin perjuicio de las exenciones previstas en la entonces ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, exención que se condicionaba a que se cumplieran los siguientes requisitos:



a) *Que se tratase de bienes no cedidos a terceros mediante contraprestación.*

b) *Que los bienes inmuebles estuviesen afectos a las actividades que constituían el objeto social o finalidad específica de la entidad beneficiada por la exención. Esta finalidad debía coincidir con la prosecución de los fines enumerados en el art. 42. 1 a) de la ley. Además el apartado 1 de la Disposición Adicional segunda del Real Decreto 765/1995, de 5 de marzo, que desarrollaba algunos aspectos fiscales recogidos en la ley, equiparaba a estos fines los mencionados en el art. IV. 1 c del Acuerdo, a saber, el culto, la sustentación del clero, el sagrado apostolado y el ejercicio de la caridad.*

c) *Que no se utilizaren principalmente en el desarrollo de explotaciones económicas que no constituyesen el objeto o finalidad específica de la entidad beneficiada.[...]*

Por otra parte, basta examinar la Exposición de Motivos de la ley 49/2002 para advertir que el legislador decidió mantener las exenciones previstas en la ley 30/94, en materia de tributos locales, ampliando su ámbito, pues únicamente se excluyen los bienes afectos a explotaciones económicas no exentos del Impuesto sobre Sociedades, por lo que el contraste de ambas normas no nos puede llevar a la interpretación que la parte recurrente pretende que asuma la Sala.

Si la finalidad de la norma fue ampliar el ámbito de exención, resultaría contradictorio, como informó el Ministerio Fiscal, interpretar su texto en los términos postulados, máxime cuando no viene mencionada en la Exposición de Motivos".

Finalizamos señalando en el fundamento de derecho quinto de la sentencia de 10 diciembre de 2015, RC 3568/2014, que "la parte recurrente se limita a atender exclusivamente a los términos estricto del precepto pero descontextualizado, en tanto que si prestamos atención a la sistemática de la regulación realizada, los antecedentes históricos, la naturaleza subjetiva de la exención que prevé la exclusión de la obligación tributaria aún producido el hecho imponible en atención al titular del bien en relación con la actividad que este realiza, no un tercero ajeno al ámbito de aplicación del régimen fiscal que contemplamos, excluyéndose legalmente como explotación económica el arrendamiento de inmuebles, no cabe más que interpretar la exención en los términos que se recoge en la sentencia recurrida, esto es, que resulta irrelevante la actividad que un tercero desarrolle en los inmuebles arrendados por la Fundación, sólo estando obligada al pago cuando en ellos realice por cuenta propia una actividad económica no exenta del impuesto sobre sociedades".

En verdad, lo que pretende la corporación barcelonesa es que adaptemos la doctrina contenida en la STS de 4 de abril de 2014 (RC 653/2013), y, por extensión, decimos nosotros, también en la STS 10 de diciembre de 2015, RC 3568/2014, a la doctrina que se desprende de la STJUE de 27 de junio de 2017, C-74/16, Betania.

Pues bien, no se puede olvidar que el régimen general de las exenciones en el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras (ICIO, a partir de ahora) no es otro que el previsto en el artículo 100.2 TRLRHL cuyo tenor es el siguiente: "Está exenta del pago del impuesto la realización de cualquier construcción, instalación u obra de la que sea dueño el Estado, las comunidades autónomas o las entidades locales, que estando sujeta al impuesto, vaya a ser directamente destinada a carreteras, ferrocarriles, puertos, aeropuertos, obras hidráulicas, saneamiento de poblaciones y de sus aguas residuales, aunque su gestión se lleve a cabo por organismos autónomos, tanto si se trata de obras de inversión nueva como de conservación". No se discutió en la sentencia del 27 de junio de 2017, C-74/16, el alcance de esta exención y los requisitos que han de cumplirse para su aplicación en el marco del Derecho comunitario, lo que se discutió fue la exención del ICIO, que se venía entendiendo, que se comprendía en la letra B) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979.

El Tribunal Supremo, en sentencias de 19 y 31 de marzo de 2001 y 3 de octubre de 2003 (respectivamente, RRCA 1142/2000, 3295/2000 y 5899/1998), estableció que la exención recogida en la letra B) del apartado 1 del artículo IV del citado Acuerdo era de aplicación a dicho impuesto local, dado el carácter real del mismo y, consecuentemente, se reguló de esa manera en la Orden del Ministerio de Hacienda de 5 de junio de 2001, por la que se aclara la inclusión del ICIO en la letra B) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979. La reciente Orden HFP/1193/2023, de 31 de octubre, publicada el pasado 3 de noviembre deroga la Orden de 5 de junio de 2001.

Esa exención, en efecto, era específica, de manera que, por ejemplo, no les resultaba aplicable a otras entidades sin ánimo de lucro diferentes, aunque también regidas por la LRFESFIFM.

Ahora no se formula ningún argumento concreto para que al Instituto Religiosas de Nuestra Señora de la Merced de Barcelona no le resulte aplicable la exención del IBI prevista en la LRFESFIFM, distinto de considerar extensivo a dicho instituto religioso la STJUE tantas veces citada. En particular, nada se argumenta sobre la adecuación al régimen comunitario de ayudas de Estado de dicho régimen fiscal especial previsto para las entidades sin ánimo de lucro. Por lo demás, hasta donde sabemos, tampoco las instituciones comunitarias



han cuestionado la regulación prevista en la LRFESFIFM, a diferencia de lo ocurrido con algún otro régimen especial vigente en España, si bien con escaso éxito, vgr. el régimen especial de cooperativas.

De la reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que la calificación de una medida nacional como "ayuda de Estado", a efectos del artículo 107 TFUE, apartado 1, exige que concurren todos los requisitos siguientes. En primer lugar, debe tratarse de una intervención del Estado o emplearse fondos estatales. En segundo lugar, la intervención debe poder afectar a los intercambios comerciales entre los Estados miembros. En tercer lugar, la medida debe conferir una ventaja selectiva a su beneficiario. En cuarto lugar, debe falsear o amenazar con falsear la competencia.

También se desprende de esa jurisprudencia, por lo que se refiere al requisito de la ventaja selectiva, que esta requiere que se determine si, en el marco de un régimen jurídico concreto, la medida nacional en cuestión puede favorecer a "determinadas empresas o producciones" en relación con otras que se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por el referido régimen y que, por lo tanto, reciben un trato diferenciado que, en esencia, puede calificarse de discriminatorio.

Consideramos que si, como es el caso, la diferenciación de la situación de los operadores económicos no resulta directamente de la exención del IBI cuestionada, de tal forma que cualquier entidad sin ánimo de lucro, en las condiciones de la LRFESFIFM puede beneficiarse de ella, no puede atribuirse a la exención de exención del IBI por el Instituto Religiosas de Nuestra Señora de la Merced de Barcelona carácter selectivo. La recurrente, no lleva a cabo el necesario examen de comparabilidad con la precisión requerida. Comparabilidad, lógicamente, de las situaciones de las empresas que se benefician de la ventaja establecida por la medida controvertida y de las que están excluidas de la misma ¿otras entidades no lucrativas? ¿otras entidades lucrativas? Tampoco se identifica correctamente el marco de referencia del que parte la recurrente, lo cual tiene mucha importancia, ya que la existencia de una ventaja económica, a efectos del artículo 107 TFUE, apartado 1, solo puede acreditarse en relación con una determinada imposición, la considerada "normal". ¿Cuál es la imposición normal en este caso? ¿La contenida en el propio TRLRHL?. Aceptando que fuera esta, no puede desconocerse que en el articulado de ese TR dedicado al IBI también están previstas otras exenciones y otras bonificaciones ¿Habría o no que tenerlas en cuenta? La determinación de ese marco "normal" resulta clave para apreciar o no el carácter selectivo de la medida, en este caso, de la medida tributaria cuestionada.

Es necesario que el examen de comparabilidad se realice correctamente y el marco "normal" de referencia se identifique también con precisión. Ni una cosa ni otra se ha hecho esta vez por la corporación municipal recurrente, sin que este Tribunal tengas dudas de que el supuesto que estamos enjuiciando es conforme con el régimen de ayudas de Estado de la Unión Europea.

La imposibilidad de atribuir carácter selectivo a la aludida exención fiscal excluye la posibilidad de que pueda falsear o amenazar falsear la competencia y, en consecuencia, el reconocimiento de dicha exención como ayuda de Estado.

Por todo lo dicho, fijamos como doctrina que a la luz de la STJUE de 27 de junio de 2017, C-74/16, Betania, que interpreta el artículo 107.1 TFUE, la percepción de renta de alquiler provenientes de inmuebles afectos a la actividad del epígrafe 861.2 (alquiler de locales por tanto, no afectos a una actividad estrictamente religiosa), debe considerarse renta exenta del impuesto sobre sociedades y, por tanto, exenta del impuesto sobre bienes inmuebles y, en consecuencia, la jurisprudencia del Tribunal Supremo, en particular la STS de 4 de abril de 2014 (recurso 653/2013) no contraviene el derecho de la Unión Europea.

#### **CUARTO.** - *Resolución de las pretensiones deducidas en el recurso de casación.*

Tres son las pretensiones de la parte recurrente, en primer lugar, que interpretemos que el beneficio fiscal que supone el derecho a la exención del Impuesto sobre Bienes Inmuebles del que se benefician instituciones de la Iglesia Católica que se han decantado por la aplicación del régimen especial previsto en los artículos 5 a 15 de la LRFESFIFM en relación a inmuebles de su titularidad y afectos, en nuestro caso, a una explotación económica de alquiler, por tanto, no afectos a una actividad estrictamente religiosa, regulado en el artículo 15.1 y del apartado 1 de la Disposición Adicional Novena de la citada ley, queda comprendido en ámbito de la prohibición establecida en el artículo 107.1 TFUE, según interpretación del TJUE en sentencia de 27 de junio de 2017, por tratarse de una ayuda estatal contraria al derecho comunitario de competencia.

Como correlato de ello, pretende, en segundo lugar, que la jurisprudencia del Tribunal Supremo que interpreta las normas sobre determinados beneficios fiscales relativos a tributos locales reguladas en la LRFESFIFM, en particular la STS de 4 de abril de 2014 (RC 653/2013) , se adapte a la doctrina jurisprudencial que emana de dicha STJUE de 27 de junio de 2017, C-74/16, Betania.

Y, en tercer lugar que se estime el presente recurso de casación, anule la sentencia recurrida y declare la conformidad a derecho de la resolución de 28 de septiembre de 2021 de la Regidora de Comercio, Mercados,



Consumo, Régimen Interior y Hacienda del Ayuntamiento de Barcelona que desestima el recurso de alzada interpuesto contra la liquidación del impuesto sobre bienes inmuebles (IBI) y del tributo metropolitano, ejercicio 2020, relativo al inmueble situado en la calle Provenza núm. 283, del municipio de Barcelona.

En cambio, la recurrida pretende que no se produzca el cambio de nuestra jurisprudencia postulado por la recurrente en base a la cita, interpretación y aplicación parcial de la STJUE de 27 de junio de 2017, C-74/16, Betania, que se desestime el presente recurso de ocasión, y en consecuencia se confirme la sentencia de instancia recurrida.

Pues bien, por todas las razones antedichas declaremos no haber lugar al recurso de casación 1826/2022, interpuesto por el procurador de los tribunales, don Vicente Ruigómez Muriedas, en representación del Ayuntamiento de Barcelona, contra la sentencia dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 16 de Barcelona, el 9 de diciembre de 2021, en el recurso núm. 16/2021 sobre Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) y Tributo Metropolitano, correspondientes al ejercicio 2020, que, en consecuencia, queda confirmada.

**QUINTO.** - *Pronunciamiento sobre costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

## FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

**Primero.** Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia.

**Segundo.** No haber lugar al recurso de casación 1826/2022, interpuesto por el procurador de los tribunales, don Vicente Ruigómez Muriedas, en representación del Ayuntamiento de Barcelona, contra la sentencia dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 16 de Barcelona, el 9 de diciembre de 2021, en el recurso núm. 16/2021 sobre Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) y Tributo Metropolitano, correspondientes al ejercicio 2020, que, en consecuencia, queda confirmada.

**Tercero.** No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.