

Nuevo enfoque del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) a las ayudas estatales en la imposición local

[21 de mayo de 2025](#) [Impuestos patrimoniales](#), [Jurisprudencia](#) [Ayudas de Estado](#), [imposición local](#) [Robert de Jorge Domingo](#)



El 29 de abril el TJUE ha resuelto una cuestión prejudicial del Tribunal Supremo de Polonia (asunto C-453/23)^[1] en relación con la exención en su legislación sobre el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) para los terrenos con infraestructuras ferroviarias privadas. España intervino por la posible proyección de la sentencia sobre nuestra situación.

^[1] [ECLI:EU:C:2025:285](#)

En esta nota resumimos el nuevo enfoque y recordamos sus dos sentencias previas sobre sendas exenciones en nuestra regulación del IBI (asunto C-522/13^[1]) y del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) (asunto C-74/16^[2]).

En los tres el TJUE analiza de modo bastante similar cómo apreciar la existencia de ayuda estatal, pero en el primer asunto citado presta especial atención a la identificación del marco de referencia. Por esta razón esta reciente sentencia es relevante.

El TJUE reitera que “fuera de los ámbitos en los que el Derecho tributario de la Unión es objeto de armonización, es el Estado miembro (...) el que determina, mediante el ejercicio de sus propias competencias en materia de fiscalidad directa y en observancia de su autonomía fiscal, las características constitutivas del impuesto, que definen, en principio, el marco de referencia o régimen tributario «normal», a partir del cual debe analizarse el requisito relativo a la selectividad”. Y como ya aclaró en su sentencia de diciembre de 2023 sobre una decisión fiscal anticipada de Luxemburgo sobre los precios de transferencia aplicados por el grupo Engie^[3], la “determinación de las características constitutivas del impuesto incluye la base imponible de este y su hecho imponible, **pero también las eventuales exenciones que se hayan previsto**”. Esta adición que destacamos en negrita ha sido fundamental para resolver el asunto C-453/23.

En palabras de la Abogada General en sus conclusiones “No toda norma favorable al sujeto pasivo en una ley general ha de constituir una ayuda en el sentido de los Tratados”. En la vista oral la Comisión había observado que incluir todas las exenciones en el marco de referencia podría hacer obsoleto el test de tres fases para determinar el posible carácter selectivo de una exención. Ese test es el

mecanismo clásico para comprobar si una medida que introduce diferenciaciones entre operadores económicos con una situación comparable respecto de los objetivos del marco tributario constituye una excepción no justificada por la lógica fiscal.

El TJUE zanja esta controversia afirmando que, en principio, una exención “general y abstracta” en un impuesto directo no podría calificarse como ventaja selectiva, y por tanto no se trataría de una ayuda estatal. Primera gran novedad.

Además, el TJUE, siguiendo también a la Abogada General, arguye que dentro de la autonomía reconocida a los Estados miembros en materia de fiscalidad directa, la autonomía implica que **pueden recurrir “a las exenciones fiscales que consideren más adecuadas para alcanzar los objetivos de interés general que persiguen, tengan estos carácter fiscal o no”**. Segunda gran novedad.

El TJUE se apoya asimismo en la Abogada General cuando expresa que, si la Comisión Europea ejerciera su competencia sobre toda exención fiscal general y abstracta para examinar si da lugar a una ayuda estatal, **“existiría el riesgo de que la apreciación de la Comisión sustituyera sistemáticamente a la de los Estados miembros en la materia e invadiese, por ello, su autonomía fiscal”**. Tercera gran novedad y que puede tener un gran impacto.

Pero en la línea de lo apuntado por la Abogada General, matiza también que una exención que exige requisitos que solo se refieren a una categoría de empresas presentaría unos parámetros manifiestamente discriminatorios. Por ello el TJUE circunscribe la inclusión de las exenciones en el marco de referencia normal a aquellas cuyos requisitos para la concesión “resultan neutros desde el punto de vista de la competencia y el hecho de que algunas empresas cumplan esos requisitos y otras no constituye una circunstancia que carece de pertinencia a la luz de las normas en materia de ayudas de Estado”. Es una matización más elaborada que la que apuntaba la Abogada General: una exención “no es manifiestamente incoherente si es razonable, es decir, si no se ha configurado según parámetros manifiestamente discriminatorios con los que eludir el Derecho en materia de ayudas de Estado”.

Como resultado, el TJUE concluye que la exención polaca no otorga una ventaja selectiva a sus beneficiarios.

Esta es otra diferencia patente con sus dos anteriores sentencias en los asuntos C-522/13 y C-74/16.

Como punto común, en los tres supuestos la administración tributaria local perseguía cobrar el impuesto y esgrimía que la exención controvertida constituía una ayuda estatal que sería ilegal, es decir inaplicable.

En el asunto C-522/13 se dirimía si la exención del IBI prevista en el artículo 62.1.a) del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL) es compatible con el artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y si también sería compatible en el supuesto de hecho sometido a escrutinio (cesión de uso de un terreno propiedad del Estado a Navantia). En esta sentencia el TJUE abordó por primera vez el análisis sobre la posible existencia de ayudas estatales en la regulación de la imposición local española.

Tras esa sentencia el Juzgado determinó que la aplicación de esa exención a Navantia constituía una ayuda estatal incompatible. Pero la sentencia dejó sin resolver si la diferenciación de tratamiento a favor de Navantia podría justificarse por la naturaleza y estructura del sistema fiscal español. Sobre este aspecto solo la Comisión había observado que la exención de los bienes inmuebles del Estado afectos a la defensa nacional no parecía tener relación directa con los objetivos del propio impuesto. Esta ventana propició una dilatada litigiosidad posterior (incluyendo otras instalaciones de Navantia), que ha sido zanjada por nuestro Tribunal Supremo. Véase su sentencia casacional del 9 de febrero de 2022 ([ECLI:ES:TS:2022:489](#)).

En el asunto C-74/16 se dirimía si constituía una ayuda estatal la exención del ICIO para los inmuebles de la Iglesia Católica donde se realizasen actividades económicas. Además, concurría una complejidad adicional pues, antes de fallar el TJUE, la normativa aplicable respecto del ICIO se había objetado previamente por un doble frente. Primero, por haber manifestado ya la Comisión Europea que la exención a todos los inmuebles de la Iglesia Católica como se regulaba en la Orden de 5 de junio de 2001 podía dar lugar a ayudas estatales ilegales cuando se empleasen para actividades económicas, lo que dio lugar a la Orden EHA/2814/2009, de 15 de octubre, que alineó el ámbito de la exención del ICIO con la prevista para el IBI en el artículo 62.1.c) del TRLRHL. Segundo, por haberse cuestionado la legalidad de esta última Orden, vigente cuando tuvo lugar la liquidación tributaria que dio lugar a la cuestión prejudicial pero que ya había sido anulada por el Tribunal Supremo en su sentencia del 19 de noviembre de 2014 ([ECLI:ES:TS:2014:4901](#)).

Tras la sentencia del TJUE el Juzgado falló desestimando la aplicabilidad de la Orden de 2001 y admitiendo la posibilidad de exigir el ICIO solo respecto del uso del local para las actividades de enseñanza sin apoyo financiero público, lo que conllevaba la necesidad de llevar una contabilidad separada. Al no existir esta, no cabía admitir una exención parcial ni tampoco era posible comprobar si con su concesión se superaba el umbral del Reglamento de ayudas *de minimis*. Procede recordar que, finalmente, la Orden HFP/1193/2023, de 31 de octubre ha despejado la situación tras haberse modificado el Acuerdo con la Santa Sede mediante canje de notas para acomodarlo al ICIO. Aunque se trate de un impuesto indirecto, la reciente sentencia del TJUE también ilumina el horizonte.

Robert de Jorge Domingo

Vocal Asesor en el Gabinete del Secretario de Estado de Hacienda

[1] [ECLI:EU:C:2014:2262](#)

[2] [ECLI:EU:C:2017:496](#)

[3] [ECLI:EU:C:2023:948](#)