



COMISIÓN EUROPEA

Bruselas, 19 de mayo de 2016
sj.c(2016)2936207

**AL TRIBUNAL DE JUSTICIA
DE LA UNIÓN EUROPEA**

OBSERVACIONES ESCRITAS

presentadas, en conformidad con el artículo 23, párrafo segundo, del Protocolo sobre el Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea por la

COMISIÓN EUROPEA

representada por D^a Petra NĚMEČKOVÁ, D^a Flavia TOMAT y D. Gustavo LUENGO, miembros de su Servicio Jurídico, en calidad de agentes, habiendo elegido domicilio el de D^a Merete CLAUSEN, miembro también de su Servicio Jurídico, Bâtiment BECH, 5 rue A. Weicker, L-2721 Luxemburgo y que consienten en que las notificaciones de todos los escritos procesales del asunto se les envíen por e-Curia,

en el asunto C-74/16

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 267 del Tratado sobre el Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), por el Juzgado Contencioso-Administrativo N^o 4 de Madrid (España), destinada a obtener en un litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

LA CONGREGACIÓN DE ESCUELAS PÍAS PROVINCIA DE BETANIA

y

EL AYUNTAMIENTO DE GETAFE (MADRID)

una decisión prejudicial sobre la interpretación del artículo 107.1 del TFUE, en relación con la denegación de una exención fiscal en favor de la Congregación de Escuelas Pías Provincia de Betania (PP Escolapios).

Índice

I.	INTRODUCCIÓN.....	3
II.	HECHOS DEL LITIGIO PRINCIPAL	3
III.	MARCO JURÍDICO	6
1.	MARCO JURÍDICO NACIONAL Y SU EVOLUCIÓN.....	6
	a) <i>Ley de Haciendas Locales</i>	6
	b) <i>Acuerdo sobre Asuntos Económicos suscrito entre el Estado Español y la Santa Sede el 3 de enero de 1979</i>	7
	c) <i>Orden del Ministerio de Hacienda de 5 de junio de 2001</i>	8
	d) <i>Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 3 de octubre de 2003 (5899/1998)</i>	9
	e) <i>Orden EHA/2814/2009, de 15 de octubre (por la que se modifica la Orden de 5 de junio de 2001)</i>	10
	f) <i>Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2014 (402/2013)</i>	11
2.	ACTUACIONES DE LA COMISIÓN RELACIONADAS CON LA EXENCIÓN DEL ICIO PARA LAS ACTIVIDADES DE LA IGLESIA CATÓLICA.....	13
IV.	ANÁLISIS.....	14
1.	INTRODUCCIÓN	14
2.	CONCURRENCIA DE LAS CONDICIONES PARA LA EXISTENCIA DE UNA AYUDA DE ESTADO A TENOR DEL ARTÍCULO 107.1 DEL TFUE	16
	a) <i>Noción de empresa y actividad económica</i>	17
	b) <i>Medida imputable al Estado y recursos estatales</i>	20
	c) <i>Ventaja selectiva de la medida</i>	22
	d) <i>Falseamiento o amenaza de falseamiento de la competencia y afectación de los intercambios comerciales entre Estados miembros</i>	26
V.	CONCLUSIÓN.....	27

La Comisión Europea ("la Comisión") tiene el honor de formular las siguientes observaciones:

I. INTRODUCCIÓN

1. En el presente asunto, el Tribunal debe examinar si una exención fiscal en relación con las construcciones, instalaciones u obras llevadas a cabo por la Iglesia Católica en inmuebles destinados al desarrollo de actividades económicas puede considerarse como ayuda de Estado en el sentido del artículo 107.1 del TFUE.
2. A este respecto, la Comisión considera que la cuestión clave para determinar si dicha exención fiscal entra dentro de la noción de ayuda estatal es que las construcciones, instalaciones y obras realizadas por la Iglesia Católica estén destinados al desarrollo de actividades económicas. Este sería el caso en que dichas obras se destinasen a inmuebles de la Iglesia Católica donde se ofrezcan bienes o servicios en un determinado mercado sujeto a competencia con otros bienes y servicios similares. Por el contrario, si la finalidad de dichas actividades no fuera económica, como puede ser el uso de unas nuevas instalaciones en un colegio público o, bajo ciertas condiciones, concertado, la exención fiscal para todas aquellas actividades no económicas (comprendiendo las estrictamente religiosas) no entraría dentro de la noción de ayuda de Estado en el sentido del artículo 107.1 del TFUE.
3. A continuación, antes de presentar sus observaciones en detalle acerca de la cuestión planteada, la Comisión expondrá los hechos relevantes al igual que el marco normativo necesario con vistas a identificar los elementos interpretativos pertinentes para responder a la cuestión remitida por el órgano jurisdiccional nacional.

II. HECHOS DEL LITIGIO PRINCIPAL

4. El auto de remisión describe en detalle el procedimiento seguido en el asunto pendiente ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo Nº 4 de Madrid. A continuación la Comisión reproduce de manera resumida los hechos relevantes derivados de dicho auto para contestar a la pregunta planteada por el órgano nacional.

5. El asunto de fondo se refiere a la impugnación por parte de la Congregación de Escuelas Pías Provincia de Betania (Comunidad de Casa de Escuelas Pías de Getafe PP. Escolapios) de la resolución dictada el 27 de febrero de 2014 por el Jefe del Órgano de Gestión Tributaria del Ayuntamiento de Getafe, por la cual desestima la solicitud formulada por la entidad recurrente para la exención del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) y devolución de ingresos indebidos (23.730,41 euros) en relación con las obras de reforma y ampliación del edificio independiente de salón de actos del Colegio "La Inmaculada", propiedad de la recurrente.
6. La entidad recurrente (i.e. la Congregación de Escuelas Pías Provincia de Betania) se encuentra inscrita en el Registro de Entidades Religiosas del Ministerio de Justicia español, y está comprendida por el Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos de fecha 3 de enero de 1979 ("el Acuerdo"). Con fecha 4 de marzo de 2011 la recurrente solicitó licencia para la reforma y ampliación del edificio utilizado como salón de actos del Colegio, con vistas a dotarlo de 450 asientos, para ser destinado a reuniones, cursos, conferencias, etc. Dicha licencia fue concedida el 28 de abril de 2011, procediendo la recurrente a abonar la liquidación del ICIO en cuantía de 23.730,41 euros. Posteriormente, la recurrente presentó solicitud de devolución de ingresos indebidos para reclamar la citada cantidad, al considerar que estaba exenta del pago del impuesto por aplicación del apartado 1.B) del artículo IV del Acuerdo, solicitud que fue desestimada mediante resolución de 6 de noviembre de 2013. La Administración demandada entendió que no resultaba de aplicación la exención prevista en el apartado 1.B) del artículo IV del Acuerdo al tratarse de una actividad no relacionada con los fines religiosos de la Iglesia Católica, resolución que quedó confirmada después en reposición, constituyendo el objeto del litigio principal en el contexto del cual el órgano jurisdiccional nacional remite la cuestión al Tribunal.
7. Según el auto del tribunal nacional remitente, de una parte, la recurrente considera que la cantidad pagada en concepto de ICIO no era debida, entendiendo que el apartado 1.B) del artículo IV del Acuerdo debería interpretarse como excluyendo a la Iglesia Católica de la aplicación de dicho impuesto, independientemente del uso

dado a dicho inmueble.¹ De otra parte, el Ayuntamiento de Getafe considera que, en virtud de la Orden EHA/2814/2009 de 15 de octubre, la exención del ICIO afecta solamente a aquellos inmuebles exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) en razón de su destino, es decir, a aquellos en los que se realizan actividades relacionadas con los fines propios de la Iglesia Católica (no a todos los de su propiedad en general y sin limitación alguna), y que, en todo caso, dada la trascendencia del ejercicio de actividades económicas por la Iglesia Católica (colegios, hospitales, etc), la cuestión debería ser abordada desde la óptica de la posible vulneración de la normativa de la Unión (concretamente por lo que respecta a las ayudas de Estado).²

8. En virtud de los argumentos planteados por las partes en el litigio principal, el órgano jurisdiccional remitente tiene dudas sobre si una interpretación de la exención del ICIO a la Iglesia Católica independientemente de si dicha exención va ligada al ejercicio de una actividad económica por la misma o no (en este caso, la ampliación del salón de actos de un colegio) podría considerarse como una ayuda de Estado en el sentido del artículo 107.1 del TFUE. En este sentido, y por analogía, el órgano jurisdiccional remitente se refiere a la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 9 de octubre de 2014 (C-522/13) en la que se concluye que la exención de un tributo municipal (el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, IBI) sobre un terreno de propiedad del Estado español pero cedido a una empresa pública con actividades en el ámbito militar (Navantia S.A.) para su utilización para un astillero, constituía ayuda de Estado, puesto que esta empresa pública "produce bienes y presta servicios que pueden ser objeto de intercambios comerciales entre los Estados miembros en mercados abiertos a la competencia".³

¹ Véase la sentencia dictada el 19 de marzo de 2001 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo español (1142/2000), en la que se declara que "la Iglesia Católica disfruta de exención con respecto al Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras", y la Orden del Ministerio de Hacienda de 5 de junio de 2001, mediante la que se establece que el ICIO está incluido entre los impuestos "a que hace referencia 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" (art. 1º) y que "la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las Diócesis, las Parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Órdenes y Congregaciones Religiosas y los Institutos de Vida Consagrada y sus provincias y sus casas, disfrutaban de exención total y permanente en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras" (art. 2º).

² Véase el auto, sección 3ª.

³ Sentencia de 9 de octubre de 2014, *Navantia*, C-522/13, EU:C:2014:2262, apartado 56 y el fallo de la sentencia.

9. A la vista de lo anterior, el 26 de enero de 2016 el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo N° 4 de Madrid acordó suspender el curso de las actuaciones y plantear al Tribunal, con arreglo al artículo 267 del TFUE, la siguiente cuestión prejudicial:

¿Es contraria al artículo 107.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea la exención a la Iglesia Católica del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, en relación con las realizadas en inmuebles destinados al desarrollo de actividades económicas que no tengan una finalidad estrictamente religiosa?

10. Dicho auto, presentado el 10 de febrero de 2016, se inscribió en el registro del Tribunal de Justicia al día siguiente y se notificó a la Comisión el 11 de marzo de 2016.

III. MARCO JURÍDICO

1. Marco jurídico nacional y su evolución

a) Ley de Haciendas Locales

11. El órgano jurisdiccional remitente observa que el ICIO fue introducido en España con la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, como "un tributo indirecto cuyo hecho imponible está constituido por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra", manteniéndose inalterada esa definición de su naturaleza hasta el momento actual, en el artículo 100.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.⁴ Se trata de un impuesto indirecto desde el punto de vista económico (somete a gravamen una manifestación indirecta de la capacidad económica) y real (grava una manifestación de la riqueza con independencia de su titular).
12. El Artículo 100 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales,⁵ el cual recoge el texto de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, que introdujo el ICIO, establece lo siguiente:

⁴ Véase el auto, sección 4ª(B).

⁵ 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, BOE núm. 59 de 9 de Marzo de 2004.

Subsección 5.ª Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras

1. El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras es un tributo indirecto cuyo hecho imponible está constituido por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia, o para la que se exija presentación de declaración responsable o comunicación previa, siempre que la expedición de la licencia o la actividad de control corresponda al ayuntamiento de la imposición.⁶

b) Acuerdo sobre Asuntos Económicos suscrito entre el Estado Español y la Santa Sede el 3 de enero de 1979

13. Artículo IV del Acuerdo sobre Asuntos Económicos suscrito entre el Estado Español y la Santa Sede el 3 de enero de 1979, mediante el que se regulan las relaciones económicas entre ambas partes (ratificado por las Cortes Generales el 4 de diciembre de 1979) dispone:

l. La Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Órdenes y Congregaciones religiosas y los Institutos de vida consagrada y sus provincias y sus casas tendrán derecho a las siguientes exenciones:

A) Exención total y permanente de la Contribución Territorial Urbana de los siguientes inmuebles:

- 1) Los templos y capillas destinados al culto, y asimismo, sus dependencias o edificios y locales anejos destinados a la actividad pastoral.*
- 2) La residencia de los Obispos, de los Canónigos y de los Sacerdotes con cura de almas.*
- 3) Los locales destinados a oficinas, la Curia diocesana y a oficinas parroquiales.*
- 4) Los Seminarios destinados a la formación del clero diocesano y religioso y las Universidades eclesiásticas en tanto en cuanto impartan enseñanzas propias de disciplinas eclesiásticas.*
- 5) Los edificios destinados primordialmente a casas o conventos de las Órdenes, Congregaciones religiosas e Institutos de vida consagrada.*

B) Exención total y permanente de los impuestos reales o de producto, sobre la renta y sobre el patrimonio.

Esta exención no alcanzará a los rendimientos que pudieran obtener por el ejercicio de explotaciones económicas ni a los derivados de su patrimonio, cuando su uso se halle cedido, ni a las ganancias de capital, ni tampoco a los rendimientos sometidos a retención en la fuente por impuestos sobre la renta.

⁶ Según el apartado 2 de la subsección 5ª "[E]stá 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.

C) *Exención total de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y Transmisiones Patrimoniales, siempre que los bienes o derechos adquiridos se destinen al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado y al ejercicio de la caridad.*

D) *Exención de las contribuciones especiales y de la tasa de equivalencia, en tanto recaigan estos tributos sobre los bienes enumerados en la letra A) este artículo.*

14. A su vez, el artículo VI del Acuerdo establece que:

La Santa Sede y el Gobierno español procederán de común acuerdo en la resolución de las dudas o dificultades que pudieran surgir en la interpretación o aplicación de cualquier cláusula del presente Acuerdo, inspirándose para ello en los principios que lo informan.

15. El órgano jurisdiccional remitente considera que no se puede deducir, de manera inequívoca, del apartado 1.B) del artículo IV del Acuerdo que queda excluido de la tributación de impuestos el ejercicio de explotaciones económicas llevados a cabo por la Iglesia Católica. No obstante, el órgano jurisdiccional remitente observa a este respecto que, el Tribunal Supremo dictó, mediante sentencia de 19 de marzo de 2001 (1142/2000), en la que se analizaba la construcción de viviendas "destinadas a actividades apostólicas", que "la Iglesia Católica está exenta del ICIO", al considerar que es un impuesto real sobre la renta y, por lo tanto, debe quedar incluido en el apartado 1.B) del artículo IV del Acuerdo, sin que en ese caso su exención se vea afectada por la excepción prevista en el párrafo segundo de dicho apartado, ya que "no se trata de rendimientos que la parroquia vaya a obtener por el ejercicio de las viviendas construidas, ni se trata tampoco de vencimientos de capital, ni de rendimientos sometidos a retención en la fuente".⁷

c) *Orden del Ministerio de Hacienda de 5 de junio de 2001*⁸

16. Seguidamente, mediante la Orden del Ministerio de Hacienda de 5 de junio de 2001, también el Gobierno español declaró que el ICIO "*está incluido entre los impuestos reales o de producto a que hace referencia 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*" y que "*[l]a Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las Diócesis, las Parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Ordenes y Congregaciones Religiosas y los Institutos de Vida Consagrada y sus provincias y*

⁷ Véase el auto, sección 4ª(C).

⁸ Orden de 5 de junio de 2001 por la que se aclara la inclusión del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras 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, BOE núm. 144, de 16 de junio de 2001.

sus casas, disfrutaban de exención total y permanente en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, para todos aquellos inmuebles que estén exentos de la Contribución Territorial Urbana (actualmente, Impuesto sobre Bienes Inmuebles)".

17. A continuación se resumen los aspectos relevantes de la Orden del Ministerio de Hacienda de 5 de junio de 2001:

(...) Tomando en consideración que los impuestos reales son aquéllos cuyo presupuesto de hecho se define sin vinculación alguna a una persona determinada y el criterio del Tribunal Supremo, expresado en sus Sentencias de 17 de mayo de 1999, y de 19 y 31 de marzo de 2001, sobre el carácter real del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, así como los principios y espíritu que informan el Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado Español y la Santa Sede,

Este Ministerio, en el marco de la voluntad concordada de ambas partes, expresada en el seno de la Comisión Técnica Iglesia Católica-Estado para Asuntos Económicos, y de acuerdo con el Consejo de Estado, se ha servido disponer:

Primero. - El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, regulado en los artículos 101 a 104 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, está incluido entre los impuestos reales o de producto a que hace referencia 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.

Segundo. - La Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las Diócesis, las Parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Órdenes y Congregaciones Religiosas y los Institutos de Vida Consagrada y sus provincias y sus casas, disfrutaban de exención total y permanente en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

18. Según aclara el tribunal remitente, esta Orden declaraba la exención total y permanente en el ICIO sin limitación alguna, independientemente de las actividades empresariales llevadas a cabo por la Iglesia Católica con respecto a las construcciones, instalaciones u obras realizadas.

d) Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 3 de octubre de 2003 (5899/1998)

19. No obstante, la cuestión de si el ICIO se aplicaba también a actividades no propiamente religiosas quedó nuevamente interpretada por el Tribunal Supremo en su sentencia de 3 de octubre de 2003 (5899/1998) en la que, en un supuesto de actividad empresarial de la Iglesia Católica (tratándose de un hospital que mantenía conciertos de asistencia sanitaria con aseguradoras privadas, compitiendo en el mercado con otras entidades hospitalarias o sanitarias), el Tribunal Supremo español

confirmó que la exención en segundo párrafo de la letrada B), del apartado 1, del artículo IV, del Acuerdo referido no se aplicaba a los rendimientos que pudieran obtener por el ejercicio de explotaciones económicas.⁹

e) Orden EHA/2814/2009, de 15 de octubre (por la que se modifica la Orden de 5 de junio de 2001)¹⁰

20. Posteriormente a esa sentencia, la Orden EHA/2814/2009, de 15 de octubre, por la que se modifica la Orden de 5 de junio de 2001, estableció, en la misma línea, que la exención del ICIO en relación a la Iglesia Católica abarcaba solamente las instalaciones, construcciones y obras realizadas en inmuebles que, a su vez, se encontraban exentos del IBI por aplicación del apartado 1.A) del artículo IV del Acuerdo, esto es, los destinados a fines exclusivamente religiosos.¹¹

21. A continuación se resumen los aspectos relevantes de esta Orden:

El Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979, en la letra B) del apartado 1 de su artículo IV reconoce la exención total y permanente de los impuestos reales o de producto, sobre la renta y el patrimonio. (...) [L]a Orden del Ministerio de Hacienda de 5 de junio de 2001 interpretó que la citada exención es aplicable al Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, ya que las Sentencias del Tribunal Supremo de fechas 17 de mayo de 1999; de 19 y 31 de marzo de 2001, esta última en recurso de casación en interés de ley, y de 3 de octubre de 2003, reconocen el carácter real del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, al tiempo que determina que la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las Diócesis, las Parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Órdenes y Congregaciones Religiosas y los Institutos de Vida Consagrada y sus provincias y sus casas, disfrutaran de exención total y permanente en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

No obstante, se considera necesaria la equiparación del contenido de la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles para los inmuebles de la Iglesia Católica con el contenido de la exención en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras para las construcciones, instalaciones u obras, que se lleven a cabo en dichos inmuebles. Es cierto que no parece lógico que en un inmueble que no esté exento del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, por no tener como destino ninguno de los exigidos en la letra A) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo, las obras que en él se realicen sí gocen de exención en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, exención que se aplica conforme a

⁹ Véase el auto, sección 4ª(D).

¹⁰ Orden EHA/2814/2009, de 15 de octubre, por la que se modifica la Orden de 5 de junio de 2001, por la que se aclara la inclusión del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras 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, BOE núm. 254, de 21 de octubre de 2009.

¹¹ Véase el auto, sección 4ª(E).

lo dispuesto en la letra B) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo, por mor de la interpretación dada a la misma por la citada Orden del Ministerio de Hacienda de 5 de junio de 2001.

Así, la letra A) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos establece la exención total y permanente de la Contribución Territorial Urbana (actualmente, Impuesto sobre Bienes Inmuebles) de los siguientes inmuebles: los templos y capillas destinados al culto, y, asimismo, sus dependencias o edificios y locales anejos destinados a la actividad pastoral; la residencia de los Obispos, de los Canónigos y de los Sacerdotes con cura de almas; los locales destinados a oficinas, la Curia diocesana y a oficinas parroquiales; los seminarios destinados a la formación del clero diocesano y religioso y las Universidades eclesiásticas en tanto en cuanto impartan enseñanzas propias de disciplinas eclesiásticas; y los edificios destinados primordialmente a casas o conventos de las Órdenes, Congregaciones Religiosas e Institutos de Vida Consagrada.

Según lo mencionado anteriormente, se modifica el apartado segundo de la citada Orden de 5 de junio de 2001 (...) en los siguientes términos:

La Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las Diócesis, las Parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Órdenes y Congregaciones Religiosas y los Institutos de Vida Consagrada y sus provincias y sus casas, disfrutaban de exención total y permanente en el Impuesto sobre Construcciones. Instalaciones y Obras, para todos aquellos inmuebles que estén exentos de la Contribución Territorial Urbana (actualmente, Impuesto sobre Bienes Inmuebles).

f) Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2014 (402/2013)

22. No obstante, mediante sentencia de 9 de diciembre de 2013, la Audiencia Nacional, anuló la Orden EHA/2814/2009 al considerar que dicha Orden restringía lo estipulado en el artículo IV, 1.B) (al limitar la exención del ICIO) e infringía el artículo VI del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede para Asuntos Económicos de 3 de enero de 1979, según el cual "*[l]a Santa Sede y el Gobierno Español procederán de común acuerdo en la resolución de las dudas o dificultades que pudieran surgir en la interpretación o aplicación de cualquier cláusula del presente Acuerdo, inspirándose para ello en los principios que lo informa*", pues no constaba negociación ni contacto alguno, ni menos acuerdo, entre el Estado Español y la Santa Sede a los efectos en debate. Dicha anulación fue confirmada por el Tribunal Supremo en su sentencia de 19 de noviembre de 2014 (402/2013) por motivos similares. El Tribunal Supremo consideró que la Orden de 2009 reducía el alcance de la exención contenida en el Acuerdo, algo que no hacía la Orden de 2001.

23. El Tribunal Supremo anula la Orden EHA/2814/2009 sobre la base del siguiente razonamiento:

SEXTO.- En la exposición de motivos de dicha Orden cuya legalidad se cuestiona, se expone que: "...No obstante, se considera necesaria la equiparación del contenido de la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles para los inmuebles de la Iglesia Católica con el contenido de la exención en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras para las construcciones, instalaciones u obras, que se lleven a cabo en dichos inmuebles. Es cierto que no parece lógico que en un inmueble que no esté exento del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, por no tener como destino ninguno de los exigidos en la letra A) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo, las obras que en él se realicen sí gocen de exención en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, exención que se aplica conforme a lo dispuesto en la letra B) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo, por mor de la interpretación dada a la misma por la citada Orden del Ministerio de Hacienda de 5 de junio de 2001..."

Pero, ciertamente, la equiparación que se efectúa de los conceptos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) y del Impuesto real (ICIO), es errónea, pues es claro que, como mantiene el Juzgado que plantea la presente cuestión, si bien el IBI es un impuesto real (y por tanto todo inmueble exento del mismo lo está también de los demás tributos reales a tenor del apdo. 1. A, del art. IV del Acuerdo), sin embargo no todos los inmuebles exentos del ICIO o de cualquier otro tributo real, están exentos del IBI, y así el citado apartado 1.A), relaciona una serie de inmuebles exentos total y permanentemente de la Contribución Territorial y Urbana, con sus propias condiciones y excepciones, en tanto que el apartado 1. B), C) y D) recoge, respectivamente, la exención total y permanente de los impuestos reales o de producto sobre la renta y sobre el patrimonio; la exención total de los impuestos sobre sucesiones y donaciones y transmisiones patrimoniales, y por último la exención de las contribuciones especiales y de la tasa de equivalencia, cada uno de ellos con las limitaciones y excepciones que se especifican en cada caso. Con lo que se evidencia la posibilidad de existencia de tales exenciones por separado, entre ellas la del ICIO, siempre que se cumplan las condiciones impuestas para cada una de ellas y con las limitaciones que se señalan, sin que para ello sea requisito necesario la previa exención del IBI.

Así lo estableció ya el Tribunal Supremo en la Sentencia de fecha 31 de marzo de 2.001 , dictada en el Recurso de Casación en Interés de Ley nº 5899/1988 (seguida con posterioridad por la Sentencia de 3 de octubre de 2.003), en la que se fundamentó entre otras la Orden del Ministerio de Hacienda de 5 de junio de 2001, y en la se decía literalmente, entre otros extremos, que: "En consecuencia el ICIO, definido en la Ley de Haciendas Locales como indirecto, es, por ende y por su propia naturaleza, un impuesto real y objetivo, que recae sobre "cosas aisladas" (la construcción, la instalación y/o la obra), que se localiza en el territorio en que las mismas están sitas y que se gira con abstracción de las personas a las que tales objetos afectan. (...). A mayor abundamiento, si el resultado de la construcción, la instalación y obra (es decir, el inmueble) se halla exento del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, en cuanto el mismo está considerado, expresa e indubitadamente, como un Impuesto Real y comprendido, consecuentemente, en el artículo IV.1.B) del Acuerdo de 3 de enero de 1.979, y esto no lo discute ninguna de las partes, es obvio que lógica y necesariamente debe estar también exento del ICIO, objeto de controversia."

Por tanto, ha de considerarse de forma incuestionable que todos los inmuebles exentos del IBI lo están también del ICIO, mientras que no puede afirmarse del mismo modo lo contrario, esto es, que todo inmueble exento de éste lo está también, necesariamente, de aquél. Y consecuentemente, al introducir el Ministerio de Hacienda a través de la Orden EHA/2814/2009, de 15 de octubre, la "interpretación" consistente en que la Santa Sede y demás entidades religiosas, disfrutarán de exención total y permanente en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras "para todos aquellos inmuebles que estén exentos de la Contribución Territorial Urbana (actualmente, Impuesto sobre Bienes Inmuebles)", es claro, a juicio de la Sala, que incurre en un efecto real de innovación, como se denuncia, al restringir lo estipulado en el artículo IV, 1. B), del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede para Asuntos Económicos de 3 de enero de 1.979, dado que limita la exención en él establecida, así como lo dispuesto en la Orden del propio Ministerio de Hacienda de 5 de junio de 2.001, que aclara dicho Acuerdo.

A lo que antecede debe añadirse que se infringe también, por razón de dicha interpretación, el apartado VI del Acuerdo de referencia, según el cual " La Santa Sede y el Gobierno español procederán de común acuerdo en la resolución de las dudas o dificultades que pudieran surgir en la interpretación o aplicación de cualquier cláusula del presente Acuerdo, inspirándose para ello en los principios que lo informa" , pues no consta negociación ni contacto alguno, ni menos acuerdo, entre el Estado Español y la Santa Sede a los efectos en debate.

2. Actuaciones de la Comisión relacionadas con la exención del ICIO para las actividades de la Iglesia Católica

24. Finalmente, el órgano jurisdiccional remitente se refiere a las respuestas a una serie de preguntas planteadas por varios miembros del Parlamento Europeo en los años 2006 y 2007 según las cuales la Comisión consideraba que "las instituciones religiosas no pueden quedar exentas del pago del ICIO por lo que se refiere a sus actividades económicas y comerciales". Si bien la Comisión entendió en un primer momento que la exención del ICIO se limitaba a las actividades puramente religiosas, no afectando a "empresas" en el sentido del artículo del 107.1 del TFUE, la Comisión confirmó que había indicios de que la exención del ICIO fuera más allá de actividades meramente religiosas e inició un procedimiento de cooperación con el Estado español para aclarar el asunto.¹² A este respecto, la Comisión de hecho solicitó las oportunas aclaraciones de las autoridades españolas a través de su carta de 9 de julio 2007, en donde la Comisión inició el procedimiento de cooperación con respecto a la posibilidad de una ayuda existente de conformidad con el artículo 17(2) del Reglamento (CE) N° 659/1999.¹³ Fruto de este procedimiento, las

¹² Véase el auto, sección 5ª(B).

¹³ Asunto SA.22829, España - Exención fiscal en favor de las instituciones católicas españolas (E 2/2007).

autoridades españolas publicaron la Orden EHA/2814/2009, a través de la cual la exención del ICIO resultaba similar en cuanto a su ámbito a la exención del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), el cual se encontraba claramente delimitado a inmuebles con fines estrictamente religiosos (véanse §§ 20 y 21 *supra*).¹⁴ En efecto es, la modificación del texto de la Orden del Ministerio de Hacienda de 5 de junio de 2001 (sobre la base del cual parecía concederse una exención total y permanente del ICIO a las construcciones, instalaciones y obras realizadas por la Iglesia Católica, con independencia de los fines religiosos o económicos de las mismas) a través de la Orden EHA/2814/2009 alivió las dudas que tenía la Comisión sobre la existencia de una ayuda de Estado en el sentido del artículo 107.1 del TFUE.

IV. ANÁLISIS

1. Introducción

25. El órgano remitente pregunta al Tribunal si la exención fiscal del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) de la que se beneficiaría la Iglesia Católica en relación con construcciones, instalaciones y obras realizadas en inmuebles destinados al desarrollo de actividades económicas es contraria al artículo 107 del TFUE.
26. A título preliminar, la Comisión observa que de la información contenida en el auto remitido por el órgano jurisdiccional no resulta claro si la normativa española, según ha sido desarrollada e interpretada por los distintos órganos del Estado (incluyendo sus tribunales), establece una exención del ICIO para la Iglesia Católica sin ningún límite, o bien si dicha exención se no aplica a supuestos de actividad empresarial de la Iglesia Católica.¹⁵ De lo relatado anteriormente, parecería que la situación actual en la normativa española (sobre todo a la vista de la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2014) es que la exención total y permanente prevista en el apartado 1.B) del artículo IV del Acuerdo sobre Asuntos Económicos suscrito entre el Estado Español y la Santa Sede el 3 de enero de 1979 con respecto a impuestos

¹⁴ Véase Respuestas de la Comisión Europea a las preguntas parlamentarias P-5490/2012 y P-5870/2012.

¹⁵ Véase en este sentido las sentencias del Tribunal Supremo de 19 de marzo de 2001 y de 3 de octubre de 2003, citadas anteriormente.

reales comprendería el ICIO. En otras palabras, las construcciones, instalaciones y obras realizadas por la Iglesia Católica, independientemente del fin al que se destinen las mismas, quedarían exentas del ICIO.

27. Con carácter preliminar, la Comisión recuerda que, en virtud de una jurisprudencia establecida, aunque no corresponde al Tribunal de Justicia en el marco de un procedimiento prejudicial pronunciarse sobre la conformidad del Derecho nacional con el Derecho de la Unión, el Tribunal es competente para proporcionar al órgano jurisdiccional remitente todos los elementos de interpretación pertenecientes al Derecho de la Unión que pueden permitirle apreciar tal conformidad para la resolución del asunto que le haya sido sometido.¹⁶
28. En el asunto de autos, el órgano jurisdiccional nacional desea conocer la opinión del Tribunal de Justicia en el marco de un asunto en el que dicho órgano nacional tiene que determinar si el ICIO era debido o no en relación con las obras de reforma y ampliación del edificio independiente de salón de actos del Colegio "La Inmaculada", propiedad de la Congregación de Escuelas Pías Provincia de Betania (que es una entidad de la Iglesia Católica). En este sentido, si el Tribunal considera que la exención del ICIO para el caso concreto en el que el sujeto pasivo realice actividades económicas entraría dentro del artículo 107.1 del TFUE, el órgano jurisdiccional remitente tomaría dicha interpretación en consideración para interpretar su Derecho Nacional de conformidad a la normativa de la Unión. Por ello, la Comisión considera que el Tribunal de Justicia puede deducir aquellas cuestiones que se refieran a la interpretación del Derecho de la Unión¹⁷ y proporcionar al órgano jurisdiccional remitente todos los elementos de interpretación pertenecientes al ámbito del Derecho de la Unión que puedan serle útiles para la resolución del asunto que le haya sido sometido.¹⁸

¹⁶ Véase entre otras muchas la sentencia de 26 de enero de 2010, *Transportes Urbanos*, C-118/08, EU:C:2010:39, apartado 23.

¹⁷ Véase sentencia de 4 de febrero de 1965, *Albatros*, C-20/64, EU:C:1965:8; sentencia de 15 de julio de 1964, *Costa/E.N.E.L.*, C-6/64, EU:C:1964:66; y sentencia de 30 de junio de 1966, *Vaassen-Goebbels*, C-61/65, EU:C:1966:39.

¹⁸ Véase sentencias de 15 de diciembre de 1993, *Hünermund y otros*, C-292/92, EU:C:1993:932, apartado 8; de 3 de mayo de 2001, *Verdonck y otros*, C-28/99, EU:C:2001:238, apartado 28; de 12 de julio de 2001, *Ordine degli Architetti y otros*, C-399/98, EU:C:2001:401, apartado 48, y de 27 de noviembre de 2001, *Lombardini y Mantovani*, C-285/99 y C-286/99, EU:C:2001:640, apartado 27.

29. En el presente caso, puede entenderse que mediante la cuestión prejudicial planteada se pide al Tribunal, en sustancia, que interprete el apartado primero del artículo 107 del TFUE, para dilucidar si podría constituir ayuda de Estado una exención fiscal del ICIO que beneficie a una entidad que pertenece a la Iglesia Católica en relación con las obras realizadas en inmuebles destinados al desarrollo de actividades que no tengan una finalidad estrictamente religiosa (en el caso concreto, actividades en el sector de la educación, a través de un colegio).

30. A continuación, la Comisión examinará los elementos relevantes de la noción de ayuda de Estado para el asunto de autos, tal y como se refleja en el artículo 107.1 del TFUE.

2. Concurrencia de las condiciones para la existencia de una ayuda de Estado a tenor del artículo 107.1 del TFUE

31. El artículo 107, apartado 1, del TFUE establece que "salvo que los Tratados dispongan otra cosa, serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones".

32. Así pues, el artículo 107.1 del TFUE sólo se aplica a las ayudas concedidas a "empresas", es decir a entidades que realizan una actividad económica. Para quedar enmarcada en la noción de ayuda de Estado, la medida examinada debe:

- ser concedida por el Estado y a través de recursos estatales;
- favorecer a determinadas empresas o la producción de determinados bienes;
- falsear o amenazar con falsear la competencia, y
- afectar al comercio entre los Estados miembros.

33. Los criterios establecidos en el artículo 107, apartado 1, del TFUE son acumulativos. Por ello, la medida objeto de examen constituye una ayuda estatal en el sentido del Tratado si se cumplen todas las condiciones antes mencionadas. A continuación la Comisión examinará cada uno de estos elementos a la luz de la cuestión planteada.

a) Noción de empresa y actividad económica

34. Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, una empresa es una entidad que ejerce una actividad económica, con independencia de su estatuto jurídico y de su modo de financiación.¹⁹ De esta manera, la clasificación de una entidad concreta como empresa depende totalmente de la naturaleza de sus actividades.
35. Para aclarar la distinción entre actividades económicas y no económicas, el Tribunal de Justicia ha dictaminado reiteradamente que cualquier actividad consistente en ofrecer bienes o servicios en un determinado mercado constituye una actividad económica.²⁰ No obstante, la distinción entre actividades económicas y no económicas depende de decisiones políticas y de la evolución económica de un Estado miembro determinado. Determinar si existe un mercado para determinados servicios puede depender de cómo se organicen dichos servicios en el Estado miembro en cuestión.²¹ Por ejemplo, actividades relacionadas con el ejercicio de la autoridad pública,²² los regímenes públicos en el ámbito de la seguridad social²³ o asistencia sanitaria han sido considerados como actividades no económicas.²⁴
36. En lo que se refiere a las actividades realizadas por la Iglesia Católica como tal, la Comisión señala que, según jurisprudencia reiterada, el concepto de *empresa* comprende *cualquier* entidad que ejerza una actividad económica, con independencia del estatuto jurídico de dicha entidad y de su modo de financiación.²⁵ Así pues, la clasificación de una entidad concreta como empresa depende totalmente

¹⁹ Véase sentencias de 12 de septiembre de 2000, *Pavlov y otros*, C-180/98 a C-184/98, EU:C:2000:428, apartado 74.

²⁰ Véase sentencias de 16 de junio de 1987, *Comisión/Italia*, C-118/85, EU:C:1987:283, apartado 7; de 18 de junio de 1998, *Comisión/Italia*, C-35/96, EU:C:1998:303, apartado 36; y de 12 de septiembre de 2000, *Pavlov y otros*, C-180/98 a C-184/98, EU:C:2000:428, apartado 75.

²¹ Véase sentencias de 17 de febrero de 1993, *Poucet y Pistre*, C-159/91 y C-160/91, EU:C:1993:63, apartados 16 a 20.

²² Véase sentencias de 19 de enero de 1994, *SAT/Eurocontrol*, C-364/92, EU:C:1994:7, apartado 27; de 26 de marzo de 2009, *Selex Sistemi Integrati/Comisión*, C-113/07 P, EU:C:2009:191, apartado 71.

²³ Véase, en general, sentencias de 17 de febrero de 1993, *Poucet y Pistre*, C-159/91 y C-160/91, EU:C:1993:63; y de 22 de enero de 2002, *Cisal e INAIL*, C-218/00, EU:C:2002:36.

²⁴ Véase sentencias de 4 de marzo de 2003, *FENIN*, T-319/99, EU:T:2003:50, Rec. 2003, p. II-357, de 11 de julio de 2006, *FENIN*, C-205/03P, EU:C:2006:453, Rec. 2006, p. I-6295, apartados 25 a 28.

²⁵ Véase entre otras sentencias de 23 de abril de 1991, *Höfner*, C-41/90, EU:C:1991:161, apartado 21; de 10 de enero de 2006, *Cassa di Risparmio di Firenze*, C-222/04, EU:C:2006:8, apartado 107 y ss.

de la naturaleza de sus actividades. El estatuto jurídico de una determinada entidad no es decisivo a efectos del artículo 107, apartado 1, del TFUE. El único criterio relevante al respecto es si la entidad ejerce o no una actividad económica. Por añadidura, la clasificación de una entidad como empresa se relaciona siempre con una actividad específica. Una entidad que realiza actividades económicas y no económicas se considerará una empresa únicamente en lo referente al primer tipo de actividades.

37. En vista de lo anterior, la Iglesia Católica y sus entidades pueden quedar comprendidas en el concepto de empresa a tenor del artículo 107.1 del TFEU en cuanto que realizan determinadas actividades económicas y en lo referente a estas actividades.
38. Ahora bien, en lo que se refiere a las actividades educativas, según la jurisprudencia, la educación pública organizada dentro del sistema nacional de educación financiada y supervisada por el Estado puede considerarse una actividad no económica. El Tribunal de Justicia dictaminó que el Estado "*al establecer y mantener tal sistema de enseñanza pública, financiado por lo general con cargo a fondos públicos y no por los alumnos o por sus padres, (...) no se propone realizar actividades remuneradas, sino que cumple su misión para con la población en los ámbitos social, cultural y educativo*".²⁶ Según la misma jurisprudencia, la naturaleza no económica de la educación pública no se ve afectada en principio por el hecho de que los alumnos o sus padres tengan que pagar gastos o matrículas que contribuyan a los gastos de funcionamiento del sistema. Estas aportaciones financieras a menudo solo cubren una fracción del verdadero coste del servicio y no pueden, por tanto, considerarse una remuneración por el servicio prestado. Por consiguiente, no alteran la naturaleza no económica de un servicio de educación general financiado predominantemente con cargo a fondos públicos. La educación pública organizada dentro del sistema nacional de educación financiada y supervisada por el Estado puede considerarse una actividad no económica.
39. La Comisión ha considerado que las actividades educativas se ejercen con fines no comerciales si se cumplen algunas condiciones específicas. En particular, la

²⁶ Véase sentencia de 11 de septiembre de 2007, *Comisión/Alemania*, C-318/05, EU:C:2007:495, apartado 68.

actividad debe ser comparable con la enseñanza pública y la escuela debe aplicar una política no discriminatoria de aceptación de alumnos; la escuela debe además aceptar alumnos discapacitados, aplicar convenios laborales colectivos, contar con estructuras conformes con las normas aplicables y publicar sus cuentas.²⁷

40. A este respecto, la Comisión recuerda que, conforme a jurisprudencia,²⁸ no constituyen actividad económica los cursos impartidos por determinados centros que forman parte del sistema de educación nacional y que se financian, total o parcialmente, con cargo a fondos públicos. Por ello debe distinguirse entre los servicios de educación pública y los servicios financiados predominantemente por los alumnos o sus padres o por ingresos comerciales. Por ejemplo, la educación superior financiada enteramente por los estudiantes entra claramente en esta última categoría. En algunos Estados miembros, las entidades públicas pueden ofrecer también servicios educativos que, por su naturaleza, estructura de financiación y la existencia de entidades privadas competidoras, deben ser considerados de naturaleza económica.
41. Tal y como acontece del expediente remitido por el órgano jurisdiccional, la ampliación del edificio sujeto al pago del ICIO tiene como objeto la reforma y ampliación del edificio del salón de actos del colegio La Inmaculada para dotarlo de un mínimo de 450 butacas donde se llevará a cabo reuniones de información a los padres, cursos, conferencias, actos institucionales como graduaciones, proyecciones audiovisuales, etc. Del expediente remitido también se deduce que la mayor parte de los inmuebles del Colegio La Inmaculada se destinan para educación con concierto económico (75%) mientras que el resto son para la congregación religiosa.²⁹

²⁷ Véase Decisión de la Comisión de 19 de diciembre de 2012 relativa a la ayuda estatal SA.20829 (C 26/2010, ex NN 43/2010 (ex CP 71/2006)) Régimen de exención del impuesto municipal sobre bienes inmuebles concedido a entidades no comerciales por los bienes inmuebles utilizados para fines específicos ejecutado por Italia (DOUE L166/24, de 18 de junio de 2013).

²⁸ Véase sentencias de 27 de septiembre de 1988, *Humbel y Edel*, C-263/86, EU:C:1988:451, apartados 17 y 18; de 7 de diciembre de 1993, *Wirth*, C-109/92, EU:C:1993:916, apartados 15 y 16; de 11 de septiembre de 2007, *Schwarz*, C-76/05, EU:C:2007:492, apartado 39. Véase también la sentencia del Tribunal de la AELC de 21 de febrero de 2008 en el asunto E-5/07, *Private Barnehagers Landsforbund/Órgano de Vigilancia de la AELC*, apartados 80-83.

²⁹ Véase el Informe del Técnico Municipal del Catastro de 4 de noviembre de 2010 determinando que sólo un 16,77% de la superficie del citado colegio es de uso para la congregación religiosa. A este respecto, la Comisión lamenta que la memoria del Colegio Nacional de Ingenieros de ICAI presentado el proyecto de obras en cuestión no esté completo en el expediente nacional remitido al Tribunal.

42. En este sentido, correspondería al órgano jurisdiccional remitente apreciar si las obras en cuestión se enmarcan dentro de actividades de concierto económico llevadas a cabo por el Colegio La Inmaculada, o si por el contrario, la renovación del salón de autos se encuentra destinada a otros fines, tales como su arrendamiento para otro tipo actividades a cambio de una remuneración. Sólo en este último caso, y suponiendo que dicha actividad comercial no fuera puramente accesoria (excluyéndose por tanto actividades circunstanciales que estén relacionadas directamente con el funcionamiento del colegio o que estén estrechamente vinculadas a su principal uso no económico), la Comisión considera que la exención del ICIO a la obra en cuestión resultaría en relación con una actividad económica, siempre que la actividad docente concertada entre dentro de la educación pública no constitutiva de actividad económica.
43. De manera más general, la Comisión considera que, para determinar si la exención del ICIO a la Iglesia Católica entra dentro del artículo 107.1 del TFUE, resulta crucial determinar los fines (económicos o no) a los que se destinen las construcciones, instalaciones y obras normalmente sujetas al impuesto. Actividades no económicas, tales como educativas, servicios de asistencia social, etc, donde resulte claro que no hay una situación de competencia con otros sectores prestando bienes o servicios similares en ese mercado, quedarían excluidas del ámbito del artículo 107.1 del TFUE.
44. Por lo tanto, según la Comisión, una interpretación de la exención del apartado 1.B) del artículo IV del Acuerdo que implique que el ICIO no se aplique a construcciones, instalaciones u obras realizadas en inmuebles propiedad de la Iglesia Católica, independientemente de la finalidad a la cual se destine dicho inmueble *podría* cumplir el requisito de "empresa llevando a cabo una actividad económica en el mercado". En cambio, si la exención del ICIO se limita a supuestos donde el inmueble en cuestión se destina a fines puramente religiosos o no económicos, la Comisión considera que dicha exención no entraría dentro del apartado 1 del artículo 107 del TFUE.

b) Medida imputable al Estado y recursos estatales

45. La imputabilidad al Estado de una medida de exención fiscal no ofrece lugar a dudas. El ICIO es un impuesto de carácter local que se encuentra regulado en el

artículo 100.1 de la Ley de Haciendas Locales, cuyo hecho imponible está constituido por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia, o para la que se exija presentación de declaración responsable o comunicación previa, siempre que la expedición de la licencia o la actividad de control corresponda al ayuntamiento de la imposición.

46. Una disminución de los ingresos fiscales del Estado en virtud de una exención o reducción fiscal equivale al consumo de fondos estatales. Este criterio se aplica también a las ayudas concedidas por entidades regionales o locales de los Estados miembros.³⁰
47. Por lo tanto, una exención del ICIO es imputable al Estado y constituye recursos estatales en el sentido del artículo 107.1 del TFUE.
48. Dicho lo anterior, podría plantearse la duda de si la exención del ICIO como impuesto real deriva del apartado 1.B) del artículo IV del Acuerdo sobre Asuntos Económicos suscrito entre el Estado Español y la Santa Sede el 3 de enero de 1979 o de las disposiciones normativas nacionales. Cabe señalar, al respecto, que el Acuerdo (artículo VI) establece que: "*La Santa Sede y el Gobierno español procederán **de común acuerdo** en la resolución de las dudas o dificultades que pudieran surgir en la interpretación o aplicación de cualquier cláusula del presente Acuerdo, inspirándose para ello en los principios que lo informan*" (énfasis añadido). Esta discrecionalidad parece que fue ejercida por el Estado español, al menos durante la adopción de la Orden del Ministerio de Hacienda de 5 de junio de 2001, donde se menciona explícitamente. En efecto, la exposición de motivos en dicha Orden menciona expresamente que "*en el marco de la voluntad concordada de ambas partes, expresada en el seno de la Comisión Técnica Iglesia Católica-Estado para Asuntos Económicos, y de acuerdo con el Consejo de Estado, se ha servido disponer*" que el ICIO es un impuesto real o de producto que entra dentro de la letra B) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo y que la Iglesia Católica disfruta de exención total y permanente en dicho impuesto.

³⁰ Véase sentencias de 14 de octubre de 1987, *Alemania/Comisión*, C-248/84, EU:C:1987:437, apartado 17, y de 6 de septiembre de 2006, *Portugal/Comisión*, C-88/03, EU:C:2006:511, apartado 55.

49. De lo anterior puede concluirse que, en todo caso, en el año 2001 (esto es, después de su adhesión a la UE) el Estado español ejerció su discrecionalidad en el marco de las negociaciones previstas en el Acuerdo para otorgar la exención del ICIO en cuestión, por lo que la misma sería imputable al Estado.
50. Finalmente, en este punto la Comisión considera importante recordar que, aunque el párrafo primero del artículo 351 del TFUE establece que las disposiciones del Tratado no afectarán a los derechos y las obligaciones que resulten de acuerdos celebrados con anterioridad a la entrada en vigor del Tratado entre uno o varios Estados miembros, por una parte, y uno o varios terceros Estados, por otra, de conformidad con el párrafo segundo del artículo 351, los Estados miembros recurrirán a todos los medios apropiados para eliminar las incompatibilidades entre los acuerdos antes mencionados y el Tratado. En la medida en que el Acuerdo establece que las instituciones católicas españolas se beneficien de la exención del ICIO independientemente de que se trate o no de una actividad económica, España tiene, por consiguiente, la obligación de tomar todas las medidas adecuadas para eliminar la incompatibilidad resultante.³¹

c) Ventaja selectiva de la medida

51. Respecto al requisito relativo a la existencia de una ventaja para el beneficiario, de reiterada jurisprudencia se desprende que se consideran ayudas de Estado las intervenciones que, bajo cualquier forma, puedan favorecer directa o indirectamente a las empresas o que pueden considerarse una ventaja económica que la empresa beneficiaria no hubiera obtenido en condiciones normales de mercado.³² En este sentido, el concepto de ayuda es más general que el de subvención, ya que comprende no sólo las prestaciones positivas, como las propias subvenciones, sino también las intervenciones de Estado que, bajo formas diversas, alivian las cargas que normalmente recaen sobre el presupuesto de una empresa y que, por ello, sin ser subvenciones, en el sentido estricto del término, son de la misma naturaleza y tienen

³¹ Véase en este sentido la sentencia de 28 de marzo de 1995, *The Queen v Secretary of State for the Home Department, ex parte Evans Medical and Macfarlan Smith*, ECLI:EU:C:1995:84, apartado 32; y de 4 de julio de 2000, *Comisión c. Portugal*, C-84/98, ECLI:EU:C:2000:359, apartados 38 y 40.

³² Véase la sentencia de 2 de septiembre de 2010, *Comisión/Deutsche Post*, C-399/08 P, EU:C:2010:481, apartado 40, y jurisprudencia citada.

efectos idénticos.³³

52. Una medida mediante la cual las autoridades públicas conceden a determinadas empresas un trato fiscal ventajoso que, aunque no implique una transferencia de fondos estatales coloque a los beneficiarios en una situación financiera más favorable que a los restantes contribuyentes, constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1.³⁴
53. En cambio, las ventajas resultantes de una medida general aplicable sin distinción a todos los operadores económicos no constituyen ayudas de Estado en el sentido del artículo 107 del TFUE.³⁵
54. El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) se aplica a las personas físicas o jurídicas que sean dueños de la construcción, instalación u obra, sean o no propietarios del inmueble sobre el que se realice aquélla. Se entiende por dueño de la construcción, instalación u obra quien soporte los gastos o el coste que comporte su realización.³⁶ La cantidad a pagar se calcula sobre la base del coste real y efectivo de las obras en cuestión sobre la cual se aplica una cuota fijada por la entidad municipal que no supera el 4%.³⁷ De esta forma, la exención del pago de dicho impuesto en favor de una empresa determinada la libera de una carga que normalmente recaería sobre su presupuesto, colocándola en una situación financiera más favorable que a los restantes contribuyentes. En el presente asunto, se trataría pues, en principio, de una ventaja selectiva concedida sobre las construcciones, instalaciones u obras realizadas por la Iglesia Católica en sus inmuebles.

³³ Véanse las sentencias de 8 de noviembre de 2001, *Adria-Wien*, C-143/99, EU:C:2001:598, apartado 38, y de 8 de septiembre de 2011, *Paint Graphos*, C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550, apartado 45 y jurisprudencia citada.

³⁴ Véanse las sentencias de 15 de marzo 1994, *Banco Exterior de España*, C-387/92, EU:C:1994:100, apartado 14, y de 8 de septiembre de 2011, *Paint Graphos y otros*, C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550, apartado 46 y jurisprudencia citada.

³⁵ Véanse las sentencias de 15 de noviembre de 2011, *Comisión/Government of Gibraltar*, C-106/09 P y C-107/09 P, EU:C:2011:732, apartado 73 y, en el mismo sentido, las sentencias de 19 de septiembre de 2000, *Alemania/Comisión*, C-156/98, EU:C:2000:467, apartado 22, y de 15 de junio de 2006, *Air Liquide Industries Belgium*, C-393/04 y C-41/05, EU:C:2006:403, apartado 32 y jurisprudencia citada.

³⁶ Véase el artículo 101.1 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.

³⁷ Véase el artículo 102 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.

55. La Comisión recuerda que la apreciación de la selectividad en el caso de medidas fiscales requiere que se determine si, en el marco de un régimen jurídico concreto, una medida nacional puede favorecer a "determinadas empresas o producciones" en relación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por el referido régimen.³⁸ La determinación del marco de referencia reviste especial importancia en el caso de las medidas fiscales, puesto que la propia existencia de una ventaja selectiva sólo puede apreciarse en relación con una imposición considerada "normal".
56. Así pues, se requiere, en primer lugar, determinar cuál es el "sistema de referencia", es decir, el tratamiento generalmente aplicable dentro del régimen jurídico de que se trate, para examinar a continuación si se reserva un tratamiento diferente a una o varias empresas determinadas y, por último, si la naturaleza y la estructura del sistema de que se trate explica y justifica la diferencia de trato.³⁹ Por añadidura, corresponde al Estado miembro que ha introducido tal diferenciación entre empresas en materia de cargas demostrar que está efectivamente justificada por la naturaleza y la estructura del sistema de que se trate.
57. En el caso de autos, según lo explicado anteriormente, el sistema de referencia (la imposición "normal") sería el ICIO, al cual está sujeto el dueño de las construcciones, instalaciones u obras realizadas en un bien inmueble.⁴⁰
58. El trato diferenciado en cuestión sería la exención del ICIO sobre las construcciones, instalaciones u obras realizadas a los inmuebles de unos dueños determinados, en el asunto que nos ocupa, la Iglesia Católica, independientemente de la finalidad (religiosa o no) a la que se destinen las mismas.
59. El auto de remisión no contiene referencia alguna a una posible justificación con arreglo a la "lógica y estructura" del ICIO o del sistema fiscal en su conjunto, que

³⁸ Véase las sentencias de 8 de noviembre de 2001, *Adria-Wien*, C-143/99, EU:C:2001:598, apartado 41, y de 22 de diciembre de 2008, *British Aggregates/Comisión*, C-487/06 P, EU:C:2008:757, apartado 82 y jurisprudencia citada.

³⁹ Véase la sentencia de 6 de septiembre de 2006, *Portugal/Comisión*, C-88/03, EU:C:2006:511, apartado 52; en el mismo sentido, sentencia de 15 de diciembre de 2005, *Unicredito Italiano*, C-148/04, EU:C:2005:774, apartado 51.

⁴⁰ Véase el artículo 101.1 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.

permita considerar que una exención de pago del ICIO en beneficio de la Iglesia Católica como justificada por la naturaleza y la estructura del sistema. Según la jurisprudencia, una medida que establece una excepción a la aplicación del sistema fiscal general puede verse justificada por la naturaleza y la estructura general del sistema fiscal si el Estado miembro de que se trate puede demostrar que dicha medida se deriva directamente de los principios fundadores o rectores de su sistema fiscal. A este respecto, debe distinguirse entre, por un lado, los objetivos de un régimen fiscal particular que le sean externos y, por otro, los aspectos inherentes al propio sistema fiscal y necesarios para la consecución de estos objetivos.⁴¹

60. En el asunto de autos, la exención no parecería relacionarse con los objetivos o la lógica del impuesto, en concreto cuando las obras en cuestión se destinen a actividades económicas, donde la propia sentencia del Tribunal Supremo de 3 de octubre de 2003 (5899/1998) mencionada anteriormente reconoce la aplicación del ICIO.
61. La Comisión observa, al respecto, que la exención del ICIO para las construcciones, instalaciones u obras realizadas por la Iglesia Católica independientemente del destino (religioso o económico) de las mismas difícilmente podría derivarse de la estructura y naturaleza de las exenciones contempladas en el Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado Español y la Santa Sede de 3 de enero de 1979. El artículo 1.A) de dicho Acuerdo exime a la Iglesia Católica del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) con respecto a inmuebles claramente destinados a actividades puramente religiosas, mientras que el artículo 1.D) del Acuerdo también exime a los mismos inmuebles de contribuciones especiales. Lo mismo podría decirse de la exención total del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y Transmisiones Patrimoniales prevista en el artículo 1.C), al estar limitada a que "los bienes o derechos adquiridos se destinen al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado y al ejercicio de la caridad". Parecería que el propio artículo 1.B) del Acuerdo, el cual otorga una exención total y permanente de impuestos reales o de producto, sobre la renta y sobre el patrimonio a la Iglesia Católica, se encontraría igualmente limitado a la vista de la naturaleza económica de las actividades de la Iglesia Católica: *"Esta exención no alcanzará a los rendimientos*

⁴¹ Véase, por ejemplo, asunto *Portugal/Comisión*, C-88/03, citado en nota 39, apartado 81.

que pudieran obtener por el ejercicio de explotaciones económicas ni a los derivados de su patrimonio, cuando su uso se halle cedido, ni a las ganancias de capital, ni tampoco a los rendimientos sometidos a retención en la fuente por impuestos sobre la renta". Por lo tanto, la naturaleza de la exención sobre impuestos reales, como el ICIO, tal y como se contiene en el Acuerdo, no parecería incluir supuestos donde las construcciones, instalaciones y obras realizadas por la Iglesia Católica se destinasen a fines no estrictamente religiosos, y en todo caso, no incluiría aquéllos relacionados con el ejercicio de actividades económicas.

62. En resumen, se puede concluir de lo anterior que la exención de un impuesto municipal sobre construcciones, instalaciones y obras que beneficia a las construcciones, instalaciones y obras llevadas a cabo por la Iglesia Católica constituye una ventaja selectiva y no parece, *a priori*, una medida general donde el tratamiento diferenciado fuese conforme a la lógica y estructura del sistema fiscal.

d) *Falseamiento o amenaza de falseamiento de la competencia y afectación de los intercambios comerciales entre Estados miembros*

63. Cuando las ayudas concedidas por un Estado miembro refuerzan la posición de una empresa respecto a otras empresas que compiten en el comercio dentro de la Unión, debe considerarse que estas últimas se ven afectadas por estas ayudas.⁴² Basta con que el beneficiario de la ayuda compita con otras empresas en mercados abiertos a la competencia⁴³ y al comercio entre los Estados miembros. A este respecto, no es necesario que las empresas beneficiarias participen en los intercambios comerciales en la Unión. En efecto, cuando un Estado miembro concede una ayuda a empresas, la actividad interior puede mantenerse o aumentar, con la consecuencia de que disminuyen con ello las posibilidades de las empresas establecidas en otros Estados miembros de penetrar en el mercado del Estado miembro en cuestión.⁴⁴

64. En el caso en que la exención del ICIO con respecto a construcciones, instalaciones

⁴² Véase en particular, las sentencias de 17 de septiembre de 1980, *Philip Morris/Comisión*, C-730/79, EU:C:1980:209, apartado 11; y de 22 de noviembre de 2001, *Ferring*, C-53/00, EU:C:2001:627, apartado 21.

⁴³ Véase sentencia de 30 de abril de 1998, *Het Vlaamse Gewest/Comisión*, T-214/95, EU:T:1998:77, apartado 46.

⁴⁴ Véase sentencia de 14 de enero de 2015, *Eventech*, C-518/13, EU:C:2015:9, apartado 67, sentencia de 8 de mayo de 2013, *Libert y otros*, C-197/11, EU:C:2013:288, apartado 78 y jurisprudencia citada.

y obras realizadas por la Iglesia Católica y destinadas a actividades económicas, estas condiciones parecen satisfechas. En todo caso, ésta es una cuestión de hecho que incumbe al órgano jurisdiccional remitente verificar.

V. CONCLUSIÓN

65. A la vista de lo anterior, la Comisión sugiere responder a la cuestión planteada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo N° 4 de Madrid de la siguiente manera:

La exención a la Iglesia Católica del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras en relación a aquellas construcciones, instalaciones y obras realizadas con fines destinados al desarrollo de actividades económicas y no de actividades estrictamente religiosas (u otras actividades no económicas) está comprendida en el ámbito del artículo 107.1 del TFUE.

Petra NĚMEČKOVÁ

Flavia TOMAT

Gustavo LUENGO

Agentes de la Comisión