

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ066908

**TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA**

Sentencia de 27 de junio de 2017

Gran Sala

Asunto n.º C-74/16

**SUMARIO:**

**Ayudas de Estado. ICIO. Beneficios fiscales. Exenciones. Iglesia Católica y otras confesiones religiosas.** La exención fiscal de la cual se beneficia una congregación de la Iglesia Católica por las obras realizadas en un inmueble destinado al ejercicio de actividades sin una finalidad estrictamente religiosa, puede estar comprendida en el ámbito de la prohibición establecida en el art. 107.1 TFUE, si tales actividades son de carácter económico y en la medida en que lo sean, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente [Vid. STJUE de 9 de octubre de 2014, asunto n.º C-522/13 (NFJ055671)]. Puede constituir una ayuda de estado contraria al TFUE ya que la Congregación religiosa puede considerarse una empresa ya que el hecho de que la oferta de productos y servicios se haga sin ánimo de lucro no obsta para que la entidad que efectúa tales operaciones en el mercado deba ser considerada una empresa cuando dicha oferta compita con las de otros operadores con ánimo de lucro. En este caso la Congregación desarrolla tres tipos de actividad en el colegio, a saber: actividades estrictamente religiosas, enseñanza subvencionada por el Estado español y educación libre sin el apoyo financiero de dicho Estado miembro. Además, la referida entidad presta a sus alumnos servicios complementarios de restauración y de transporte. En el caso de que la obra a realizar en el salón de actos del centro beneficiada por la exención controvertida estuviera reservado únicamente a actividades enseñanza subvencionadas por el Estado español la exención controvertida quedaría fuera del ámbito de la prohibición establecida en el art. 107.1 TFUE, pero de no ser así sí podría entrar en juego dicha prohibición, puesto que concurren los cuatro requisitos predicados de las ayudas de Estado. Se da una ventaja económica selectiva otorgada directa o indirectamente mediante fondos estatales y es imputable al Estado y si el órgano jurisdiccional comprueba que la exención en el ICIO de la que pudiera disfrutar la Congregación tiene como consecuencia que fuese más atractiva la prestación de sus servicios de enseñanza respecto de la de otros centros entonces se daría el requisito de afectar a los intercambios comerciales [Vid., auto Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n.º 4 de Madrid, de 26 de enero de 2016, recurso n.º 247/2014 (NFJ065740), en el que se plantea la cuestión prejudicial que aquí se resuelve].

**PRECEPTOS:**

RDLeg. 2/2004 (TRLHL), arts. 100 a 103.

Acuerdo de 3 de enero de 1979 (Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos económicos), arts. IV y VI.

Orden EHA/2814/2009 (Aclara la inclusión del ICIO en el Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre asuntos económicos), art. único.

Orden de 5 de junio de 2011 (Aclara la inclusión del ICIO en el Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre asuntos económicos), apdo. Segundo.

Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), arts. 107, 108 y 267.

**PONENTE:***Don A. Arabadjiev*

En el asunto C-74/16,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n.º 4 de Madrid, mediante auto de 26 de enero de 2016, recibido en el Tribunal de Justicia el 10 de febrero de 2016, en el procedimiento entre

**Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania**

y

**Ayuntamiento de Getafe,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala),

integrado por el Sr. K. Lenaerts, Presidente, el Sr. A. Tizzano, Vicepresidente, los Sres. M. Ilešič, L. Bay Larsen, T. von Danwitz y E. Juhász, las Sras. M. Berger y A. Prechal y los Sres. M. Vilaras y E. Regan, Presidentes de Sala, y los Sres. A. Rosas, A. Arabadjiev (Ponente), M. Safjan, D. Šváby y E. Jarašiūnas, Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sra. M. Ferreira, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 10 de enero de 2017; consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de la Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, por los Sres. M. Muñoz Pérez y A. Fanjul Guerricaechevarría, abogados;
- en nombre del Ayuntamiento de Getafe, por la Sra. L. López Díez, abogada;
- en nombre del Gobierno español, por los Sres. M.A. Sampol Pucurull y A. Rubio González, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. G. Luengo y las Sras. P. Němečková y F. Tomat, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 16 de febrero de 2017;

dicta la siguiente

**Sentencia**

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 107 TFUE, apartado 1.

2. Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre la Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (Comunidad de Casa de Escuelas Pías de Getafe, PP. Escolapios) (en lo sucesivo, «Congregación») y el Ayuntamiento de Getafe (Madrid) (en lo sucesivo, «Ayuntamiento») en relación con la desestimación por este último de la solicitud de la Congregación de que se le devolviese una cantidad que había abonado en concepto de Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

**Marco jurídico**

**Derecho internacional**

3. El artículo IV del Acuerdo sobre Asuntos Económicos suscrito entre el Estado Español y la Santa Sede el 3 de enero de 1979 (en lo sucesivo, «Acuerdo de 3 de enero de 1979») establece lo siguiente:

«1. 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:

[...]

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.

[...]»

4. De conformidad con el artículo VI de dicho Acuerdo:

«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.»

### ***Derecho español***

5. El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (en lo sucesivo, «ICIO») es un impuesto municipal que fue introducido por la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales (BOE n.º 313, de 30 de diciembre de 1988, p. 36636). En el momento en que ocurrieron los hechos del litigio principal se regía por los artículos 100 a 103 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 (BOE n.º 59, de 9 de marzo de 2004, p. 10284; en lo sucesivo, «texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales»).

6. A tenor del artículo 100, apartado 1, del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales: «El [ICIO] 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.»

7. De conformidad con el artículo 101, apartado 1, de dicho texto refundido:

«Son sujetos pasivos de este impuesto, a título de contribuyentes, las personas físicas, personas jurídicas o entidades [...] que sean dueños de la construcción, instalación u obra, sean o no propietarios del inmueble sobre el que se realice aquélla.

A los efectos previstos en el párrafo anterior tendrá la consideración de dueño de la construcción, instalación u obra quien soporte los gastos o el coste que comporte su realización.»

8. Mediante 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 n.º 144, de 16 de junio de 2001, p. 21427; en lo sucesivo, «Orden de 5 de junio de 2001»), el Ministerio español de Hacienda precisó, en el apartado primero de la parte dispositiva de la citada Orden, 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 [...] de 3 de enero de 1979» y, en el apartado segundo de dicha parte dispositiva, 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 [ICIO]».

9. Como precisa el órgano jurisdiccional remitente, la citada Orden reconoció, en favor de la Iglesia Católica, la exención total del ICIO respecto de los inmuebles pertenecientes a ésta, con independencia de la naturaleza de las actividades a las que dichos inmuebles estuviesen destinados.

10. La 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 n.º 254, de 21 de octubre de 2009, p. 88046; en lo sucesivo, «Orden de 15 de octubre de 2009»), sustituyó el apartado segundo de la parte dispositiva de la Orden de 5 de junio de 2001 por el siguiente texto:

«La 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 sus casas, disfrutaban de exención total y permanente en el [ICIO], para todos aquellos inmuebles que estén exentos de la Contribución Territorial Urbana (actualmente, Impuesto sobre Bienes Inmuebles).»

11. Como se desprende de las indicaciones aportadas por el órgano jurisdiccional remitente, de esta modificación se derivaba que la Iglesia Católica disfrutaba de una exención del ICIO aplicable únicamente a los inmuebles destinados a fines exclusivamente religiosos.

12. El órgano jurisdiccional remitente aclara que la Orden de 15 de octubre de 2009 fue anulada por sentencia de 9 de diciembre de 2013 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y que dicha anulación fue confirmada mediante sentencia de 19 de noviembre de 2014 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, debido, en particular, a que con la citada Orden se reducía el alcance de la exención prevista en el artículo IV, apartado 1, letra B), del Acuerdo de 3 de enero de 1979.

#### Litigio principal y cuestión prejudicial

13. La Congregación, inscrita en el Registro de Entidades Religiosas del Ministerio de Justicia español, está acogida al Acuerdo de 3 de enero de 1979. Es propietaria de un conjunto de edificios, sitios en Getafe, en los que se ubica el colegio «La Inmaculada», que ella gestiona.

14. El 4 de marzo de 2011, la Congregación solicitó licencia para la reforma y ampliación del edificio del salón de actos de dicho colegio, destinado, en particular, a la celebración de reuniones, cursos y conferencias, con la finalidad de dotarlo de cuatrocientos cincuenta asientos. La referida licencia fue concedida el 28 de abril de 2011 y la Congregación abonó el ICIO por importe de 23 730,41 euros.

15. Posteriormente, la Congregación presentó una solicitud de devolución de la mencionada cantidad, al considerar que estaba exenta del pago del referido impuesto en virtud de la Orden de 5 de junio de 2001, que implementa el artículo IV, apartado 1, letra B), del Acuerdo de 3 de enero de 1979.

16. Dicha solicitud fue desestimada mediante resolución de 6 de noviembre de 2013 del Órgano de Gestión Tributaria del Ayuntamiento, al considerar que la referida exención no era aplicable dado que se había solicitado para una actividad no relacionada con los fines religiosos de la Iglesia Católica.

17. La Congregación impugna la citada resolución, confirmada en reposición, mediante el recurso interpuesto ante el órgano jurisdiccional remitente, alegando que no estaba obligada al pago de la cantidad abonada en concepto de ICIO, al considerar que el artículo IV, apartado 1, letra B), del Acuerdo de 3 de enero de 1979 debe interpretarse en el sentido de que la exime de dicho impuesto con independencia del destino del inmueble que constituya la base imponible del mismo.

18. El Ayuntamiento replica que, en virtud de la Orden de 15 de octubre de 2009, la exención del ICIO se aplica solamente a aquellos inmuebles exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles por el hecho de estar destinados a los fines religiosos de la Iglesia Católica y que, de no existir tal limitación, dada la trascendencia del

ejercicio de actividades económicas por parte de la Iglesia Católica (gestión de colegios, de hospitales, etc.), tal exención podría resultar incompatible con las disposiciones de Derecho de la Unión en materia de ayudas estatales.

**19.** El órgano jurisdiccional remitente señala que, si bien la cuestión de la conformidad con el Derecho de la Unión de la exención del ICIO de la que disfruta la Iglesia Católica no se ha planteado nunca ante los tribunales españoles, la Comisión Europea sí la ha abordado, pero sin adoptar una decisión definitiva al respecto. El órgano jurisdiccional remitente precisa, en relación con este extremo, que la exención de que se trata no se limita —en contra de lo que consideró dicha institución— a las construcciones, instalaciones y obras de la Iglesia Católica destinadas a fines exclusivamente religiosos.

**20.** Remitiéndose también a los apartados 19 a 23 de la sentencia de 9 de octubre de 2014, Ministerio de Defensa y Navantía (C-522/13, EU:C:2014:2262), el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si la exención del ICIO de la que disfruta la Iglesia Católica aunque el destino del bien afectado por dicha medida se inserte en el ejercicio de una actividad económica por parte de ésta podría constituir una ayuda estatal en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1.

**21.** En estas circunstancias, el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n.º 4 de Madrid decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia 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?»

### **Sobre la cuestión prejudicial**

#### ***Sobre la admisibilidad de la petición de decisión prejudicial***

**22.** El Gobierno español cuestiona la admisibilidad de la petición de decisión prejudicial. Según dicho Gobierno, por una parte, la cuestión prejudicial es hipotética, en la medida en que, sin guardar relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal, pretende obtener una opinión consultiva general acerca de la exención del ICIO de la que disfruta la Iglesia Católica respecto al régimen de las ayudas estatales.

**23.** Por otra parte, el Gobierno español afirma que la petición de decisión prejudicial adolece de graves defectos en lo relativo a la descripción de los elementos de hecho o de Derecho necesarios para permitir al Tribunal de Justicia responder de manera útil a la cuestión planteada. A su juicio, el auto de remisión no contiene ninguna descripción de la actividad que desarrolla la Congregación -sobre todo en el inmueble afectado por la exención fiscal controvertida en el litigio principal-, ni de su estructura y su organización económica. Añade que el órgano jurisdiccional remitente no ha indicado los motivos precisos que le llevaron a considerar necesario plantear la cuestión prejudicial.

**24.** A este respecto, debe recordarse que, según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, dentro del marco de la cooperación entre éste y los órganos jurisdiccionales nacionales establecida por el artículo 267 TFUE, corresponde exclusivamente al juez nacional que conoce del litigio y que ha de asumir la responsabilidad de la decisión jurisdiccional que debe adoptarse, apreciar, a la luz de las particularidades de cada asunto, tanto la necesidad de una decisión prejudicial para poder dictar sentencia, como la pertinencia de las cuestiones que plantea al Tribunal de Justicia. Por consiguiente, cuando las cuestiones planteadas se refieran a la interpretación del Derecho de la Unión, el Tribunal de Justicia está, en principio, obligado a pronunciarse (sentencia de 21 de diciembre de 2016, Vervloet y otros, C-76/15, EU:C:2016:975, apartado 56 y jurisprudencia citada).

**25.** De ello se desprende que las cuestiones relativas al Derecho de la Unión gozan de una presunción de pertinencia. La negativa del Tribunal de Justicia a pronunciarse sobre una cuestión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional nacional sólo es posible cuando resulte evidente que la interpretación del Derecho de la Unión solicitada no guarda relación alguna ni con la realidad ni con el objeto del litigio principal, cuando el problema sea

de naturaleza hipotética o cuando el Tribunal de Justicia no disponga de los elementos de hecho y de Derecho necesarios para responder adecuadamente a las cuestiones que se le hayan planteado (sentencia de 21 de diciembre de 2016, Vervloet y otros, C-76/15, EU:C:2016:975, apartado 57).

**26.** A este respecto, procede recordar que la necesidad de llegar a una interpretación del Derecho de la Unión eficaz para el juez nacional exige que éste defina el contexto fáctico y el régimen normativo en el que se inscriben las cuestiones que plantea o que, al menos, explique los supuestos de hecho en los que se basan tales cuestiones. Estas exigencias son especialmente pertinentes en el ámbito de la competencia, que se caracteriza por situaciones de hecho y de Derecho complejas (sentencia de 21 de noviembre de 2013, Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, apartado 20).

**27.** Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, es importante también que el juez nacional indique las razones precisas que le han conducido a plantearse la interpretación del Derecho de la Unión y a estimar necesario someter cuestiones prejudiciales al Tribunal de Justicia (sentencia de 21 de noviembre de 2013, Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, apartado 21).

**28.** Para empezar, en el presente asunto, del auto de remisión se desprende que la cuestión que se ha planteado, en particular, ante el órgano jurisdiccional remitente es si el artículo 107 TFUE se opone a que la Congregación, en virtud de la Orden de 5 de junio de 2001, que implementa el artículo IV, apartado 1, letra B), del Acuerdo de 3 de enero de 1979, pueda disfrutar de la exención fiscal controvertida en el litigio principal.

**29.** Del auto de remisión se deduce que el órgano jurisdiccional remitente considera que, para poder pronunciarse sobre el recurso del que conoce, debe examinar la conformidad de tal exención con el artículo 107 TFUE. Las dudas que alberga a este respecto se desprenden claramente del referido auto.

**30.** En estas circunstancias, no resulta evidente que la interpretación del Derecho de la Unión solicitada por el órgano jurisdiccional remitente se refiera a un problema hipotético o no guarde relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal.

**31.** A continuación, como ha señalado la Abogado General en el punto 25 de sus conclusiones, el auto de remisión expone las disposiciones pertinentes del Acuerdo de 3 de enero de 1979 y del Derecho tributario español, así como la práctica administrativa y la jurisprudencia nacional relacionadas con ellas, sin que, por lo demás, el Gobierno español haya indicado ningún elemento de utilidad para la comprensión del asunto que el órgano jurisdiccional remitente no haya mencionado.

**32.** Por último, en cuanto a la descripción del contexto fáctico, el auto de remisión contiene datos suficientes para comprender tanto la cuestión prejudicial como su alcance.

**33.** Por tanto, ha de considerarse que el auto de remisión contiene los elementos de hecho y de Derecho que permitirán al Tribunal de Justicia dar una respuesta útil al órgano jurisdiccional remitente. Además, el auto de remisión ha permitido a los interesados a los que se refiere el artículo 23, párrafo segundo, del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea presentar sus observaciones de conformidad con dicha disposición.

**34.** De lo expuesto se deduce que la petición de decisión prejudicial es admisible.

#### ***Sobre el fondo***

**35.** Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si una exención fiscal como la controvertida en el litigio principal, de la cual se beneficia una congregación de la Iglesia Católica por las obras realizadas en un inmueble destinado al ejercicio de actividades sin una finalidad estrictamente religiosa, puede estar comprendida en el ámbito de la prohibición establecida en el artículo 107 TFUE, apartado 1.

**36.** Con carácter preliminar, debe recordarse que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en el marco del procedimiento de cooperación entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia establecido por el artículo 267 TFUE, corresponde a éste proporcionar al juez nacional una respuesta útil que le permita dirimir el litigio del que conoce. Desde este punto de vista, incumbe, en su caso, al Tribunal de Justicia reformular las cuestiones que se le planteen. El hecho de que un órgano jurisdiccional nacional, en el plano formal, haya formulado una cuestión prejudicial refiriéndose a determinadas disposiciones del Derecho de la Unión no impide que el Tribunal de Justicia proporcione a ese órgano jurisdiccional todos los elementos de interpretación que puedan permitirle resolver el asunto del que conoce, aun cuando no haya hecho referencia a ellos al formular sus cuestiones. A este respecto, corresponde al Tribunal de Justicia deducir del conjunto de elementos aportados por el órgano jurisdiccional nacional y, especialmente, de la motivación de la resolución de remisión, los elementos del Derecho de la Unión que requieren una interpretación, teniendo en cuenta el objeto del litigio (sentencia de 15 de octubre de 2015, Biovet, C-306/14, EU:C:2015:689, apartado 17 y jurisprudencia citada).

**37.** En el presente asunto, a la vista, en particular, de las observaciones presentadas por el Reino de España y la Comisión, para dar al órgano jurisdiccional remitente tales elementos de interpretación útiles, procede responder a la cuestión prejudicial planteada no sólo en relación con el artículo 107 TFUE, apartado 1, sino también con el artículo 108 TFUE, apartados 1 y 3.

*Sobre el concepto de «ayuda estatal» en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1*

**38.** Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la calificación de «ayuda estatal» en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, exige que concurren todos los requisitos previstos en dicha disposición. Así, en primer lugar, debe tratarse de una intervención del Estado o mediante fondos estatales. En segundo lugar, tal intervención debe poder afectar a los intercambios comerciales entre los Estados miembros. En tercer lugar, debe conferir una ventaja selectiva a su beneficiario. En cuarto lugar, debe falsear o amenazar con falsear la competencia (sentencias de 21 de diciembre de 2016, Comisión/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, apartado 40, y de 21 de diciembre de 2016, Comisión/World Duty Free Group SA y otros, C-20/15 P y C-21/15 P, EU:C:2016:981, apartado 53).

**39.** Por otra parte, el Derecho de la Unión en materia de competencia y, en particular, la prohibición establecida en el artículo 107 TFUE, apartado 1, tienen por objeto las actividades de las empresas (véanse, en este sentido, las sentencias de 23 de marzo de 2006, Enirisorse, C-237/04, EU:C:2006:197, apartados 27 y 28, y de 5 de marzo de 2015, Comisión y otros/Versalis y otros, C-93/13 P y C-123/13 P, EU:C:2015:150, apartado 88).

**40.** De ello se deduce que, en el presente asunto, debe examinarse, en primer lugar, si la Congregación puede ser calificada de «empresa» a efectos del artículo 107 TFUE, apartado 1; en segundo lugar, si la exención fiscal controvertida en el litigio principal confiere a la Congregación una ventaja económica selectiva; en tercer lugar, si dicha medida constituye una intervención del Estado español o mediante fondos de dicho Estado miembro, y, por último, en cuarto lugar, si la referida exención puede afectar a los intercambios comerciales entre los Estados miembros y falsear o amenazar con falsear la competencia dentro del mercado interior.

*Sobre los conceptos de «empresa» y de «actividad económica»*

**41.** Según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, en el contexto del Derecho de la competencia, 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 (sentencia de 10 de enero de 2006, Cassa di Risparmio di Firenze y otros, C-222/04, EU:C:2006:8, apartado 107).

**42.** De ello resulta que el carácter público o privado de la entidad que ejerce la actividad de que se trate no puede afectar a la cuestión de si dicha entidad reviste o no la condición de «empresa».

**43.** Por otra parte, en la medida en que la actividad de que se trate pueda calificarse de «económica», el hecho de que sea ejercida por una comunidad religiosa no obsta a la aplicación de las normas del Tratado, entre

ellas las que regulan el Derecho de la competencia (véase, en este sentido, la sentencia de 5 de octubre de 1988, Steymann, 196/87, EU:C:1988:475, apartados 9 y 14).

**44.** Para determinar si las actividades de que se trata son las propias de una «empresa» en el sentido del Derecho de la Unión en materia de competencia, ha de indagarse cuál es la naturaleza de tales actividades, de tal modo que la calificación de «actividad económica» debe examinarse respecto de cada una de las distintas actividades ejercidas por una determinada entidad (véanse, en este sentido, las sentencias de 24 de octubre de 2002, Aéroports de Paris/Comisión, C-82/01 P, EU:C:2002:617, apartado 75, y de 1 de julio de 2008, MOTOE, C-49/07, EU:C:2008:376, apartado 25).

**45.** Constituye una actividad económica toda actividad consistente en ofrecer bienes o servicios en un mercado determinado (sentencia de 10 de enero de 2006, Cassa di Risparmio di Firenze y otros, C-222/04, EU:C:2006:8, apartado 108).

**46.** El hecho de que la oferta de productos y servicios se haga sin ánimo de lucro no obsta para que la entidad que efectúa tales operaciones en el mercado deba ser considerada una empresa cuando dicha oferta compita con las de otros operadores con ánimo de lucro (sentencia de 1 de julio de 2008, MOTOE, C-49/07, EU:C:2008:376, apartado 27).

**47.** Constituyen servicios que pueden ser calificados de «actividades económicas» las prestaciones realizadas normalmente a cambio de una remuneración. La característica esencial de la remuneración reside en el hecho de que constituye la contrapartida económica de la prestación considerada (véase, por analogía, la sentencia de 11 de septiembre de 2007, Schwarz y Gootjes-Schwarz, C-76/05, EU:C:2007:492, apartados 37 y 38 y jurisprudencia citada).

**48.** En estas circunstancias, debe considerarse que los cursos que imparten centros de enseñanza financiados esencialmente con fondos privados que no proceden del propio prestador de los servicios constituyen servicios, puesto que el objetivo perseguido por tales centros consiste, en efecto, en ofrecer un servicio a cambio de una remuneración (véanse, por analogía, las sentencias de 11 de septiembre de 2007, Schwarz y Gootjes-Schwarz, C-76/05, EU:C:2007:492, apartado 40, y de 11 de septiembre de 2007, Comisión/Alemania, C-318/05, EU:C:2007:495, apartado 69).

**49.** No es necesario que el servicio sea pagado fundamentalmente por los alumnos o por sus padres, en la medida en que el carácter económico de una actividad no depende del hecho de que el servicio sea pagado por sus beneficiarios (véanse, por analogía, las sentencias de 11 de septiembre de 2007, Schwarz y Gootjes-Schwarz, C-76/05, EU:C:2007:492, apartado 41, y de 11 de septiembre de 2007, Comisión/Alemania, C-318/05, EU:C:2007:495, apartado 70).

**50.** Ahora bien, no cabe afirmar lo mismo por lo que respecta a los cursos impartidos por determinados centros que forman parte de un sistema público de enseñanza y que se financian, total o parcialmente, con cargo a fondos públicos. En efecto, al establecer y mantener tal sistema público de enseñanza, financiado por lo general con cargo a fondos públicos y no por los alumnos o por sus padres, el Estado no se propone realizar actividades remuneradas, sino que cumple su misión hacia la población en los ámbitos social, cultural y educativo (véanse, por analogía, las sentencias de 11 de septiembre de 2007, Schwarz y Gootjes-Schwarz, C-76/05, EU:C:2007:492, apartado 39, y de 11 de septiembre de 2007, Comisión/Alemania, C-318/05, EU:C:2007:495, apartado 68).

**51.** En este contexto, no se descarta que un mismo centro pueda ejercer diversas actividades, económicas y no económicas al mismo tiempo, siempre que mantenga una contabilidad separada por lo que respecta a la diferente financiación recibida, de modo que se excluya todo riesgo de subvención «cruzada» de sus actividades económicas mediante fondos públicos de los que se beneficia en relación con sus actividades no económicas.

**52.** En el presente asunto, consta que la Congregación desarrolla tres tipos de actividad en el colegio «La Inmaculada», a saber, actividades estrictamente religiosas, enseñanza subvencionada por el Estado español y



educación libre sin el apoyo financiero de dicho Estado miembro. Además, la referida entidad presta a sus alumnos servicios complementarios de restauración y de transporte.

**53.** Ahora bien, dado que la exención fiscal controvertida en el litigio principal afecta a la reforma y ampliación del salón de actos del colegio «La Inmaculada» y que la Congregación ha destacado en la vista ante el Tribunal de Justicia que dicho salón de actos se destina únicamente a las actividades de enseñanza que propone, la referida exención no está relacionada ni con las actividades estrictamente religiosas de dicha entidad ni con los servicios complementarios mencionados en el apartado anterior.

**54.** En este contexto, para poder aplicar a dicha exención la prohibición establecida en el artículo 107 TFUE, apartado 1, corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar, a la luz de lo indicado en los apartados 41 a 51 de la presente sentencia, si las actividades pedagógicas desarrolladas por la Congregación revisten o no carácter económico y, en su caso, cuáles de entre ellas tienen tal carácter.

**55.** A este respecto, teniendo en cuenta las precisiones concordantes aportadas en la vista ante el Tribunal de Justicia por la Congregación, el Ayuntamiento y el Gobierno español, es evidente que las actividades de enseñanza subvencionadas por el Estado español se insertan en el sistema público de enseñanza primaria y secundaria de dicho Estado miembro, puesto que la enseñanza en el colegio «La Inmaculada» se imparte en virtud de un concierto celebrado entre la Congregación y la Comunidad de Madrid -financiado en su totalidad con cargo a fondos públicos- y de conformidad con los requisitos que en él se establecen.

**56.** De ser correcta esta información, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente, las actividades de enseñanza de la Congregación subvencionadas por el Estado español no podrían calificarse de «económicas» con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia a la que se ha hecho referencia en los apartados 41 a 50 de la presente sentencia.

**57.** En cambio, teniendo en cuenta la información proporcionada en la vista ante el Tribunal de Justicia por la Congregación, el Ayuntamiento y el Gobierno español, las actividades de enseñanza de la Congregación no subvencionadas por el Estado español, correspondientes a la enseñanza preescolar, extraescolar y postobligatoria, parecen reunir todos los requisitos señalados en los apartados 44 a 49 de la presente sentencia para ser calificadas de «actividades económicas», extremo que, no obstante, corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente.

**58.** En efecto, se considera que esas actividades no son financiadas por el Estado español, sino que se trata de actividades organizadas por la propia Congregación y financiadas fundamentalmente mediante contribuciones financieras privadas -en especial de los alumnos y de sus padres- a los costes escolares.

**59.** Si, una vez concluida dicha comprobación, el órgano jurisdiccional remitente considerase que las actividades de enseñanza de la Congregación no subvencionadas por el Estado español constituyen una «actividad económica», tendría aún que comprobar si el salón de actos del colegio «La Inmaculada» se dedica a un uso que corresponda exclusivamente a una u otra de tales actividades de enseñanza, o a un uso mixto.

**60.** En efecto, si el uso del salón de actos estuviese reservado únicamente a las actividades de enseñanza subvencionadas por el Estado español que reúnan todos los requisitos señalados en el apartado 50 de la presente sentencia, la exención fiscal controvertida en el litigio principal no podría estar comprendida en el ámbito de la prohibición establecida en el artículo 107 TFUE, apartado 1.

**61.** En cambio, si el uso del salón de actos se dedicase únicamente a actividades de enseñanza realizadas por la Congregación sin subvención del Estado español que reúnan todos los requisitos señalados en los apartados 44 a 49 de la presente sentencia, la exención controvertida en el litigio principal podría estar comprendida en el ámbito de dicha prohibición.

**62.** En el supuesto de un uso mixto del salón de actos, la exención fiscal controvertida en el litigio principal podría estar comprendida en el ámbito de la referida prohibición en la medida en que el salón de actos se destine a actividades que reúnan los requisitos señalados en los apartados 44 a 49 y 51 de la presente sentencia.

**63.** De las anteriores consideraciones se desprende que la exención fiscal controvertida en el litigio principal sólo puede estar comprendida en el ámbito de la prohibición establecida en el artículo 107 TFUE, apartado 1, si, por un lado, al menos una parte de las actividades de enseñanza desarrolladas por la Congregación en el colegio «La Inmaculada» ha de calificarse de «actividad económica» en el sentido de la jurisprudencia a la que se ha hecho referencia en los apartados 44 a 49 de la presente sentencia, y si, por otro lado, el salón de actos de dicho colegio se destina, al menos en parte, a tales actividades económicas.

**64.** Por consiguiente, siempre y cuando el órgano jurisdiccional remitente considere, en virtud de una apreciación de los hechos, que el salón de actos se destina a actividades realizadas por la Congregación que hayan de calificarse de «económicas», deberá examinarse a continuación si, en una situación como la que es objeto del litigio principal, se cumplen los cuatro requisitos señalados en el apartado 38 de la presente sentencia.

*Sobre el concepto de «ventaja económica selectiva»*

**65.** Por lo que respecta a la cuestión de si ha de considerarse que la exención fiscal controvertida en el litigio principal otorga una ventaja a su beneficiario, es preciso recordar que, según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, se consideran ayudas estatales las intervenciones que, bajo cualquier forma, puedan favorecer directa o indirectamente a las empresas o que deban calificarse de ventaja económica que la empresa beneficiaria no hubiera obtenido en condiciones normales de mercado (sentencia de 9 de octubre de 2014, Ministerio de Defensa y Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, apartado 21).

**66.** Así, se consideran ayudas, entre otras, las intervenciones 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, tienen la misma naturaleza y surten efectos idénticos (sentencia de 19 de marzo de 2013, Bouygues y Bouygues Télécom/Comisión y otros y Comisión/Francia y otros, C-399/10 P y C-401/10 P, EU:C:2013:175, apartado 101).

**67.** En el presente asunto, del auto de remisión se desprende, por una parte, que, conforme al artículo 100, apartado 1, y al artículo 101, apartado 1, del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, toda empresa que realice obras como las del litigio principal es sujeto pasivo del ICIO, y que la Congregación abonó el impuesto devengado por este concepto. Por otra parte, del mismo auto se deduce que el efecto de la exención fiscal controvertida en el litigio principal sería la devolución a la Congregación del impuesto abonado por ella.

**68.** En estas circunstancias, es preciso considerar que el ICIO es un impuesto normalmente adeudado por todos los contribuyentes que realicen las obras de construcción o de reforma objeto de dicho impuesto y que la exención controvertida en el litigio principal tendría por efecto aliviar las cargas que recaen sobre el presupuesto de la Congregación. Por consiguiente, es evidente que tal exención fiscal conferiría una ventaja económica a la Congregación.

**69.** Además, de la Orden de 5 de junio de 2001 resulta 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 una exención total y permanente del ICIO.

**70.** Por tanto, resulta que la referida Orden no es una medida general aplicable sin distinción a todos los operadores económicos, sino una medida a priori selectiva.

**71.** Dicho esto, de jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia se desprende que el concepto de «ayuda estatal» no se refiere a las medidas estatales que establecen una diferenciación entre empresas —y que, en consecuencia, son a priori selectivas— cuando esta diferenciación resulta de la naturaleza o de la estructura del sistema en el que se inscriben, circunstancia que debe demostrar el Estado miembro afectado (sentencia de 9 de octubre de 2014, Ministerio de Defensa y Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, apartado 42).

**72.** Ahora bien, en el presente asunto no se deduce de ningún dato obrante en los autos presentados al Tribunal de Justicia que la exención fiscal establecida mediante la Orden de 5 de junio de 2001 se derive directamente de los principios fundadores o rectores del sistema tributario del Reino de España y que sea necesaria para el funcionamiento y la eficacia de este sistema.

**73.** En atención a todo lo expuesto, procede considerar que, en el presente asunto, puede cumplirse el requisito de la existencia de una ventaja económica selectiva.

*Sobre el concepto de «ayuda otorgada por el Estado o mediante fondos estatales»*

**74.** Para que una ventaja pueda ser calificada de ayuda en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, es necesario, por una parte, que sea otorgada directa o indirectamente mediante fondos estatales y, por otra parte, que sea imputable al Estado (sentencia de 19 de diciembre de 2013, Association Vent De Colère! y otros, C-262/12, EU:C:2013:851, apartado 16).

**75.** Por lo que respecta, en primer lugar, al requisito de la imputabilidad de la medida, basta con señalar que la exención fiscal controvertida en el litigio principal deriva directamente de la Orden de 5 de junio de 2001, adoptada por el Ministerio español de Hacienda, y tiene su origen en el Acuerdo de 3 de enero de 1979, celebrado y aplicado por el Estado español.

**76.** En segundo lugar, en cuanto al requisito de que la ventaja se otorgue directa o indirectamente mediante fondos estatales, no se discute que la exención controvertida en el litigio principal, que supone la supresión de una carga que normalmente gravaría el presupuesto de la Congregación, tiene como corolario una disminución de los ingresos del Ayuntamiento en la cuantía correspondiente.

**77.** En estas circunstancias, se cumple el requisito de la intervención del Estado mediante fondos estatales.

*Sobre los conceptos de ayudas que «afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros» y que «falseen o amenacen falsear la competencia»*

**78.** En cuanto a los requisitos relativos a la incidencia de una ventaja económica en los intercambios comerciales entre los Estados miembros y a la distorsión de la competencia que puede suponer, es preciso recordar que, a efectos de la calificación como ayuda estatal de una medida nacional, no es necesario acreditar la incidencia real de la ayuda de que se trate en los intercambios comerciales entre los Estados miembros y la distorsión efectiva de la competencia, sino únicamente examinar si tal ayuda puede afectar a dichos intercambios y falsear la competencia (sentencia de 21 de diciembre de 2016, Vervloet y otros, C-76/15, EU:C:2016:975, apartado 102).

**79.** Concretamente, cuando una ayuda otorgada por un Estado miembro refuerza la posición de determinadas empresas en relación con otras empresas competidoras en los intercambios comerciales entre los Estados miembros, debe considerarse que la ayuda afecta a tales intercambios. A este respecto, no es necesario que las empresas beneficiarias participen en los intercambios comerciales entre los Estados miembros. 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 (sentencia de 21 de diciembre de 2016, Vervloet y otros, C-76/15, EU:C:2016:975, apartado 104).

**80.** En cuanto al requisito de la distorsión de la competencia, hay que subrayar que las ayudas que tienen por objeto liberar a una empresa de los costes propios de su gestión corriente o de sus actividades normales, con los que normalmente debería haber cargado, falsean, en principio, las condiciones de competencia (sentencia de 26 de octubre de 2016, Orange/Comisión, C-211/15 P, EU:C:2016:798, apartado 66).

**81.** En el asunto principal, es posible que la exención del ICIO de la que pudiera disfrutar la Congregación tenga como consecuencia hacer más atractiva la prestación de sus servicios de enseñanza en relación con la prestación de servicios de centros también activos en el mismo mercado.

**82.** Ahora bien, de conformidad con el artículo 2 del Reglamento (CE) n.º 1998/2006 de la Comisión, de 15 de diciembre de 2006, relativo a la aplicación de los artículos [107 TFUE] y [108 TFUE] a las ayudas de minimis (DO 2006, L 379, p. 5), en relación con su considerando 8, se considera que las ayudas que no superen el límite de 200 000 euros en un período de tres años no afectan a los intercambios comerciales entre los Estados miembros, ni falsean ni amenazan con falsear la competencia, de modo que tales medidas no están incluidas en el concepto de ayudas estatales (sentencia de 8 de mayo de 2013, Libert y otros, C-197/11 y C-203/11, EU:C:2013:288, apartado 81).

**83.** A este respecto, incumbe al órgano jurisdiccional remitente comprobar si en el presente asunto se alcanza tal umbral, teniendo en cuenta que únicamente podrán tomarse en consideración, a los efectos del correspondiente cálculo, las ventajas de las que haya disfrutado la Congregación en relación con sus eventuales actividades económicas, de modo que las actividades no económicas deben quedar excluidas de dicho cálculo, con arreglo a lo indicado en los apartados 41 a 63 de la presente sentencia.

**84.** Por tanto, corresponde al órgano jurisdiccional remitente apreciar, a la luz de los elementos interpretativos que preceden y sobre la base de todas las circunstancias pertinentes del asunto del que conoce, si la exención controvertida en el litigio principal puede afectar a los intercambios comerciales entre los Estados miembros y si el Reglamento n.º 1998/2006 es de aplicación en el presente asunto.

**85.** A este respecto, si el órgano jurisdiccional remitente albergase dudas o encontrase dificultades por lo que respecta a la determinación del importe de las ayudas de las que pudiera haberse beneficiado la Congregación por sus eventuales actividades económicas, siempre tendrá la posibilidad, además de solicitar la colaboración de otros órganos del Estado miembro afectado, de pedir ayuda a la Comisión a tales efectos, con arreglo al principio de cooperación leal, como se desprende en particular de los apartados 77 a 96 de la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de la normativa sobre ayudas estatales por los órganos jurisdiccionales nacionales (DO 2009, C 85, p. 1) (véase, en este sentido, la sentencia de 13 de febrero de 2014, Mediaset, C-69/13, EU:C:2014:71, apartado 30).

*Sobre los conceptos de «ayudas existentes» y de «nuevas ayudas», en el sentido de los apartados 1 y 3, respectivamente, del artículo 108 TFUE*

**86.** Dado que el Gobierno español ha afirmado, en sus observaciones ante el Tribunal de Justicia, que, habida cuenta de que el Acuerdo de 3 de junio de 1979 se celebró antes de la adhesión del Reino de España a la Unión Europea y de que la exención controvertida en el litigio principal se fundamenta en dicho Acuerdo, tal exención es, en todo caso, constitutiva de una ayuda existente, debe recordarse que, en el marco del sistema de control de ayudas estatales establecido en los artículos 107 TFUE y 108 TFUE, el procedimiento difiere según se trate de ayudas existentes o de nuevas ayudas. Mientras que, conforme al apartado 1 del artículo 108 TFUE, las ayudas existentes pueden seguir ejecutándose mientras la Comisión no haya declarado su incompatibilidad, el apartado 3 del mismo artículo 108 TFUE dispone que los proyectos dirigidos a conceder nuevas ayudas o a modificar ayudas existentes deberán notificarse a la Comisión con la suficiente antelación y no podrán ejecutarse antes de que en dicho procedimiento haya recaído una decisión definitiva (sentencia de 26 de octubre de 2016, DEI y Comisión/Alouminion tis Ellados, C-590/14 P, EU:C:2016:797, apartado 45).

**87.** Sin perjuicio de lo dispuesto en el Acta de adhesión del Estado miembro de que se trate, constituye una «ayuda existente» toda ayuda que existiese antes de la entrada en vigor del Tratado en ese Estado miembro, es decir, los regímenes de ayudas y las ayudas individuales que se hubieran llevado a efecto con anterioridad a la entrada en vigor del Tratado y que sigan siendo aplicables con posterioridad a la misma (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de julio de 2013, P, C-6/12, EU:C:2013:525, apartado 42).

**88.** En el presente asunto, si bien es cierto que el artículo IV, apartado 1, letra B), del Acuerdo de 3 de enero de 1979, que establece una exención total de los impuestos reales en favor de la Iglesia Católica española, es anterior a la adhesión del Reino de España a la Unión, no es menos verdad que el ICIO no se introdujo en el ordenamiento jurídico español hasta después de la adhesión y que la exención fiscal controvertida en el litigio principal lo fue mediante la Orden de 5 de junio de 2001.

**89.** En estas circunstancias, si el órgano jurisdiccional remitente constatase la existencia de una ayuda estatal en favor de la Congregación, sólo podría tratarse de una nueva ayuda en el sentido del artículo 108 TFUE, apartado 3.

**90.** Habida cuenta de todas las consideraciones precedentes, debe responderse a la cuestión prejudicial planteada que una exención fiscal como la controvertida en el litigio principal, de la cual se beneficia una congregación de la Iglesia Católica por las obras realizadas en un inmueble destinado al ejercicio de actividades sin una finalidad estrictamente religiosa, puede estar comprendida en el ámbito de la prohibición establecida en el artículo 107 TFUE, apartado 1, si tales actividades son de carácter económico y en la medida en que lo sean, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.

### Costas

**91.** Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

**En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Gran Sala) declara:**

**Una exención fiscal como la controvertida en el litigio principal, de la cual se beneficia una congregación de la Iglesia Católica por las obras realizadas en un inmueble destinado al ejercicio de actividades sin una finalidad estrictamente religiosa, puede estar comprendida en el ámbito de la prohibición establecida en el artículo 107 TFUE, apartado 1, si tales actividades son de carácter económico y en la medida en que lo sean, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.**

Lenaerts	Tizzano	Ilešič
Bay Larsen	von Danwitz	Juhász
Berger	Prechal	Vilaras
Regan	Rosas	Arabadjiev
Safjan	Šváby	Jarašiūnas

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 27 de junio de 2017.

El Secretario

El Presidente

K. Lenaerts

A. Calot Escobar

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.