

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL
SRA. Juliane Kokott
presentadas el 16 de febrero de 2017 ([1](#))

Asunto C-74/16

**Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania
contra
Ayuntamiento de Getafe**

(Petición de decisión prejudicial del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n.º 4 de Madrid)

«Competencia — Ayudas estatales — Artículo 107 TFUE, apartado 1 — Impuesto español sobre Construcciones, Instalaciones y Obras — Exención en favor de la Iglesia Católica — Delimitación entre actividad económica y actividad no económica de la Iglesia Católica — Actividades de la Iglesia Católica con las cuales no se persigue una finalidad estrictamente religiosa — Actividades desarrolladas en el contexto de la labor social, cultural y educativa de la Iglesia Católica — Iglesias, asociaciones y comunidades religiosas — Artículo 17 TFUE — Artículo 351 TFUE»

I. Introducción

1. ¿Constituye una ayuda estatal prohibida en virtud del artículo 107 TFUE, apartado 1, el hecho de que un Estado miembro exonere a una comunidad religiosa de determinados impuestos también en el caso de actividades que no persiguen una finalidad estrictamente religiosa? Ésta es, en esencia, la cuestión cuya aclaración solicita un órgano jurisdiccional español al Tribunal de Justicia en el presente asunto.

2. La cuestión se plantea en el contexto de diversas exenciones fiscales que el Reino de España concede a la Iglesia Católica en virtud de un Acuerdo internacional celebrado con la Santa Sede en 1979. Invocando dicho Acuerdo, la Iglesia Católica, en su condición de entidad responsable de un colegio religioso, pretende lograr en el presente asunto la devolución de un impuesto municipal que tuvo que abonar con motivo de unas obras realizadas en un edificio del colegio.

3. Dado que el Derecho de la Unión en materia de competencia sólo se aplica a empresas, la solución del presente asunto depende de la no siempre sencilla delimitación entre actividad económica y actividad no económica. Gracias a anteriores sentencias (2) es bien sabido ya que, en particular, el sector de la enseñanza se halla en la intersección entre la labor empresarial y la social e, incluso, cultural.

4. Ahora bien, en el presente asunto el problema alcanza una nueva dimensión debido a que afecta, en definitiva, a las relaciones Iglesia-Estado, a las que el Derecho primario de la Unión presta una especial atención a través del artículo 17 TFUE. El presente asunto no puede ser de más actualidad, a la vista del —con frecuencia muy apasionado— debate que se mantiene acerca del papel de la religión y de las comunidades religiosas en una sociedad europea moderna. (3) Las cuestiones jurídicas que plantea pueden ser de gran interés también para muchos otros Estados miembros, además de España.

5. Dado que el Acuerdo entre España y la Santa Sede data de una época anterior a la adhesión de España a las Comunidades Europeas, para dar una solución al asunto deberán tenerse en cuenta también los artículos 108 TFUE y 351 TFUE.

II. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

6. El marco de Derecho de la Unión lo define en el presente asunto el artículo 107 TFUE, apartado 1, recogido en el título VII, capítulo 1, del Tratado FUE («Normas sobre competencia»):

«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.»

7. Además, debe hacerse referencia al artículo 17 TFUE, apartado 1, que se recoge en la primera parte, título II («Disposiciones de aplicación general»), del Tratado FUE y que tiene la siguiente redacción:

«La Unión respetará y no prejuzgará el estatuto reconocido en los Estados miembros, en virtud del Derecho interno, a las iglesias y las asociaciones o comunidades religiosas.»

8. Por último, es pertinente el artículo 351 TFUE, una disposición que figura en la séptima parte del Tratado FUE («Disposiciones generales y finales»):

«Las disposiciones de los Tratados no afectarán a los derechos y obligaciones que resulten de convenios celebrados, con anterioridad al 1 de enero de 1958 o, para los Estados que se hayan adherido, con anterioridad a la fecha de su adhesión, entre uno o varios Estados miembros, por una parte, y uno o varios terceros Estados, por otra.

En la medida en que tales convenios sean incompatibles con los Tratados, el Estado o los Estados miembros de que se trate recurrirán a todos los medios apropiados para eliminar las incompatibilidades que se hayan observado. En caso necesario, los Estados miembros se prestarán ayuda mutua para lograr tal finalidad y adoptarán, en su caso, una postura común.

En la aplicación de los convenios mencionados en el párrafo primero, los Estados miembros tendrán en cuenta el hecho de que las ventajas concedidas en los Tratados por cada uno de los Estados miembros son parte integrante del establecimiento de la Unión y están, por ello, inseparablemente ligadas a la creación de instituciones comunes, a la atribución de competencias en favor de estas últimas y a la concesión de las mismas ventajas por parte de los demás Estados miembros.»

B. Derecho Internacional Público

9. El Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre asuntos económicos de 3 de enero de 1979 (4) establece en su artículo IV, apartado 1, letra B), párrafo primero, una «exención total y permanente de los impuestos reales o de producto, sobre la renta y sobre el patrimonio» en el caso de los inmuebles de la Iglesia Católica.

10. Ahora bien, como se desprende del párrafo segundo de dicha disposición, la referida exención no alcanza «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», del mismo modo que no alcanza «a las ganancias de capital, ni tampoco a los

rendimientos sometidos a retención en la fuente por impuestos sobre la renta».

11. En el artículo VI del Acuerdo de 1979 se establece un mecanismo de solución de diferencias en virtud del cual la Santa Sede y el Gobierno español se obligan a proceder de común acuerdo en la resolución de las dudas o dificultades que pudieran surgir en la interpretación o aplicación del Acuerdo, inspirándose para ello en los principios que lo informan.

C. Derecho nacional

12. El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (5) que se recauda en España tiene su origen en una Ley de 1988. Actualmente su fundamento se encuentra en el artículo 100, apartado 1, de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, (6) en la versión del Real Decreto Legislativo (7) 2/2004, de 5 de marzo. (8) Se trata de un impuesto municipal, indirecto y real, cuya recaudación revierte a las arcas de los municipios españoles.

13. Mediante Orden de 5 de junio de 2001, (9) el Ministerio español de Hacienda aclaró que el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras está incluido en el artículo IV, apartado 1, letra B), del Acuerdo de 1979. Posteriormente, una Orden ministerial de 15 de octubre de 2009 (10) precisó la Orden de 2001 en el sentido de que la referida exención fiscal se aplica únicamente a los inmuebles que estén exentos de la contribución territorial urbana, (11) es decir, a los destinados a fines exclusivamente religiosos. (12) No obstante, la Orden de 2009 fue declarada nula mediante sentencia de la Audiencia Nacional de 9 de diciembre de 2013 por infringir el artículo IV, apartado 1, letra B), y el artículo VI del Acuerdo de 1979. (13)

III. Hechos y procedimiento principal

14. La Congregación de Escuelas Pías Provincia de Betania (Comunidad de Casa de Escuelas Pías de Getafe, PP. Escolapios) (14) es una entidad dependiente de la Iglesia Católica y está acogida, como tal, al Acuerdo de 1979. Es propietaria de un inmueble situado en el municipio de Getafe, cerca de Madrid. En dicho inmueble se ubica el colegio «La Inmaculada».

15. El 4 de marzo de 2011, la Congregación solicitó al Ayuntamiento de Getafe una licencia de obras para la reforma y ampliación de un edificio independiente situado en dicho inmueble. El referido edificio se usa como salón de actos del colegio. La intención era dotar al salón de actos de 450 asientos para poder destinarlo a reuniones, cursos, conferencias, etc.

16. La licencia de obras se concedió el 28 de abril de 2011, para lo cual la Congregación tuvo que abonar el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras por importe de 23 730,41 euros.

17. Sin embargo, la Congregación solicitó posteriormente la devolución del impuesto que había abonado, invocando el artículo IV, apartado 1, letra B), del Acuerdo de 1979.

18. Esta solicitud fue desestimada por la autoridad tributaria (15) del municipio mediante resolución de 6 de noviembre de 2013. La referida autoridad fundamentó dicha resolución señalando que la exención fiscal no resultaba de aplicación en el presente asunto, al tratarse de una actividad no relacionada con los fines religiosos de la Iglesia Católica. En respuesta al recurso administrativo de reposición interpuesto por la Congregación, el Jefe de la autoridad tributaria municipal confirmó la resolución desestimatoria mediante resolución de 27 de febrero de 2014. El 21 de mayo de 2014, la Congregación interpuso recurso contencioso-administrativo contra esta última resolución ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n.º 4 de Madrid, el órgano jurisdiccional remitente.

IV. Petición de decisión prejudicial y procedimiento ante el Tribunal de Justicia

19. Mediante auto de 26 de enero de 2016, el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n.º 4 de Madrid ha planteado al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 267 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?»

20. En el procedimiento ante el Tribunal de Justicia han formulado observaciones escritas el Reino de España y la Comisión Europea. En la vista celebrada el 10 de enero de 2017, además de estos intervinientes, estuvieron presentes también la Congregación y el Ayuntamiento de Getafe, en su condición de partes del litigio principal.

V. Apreciación

A. Admisibilidad de la petición de decisión prejudicial

21. Con arreglo al artículo 94 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, (16) la petición de decisión prejudicial debe contener también, además de la cuestión prejudicial, los datos necesarios acerca del marco fáctico y normativo del litigio principal. Asimismo, el órgano jurisdiccional remitente debe señalar qué relación existe entre las disposiciones de Derecho de la Unión que han de interpretarse y el litigio principal, así como las razones que le llevan a preguntarse sobre la interpretación o la validez de dichas disposiciones. Según la jurisprudencia, los datos relativos al marco fáctico y normativo revisten particular importancia en los procedimientos de Derecho de la competencia. (17)

22. En este contexto, tanto el Gobierno español como la Comisión manifiestan sus dudas acerca de la admisibilidad de la petición de decisión prejudicial en el presente asunto. Ahora bien, ninguna de esas objeciones me parece fundada.

23. Poco convincente resulta, en primer lugar, el reproche del Gobierno español de que la petición de decisión prejudicial plantea una cuestión meramente hipotética y pretende obtener una opinión consultiva sobre cómo interpretar el Derecho de la Unión, sin guardar relación alguna con la realidad del litigio principal.

24. Resulta poco convincente porque, por una parte, según jurisprudencia reiterada, las cuestiones prejudiciales que versan sobre el Derecho de la Unión gozan de una presunción de pertinencia, (18) y el órgano jurisdiccional remitente cuenta en este ámbito con un margen de apreciación. (19) Por otra parte, en el presente asunto no resulta en absoluto evidente que la interpretación del artículo 107 TFUE que se solicita no tenga relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal. De hecho, comprender correctamente el artículo 107 TFUE, apartado 1, es de suma importancia para que prospere la pretensión de la Congregación, puesto que la exención fiscal que pretende sólo puede serle concedida en la medida en que no sea incompatible con las disposiciones de Derecho de la Unión en materia de ayudas estatales. Las dudas del órgano jurisdiccional remitente a este respecto se desprenden con suficiente claridad del auto de remisión.

25. En segundo lugar, en cuanto a la descripción del marco normativo del litigio principal, la petición de decisión prejudicial no muestra lagunas evidentes, en contra de lo afirmado por el Gobierno español. El auto de remisión expone de forma comprensible las normas aplicables de Derecho tributario español y las disposiciones pertinentes de Derecho internacional que se recogen en el Acuerdo de 1979. Por lo demás, el Gobierno español no ha indicado norma jurídica alguna que el órgano

jurisdiccional remitente haya ignorado o parezca haber olvidado mencionar.

26. En tercer lugar, también resulta suficiente la descripción del marco fáctico que se expone en el auto de remisión. Si bien hay que convenir con el Gobierno español y con la Comisión en que el órgano jurisdiccional remitente podría haber descrito con mayor detalle la actividad de la Congregación en el ámbito de la enseñanza, en general, así como el uso del edificio al que se refiere el presente litigio, en particular, lo cierto es que el auto de remisión contiene todos los datos necesarios para comprender la cuestión prejudicial y su alcance. Corroboran este extremo, entre otras, las observaciones que el propio Gobierno español y la propia Comisión han formulado ante el Tribunal de Justicia, (20) como ha señalado acertadamente el Ayuntamiento de Getafe en la vista.

27. Así pues, en definitiva, la petición de decisión prejudicial es admisible.

B. Apreciación de la cuestión prejudicial en cuanto al fondo

28. Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente desea saber, en esencia, si la exención fiscal controvertida, en caso de que se aplique a edificios escolares, debe ser considerada una ayuda estatal prohibida en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1.

1. Aplicabilidad de la normativa de la Unión en materia de ayudas estatales

29. Ante todo debe examinarse si la prohibición de las ayudas estatales del artículo 107 TFUE, apartado 1, se aplica en realidad en un asunto como el presente, teniendo en cuenta que el artículo 17 TFUE obliga a la Unión a respetar y a no prejuzgar el estatuto reconocido en los Estados miembros a las iglesias. (21) (22)

30. Con el referido artículo 17 TFUE, el Tratado de Lisboa incorporó una norma que ya se recogía en el artículo I-52 del Tratado por el que se establece una Constitución para Europa (23) y cuyos orígenes se remontan a la Declaración adoptada en 1997 sobre el estatuto de las iglesias y de las organizaciones no confesionales. (24)

31. El artículo 17 TFUE concreta y completa, en definitiva, el mandato más general de que se respete la identidad nacional de los Estados miembros, inherente a las estructuras fundamentales políticas y constitucionales de éstos, recogido en el artículo 4 TUE, apartado 2.

32. No cabe duda de que con el artículo 17 TFUE se pone de relieve, en un lugar destacado, la especial labor social que desempeñan las iglesias en los Estados miembros. No obstante, esta norma no debe entenderse como una excepción sectorial en virtud de la cual la actividad de las iglesias quede, con carácter general, fuera del ámbito de aplicación del Derecho de la Unión. El Derecho de la Unión debe aplicarse, en particular, en aquellos casos en que las iglesias ejerzan una actividad económica, (25) como reconoce también el Tribunal de Justicia en jurisprudencia reiterada por lo que respecta a los clubs deportivos o a las federaciones deportivas (26) y a los centros de enseñanza. (27)

33. Así pues, la particular importancia del artículo 17 TFUE no radica, en un asunto como el presente, en que la actividad de las iglesias esté excluida, con carácter general, del ámbito de aplicación del Derecho de la Unión, sino sobre todo en que, *al interpretar y aplicar el Derecho de la Unión*, debe respetarse y no puede prejuzgarse el estatuto de las iglesias.

2. Concepto de ayuda estatal según el artículo 107 TFUE, apartado 1

34. El objetivo de la prohibición de las ayudas estatales del artículo 107 TFUE, apartado 1, es evitar que los intercambios entre los Estados miembros resulten afectados por ventajas otorgadas por las autoridades públicas que, bajo cualquier forma, falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones. (28)

35. En su auto de remisión, el juez nacional parte expresamente de la premisa de que el edificio escolar de que se trata está destinado a un uso económico —por contraposición a un uso puramente religioso—. Ahora bien, para dar al órgano jurisdiccional remitente una respuesta útil que le permita resolver el litigio principal de la mejor manera posible, (29) recordaré ante todo, en el contexto de mis consideraciones acerca del artículo 107 TFUE, apartado 1, los criterios con arreglo a los cuales existe actividad económica desde el punto de vista del Derecho de la Unión [posterior epígrafe a)], antes de ocuparme de cada uno de los elementos que conforman la prohibición de las ayudas estatales [posterior epígrafe b)].

a) El concepto de empresa como requisito fundamental para la aplicación del Derecho europeo de la competencia

36. En primer lugar, hay que subrayar que el Derecho de la Unión en materia de competencia tiene por objeto únicamente la actividad de las empresas. (30)

37. El concepto de empresa debe entenderse en sentido funcional y comprende cualquier entidad que ejerza una actividad económica, con independencia del estatuto jurídico de dicha entidad y de su modo de financiación. (31) Una entidad que no ejerce actividad económica alguna no es una empresa a efectos del Derecho de la competencia. (32)

38. El hecho de que el eje de la actividad de las iglesias sea normalmente el desempeño de una labor religiosa, espiritual y social no excluye por sí solo que haya actividades concretas de las iglesias que puedan, no obstante, considerarse actividades económicas, ya que la calificación de actividad económica o no económica debe hacerse de manera separada para cada actividad desempeñada por una determinada entidad. (33)

39. Constituye una actividad económica cualquier actividad consistente en ofrecer bienes o servicios en un determinado mercado. (34) El hecho de que no haya ánimo de lucro o una finalidad lucrativa no obsta por sí solo para que se trate de una actividad económica, siempre que se ofrezcan bienes o servicios. (35)

40. La Congregación solicita la exención fiscal controvertida en el procedimiento principal respecto de unas obras en uno de sus edificios escolares. Por tanto, la referida exención tiene relación, en definitiva, con la actividad docente de la Congregación como titular del colegio «La Inmaculada».

41. Si tal actividad docente en concreto ha de ser considerada o no actividad económica depende de la apreciación global de las circunstancias particulares del caso de autos, extremo cuya valoración corresponde al juez nacional. En ese contexto debe tenerse en cuenta tanto cómo se financia la docencia como la labor que se realiza mediante la actividad docente y los objetivos del titular del colegio. (36)

42. Si la iglesia responsable gestiona de forma total o predominantemente comercial sus centros docentes y proporciona la enseñanza que en ellos se imparte como contraprestación a cambio, en esencia, de las aportaciones económicas y de otras prestaciones monetariamente cuantificables (37) de los alumnos o de sus padres, ofrecerá servicios en el sentido del artículo 56 TFUE (38) y ejercerá, por consiguiente, una actividad económica.

43. Algo diferente sucede, en cambio, si la iglesia responsable *no* gestiona de forma comercial sus centros docentes, sino como parte de su labor general en los ámbitos social, cultural y educativo, sin recurrir en absoluto —o haciéndolo de forma marginal— a

las aportaciones de los alumnos o de sus padres para financiar la enseñanza que se imparte en tales centros. En tal caso no ofrecerá servicios en el sentido del artículo 56 TFUE (39) y, por consiguiente, tampoco ejercerá una actividad económica.

44. En contra de la opinión del órgano jurisdiccional remitente, la inclusión de los servicios de enseñanza de las iglesias en el ámbito no económico no exige que con la enseñanza en sí —y, en último término, también con los edificios en los que se imparte dicha enseñanza— se persiga una «finalidad estrictamente religiosa». (40) Por el contrario, para considerar que tales servicios de enseñanza tienen carácter no económico basta con que con ellos se persiga un fin genuinamente social, cultural y educativo.

45. Aboga también por esta tesis, entre otras, la obligación que se recoge en el artículo 17 TFUE, apartado 1, de respetar el estatuto especial de las iglesias, puesto que ese estatuto implica que las iglesias no sólo desempeñan una labor estrictamente religiosa en la sociedad sino que, además, contribuyen notablemente al cumplimiento de objetivos sociales, culturales y educativos. Si se quisiese calificar de forma global la actividad de las iglesias en el ámbito social, cultural o educativo de actividad económica normal, no se estaría teniendo debidamente en cuenta el carácter particular de esta actividad y, con ello, en definitiva, tampoco el estatuto especial de las iglesias.

46. Como se desprende de lo señalado en la vista, los locales del colegio «La Inmaculada» se destinan en su mayor parte a servicios de enseñanza equivalentes a la enseñanza obligatoria en colegios públicos (la llamada educación obligatoria, integrada por la educación primaria y la educación secundaria obligatoria). Estos servicios de enseñanza se prestan en virtud de un concierto entre la Congregación y la Comunidad Autónoma competente —la Comunidad de Madrid— y se financian, en su mayor parte, mediante fondos públicos; los pagos y las prestaciones monetariamente cuantificables de los alumnos o de sus padres tienen un papel absolutamente secundario. (41) Por tanto, puede considerarse que la enseñanza obligatoria que se imparte en el colegio «La Inmaculada» está plenamente integrada en el sistema educativo público español.

47. Todas estas circunstancias abogan por considerar que el uso del edificio escolar al que se refiere el presente litigio —el salón de actos— está al servicio de una labor específicamente social, cultural y educativa y que, en esa medida, la actividad de la Congregación es de carácter no económico, aunque, dada la posibilidad que tienen alumnos y padres de elegir entre distintas escuelas, unas de titularidad pública y otras de

titularidad privada, exista una cierta «competencia» entre los centros de enseñanza.

48. Ahora bien, en la vista se puso de manifiesto que en el colegio «La Inmaculada», además de la enseñanza obligatoria, se ofrecen otros servicios de enseñanza considerados voluntarios en el sistema español, concretamente la educación infantil, por una parte, y, por otra, la educación postobligatoria, que permite cursar o bien el bachillerato o bien una formación profesional. Como ha reconocido el representante procesal de la Congregación ante el Tribunal de Justicia, esta oferta educativa voluntaria se financia mediante el pago de contribuciones escolares por parte de los padres de los alumnos.

49. Esta circunstancia indica que, en todo caso, una parte de los servicios de enseñanza prestados por la Congregación en el colegio «La Inmaculada» presenta las características de un servicio clásico en el sentido del artículo 56 TFUE o, al menos, muestra notables similitudes con un servicio de ese tipo. (42)

50. En estas circunstancias debe considerarse que la Congregación, con los servicios de enseñanza que presta en su colegio «La Inmaculada», desempeña una actividad en parte económica y en parte no económica y que, en consecuencia, tampoco el salón de actos al que se refiere el presente litigio se dedica exclusivamente a un fin social, cultural y educativo, sino que, al menos en parte, se utiliza también para actividades empresariales de la Congregación.

51. En el procedimiento ante el Tribunal de Justicia no ha quedado finalmente claro qué proporción guarda la enseñanza voluntaria respecto de la enseñanza obligatoria en el colegio «La Inmaculada», de modo que, al menos en virtud de los datos de que disponemos, no puede cuantificarse la proporción que guarda la actividad económica respecto de la actividad no económica de la Congregación.

52. En cualquier caso, corresponde al órgano jurisdiccional remitente, en el marco de la autonomía procesal nacional, realizar las apreciaciones necesarias en relación con la actividad de la Congregación de las cuales puede deducirse a qué uso se destina el salón de actos al que se refiere el presente litigio. Al hacerlo, ciertamente, no podrá basarse sólo en la proporción en la que todos los locales del colegio de «La Inmaculada» —en referencia a toda la superficie útil del complejo inmobiliario— se destinan a una u otra modalidad de enseñanza. (43) A mi juicio, otros parámetros tienen un peso específico mucho mayor, como, por ejemplo, el número de grupos y de horas de docencia, así como el número de alumnos (44) y de profesores que corresponden a una y otra modalidad

de enseñanza; además, deberá tenerse en cuenta el presupuesto anual medio que gasta el colegio en uno y otro tipo de enseñanza.

53. En caso de que la actividad empresarial de la Congregación no sea de una entidad significativa comparándola con los servicios de enseñanza que ofrece por motivos sociales, culturales y educativos y de que tenga un carácter absolutamente secundario, estaría justificado considerar que la actividad de la Congregación es, en su conjunto, de naturaleza no económica. En este sentido se ha manifestado también la Comisión, acertadamente, ante el Tribunal de Justicia.

54. Un enfoque de este tipo está justificado, sobre todo, con el fin de simplificar, y permite manejar la normativa de la Unión sobre ayudas estatales de un modo lo menos burocrático posible. Ahora bien, para satisfacer las exigencias del principio de seguridad jurídica es necesario indicar un umbral cuantitativo que pueda servir a las empresas y autoridades nacionales como regla práctica para considerar de carácter absolutamente secundario una actividad económica.

55. La Comisión parece entender que una actividad económica que represente hasta un 20 % de la oferta educativa total de una entidad como la Congregación sería puramente accesorio y tendría una importancia absolutamente secundaria. La Comisión invoca a tales efectos su Reglamento general de exención por categorías (45) y el Marco sobre ayudas estatales de investigación y desarrollo e innovación publicado por ella. (46)

56. No hay duda de que, al apreciar los hechos del asunto, debe tenerse en cuenta de manera decisiva el Reglamento general de exención por categorías —un acto jurídico obligatorio en el sentido del artículo 288 TFUE, párrafo segundo—. Ahora bien, un examen minucioso no permite hallar, en la parte dispositiva de dicho Reglamento, ninguna referencia a algún tipo de umbral cuantitativo del 20 %. Simplemente en la exposición de motivos del referido Reglamento se menciona tal porcentaje a modo de ejemplo (47) en un contexto muy específico, concretamente en relación con las infraestructuras de investigación. Una fórmula básicamente idéntica se encuentra —referida a su vez a organismos o infraestructuras de investigación— en el Marco sobre ayudas estatales de investigación y desarrollo e innovación, una Comunicación de la Comisión no vinculante jurídicamente, con el cual ésta da a conocer su práctica administrativa y propone a los Estados miembros determinadas medidas. (48)

57. En estas circunstancias, no creo que sea obligatorio generalizar el relativamente elevado umbral cuantitativo del 20 %, pensado por la

Comisión específicamente para las infraestructuras de investigación, y recurrir a él con carácter general para determinar el carácter económico o no económico de una actividad.

58. Más bien debería partirse —tomando como referencia los umbrales cuantitativos habituales en Derecho de la competencia (49) y en otras materias relacionadas con el mercado interior (50)— de que, en circunstancias normales, una actividad económica sólo podrá considerarse absolutamente secundaria en relación con la actividad no económica cuando su alcance sea inferior al 10 % de la actividad en cuestión de la entidad afectada en el sector pertinente en cada caso (en el presente asunto, 10 % de la actividad de la Congregación en el ámbito de los servicios de enseñanza en colegios).

59. Si, por el contrario, la actividad económica de una entidad como la Congregación asciende al 10 % o más, habría de considerarse que dicha entidad ejerce una actividad en parte económica y en parte no económica. En consecuencia, también el trato estatal preferente que se le concede —en el presente asunto, la exención fiscal— habría de considerarse en parte (pro rata) una posible ventaja que debería examinarse a la luz de la prohibición de las ayudas estatales del artículo 107 TFUE, apartado 1.

60. En definitiva, una exención fiscal como la controvertida en el presente asunto no estará incluida en absoluto en el ámbito de aplicación del artículo 107 TFUE, apartado 1, por falta de actividad económica de la Iglesia Católica en la medida en que afecte a un edificio escolar utilizado por la Iglesia para prestar servicios de enseñanza en el marco de su labor social, cultural y educativa. En cambio, habrá actividad económica siempre que el edificio en cuestión se use con fines genuinamente comerciales.

b) Los cuatro requisitos de aplicación del artículo 107 TFUE, apartado 1

61. Sólo en la medida en que la Congregación, según lo indicado anteriormente, (51) ejerza una actividad económica y, por tanto, deba ser considerada empresa, habrá que examinar la exención fiscal que pretende a la luz del artículo 107 TFUE, apartado 1.

62. De conformidad con el artículo 107 TFUE, apartado 1, «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».

63. La calificación de «ayuda» en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, exige que se cumplan todos los requisitos que se establecen en dicha disposición. (52)

64. Así, en primer lugar, debe tratarse de una intervención del Estado o mediante fondos estatales; en segundo lugar, esta intervención debe poder afectar a los intercambios entre los Estados miembros; en tercer lugar, debe conferir una ventaja a su beneficiario y, en cuarto lugar, debe falsear o amenazar con falsear la competencia. (53)

65. Según jurisprudencia reiterada, al examinar estos requisitos no hay que atender tanto a los fines subjetivos perseguidos por las autoridades nacionales como a los efectos de la medida de que se trate. (54)

i) Intervención del Estado o mediante fondos estatales

66. Por lo que respecta, en primer lugar, al requisito de las «ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales», se admite que el artículo 107 TFUE, apartado 1, no sólo comprende las prestaciones positivas, como las subvenciones, sino también 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, son de la misma naturaleza y tienen efectos idénticos. (55)

67. También una ventaja fiscal que, pese a no implicar la transferencia de fondos estatales, deja al beneficiario en una mejor situación financiera que a los demás sujetos pasivos está comprendida en el artículo 107 TFUE, apartado 1. (56) Naturalmente, esto es aplicable también cuando la ventaja correspondiente la concede una entidad infraestatal —en el presente asunto, un municipio—, cuyos ingresos reduce, ya que el artículo 107 TFUE, apartado 1, se refiere a todas las medidas que se financien con fondos públicos y que puedan imputarse al Estado. (57)

68. El hecho de que la exención fiscal controvertida en el presente asunto tenga su origen en el Acuerdo de 1979 y, por tanto, en el Derecho internacional, no la priva de su carácter de intervención del Estado o mediante fondos estatales. En primer lugar, el Estado español desempeñó un papel fundamental en la conclusión del Acuerdo de 1979 y lo ratificó; desde el punto de vista del Derecho de la Unión debe recibir el mismo

tratamiento que el Derecho nacional. En segundo lugar, por lo que respecta al Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, el Acuerdo implica una renuncia a ingresos por parte de los poderes públicos en España. En tercer lugar, el Estado español interviene también de forma decisiva en la interpretación y concreción del Acuerdo, como acreditan, entre otras, las distintas Órdenes del Ministerio de Hacienda. (58) Y, en cuarto lugar, el mecanismo de solución de diferencias del artículo VI del Acuerdo asigna también al Estado español un papel fundamental en la interpretación y el desarrollo del Acuerdo.

ii) Ventaja selectiva

69. El artículo 107 TFUE, apartado 1, prohíbe las ayudas que favorezcan «a determinadas empresas o producciones», es decir, las ayudas de carácter selectivo. (59) De acuerdo con la jurisprudencia, es característico de esta selectividad de la ventaja que determinadas empresas o producciones se vean favorecidas en relación con otras empresas o producciones que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por el régimen de que se trate. (60)

70. Es jurisprudencia consolidada que, al evaluar si una ventaja fiscal tiene carácter selectivo, resulta determinante que la medida estatal subyacente suponga una excepción al régimen común, en el sentido de que introduzca una diferenciación no justificada entre operadores económicos que, habida cuenta del objetivo perseguido por el régimen fiscal de dicho Estado miembro, se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable. (61)

71. Conforme al «régimen común» de que trata el presente asunto, en España todas las construcciones, instalaciones y obras se gravan con un impuesto en favor de los municipios. El hecho de que la Iglesia Católica sea la única que no tiene que pagar dicho impuesto gracias al Acuerdo de 1979 supone para ella —siempre que ejerza una actividad económica y, por tanto, empresarial— una ventaja que la coloca en una situación financiera más favorable que a los demás operadores económicos. (62) No se trata en modo alguno de una ventaja basada en una medida general aplicable sin distinción a todos los operadores económicos y de la que pueda beneficiarse cualquiera que reúna los requisitos para su aplicación. (63)

72. Es cierto que el Tribunal de Justicia reconoce que una ventaja fiscal no es selectiva en caso de que el trato favorable esté justificado por la naturaleza esencial o los objetivos generales del sistema en que se inserta, especialmente cuando la disposición se deriva directamente de

los principios fundadores o rectores del sistema tributario nacional. (64) No obstante, no parece, según los datos de que disponemos, que exista tal tipo de justificación en un supuesto como el presente, porque las razones que explican la exención fiscal de la Iglesia Católica no se derivan ni de la estructura del sistema fiscal correspondiente, ni de los principios fundadores o rectores del sistema tributario español. Al contrario, la exención fiscal controvertida se basa en el Acuerdo de 1979. Así pues, se basa en juicios de valor cuyo origen se sitúa fuera del Derecho tributario español y que, por consiguiente, no son adecuados para excluir la selectividad de la ventaja.

73. No obstante, podría no haber ventaja selectiva a los efectos del artículo 107 TFUE, apartado 1, si la exención fiscal controvertida supusiese simplemente una compensación por las posibles cargas asumidas por la Iglesia Católica en el ámbito de los servicios públicos básicos. Determinante al respecto son los criterios establecidos en la jurisprudencia *Altmark Trans*. (65)

74. Al aplicar dichos criterios debe tenerse debidamente en cuenta — teniendo presente el mandato constitucional del artículo 17 TFUE, apartado 1— el especial estatuto de las iglesias. Esto puede suponer, ciertamente, que los servicios de enseñanza que se ofrecen en un colegio religioso se consideren una contribución a los servicios públicos básicos, máxime cuando esos servicios de enseñanza se integran en el sistema educativo estatal. (66)

75. Ahora bien, la exención *general* de la Iglesia Católica del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras no supone, como tal, una compensación objetiva y, sobre todo, transparente de las cargas *específicas* que supone para las iglesias la ejecución de obligaciones de servicio público. (67) Por el contrario, tal compensación sólo debería producirse mediante medidas específicas, en particular mediante dotaciones financieras concretas del Estado, si bien habría que comprobar si las dotaciones financieras que la Congregación recibe ya en todo caso del Estado español suponen una compensación suficiente.

76. En un asunto como el presente, la jurisprudencia *Altmark Trans* no permite excluir, si no se adoptan las referidas cautelas, que haya una ventaja selectiva para la Iglesia Católica.

iii) Efecto adverso sobre el comercio entre Estados miembros y falseamiento de la competencia

77. Los requisitos tercero y cuarto del artículo 107 TFUE, apartado 1, estrechamente vinculados, se refieren, respectivamente, a los efectos de

las ayudas estatales sobre la competencia y sobre el comercio dentro de la Unión. Según jurisprudencia reiterada, no es preciso acreditar la incidencia real sobre los intercambios comerciales entre los Estados miembros ni el falseamiento efectivo de la competencia, sino que únicamente se debe examinar si una ayuda puede afectar a dichos intercambios y falsear la competencia. (68)

78. Una medida puede afectar a los intercambios comerciales entre Estados miembros siempre que sirva para reforzar la posición de una empresa frente a otros competidores en dichos intercambios. A estos efectos, no es necesario que la propia empresa beneficiaria participe en los intercambios dentro de la Unión. (69)

79. En cuanto al requisito de la distorsión de la competencia, hay que subrayar que las ayudas que tienen el objetivo de 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 por regla general las condiciones de competencia. (70)

80. No hay duda de que hay un mercado para servicios de enseñanza prestados *con carácter comercial* como los que son objeto de la presente sección de mis conclusiones —es decir, concretamente, la oferta educativa voluntaria y otras ofertas opcionales del colegio—, mercado en el cual grandes e, incluso, pequeños proveedores pueden actuar más allá de las fronteras nacionales. Si uno de los proveedores de tales servicios de enseñanza —como, en el presente asunto, la Iglesia Católica— está exento del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, mientras que sus competidores, reales o potenciales, en situaciones similares tienen que pagar ese impuesto, el referido proveedor disfruta de una ventaja en términos de coste que puede tener para él efectos competitivos favorables.

81. Es cierto que el impuesto que ha de pagar la Congregación en el presente asunto por la reforma del salón de actos del colegio «La Inmaculada», por importe de 23 730,41 euros, es de una cuantía relativamente baja en apariencia, en comparación con otros elementos de coste con incidencia en el mercado interior.

82. No obstante, es jurisprudencia reiterada que, en Derecho de la Unión, no existe un umbral o porcentaje por debajo del cual pueda considerarse que los intercambios entre Estados miembros no se ven afectados. Ni la cuantía relativamente reducida de una ayuda ni la dimensión relativamente modesta de la empresa beneficiaria excluyen *a priori* la posibilidad de que se vean afectados los intercambios entre Estados miembros. (71)

83. Por tanto, si la actividad económica de una entidad tiene peso suficiente para poder calificar la entidad de empresa en el sentido de la normativa de la Unión en materia de competencia (lo que constituye una cuestión previa a la aplicación del artículo 107 TFUE (72)), también las ayudas de una cuantía relativamente baja pueden tener efectos adversos sobre los intercambios entre Estados miembros.

84. A ello se añade que, en Derecho europeo de la competencia, los efectos de las medidas sobre el comercio dentro de la Unión y sobre la competencia en el mercado interior nunca han de valorarse de forma aislada, sino siempre dentro de su contexto económico y jurídico. Entre otros aspectos, debe tenerse en cuenta si se trata de un caso aislado o si existen varios problemas (un «haz») del mismo tipo. (73)

85. Si una entidad —como, en el presente asunto, la Iglesia Católica— posee numerosos inmuebles, todos los cuales pueden disfrutar de la exención fiscal controvertida, su ventaja competitiva real excede notablemente de lo que parece indicar a primera vista la cantidad a que se refiere el procedimiento principal (23 730,41 euros), correspondiente a un único proyecto de construcción —en el presente asunto, la reforma del salón de actos del colegio «La Inmaculada»—, porque, en su condición de proveedora de servicios educativos, la Iglesia Católica puede tener en cuenta con carácter general en su cálculo de costes la ventaja que supone para ella, respecto de todos sus edificios escolares, la exención del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. Si se considera, además, que el Acuerdo de 1979 establece otra serie de exenciones fiscales, la referida ventaja puede ser aún mayor.

86. Por lo demás, según la regla *de minimis* adoptada por la Comisión Europea, (74) se considerarán «medidas [...] que [...] no reúnen todos los criterios del artículo 107, apartado 1, del Tratado» sólo aquellas ayudas cuyo importe total no exceda de 200 000 euros durante cualquier período de tres ejercicios fiscales. En el Acuerdo de 1979 no se prevé ningún límite cuantitativo o temporal de ese tipo para la exención fiscal controvertida en el presente asunto, sino que, según el artículo IV, apartado 1, letra B), de dicho Acuerdo, ésta se aplica, con carácter general y de forma ilimitada, a *todas* las construcciones, instalaciones y obras de la Iglesia Católica en España. En consecuencia, esta exención fiscal no puede acogerse a la regla *de minimis*.

c) Conclusión intermedia

87. Por consiguiente, una exención fiscal como la controvertida en el procedimiento principal deberá calificarse de ayuda estatal a la que se aplica la prohibición del artículo 107 TFUE, apartado 1, siempre que, de

conformidad con lo expuesto, la Congregación ejerza una actividad económica y, por tanto, deba ser considerada empresa. (75)

3. Las consecuencias de la eventual calificación de ayuda estatal

88. Debe examinarse aún la cuestión de qué consecuencias pueden derivarse para el litigio principal del hecho de que se califique de ayuda estatal en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, la exención controvertida. Concretamente, de los artículos 108 TFUE y 351 TFUE, apartado 1 —a los que sobre todo el Gobierno español se ha referido con insistencia— pueden derivarse en este punto algunas particularidades. Para dar una respuesta útil al órgano jurisdiccional remitente, es preciso examinar brevemente por último también estos dos preceptos y los problemas que plantean. (76)

a) Sobre la delimitación entre ayudas existentes y nuevas ayudas en el sentido del artículo 108 TFUE

89. El artículo 108 TFUE establece una distinción entre regímenes de ayuda existentes y nuevas ayudas. Mientras que las nuevas ayudas no pueden ejecutarse hasta que la Comisión las autorice (artículo 108 TFUE, apartado 3), los regímenes de ayudas existentes están sometidos simplemente a un examen permanente por parte de la Comisión (artículo 108 TFUE, apartado 1). Por consiguiente, en pocas palabras, para las nuevas ayudas rige una obligación de notificación y una prohibición de ejecución, cuyo incumplimiento hace que la concesión de la ayuda deba considerarse ilegal, (77) mientras que los regímenes de ayudas existentes pueden ejecutarse normalmente, siempre que la Comisión no haya declarado su falta de conformidad con el Tratado. (78)

90. Por tanto, si la exención controvertida es un régimen de ayudas existente en el sentido del artículo 108 TFUE, apartado 1, el órgano jurisdiccional remitente no podrá considerar su concesión contraria a Derecho, salvo que la Comisión la haya declarado incompatible con el mercado interior.

91. En favor de la tesis de que se trata de un régimen de ayudas existentes aboga, a primera vista, el hecho de que el Acuerdo de 1979 data de la época anterior a la adhesión de España a las Comunidades Europeas, adhesión que no se produjo, como es sabido, hasta 1986.

92. No obstante, el único elemento determinante a la hora de clasificar una medida como régimen de ayudas existente o como nueva ayuda debería ser el momento a partir del cual se produce o amenaza con producirse el falseamiento de la competencia aparejado a la ayuda. (79)

En el presente asunto, tal falseamiento de la competencia no pudo producirse hasta 1988, cuando España introdujo efectivamente el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. En ese momento, España ya era Estado miembro de las Comunidades Europeas.

93. Por tanto, una exención fiscal como la controvertida en el presente asunto no puede calificarse de régimen de ayudas existente, sino que debe ser considerada nueva ayuda. En consecuencia, el artículo 108 TFUE no impediría al órgano jurisdiccional remitente estimar, en el litigio principal, que la ayuda fue concedida ilegalmente.

b) Sobre la consideración del artículo 351 TFUE en relación con el Acuerdo de 1979

94. Queda por examinar, por último, si el artículo 351 TFUE permite —o, incluso, exige— al órgano jurisdiccional remitente apartarse, en el litigio principal, de la prohibición de las ayudas estatales del artículo 107 TFUE, apartado 1, y reconocer a la Iglesia Católica la exención fiscal controvertida aun cuando pueda tratarse realmente de una ayuda estatal contraria a Derecho.

95. En virtud del artículo 351 TFUE, apartado 1, el Derecho de la Unión no afecta a los derechos y obligaciones que resulten de convenios celebrados con un tercer Estado por un Estado miembro con anterioridad a la fecha de su adhesión a la Unión.

96. El artículo 351 TFUE tiene alcance general y se aplica a todo convenio internacional, cualquiera que sea su objeto, que pueda afectar a la aplicación del Derecho de la Unión. (80) Así pues, no hay duda de que la referida disposición puede aplicarse también respecto del Acuerdo de 1979.

97. Ahora bien, del artículo 351 TFUE no se deriva la *obligación* de apartarse de disposiciones de Derecho de la Unión como el artículo 107 TFUE, apartado 1, sino que a los Estados miembros simplemente se les reconoce la *posibilidad* de cumplir obligaciones internacionales que puedan haber contraído antes de su adhesión a la Unión (81) y de apartarse, con ese fin, de lo dispuesto en Derecho de la Unión, en caso de que sea necesario. (82) En cambio, en la medida en que el convenio internacional en cuestión reconozca al Estado miembro un margen de actuación, éste deberá hacer uso de dicho margen de tal modo que actúe de manera conforme con el Derecho de la Unión. (83)

98. En cualquier caso, no corresponde al Tribunal de Justicia, sino al juez nacional, determinar el alcance de las obligaciones internacionales que se derivan para España del Acuerdo de 1979. (84)

99. Por tanto, el órgano jurisdiccional remitente debiera comprobar si del artículo IV, apartado 1, letra B), del Acuerdo de 1979 se deriva necesariamente que la Iglesia Católica *deba verse exonerada con carácter general* del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras por lo que respecta a *todos* sus edificios en España —también a aquellos dedicados, íntegra o parcialmente, a una actividad económica—. Sólo en ese caso habría un conflicto con la prohibición de las ayudas estatales del artículo 107 TFUE, apartado 1, y sólo en esa medida permitiría el artículo 351 TFUE, apartado 1, al órgano jurisdiccional remitente apartarse del artículo 107 TFUE, apartado 1, al resolver el litigio principal.

100. De forma meramente incidental cabe señalar que, en tal caso, el Estado español estaría obligado, según el artículo 351 TFUE, apartado 2, a emplear todos los medios apropiados para eliminar la posible incompatibilidad del artículo IV, apartado 1, letra B), del Acuerdo de 1979 con la normativa de la Unión en materia de ayudas estatales. En primer lugar, España debería hacer uso del mecanismo de solución de diferencias previsto en el artículo VI del Acuerdo para acordar con la Santa Sede —al menos de cara al futuro— una interpretación del artículo IV, apartado 1, letra B), del Acuerdo que fuese compatible con el Derecho de la Unión y, en particular, con el artículo 107 TFUE, apartado 1. Si esta vía no condujese a una solución conforme con el Derecho de la Unión en un plazo razonable, España debería denunciar el Acuerdo. (85)

4. Recapitulación

101. En resumen, puede afirmarse lo siguiente:

Una exención fiscal como la controvertida en el presente asunto no vulnera la prohibición de ayudas estatales del artículo 107 TFUE, apartado 1, siempre que afecte a un edificio escolar utilizado por la Iglesia Católica para prestar servicios de enseñanza en el marco de su labor social, cultural y educativa. En cambio, tal exención fiscal tendrá la consideración de ayuda estatal prohibida con arreglo al artículo 107 TFUE, apartado 1, en la medida en que el edificio en cuestión se utilice con fines genuinamente comerciales.

V. Conclusión

102. En virtud de las consideraciones expuestas, propongo al Tribunal de Justicia responder a la cuestión prejudicial planteada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n.º 4 de Madrid en los términos siguientes:

«Una exención del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras como la que corresponde a la Iglesia Católica en virtud del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre asuntos económicos de 3 de enero de 1979 no vulnera la prohibición de las ayudas estatales del artículo 107 TFUE, apartado 1, siempre que afecte a un edificio escolar utilizado por la Iglesia Católica, no para la prestación comercial de servicios de enseñanza, sino para la prestación de servicios de enseñanza en el marco de su labor social, cultural y educativa.»

1

¹**Fuente:**

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=187927&pageIndex=0&doclang=es&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=1243629>