

LA EXENCIÓN FISCAL A LA IGLESIA CATÓLICA POR EL EJERCICIO DE ACTIVIDADES SIN UNA FINALIDAD ESTRICTAMENTE RELIGIOSA PUEDE CONSTITUIR AYUDAS DE ESTADO PROHIBIDAS POR EL DERECHO COMUNITARIO

Análisis de la STJUE de 27 de junio de 2017, asunto C-74/16

Teresa Calvo Sales

Técnico de Administración General (rama jurídica) del Ayuntamiento de Madrid

Lidia López Díez

Letrada consistorial del Ayuntamiento de Getafe

Victoria M.^a Ángeles Rodríguez Mejías

Técnico del Órgano de Gestión Tributaria del Ayuntamiento de Getafe

EXTRACTO

El presente comentario tiene por objeto el análisis e implicaciones de la Sentencia dictada el 27 de junio de 2017 por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea a la cuestión prejudicial planteada por el juez nacional sobre la posible incompatibilidad con el Derecho Comunitario de la exención que se ha venido concediendo a la Iglesia católica con base en el Acuerdo Económico con la Santa Sede de 1979.

Esta sentencia viene a constituir un punto de inflexión pues declara contrarias al Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea las ayudas públicas que reciben entidades dependientes de la Iglesia católica en forma de beneficios fiscales, cuando se ejercen actividades que no sean estrictamente religiosas. Doctrina que es aplicable al resto de confesiones religiosas, en su caso, así como a otras entidades y beneficios fiscales contemplados en nuestras normas tributarias, *v. gr.* Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo o la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones.

1. SUPUESTO DE HECHO

La sentencia tiene por objeto la decisión prejudicial relativa a la interpretación del artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), apartado 1, 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 devolución del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras (ICIO) con respecto a las obras del salón de actos del colegio La Inmaculada.

La congregación empleaba el apartado 1 b) del artículo IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos para fundamentar su derecho a disfrutar de la exención fiscal por tratarse de un bien cuya titularidad pertenece a la Iglesia católica, mientras que el órgano tributario del ayuntamiento desestimó en vía administrativa tal alegación al entender que el salón de actos de un colegio no tiene una finalidad estrictamente religiosa, con independencia de la titularidad del bien. Agotada la vía administrativa, la congregación inició la judicial, que culminó con la remisión de cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE).

En virtud de los argumentos planteados por las partes, el órgano jurisdiccional nacional se cuestiona si la exención total y permanente del ICIO en relación con las obras realizadas en inmuebles destinados a actividades económicas y, por lo tanto, sin finalidad estrictamente religiosa, podría considerarse como una ayuda de Estado contraria al artículo 107.1 del TFUE, por lo que plantea la cuestión prejudicial al TJUE.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

En su fallo, el Tribunal de Justicia ha declarado que la exención tributaria a la Iglesia católica puede estar comprendida en el ámbito de la prohibición establecida en el artículo 107 del TFUE, apartado 1, si las actividades realizadas no tienen finalidad estrictamente religiosa.

Este pronunciamiento se ha basado en considerar que las comunidades religiosas pueden desarrollar actividades económicas sometidas a la aplicación del TFUE si se ofrecen bienes o servicios en un mercado determinado a cambio de una remuneración ya sea pagada o no por sus beneficiarios [§45 a 49], y que, por lo tanto, la actividad educativa puede estar comprendida en el ámbito de la prohibición de ayudas de Estado [§57].

3. COMENTARIO CRÍTICO

El TJUE analiza los requisitos del artículo 107.1 del TFUE, y además incorpora un análisis del artículo 108 del TFUE, apartado 3, sobre ayudas nuevas, que analizamos a continuación.

Como hemos indicado, la sentencia básicamente desgana los requisitos del artículo 107.1 del TFUE a la luz de su propia jurisprudencia y de los criterios emanados por la Comisión Europea para determinar si las exenciones fiscales reconocidas por España a favor de la Iglesia católica vulneran el régimen europeo de ayudas de Estado.

El artículo 107 del TFUE (antiguo art. 87 TCE) indica que «Salvo que los tratados dispongan otra cosa, serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones».

Por su parte, el artículo 108.3 del TFUE dispone que «La Comisión será informada de los proyectos dirigidos a conceder o modificar ayudas con la suficiente antelación para poder presentar sus observaciones. [...] El Estado miembro interesado no podrá ejecutar las medidas proyectadas antes que en dicho procedimiento haya recaído decisión definitiva».

Es importante destacar que la cuestión prejudicial remitida no incluía el artículo 108 del TFUE. No obstante, en uso de sus facultades, ha sido el propio tribunal quien ha introducido el análisis, lo cual no es baladí, porque sobre cualquier ayuda nueva rige una obligación de notificación y prohibición de ejecución hasta que la Comisión las autorice, por lo que el órgano jurisdiccional nacional podría estimar en el litigio principal que la ayuda fue concedida ilegalmente [conclusiones de la abogada general §89 y 93].

A efectos de analizar la aplicación del artículo 107 del TFUE comienza el TJUE sentando una base esencial (enfoque funcional del concepto de empresa) derivada de la Sentencia Höfner de 1991 (asunto C-41/90 –NSJ057189–): empresa es cualquier entidad que ejerza una actividad económica con independencia de su estatuto jurídico y su modo de financiación [§41-§44]. La clasificación depende totalmente de la naturaleza de sus actividades, una entidad religiosa puede actuar por lo tanto como empresa cuando ejerza actividades económicas. Esta conclusión es fundamental porque desde el prisma del Derecho de la competencia comunitario y desde el espíritu del mercado común, la determinación de si un beneficio fiscal constituye una ayuda de Estado, es de aplicación no solo a la Iglesia católica y al ICIO, sino a todas las entidades que disfruten de beneficios o exenciones fiscales (otras entidades religiosas, asociaciones, fundaciones y otras entidades sin ánimo de lucro) en cualquier impuesto (local, autonómico o estatal), siempre y cuando intervengan en el mercado ofreciendo bienes o servicios en régimen de competencia con el resto de operadores económicos, de modo que esas ventajas fiscales supongan mejorar su posición.

Así se ha pronunciado también la Comisión manifestando que «el estatuto jurídico de la entidad en virtud de la legislación nacional no es decisivo [...] una entidad que esté considerada una

asociación o un club deportivo por la legislación nacional puede, no obstante, ser considerada una empresa a tenor del artículo 107, apartado 1, del tratado. Lo mismo ocurre con una entidad que formalmente sea parte de la Administración pública. El único criterio relevante es si ejerce una actividad económica». Además, «la aplicación de las normas sobre ayudas estatales no depende de si la entidad ha sido creada para generar beneficios. Las entidades sin ánimo de lucro también pueden ofrecer bienes y servicios en un mercado». [Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el art. 107, apartado 1, del TFUE; 2016/C 262/01; §8 y 9].

Lo que permite al tribunal concluir que 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.

¿Qué constituye actividad económica? El TJUE viene reiterando que constituye actividad económica toda actividad consistente en ofrecer bienes o servicios en un mercado determinado [Sentencia §45].

Concepto este también amplio pues, tal y como ha manifestado la Comisión Europea, el determinar si existe un mercado para determinados servicios puede depender de cómo se organicen estos en el Estado miembro en cuestión y puede, por tanto, variar de un Estado miembro a otro. [Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal §15]. Incluso lo que hoy no es una actividad económica puede serlo en un futuro, y viceversa; por ello, la Comisión evita proponer una lista exhaustiva de lo que *a priori* nunca serían actividades económicas, prefiriendo asentar criterios de valoración fruto de la jurisprudencia del tribunal.

Así las prestaciones realizadas normalmente a cambio de una remuneración se consideran que son actividad económica [Sentencia §47]. El que la oferta de productos y servicios se haga sin ánimo de lucro no obsta para que la entidad deba ser considerada una empresa cuando dicha oferta compita con las de otros operadores con ánimo de lucro [Sentencia §46]. El carácter económico de una actividad no depende del hecho de que el servicio sea pagado por sus beneficiarios [Sentencia §49]. Las actividades financiadas esencialmente con fondos privados que no proceden del propio prestador de los servicios constituyen servicios pues el objetivo perseguido por el prestador consiste en ofrecer un servicio a cambio de una remuneración [Sentencia §48].

Por lo que interesa del presente caso, la congregación religiosa desarrolla varios tipos de actividades en el colegio: las estrictamente religiosas, educación concertada y no concertada, y los servicios complementarios (comedor, transporte, actividades extraescolares). El tribunal mantiene que la educación no concertada y los servicios complementarios parecen reunir los requisitos para ser considerados «actividad económica» [§57 y 58] y que la educación subvencionada (concertada) no podría calificarse de económica siempre y cuando esté integrada en el sistema público de enseñanza obligatoria y sea financiada en su totalidad con fondos públicos [§55 y 56]. Criterio este último que se aparta del enfoque funcional amplio de Höfner, como si de un estatuto jurídico especial se tratara, posiblemente por entender que en España la educación concertada es necesaria para el mantenimiento del sistema educativo porque el Estado no puede prestarlo por sí solo. Por

lo que habrá de ser cuidadosamente interpretado, valorado y aplicado para el caso español pues el hecho de que la enseñanza pueda estar subvencionada para unos determinados operadores no debería implicar la inexistencia de mercado y precisamente el reconocimiento de la exención a unos determinados operadores por razón de la titularidad irrefutablemente implica una distorsión de la competencia porque ni los colegios públicos, ni los laicos privados o concertados, ni el resto de colegios religiosos no católicos, con concierto o sin él, disfrutaban de tal exención fiscal. Y en su apoyo la reiterada jurisprudencia europea según la cual el modo de financiación no es pertinente a los efectos de determinar si una entidad ejerce una actividad económica (por todas, la Sentencia del Tribunal de Justicia, Sala Segunda, de 23 de marzo de 2006, asunto C-237/04 –NFJ068048–, §33).

Es más, y a mayor abundamiento, aunque la educación fuera reservada a los centros públicos y privados en régimen de concierto, la Comisión ha reconocido que la decisión de una autoridad pública de no permitir a terceros prestar un servicio, por ejemplo, porque decide prestarlo de forma interna, no excluye la existencia de una actividad económica. Pues el hecho de que se preste de forma interna es irrelevante a efectos de la naturaleza económica de la actividad [Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal, §14]. En este mismo sentido, según la Decisión 2011/501/UE de la Comisión, de 23 de febrero de 2011, considerando 208: «El sistema de financiación podría falsear la competencia en la medida en que la financiación pública refuerza la posición de la empresa a la que se ha encomendado la ejecución de la obligación de servicio público y le permite aprovechar esta ventaja para prorrogar su encomienda, mientras que sus competidores no pueden prevalerse de tal ventaja a la hora de solicitar la encomienda...».

Por otra parte, el TJUE no elude analizar la situación en caso de que la entidad realice actividades mixtas, esto es, económicas y otras no económicas. En tal caso, prescindiendo del criterio de que lo accesorio se somete a lo principal y del sistema de umbrales propuesto por la abogada general, el tribunal va a exigir la llevanza de contabilidad separada para evitar subvenciones cruzadas o indirectas a otras actividades, esto es, evitar el desvío de fondos públicos a actividades económicas, de tal modo que, de no ser así, la financiación pública para las actividades no económicas pasará a sujetarse a la legislación comunitaria sobre ayudas de Estado.

Sobre los requisitos del artículo 107.1 del TFUE y, en particular, el concepto de ventaja económica selectiva, la jurisprudencia reiterada del Tribunal europeo considera 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 [§65].

Son criterios consolidados el que lo relevante para la calificación de la ventaja es el efecto de la medida en la empresa y no la causa ni el objetivo de la intervención estatal. Siempre que la situación financiera de una empresa mejore como resultado de la intervención estatal en otros términos que las condiciones normales de mercado, hay una ventaja, y tampoco se descarta la existencia de ventaja por el mero hecho de que las empresas competidoras de otros Estados miembros estén en una posición más favorable, porque el concepto de ventaja se basa en un análisis de la situación financiera de una empresa en su propio contexto jurídico y fáctico, con y sin la medida en cuestión.

Por otra parte, lo que se prohíbe son las ventajas que se otorguen «favoreciendo a determinadas empresas o producciones», por lo que es requisito indispensable que la ayuda beneficie únicamente a determinadas empresas, para que se pueda predicar la selectividad de dicha medida. Esto significa que ni las medidas de alcance puramente general ni las que se justifican por la naturaleza y estructura general del sistema fiscal del Estado miembro (sistema de referencia) estarían incluidas en el ámbito de aplicación del artículo 107 del TFUE, si bien corresponde al Estado miembro que ha introducido la diferenciación de demostrar que está efectivamente justificada.

En el presente caso el TJUE [§68-§72] considera que la exención fiscal controvertida confiere una ventaja económica a la congregación, pues tiene el efecto de aligerar las cargas que recaen sobre el presupuesto de la entidad y no se deduce de los autos que la exención fiscal establecida se derive directamente de los principios fundadores o rectores del sistema tributario español, ni que sea necesaria para el funcionamiento y la eficacia de ese sistema.

Con respecto a otro de los requisitos del artículo 107.1 del TFUE, a la exigencia de que se trate de una medida otorgada por el Estado o mediante fondos estatales, el TJUE entiende que efectivamente se cumple el requisito de imputabilidad: «[...] 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» [§75] y se financia con recursos estatales «[...] tiene como corolario una disminución de los ingresos del ayuntamiento en la cuantía correspondiente» [§76].

Finalmente, el artículo 107.1 del TJUE impone que como consecuencia de la intervención la competencia se falsee o exista el peligro de que así suceda. La Comisión por su parte ha sentado el criterio –que ha adoptado el TJUE– de que no es necesario acreditar detalladamente que esto sucede, sino que basta con que potencialmente la competencia se pueda ver afectada al aliviar a una empresa de las cargas que normalmente deben recaer sobre su presupuesto, falseando así la igualdad de condiciones de la competencia en un libre mercado.

De lo anterior se desprende una serie de conclusiones, la primera de ellas el efecto sobre la exención del ICIO a la Iglesia católica.

En efecto, con la presente sentencia del TJUE se ha puesto final a una antigua polémica suscitada ante los tribunales españoles sobre la exención a la Iglesia católica, así como el cierre definitivo a las actuaciones de investigación iniciadas por la Comisión Europea en 2006 con ocasión de las preguntas escritas formuladas por dos europarlamentarios, Marco Cappato (ALDE) y Willy Meyer Pleite (GUE/NGL), sobre la compatibilidad de las exenciones en el ICIO que las autoridades españolas concedían a la Iglesia católica para las obras o construcciones ajenas a una finalidad estrictamente religiosa.

El Derecho europeo es de aplicación directa de modo que tanto los jueces nacionales como el resto de operadores jurídicos que consideren que una situación reúne los requisitos de los artículos 107 y 108 del TFUE podrá considerar que la concesión de la exención, bonificación o medida fiscal de que se trate constituye una ayuda de Estado ilegal y abstenerse de concederla en

cumplimiento de lo establecido en el artículo 108.3 del TFUE, pues como ya se ha indicado, si se trata de beneficios acordados por un Estado miembro con posterioridad a su adhesión a la Unión Europea, sin previa autorización de la Comisión, se trata de ayudas ilegales.

En el caso del ICIO, y como ya podrá deducir el lector, la consecuencia más directa es la posibilidad de los ayuntamientos de denegar la exención solicitada por las entidades religiosas cuando las obras no se realicen en inmuebles destinados a actividades estrictamente religiosas, tales como hospitales, residencias de estudiantes, universidades, colegios y cualesquiera otros, invocando la sentencia del TJUE, y sin que sea óbice ni impedimento para ello el Acuerdo con la Santa Sede, la Orden ministerial de 2011 ni jurisdicción nacional.

Adviértase que corresponderá a la entidad religiosa solicitante demostrar que no concurren los requisitos para aplicar el artículo 107 del TFUE porque el inmueble en el que se realizan las obras no se destina a una actividad económica. Pues de lo contrario y dado que el tribunal ya ha calificado la medida como «ayuda nueva», si la exención fuera calificada como ayuda de Estado por reunir los requisitos del artículo 107.1 del TFUE, sería una exención ilegal.

Un segundo efecto se centra en el régimen de beneficios fiscales en otras figuras tributarias como el impuesto sobre bienes inmuebles (IBI) y el impuesto sobre sociedades, conferidos por la Ley 49/2002, de incentivos fiscales al mecenazgo, a las entidades comprendidas en su ámbito de aplicación entre las que se encuentra la Iglesia católica y el resto de confesiones religiosas con Acuerdo.

Así, por ejemplo, a la controvertida exención del IBI de los bienes inmuebles de entidades religiosas que se dediquen a actividades benéfico-docentes, médicas y hospitalarias o asistencia social, avalada por la Sentencia del Tribunal Constitucional 207/2013, de 5 de diciembre (rec. de inconstitucionalidad n.º 4285/2013 –NFJ052901–) fundamentado en que la Constitución no solo garantiza la libertad religiosa y de culto sino que impone además un mandato dirigido a los poderes públicos para mantener relaciones de cooperación con la Iglesia católica y las demás confesiones.

Sin embargo, en nuestra opinión, aun cuando actuara en sectores de interés público y de utilidad social, puede estar ofreciendo bienes o servicios en el mercado en competencia con otros operadores, debiendo aplicarse las normas comunitarias sobre ayudas de Estado.

Tampoco podemos pasar por alto la alusión al artículo 3.3 de la Ley 49/2002, de acuerdo con el cual el arrendamiento de los inmuebles de las entidades a las que resulta de aplicación la norma (entre las que también se incluye la Iglesia católica) no constituye explotación económica y que en la práctica supone un elevadísimo número de inmuebles arrendados comercialmente que escapan al IBI y al impuesto sobre sociedades, cuya situación también puede cambiar a raíz de la sentencia del TJUE.

En definitiva, la sentencia ha puesto de manifiesto que los beneficios fiscales previstos en el Acuerdo con la Santa Sede, así como en los suscritos con cualquier otra confesión religiosa, resultan incompatibles con el TFUE siempre que puedan ser calificados de ayudas de Estado conforme al artículo 107 del TFUE, apartado 1.

Y tal y como se ha avanzado, las consecuencias de una eventual calificación de algunos beneficios fiscales como ayudas de Estado puede dar lugar bien a la no aplicación de la medida, si se califica de «ayuda nueva», esto es, si es posterior a la adhesión a la Unión Europea, o bien, a la modificación de los tratados internacionales que resulten contrarios al Tratado de la Unión, si se calificaran como «ayuda existente», esto es, previa a la adhesión del Estado miembro de que se trate.

Adviértase que el TFUE, en su artículo 351, obliga a los Estados miembros al empleo de los mecanismos que se prevea en el convenio internacional cuyas obligaciones puedan colisionar con los tratados europeos a fin de poner fin a las incompatibilidades observadas y, precisamente, el artículo VI del Acuerdo con la Santa Sede prevé tal eventualidad. Mecanismo ya anunciado por el abogado del Reino de España en sus observaciones escritas en la que indicó que, llegado el caso, el Gobierno de España tratará, conforme al artículo VI del Acuerdo, de adaptar la exención controvertida al Derecho de la Unión [§77].

Finalmente, después de esta sentencia sería deseable, y de obligado cumplimiento para el Estado español, la revisión del régimen de beneficios fiscales del que gozan las confesiones religiosas y entidades sin ánimo de lucro adaptándolo al Derecho Comunitario. Entre tanto los operadores jurídicos nos veremos obligados a aplicar la jurisprudencia del TJUE, denegando las exenciones y bonificaciones, cuestión que, lógicamente, acabará dirimiéndose ante los tribunales nacionales, que vienen obligados a respetar la sentencia de referencia.

Bibliografía

ARPIO SANTACRUZ, J. L. [2000]: *Las ayudas públicas ante el Derecho europeo de la competencia*, Ed. Aranzadi.

CALVO SALES, T. [2007]: «La Comisión Europea analiza la posible consideración como "ayuda de Estado" de la exención de la Iglesia católica en el ICIO», *Tributos Locales*, núm. 74, noviembre.

- [2007]: *El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. La mayoría de edad del ICIO*, Ed. El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados. La Ley, Madrid.
- [2004]: «La exención de la Iglesia Católica en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras no alcanza a las que se realicen en inmuebles afectos a actividades económicas». *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, núm. 5, de 15 de marzo.
- [2001]: «La exención de la Iglesia Católica en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras». *Diario La Ley*, núm. 5445 (La Ley-Actualidad), de 21 de diciembre.

COMISIÓN EUROPEA [2010]: *Aplicación de la normativa sobre ayudas estatales por los órganos jurisdiccionales nacionales. Comunicación de la Comisión y otros documentos pertinentes*, Manuales sobre Competencia.

Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del TFUE 2016/C 262/01. Disponible en: <<http://eur-lex.europa.eu>>.

Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de la normativa de ayudas estatales por los órganos jurisdiccionales nacionales, 2009/C 85/01. Disponible en: <<http://eur-lex.europa.eu>>.

GARCÍA CALLE, G. [2017]: «A vueltas con la exención del impuesto sobre bienes inmuebles de la Iglesia Católica». *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, núm. 11, quincena del 11 al 29 de junio, ref. 1450/2017, ed. Wolters Kluwer.

GARCÍA DE PABLOS, F. [2015]: «Las exenciones del IBI como posibles ayudas de Estado». *Tributos Locales*, núm. 119, febrero-marzo.

PÉREZ BERNABÉU, B. [2013]: *La recuperación de las Ayudas de Estado. Principios y Procedimiento*. Instituto de Estudios Fiscales.

TORRES GUTIÉRREZ, A. [2001]: «Los Beneficios Fiscales de las Viviendas de los Ministros de Culto Católico en España y el Principio de Laicidad del Estado. La Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de marzo de 2001», *Boletín de la Sociedad Española de Ciencias de las Religiones*, núm. 15.

- [2001]: *Régimen fiscal de las confesiones religiosas en España*, ed. Colex.
- [2002]: «Tutela de la Libertad de Conciencia y Laicidad del Estado: el problema de los beneficios fiscales de las viviendas de los ministros de culto católico en España», *Boletín de la Sociedad Española de Ciencias de las Religiones*, núm. 16.

3. COMENTARIO CRÍTICO

El TJUE analiza los requisitos del artículo 107.1 del TFUE, y además incorpora un análisis del artículo 108 del TFUE, apartado 3, sobre ayudas nuevas, que analizamos a continuación.

Como hemos indicado, la sentencia básicamente desgana los requisitos del artículo 107.1 del TFUE a la luz de su propia jurisprudencia y de los criterios emanados por la Comisión Europea para determinar si las exenciones fiscales reconocidas por España a favor de la Iglesia católica vulneran el régimen europeo de ayudas de Estado.

El artículo 107 del TFUE (antiguo art. 87 TCE) indica que «Salvo que los tratados dispongan otra cosa, serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones».

Por su parte, el artículo 108.3 del TFUE dispone que «La Comisión será informada de los proyectos dirigidos a conceder o modificar ayudas con la suficiente antelación para poder presentar sus observaciones. [...] El Estado miembro interesado no podrá ejecutar las medidas proyectadas antes que en dicho procedimiento haya recaído decisión definitiva».

Es importante destacar que la cuestión prejudicial remitida no incluía el artículo 108 del TFUE. No obstante, en uso de sus facultades, ha sido el propio tribunal quien ha introducido el análisis, lo cual no es baladí, porque sobre cualquier ayuda nueva rige una obligación de notificación y prohibición de ejecución hasta que la Comisión las autorice, por lo que el órgano jurisdiccional nacional podría estimar en el litigio principal que la ayuda fue concedida ilegalmente [conclusiones de la abogada general §89 y 93].

A efectos de analizar la aplicación del artículo 107 del TFUE comienza el TJUE sentando una base esencial (enfoque funcional del concepto de empresa) derivada de la Sentencia Höfner de 1991 (asunto C-41/90 –NSJ057189–): empresa es cualquier entidad que ejerza una actividad económica con independencia de su estatuto jurídico y su modo de financiación [§41-§44]. La clasificación depende totalmente de la naturaleza de sus actividades, una entidad religiosa puede actuar por lo tanto como empresa cuando ejerza actividades económicas. Esta conclusión es fundamental porque desde el prisma del Derecho de la competencia comunitario y desde el espíritu del mercado común, la determinación de si un beneficio fiscal constituye una ayuda de Estado, es de aplicación no solo a la Iglesia católica y al ICIO, sino a todas las entidades que disfruten de beneficios o exenciones fiscales (otras entidades religiosas, asociaciones, fundaciones y otras entidades sin ánimo de lucro) en cualquier impuesto (local, autonómico o estatal), siempre y cuando intervengan en el mercado ofreciendo bienes o servicios en régimen de competencia con el resto de operadores económicos, de modo que esas ventajas fiscales supongan mejorar su posición.

Así se ha pronunciado también la Comisión manifestando que «el estatuto jurídico de la entidad en virtud de la legislación nacional no es decisivo [...] una entidad que esté considerada una

asociación o un club deportivo por la legislación nacional puede, no obstante, ser considerada una empresa a tenor del artículo 107, apartado 1, del tratado. Lo mismo ocurre con una entidad que formalmente sea parte de la Administración pública. El único criterio relevante es si ejerce una actividad económica». Además, «la aplicación de las normas sobre ayudas estatales no depende de si la entidad ha sido creada para generar beneficios. Las entidades sin ánimo de lucro también pueden ofrecer bienes y servicios en un mercado». [Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el art. 107, apartado 1, del TFUE; 2016/C 262/01; §8 y 9].

Lo que permite al tribunal concluir que 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.

¿Qué constituye actividad económica? El TJUE viene reiterando que constituye actividad económica toda actividad consistente en ofrecer bienes o servicios en un mercado determinado [Sentencia §45].

Concepto este también amplio pues, tal y como ha manifestado la Comisión Europea, el determinar si existe un mercado para determinados servicios puede depender de cómo se organicen estos en el Estado miembro en cuestión y puede, por tanto, variar de un Estado miembro a otro. [Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal §15]. Incluso lo que hoy no es una actividad económica puede serlo en un futuro, y viceversa; por ello, la Comisión evita proponer una lista exhaustiva de lo que *a priori* nunca serían actividades económicas, prefiriendo asentar criterios de valoración fruto de la jurisprudencia del tribunal.

Así las prestaciones realizadas normalmente a cambio de una remuneración se consideran que son actividad económica [Sentencia §47]. El que la oferta de productos y servicios se haga sin ánimo de lucro no obsta para que la entidad deba ser considerada una empresa cuando dicha oferta compita con las de otros operadores con ánimo de lucro [Sentencia §46]. El carácter económico de una actividad no depende del hecho de que el servicio sea pagado por sus beneficiarios [Sentencia §49]. Las actividades financiadas esencialmente con fondos privados que no proceden del propio prestador de los servicios constituyen servicios pues el objetivo perseguido por el prestador consiste en ofrecer un servicio a cambio de una remuneración [Sentencia §48].

Por lo que interesa del presente caso, la congregación religiosa desarrolla varios tipos de actividades en el colegio: las estrictamente religiosas, educación concertada y no concertada, y los servicios complementarios (comedor, transporte, actividades extraescolares). El tribunal mantiene que la educación no concertada y los servicios complementarios parecen reunir los requisitos para ser considerados «actividad económica» [§57 y 58] y que la educación subvencionada (concertada) no podría calificarse de económica siempre y cuando esté integrada en el sistema público de enseñanza obligatoria y sea financiada en su totalidad con fondos públicos [§55 y 56]. Criterio este último que se aparta del enfoque funcional amplio de Höfner, como si de un estatuto jurídico especial se tratara, posiblemente por entender que en España la educación concertada es necesaria para el mantenimiento del sistema educativo porque el Estado no puede prestarlo por sí solo. Por

lo que habrá de ser cuidadosamente interpretado, valorado y aplicado para el caso español pues el hecho de que la enseñanza pueda estar subvencionada para unos determinados operadores no debería implicar la inexistencia de mercado y precisamente el reconocimiento de la exención a unos determinados operadores por razón de la titularidad irrefutablemente implica una distorsión de la competencia porque ni los colegios públicos, ni los laicos privados o concertados, ni el resto de colegios religiosos no católicos, con concierto o sin él, disfrutaban de tal exención fiscal. Y en su apoyo la reiterada jurisprudencia europea según la cual el modo de financiación no es pertinente a los efectos de determinar si una entidad ejerce una actividad económica (por todas, la Sentencia del Tribunal de Justicia, Sala Segunda, de 23 de marzo de 2006, asunto C-237/04 –NFJ068048–, §33).

Es más, y a mayor abundamiento, aunque la educación fuera reservada a los centros públicos y privados en régimen de concierto, la Comisión ha reconocido que la decisión de una autoridad pública de no permitir a terceros prestar un servicio, por ejemplo, porque decide prestarlo de forma interna, no excluye la existencia de una actividad económica. Pues el hecho de que se preste de forma interna es irrelevante a efectos de la naturaleza económica de la actividad [Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal, §14]. En este mismo sentido, según la Decisión 2011/501/UE de la Comisión, de 23 de febrero de 2011, considerando 208: «El sistema de financiación podría falsear la competencia en la medida en que la financiación pública refuerza la posición de la empresa a la que se ha encomendado la ejecución de la obligación de servicio público y le permite aprovechar esta ventaja para prorrogar su encomienda, mientras que sus competidores no pueden prevalerse de tal ventaja a la hora de solicitar la encomienda...».

Por otra parte, el TJUE no elude analizar la situación en caso de que la entidad realice actividades mixtas, esto es, económicas y otras no económicas. En tal caso, prescindiendo del criterio de que lo accesorio se somete a lo principal y del sistema de umbrales propuesto por la abogada general, el tribunal va a exigir la llevanza de contabilidad separada para evitar subvenciones cruzadas o indirectas a otras actividades, esto es, evitar el desvío de fondos públicos a actividades económicas, de tal modo que, de no ser así, la financiación pública para las actividades no económicas pasará a sujetarse a la legislación comunitaria sobre ayudas de Estado.

Sobre los requisitos del artículo 107.1 del TFUE y, en particular, el concepto de ventaja económica selectiva, la jurisprudencia reiterada del Tribunal europeo considera 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 [§65].

Son criterios consolidados el que lo relevante para la calificación de la ventaja es el efecto de la medida en la empresa y no la causa ni el objetivo de la intervención estatal. Siempre que la situación financiera de una empresa mejore como resultado de la intervención estatal en otros términos que las condiciones normales de mercado, hay una ventaja, y tampoco se descarta la existencia de ventaja por el mero hecho de que las empresas competidoras de otros Estados miembros estén en una posición más favorable, porque el concepto de ventaja se basa en un análisis de la situación financiera de una empresa en su propio contexto jurídico y fáctico, con y sin la medida en cuestión.

Por otra parte, lo que se prohíbe son las ventajas que se otorguen «favoreciendo a determinadas empresas o producciones», por lo que es requisito indispensable que la ayuda beneficie únicamente a determinadas empresas, para que se pueda predicar la selectividad de dicha medida. Esto significa que ni las medidas de alcance puramente general ni las que se justifican por la naturaleza y estructura general del sistema fiscal del Estado miembro (sistema de referencia) estarían incluidas en el ámbito de aplicación del artículo 107 del TFUE, si bien corresponde al Estado miembro que ha introducido la diferenciación de demostrar que está efectivamente justificada.

En el presente caso el TJUE [§68-§72] considera que la exención fiscal controvertida confiere una ventaja económica a la congregación, pues tiene el efecto de aligerar las cargas que recaen sobre el presupuesto de la entidad y no se deduce de los autos que la exención fiscal establecida se derive directamente de los principios fundadores o rectores del sistema tributario español, ni que sea necesaria para el funcionamiento y la eficacia de ese sistema.

Con respecto a otro de los requisitos del artículo 107.1 del TFUE, a la exigencia de que se trate de una medida otorgada por el Estado o mediante fondos estatales, el TJUE entiende que efectivamente se cumple el requisito de imputabilidad: «[...] 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» [§75] y se financia con recursos estatales «[...] tiene como corolario una disminución de los ingresos del ayuntamiento en la cuantía correspondiente» [§76].

Finalmente, el artículo 107.1 del TJUE impone que como consecuencia de la intervención la competencia se falsee o exista el peligro de que así suceda. La Comisión por su parte ha sentado el criterio –que ha adoptado el TJUE– de que no es necesario acreditar detalladamente que esto sucede, sino que basta con que potencialmente la competencia se pueda ver afectada al aliviar a una empresa de las cargas que normalmente deben recaer sobre su presupuesto, falseando así la igualdad de condiciones de la competencia en un libre mercado.

De lo anterior se desprende una serie de conclusiones, la primera de ellas el efecto sobre la exención del ICIO a la Iglesia católica.

En efecto, con la presente sentencia del TJUE se ha puesto final a una antigua polémica suscitada ante los tribunales españoles sobre la exención a la Iglesia católica, así como el cierre definitivo a las actuaciones de investigación iniciadas por la Comisión Europea en 2006 con ocasión de las preguntas escritas formuladas por dos europarlamentarios, Marco Cappato (ALDE) y Willy Meyer Pleite (GUE/NGL), sobre la compatibilidad de las exenciones en el ICIO que las autoridades españolas concedían a la Iglesia católica para las obras o construcciones ajenas a una finalidad estrictamente religiosa.

El Derecho europeo es de aplicación directa de modo que tanto los jueces nacionales como el resto de operadores jurídicos que consideren que una situación reúne los requisitos de los artículos 107 y 108 del TFUE podrá considerar que la concesión de la exención, bonificación o medida fiscal de que se trate constituye una ayuda de Estado ilegal y abstenerse de concederla en

cumplimiento de lo establecido en el artículo 108.3 del TFUE, pues como ya se ha indicado, si se trata de beneficios acordados por un Estado miembro con posterioridad a su adhesión a la Unión Europea, sin previa autorización de la Comisión, se trata de ayudas ilegales.

En el caso del ICIO, y como ya podrá deducir el lector, la consecuencia más directa es la posibilidad de los ayuntamientos de denegar la exención solicitada por las entidades religiosas cuando las obras no se realicen en inmuebles destinados a actividades estrictamente religiosas, tales como hospitales, residencias de estudiantes, universidades, colegios y cualesquiera otros, invocando la sentencia del TJUE, y sin que sea óbice ni impedimento para ello el Acuerdo con la Santa Sede, la Orden ministerial de 2011 ni jurisdicción nacional.

Adviértase que corresponderá a la entidad religiosa solicitante demostrar que no concurren los requisitos para aplicar el artículo 107 del TFUE porque el inmueble en el que se realizan las obras no se destina a una actividad económica. Pues de lo contrario y dado que el tribunal ya ha calificado la medida como «ayuda nueva», si la exención fuera calificada como ayuda de Estado por reunir los requisitos del artículo 107.1 del TFUE, sería una exención ilegal.

Un segundo efecto se centra en el régimen de beneficios fiscales en otras figuras tributarias como el impuesto sobre bienes inmuebles (IBI) y el impuesto sobre sociedades, conferidos por la Ley 49/2002, de incentivos fiscales al mecenazgo, a las entidades comprendidas en su ámbito de aplicación entre las que se encuentra la Iglesia católica y el resto de confesiones religiosas con Acuerdo.

Así, por ejemplo, a la controvertida exención del IBI de los bienes inmuebles de entidades religiosas que se dediquen a actividades benéfico-docentes, médicas y hospitalarias o asistencia social, avalada por la Sentencia del Tribunal Constitucional 207/2013, de 5 de diciembre (rec. de inconstitucionalidad n.º 4285/2013 –NFJ052901–) fundamentado en que la Constitución no solo garantiza la libertad religiosa y de culto sino que impone además un mandato dirigido a los poderes públicos para mantener relaciones de cooperación con la Iglesia católica y las demás confesiones.

Sin embargo, en nuestra opinión, aun cuando actuara en sectores de interés público y de utilidad social, puede estar ofreciendo bienes o servicios en el mercado en competencia con otros operadores, debiendo aplicarse las normas comunitarias sobre ayudas de Estado.

Tampoco podemos pasar por alto la alusión al artículo 3.3 de la Ley 49/2002, de acuerdo con el cual el arrendamiento de los inmuebles de las entidades a las que resulta de aplicación la norma (entre las que también se incluye la Iglesia católica) no constituye explotación económica y que en la práctica supone un elevadísimo número de inmuebles arrendados comercialmente que escapan al IBI y al impuesto sobre sociedades, cuya situación también puede cambiar a raíz de la sentencia del TJUE.

En definitiva, la sentencia ha puesto de manifiesto que los beneficios fiscales previstos en el Acuerdo con la Santa Sede, así como en los suscritos con cualquier otra confesión religiosa, resultan incompatibles con el TFUE siempre que puedan ser calificados de ayudas de Estado conforme al artículo 107 del TFUE, apartado 1.

Y tal y como se ha avanzado, las consecuencias de una eventual calificación de algunos beneficios fiscales como ayudas de Estado puede dar lugar bien a la no aplicación de la medida, si se califica de «ayuda nueva», esto es, si es posterior a la adhesión a la Unión Europea, o bien, a la modificación de los tratados internacionales que resulten contrarios al Tratado de la Unión, si se calificaran como «ayuda existente», esto es, previa a la adhesión del Estado miembro de que se trate.

Adviértase que el TFUE, en su artículo 351, obliga a los Estados miembros al empleo de los mecanismos que se prevea en el convenio internacional cuyas obligaciones puedan colisionar con los tratados europeos a fin de poner fin a las incompatibilidades observadas y, precisamente, el artículo VI del Acuerdo con la Santa Sede prevé tal eventualidad. Mecanismo ya anunciado por el abogado del Reino de España en sus observaciones escritas en la que indicó que, llegado el caso, el Gobierno de España tratará, conforme al artículo VI del Acuerdo, de adaptar la exención controvertida al Derecho de la Unión [§77].

Finalmente, después de esta sentencia sería deseable, y de obligado cumplimiento para el Estado español, la revisión del régimen de beneficios fiscales del que gozan las confesiones religiosas y entidades sin ánimo de lucro adaptándolo al Derecho Comunitario. Entre tanto los operadores jurídicos nos veremos obligados a aplicar la jurisprudencia del TJUE, denegando las exenciones y bonificaciones, cuestión que, lógicamente, acabará dirimiéndose ante los tribunales nacionales, que vienen obligados a respetar la sentencia de referencia.

Bibliografía

ARPIO SANTACRUZ, J. L. [2000]: *Las ayudas públicas ante el Derecho europeo de la competencia*, Ed. Aranzadi.

CALVO SALES, T. [2007]: «La Comisión Europea analiza la posible consideración como "ayuda de Estado" de la exención de la Iglesia católica en el ICIO», *Tributos Locales*, núm. 74, noviembre.

- [2007]: *El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. La mayoría de edad del ICIO*, Ed. El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados. La Ley, Madrid.
- [2004]: «La exención de la Iglesia Católica en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras no alcanza a las que se realicen en inmuebles afectos a actividades económicas». *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, núm. 5, de 15 de marzo.
- [2001]: «La exención de la Iglesia Católica en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras». *Diario La Ley*, núm. 5445 (La Ley-Actualidad), de 21 de diciembre.

COMISIÓN EUROPEA [2010]: *Aplicación de la normativa sobre ayudas estatales por los órganos jurisdiccionales nacionales. Comunicación de la Comisión y otros documentos pertinentes*, Manuales sobre Competencia.

Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del TFUE 2016/C 262/01. Disponible en: <<http://eur-lex.europa.eu>>.

Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de la normativa de ayudas estatales por los órganos jurisdiccionales nacionales, 2009/C 85/01. Disponible en: <<http://eur-lex.europa.eu>>.

GARCÍA CALLE, G. [2017]: «A vueltas con la exención del impuesto sobre bienes inmuebles de la Iglesia Católica». *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, núm. 11, quincena del 11 al 29 de junio, ref. 1450/2017, ed. Wolters Kluwer.

GARCÍA DE PABLOS, F. [2015]: «Las exenciones del IBI como posibles ayudas de Estado». *Tributos Locales*, núm. 119, febrero-marzo.

PÉREZ BERNABÉU, B. [2013]: *La recuperación de las Ayudas de Estado. Principios y Procedimiento*. Instituto de Estudios Fiscales.

TORRES GUTIÉRREZ, A. [2001]: «Los Beneficios Fiscales de las Viviendas de los Ministros de Culto Católico en España y el Principio de Laicidad del Estado. La Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de marzo de 2001», *Boletín de la Sociedad Española de Ciencias de las Religiones*, núm. 15.

- [2001]: *Régimen fiscal de las confesiones religiosas en España*, ed. Colex.
- [2002]: «Tutela de la Libertad de Conciencia y Laicidad del Estado: el problema de los beneficios fiscales de las viviendas de los ministros de culto católico en España», *Boletín de la Sociedad Española de Ciencias de las Religiones*, núm. 16.