

LA EXENCIÓN DEL ICIO A FAVOR DE LA IGLESIA CATÓLICA: ¿PUNTO FINAL O PUNTO Y SEGUIDO?

María José Trigueros Martín

*Profesora Contratada Doctora de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Pablo de Olavide de Sevilla*

RESUMEN

El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras es un tributo local potestativo que, nacido en 1988, grava la realización dentro del término municipal de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija licencia de obra o urbanística o, en su caso, presentación de declaración responsable o comunicación previa. El Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, dedica los artículos 100 a 103 a su normación, no contemplando la exención del mismo a favor de la Iglesia Católica. Por su parte, el Acuerdo sobre Asuntos Económicos suscrito entre el Estado español y la Santa Sede en 1979, antes, por tanto, de la incorporación de este impuesto a nuestro ordenamiento, reconoce en su artículo IV.1.B) la exención de los impuestos reales o de producto, sobre la renta y sobre el patrimonio, interpretando la jurisprudencia del Tribunal Supremo que la citada figura tributaria encaja en dicho precepto. Así mismo lo aclara el Gobierno a través de una Orden ministerial de 5 de junio de 2001, en la que dispone que la Santa Sede y las entidades menores institucionales o territoriales del artículo IV.1 del Acuerdo disfrutaran de exención total y permanente en el controvertido impuesto. Ahora bien, si la Iglesia Católica actúa en determinados casos como "empresa" el beneficio fiscal reconocido, tal y como ha señalado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su Sentencia de 27 de junio de 2017, asunto C-74/16, puede ser considerado una ayuda de Estado, contraria a lo dispuesto en el artículo 107.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

PALABRAS CLAVE

Acuerdo, exención, Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, Tribunal Supremo, Iglesia Católica, Estado, ayuda de Estado.

ABSTRACT

Tax on construction, installations and works (ICIO) is an optional local tax in Spain, introduced in 1988, whose chargeable event is carrying out, in the municipal area, any building, installation or construction work for which a permit must be obtained, or for which a declaration as to the person responsible for the work or a prior notification must be filed. ICIO is governed in articles 100 to 103 of Spanish Royal Legislative Decree 2/2004 approving the consolidated text of the Law on local finances, with no exemptions in favour of Catholic Church. On the other side, the Agreement of 3 January 1979 between the Spanish State and the Holy See concerning financial matters (before the creation of ICIO) includes in Article IV(1)(B) the exemption from taxes on property and earnings from property, as regards income and assets. Both, Spanish Supreme Court and Government (through the Order of 5 June 2001) support that ICIO is within the scope of the exemption of Article IV(1)(B) of the Agreement and then, the Holy See, and other minor institutional or territorial units of Article IV.1 of the Agreement are fully exempt from the tax. However, if the Catholic Church ever undertakes 'economic activities', the tax benefit, as the European Union Court of Justice has pointed out in its Judgment of 27 June 2017, Case C-74/16, can be considered State aid, contrary to Article 107.1 of the Treaty on the Functioning of the European Union.

KEY WORDS

Agreement, exemption, Tax on Construction, Installations and Works, Supreme Court, Catholic Church, State, State aid

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN. 2. UNAS BREVES NOTAS SOBRE EL CONTENIDO FISCAL DEL ACUERDO. 3. EL IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS. 3.1. Punto de partida y regulación. 3.2. Su no inclusión en la parte fiscal del Acuerdo. 3.3. Las primigenias Sentencias del TS sobre el ICIO. 3.4. La Orden de 5 de junio de 2001 del Ministerio de Hacienda sobre la inclusión del ICIO en el Acuerdo. 3.5. La Sentencia del TS de 3 de octubre de 2003: otro claro posicionamiento a favor de la Iglesia Católica. 3.6. Una decisión gubernativa unilateral: la Orden EHA/2814/2009, de 15 de octubre. 4. LA EXENCIÓN DEL ICIO A FAVOR DE LA IGLESIA CATÓLICA ANTE EL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA. 4.1. La escenificación de un desacuerdo concreto entre una Congregación de la Iglesia Católica y la Administración tributaria local. 4.2. El Auto de 26 de enero de 2016: una forma de trasladar las dudas sobre la exención del ICIO al TJUE. 4.3. La respuesta del TJUE a través de la Sentencia de 27 de junio de 2017, *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania versus Ayuntamiento de Getafe*, asunto C-74/16. 4.4. La Sentencia de 8 de enero de 2018 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 4 de Madrid: punto final o punto y seguido. 5. CONCLUSIONES.

1. INTRODUCCIÓN

El Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado español y la Santa Sede (en adelante, el Acuerdo) fue firmado en la Ciudad del Vaticano el 3 de enero de 1979, produciéndose el canje de los respectivos instrumentos de ratificación el 4 de diciembre de 1979. Unos días más tarde, concretamente, el 15 del mismo mes se publicó oficialmente en España el Instrumento de Ratificación del Acuerdo, pasando desde ese momento a formar parte de nuestro ordenamiento interno¹. Así lo reconoce el artículo 96.1 de la Constitución Española (en adelante, CE) que, a su vez, añade que sus disposiciones solo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en el propio tratado o de acuerdo con las normas generales del Derecho internacional². El Tribunal Constitucional (en adelante, TC) en el fundamento jurídico quinto de la Sentencia de 12 de noviembre de 1982 asevera sobre el particular que:

“No podemos menos de constatar que este Acuerdo del Estado español y la Santa Sede, tiene rango de tratado internacional y, por tanto, como aprecia el Fiscal, se inserta en la clasificación del artículo 94 de la Constitución Española, sin que respecto a él se hayan, institucionalmente, denunciado estipulaciones contrarias a la propia Constitución ni procedido conforme al artículo 95 de la misma, y, una vez aplicado oficialmente el tratado, forma parte del ordenamiento interno (...)”³.

De este convenio internacional nos interesan principalmente los artículos III a V, pues contienen un conjunto de normas de no sujeción o de sujeción con exención tributaria a favor de la Iglesia Católica española que afectan o han afectado a los tributos más relevantes de nuestro sistema: los impuestos sobre la renta, sobre el gasto o el patrimonio, sobre

¹ Véase al respecto el Boletín Oficial de Estado núm. 300, de 15 de diciembre de 1979 (BOE-A-1979-29490).

² El Tratado sobre este particular guarda silencio, por lo que siguiendo el dictado del precepto constitucional habrá que acudir al Derecho internacional. En este caso, es la Convención de Viena de 1969 sobre el derecho de los tratados la que contempla en su Parte V las causas de nulidad, terminación y suspensión de la aplicación de los tratados. De su regulación se infiere que, difícilmente, cabe la denuncia en un acuerdo bilateral.

³ Sobre su naturaleza de Tratado internacional y rango de ley, véanse el fundamento de derecho sexto de la Sentencia del Tribunal Supremo (en adelante, TS) de 23 de septiembre de 2000, así como el fundamento jurídico octavo de la Sentencia del TC 47/1990, de 20 de marzo.

las adquisiciones lucrativas *inter vivos* o *mortis causa*, sobre las transmisiones patrimoniales onerosas, las contribuciones especiales y la tasa de equivalencia. El dinamismo del ordenamiento tributario provoca, no obstante, que, con buen criterio, el apartado 2 del Protocolo Adicional del Acuerdo establezca lo siguiente:

“2. Ambas Partes, de común acuerdo, señalarán los conceptos tributarios vigentes en los que se concretan las exenciones y los supuestos de no sujeción enumerados en los artículos III a V del presente Acuerdo.

Siempre que se modifique sustancialmente el ordenamiento jurídico tributario español, ambas Partes concretarán los beneficios fiscales y los supuestos de no sujeción que resulten aplicables de conformidad con los principios de este Acuerdo”.

Para aquello a lo que las convoca este apartado 2, las partes firmantes se han reunido, ciertamente no con asiduidad, en un intento por delimitar no solo las figuras tributarias, sino también los elementos que las completan o delimitan. Es esta, sin duda, una realidad económico-fiscal con la que se lleva conviviendo 40 años, si bien, lejos de ser pacífica, es habitual que manen conflictos entre la Iglesia Católica y la Administración tributaria que es preciso resolver, con relativa frecuencia, en los tribunales, nacionales o internacionales. Y ello, porque la primera actúa movida por el ánimo evidente de invocar el Acuerdo cada vez que entiende que puede lograr un ahorro fiscal; y a la segunda, sin embargo, la inspira un espíritu recaudador que podrá ser o no materializado.

2. UNAS BREVES NOTAS SOBRE EL CONTENIDO FISCAL DEL ACUERDO

Como hemos advertido con anterioridad, tres son los artículos que dedica el Acuerdo a declarar la no sujeción a ciertos tributos, así como los beneficios fiscales existentes en otros. El primero de ellos, el artículo III declara la no sujeción a los impuestos sobre la renta o sobre el gasto o consumo, de las prestaciones, limosnas u oblaciones, que cita el artículo I, de la publicación de textos o documentos eclesiásticos, de la enseñanza de Teología en seminarios religiosos o en las Universidades de la Iglesia, así como de la adquisición de objetos destinados al culto. A continuación, el artículo IV.1 establece que la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Órdenes y Congregaciones religiosas, los Institutos de vida consagrada y sus provincias y sus casas tendrán derecho a los siguientes beneficios fiscales:

- A) La exención total y permanente de la Contribución Territorial Urbana de una serie de inmuebles afectos a actividades o fines religiosos.
- B) La exención total y permanente de los impuestos reales o de producto, sobre la renta y sobre el patrimonio.
- C) La exención total de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y Transmisiones Patrimoniales, siempre que los bienes y derechos adquiridos, onerosa o lucrativamente, se destinen al culto, al sagrado apostolado, a la sustentación del clero y al ejercicio de la caridad.
- D) La exención de las contribuciones especiales y de la tasa de equivalencia si recaen sobre los bienes exentos de la Contribución Territorial Urbana⁴.

Por su parte, el artículo IV.2 dispone que las cantidades donadas a la Santa Sede y a las entidades menores institucionales o territoriales de la Iglesia Católica para el cumplimiento de los fines enumerados en la letra C) anterior, darán derecho a las deducciones que la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas contemple en su normativa reguladora para las cuantías entregadas en donación a las entidades declaradas benéficas o de utilidad pública.

Para las entidades menores del artículo V del Acuerdo, que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social, el régimen fiscal es el mismo que aquel que el ordenamiento estatal contempla para las entidades sin fin de lucro o benéficas privadas.

⁴ Estas normas de sujeción y exención tributaria son entendidas por buena parte de la doctrina como una vía de financiación indirecta de la Iglesia. No procede, al menos a nuestro juicio, afirmar lo contrario, pues no haríamos sino negar una evidencia, además generalizada en la Europa Occidental. A ello hay que añadir la vía de financiación directa que se abre en 1988 cuando el Estado español reconoce a la Iglesia el derecho a percibir un porcentaje sobre la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de aquellos contribuyentes que así lo decidan voluntariamente. Actualmente, es de un 0,7 por 100. Esta forma de financiación también es una realidad en otros países como Italia, Portugal o Rumanía. Consúltese, al respecto, la tesis doctoral de AMÉRIGO CUERVO-ARANGO, F.: *El sistema de financiación de las confesiones religiosas en el ordenamiento jurídico español*. Tesis dirigida por G. SUÁREZ PERTIERRA y defendida en la Universidad Complutense de Madrid en 2005.

Aunque son muchos los comentarios que nos sugiere la redacción de estos preceptos, dada la temática del artículo, preferimos reservarlos para un estudio posterior. No obstante, este rápido esbozo nos permite constatar que el ICIO no aparece referenciado en el Tratado. A analizar por ello el impuesto, el motivo de su no inclusión inicial y su posterior reconversión en impuesto real o de producto sobre la renta y sobre el patrimonio dedicaremos los siguientes apartados.

3. EL IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS

3.1. Punto de partida y regulación

El origen del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (en adelante, ICIO), objeto de nuestro análisis, está ineludiblemente unido a la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales⁵ (en adelante, LHL). Esta ley introdujo, según el apartado III de su Exposición de Motivos, "(...) cambios verdaderamente sustanciales tendentes a racionalizar el sistema tributario local, a modernizar las estructuras de los tributos locales y a perfeccionar el aprovechamiento de la materia imponible reservada a la tributación local, procurando, a la vez, facilitar la gestión del sistema diseñado". De la reforma surgió dicho impuesto que podía ser exigido potestativamente por los municipios (art. 6o.2 LHL). Adoptado el acuerdo de imposición y aprobada la ordenanza fiscal correspondiente, su exigencia debía ajustarse a lo dispuesto en sus artículos 101 a 104, infririéndose de los mismos su carácter de tributo indirecto, cuyo objeto de gravamen era la realización dentro del término municipal de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exigiera licencia de obra o urbanística, se hubiera obtenido o no la misma, siempre que su expedición correspondiera al Ayuntamiento de la imposición. Este texto normativo no recogía, sin embargo, ninguna exención tributaria.

El Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, TRLRHL), deroga, en su disposición derogatoria única.1.a), la

⁵ La disposición derogatoria 1.d) de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, deroga en su totalidad el Título VIII "Haciendas Locales" del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local.

Ley referida de 1988, conteniendo en la actualidad la normación de este indirecto y facultativo impuesto⁶. Caracteres estos que le han acompañado desde la cuna, por lo que solo podrá exigirse si los Ayuntamientos lo tienen así contemplado en sus respectivas ordenanzas fiscales (arts. 38.1 y 59.2 TRLRHL). Por lo que se refiere a sus elementos estructurales, el artículo 100, apartado 1, define el hecho imponible, que coincide con el de la norma anterior, añadiéndose que el impuesto puede también devengarse por construcciones, instalaciones u obras para las que se exija presentación de declaración responsable o comunicación previa, e incorporándose en el apartado 2 de dicho precepto una exención para las obras, construcciones e instalaciones, nuevas o de conservación, destinadas a carreteras, ferrocarriles, puertos, aeropuertos, obras hidráulicas, saneamiento de poblaciones y de sus aguas residuales de las que sea dueño el Estado, las Comunidades Autónomas o las Entidades locales.

Los sujetos pasivos contribuyentes, conforme al artículo 101.1 del TRLRHL, son las personas físicas, las jurídicas, las herencias yacentes, las comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición, siendo dueñas de las construcciones, instalaciones u obras, puesto que soportan los gastos de su realización⁷. Admite, no obstante, el artículo 101.2 que actúen como sujetos pasivos sustitutos quienes soliciten las correspondientes licencias o presenten las declaraciones responsables o comunicaciones previas o quienes realicen, en su caso, las construcciones, instalaciones u obras, pudiendo ejercer un derecho de regreso frente al contribuyente⁸.

La base imponible, tal y como dispone el artículo 102 del TRLRHL, ha de ser igual al coste de ejecución material de la construcción, instalación

⁶ Es uno de los impuestos indirectos del sistema tributario, al menos desde el punto de vista económico, ya que desde el punto de vista jurídico no es posible repercutir la carga sobre un tercero. Como se indica en VV.AA. (dir. A. MENÉNDEZ MORENO), *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra*, 12.ª edición, Valladolid, 2011, p. 156, el criterio jurídico de la repercusión legal no se cumple en todos los impuestos indirectos.

⁷ El artículo 36.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), define al contribuyente como sujeto pasivo que realiza el hecho imponible.

⁸ De acuerdo con el artículo 36.3 LGT: "Es sustituto el sujeto pasivo que, por imposición de la ley y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma".

u obra, sin que lo integren el Impuesto sobre el Valor Añadido u otros impuestos análogos, las tasas, los precios públicos, las demás prestaciones patrimoniales públicas de carácter local relacionadas con las mismas, los honorarios de profesionales o el beneficio del contratista. Sobre esta base de imposición se aplicará un tipo de gravamen no superior al 4 por 100 para obtener la cuota íntegra (art. 102.3 TRLRHL).

En cuanto a la gestión del impuesto, la ley contempla que se practique una liquidación provisional a cuenta en la que la base imponible penderá del presupuesto presentado, que habrá de estar visado, si ello es preceptivo, o de los módulos o índices que contenga al efecto la ordenanza fiscal que lo regule. Concluida la construcción, instalación u obra y realizada la comprobación por parte del Ayuntamiento podrá este girar una liquidación definitiva, exigiéndole al sujeto pasivo la cantidad que corresponda o devolviéndosela en su caso (art. 103.1 TRLRHL).

Las ordenanzas fiscales pueden asimismo regular sobre la cuota íntegra del impuesto una serie de bonificaciones por construcciones, instalaciones y obras: i) De especial interés o utilidad municipal; ii) Que incorporen sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar; iii) Vinculadas a los planes de fomento de las inversiones privadas en infraestructuras; iv) Referentes a viviendas de protección oficial; o v) que favorezcan las condiciones de acceso y habitabilidad de los discapacitados (art. 103.2 TRLRHL⁹). Además, tal y como establece el artículo 103.3 del TRLRHL, dada la compatibilidad del impuesto con la tasa por el otorgamiento de la licencia urbanística correspondiente a la construcción, instalación u obra de que se trate, las ordenanzas fiscales podrán regular como deducción de la cuota íntegra o bonificada del impuesto, el importe satisfecho o que deba satisfacer el sujeto pasivo por ese tributo. Por su parte, los Ayuntamientos podrán establecer sistemas de gestión conjunta y coordinada del ICIO y la tasa¹⁰ (art. 103.5 TRLRHL).

Para BLANCO FERNÁNDEZ la regulación del ICIO plantea algunas dudas de legalidad tanto de orden interno, como desde el punto de vista del ordenamiento comunitario. En el primer caso, manifiesta esta autora,

⁹ Los aspectos formales y sustantivos de dichos beneficios fiscales, así como la determinación sobre la posibilidad de su aplicación simultánea deben estar recogidos en la correspondiente ordenanza fiscal.

¹⁰ Sobre el concepto de tasa y en relación a la tasa por otorgamiento de licencias urbanísticas, véase el artículo 20, apartados 1 y 4, letra h), del TRLRHL.

puede ser entendido como “una sobreimposición de las actividades de construcción que también resultan gravadas por el Impuesto sobre Actividades Económicas”, en tanto que en el segundo el ICIO grava, a su criterio, una actividad que, conforme al artículo 33 de la Sexta Directiva del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA), no puede ser doblemente gravada²¹. Apreciaciones que convendría matizar brevemente, al menos, a nuestro juicio. Si comenzamos por los problemas de orden interno, el hecho imponible del ICIO, ya descrito, no se corresponde con el del Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante, IAE); este se realiza por el desarrollo en territorio nacional una actividad de naturaleza empresarial, profesional o artística, se ejerza o no en local determinado y se halle especificada o no en las tarifas del impuesto (artículo 78.1 TRLRHL); falta de coincidencia que es importante destacar, si bien teniendo muy en cuenta la doctrina sentada por el TC en el fundamento jurídico 6.º de su Sentencia 242/2004, de 16 de diciembre y en el fundamento jurídico 5.º del Auto 71/2008, de 26 de febrero. En ambos se expresa en los siguientes términos: “(...) la única prohibición de doble imposición en materia tributaria que se encuentra expresamente recogida en el bloque de la constitucionalidad viene establecida en el art. 6 de la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) y ‘garantiza que sobre los ciudadanos no pueda recaer la obligación material de pagar doblemente [al Estado y a las Comunidades Autónomas, o a las entidades locales y a las Comunidades Autónomas] por un mismo hecho imponible’ [SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 14; 149/1991, de 4 de julio, FJ 5 A); 186/1993, de 76 de junio, FJ 4 c); 14/1998, fundamento jurídico 11 c); y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 23]. Fuera de este supuesto, la existencia de un doble gravamen por una misma manifestación de riqueza sólo debería analizarse desde el punto de vista del principio de capacidad económica y de la prohibición de no confiscatoriedad a que hace referencia el art. 31.1 CE”. A este respecto, De Vicente De La Casa pone el acento no en

²¹ BLANCO FERNÁNDEZ, M.: “La financiación de las entidades religiosas en España. Estudio legislativo y jurisprudencial” en VV.AA. (Coords. A. DE LA HERA PÉREZ-CUESTA y D. IRASTORZA), *La financiación de la libertad religiosa*, Ministerio de Justicia, Dirección General de Asuntos Religiosos, Madrid, 2002, pp. 52 a 55, citada por FÉLIX BALLESTA, M. A. y MARTÍNEZ FÉLIX, C.: “¿Es contraria al Derecho Comunitario la exención del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO), de que goza la Iglesia Católica en España?”, *Cuadernos de Integración Europea*, núm. 7, diciembre 2006, pp. 69 y 70.

el hecho imponible de estos tributos, sino en su objeto para afirmar que: "No existe doble imposición entre el ICIO y el IAE porque el objeto de ambos tributos es distinto, ya que el objeto del tributo del IAE es el beneficio presunto (o renta) que el sujeto pasivo obtendría por el desarrollo de una actividad empresarial, profesional o artística; mientras que el del ICIO es el gasto realizado en la construcción, instalación u obra"¹².

En cuanto a los problemas de compatibilidad con el IVA, conviene tener presente que los Estados miembros, tal y como establece el artículo 401 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (Sexta Directiva IVA), que sustituye al artículo 33 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, pueden establecer con carácter independiente impuestos indirectos distintos del propio IVA, siempre que no tengan el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios. Al respecto MARTÍN FERNÁNDEZ señala que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, ha de considerarse impuesto sobre el volumen de negocios cualquier tributo que presente las características esenciales del IVA, aunque no sea idéntico a este en todos los extremos. Estas notas representativas, que el autor detalla, son las que siguen: a) el IVA se aplica con carácter general a las transacciones que tengan por objeto bienes o servicios; b) es proporcional a estos bienes y de estos servicios; c) se percibe en cada una de las fases del proceso de producción y distribución; y d) se aplica sobre el valor añadido de los bienes y de los servicios¹³. En base a lo expuesto, podemos constatar que el ICIO no reúne las notas características de tales impuestos, de modo que, ateniéndonos a lo dispuesto en los ordenamientos, interno y comunitario, solo cabe declarar que es posible su coexistencia. Ya el TS, en el

¹² DE VICENTE DE LA CASA, F.: "La concurrencia y articulación del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras con otros tributos que recaen sobre el mismo objeto imponible", *Crónica Tributaria*, núm. 134, 2010, p. 210.

¹³ MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: "El establecimiento de nuevos impuestos sobre consumos específicos como instrumento de financiación de las Comunidades Autónomas", en VV.AA. (Dir. J. LASARTE ÁLVAREZ), *Estudios jurídicos sobre la reforma del sistema de financiación autonómica*, Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2003, p. 248. El autor menciona en apoyo de su teoría las Sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 27 de noviembre de 1985, *Rousseau Wilmot*, asunto 295/84; de 7 de mayo de 1992, *Bozzi*, asunto C-347/90; y de 17 de septiembre de 1997, *Solisnos-Estaleiros Navais*, asunto C-130/96.

fundamento de derecho segundo de la Sentencia de 10 de abril de 1997, señaló *grosso modo* que, aun no existiendo un criterio apriorístico para decidir sobre la compatibilidad de un impuesto indirecto sobre el consumo con el IVA, habrá que ponderar las circunstancias concurrentes del impuesto de que se trate. De este modo, en las letras A) a D) de dicho fundamento de derecho, y considerando el hecho imponible del ICIO, el Alto Tribunal evidencia que el mismo no distorsiona ni menoscaba la aplicación del IVA, en general. No es un impuesto general sobre el volumen de negocios, no se recauda en todas las fases de producción, no se proyecta sobre el valor añadido a nivel de cada transacción, forma parte de los costes, no siendo posible ni su repercusión jurídica, ni la deducción del mismo por parte de los empresarios, su exacción es distinta a la del IVA y queda al margen de todo posible de ajuste en frontera, uno de los objetivos fundamentales del impuesto estatal¹⁴.

3.2. Su no inclusión en la parte fiscal del Acuerdo

Buena parte del contenido fiscal del Acuerdo se resume en declarar la no sujeción a determinadas figuras tributarias y la exención de otras, con carácter expreso, relacionadas. El ICIO no aparece en ningún caso citado, lo cual no debe sorprender, puesto que cuando se firmó el Acuerdo el impuesto no existía, creándose *a posteriori* en la Ley de Haciendas Locales de 1988. El problema es que una vez nacido sigue resultando muy difícil encontrarle encaje en alguno de los preceptos que conforman esa parte fiscal. Así, las actividades descritas en el artículo III como no sujetas a los impuestos sobre la renta o sobre el gasto o el consumo en absoluto guardan relación con las que provocan la realización del hecho imponible del impuesto y el artículo IV que reconoce a favor de la Iglesia Católica una serie de exenciones en diversos tributos nominativamente relacionados, resulta de particular interés por su apartado 1.B), pues su redacción, con toda probabilidad, voluntariamente indeterminada, sienta la exención de los impuestos reales o de producto, sobre la renta y sobre el patrimonio. Cuáles sean estos es una cuestión susceptible de interpretación, por

¹⁴ Véase, igualmente, el penúltimo párrafo del fundamento de derecho segundo de la Sentencia del TS de 21 de marzo de 1998, en el que la Sala de lo Contencioso Administrativo se ratifica y se remite a la doctrina sentada en la Sentencia de 10 de abril de 1997 sobre la compatibilidad entre el ICIO y el IVA.

lo que no es de extrañar que en relación a la figura impositiva objeto de nuestro estudio se haya cuestionado, casi *ab origine*, su inclusión en el mismo, dependiendo de ello que la Iglesia Católica pudiera disfrutar o no de exención en el impuesto que grava las construcciones, instalaciones y obras. En este discernimiento vamos a seguir, en principio, las pautas que cronológicamente han ido marcando la jurisprudencia del TS y, en su caso, el gobierno, junto a la Iglesia Católica o separado de la misma.

3.3. Las primigenias Sentencias del TS sobre el ICIO

Una vez que, a partir de 1989, el ICIO comienza a ser aplicado por parte de la Administración tributaria local surgen las controversias entre esta y los sujetos pasivos obligados al pago, dados sus intereses contrapuestos. Así, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS se pronuncia por primera vez sobre este impuesto en la Sentencia de 17 de mayo de 1999 en la que se resuelve un recurso de casación para unificación de doctrina, interpuesto por una sociedad anónima, en relación a la fijación de su base imponible, considerando que "estamos ante un impuesto de carácter real, que grava la riqueza que aflora con el levantamiento de las construcciones, instalaciones y obras" (fundamento de derecho segundo, A).

Posteriormente, en la Sentencia de 19 de marzo de 2001 desestima dicha Sala un recurso de casación en interés de ley interpuesto por el Ayuntamiento de Manzanares contra la Sentencia de 6 de noviembre de 1999 del Tribunal Superior de Justicia (en adelante, TSJ) de Castilla La Mancha que estima parcialmente el recurso presentado por el Obispado Priorato de las Órdenes Militares de Ciudad Real contra la resolución de la Comisión de Gobierno del Ayuntamiento de Manzanares de 27 de diciembre de 1996, denegando la exención del ICIO solicitada por la Parroquia Nuestra Señora de la Asunción para la construcción de dos viviendas y semisótano destinados a actividades apostólicas. Tal y como consta en el fundamento de derecho primero, letra D, el citado Ayuntamiento pretende que se declare como "doctrina legal" que no reconoce el ordenamiento la exención subjetiva a favor de la Iglesia Católica sobre el ICIO. En el fundamento de derecho octavo, letra A, tras haber tenido en cuenta las alegaciones de las partes, el TS señala, no obstante, que no procede sentar dicha doctrina ya que el ICIO es un impuesto real incardinado en el artículo IV.1.B) del Acuerdo. "(...) la riqueza gravada es considerada autónomamente, sin que la persona, física o jurídica, aparezca como centro ineludible uni-

ficador de elementos patrimoniales dispersos” y “(...) recae sobre cosas aisladas (la construcción, la instalación y/o la obra), que se localiza en el territorio en que las mismas están sitas y que se gira con abstracción de las personas a las que tales objetos afectan”. Dada además la redacción del artículo reseñado, el ICIO podría ser considerado un “*tertium genus*” entre “renta y patrimonio”, pues, a su criterio, grava la renta que aflora en el sujeto pasivo y se transforma en patrimonio, no alcanzándole la excepción prevista en el apartado segundo de este precepto, que excluye de la exención a los rendimientos derivados del ejercicio de actividades económicas, ni a los derivados de su patrimonio, por arrendamiento o venta, ni a los sometidos a retención en la fuente, pues la parroquia no va a obtener por la construcción de los inmuebles indicados ninguna renta, concluyendo el Tribunal que “a mayor abundamiento, si el resultado de la construcción, instalación y obra (es decir, el inmueble) se halla exento del IBI (...) es obvio que, lógica y necesariamente, debe estar, también, exento del ICIO (...) el proceso por el que, a consecuencia del mismo, se desemboca en aquel resultado”.

Por último, hemos de citar la Sentencia de 31 de marzo de 2001 en la que de nuevo el Alto Tribunal desestima un recurso de casación en interés de ley interpuesto por el Ayuntamiento de Fuenlabrada contra la Sentencia de 3 de marzo de 2000 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 25 de Madrid que reconoció la exención del ICIO a la Diócesis de Getafe por la ampliación de la Iglesia de la Sagrada Familia de dicha localidad, basándose en el entendimiento del impuesto como parte del artículo IV.1.B) del Acuerdo. Dicha Sala en el fundamento de derecho segundo de esta Sentencia transcribe los argumentos expuestos en la dictada el 19 de marzo del mismo año, declarando no haber lugar al recurso presentado¹⁵.

¹⁵ En opinión de FÉLIX BALLESTA, M. A. y MARTÍNEZ FÉLIX, C.: “¿Es contraria al Derecho Comunitario...”, *op. cit.*, p. 69, el TS estimó en estas Sentencias que la Iglesia Católica podía disfrutar de la misma exención de la que se beneficiaban el Estado, las Comunidades Autónomas o las Entidades Locales. No compartimos esta opinión, ya que la exención reconocida a favor de las Administraciones territoriales en la regulación de las Haciendas Locales es de carácter mixto, condicionándose a que se trate de obras destinadas a determinadas fines (art. 101.2 TRLRHL). En cambio, la que disfruta la Iglesia Católica es de naturaleza subjetiva, resultando ser más amplia, puesto que ni está supeditada a construcciones u obras concretas ni está vinculada al tipo de actividad que realicen la Santa Sede o las entidades menores institucionales o territoriales que la conforman.

Verdaderamente, que al ICIO se le atribuya la naturaleza de impuesto real no parece discutible, pues su hecho imponible se define sin referencia a un sujeto o persona, cobrando más relevancia el elemento objetivo que el subjetivo. Que, sin embargo, se someta a imposición la “riqueza que aflora” con la ejecución de las construcciones, instalaciones u obras resulta bastante más dudoso, al menos, a nuestro juicio. En casi cualquier actuación que inicie una persona, como, por ejemplo, adquirir un vehículo, realizar un viaje, celebrar un concreto acontecimiento, etc., la “riqueza” o la renta se pone de manifiesto, pero esta ya resulta gravada por los impuestos que el sistema le reserva, como pueden ser entre otros, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para las personas naturales o el Impuesto sobre Sociedades para las jurídicas. Si el sujeto pasivo realiza o encarga la ejecución de una construcción, instalación u obra está gastando su renta o parte de ella, y es ese gasto el que —a nuestro juicio— debe ser sometido a tributación, y no la renta que permite el gasto. Ahora bien, como impuesto real que grava el gasto o consumo, índice indirecto de capacidad económica o riqueza, no puede subsumirse en el artículo IV.1.C) del Acuerdo, pues, al menos por lo que respecta a la tributación indirecta, la referencia en él es clara y en sentido unívoco al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. Nada fuera de la lógica, porque en 1979 el ICIO aún no existía, pero no habiendo concretado el Estado español y la Santa Sede el beneficio fiscal tras la modificación sustancial del ordenamiento operada vía Ley 39/1988, lo que no cabe es interpretar extensivamente el precepto citado y afirmar, como lo hace la Conferencia Episcopal Española, y así se constata en el fundamento de derecho quinto de la Sentencia del TS de 19 de marzo 2001, que su fin es que las entidades eclesíásticas adquieran y construyan los edificios destinados al culto, al clero o al apostolado sin carga fiscal alguna.

En cuanto a su consideración como una especie de híbrido entre la renta y el patrimonio, nos resulta difícilmente comprensible. Ya hemos vertido nuestra opinión sobre la renta que “aflora”. En relación al patrimonio inmueble, como indicador evidente de capacidad económica, resulta este gravado, concretamente, por el Impuesto sobre el Patrimonio si su titular es persona física, por el Impuesto personal sobre la Renta, en el caso de que se sometan a gravamen las imputaciones de renta, y por el Impuesto local sobre Bienes Inmuebles (en adelante, IBI), cuyo objeto es la titularidad de derechos reales sobre los bienes de esta naturaleza. Por tanto, el ICIO no somete a imposición el patrimonio inmobiliario, sino

ciertas actuaciones que se llevan a cabo sobre el mismo. Así entendido, se nos antoja más peregrino el argumento de afirmar en paralelo que, dada la exención del IBI para los inmuebles, la misma es extensible al proceso que los culmina, a pesar de que afecte a otro impuesto: el ICIO¹⁶. Esa exención predicada del IBI está expresamente recogida en el Acuerdo, pero, no lo olvidemos, solo para algunos bienes inmuebles. *¿Significa ello a sensu contrario que si el inmueble no está exento del IBI, tampoco lo ha de estar la construcción, instalación u obra que “desemboca en aquel resultado”?* No lo estará porque no encaje el impuesto en dicho Acuerdo, no porque los beneficios fiscales de ambas figuras deban darse la mano. Puede ser este, además, un razonamiento extremadamente peligroso, ya que relacionados con las construcciones, instalaciones y obras hay otros tributos cuyos hechos impositivos pueden ser realizados y que entran en juego, por ejemplo, el IVA que va a cobrar por los servicios prestados el contratista o la propia tasa por la obtención de la licencia urbanística. *¿También debería, entonces, reconocerse y extenderse su exención en provecho de la Iglesia Católica?* No olvidemos además que lo resuelto por el TS en estas Sentencias afecta a todas las Haciendas locales que han de reconocer a la Iglesia Católica un beneficio fiscal que se interpreta, forzosa y forzosamente, por la jurisprudencia, como subsumible en el Convenio o Acuerdo.

3.4. La Orden de 5 de junio de 2001 del Ministerio de Hacienda sobre la inclusión del ICIO en el Acuerdo

Dos meses y cuatro días habían transcurrido desde la última Sentencia del TS sobre la aplicación del ICIO a la Iglesia Católica cuando el Gobierno publica una Orden, aclarando la inclusión del ICIO en la letra B) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo¹⁷. La misma se hace eco de las dudas suscitadas sobre su consideración como impuesto real o de producto y de los problemas, a tal efecto, acarreados, sobre todo desde el punto de vista de la seguridad jurídica proclamada en el artículo 9.3 de la Constitución, por lo que, teniendo en cuenta la definición teórica de tributo real

¹⁶ Véase en relación a esta teoría el fundamento de derecho tercero de la Sentencia del TS de 19 de noviembre de 2014, que será posteriormente comentada.

¹⁷ La Orden de 5 de junio de 2001 se publicó en el Boletín Oficial del Estado núm. 144 de 16 de junio de 2001.

y la doctrina defendida por el TS en las sentencias antes comentadas, el Ministerio de Hacienda “en el marco de la voluntad concordada de ambas partes, expresada en el seno de la Comisión Técnica Iglesia Católica-Estado para Asuntos Económicos, y de acuerdo con el Consejo de Estado¹⁸” dispone que las entidades del artículo IV.1 del Tratado disfrutan, pura y simplemente, de exención total y permanente en el ICIO, configurando un beneficio fiscal de carácter subjetivo que solo atiende al sujeto favorecido por la exención de gravamen, sin que la norma agregue otra condición, por lo que bien podríamos afirmar que *ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus*¹⁹.

En cualquier caso, es muy importante destacar que la Orden, al ser consecuencia de la voluntad concordada Iglesia Católica-Estado (artículo VI), debe entenderse parte integrante del Acuerdo, pues no es más que el ropaje elegido para incorporar al ordenamiento interno el punto de encuentro de ambas potestades, así como interpretación conjunta que las mismas han dado de dicho precepto²⁰. Así pues, la bilateralidad de la me-

¹⁸ El dictamen previo a la Orden se emitió por el Consejo de Estado el 17 de mayo de 2001. No obstante, dicho órgano ya había tenido ocasión de pronunciarse con fecha de 25 de julio de 1996 acerca de la exención del ICIO a favor de la Iglesia Católica y lo hizo con ocasión de una consulta formulada por el Ayuntamiento de Manzanares sobre el particular. En este dictamen núm. 2570/95 aseveró el carácter indirecto del ICIO, entendiéndolo que las partes firmantes del Acuerdo debían reunirse preferentemente para concretar si su exención estaba comprendida en el mismo y de esta forma poder decidir de forma bilateral la aplicación del referido beneficio fiscal a dicha Iglesia.

Dictámenes citados, entre otros autores, por CALVO SALES, T.: “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, pp. 13 y 17 y CEBRIÁ GARCÍA, M.: “Exención de la Iglesia católica en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras: Problemas que plantea”, *Quincena Fiscal*, núm. 21, 2016, BIB 2016\85652.

¹⁹ En relación a este impuesto, la normativa reguladora de las Haciendas Locales contempla la posibilidad de que el sustituto del contribuyente cumpla con la obligación tributaria principal, así como con las formales inherentes a la misma. Según CAMPOS RAMÍREZ, R.: “Exención del ICIO aplicable a la Iglesia Católica. ¿Qué ocurre con su sustituto tributario?”, *Boletín Jurídico de la Universidad Europea de Madrid*, núm. 6, 2003, pp. 3 y 4, si la obligación tributaria fenece por concurrir el presupuesto de la exención aplicable a la Iglesia Católica, este beneficio fiscal debe trasladarse igualmente al sustituto.

²⁰ DE LUIS DÍAZ DE MONASTERIO-GUREN, F.: “La naturaleza del ICIO y las exenciones de la Iglesia Católica”, *Carta Tributaria*. Monografías núm. 18, La Ley, Madrid,

da salvaguarda el cumplimiento de lo dispuesto tanto en el artículo 96.1 de la Constitución, como en el Derecho internacional de los Tratados. Sobre el particular MORÓN PÉREZ apunta que la Orden no crea Derecho, sino que simplemente fija el sentido del artículo IV.1.B) del Acuerdo²¹. No obstante, a nuestro juicio, si la Orden se entiende como un apéndice más del Tratado, realmente está creando Derecho, sin que sea esta su competencia, lo que provoca sin duda la quiebra del sistema. En esta línea, para CALVO SALES no resulta exagerado entender que la concreción de la nueva exención debería haber tenido lugar en un instrumento de mayor rango que una Orden Ministerial, considerando que las exenciones iniciales sí están recogidas en un Tratado internacional, convenientemente ratificado²². No le falta razón a la autora, pues o bien hubiera debido firmarse un nuevo Acuerdo entre el Estado español y la Iglesia Católica, o bien para reconocer la exención total y permanente del ICIO a favor de esta última debería haberse establecido por ley²³.

Llama, además, la atención que la Comisión Técnica citada se reuniera casi trece años después de la modificación sustancial del ordenamiento tributario. Probablemente, los conflictos puestos de manifiesto entre las Haciendas locales y la Iglesia Católica tras la puesta en escena de esta figura de la tributación local, con la consabida y necesaria intervención de los tribunales, la impelieron a intervenir con el ánimo de erradicar aquellos, sobre todo teniendo en cuenta que el TS ya le había allanado el camino y que la Orden no hace más que seguir sus dictados. No obstante,

2001, pp. 7 y 8, alude a la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla La Mancha de 6 de noviembre de 1999 en la que se hace constar que "las partes tienen la posibilidad de interpretar, de común acuerdo, el contenido del Acuerdo, y ha de serles reconocido, en caso de que ejerzan esta posibilidad de interpretación auténtica, el monopolio de la interpretación (...)".

²¹ MORÓN PÉREZ, M. C.: "La exención de la Iglesia Católica en el ICIO tras la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de junio de 2017", *Quincena Fiscal*, núm. 8, 2018, BIB 2018\8448.

²² CALVO SALES, T.: "La Comisión Europea...", *op. cit.*, p. 17.

²³ DÍAZ CALVARRO, J. M.: "El ICIO. Análisis de la exención a la Iglesia Católica y su posible extensión a otras confesiones", *Nueva Fiscalidad*, núm. 2, 2015, pp. 54 y 55, señala que una Orden fue también el camino elegido para incluir el IVA dentro de las figuras impositivas del Acuerdo. Elección, como manifiesta, criticada por parte de la doctrina, dado que el principio de legalidad del artículo 8.d) de la LGT exige que el establecimiento, modificación, supresión o prórroga de las exenciones se regule por ley.

no debemos dejar de reseñar que las partes signatarias con su silencio y su inacción estaban incumpliendo lo dispuesto en el artículo VI y en el apartado 2 del Protocolo Adicional del Acuerdo, resultando cómplices de dicha conflictividad y por qué no decirlo de la inseguridad jurídica existente. En cualquier caso, si algo resulta evidente es que tras la publicación de la Orden quedan perfectamente alineados el criterio del TS y el del Gobierno no coincidentes, sin embargo, con el nuestro.

A las asociaciones y entidades religiosas del artículo V del Acuerdo les resulta de aplicación la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, la cual no reconoce la exención del ICIO para las construcciones, instalaciones u obras de las que estas entidades sin ánimo de lucro sean dueñas, por lo que ningún beneficio fiscal puede ser extendido, en este caso, a aquellas²⁴. Entiende CEBRIÁ GARCÍA que sí podrían disfrutar de alguna bonificación potestativa a criterio del Ayuntamiento de que se trate²⁵. Aunque la normación de esta posición nos llevaría a cuestiones relacionadas todas ellas con el principio de igualdad; pero dado que no se ha producido lo dejamos únicamente apuntado. No obstante, si volvemos la vista atrás y repasamos el elenco de bonificaciones de esta naturaleza del artículo 103.2 del TRLRHL, antes descrito, podríamos afirmar que difícilmente algunas, como las relativas a planes de fomento de inversiones privadas en infraestructuras o a obras referentes a viviendas de protección oficial, les resultarán trasladables.

Las Leyes 24/1992, 25/1992 y 26/1992, todas ellas de 10 de noviembre, aprueban, respectivamente, el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España, con la Federación de Comunidades Israelitas de España y con la Comisión Islámica de España. Ninguna de ellas contempla la exención del ICIO para las confesiones señaladas. A este respecto CEBRIÁ GARCÍA opina que se podría resolver esta cuestión por analogía y en virtud del principio de

²⁴ La Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, que la precede, tampoco contemplaba la exención del ICIO en provecho de dichas entidades.

La Ley 49/2002 se publicó en el Boletín Oficial del Estado núm. 307 de 24 de diciembre de 2002.

²⁵ CEBRIÁ GARCÍA, M.: "Exención de la Iglesia católica en el Impuesto sobre Construcciones...", *op. cit.*, BIB 2016\85652.

igualdad extender el beneficio fiscal reconocido a la Iglesia Católica a las confesiones reseñadas. Sin embargo, especifica que lo impiden el principio de reserva de ley, plasmado en el artículo 31.3 de la Constitución y en el artículo 8.d) de la LGT, así como la no admisión de la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito de las exenciones, estampada en el artículo 14 de la LGT, de ahí la necesidad de una norma aclaratoria para dichas confesiones con acuerdo²⁶. Norma esta siempre con rango de ley.

3.5. La Sentencia del TS de 3 de octubre de 2003: otro claro posicionamiento a favor de la Iglesia Católica

Una última sentencia del TS a abordar es la de 3 de octubre de 2003. En esta sentencia de nuevo el Alto Tribunal tiene que resolver un recurso de casación interpuesto por la comunidad religiosa de la Casa de la Salud contra la Sentencia de 9 de marzo de 1998 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Valencia. La misma desestima el recurso con-

²⁶ CEBRIÁ GARCÍA, M.: "Los nuevos beneficios fiscales de las confesiones religiosas en los impuestos locales", *Nueva Fiscalidad*, núm. 6, 2004, pp. 71 y 72 y "Exención de la Iglesia católica en el Impuesto sobre Construcciones...", *op. cit.*, BIB 2016\85652. Se alinea igualmente con su postura DÍAZ CALVARRO, J. M.: "El ICIO...", *op. cit.*, pp. 58 y 60, para quien la mejor posición de la Iglesia Católica choca con la declaración constitucional de Estado aconfesional, que proclama el derecho a la igualdad entre las confesiones, a menos que se entienda que el hecho de tener Acuerdo no implica uniformidad en el trato y que las diferencias no implican trato discriminatorio, porque existen entre las partes obligaciones y derechos y otras justificaciones derivadas de la historia, la tradición... MORÓN PÉREZ, M. C.: *Beneficios tributarios de las entidades eclesíásticas en el Derecho español e italiano*, Atelier Libros Jurídicos, Barcelona, 2009, pp. 100-101, señala que la Sentencia del TSJ de Valencia de 31 de marzo de 2000 extendió a favor de la Iglesia Adventista del Séptimo Día la exención en el ICIO para la construcción de un templo "en virtud del principio de igual aplicación de la ley". La autora se muestra en contra del fallo, dada la prohibición del artículo 14 de la LGT, de forma que de entenderse que se está vulnerando el principio de igualdad lo que procede, a su criterio, es elevar la cuestión al Tribunal Constitucional para que este resuelva, en lugar de dejar de aplicar un precepto legal. En su artículo "La exención de la Iglesia Católica en el ICIO...", *op. cit.*, BIB 2018\8448, esta última autora añade que "reconocido un beneficio a una confesión en un acuerdo, las demás que lo suscriban tienen derecho a que el mismo les sea reconocido también a ellas, en cuanto que la negativa del Estado supondría atentar contra el principio de laicidad. El acuerdo podrá adoptar el beneficio a las peculiaridades de la confesión en cuestión, pero no dejar de reconocérselo, siempre que se solicite en la negociación".

tencioso-administrativo interpuesto por la citada comunidad religiosa contra la resolución del recurso de reposición formulado contra la liquidación del ICIO por parte del Ayuntamiento de Valencia por la ampliación del bloque hospitalario del complejo sanitario de la Casa de la Salud de dicha ciudad.

Tal y como hace constar el TS en los fundamentos de derecho primero y segundo de su sentencia, en el recurso de reposición interpuesto ante el Ayuntamiento se alega que las obras, por mor del Acuerdo, debían quedar exentas del ICIO. El Consistorio desestimó el recurso, basándose en la inaplicabilidad del mismo y en el no reconocimiento de exención alguna en la LHL. Disconforme con la resolución la comunidad religiosa interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala competente del TSJ de Valencia, al entender que el ICIO encajaba por su naturaleza en el artículo IV.1.B) del Acuerdo. El Ayuntamiento presentó escrito de oposición, argumentando lo que ya antes hemos señalado, si bien añadiendo ahora para reforzar su posición que la disposición adicional 2.^a de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, había establecido diversas exenciones en el ICIO a favor de los entes públicos, sin incluir a la Iglesia Católica²⁷.

No obstante, como se relata en los fundamentos de derecho segundo y tercero, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de la Comunidad valenciana desestimó el 9 de marzo de 1998 el recurso, a pesar de reconocer, como ya lo hiciera en su día el TS, que el ICIO grava "la renta que aflora en el sujeto pasivo, que se transforma en patrimonio", pudiendo ser comprendido en el artículo IV.1.B) del Acuerdo, pues en el caso de autos el hospital es privado, presta servicios pagados, tiene firmado conciertos con entidades aseguradoras y compite con otros hospitales, de tal forma que resulta aplicable el segundo párrafo de esta letra B) que deja fuera del paraguas de la exención, entre otros, a "los rendimientos que pudieran obtener por el ejercicio de explotaciones económicas". No conforme con este fallo, la comunidad religiosa recurre en casación ante

²⁷ La Ley 17/1991, de 27 de mayo, citada, se publica en el Boletín Oficial del Estado núm. 127 de 28 de mayo de 1991. Cuando se procede a la lectura de la disposición adicional 2.^a no es difícil aventurar que lo que afirma el Ayuntamiento no es cierto, pues la misma lo que hace es modificar la redacción del artículo 100 de la LHL, referido al Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica. O no hemos leído bien, o se equivocaron de ley.

el TS, cuya Sala de lo Contencioso-Administrativo reconoce en el fundamento de derecho cuarto como motivo casacional, entre otros, la infracción del artículo IV.1.B), párrafos 1.º y 2.º, del Acuerdo, pues cuando la comunidad religiosa recurrió ante el TSJ aún no se había dictado la Orden de 5 de junio de 2001, cuya Exposición de Motivos y parte dispositiva se reproducen en el mismo fundamento. La Sala dice respetar esta disposición interpretativa dotada de efectos retroactivos, de forma que la Iglesia Católica queda exenta total y permanentemente del ICIO, sin que a su criterio resulte aplicable el segundo párrafo de la letra B) con anterioridad comentado, ya que, si bien en la sentencia de instancia se ha probado que el Hospital Casa de la Salud desarrolla actividades económicas, la excepción solo es aplicable al Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS), no al ICIO, de modo que, conforme a lo recogido en el fundamento de derecho quinto, se anula la resolución desestimatoria del recurso de reposición y la liquidación por ICIO, con derecho a devolución de lo ingresado con sus intereses legales.

Esta doctrina del TS, que acabamos de exponer, siembra ciertas dudas, pues si ya resulta complicado asimilar que el ICIO es un tributo híbrido que grava algo indefinido entre renta y patrimonio, más complejo es asumir que el IS, paradigma de los impuestos personales sobre la renta, se convierta en tributo real o de producto, pues no olvidemos que cuando se deja fuera del beneficio fiscal a los rendimientos obtenidos en el ejercicio de explotaciones económicas se hace en el apartado dedicado a los impuestos de dicha naturaleza. El TS no hace sino seguir la senda señalada por el Acuerdo de 10 de octubre de 1980 acerca de la aplicación del Impuesto sobre Sociedades a las Entidades eclesiásticas, elaborado por la Comisión Técnica Iglesia-Estado español, en cumplimiento del Acuerdo sobre asuntos económicos entre España y la Santa Sede de 4 de diciembre de 1979. El mismo incluye al IS entre los impuestos reales o de producto, sobre la renta y sobre el patrimonio, respecto de los cuales las entidades eclesiásticas gozan de exención total y permanente a tenor del artículo IV.1.B). Esta interpretación debe partir de la idea de que dicho artículo separa los impuestos reales de los que gravan la renta o el patrimonio, cuando, en realidad, lo razonable es entender que dicha exención está referida a los impuestos reales o de producto sobre la renta y a los impuestos reales o de producto sobre el patrimonio. Y, es evidente, que el IS ni es real, ni lo ha sido nunca. Basta leer las distintas normas reguladoras del impuesto a lo largo de su existencia, por lo que la modificación de

la naturaleza de un tributo base de nuestro sistema nos resulta un evidente exceso. Y ante este despropósito, la disposición cuarta de este Acuerdo excluye de la exención en su apartado 2 a los rendimientos derivados del ejercicio de explotaciones económicas, a los generados por la cesión de su patrimonio, a los sometidos a retención en la fuente y a los incrementos de patrimonio procedentes de la venta de elementos patrimoniales.

Realmente el único tributo que casaría en ese apartado es el IAE. Un tributo local, de carácter obligatorio, directo y real, cuyo hecho imponible, conforme al artículo 78.1 del TRLRHL, se realiza por el mero ejercicio en territorio nacional de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto, sometiéndose a imposición, según GARCÍA-FRESNEDA GEA, las ganancias presuntas de las mismas²⁸. Por ello, en base a lo dispuesto en el segundo párrafo de la letra B) del artículo IV.1 del Acuerdo, la Iglesia Católica no se beneficiaría de la exención del IAE, salvo que se cumplieran los condicionantes del artículo 82.1 del TRLRHL, que reconoce en su letra b) una exención total para los sujetos pasivos que inicien su actividad en territorio español durante los dos primeros períodos impositivos en que se desarrolle aquella, declarando la letra c), a partir de ese tercer período impositivo, una exención total a favor, entre otros, de los sujetos pasivos del IS cuyo importe neto de cifra de negocios resulte inferior a 1.000.000 de euros.

El ICIO no grava los rendimientos derivados de una actividad empresarial, ni los que puedan generar la cesión o venta del patrimonio del contribuyente, ni tampoco otras rentas sujetas a retención en la fuente. En realidad, el segundo párrafo del artículo IV.1. B) del Acuerdo no le afecta, lo que no significa que no entendamos que se abre una vía amplísima y a la vez peligrosa, ya que ninguna construcción, instalación u obra en un

²⁸ GARCÍA-FRESNEDA GEA, F.: "Los antecedentes históricos del Impuesto sobre Actividades Económicas", *Crónica Tributaria*, núm. 127, p. 89. En el mismo sentido, véase GARCÍA LUIS, T.: "Impuesto sobre Actividades Económicas", en VV.AA. *La reforma de las Haciendas Locales*, Valladolid, 1991, p. 440.

Este tributo municipal vino a suprimir, como advierte GARCÍA-FRESNEDA GEA, F.: "Los antecedentes históricos...", *op. cit.*, pp. 91, 95, 98 y 103, las Licencias Fiscales de Actividades Comerciales e Industriales y de Profesionales y Artistas, los Impuestos sobre Radicación, la cuota fija de la Contribución Pecuaría y los Impuestos sobre la Publicidad y sobre Gastos Suntuarios, excepto la modalidad que grava el aprovechamiento de cotos privados de caza y pesca.

inmueble de titularidad de la Santa Sede o de un ente menor institucional o territorial de la Iglesia Católica de los relacionados en el artículo IV, con independencia de las actividades que en ellos se realicen o del uso o destino de los mismos, provocará el pago del impuesto, puesto que se aplicará una norma de exención subjetiva, que solo se atiende al sujeto beneficiado por la misma, que además puede provocar el tambaleo de los cimientos de algún que otro principio inspirador del sistema tributario citado en el artículo 31.1 de la CE, como el de justicia y el de igualdad. Junto a ello, CALVO SALES, LÓPEZ DÍEZ y RODRÍGUEZ MEJÍAS se preguntan, además, qué hubiera resuelto el TS si se hubiera alegado en este proceso infracción de la normativa comunitaria sobre libre competencia y hubiera debido analizarlo desde este prisma, sobre todo después de reconocer que en los inmuebles, afectados por las obras, se realizan actividades económicas²⁹.

Por último, pero no por ello menos inquietante resulta que el TS atribuya a la Orden de 5 de junio de 2001 efectos retroactivos. Si lo hace es porque dicho Tribunal, efectivamente, entiende que esta Orden es la expresión de la voluntad concordada de las partes firmantes del Acuerdo y como tal puede ser dotada de retroactividad. La cuestión es que habría que reconocer la exención del ICIO, retrocediendo sus efectos hasta 1988, fecha de creación del impuesto, pues hacerlo hasta 1979 carecería de sentido, dado el año de ingreso del impuesto en nuestro ordenamiento. Así, cualquier entidad de las relacionadas en el artículo IV.1 del Acuerdo que hubiera satisfecho este tributo local con anterioridad a este pronunciamiento del TS, podría haber solicitado la devolución de lo indebidamente abonado en concepto de este impuesto, conforme a los dictados del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, por el cual se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria. Qué duda cabe de que la presente retroactividad, así entendida, puede hacer tambalear los cimientos de la seguridad jurídica, sin que por parte del TS se haya dado justificación suficiente alguna.

²⁹ CALVO SALES, T., LÓPEZ DÍEZ, L., y RODRÍGUEZ MEJÍAS, V. M.: "Las actividades económicas de la Iglesia Católica no están exentas del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras. Historia de una exención ilegal (Primera parte)", *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, Revista técnica especializada en Administración local y justicia municipal, núm. 19, 2017, p. 2.355.

3.6. Una decisión gubernativa unilateral: la Orden EHA/2814/2009, de 15 de octubre

Como respuesta tardía a lo señalado en el penúltimo párrafo del apartado anterior, la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 15 de octubre de 2009 modifica la Orden de 5 de junio de 2001 con la intención de equiparar, como señala el párrafo tercero de su Exposición de Motivos, el contenido de la exención en el IBI para los inmuebles de la Iglesia Católica con el contenido de la exención en el ICIO para las construcciones, instalaciones u obras que se realicen en los mismos. "(...) no parece lógico que en un inmueble que no esté exento del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, por no tener como destino ninguno de los exigidos en la letra A) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo, las obras que en él se realicen sí gocen de exención en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (...)". Así pues, se modifica el apartado segundo de la Orden de 5 de junio de 2001, quedando redactado de la siguiente forma:

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

De conformidad con el artículo IV.1.A) del Acuerdo, la exención total y permanente de la Contribución Territorial Urbana (en adelante, CTU) se aplica a los siguientes inmuebles:

"1) Los templos y capillas destinados al culto y, asimismo, sus dependencias o edificios y locales anejos destinados a la actividad pastoral.

2) La residencia de los Obispos, de los Canónigos y de los Sacerdotes con cura de almas.

3) Los locales destinados a oficinas de la Curia diocesana y a oficinas parroquiales.

4) Los seminarios destinados a la formación del clero diocesano y religioso y las Universidades eclesíásticas en tanto en cuanto impartan enseñanzas propias de disciplinas eclesíásticas.

5) Los edificios destinados primordialmente a casas o conventos de las Órdenes, Congregaciones religiosas e Institutos de vida consagrada".

La equiparación pretendida se apoya, a nuestro juicio, en el hecho de que en los inmuebles para los que se declara la exención de la CTU (en la actualidad, IBI) no se realizan actividades con ánimo de lucro; argumento que se diluye en el caso de los seminarios destinados a la formación del

clero y de las universidades eclesiásticas en cuanto impartan enseñanzas propias de disciplinas eclesiásticas, pues en ellos la Iglesia Católica se comporta como una empresa, compitiendo con otras universidades, públicas, privadas o incluso eclesiásticas que impartan otro tipo de enseñanzas, para las que no existe un beneficio fiscal del mismo calado ni en el IBI, ni en el ICIO³⁰. De vueltas, por tanto, a una injusta desigualdad.

La Orden, no obstante, se aplicó varios años hasta que un Juzgado de lo Contencioso-Administrativo, el número 2 de Zaragoza, planteó su ilegalidad por medio de Auto de 23 de julio de 2013 ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional³¹. La Sección Séptima de esta Sala falló el 9 de diciembre de 2013, estimando la cuestión de ilegalidad suscitada. Contra este fallo, el Estado interpuso recurso de casación ante el TS, apoyándose en el carácter interpretativo de la norma anulada. El Alto Tribunal en el fundamento de derecho tercero de la Sentencia de 19 de noviembre de 2014, tras hacer un recorrido que empieza con el Acuerdo, sigue con la Orden de 5 de junio de 2001 y cierra con la Orden EHA/2814/2009, de 15 de octubre, sienta que las cuestiones que se suscitan son dos: si se produce un efecto real de innovación por la Orden de 2009 respecto a la de 2001 y el Acuerdo, la primera; y si se ha violado el artículo VI del Acuerdo al haberse modificado e interpretado unilateralmente este por el Estado, la segunda.

Para el TS la equiparación que realiza la Orden de 2009 es errónea, pues siendo el IBI un impuesto real todo inmueble exento del mismo lo está también del ICIO y del resto de tributos reales, a tenor del artículo IV.1.A), "sin embargo no todos los inmuebles exentos del ICIO o de cualquier otro tributo real, están exentos del IBI³²". Del contenido del apar-

³⁰ Únicamente en relación al IBI el artículo 74.2.bis del TRLRHL reconoce la posibilidad de que los ayuntamientos mediante ordenanza regulen una bonificación de hasta el 95 por ciento de la cuota íntegra del impuesto a favor de los inmuebles de los organismos públicos de investigación y los de enseñanza universitaria.

³¹ Dicho Juzgado, previamente, en su Sentencia de 25 de junio de 2013 anulaba la Resolución de 26 de octubre de 2012 del Ayuntamiento de Zaragoza que denegaba la exención del ICIO solicitada por las Hijas de la Caridad de San Vicente de Paúl por las obras de demolición de uno de sus inmuebles y reconocía haber lugar a la misma.

³² El TS en el fundamento de derecho tercero de esta Sentencia de 19 de noviembre de 2014, con la intención de apostillar su argumento, vuelve la vista atrás y cita una Sentencia de su repertorio, concretamente, la de 31 de marzo de 2001, antes comentada, cuyo fundamento de derecho octavo, letra A) ya recogió esta idea.

tado 1, letras A), B), C) y D), se infiere, a su juicio, que las exenciones se pueden aplicar por separado, siempre que se cumplan los condicionantes previstos en la norma para cada una de ellas, por lo que al limitar la exención estipulada en el artículo IV.1.B) del Acuerdo y también lo sentado en la Orden de 5 de junio de 2001 se incurre en un efecto de innovación, en un efecto "*ultra vires*"; razón por la que se anula la Orden EHA/2814/2009 y se aclara en el segundo párrafo del fundamento de derecho cuarto que si la Orden de 5 de junio de 2001 es interpretativa no puede seguir siendo interpretada, pues la interpretación se agota en el propio acto interpretativo.

La Orden de 2009 modifica la de 2001, provocando un cercenamiento del beneficio fiscal, el problema es que lo hace de forma unilateral. No se puede modificar una norma pactada de manera bilateral, de manera unilateral, pues se rompe la esencia del principio *pacta sunt servanda*. De hecho es lo que constata el TS en el último párrafo del fundamento de derecho tercero, declarando que se infringe el artículo VI del Acuerdo al no haber existido negociación ni contacto alguno entre las partes signatarias del mismo³³. Siendo esto una evidencia, nos surge la duda, sin embargo, de si se hubiera testimoniado la falta de voluntad concordada entre el Estado y la Iglesia Católica si a esta no le hubiera perjudicado el cambio introducido por la Orden que se somete a nuestra consideración.

Así pues, reconociendo que hubo innovación en la Orden de 2009 y que la consecuencia lógica era la anulación de la misma, lo que no compartimos es la teoría que traza el TS en el fundamento de derecho tercero de esta comentada sentencia de 2014. Según lo expuesto, la exención del IBI provoca, como si de un efecto dominó se tratara, la de cualquier otro tributo real, si bien habrá que entender que el mismo habrá de recaer sobre los bienes inmuebles, lo que nos sitúa, entendemos, porque el

³³ Manifiesta AZNAR GARCÍA, S.: "La exención del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras de la Iglesia Católica: comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2014", *Revista Española de Derecho Canónico y Derecho Eclesiástico del Estado*, núm. 37, 2015, p. 5, que el Estado obvia que el Acuerdo es un Tratado internacional, que se rige por lo dispuesto en el artículo 96 de la Constitución, escapando su modificación a los cauces ordinarios previstos para las leyes y otras disposiciones normativas de inferior rango, de ahí que, según su dictado, el mecanismo previsto en el artículo VI de dicho Tratado es el de común acuerdo entre el Gobierno español y la Santa Sede, procedimiento que, en su opinión, no se ha empleado con la diligencia deseable.

Tribunal no lo dice específicamente, en el ámbito del ICIO y del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante, IIVTNU). Del primero ya hemos plasmado su regulación, del segundo podemos brevemente señalar que se trata de un tributo local que sujeta a gravamen el incremento de valor que experimentan los terrenos de naturaleza urbana a consecuencia de la transmisión de su propiedad por cualquier título o por la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los mismos. Su naturaleza de impuesto real sobre la renta es evidente, ya que su hecho imponible se configura sin referencia a la persona que experimenta el enriquecimiento, por lo que puede integrarse en el artículo IV.1.B) del Acuerdo, a pesar de que el segundo párrafo deje fuera de la exención a las ganancias de capital.

La cuestión es si puede hacer el Alto Tribunal este juego asociativo³⁴. Realmente, nos parece más que dudoso, sobre todo considerando que disocia o desune cuando le interesa, pues recordemos que, según su criterio, si el inmueble no está exento de IBI ello no impide que pueda declararse la exención en pro de la Iglesia Católica del ICIO (por las obras, construcciones e instalaciones realizadas sobre el mismo) o de cualquier otro tributo real (que grave actos, hechos o contratos relacionados con dichos bienes). Así pues, o por la vía de la asociación o por la de la disociación cualquier construcción, instalación u obra realizada sobre un inmueble propiedad de la Iglesia Católica provocará el devengo del ICIO, debiendo declararse la exención del mismo, pues, aunque el TS señale que deberán cumplirse las condiciones normativas para que se aplique el beneficio fiscal, estas en el caso de este tributo local no existen.

CEBRIÁ GARCÍA apunta, además, que, considerando intachables los argumentos del TS, la improcedente restricción de la exención llevada a cabo por la Orden de 2009 no hubiera sido muy significativa, pues los inmuebles de las entidades mayores exentos del IBI "no sólo son los mencionados en el art. IV, A) del AAE, sino que estas entidades también gozarán de los beneficios fiscales que el ordenamiento jurídico-tributario del Estado prevea en cada momento para las entidades sin fines de lucro y, en todo caso, a los que se concedan a las entidades benéficas priva-

³⁴ Conviene recordar lo dispuesto en el fundamento de derecho octavo de la Sentencia del TS de 19 de marzo de 2001, ya citada.

das (artículo V del Acuerdo de 1979 con la Santa Sede, en relación con la Orden de 29 de julio de 1983). En este sentido les resulta de aplicación la exención en el IBI prevista en el art. 15.1 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin fines lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, respecto a los inmuebles de que sean titulares siempre que no estén afectos a explotaciones económicas y los que lo estén si sus rentas están exentas del Impuesto sobre Sociedades (art. 7 Ley 49/2002)³⁵”.

Lo cierto es que la Audiencia Nacional, en primer lugar, y el TS después devuelven a la Iglesia Católica su situación de privilegio respecto al ICIO que propiciara la Orden de 5 de junio de 2001, como interpretación auténtica y concordada de un Tratado bilateral³⁶. No obstante, cuando parece que se ha puesto punto y final a los problemas que plantea la aplicación de la exención del ICIO a la Iglesia Católica, el discurrir cotidiano nos transporta a una realidad que, lógicamente, no es extraña a los conflictos.

4. LA EXENCIÓN DEL ICIO A FAVOR DE LA IGLESIA CATÓLICA ANTE EL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

4.1. *La escenificación de un desacuerdo concreto entre una Congregación de la Iglesia Católica y la Administración tributaria local*

El último escalón de este devenir se sitúa en el ámbito de la Unión Europea, en general, y del Tribunal de Justicia, en particular. Y ello tiene su origen en los hechos siguientes:

- La Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, inscrita en el Registro de Entidades Religiosas del Ministerio de Justicia español,

³⁵ CEBRIÁ GARCÍA, M.: “Exención de la Iglesia católica en el Impuesto sobre Construcciones...”, *op. cit.*, BIB 2016\85652. Véase, igualmente, MORÓN PÉREZ, M. C.: “La exención de la Iglesia Católica en el ICIO...”, *op. cit.*, BIB 2018\8448.

³⁶ Para AZNAR GARCÍA, S.: “La exención del Impuesto...”, *op. cit.*, pp. 7 y 8, debería observarse lo dispuesto en el artículo 72.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, por lo que la anulación de la Orden alcanzará efectos generales desde la publicación del fallo de la sentencia firme en el Boletín Oficial del Estado, recobrando plena vigencia a partir de ese momento la redacción inicial de la Orden de 2001.

y responsable del colegio "La Inmaculada", sito en Getafe, solicitó el 4 de marzo de 2011 licencia urbanística para realizar obras en el salón de actos del colegio, dirigidas a equiparlo con 450 asientos para poder celebrar, fundamentalmente, reuniones, cursos y conferencias. A partir de aquí el *iter* recorrido hasta llegar al planteamiento de una cuestión prejudicial por parte de un órgano jurisdiccional nacional lo encontramos detallado en los apartados 13 a 21 de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) que va a ser sometida posteriormente a examen, la Sentencia de 27 de junio de 2017, *Congregación de Escuelas Pías Provincia de Betania versus Ayuntamiento de Getafe*, asunto C-74/16.

- Según se hace constar en tales apartados, el 28 de abril de 2011 se otorgó la licencia solicitada, abonándose, además de la correspondiente tasa por la obtención de la misma, el ICIO, cuya cuota ascendió a 23.730,41 euros. Una vez abonada esta cifra, la Congregación solicitó su devolución al considerar que estaba exenta de su pago, en virtud de lo dispuesto en la Orden de 5 de junio de 2001, que implementa el artículo IV, apartado 1, letra B), del Acuerdo.
- El Jefe del Órgano de Gestión Tributaria del Ayuntamiento de Getafe desestimó, sin embargo, mediante resolución de 6 de noviembre de 2013, la petición de devolución al entender que se solicitaba respecto de una actividad no estrictamente religiosa de dicha congregación. La resolución, que fue confirmada en reposición, por otra dictada el 27 de febrero de 2014 por el Jefe del Órgano de Gestión Tributaria del Consistorio arriba indicado, fue impugnada mediante recurso presentado el 21 de mayo de 2014 ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 4 de Madrid, al interpretar la Congregación que el precepto aludido debía aplicarse al margen del destino del inmueble.
- Para el Ayuntamiento de Getafe la exención del ICIO solo podía ser aplicada a los inmuebles sujetos, pero exentos del IBI por estar afectos a los fines religiosos de la Iglesia Católica y ello en virtud de lo dispuesto en la Orden EHA/2814/2009, de 15 de octubre. Argumenta, además, su denegación en la postura defendida por el TS en relación al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y al IBI (Sentencias de 16 de junio de

2000 y de 10 de marzo de 2001, respectivamente). Si la exención desplegara sus efectos sobre cualquier actividad de la misma, económica o no, podría aquella situarse en una posición de ventaja competitiva respecto de otras entidades, de forma que la exención pudiera ser entendida como una ayuda de Estado contraria a Derecho.

- El Juzgado, ante las dudas suscitadas, pues los tribunales españoles no se habían pronunciado aún sobre la adecuación con el Derecho de la Unión Europea de la exención del ICIO a favor de la Iglesia Católica, suspendió el procedimiento y dictó una providencia con fecha 15 de diciembre de 2015 con el objeto de:

“(…) conceder a las partes y al Ministerio Fiscal un plazo común de diez días para que formulen por escrito sus alegaciones e informe, respectivamente, sobre los siguientes aspectos: a) Sobre la necesidad de plantear cuestión prejudicial de validez y/o de interpretación al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, ante la posibilidad de que el artículo IV.1.B) del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos económicos de 3 de enero de 1979, no sea conforme con el artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, en la medida que pueda suponer una ayuda incompatible con el mercado interior. b) Sobre el contenido de las preguntas a formular, en su caso, ante dicho Tribunal, en relación con la cuestión prejudicial que deba ser planteada”.

Tras dar cumplimiento al trámite anterior, se planteó, a través de Auto, una cuestión prejudicial.

4.2. El Auto de 26 de enero de 2016: una forma de trasladar las dudas sobre la exención del ICIO al TJUE

En este Auto, fechado el 26 de enero de 2016, el titular del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 4 de Madrid se hace eco de la postura mantenida por la parte demandante (Congregación de Escuelas Pías Provincia de Betania) y por la parte demandada (Ayuntamiento de Getafe). Repasa las disposiciones nacionales aplicables al litigio principal (Acuerdo, LHL, Orden de 5 de junio de 2001, TRLRHL y Orden EHA/2814/2009). Cita, igualmente, las Sentencias del TS dictadas al efecto, que han sido comentadas. Y, por último, en el punto 5, para decidir sobre la cuestión debatida en el litigio, transcribe íntegramente en la letra A) el artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en

adelante, TFUE) sobre ayudas de Estado³⁷; en tanto que en la letra B) reproduce determinados apartados de la Sentencia del TJUE de 9 de octubre de 2014, *Ministerio de Defensa y Navantia, S. A. versus Ayuntamiento de Ferrol*, asunto C-522/13, por considerarla de sumo interés.

Ese artículo 107 del TFUE, transcrito en el Auto, describe, en su apartado 1, las ayudas incompatibles con el mercado interior. Su tenor literal es el que sigue:

“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”.

Por lo que respecta a la Sentencia del TJUE de 9 de octubre de 2014, podemos extraer que en dicho asunto queda acreditado que la empresa Navantia, S. A. utiliza para el desarrollo de su actividad, mediando contra-prestación, unos terrenos propiedad del Ministerio de Defensa en el término municipal de Ferrol. La titularidad de los mismos provoca el devengo del IBI. Así resulta del artículo 61.1.d) del TRLRHL, si bien el Estado, en base a lo dispuesto en el artículo 63.2 del mismo texto normativo, puede trasladar la parte de la cuota líquida que corresponde a la empresa a la que ha cedido temporalmente el uso de los terrenos, estando aquella obligada a soportar la repercusión. Tanto el Ministerio de Defensa, como Navantia, S. A. procedieron, sin embargo, a solicitar la exención del impuesto referido correspondiente a los ejercicios 2008, 2009 y 2010 al entender que los terrenos se encontraban afectos a la defensa nacional. Ciertamente, el artículo 62.1.a) declara exentos, entre otros, los inmuebles que, siendo propiedad del Estado, se hallen afectos a la defensa nacional³⁸.

En el último de los procedimientos ordinarios que se siguieron, el núm. 52/2011, el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Ferrol, con carácter previo a la resolución del mismo, decidió plantear al

³⁷ En sus apartados 2 y 3, el artículo 107 del TFUE relaciona las ayudas que, no obstante, son compatibles y las que pueden considerarse como tales con el mercado interior.

³⁸ Véase sobre el concepto de afectación y de Defensa Nacional el artículo 65 de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas y el artículo 2 de la Ley Orgánica 5/2005, de 17 de noviembre, de la Defensa Nacional, respectivamente.

TJUE una cuestión prejudicial mediante Auto de 12 de abril de 2013, considerando que la exención fiscal que dicha empresa solicitaba, y que el TSJ de Galicia le reconocía en las Sentencias de 22 de octubre de 2012 y de 6 de noviembre de 2013, podía implicar la concesión de una ayuda de Estado contraria al artículo 107.1 del TFUE, por cuanto dicho beneficio se concedía mediante fondos públicos a una empresa estatal y falseaba o amenazaba falsear la competencia. El TJUE, en los apartados 55 y 56 de la sentencia señalada, entendió que en el caso de autos se cumplían los requisitos del artículo 107.1 del TFUE, correspondiendo al Juzgado remitente “comprobar si, tomando en consideración los elementos pertinentes del litigio del que conoce, apreciados a la luz de los criterios interpretativos aportados por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, tal exención debe calificarse de ayuda de Estado en el sentido de la citada disposición”. Dicho Juzgado, en su sentencia de 8 de enero de 2015, tras haber dado respuesta a las cuestiones planteadas en la Sentencia del TJUE, falló que no procedía reconocer la exención del IBI solicitada por Navantia, S. A. y el Ministerio de Defensa, por cuanto acceder a las pretensiones de las recurrentes supondría la vulneración de lo dispuesto en el artículo 107.1 del TFUE³⁹.

³⁹ La Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Galicia de 17 de enero de 2019 resuelve el recurso de apelación núm. 15003/2018 interpuesto por el Ayuntamiento de Ferrol contra la Sentencia de 29 de septiembre de 2017 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Ferrol. Es parte apelada la mercantil NAVANTIA, S.A. y parte codemandada el Ministerio de Defensa.

En el fundamento de derecho segundo de este fallo la Sala indicada del TSJ, reproduciendo parte de su sentencia de 16 de julio de 2015 (recurso de apelación núm. 15049/15), señala: “En nuestro criterio, esta cuestión de la exención del IBI al Estado es la nuclear del recurso pues, en principio, Navantia solamente habría de responder de dicho tributo por la vía de la repercusión convencional del mismo (artículo 17.4 LGT), toda vez que su pago no le corresponde ni como contribuyente —no es sujeto pasivo del impuesto— ni como sustituto del mismo. Esta diferencia entre la repercusión y la sustitución no ha sido adecuadamente perfilada en la sentencia recurrida (tampoco en el planteamiento de la cuestión prejudicial) (...)”. Además, se añade en el mismo fundamento de derecho que el Convenio de 6 de septiembre de 2001, por el que se cede el uso de terrenos propiedad del Ministerio de Defensa a Navantia, incluye la obligación de esta de satisfacer los tributos que correspondan, entre ellos el IBI, por lo que el principio general es el pago, no la exención, y si esta tiene lugar solo corresponde al Estado. El beneficio fiscal solo se aplica a los inmuebles de los que el Estado sea propietario afectos a la defensa nacional, pues así lo dispone expresamente el artículo 62.1.a) del TRLRHL.

El punto 5 del Auto se cierra con una letra C) en la que se hace constar que desde que el ICIO fue establecido no se ha suscitado ante los tribunales españoles la conformidad con el ordenamiento comunitario de su exención a favor de la Iglesia Católica, habiéndose planteado, sin embargo, en el seno de la Comisión Europea. En base a ello, el titular del Juzgado alude, intencionadamente, a la pregunta formulada por escrito el 12 de junio de 2006 por los europarlamentarios Marco Cappato y Willy Meyer Pleite a la Comisión en los términos que a continuación *grosso modo* se reproducen⁴⁰:

De lo dispuesto en la LHL y en la Orden de 5 de junio de 2001 se interpreta que la exención se aplica también cuando las construcciones, instalaciones u obras están relacionadas con actividades ajenas al culto, mercantilistas, con el objetivo de obtener ingresos, en clara competencia con otras empresas privadas o públicas. Con base en ello y en lo dispuesto en los artículos 87 y 88 del Tratado de la Comunidad Europea (en adelante, TCE):

“¿No considera la Comisión, que la exención expuesta es una “ayuda de Estado” incompatible con el mercado común, porque distorsiona o falsea la competencia, favoreciendo a las entidades de la Iglesia Católica y perjudicando a otras empresas españolas o comunitarias que realizan construcciones u obras para los mismos fines y no disfrutan de exención, con lo que se destruye el principio del derecho comunitario que establece que las empresas deben competir sobre la base de sus propios esfuerzos? ¿No considera que las autoridades españolas han incumplido la obligación de informar a la Comisión de su intención de conceder dicha ayuda?”

La Sra. Kroes el 28 de julio de 2006 responde en nombre de la Comisión que si el artículo IV.1.B) del Acuerdo excluye de las exenciones los rendimientos obtenidos por el ejercicio de actividades económicas, las instituciones religiosas no pueden quedar exentas del pago del ICIO respecto a las mismas, si bien considerando que la exención de este impuesto se limita a las actividades puramente religiosas, no afecta a “empresas”, por lo que no se vulnera la competencia y no existe ayuda en el sentido del artículo 87.1 del TCE. No conformes, por tanto, con la respuesta dada por la Comisión estos dos europarlamentarios reformularon la pregunta el 20 de febrero de 2007, evidenciando que el beneficio fiscal

⁴⁰ Pregunta escrita E-2578/06.

no solo se aplicaba a las construcciones, instalaciones y obras de la Iglesia Católica destinadas a fines religiosos, sino también a las relacionadas con actividades absolutamente ajenas al culto⁴¹. El 2 de abril de 2007 la señora Kroes asumió en nombre de la Comisión que la interpretación realizada había podido no ser correcta, por lo que comunicó que se solicitaría a las autoridades españolas una aclaración sobre el ámbito de aplicación de la exención, de la que se daría posterior traslado a sus señorías. De todo ello, queda constancia en el Auto, sin embargo, a nuestro juicio, la Comisión comete otro grave error, que se obvia por parte de sus señorías, revelador de un profundo desconocimiento de las normas que se están discutiendo. Vincular la excepción a la exención del artículo IV.1.B) con el ICIO nos parece totalmente disparatado. Este tributo real y de carácter mixto, por imperativo tanto gubernativo como jurisprudencial, no grava la renta derivada del desarrollo de actividades empresariales. Su hecho imponible, y así ha quedado reflejado, es otro bien distinto. La salvedad podrá aplicarse y discutirse en el ámbito del Impuesto sobre Actividades Económicas, que vino a suprimir, entre otros tributos, las Licencias Fiscales de Actividades Comerciales e Industriales y de Profesionales y Artistas, pero en absoluto afecta a la figura tributaria municipal objeto de controversia. El otro desacierto, este sí apuntado, no era otro que el convencimiento de que el beneficio fiscal solo se aplicaba a las actuaciones realizadas sobre bienes inmuebles destinados a fines religiosos, cuando ni era lo que se desprendía de la Orden de 5 de junio de 2001 ni, menos aún, lo que había sentado el TS en su Sentencia de 3 de octubre de 2003.

Cierto es que el titular del Juzgado que dicta el Auto no sigue avanzando en este tema, pero su curso continúa, lo cual se atestigua ampliamente en los trabajos de CEBRIÁ GARCÍA y CALVO SALES, LÓPEZ DÍEZ y RODRÍGUEZ MEJÍAS que se hacen eco de las cuestiones planteadas a la Comisión entre 2006 y 2009 en relación al ICIO español y de las correspondientes respuestas de aquella⁴². Así, se hace constar que el 18 de julio de 2007 Marco Cappato y Willy Meyer Pleite preguntaron de nuevo por escrito a la Comisión si ya había recibido las alegaciones solicitadas a las

⁴¹ Pregunta escrita E-0829/07.

⁴² Véanse CEBRIÁ GARCÍA, M.: "Exención de la Iglesia católica en el Impuesto sobre Construcciones...", *op. cit.*, BIB 2016\85652 y CALVO SALES, T., LÓPEZ DÍEZ, L., y RODRÍGUEZ MEJÍAS, V. M.: "Las actividades económicas de la Iglesia Católica...", *op. cit.*, pp. 2.355 y ss.

autoridades españolas⁴³. La comisaria Kroes respondió el 27 de agosto de 2007 que se había recibido la información y puesto en marcha un análisis de la exención en cooperación con dichas autoridades con el fin de evaluar su posible consideración como ayuda de Estado, sin que a dicha fecha hubiese concluido esa evaluación. Algo más tarde, el 18 de febrero de 2008 los eurodiputados mencionados, a los que se sumó Marco Pannella, volvieron a interesarse por escrito sobre el discurrir de la investigación, contestando el 2 de abril de 2008 la Comisión, de forma ambigua y totalmente indeterminada, que se estaba examinando la respuesta española y evaluando las medidas propuestas por ese Estado miembro; estudio del que se informaría oportunamente a sus señorías⁴⁴. Este capítulo se cierra con la respuesta dada por la Comisión al eurodiputado Willy Meyer Pleite, quien el 11 de marzo de 2009 vuelve a interrogarla acerca de los argumentos dados por el Reino de España sobre el particular. Aquella señala que este Estado propone modificar la Orden de 5 de junio de 2001, acotando el ámbito de aplicación de la exención del ICIO a los bienes inmuebles exentos de la CTU, razón por la que se resuelven "las reservas iniciales de la Comisión sobre el alcance de la exención en cuestión, puesto que solamente cubre los inmuebles cuyo propósito queda fuera del alcance de la legislación sobre ayudas estatales". Lo que ya escapa a su conocimiento es que esta equiparación fue declarada *a posteriori* ilegal por la justicia española, quedando inalterado el ámbito de la exención, por lo que en puridad a nadie debería extrañar la reaparición de unas reservas que se habían dado por solventadas.

En efecto, el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 4 de Madrid no se hace eco de esta última parte de la investigación llevada a cabo por la Comisión, pero a pesar de ello evidencia que las dudas que plantea la aplicación del beneficio fiscal a las actividades no religiosas de la Iglesia Católica no se encuentran en absoluto resueltas en el seno de la misma, motivo que le impulsa a formular la siguiente pregunta al TJUE:

"¿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?".

⁴³ Pregunta escrita E-3709/07.

⁴⁴ Pregunta escrita E-0774/08.

4.3. **La respuesta del TJUE a través de la Sentencia de 27 de junio de 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania versus Ayuntamiento de Getafe, asunto C-74/16**

El asunto C-74/16 tiene por objeto una petición de decisión prejudicial; la planteada —como ya se ha puesto de manifiesto— por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 4 de Madrid mediante Auto de 26 de enero de 2016, y que antes ya ha sido transcrita⁴⁵. El TJUE, teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 267 del TFUE, entiende que para proporcionar al órgano jurisdiccional nacional todos los elementos de interpretación que le permitan resolver el litigio y emitir el fallo habrá de responder a la cuestión prejudicial planteada en relación a los artículos 107.1 y 108.1 y 3 del TFUE, aunque este último no se mencione en la formulación de la misma. Así lo expresa en los apartados 36 y 37 de la aludida Sentencia, realizando en los que subsiguen, concretamente, del 38 al 90, un análisis de conceptos que vamos a ir exponiendo y, en su caso, comentando:

– *"Sobre el concepto de 'ayuda estatal' en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1"*

El artículo 107.1 del TFUE, transcrito en el Auto de remisión, considera incompatibles con el mercado interior, las ayudas otorgadas a través de una intervención del Estado o mediante fondos estatales; intervención que puede afectar a los intercambios comerciales entre los Estados

⁴⁵ Ante el cuestionamiento del gobierno español sobre la admisibilidad de la cuestión prejudicial, el TJUE señala en el apartado 24 de dicha Sentencia que solo corresponde al juez nacional, que conoce del caso y que ha de dictar sentencia, valorar, según las circunstancias o particularidades de cada asunto, tanto la necesidad de demandar una decisión prejudicial, como la pertinencia de las cuestiones que eleva al Tribunal. A su juicio, y así lo hace constar en el apartado 33 del fallo, el Auto de remisión contiene los elementos de hecho y de Derecho suficientes para poder responder al Juzgado remitente. Para reafirmar su postura, el TJUE se apoya, igualmente, en el apartado 56 de la Sentencia de 21 de diciembre de 2016, *Vervloet y otros versus Ministerraad*, asunto C-76/15.

La Abogada General, la Sra. Juliane Kokott, en su escrito de conclusiones presentado al Tribunal el 16 de febrero de 2017 también considera que las dudas del órgano jurisdiccional remitente se desprenden claramente del Auto, conteniendo este los datos necesarios para comprender la cuestión prejudicial y su alcance (párrafos 23 a 26).

miembros y conferir una ventaja selectiva a sus beneficiarios, siendo, además, preciso que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas. En todo caso, la calificación de ayuda de Estado exige que se cumplan todos los requisitos detallados en dicha disposición (apartado 38⁴⁶). Ahora bien, dado que lo en ella dispuesto está referido ineludiblemente a las empresas, señalan los apartados 39 y 40 de la Sentencia, habrá de investigarse, en primer lugar, si la Congregación religiosa en cuestión merece tal consideración y a partir de ahí procederá comprobar si como “empresa” se ha beneficiado de una ayuda de Estado prohibida por el Acuerdo.

– “Sobre los conceptos de ‘empresa’ y de ‘actividad económica’”

La interpretación de estos conceptos ocupa el grueso fundamental de la Sentencia, lo cual es lógico, considerando que la prohibición acunada en el artículo 107.1 del TFUE solo afecta a las empresas. Según jurisprudencia reiterada de este Tribunal de Justicia el concepto de “empresa” abarca cualquier entidad, pública o privada, que desarrolle una actividad económica con el objeto de ofrecer bienes o servicios en el mercado, con o sin ánimo de lucro, independientemente de su estatuto jurídico (puede ser, por tanto, una comunidad religiosa) y de su modo de financiación (apartados 41 a 46⁴⁷). De este modo, los cursos impartidos en centros de

⁴⁶ Cita el Tribunal en el mismo sentido las Sentencias de 21 de diciembre de 2016, *Comisión versus Hansestadt Lübeck*, asunto C-524/14 P, apartado 40, y *Comisión versus World Duty Free Group SA y otros*, asuntos C-20/15 P y C-21/15 P, apartado 53. A estas podemos añadir la Sentencia de 2 de septiembre de 2010, *Comisión versus Deutsche Post*, asunto C-399/08, apartados 38 y 39.

Véase, en este sentido, el párrafo 63 de las conclusiones de la Abogada General.

⁴⁷ Alude el TJUE, por analogía, a las Sentencias de 10 de enero de 2006, *Ministero dell'Economia e delle Finanze versus Cassa di Risparmio di Firenze y otros*, asunto C-222/04, apartados 107 y 108, de 24 de octubre de 2002, *Aéroports de Paris versus Comisión*, asunto C-82/01, apartado 75 y de 1 de julio de 2008, *Motosykletistiki Omospondia Ellados NPID (MOTOE) contra Elliniko Dimosio*, asunto C-49/07, apartados 25 y 27.

Véanse, asimismo, sobre tales conceptos los párrafos 36 a 39 del escrito de conclusiones de la Abogada General.

Para CALVO SALES, T., LÓPEZ DÍEZ, L., y RODRÍGUEZ MEJÍAS, V. M.: “Las actividades económicas de la Iglesia Católica no están exentas del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras. Historia de una exención ilegal (Segunda Parte)”, *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, núm. 20, 2017, p. 15, los criterios

enseñanza financiados con fondos privados, y por tanto, remunerados, constituyen servicios que pueden ser calificados de actividades económicas (apartados 47 a 49⁴⁸). En cambio, matiza el TJUE, si los cursos se imparten en centros públicos de enseñanza con cargo a fondos públicos, no existe actividad económica, pues el fin del Estado no es realizar actividades remuneradas (apartado 50). En este sentido, se señala que la Congregación de Escuelas Pías, a la que afecta el fondo del asunto, desarrolla distintos tipos de actividades en el colegio "La Inmaculada": a) Actividades estrictamente religiosas; b) Actividades de enseñanza primaria y secundaria subvencionadas por la Administración pública en régimen de concierto educativo, no calificables de actividades económicas⁴⁹; c)

que utiliza el Tribunal para definir a las empresas son los empleados en la Comunicación de la Comisión relativa al concepto de ayuda estatal conforme a lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (2016/C/262/01), cuyos apartados 7 a 10 reproducen en su trabajo las citadas autoras.

⁴⁸ Se remite el TJUE, igualmente, por analogía a las Sentencias de 11 de septiembre de 2007, *Schwarz y Gootjes-Schwarz versus Finanzamt Bergisch Gladbach*, asunto C-76/05, apartados 37 a 41 y *Comisión versus República Federal de Alemania*, asunto C-318/05, apartados 68 a 70.

⁴⁹ Nuestra Constitución reconoce como un derecho fundamental en el artículo 27.1 el derecho a la educación, reconociéndose la libertad de enseñanza. Asimismo, el apartado 4 de este precepto establece que la enseñanza básica es obligatoria y gratuita y el número 5 que los poderes públicos deben garantizar el derecho de todos a la educación, mediante una programación general de la enseñanza, con participación efectiva de todos los sectores afectados y la creación de centros docentes.

En esta línea, el Real Decreto 2377/1985, de 18 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de Normas Básicas sobre conciertos educativos, en su artículo 9 dispone: "Los conciertos educativos tienen por objeto garantizar la impartición de la educación básica obligatoria y gratuita en centros privados mediante la asignación de fondos públicos destinados a este fin por la Administración, en orden a la prestación del servicio público de la educación en los términos previstos en la ley orgánica 8/1985, de 3 de julio". Por su parte el artículo 3. 1 atribuye la responsabilidad de la aprobación de los conciertos educativos al Ministro de Educación y Ciencia o, en su caso, a los Consejeros titulares de Educación de las Comunidades Autónomas que hayan recibido los correspondientes traspasos de funciones y servicios.

Madrid, que es la Comunidad Autónoma en la que se localiza geográficamente el colegio propiedad de la Congregación, tiene las competencias en materia de enseñanza no universitaria traspasadas. Véase, al respecto, el Real Decreto 926/1999, de 28 de mayo, sobre traspaso de funciones y servicios de la Administración del Estado a la Comunidad de Madrid en materia de enseñanza no universitaria.

En cuanto al contenido de la educación básica el artículo 3 de la Ley Orgánica 2/2006, de 3 de mayo, de Educación, después de relatar en su apartado 2 las enseñanzas que

Actividades de enseñanza preescolar, extraescolar y postobligatoria sin el apoyo financiero de la Administración pública, nutridas fundamentalmente con contribuciones privadas, subsumibles, por ende, en el concepto de actividades económicas. Y también, como complemento de las anteriores, otros servicios de restauración y de transporte. De este modo se hace constar en los apartados 52 y 55 a 58 de la sentencia.

La exención fiscal sobre la que se polemiza afecta al ICIO devengado por la reforma y ampliación del salón de actos del colegio, señalando su titular que solo se utiliza para las actividades de enseñanza. El problema, como advierte el Tribunal en los apartados 53 y 54, es que las mismas pueden revestir o no carácter económico, conforme a lo ya indicado, y en función de ello se puede aplicar o no al beneficio fiscal la prohibición del artículo 107.1 del TFUE, de ahí que puedan darse tres situaciones distintas: i) que el uso del salón esté reservado exclusivamente a las actividades subvencionadas con cargo a fondos públicos, en cuyo caso la exención fiscal controvertida no podría estar comprendida en el ámbito de la prohibición contenida en el citado precepto del Tratado; ii) que el salón se destine solo a actividades no subvencionadas, retribuidas con cargo a aportaciones privadas, circunstancias que sí motivaría la inclusión en el ámbito de dicha prohibición (apartados 60 y 61); y iii) que se dé a dicho salón un uso mixto, de forma que al beneficio fiscal le afectaría la prohibición, dice el TJUE, en la medida en que se dedicase al uso de actividades consideradas económicas (apartado 62).

Nos advierte MORÓN PÉREZ que a la hora de discriminar acerca del carácter económico o no de las actividades, la Abogada General en su escrito de conclusiones señaló que si la actividad económica de la Congregación no tiene una entidad significativa comparándola con la de enseñanza que ofrece por motivos sociales, culturales y educativos, estaría justificado considerar que la actividad de la Congregación es, en su conjunto, de naturaleza no económica (párrafo 53 de las conclusiones), lo que requiere por exigencias del principio de seguridad jurídica de un criterio cuantitativo que permita determinar si una actividad es más o menos

forman parte del sistema educativo, reconoce en el siguiente que la conforman la educación primaria y la secundaria obligatoria. Constituyen la educación secundaria postobligatoria el bachillerato, la formación profesional de grado medio, las enseñanzas profesionales de artes plásticas y diseño de grado medio y las enseñanzas deportivas de grado medio.

significativa con respecto a otra, sentando la Abogada General que “una actividad económica solo podrá considerarse absolutamente secundaria en relación con la actividad no económica cuando su alcance sea inferior al 10% de la actividad de la entidad 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)” (párrafo 58 de las conclusiones). Dicho lo cual, apostilla la autora, es posible hacer una lectura de la Sentencia que permita entender que la actividad llevada a cabo en el salón de actos es no económica si la económica es realmente secundaria, a pesar de que parece no ser esto lo que deja traslucir la misma⁵⁰. Es cierto que el Tribunal no se refiere al carácter secundario ni accesorio de una actividad respecto a la otra, ni alude a ningún porcentaje, elucubra en función de cómo se financian las actividades para las que se utiliza el salón de actos, por tanto, su argumentación sobre el papel es clara, pero, verdaderamente, complicada de llevar a la práctica. Veremos qué decisión adopta al respecto el juzgado español y si en algún momento se deja influir por las conclusiones de la Abogada General. Por otro lado, y aunque no sea lo que se plantea en la cuestión prejudicial, ni es algo en lo que entra el TJUE, asumiendo que no hay ayuda de Estado prohibida en el caso de que se declare la exención del ICIO para las obras realizadas en el salón de actos del colegio propiedad de la Congregación si se entiende que se utiliza para actividades de enseñanza financiadas con fondos públicos, ¿reciben el mismo trato los colegios públicos o los concertados no religiosos? La respuesta es, rotundamente, no, por lo que quizás deberíamos plantearnos que hay una evidente quiebra del principio de igualdad.

– *“Sobre el concepto de ‘ventaja económica selectiva’”*

Conforme a la regulación del TRLRHL toda persona natural o jurídica, pública o privada, que sea dueña de una obra, construcción o instalación, como las que se ejecuta en el litigio, es sujeto pasivo contribuyente del ICIO. La Congregación pagó el tributo y con posterioridad solicitó su devolución, entendiendo que estaba exenta del mismo. Señala el TJUE, en los apartados 65 a 68, que la exención aliviaría las cargas que minoran el presupuesto de la Congregación y esta forma de intervención pública, si

⁵⁰ MORÓN PÉREZ, M. C.: “La exención de la Iglesia Católica en el ICIO...”, *op. cit.*, BIB 2018\8448.

bien no puede considerarse una subvención, le otorga una ventaja económica sobre otras empresas del mercado⁵¹. La Orden de 5 de junio de 2001 abriga, de acuerdo con lo manifestado por el Tribunal en el apartado 70, una medida *a priori* selectiva, por lo que puede cumplirse en este asunto el requisito de la existencia de una ventaja económica selectiva⁵². Después de lo ya sentado, despierta máximo interés la conclusión del apartado 72:

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

El TJUE no puede ser más claro a la hora de mostrar su rechazo a la exención implementada en la Orden del Ministerio de Hacienda de 2001. Es un escrupuloso toque de atención a España a la que advierte que ese beneficio fiscal no puede estar amparado en los principios rectores del sistema, que no pueden ser otros que los del artículo 31.1 de la Constitución, ni es necesario para que aquel cumpla los objetivos que se le presumen, por lo que no debería pasar desapercibido. No sabemos además qué habría dicho el Tribunal de haber conocido además que el TS otorgó a dicha Orden efectos retroactivos.

– *“Sobre el concepto de ‘ayuda otorgada por el Estado o mediante fondos estatales’”*

Conviene tener presente en este punto que, según nos indica ARPIO SANTACRUZ, en los Estados miembros en los que la competencia material y los poderes no se encuentran centralizados, caso de España, el

⁵¹ Véanse las Sentencias de 9 de octubre de 2014, *Ministerio de Defensa y Navantia, S. A versus Ayuntamiento de Ferrol*, asunto C-522/13, apartado 21, y de 19 de marzo de 2013, *Bouygues y Bouygues Télécom SA versus Comisión Europea y otros*, asuntos acumulados C-399/10 P y C-401/10 P, apartado 101, citadas por el TJUE en dichos apartados.

⁵² Para la Abogada General, párrafos 70 y 71 de su escrito de conclusiones, el que la Iglesia Católica sea la única que no tiene que pagar dicho impuesto implica una ventaja que la coloca en mejor situación financiera que los demás operadores económicos, introduciéndose una diferenciación entre los mismos no justificada. Sobre el concepto de ventaja selectiva pueden leerse igualmente los párrafos 72 a 76 de dichas conclusiones.

término “Estado” comprende tanto los órganos e instituciones centrales, como los territoriales, ya que de otra forma la aplicación del artículo 87 del Tratado de la Comunidad Europea (hoy artículo 107.1 del TFUE) se haría depender de la organización concreta de cada Estado miembro⁵³. Se afirma en este sentido en el apartado 76 de la Sentencia que la supresión de la carga para la Congregación tiene como correlato la disminución de los ingresos de un ente territorial, el Ayuntamiento. No es discutible, obviamente, que cualquier beneficio fiscal que contemplen las normas a favor de los contribuyentes va a implicar siempre un decremento en la recaudación de los entes públicos, por ello para el TJUE se cumple el requisito de la intervención del Estado mediante fondos estatales, quedando así recogido en los apartados 74 y 77 de su fallo⁵⁴.

- “Sobre los conceptos de ayudas que ‘afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros’ y que ‘falseen o amenacen falsear la competencia’”

Según el Tribunal para la calificación como ayuda estatal de una medida nacional basta examinar si aquella puede afectar a dichos intercambios y falsear la competencia (apartado 78⁵⁵). Las ayudas dirigidas a liberar a una empresa de los costes propios de su gestión corriente falsean, en principio, a su criterio, las condiciones de competencia (apartado 80⁵⁶) y, según el nuestro, generan una gran desigualdad. A lo cual añade en el apartado siguiente:

“(...) es posible que la exención del ICIO de la que pudiera disfrutar la Congregación tenga como consecuencia hacer más atractiva la prestación de sus servicios de enseñanza en relación con la prestación de servicios de centros también activos en el mercado”.

⁵³ ARPIO SANTACRUZ, J. L.: *Las ayudas públicas ante el derecho europeo de la competencia*, Elcano Navarra, Aranzadi, 2000, p. 94.

⁵⁴ Menciona el TJUE en el apartado 74 la Sentencia de 19 de diciembre de 2013, *Association Vent De Colère Fédération nationale y otros versus Ministre de l'Écologie, du Développement durable, des Transports et du Logement et Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie*, asunto C-262/12, apartado 16.

⁵⁵ Véase asimismo la Sentencia del TJUE 21 de diciembre de 2016, *Vervloet y otros versus Ministerraad*, asunto C-76/15, apartado 102.

⁵⁶ Apostilla el TJUE su argumento, refiriéndose al apartado 66 de la Sentencia de 26 de octubre de 2016, *Orange versus Comisión Europea*, asunto C-211/15.

Léanse también los párrafos 77 a 79 del escrito de conclusiones de la Abogada General acerca del efecto adverso sobre el comercio entre Estados miembros.

El beneficio fiscal del que goza la Iglesia Católica en relación al ICIO se entiende así pues como un factor más a tener en cuenta para desequilibrar la balanza, incluso mínimamente, a favor de los centros de titularidad de aquella que prestan servicios educativos, que por el hecho de estar exonerados del pago de dicho impuesto parecen cobrar ventaja respecto a los demás que operan en el mercado, prestando los mismos servicios. La Abogada General en el párrafo 82 de sus conclusiones al respecto manifiesta que es jurisprudencia reiterada que no existe un umbral por debajo del cual se considere que los intercambios entre Estados miembros no se ven afectados, de forma que ni la cuantía reducida de una ayuda ni la dimensión modesta de la empresa beneficiaria excluyen *a priori* la posible incidencia o afectación sobre tales intercambios. CALVO SALES, LÓPEZ DÍEZ y RODRÍGUEZ MEJÍAS, también en alusión a ese apartado 81 transcrito de la Sentencia del TJUE, manifiestan que las empresas deben operar en condiciones de igualdad en el mercado, de modo que si las ayudas concedidas por un Estado miembro refuerzan la posición de una empresa con respecto a otras con las que compite dentro de la Unión Europea, debe considerarse que estas se ven afectadas por la ayuda, de modo que se cumpliría el requisito del artículo 107.1 del TFUE para entender que se está ante una ayuda estatal prohibida⁵⁷.

A renglón seguido, no resultando fácil encontrar el engarce, pasa el Tribunal a referirse al artículo 2 del Reglamento (CE) nº 1998/2006 de la Comisión, de 15 de diciembre de 2006, relativo a la aplicación de los artículos 87 y 88 del Tratado a las ayudas de *minimis*, conforme al cual a las ayudas concedidas a una empresa determinada que no superen los 200.000 euros durante cualquier período de tres ejercicios fiscales no les será de aplicación el antiguo artículo 87.1 del Tratado de la Comunidad Europea (actual artículo 107.1 del TFUE), ni serán consideradas ayudas de Estado, pues se entiende que por debajo de esa cifra no se está incidiendo significativamente sobre la competencia, comprobación que compete al Juzgado remitente⁵⁸. El TJUE se separa en este punto de la opinión

⁵⁷ CALVO SALES, T., LÓPEZ DÍEZ, L., y RODRÍGUEZ MEJÍAS, V. M.: "Las actividades económicas de la Iglesia Católica no están exentas del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras. Historia de una exención ilegal (Segunda Parte)", *op. cit.*, pp. 22 y 23.

⁵⁸ En este sentido, cita el TJUE la Sentencia de 13 de febrero de 2014, *Mediaset SpA versus Ministero dello Sviluppo Economico*, asunto C-69/13, apartado 30.

manifestada por la Abogada General en el párrafo 86 de sus conclusiones y que, a continuación, reproducimos: "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*"⁵⁹. Así pues, siendo cierto que el Convenio no contempla en su artículo IV límites de ninguna naturaleza, debió ser la Orden de 5 de junio de 2001 la que, en su caso, los estableciera, dado que le correspondió la tarea de incorporar la exención fiscal al Acuerdo. Sin embargo, de su contenido no se infiere ningún término o condición.

En contra, de este modo, del criterio de la Abogada General, el Tribunal en el apartado 83 de su sentencia indica al Juzgado de lo Contencioso-Administrativo remitente que ha de corroborar si se cumple lo dispuesto en el artículo 2 del Reglamento citado, considerando únicamente las ventajas de las que haya disfrutado la Congregación religiosa en relación con sus actividades económicas. Si tuviera dudas o encontrase dificultades, también le recuerda aquel, podrá solicitar la colaboración de otros órganos del Estado miembro y de la Comisión, como se desprende de los apartados 77 a 96 de la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de la normativa sobre ayudas estatales por los órganos jurisdiccionales nacionales (apartado 85).

⁵⁹ MORÓN PÉREZ, M. C.: "La exención de la Iglesia Católica en el ICIO...", *op. cit.*, BIB 2018\8448, entiende, igualmente, que la exención del ICIO a favor de la Iglesia Católica no es una ayuda a la que se pueda aplicar el Reglamento (UE) nº 1407/2013, de 18 de diciembre de 2013, relativo a la aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea a la ayudas de *minimis* (que es el que rige en la actualidad), pues no se cumplen las pautas establecidas en el mismo, dado que la exención tiene carácter permanente e ilimitado y no se exigen las cautelas establecidas en dicha Reglamento para garantizar que no se sobrepasen los umbrales máximos. Especifica la autora al respecto que es preciso que el Estado miembro obtenga de la empresa una declaración relativa a las demás ayudas de *minimis* recibidas durante el ejercicio fiscal y los dos precedentes, debiendo informarse a la empresa en el acto de concesión de la ayuda de su cuantía y de su carácter de *minimis*. Así mismo se ha de citar el Reglamento que permite su concesión.

- “Sobre los conceptos de ‘ayudas existentes’ y de ‘nuevas ayudas’ en el sentido de los apartados 1 y 3, respectivamente, del artículo 108 TFUE”

Evidencia el Tribunal de Justicia que el artículo IV.1.B) del Acuerdo es anterior a la adhesión de España a la Unión, pero que el ICIO no se introdujo en el ordenamiento jurídico hasta después de la misma y que la exención controvertida lo fue mediante la Orden de 5 de junio de 2001⁶⁰ (apartado 88). Hasta aquí desde luego no se nos dice nada nuevo. Lo importante es que esta cronología le sirve para afirmar en los apartados 87 y 89 de la Sentencia de 27 de junio de 2017 que si el Juzgado remitente constatase la existencia de una ayuda estatal a favor de la Congregación, solo podría estimarse, en base al artículo 108.3 del TFUE, una nueva ayuda, no una “ayuda existente”, pues no existía antes de la entrada en vigor del Tratado de ese Estado miembro, de forma que habrá de ser autorizada por la Comisión o considerarse ilegal en caso contrario⁶¹. Este precepto del TFUE señala:

⁶⁰ La Abogada General entendió en el párrafo 94 de sus conclusiones que habría de estudiarse si el artículo 351.1 del TFUE permite al órgano judicial que remite el Auto apartarse del artículo 107.1 de dicho Tratado y reconocer a la Iglesia Católica la exención controvertida, incluso siendo contraria a Derecho. Dicho precepto, transcrito también en el párrafo 8 de las conclusiones, dispone que: “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”. Corresponde, por consiguiente, al juez nacional, parafraseando a la Abogada General, establecer el alcance de las obligaciones de carácter internacional derivadas para España del Acuerdo (párrafos 98 a 100 de las conclusiones). La cuestión es que de este no se deriva ninguna obligación en relación al ICIO hasta 1988, fecha de su creación, y además hay que tener en cuenta que la exoneración general del impuesto para las obras que se realicen en cualquiera de los edificios de la Iglesia Católica en España deriva de la Orden de 2001 que habrá de aplicarse retroactivamente hasta 1988, según el TS, y esta data siempre será posterior a la adhesión de España a la Unión. De hecho, el TJUE no alude al artículo 351.1 del TFUE, pero, a pesar de ello, para MORÓN PÉREZ M. C.: “La exención de la Iglesia Católica en el ICIO...”, *op. cit.*, BIB 2018\8448, el mismo debería haber descartado expresamente su aplicación, evitando posibles dudas.

⁶¹ La Abogada General sienta en los párrafos 92 y 93 de sus conclusiones que para calificar una medida como ayuda existente o nueva ayuda hay que poner el acento en el momento a partir del cual se produce o amenaza con producirse el falseamiento

“3. La Comisión será informada de los proyectos dirigidos a conceder o modificar ayudas con la suficiente antelación para poder presentar sus observaciones. Si considerare que un proyecto no es compatible con el mercado interior con arreglo al artículo 107, la Comisión iniciará sin demora el procedimiento previsto en el apartado anterior. El Estado miembro interesado no podrá ejecutar las medidas proyectadas antes que en dicho procedimiento haya recaído decisión definitiva”.

Compartimos con el TJUE la consideración de la exención fiscal en litigio como una nueva ayuda⁶². Es una evidencia que el Acta de Adhesión de España a las Comunidades Europeas se firmó el 12 de junio de 1985, entrando en vigor el 1 de enero de 1986. Antes de esta entrada en vigor no existía el impuesto, que se incorporó al ordenamiento en 1988, vía LHL, por lo que cualquier beneficio fiscal que se interprete o se reconozca sobre el mismo será siempre posterior a la fecha que se toma como referencia. Si la Comisión fue informada del proyecto encaminado a incluir al ICIO entre los impuestos reales o de producto para declarar su exención total y permanente a favor de la Iglesia Católica es algo que desconocemos. En cualquier caso, no olvidemos que antes de la promulgación de la Orden Ministerial de 5 de junio de 2001 esta exención ya era una realidad evidente merced a la jurisprudencia del TS y que este Tribunal además atribuye a la Orden carácter retroactivo, si bien siempre nos situaríamos en 1988, por lo que continuaría siendo una nueva ayuda. Y si España ha olvidado por el camino lo dispuesto en el artículo 108.3 del TFUE, no parece que el incumplimiento haya tenido graves consecuencias para nuestro Reino, considerando que esta exención se aplica sin que exista decisión definitiva por parte de la Comisión.

de la competencia inherente a la ayuda, lo que en este asunto no puede producirse hasta que se crea en 1988 el ICIO, fecha en la que España ya era miembro de las Comunidades Europeas. Al ser una nueva ayuda “el artículo 108 TFUE no impediría al órgano jurisdiccional remitente estimar, en el litigio principal, que la ayuda fue concedida ilegalmente”.

⁶² Al respecto menciona el Tribunal de Justicia la Sentencia de 26 de octubre de 2016, *Dimosía Epicheirisi Ilektrismou AE DEI versus Comisión Europea*, asunto C-590/14, apartado 45.

4.4. La Sentencia de 8 de enero de 2018 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 4 de Madrid: punto final o punto y seguido

Tras la Sentencia del TJUE de 27 de enero de 2017, obligatoria y firme desde su pronunciamiento, llega el fallo, recién iniciado el año 2018, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 4 de Madrid⁶³. Su titular, tras hacer nuevamente un repaso exhaustivo de las normas que en el caso procede aplicar y de la jurisprudencia dictada al efecto, sienta en el fundamento de derecho octavo *in fine* que, siguiendo las pautas interpretativas que le ha marcado el TJUE, de las cuales no se puede separar, debe determinar: a) si las actividades docentes del centro tienen o no carácter económico y, en su caso, cuáles revisten tal condición; b) si el salón de actos se destina a ciertas actividades con exclusividad o de forma mixta; c) si concurren los requisitos del artículo 107 del TFUE para considerar que hay "ayuda de Estado"; y d) si se supera el límite de las "ayudas de *minimis*".

– Sobre la naturaleza, económica o no, de las actividades desarrolladas

Después de dar traslado a las partes de la Sentencia del TJUE para que formularan alegaciones el Juzgado requirió a la Congregación religiosa mediante providencia de 28 de septiembre de 2017 para que en treinta días le presentase la contabilidad separada de las distintas actividades de enseñanza desarrolladas, con la manifiesta intención de determinar cuáles revestían carácter económico. En relación a esta cuestión, ya en el fundamento de derecho noveno, segundo párrafo, se hace constar que la demandante, basándose en la disposición duodécima.1 del Acuerdo de 10 de octubre de 1980, alega que como entidad eclesiástica deberá llevar una contabilidad en la que se recojan debidamente clasificados los

⁶³ CALVO SALES, T., LÓPEZ DÍEZ, L., y RODRÍGUEZ MEJÍAS, V. M.: "Las actividades económicas de la Iglesia Católica no están exentas del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras. Historia de una exención ilegal (Segunda Parte)", *op. cit.*, p. 29, matizan que la decisión del TJUE tiene fuerza de cosa juzgada, debiendo resolver el juez nacional aplicando el derecho comunitario en los términos establecidos en la sentencia; una sentencia que es obligatoria y vincula a todos los órganos jurisdiccionales nacionales de los Estados miembros y no solo al que ha remitido la cuestión prejudicial.

ingresos íntegros de las distintas fuentes de rendimientos y de los gastos necesarios para su obtención, pero sin que concurra el deber de llevar una contabilidad ajustada al Real Decreto 776/1998, de 30 de abril. El requerimiento efectuado se cumple para la Congregación con la "justificación exigida por la normativa reguladora del concierto educativo".

A continuación, en el fundamento de derecho décimo, penúltimo y último párrafo, de esta sentencia de 2018 el titular del Juzgado solicitante de la decisión prejudicial constata que la exigencia del TJUE de contabilidad separada para declarar la exención del ICIO en la parte de las actividades de enseñanza concertada no se cumple. Una cosa es, a criterio de dicho juez, que según el Acuerdo de 1980 no esté obligada a realizarlo y otra que, si actúa "como empresa en el contexto del Derecho de la competencia", deba hacerlo para poder beneficiarse de la exención en su actividad no económica. Este Juzgado da, por tanto, la razón al demandado cuando en su escrito de 22 de diciembre de 2017 resalta que la cuestión no es si tienen o no obligación de llevar contabilidad, sino si la han llevado por separado (fundamento de derecho décimo, último párrafo). Se insiste además en que el Real Decreto 776/1998, citado por la demandante, se aplicaría para las actividades desarrolladas que no tienen carácter económico, pues, según reza su título, merced a él se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y las normas de información presupuestaria de estas entidades.

La Congregación religiosa que se presenta en este asunto como demandante es una de las entidades relacionadas en el artículo IV.1 del Acuerdo. Nada dice ese precepto ni ningún otro del Tratado acerca de la obligación de llevanza de contabilidad por parte de aquellas, sobre todo considerando que sería un deber a cumplir en el marco del IS y que la referencia expresa al mismo brilla por su ausencia en el Acuerdo; norma en la que solo se prodigan alusiones genéricas a los impuestos sobre la renta⁶⁴. El apartado primero de la disposición adicional duodécima de ese posterior Acuerdo de 1980, en efecto, les conmina a llevar contabilidad; una contabilidad de carácter elemental, basada en la suma de los ingresos íntegros y en la resta de los gastos necesarios para su obtención. No

⁶⁴ No podría argüirse que este tributo estatal no existía cuando se firmó el Acuerdo, pues ya la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, contenía las primeras normas sobre este impuesto.

debe dudarse de esta obligación. Otra cosa es que los ingresos y los gastos de cada actividad desarrollada tengan que anotarse, exigencias del TJUE, por separado. Tampoco dispone este último Acuerdo lo contrario.

La enseñanza concertada se nutre de fondos públicos, estatales o autonómicos. Está, por tanto, subvencionada. La Congregación presta en este supuesto un servicio no remunerado, gratuito, de forma que la Administración competente se limita a compensar los gastos que genera el desarrollo de la actividad, por lo que no se generan beneficios. Por el contrario, la enseñanza no concertada o libre se financia con aportaciones privadas. Dice el TJUE, provenientes, principalmente, de los alumnos y de sus padres, y añadimos nosotros, o de cualquier persona de la que dependan económicamente o que con carácter voluntario quiera sufragar este tipo de actividad. La Congregación, por tanto, sí interviene en el mercado, compitiendo con otros centros educativos y prestando un servicio que le puede reportar beneficios. Así pues, la división exigida no es más que una medida efectiva de control y de garantía, aflorando el ánimo de distinguir con claridad las cifras de actividades que tienen un régimen y una financiación completamente distintos. Sin embargo, como ha expuesto el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 4 de Madrid, este deber por parte de la Congregación no se ha cumplido, por lo que la liquidación del ICIO no podrá quedar amparada por la exención, aunque por lo que respecta a la enseñanza concertada la misma ni se discute ni cumple los parámetros para ser calificada ayuda de Estado.

Además, no es lo que se pregunta al TJUE ni entra este a valorar dicha cuestión, pero se nos antoja que habría otro motivo para no reconocer el beneficio fiscal en relación a las actividades a las que no se arroga carácter económico y ese no es otro que el principio de igualdad. Seguimos sin saber por qué un colegio concertado puede disfrutar de exenciones que no se aplican a uno público, cuando la educación básica que se imparta es la misma y está financiada con los mismos fondos.

– *Sobre las actividades realizadas u organizadas en el salón de actos desde que terminó la reforma*

Por lo que se refiere al uso del salón, en el fundamento de derecho décimo, párrafo segundo, advierte el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo que la Congregación ha presentado un documento explicativo, carente de valor probatorio por ignorarse su procedencia, en el que se-

ñala que se destina tanto a actividades religiosas, como a actividades de educación concertada. Evidentemente, la propietaria del colegio no puede decir otra cosa, pues está en juego que se le devuelva todo o parte del ICIO abonado por las obras de reforma en el salón de actos del mismo, sobre todo habiendo afirmado el TJUE que si el salón solo se emplea para las actividades subvencionadas por el Estado, la exención fiscal controvertida no es ayuda de Estado (apartado 60). Con buen criterio, este Juzgado entiende que si en el centro se imparte enseñanza concertada y no concertada el uso del salón será, igualmente, mixto, por lo que la exención fiscal discutida estará comprendida en la prohibición del artículo 107 del TFUE si el salón de actos se dedica a la realización de actividades económicas (fundamento de derecho décimo, párrafo segundo, *in fine*).

Ciertamente, ya expusimos con anterioridad nuestras dudas sobre la forma de entender y diferenciar este uso mixto, en el párrafo tercero de este fundamento de derecho décimo, el Juzgado considera que, a falta de otros parámetros, es acertado aplicar el porcentaje propuesto por la demandante en su escrito de alegaciones: un 7,60%, correspondiente al porcentaje de unidades educativas no concertadas del colegio y al asignado a la enseñanza no concertada para los gastos de la misma, señalando que un informe de los servicios fiscales del Ayuntamiento demandado reconoce que la superficie catastrada del inmueble empleada en la educación libre es del 5,46%. No compartimos este razonamiento, pues la dificultad de calcular el uso mixto no nos debe llevar a conclusiones absurdas. Que la superficie que consta en Catastro dedicada a la educación libre sea ínfima y que también lo sea el porcentaje de unidades educativas no concertadas no nos ha de llevar a presuponer que el salón de actos se utiliza para el desarrollo de actividades económicas en la misma proporción, ya que esta puede ser mayor o menor, cuestión distinta es cómo demostrarlo. Nos surge la duda de si su pretensión es demostrar que el alcance de la actividad económica está por debajo del 10 por 100 en relación a la actividad no económica, tal y como apuntaba en sus conclusiones la Abogada General. No obstante, esta conclusión es tan indeterminada que es difícil saber a qué se refiere aquella con el referido "alcance". En todo caso, el reconocimiento de la utilización diferenciada del salón de actos para actividades nutridas de distinta forma con el objeto de distinguir, como se apunta en el párrafo cuarto del fundamento de derecho décimo, "la parte de la liquidación del ICIO que no quedaría afectada por la exención", está subordinada a la llevanza de una contabilidad separada. Imposición a la que, como bien sabemos, no se ha dado cumplimiento.

– *Sobre el cumplimiento de los requisitos del artículo 107.1 del TFUE*

Respecto a la concurrencia de los condicionantes del artículo 107 del TFUE para la consideración de la exención del ICIO como ayuda de Estado, manifiesta abiertamente este Juzgado de lo Contencioso-Administrativo en el fundamento de derecho undécimo, párrafo primero, de su fallo que “es una cuestión resuelta por el propio TJUE en la sentencia de constante cita”; motivo por el cual reproduce a continuación los argumentos de este Tribunal europeo acerca del otorgamiento de una ventaja selectiva y de la intervención del Estado o con fondos estatales, considerando que la misma puede incidir sobre los intercambios comerciales que puedan tener lugar entre los distintos Estados miembros y falsear o amenazar con falsear la competencia. Atrae, sin embargo, nuestra atención una afirmación vertida por el titular de dicho Juzgado en el tercer párrafo del fundamento de derecho arriba citado:

“(…) en nuestro país existen centros docentes de otros países miembros de la Unión Europea, que ofrecen una oferta de estudios coincidente, en todo o en parte, con la ofrecida por la demandante y que, sin embargo, no se encuentran exentos del pago del ICIO”.

Esta idea, y así queda reflejado, ya la esbozó el TJUE en el apartado 81 de la Sentencia de 27 de enero de 2017, si bien a pesar de la insistencia de ambos tribunales seguimos sin compartir el razonamiento acerca de que la exención del ICIO marque la diferencia entre unos centros de enseñanza y otros, ya sean españoles o de otros Estados miembros. Al margen de los problemas de igualdad que puedan generarse, no creemos que, precisamente, este impuesto, por su naturaleza potestativa, su devengo instantáneo y su regulación, alcance una importancia tal que afecte a la competencia. No es ni mucho menos uno de los pilares del sistema, como el IS, el IVA o el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales; tributos en los que el reconocimiento de beneficios fiscales a favor del sujeto pasivo contribuyente sí puede ser un aliciente a la hora de prestar determinados servicios, pero el ICIO, al menos desde nuestro punto de vista, no alcanza esta cota. Puede ser, no obstante, que esta ligera ventaja sea suficiente para considerar que los centros de enseñanza de la Iglesia Católica se sitúan en mejor posición en el mercado que los de otras empresas competidoras, como bien nos advirtió la Abogada General en el párrafo 82 de sus conclusiones.

– *Sobre la consideración de la exención del ICIO como ayuda de minimis*

Por último, y por lo que respecta a la aplicación al caso del artículo 2 del Reglamento (CE) nº 1998/2006 de la Comisión, de 15 de diciembre de 2006, relativo a la aplicación de los artículos 87 y 88 del Tratado a las ayudas de *minimis*, señala el Juzgado en el fundamento de derecho duodécimo de la Sentencia objeto de comentario que tanto los preceptos como el Reglamento citados han sido objeto de sustitución por los artículos 107 y 108 del TFUE y por el Reglamento (UE) 1407/2013, de 18 de diciembre, respectivamente. En todo caso, para el juez de lo contencioso-administrativo que conoce del asunto el concepto de —ayudas de *minimis*— es difícil de aplicar por tratarse de una exención indeterminada, total y permanente, que no puede calificarse de “transparente” en los términos empleados por el Reglamento comunitario (fundamento de derecho duodécimo, tercer párrafo). A pesar de ello, este juzgado evidencia en el fundamento de derecho duodécimo de su sentencia que, habiendo requerido a la Congregación religiosa la contabilidad de los tres últimos ejercicios, entre otros motivos para comprobar si se supera la cifra de 200.000 euros contemplada en el Reglamento citado, no se ha acreditado este aspecto por su parte, perdiendo así la oportunidad de beneficiarse de dicha regla de *minimis* (párrafo tercero).

Por último, aunque la demandante, en las alegaciones presentadas con posterioridad al traslado de la Sentencia del TJUE, entiende que la exención deriva del Acuerdo, el Juzgado, de lo cual nos congratulamos, corrobora el criterio del TJUE según el cual dicho beneficio fiscal se introdujo en el sistema fiscal español mediante la Orden de 5 de junio de 2001 (fundamento de derecho duodécimo, penúltimo y último párrafo). Fundamento de derecho este en el que además se advierte que la Orden interpreta y la Sentencia del TS de 19 de marzo de 2001 fija doctrina legal, debiendo recordar, igualmente, sobre el particular, sus Sentencias de 17 de mayo de 1999 y de 31 de marzo de 2001.

En base, por tanto, a todos estos argumentos, en el fundamento de derecho decimotercero el Juzgado adelanta su fallo, desestimando el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la congregación religiosa, sin que quepa condena en costas tras reconocer que se trata “de un asunto que sin duda presentaba serias dudas de hecho y de derecho”. Asimismo, dicha resolución judicial solo podrá ser recurrida en casación ante

la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS si contiene doctrina gravemente dañosa para los intereses generales y sean susceptibles de extensión de efectos, tal y como dispone el artículo 86.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa.

5. CONCLUSIONES

De todo lo anterior cabe deducir un conjunto de conclusiones, a saber:

1.^a El ICIO es un tributo local potestativo que se incorpora al ordenamiento a través de la LHL de 1988. El TRLRHL de 2004 que la deroga mantiene básicamente su regulación, siendo destacable que ninguna de estas normas haya albergado nunca beneficio fiscal alguno en pro de la Iglesia Católica.

2.^a Dado que el Acuerdo se firma en 1979, no pudo en ningún momento referirse a la no sujeción o a la exención de un impuesto (en este caso, el ICIO) al que le faltaban casi 10 años para su advenimiento.

3.^a La cuestión es que una vez que se incorpora al sistema tributario local los conflictos entre la Administración y los contribuyentes empiezan a surgir, sobre todo si este último papel lo asume la Iglesia Católica y esta invoca un Acuerdo que le privilegia fiscalmente. Dicho Acuerdo contiene un apartado 1.B) en el artículo IV que declara la exención de los impuestos reales o de producto, sobre la renta y sobre el patrimonio, propiciando su carácter genérico e indeterminado que sea, en efecto, susceptible de interpretación. La interpretación de si el ICIO tiene cabida en dicho apartado, en pura lógica, hubiera debido asumirla la comisión mixta Estado-Iglesia Católica, pues no reza otra cosa en el Acuerdo. Sin embargo, recayó en los tribunales y cuando ya la jurisprudencia del TS había reconocido abiertamente el encaje del ICIO en el citado precepto se procedió a publicar, resultado de la voluntad concordada de las partes, la Orden de 5 de junio de 2001, a la que el Alto Tribunal arroga posteriormente carácter retroactivo.

4.^a El TS en sus sentencias de 19 y 31 de marzo de 2001 y de 3 de octubre de 2003 crea, por tanto, Derecho. Sin embargo, el papel de la jurisprudencia no es crear Derecho, sino interpretarlo. Y, *a posteriori*, la Comisión mixta crea igualmente Derecho, siendo su función la de interpretar el Acuerdo, no la de ampliarlo.

5.^a Así pues, el ICIO, que es un impuesto real e indirecto sobre el gaso, se convierte merced a la jurisprudencia del Alto Tribunal y al Acuerdo

Iglesia Católica-Estado en uno de los impuestos que cobija el precepto tantas veces referido, de forma que no hay reparo alguno en cambiar su objeto imponible y en orientar la interpretación para lograr dicho resultado, descartándose cualquier otro análisis que no permita encajar el ICIO en el Tratado. Convendría, sobre todo en aras de la seguridad jurídica, modificar el Acuerdo o aprobar un nuevo Acuerdo, según los dictados del Derecho internacional, o incorporar el beneficio fiscal controvertido al ordenamiento tributario español mediante ley.

6.^a Desde el punto de vista interno, esta comentada exención no ha sido extrapolable a las otras confesiones con acuerdo de cooperación y esto, que es una manifiesta quiebra del principio de igualdad, debería ser subsanado, introduciendo los cambios pertinentes en las leyes ordinarias que rubrican tales acuerdos, algo que se nos antoja bastante más simple que la modificación del Acuerdo de 1979, aunque sea en beneficio de la Iglesia Católica. De esta forma, lograríamos equilibrar la balanza, al menos en lo que respecta al ICIO, y evitaríamos que al Estado se le tachara de no aconfesional.

7.^a Las entidades menores de la Iglesia Católica relacionadas en el artículo V del Acuerdo no disfrutaban tampoco de esta exención, ya que la Ley 49/2002 que les resulta aplicable no la contempla para las entidades sin fines lucrativos. Curiosamente, tras la Orden de 29 de julio de 1983, por la que se aclaran dudas surgidas en la aplicación de ciertos conceptos tributarios a las Entidades comprendidas en los artículos IV y V del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede de 3 de enero de 1979, la Santa Sede y las entidades menores institucionales o territoriales del artículo IV se aprovechan de los beneficios fiscales que se reconozcan a las entidades menores del artículo V, pero estas no pueden utilizar en su provecho los de aquellas, lo que puede provocar ciertos recelos por la injusticia de la medida, si bien es cierto que si se equiparan plenamente dejaría de tener sentido la distinción entre las entidades de la Iglesia Católica, al menos en lo relativo al contenido fiscal del Acuerdo.

8.^a Por otro lado, el hecho de que la exención esté configurada de tal forma que se aplique a cualquier construcción, instalación u obra realizada en un edificio de titularidad de la Iglesia, con independencia de si en el mismo se desarrollan o no actividades económicas, ha planteado problemas de orden comunitario, pues declarar este beneficio cuando aquella actúa como empresa la coloca en mejor posición competitiva en

el mercado respecto a los demás operadores y afecta negativamente a la competencia, por lo que casa con el perfil de ayuda de Estado prohibida por el Derecho de la Unión Europea. Así lo ha reconocido el TJUE en la Sentencia de 27 de junio de 2017 en relación al ICIO español y en la Sentencia de 6 de noviembre de 2018 *Scuola Elementare Maria Montessori Srl versus Comisión Europea*, asuntos acumulados C-622/16 P a C-624/16, sobre el impuesto municipal sobre bienes inmuebles italiano.

9.ª Deberían el Estado y la Iglesia tomar buena nota de ello y actuar según dicta el Acuerdo, pues dejar que sean los tribunales los que tomen la iniciativa, de lo cual ya ha quedado buena muestra, nos parece un atropello de los derechos y garantías de los contribuyentes. Por tanto, la Comisión Técnica Estado-Iglesia Católica habría de reunirse para que en el marco de su voluntad concordada pudiera modificarse el contenido de la Orden de 5 de junio de 2001 en el sentido señalado por el TJUE, lo cual resolvería buena parte de las controversias que en adelante pudieran presentarse.

