

2020

Sentència 198/2020

16 de desembre del 2020

Títol	Sentència 198/2020. 16 de desembre del 2020.	
Elaborat per	Secretaria General	
Data de creació	16/12/2020	
Control de versions	Data	16/02/2022
	Versió	v1
Estat formal	Òrgan d'aprovació	
	Data d'aprovació	
	Publicació oficial	



Referencia	46353	
Ciudad		
Cliente	AJUNTAMENT DE	
Letrado		
Procedimiento	274/19 D	JUZGADO CONTENCIOSO 4
Notificación		Resolución
Procesal		

Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 04 de

edifici I - - C.P.: 08075

TEL.: 93

FAX: 93

N.I.G.:

Procedimiento abreviado 274/2019 -D

Materia: Tributos (Procedimiento abreviado)

Entidad bancaria

Para ingresos en caja. Concepto:

Pagos por transferencia bancaria: IBAN

Beneficiario: Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 04 de

Concepto:

Parte recurrente/Solicitante/Ejecutante:

DE

Procurador/a:

Abogado/a:

Parte demandada/Ejecutado: AJUNTAMENT DE

Procurador/a:

Abogado/a:

SENTENCIA Nº 198/2020

En a dieciséis

Juez en sustitución del Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº 4 de y provincia, he visto el recurso promovido por DE contra el AYUNTAMIENTO DE y en el ejercicio de las facultades que me confieren la Constitución y las Leyes de y en nombre de S.M. El Rey, he dictado la siguiente resolución en base a los siguientes,

ANTECEDENTES DE HECHOS

PRIMERO.- El presente recurso ha sido tramitado conforme a las disposiciones de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, de por las normas previstas para el procedimiento abreviado del artículo 78 de dicha Ley.

SEGUNDO.- Reclamado el expediente y puesto a disposición de las partes, se celebró el acto del juicio oral, quedando los autos conclusos y el juicio visto para sentencia.





TERCERO.- La cuantía del presente recurso ha sido fijada en [REDACTED]

CUARTO.- En la tramitación de estas actuaciones se han cumplido las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Es objeto del presente recurso contencioso-administrativo el decreto [REDACTED] de [REDACTED] del Ayuntamiento de [REDACTED] que desestima el recurso de reposición contra el decreto [REDACTED] de [REDACTED] que deniega la solicitud de exención del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO), por las obras de reforma parcial de las aulas de enseñanza infantil en planta baja y obras de mejora de cámara higiénica en el patio, del edificio ubicado en la [REDACTED] realizadas en el año [REDACTED]

La parte actora, en base a los hechos y fundamentos de derecho expuestos en su escrito de demanda ratificada en el acto de la vista, a cuyo contenido me remito y doy aquí por reproducido, solicita que se dicte sentencia por la que se anule el acto impugnado y se reconozca el derecho a la exención del ICIO, acordándose la devolución de los ingresos indebidos efectuados, más intereses y costas.

La parte demandada se opone a las pretensiones vertidas de contrario, defiende la legalidad de la resolución administrativa impugnada e interesa el dictado de una sentencia desestimatoria de la demanda interpuesta. Subsidiariamente, solicita que se formule cuestión prejudicial a la UE para que se pronuncie sobre la adecuación al derecho de la UE la exención discutida. Aporta instruida en el acto de la vista que ha quedado incorporada a los autos que fue objeto de exposición en dicho acto, según consta en la oportuna grabación de la sesión, a cuyo contenido me remito y se da por reproducido.

SEGUNDO.- La parte actora aporta en el acto de la vista la reciente Sentencia nº 259 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº 10 de [REDACTED] de fecha [REDACTED] procedimiento abreviado nº 289/2019, Jueza: D^a. [REDACTED] que trata un caso muy similar al que nos ocupa, en relación a una solicitud presentada por la misma recurrente al Ayuntamiento demandado de exención del ICIO por las obras de reforma parcial y obras de mejora en cámara higiénica en la planta segunda y adecuación de espacios de la planta baja del edificio ubicado en la [REDACTED] ejecutadas también en el 2017. La Sentencia estima el recurso contencioso, considerando este Juez que los fundamentos jurídicos en los que se basa esta Sentencia son absolutamente ajustados a derecho y los suscribe plenamente, siendo reproducidos a continuación:

“PRIMERO: Es objeto del presente recurso el Decreto 2793/2019 de [REDACTED]





por el que se acuerda desestimar el recurso de reposición formulado en fecha ■■■■■ de ■■■■■ por la entidad ■■■■■ de ■■■■■ contra el Decreto número ■■■■■ de ■■■■■ del regidor delegado de ■■■■■ Centrals, Seguretat i Bon Govern, por el que se acuerda desestimar las alegaciones formuladas en fecha ■■■■■ de ■■■■■ por la ■■■■■ de ■■■■■ contra el Decreto núm. ■■■■■ de ■■■■■ y, en consecuencia, se acuerda denegar la petición formulada en fecha ■■■■■ de ■■■■■ por la actora de concesión de la exención del ICIO por las obras de reforma parcial y obras de mejora en cámara higiénica en la planta segunda y adecuación de espacios de la planta baja del edificio ubicado en la ■■■■■ de ■■■■■ 1.

SEGUNDO: La parte actora pone de manifiesto que el inmueble ubicado en la ■■■■■ de ■■■■■ número ■■■■■ de ■■■■■ en el que durante el ejercicio 2017 se realizaron obras de reforma parcial y de adecuación de espacios en la segunda planta y planta baja, respectivamente, es un centro escolar en el que la recurrente presta servicios educativos en régimen de concierto exclusivamente.

Sostiene la actora que le resulta aplicable la exención del ICIO prevista en el Acuerdo de Asuntos Económicos firmado en la Ciudad del ■■■■■ en fecha ■■■■■ de ■■■■■ entre el Estado Español y la Santa Sede, ratificado en fecha ■■■■■ de ■■■■■. En este sentido, señala que la Orden del Ministerio de Hacienda de ■■■■■ de ■■■■■ establecía la siguiente previsión “*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 casas, disfrutarán de exención total y permanente en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*”; modificado por la Orden EHA/2814/2009, de ■■■■■ de ■■■■■ circunscribiendo la exención a aquellas construcciones, instalaciones y obras que se realizaran sobre alguno de los inmuebles relacionados en el apartado IV del mencionado Acuerdo, caracterizados todos ellos por estar destinados al ejercicio de la actividad religiosa o benéfica de la Iglesia; siendo dicha Orden anulada por la Audiencia Nacional por Sentencia de ■■■■■ de ■■■■■ confirmada posteriormente por el Tribunal Supremo en la Sentencia de 2014, de la que se deriva que la exención del ICIO que establece el acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede se ha de aplicar a todas las obras que realicen las entidades religiosas comprendidas en el Acuerdo. Asimismo, señala la actora que el derecho a la exención respecto del ICIO que ostenta la ■■■■■ de ■■■■■ ha sido plenamente aceptado, entre otras, en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Catalunya, Sala de lo Contencioso-administrativo, de fecha ■■■■■ de ■■■■■ en relación con las obras para la construcción de un centro de enseñanza.

También se remite a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la ■■■■■ de ■■■■■ de fecha ■■■■■ de ■■■■■ la cual no declara que la exención del ICIO vulnere siempre el Derecho de la ■■■■■ de ■■■■■ cuando afecta a un inmueble que se





destina al ejercicio de una actividad que no tenga una finalidad estrictamente religiosa, sino que tal posibilidad depende de las circunstancias particulares de cada caso y afirma, por el contrario, que no existe ningún tipo de incompatibilidad con el Derecho comunitario cuando la actividad desarrollada consiste en la enseñanza concertada o subvencionada. La recurrente se remite al numeral 44, 50, 51, 54 y 55 de la citada Sentencia, y en base a ello concluye que las actividades de enseñanza concertada o subvencionada no tienen la consideración de económicas conforme a la Jurisprudencia del TJUE y que la problemática en torno a la exención del ICIO únicamente se plantea en el supuesto de que el servicio de enseñanza pueda considerarse una actividad económica, y que las obras realizadas en los inmuebles destinados a prestar servicios de enseñanza concertada pueden gozar de la exención del ICIO dado que según el TJUE esta exención no está comprendida en la prohibición establecida en el artículo 107 TFUE, apartado 1, mientras que para el caso de la enseñanza no concertada puede suscitarse la posibilidad de contravenir dicha prohibición, previendo que en el supuesto de concurrir en un mismo inmueble el desarrollo de ambos tipos de enseñanza, concertada y no concertada, sería posible admitir la exención si las obras afectasen sólo a la parte del inmueble destinada a la enseñanza concertada. Asimismo, señala la actora que según la citada Sentencia, existe un umbral por debajo del cual no juega la prohibición del artículo 107 TFUE, por considerar ello ni afecta a los intercambios comerciales ni constituye una amenaza para la competencia, con cita del numeral 82 de la citada Resolución judicial.

Descendiendo al caso de Autos, pone de manifiesto la actora que no concurre la existencia de una actividad económica respecto de la prestación de servicios educativos que se ejerce en el inmueble en que fueron ejecutadas las obras y que tampoco se ha superado el indicado umbral. Así pues, señala la actora, por un lado, que no existe una actividad económica de conformidad con los términos del TJUE, dado que toda la enseñanza que se imparte en el edificio ubicado en la [REDACTED] de [REDACTED] [REDACTED] es educación primaria y es concertada y, por otro lado, indica que el importe del ICIO devengado en el ejercicio 2017 asciende a [REDACTED], [REDACTED] lo que lo sitúa muy por debajo del umbral determinado y durante los dos ej[ERCI]OS anteriores no se había aplicado ningún tipo de exención relativa a este impuesto.

A los efectos de acreditar el tipo de enseñanza desarrollada por la actora en el inmueble en el que se ejecutan las obras que dieron lugar a la liquidación del ICIO, cuya devolución es objeto del presente recurso, aporta la actora con su escrito de demanda los siguientes documentos: certificación del Departament d'Ensenyament de la Generalitat de [REDACTED] en el que constan los Planes de Estudios concertados con la Escola Pia de [REDACTED] (documento número 2); Resolución [REDACTED] de [REDACTED] [REDACTED] por la cual se modifica la autorización de apertura del centro educativo privado de la Escola Pia de [REDACTED] en el que consta la autorización para cada uno de los centros educativos de los





que dispone la interesada en [REDACTED] y en el que se desprende que en el Centro escolar ubicado en [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] sólo se autoriza enseñanza concertada (documento número 3); documentación contable acreditativa de que las ayudas recibidas, no superan el umbral previsto de [REDACTED] (documentos 4 y 5). La actora pone de manifiesto que toda esta información fue aportada en vía administrativa y que los mismos acreditan que toda la actividad de enseñanza es concertada (autorizaciones oficiales de la Generalitat de [REDACTED] detallándose las actividades educativas que se realizan (Plan de Estudios que se desarrolla por la Escola Pia de [REDACTED] concertado con la Generalitat de [REDACTED] y sobre la relación detallada y exhaustiva de los destinatarios de la actividad de enseñanza, considera la actora que es improcedente si lo que se pretende por parte del Ayuntamiento es que se facilite un listado identificativo de los alumnos; y puesto que toda la enseñanza impartida es concertada, indica la actora que no existe una contabilidad de la enseñanza concertada sin que el Ayuntamiento pueda decir que no se ha aportado lo que no hay que tener y que según el Ayuntamiento es la documentación que no se ha presentado, aportándose los datos económicos relativos a la enseñanza concertada, que es la única que se desarrolla en el inmueble, sin que quede ninguna otra documentación por aportar.

Concluye la actora en base a ello que: la enseñanza impartida es exclusivamente en régimen de concierto educativo habiendo acreditado tal circunstancia mediante los documentos precitados y que ha presentado los documentos contables relativos a la misma habiendo sido aportada al Ayuntamiento toda la documentación requerida por el mismo; puesto que en el edificio afectado por las obras únicamente se presta servicios educativos concertados, no es susceptible de producirse el riesgo de subvención cruzada a que se refiere la sentencia del TJUE sin que tampoco proceda distinguir qué parte del inmueble se destina a enseñanza concertada y qué parte a enseñanza no concertada; y en relación a las ayudas de *minimis* es una cuestión que sólo afecta a los supuestos en los que cabe considerar la existencia de una actividad económica sin que tenga trascendencia en el caso de Autos ya que la actividad desarrollada no constituye, según el criterio del TJUE, una actividad económica, aún así, advierte que si la ayuda no supera el umbral establecido, la misma no tiene la consideración de ayuda de Estado y, en consecuencia, tampoco resulta incompatible con el Derecho comunitario, siendo que en el presente caso, tampoco se supera el umbral de los [REDACTED] por posibles ayudas recibidas de la misma naturaleza de las ayudas a que se refiere el TJUE, entendiéndose por importe de las ayudas el importe del [REDACTED] o cualquier otro concepto análogo, y no por otro tipo de conceptos de forma que el importe de la ayuda a considerar es, en este caso, el importe del [REDACTED] no existiendo otras concesiones de exención por este impuesto durante los tres años anteriores.

En el acto de la vista la actora insiste que el inmueble donde se realizan las obras únicamente se ejercita la actividad concertada, sin que se trate, por ende,





de una actividad económica, procediendo la exención plena. Se remite en el acto del Plenario a la Consulta vinculante de la DGT V3225-18 según la cual las actividades complementarias, extraescolares, comedor, repaso de clase, etc. se encuentran incluidas en el ámbito de la exención, y la misma también señala que únicamente deberá llevarse una contabilidad separada si se lleva a cabo actividad concertada y no concertada, teniendo en cuenta que dicha consulta vinculante admite la exención parcial, que no es el caso de Autos, en que en dicho inmueble sólo se lleva a cabo la actividad concertada, por lo que el Ayuntamiento no debería haber requerido dicha documentación dado que la demandada requiere documentación de una actividad que no se ejerce, y en este sentido señala que en este caso el comedor está subvencionado por fondos públicos. Y en relación al umbral, manifiesta la actora en el acto de la vista que se calcula teniendo en cuenta las ventajas derivadas de las actividades económicas, quedando excluidas la no económicas, por lo que las subvenciones percibidas para la concertada no computan y que, en todo caso, como en este caso no hay actividad económica, no es de aplicación el umbral.

TERCERO: La demandada tras realizar unas extensas consideraciones previas sobre el ICIO y la exención de la Iglesia Católica, sostiene que la exención del ICIO por las obras llevadas a cabo por las entidades integrantes de la Iglesia Católica es contraria a derecho porque no ha sido establecida por el Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede, ni tampoco ha sido establecida por una norma con rango de ley, que es la que tiene la reserva para regular dicho elemento en virtud de la LGT.

Sin perjuicio de lo anterior, concluye, en virtud de la STJUE de fecha ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ que la exención que pretende la actora es una ayuda de Estado ilegal, en la medida que dicha exención cumple todas las características indicadas en la STJUE, es decir, es una ayuda de Estado, la beneficiaria tiene la condición de empresa de acuerdo con el Derecho de la UE, la beneficiaria lleva a cabo una actividad económica, la exención le confiere una ventaja selectiva, es una intervención a cargo de fondos públicos, es susceptible de falsear la competencia y no es aplicable la regla de *minimis* dado el carácter total y permanente de la exención.

Pone de manifiesto la demandada en el acto de la vista que aunque la actora alegue que sólo presta servicios de enseñanza concertada, el certificado de la Dirección General de Centros Públicos aportado indica que la actora presta cuatro planes de estudios no concertados, cuales son, Tècnic d'esport, Programes de Formació i Inserció, Formació de persones adultes y Educació de persones adultes, sin que sea cierta la alegación actora.

Asimismo, aporta la demandada en el ramo de prueba en el acto del Plenario impresiones de pantalla de la página web del colegio de las que se desprende que en la página web de la escuela se publicitan los servicios de comedor y los





servicios de “espai migdia, extraescolars, casal d’estiu i campus, mediateca i biblioteca i espai coworking”, tratándose de actividades financiadas por los padres y madres del alumnado.

Y en relación a los documentos aportados por la actora relativos al cuadro de subvenciones recibidas para diversas actividades y el cuadro relativo al ICIO del ejercicio 2017, considera la demandada que son insuficientes dado que falta información contable completa relativa a las actividades que la escuela realiza así como de los componentes o documentos básicos de un sistema contable, como un balance de situación, una cuenta de resultados, una contabilidad analítica o de costes que permita diferenciar los costes incurridos en la actividad educativa concertada y los otros servicios que presta la actora, por lo que entiende la demandada que con la documentación aportada por la recurrente no se puede deducir el activo y el pasivo de la entidad ni la totalidad de los gastos e ingresos de cada periodo, concluyendo la demandada que la documentación aportada por la actora es incompleta y parcial, no resulta fiable ni cumple el principio contable de imagen fiel, pues, en relación a los gastos únicamente identifica los relativos al ICIO del ejercicio de 2017 y, en cuanto a los ingresos por subvenciones constan conceptos que se corresponden con servicios no concertados como las becas comedor o las “actividades de lleure”, reconociendo indirectamente la realización de dichas actividades.

Concluye la demandada que la información presentada no se ajusta a las normas ni a las recomendaciones elaboradas internamente -Plan contable para entidades diocesanas de la Iglesia de 2016 o la adaptación al PGC para centros educativos del año 2008- ni cumple los estándares mínimos para considerarse un sistema fiable de información, con cita del artículo 105 de la LGT que manifiesta que la persona que alega es quien tiene la carga de la prueba, y sostiene que en el presente caso la actora no ha aportado la documentación necesaria y ha resultado acreditado que la exención solicitada es una ayuda de Estado ilegal y, en consecuencia, entiende que debe ser denegado.

Subsidiariamente, interesa la demandada que en el caso de que este órgano jurisdiccional tenga dudas sobre la adecuación al Derecho de la UE de la exención discutida formule una cuestión prejudicial a la UE para que se pronuncie sobre dicho aspecto.

CUARTO: Llegados a este punto debe traerse a colación la reciente SJCA 1 de ■■■■ de fecha ■■ ■■ ■■■■■■ ■■ ■■■■ Sentencia: ■■■■■■ Recurso: 336/2018, Ponente: ■■■■ ■■■■ ■■ ■■■■■■ ■■■■■■ ■■ ■■■■ que al examinar un caso paralelo al de Autos, se pronuncia en los siguientes términos, siendo las conclusiones alcanzadas por la misma perfectamente trasladables al caso que aquí se examina: “II. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- De la resolución recurrida y de los hechos que conforman este





procedimiento.-

La parte recurrente impugna el Decreto nº 2018-000001349 de ■ ■ ■ ■ ■ de la Alcaldía del Ayuntamiento de ■ ■ ■ ■ ■ por el que se desestima el recurso de reposición interpuesto por el demandante contra los actos ■ ■ ■ ■ ■ y ■ ■ ■ ■ ■ sobre liquidación de impuestos de construcciones, instalaciones y obras.

Dicho Decreto, acordó responder negativamente al recurso del Colegio Sagrado Corazón, manteniendo las liquidaciones ■ ■ ■ ■ ■ y ■ ■ ■ ■ ■ Estas liquidaciones, por importe de ■ ■ ■ ■ ■ y ■ ■ ■ ■ ■ respectivamente, han sido giradas por el Ayuntamiento de ■ ■ ■ ■ ■ en atención a las obras que realizó el Colegio Sagrado Corazón para la reparación de la fachada y para la colocación del ascensor.

Según se relata en el propio Decreto, el representante legal del Colegio Sagrado Corazón solicitó dar de baja las liquidaciones enviadas, haciendo referencia a que la titularidad del Colegio es de la Iglesia Católica y que está exenta de la liquidación del impuesto correspondiente a las obras.

SEGUNDO.- Objeto del pleito.-

La Diócesis de ■ ■ ■ ■ ■ sostiene como argumentos más relevantes los siguientes:

1. Tanto el edificio en el que se han realizado los trabajos objeto de liquidación como el centro educativo "Escuela Sagrado Corazón", es propiedad del Obispado de ■ ■ ■ ■ ■

2. **La "Escuela Sagrado Corazón", es un centro concertado.**

3. **La exención del I.C.I.O es total, conforme a lo dispuesto Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre asuntos económicos, de ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ y la Orden de ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■**

4. Las obras realizadas no han sido trabajos de limpieza y pintado (como sostiene el Ayuntamiento), sino que han consistido en la reparación de la fachada y la colocación del ascensor.

5. **El centro educativo no realiza ninguna actividad económica o de mercado, sino una actividad educativa con finalidad pública; alega la recurrente que las actividades complementarias, extraescolares o servicios complementarios tienen carácter no lucrativo.**

(...)

QUINTO.- Objeto de la controversia; fondo del asunto.-





Expuestos los argumentos de las partes y los hechos estudiados en el Decreto recurrido, la cuestión controvertida y a la que debe darse respuesta es si en este caso concreto, las obras realizadas el Colegio Sagrado Corazón están o no exentas del I.C.I.O.

Para dar respuesta a esta cuestión, en primer lugar deben precisarse los trabajos que se realizaron en el colegio. El Ayuntamiento, sostiene que se trataron de trabajos de limpieza y pintado, en tanto que la recurrente afirma que consistieron en la reparación de la fachada y la colocación del ascensor. La cuestión aparece resuelta el en antecedente primero del Decreto recurrido, en el que expresamente se señala que las liquidaciones lo fueron para la reparación de la fachada y para la colocación del ascensor, por lo que esta cuestión no precisa mayor análisis. Se trataron de trabajos en la fachada y para la colocación del ascensor.

En las actuaciones, se han aportado sentencias que resuelven la cuestión aquí analizada de manera diversa. En concreto, dos sentencias del Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 2 de [REDACTED] (una estimatoria y otra desestimatoria), y otra del Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 4 de [REDACTED] que desestima el recurso y que planteó la cuestión prejudicial resuelta en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la [REDACTED] [REDACTED] que se analiza posteriormente.

El caso resuelto por el TJUE es similar al presente. En el supuesto de hecho que allí se analizó, se trató de unas obras realizadas en el salón de actos de un colegio religioso que presta una parte de sus servicios en virtud de un concierto con la Comunidad de [REDACTED]. En el que se analiza en este procedimiento las obras ejecutadas lo fueron para la reparación de la fachada y para instalar un ascensor.

Ahora bien, también se aprecian diferencias importantes entre ambos colegios, en el sentido de que en el Colegio Sagrado Corazón de [REDACTED] existe una situación de concierto en la enseñanza obligatoria, pero además el resto de la enseñanza que se presta recibe subvención por parte del Gobierno Vasco, de tal suerte que la totalidad de la enseñanza es financiada en mayor o menor medida con fondos públicos. En el caso del Colegio La Inmaculada de [REDACTED] la enseñanza concertada está subvencionada por el Estado mientras que las enseñanzas no obligatorias no lo están.

Además, el Colegio Sagrado Corazón cuenta con actividades extraescolares, servicio de comedor y transporte escolar.

I. Naturaleza del impuesto:





El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) es un impuesto municipal, que se regula en los artículos 100 a 103 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004 de ■ ■ ■■■■ (EDL 2004/2992) .

El artículo 100.1 del TRLRHL lo define como:

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

El I.C.I.O. es un impuesto de carácter real, ya que así fue resuelto por el Tribunal Supremo, en sus sentencias de fechas 19 y ■ ■ ■■■■ y ■ ■ ■■■■ ■ ■■■■

II. Normativa aplicable:

El Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede, sobre Asuntos Económicos, firmado en Ciudad del ■■■■ el ■ ■ ■■■■ ■ ■■■■ dispone en su artículo IV 1.B) que "La Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Ordenes y Congregaciones religiosas y los Institutos de vida consagrada y sus provincias y sus casas tendrán derecho a las siguientes exenciones: (...) B) Exención total y permanente de los impuestos reales o del producto, sobre la renta y sobre el patrimonio.

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

La literalidad del artículo en lo que al caso planteado, lleva a las siguientes conclusiones:

1. La regla general es que las diócesis gozan de exención total y permanente de los impuestos reales.

2. La limitación no alcanza a los rendimientos que puedan obtener por el ejercicio de explotaciones económicas ni a los derivados de su patrimonio.





tercer lugar, si dicha medida constituye una intervención del Estado español o mediante fondos de dicho Estado miembro, y, por último, en cuarto lugar, si la referida exención puede afectar a los intercambios comerciales entre los Estados miembros y falsear o amenazar con falsear la competencia dentro del mercado interior.

Sobre los conceptos de "empresa" y de "actividad económica"

Según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, en el contexto del Derecho de la competencia, el concepto de "empresa" comprende cualquier entidad que ejerza una actividad económica, con independencia del estatuto jurídico de dicha entidad y de su modo de financiación (sentencia de ■ ■ ■■■■■ ■ ■■■■■ ■■■■■ ■ ■■■■■ ■ ■■■■■ y otros, C-222/04, EU:C:2006:8, apartado 107).

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

Por otra parte, en la medida en que la actividad de que se trate pueda calificarse de "económica", el hecho de que sea ejercida por una comunidad religiosa no obsta a la aplicación de las normas del Tratado, entre ellas las que regulan el Derecho de la competencia (véase, en este sentido, la sentencia de ■ ■ ■■■■■ ■ ■■■■■ Steymann, 196/87, EU:C:1988:475, apartados 9 y 14).

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

Constituye una actividad económica toda actividad consistente en ofrecer bienes o servicios en un mercado determinado (sentencia de ■ ■ ■■■■■ ■ ■■■■■ ■■■■■ ■ ■■■■■ y otros, C-222/04, EU:C:2006:8, apartado 108).

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

Constituyen servicios que pueden ser calificados de "actividades económicas"





las prestaciones realizadas normalmente a cambio de una remuneración. La característica esencial de la remuneración reside en el hecho de que constituye la contrapartida económica de la prestación considerada (véase, por analogía, la sentencia de ■ ■ ■ ■ ■ Schwarz y Gootjes-Schwarz, C-76/05, EU:C:2007:492, apartados 37 y 38 y jurisprudencia citada).

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

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

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

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

52 En el presente asunto, consta que la Congregación desarrolla tres tipos de actividad en el colegio ■ ■ ■ ■ ■ "Inmaculada", a saber, actividades estrictamente religiosas, enseñanza subvencionada por el Estado español y educación





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

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

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

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

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

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





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

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

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

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

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

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

Por consiguiente, siempre y cuando el órgano jurisdiccional remitente considere, en virtud de una apreciación de los hechos, que **el salón de actos se destina a**





permanente del ICIO.

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

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

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

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

Sobre el concepto de "ayuda otorgada por el Estado o mediante fondos estatales"

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

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

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





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

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

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

79 Concretamente, cuando una ayuda otorgada por un Estado miembro refuerza la posición de determinadas empresas en relación con otras empresas competidoras en los intercambios comerciales entre los Estados miembros, debe considerarse que la ayuda afecta a tales intercambios. A este respecto, no es necesario que las empresas beneficiarias participen en los intercambios comerciales entre los Estados miembros. En efecto, cuando un Estado miembro concede una ayuda a empresas, la actividad interior puede mantenerse o aumentar, con la consecuencia de que disminuyen con ello las posibilidades de las empresas establecidas en otros Estados miembros de penetrar en el mercado del Estado miembro en cuestión (sentencia de ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ Vervloet y otros, C-76/15, EU:C:2016:975, apartado 104).

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

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

Ahora bien, de conformidad con el artículo 2 del Reglamento (CE) n.º 1998/2006 de la Comisión, de ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ relativo a la aplicación de los artículos [107 TFUE] y [108 TFUE] a las ayudas de **minimis** (DO 2006, L 379, p. 5), en relación con su considerando 8, se considera que las ayudas que no superen el límite de ■ ■ ■ ■ ■ ■ en un período de tres años no afectan a los





intercambios comerciales entre los Estados miembros, ni falsean ni amenazan con falsear la competencia, de modo que tales medidas no están incluidas en el concepto de ayudas estatales (sentencia de ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ Libert y otros, C-197/11 y C-203/11, EU:C:2013:288, apartado 81).

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

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

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

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

Dado que el Gobierno español ha afirmado, en sus observaciones ante el Tribunal de Justicia, que, habida cuenta de que el Acuerdo de ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ se celebró antes de la adhesión del Reino de ■ ■ ■ ■ ■ a la Unión Europea y de que la exención controvertida en el litigio principal se fundamenta en dicho Acuerdo, tal exención es, en todo caso, constitutiva de una ayuda existente, debe recordarse que, en el marco del sistema de control de ayudas estatales establecido en los artículos 107 TFUE y 108 TFUE, el procedimiento difiere según se trate de ayudas existentes o de nuevas ayudas. Mientras que, conforme al apartado 1 del artículo 108 TFUE, las ayudas existentes pueden seguir ejecutándose mientras la Comisión no haya declarado su





incompatibilidad, el apartado 3 del mismo artículo 108 TFUE dispone que los proyectos dirigidos a conceder nuevas ayudas o a modificar ayudas existentes deberán notificarse a la Comisión con la suficiente antelación y no podrán ejecutarse antes de que en dicho procedimiento haya recaído una decisión definitiva (sentencia de ■ ■ ■■■■■ ■ ■■■■■ DEI y Comisión/Alouminion ■ ■■■■■ Ellados, C-590/14 P, EU:C:2016:797, apartado 45).

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

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

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

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

IV. Dirección General de Tributos:

A efectos meramente ilustrativos, se cita en esta sentencia la consulta emitida por la Dirección General de Tributos (Consulta nº ■■■■■ ■ ■■■■■ ■■■■■ ■■■■■ que ha tenido ocasión de analizar la concreta aplicación del I.C.I.O, llegando a las siguientes conclusiones:

a) Las construcciones, instalaciones u obras realizadas en inmuebles que se





destinen a:

1. Una finalidad estrictamente religiosa o a la enseñanza incluida en el régimen de concierto educativo, respecto de las que tenga la condición de contribuyente del ICIO alguna de las entidades de la Iglesia Católica enumeradas en el art. IV.1 del citado Acuerdo, están exentas de este Impuesto, dado que estos destinos no tienen la consideración de actividad económica.

Dicha exención también se extiende a los inmuebles destinados a actividades complementarias de la enseñanza concertada, como pueden ser las actividades extraescolares, el transporte de alumnos o la restauración.

2. Las enseñanzas privadas no están exentas, ya que dicha actividad sí constituye una actividad económica, en el sentido de que el objetivo perseguido por el centro de enseñanza privada consiste en ofrecer un servicio a cambio de una remuneración.

b) Cuando un mismo centro educativo ofrezca enseñanza acogida al régimen de concierto educativo y enseñanza privada, la exención se ha de aplicar parcialmente en la proporción que corresponda a la enseñanza concertada, dado que se considera que dicho centro ejerce, al mismo tiempo, diversas actividades, no económicas y económicas, respectivamente.

Con independencia de que la normativa contable o la normativa del IS establezca o no la obligación de llevar una contabilidad separada para las actividades de enseñanza concertada y de enseñanza no concertada, dicho requisito es exigido por la sentencia del TJUE y se estima necesario, con el fin de evitar el riesgo de subvención de las actividades que tienen la consideración de económicas.

c) Respecto al criterio más idóneo para determinar con respecto a las construcciones, instalaciones u obras realizadas en inmuebles destinados a un uso mixto (actividad económica y no económica) qué porcentaje de la cuota del ICIO quedaría o no amparado por la exención, los dos criterios propuestos (uno basado en el número de unidades escolares y el otro basado en el número de metros cuadrados de espacio utilizado) son razonables, sin que proceda pronunciarse a priori y de forma general para todos los casos sobre la prevalencia de uno sobre otro, o la posibilidad de utilizar algún otro criterio razonable de reparto.

La valoración de la prueba en cada caso concreto corresponde a los órganos administrativos encargados de la gestión del Impuesto y, posteriormente, a los órganos administrativos o judiciales competentes para la revisión en vía





administrativa o judicial, respectivamente

V. Respuesta al caso planteado:

La Sentencia del TJUE citada, ofrece, como ella misma indica, una respuesta útil y las pautas y elementos que bene ser examinados para dirimir el litigio, si bien no lo hace de manera imperativa imponiendo una respuesta al caso concreto, sino que fija las cuestiones a las que debe dar respuesta por el juez nacional caso por caso previa su verificación, conforme a los dispuesto en el apartado 90 de la Sentencia del TJUE.

Entiende este juzgador que la clave de este litigio consiste en dar respuesta al apartado 54 de la Sentencia del TJUE.

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

En consecuencia, será preciso acreditar en este procedimiento si el beneficiario de la exención puede ser calificado como empresa y además será necesario indagar en el hecho de si el Colegio del Sagrado Corazón realiza una actividad económica en el sentido expuesto en la Sentencia del TJUE.

El Colegio Sagrado Corazón es un centro concertado. Así se recoge expresamente en la Razón Séptima del Decreto de Alcaldía de ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ ■ Siendo un centro concertado y con arreglo a lo dispuesto en el apartado 56 de la Sentencia del TJUE, las actividades desplegadas por el Centro no pueden calificarse de económicas.

En fase de alegaciones previas, el letrado de la parte recurrente, indicó que en el Colegio Sagrado Corazón, **junto a la enseñanza concertada propiamente dicha, se llevan a cabo enseñanzas de preescolar e infantil no concertadas.** Sin embargo, esta enseñanza se encuentra subvencionada por el Departamento de Educación del Gobierno ■ ■ ■ ■ (tal y como el Ayuntamiento de ■ ■ ■ ■ reconoció en la vista seguida ante Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 2 de ■ ■ ■ ■ según la transcripción presentada como prueba documental el día de la vista y que no fue impugnada, así como en la grabación de la propia vista que obra unida a las actuaciones -minuto 7, segundo 13-). Siendo esto así, **estas enseñanzas no concertadas, al contar con subvención pública, se encuentran financiadas parcialmente con cargo a fondos públicos. En conclusión, la totalidad de la enseñanza que se presta en el Centro Sagrado Corazón está subvencionada mediante el sistema de concierto educativo o**





recibe financiación pública del Gobierno Vasco, supuesto contemplado por el apartado 52 de la Sentencia del TJUE.

Las actividades que se desarrollan en el Colegio Sagrado Corazón son la enseñanza (toda ella mantenida al menos parcialmente con fondos públicos en forma de concierto educativo o mediante subvenciones), así como los servicios de comedor, transporte y actividades extraescolares. En definitiva, el inmueble que alberga el Colegio se utiliza para actividades de enseñanza bien concertada o bien financiada con fondos públicos.

Por otro lado, conforme al apartado 53 de la Sentencia del TJUE, se aprecia que las obras realizadas consistente en la reparación de la fachada y la colocación del ascensor en un colegio concertado que no realiza actividades económicas en los términos exigidos por el TJUE, en modo alguno puede considerarse que se han ejecutado para la realización de actividades económicas:

En primer lugar, porque no se ha practicado prueba alguna que permita confirmar tal hipótesis.

En segundo lugar, porque se trata de trabajos que simplemente sirven para mantener y acondicionar el colegio, en el que la enseñanza que se imparte es en parte concertada y en parte está subvencionada con fondos públicos.

En tercer lugar, porque las actividades de transporte y comedor son inherentes al propio funcionamiento del Colegio y no existe constancia alguna de que el Colegio ofrezca el servicio de comedor y transporte compitiendo con otras empresas en el mercado, conforme lo dispuesto en el apartado 46 de la Sentencia del TJUE. Para acreditar esta cuestión, el Ayuntamiento de ██████ debería haber desplegado una actividad probatoria suficiente que permitiese acreditar que efectivamente el Colegio, con su oferta de actividades, pudiera estar compitiendo con alguna empresa en el mercado, recayendo sobre ella la carga de la prueba conforme a lo dispuesto en el artículo 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil (en adelante, LEC).

Tampoco es posible considerar al Colegio una empresa en el sentido que exige el TJUE, toda vez que no se ha practicado prueba de ninguna clase que acredite que el centro educativo presente una oferta de actividades extraescolares que compita con empresas con ánimo de lucro, tal y como se indica en el apartado 46 de la Sentencia del TJUE.

Es cierto que en fase de prueba se presentó por el Ayuntamiento prueba documental consistente en pantallazos de la página web del colegio, en la





que se informa que existe una empresa de transportes y otra que presta el servicio de comedor. De la misma forma, se recoge el listado de actividades extraescolares que la Asociación de Madres y Padres de Alumnos (en adelante, ████████ organiza, citándose que se prestan en sintonía con la línea educativa del Centro. Esto es, las actividades allí descritas, entre otras gimnasia rítmica, danza moderna, expresión corporal, atletismo, baloncesto, música o teatro son actividades extraescolares facilitadas a los alumnos conforme al plan educativo del centro y respecto de las que tampoco consta (como se indica en el párrafo anterior) que con ellas se compita con empresas con ánimo de lucro.

En cuanto a las actividades físicas para madres y padres, la documentación aportada solo acredita que el AMPA programa actividades para madres y padres, sin más datos. Se desconoce si es en el Colegio o fuera de él, la clase de actividades que se practican, si se cobra o no cuota por ellas, etc. Esto es, no se ha facilitado a juicio de este juzgador elementos bastantes que permitan entender que en este caso sí puede estarse desarrollando de manera efectiva por el Centro y en sus instalaciones una actividad económica dirigida a adultos. En definitiva, este juzgador no niega que tal circunstancia pueda estar teniendo lugar. Lo que se dice es que si lo que afirma el Ayuntamiento es cierto, **no basta la simple afirmación de que este hecho esté aconteciendo (la parte contraria no lo reconoció el día de la vista), sino que es preciso acreditar tal circunstancia mediante la práctica de prueba bastante. Por ejemplo, mediante la declaración de alguno de los padres que participan en esas actividades, del gerente del Colegio o el presidente del AMPA, etc.**

Conforme a lo dispuesto en el apartado 63 de la Sentencia del TJUE, tampoco se ha practicado prueba que permita acreditar que en el Colegio Sagrado Corazón se realice actividad económica alguna según el sentido ya descrito, o que la fachada y el ascensor se utilicen para el desarrollo de una actividad económica ajena al concierto o a la subvención.

Entendiendo, en consecuencia, que en el Colegio no se desarrolla actividad económica alguna, no es preciso analizar si concurren o no los distintos supuestos del apartado 38 de la Sentencia del TJUE. Las actividades de comedor, transporte y las actividades extraescolares en este caso concreto y conforme a la prueba practicada en este procedimiento, merecen la consideración de actividades complementarias a la enseñanza concertada y subvencionada, por lo que no son actividades económicas.

Nos encontramos ante un centro educativo perteneciente a una Diócesis (entidades de la Iglesia Católica enumeradas en el art.IV.1 del citado Acuerdo) contribuyente del ICIO y que **se encuentra exenta de este Impuesto, dado que**





educativa concertada, sin que se trate, en consecuencia, de una actividad económica, por lo que no se encuentra la exención fiscal controvertida comprendida en el ámbito de la prohibición establecida en el artículo 107 del TFUE. Al no tratarse de una actividad económica, por ende, tampoco está obligada la entidad recurrente a llevar una contabilidad separada para las actividades concertadas y las actividades no concertadas. A mayor abundamiento, en relación al servicio comedor y las actividades extraescolares, y de conformidad con la citada STJUE, se deben considerar servicios y actividades complementarias de la enseñanza concertada sin que se trate de actividades económicas; y en cuanto al resto de actividades también citadas por la demandada en el acto del Plenario, ninguna prueba ha desplegado la demandada en aras a introducir indicio alguno de que las mismas se desarrollen en el inmueble donde se imparte la enseñanza concertada y que, por ende, permitiera apreciar la falta de acierto de la tesis mantenida por la entidad recurrente así como desvirtuar la documental aportada por la actora y las alegaciones sostenidas por la misma en el acto de la vista oral, por lo que, así las cosas y a falta de mayor actividad probatoria, debe considerarse acreditado en las presentes actuaciones judiciales, a partir de la prueba articulada en Autos, que en el citado inmueble solo se desarrolla la enseñanza concertada -actividad educativa de primaria- junto con los demás servicios y actividades complementarias de la misma, y que el servicio comedor está subvencionado con fondos públicos, tratándose de actividades y servicios respecto de los que tampoco consta que con ellos se compita con empresas con ánimo de lucro, desprendiéndose también que el resto de actividades citadas por la demandada se realizan en los demás edificios de la Escola Pia pero no en el ubicado en la [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] donde se imparte únicamente la enseñanza concertada. Debe concluirse, pues, que se está ante un centro educativo perteneciente a una Diócesis, contribuyente del ICIO y que se encuentra exento de este Impuesto, dado que ha resultado constatado en las presentes actuaciones judiciales que en el edificio ubicado en la [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] no se desarrolla actividad económica alguna en los términos exigidos en la Sentencia del TJUE de [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED]

En base a lo anterior procede reconocer a la actora el derecho a la exención del [REDACTED] procediendo la devolución por parte de la Administración demandada a la entidad recurrente de la cantidad que se liquidó de forma indebida en concepto de ICIO, con los intereses desde la fecha en que procedió a su ingreso; estos son los intereses de demora previstos en el artículo 32.2 de la LGT, según el cual *"Con la devolución de ingresos indebidos la Administración tributaria abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de esta ley, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución"*. En base a lo antedicho, procede imponer a la Administración demandada el abono de los intereses de demora del artículo 26 de la LGT.





Pues bien, en aplicación de los términos jurisprudenciales *ut supra* expuestos y en atención a las circunstancias concurrentes en el caso de Autos y examinadas en esta Resolución judicial, debe concluirse que debe tener favorable acogida la pretensión deducida por la actora, por lo que resulta procedente estimar en su integridad la pretensión formulada por la entidad recurrente en su escrito de demanda, con la consiguiente estimación del presente recurso.

La parte demandada también ha solicitado que, en su caso, se formule por este Juzgado la oportuna cuestión prejudicial a la UE sobre la adecuación al Derecho de la UE de la exención objeto de la presente controversia, sin embargo, el planteamiento de esta cuestión no se estima necesario para resolver el presente litigio a la vista de los términos acordados en esta Resolución judicial.”

En nuestro caso, resulta debidamente acreditado en autos que la solicitud de exención del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras se refiere a las obras de reforma parcial de las aulas de enseñanza infantil en planta baja y obras de mejora de cámara higiénica en el patio, del edificio ubicado en la [REDACTED] [REDACTED] realizadas en el año 2017, enseñanza que se presta en régimen de concierto, tal como se extrae de la Resolución [REDACTED] de [REDACTED] [REDACTED] del Departament d'Ensenyament, en la que figuran las tres direcciones de la recurrente en [REDACTED] sitas en [REDACTED] [REDACTED] (dirección principal), [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] y [REDACTED] [REDACTED] indicándose e en esta última dirección se imparte educación infantil de segundo ciclo con 12 unidades con capacidad para 300 puestos escolares (documento nº 3 anexo a la demanda), hallándose incluida dicha educación en el plan de estudios concertados del curso 2017-2018, según certificación de la Direcció General de Centres Públics del Departament d'Ensenyament de la Generalitat (documento nº 2 anexo a la demanda), siendo aplicables el resto de consideraciones expuestas en la Sentencia del Juzgado Contencioso 10 de [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] parcialmente reproducida, debiéndose añadir únicamente en relación a los dos documentos aportados en el acto de la vista por la demandada consistentes en la impresión de dos pantallas de la web Escola [REDACTED] [REDACTED] de [REDACTED] en primer lugar, sobre que tiene contratada la elaboración de la comida a una empresa externa (documento 1), se trata de una actividad complementaria de la enseñanza concertada que no puede considerarse en ningún caso una actividad económica, pues no existe prueba en tal sentido, y en cuanto al detalle de los servicios que ofrece el centro Escola Pia de [REDACTED] de espai [REDACTED] extraescolars, casal d'estiu i campus, mediateca i biblioteca i espai coworking (documento 2) no se acredita que dichas actividades se desarrollen en la [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED]

Por todo ello, dado que en el centro de la [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] no se acredita que se desarrolle actividad económica o de mercado alguna (enseñanza privada o mixta), de conformidad con los términos del TJUE expuestos más arriba, y siendo incontrovertido que se lleva a cabo una actividad educativa concertada, la





exención fiscal del ■■■ no está comprendida en la prohibición establecida en el artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la ■■■ Europea, apartado 1, y ello ha de llevar a estimar el presente recurso contencioso-administrativo y anular la resolución impugnada y la liquidación del ■■■ de la que trae causa.

En cuanto al contenido del derecho a la devolución, incluye el importe del ingreso indebido efectivamente efectuado correspondiente únicamente al ■■■ por importe de ■■■■ ■■■ el interés de demora vigente a lo largo del período en que resulte exigible sobre la cantidad indebidamente ingresada desde la fecha de su ingreso hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución, de acuerdo con lo establecido en los artículos 32 y 221 LGT, tratándose, en definitiva, de una obligación "ex lege", que tiene como fundamento o finalidad compensar a todo acreedor de los perjuicios derivados de la no disponibilidad de la suma de dinero que le es debida.

TERCERO.- De conformidad con lo dispuesto por el artículo 139.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa no se aprecian circunstancias específicas que determinen una especial imposición de las costas causadas, ante la complejidad de las cuestiones jurídicas tratadas como se comprueba con la diversidad de criterios en las sentencias existentes sobre la exención del ■■■ en obras en centros educativos de la Iglesia católica.

FALLO

En atención a lo expuesto, he decidido:

ESTIMAR el recurso contencioso-administrativo presentado por la representación de ■■■■ ■■ DE ■■■■ contra el decreto ■■■■ de ■■ ■■ ■■■ del Ayuntamiento de ■■■■ por el cual se desestima el recurso de reposición contra el decreto ■■■■ de ■■ ■■ ■■■ que deniega la solicitud de exención del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras ■■■■ que se anula por no ajustarse a Derecho, así como también se anula la liquidación de la que trae causa exclusivamente por lo que se refiere al ICIO, reconociéndose a la recurrente su derecho a la devolución de la cantidad indebidamente ingresada, más intereses; sin condena en costas.

Notifíquese esta resolución a las partes, haciéndoles saber que es firme y que





contra la misma no puede interponerse recurso ordinario alguno.

Así, por esta mi Sentencia, de la que se unirá certificación a la causa, quedando el original en el libro de resoluciones definitivas de este Juzgado, lo pronuncio, mando y firmo.

PUBLICACIÓN.- La anterior sentencia ha sido dada, leída y publicada en el día de su fecha por el Sr. Juez que la suscribe, de lo que yo, el Letrado de la Administración de Justicia, doy fe.-

Los interesados quedan informados de que sus datos personales han sido incorporados al fichero de asuntos de esta Oficina Judicial, donde se conservarán con carácter de confidencial y únicamente para el cumplimiento de la labor que tiene encomendada, bajo la salvaguarda y responsabilidad de la misma, dónde serán tratados con la máxima diligencia.

Quedan informados de que los datos contenidos en estos documentos son reservados o confidenciales, que el uso que pueda hacerse de los mismos debe quedar exclusivamente circunscrito al ámbito del proceso, que queda prohibida su transmisión o comunicación por cualquier medio o procedimiento y que deben ser tratados exclusivamente para los fines propios de la Administración de justicia, sin perjuicio de las responsabilidades civiles y penales que puedan derivarse de un uso ilegítimo de los mismos (Reglamento EU 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo y Ley Orgánica [REDACTED] de [REDACTED] [REDACTED] de protección de datos personales y garantía de los derechos digitales).





INFORMACIÓN PARA LOS USUARIOS DE LA ADMINISTRACIÓN DE JUSTICIA:

*En aplicación del Real Decreto-ley ██████ y de la Orden ██████ dictados con motivo de la situación sobrevenida con motivo del **COVID-19**, durante el estado de alarma y hasta tres meses después de su finalización:*

- La atención al público en cualquier sede judicial o de la fiscalía se realizará por vía telefónica o a través del correo electrónico habilitado a tal efecto, arriba detallados, en todo caso cumpliendo lo dispuesto en la Ley Orgánica 3/2018, de █ █ ██████ de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales.*
- Para aquellos casos en los que resulte imprescindible acudir a la sede judicial o de la fiscalía, será necesario obtener previamente la correspondiente cita.*
- Los usuarios que accedan al edificio judicial con cita previa, deberán disponer y usar mascarillas propias y utilizar el gel desinfectante en las manos.*

