

ARRÊT DE LA COUR (grande chambre)

27 juin 2017 (1)

« Renvoi préjudiciel – Aides d’État – Article 107, paragraphe 1, TFUE – Notion d’“aide d’État” – Notions d’“entreprise” et d’“activité économique” – Autres conditions d’application de l’article 107, paragraphe 1, TFUE – Article 108, paragraphes 1 et 3, TFUE – Notions d’“aides existantes” et d’“aides nouvelles” – Accord du 3 janvier 1979 conclu entre le Royaume d’Espagne et le Saint-Siège – Impôt sur les constructions, les installations et les travaux – Exonération au profit des immeubles de l’Église catholique »

Dans l’affaire C-74/16,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l’article 267 TFUE, introduite par le Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n° 4 de Madrid (tribunal administratif au niveau provincial n° 4 de Madrid, Espagne), par décision du 26 janvier 2016, parvenue à la Cour le 10 février 2016, dans la procédure

**Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania**

contre

**Ayuntamiento de Getafe,**

LA COUR (grande chambre),

composée de M. K. Lenaerts, président, M. A. Tizzano, vice-président, MM. M. Ilešič, L. Bay Larsen, T. von Danwitz, E. Juhász, M<sup>mes</sup> M. Berger, A. Prechal, MM. M. Vilaras et E. Regan, présidents de chambre, MM. A. Rosas, A. Arabadjiev (rapporteur), M. Safjan, D. Šváby et E. Jarašiūnas, juges,

avocat général : M<sup>me</sup> J. Kokott,

greffier : M<sup>me</sup> M. Ferreira, administrateur principal,

vu la procédure écrite et à la suite de l’audience du 10 janvier 2017,

considérant les observations présentées :

- pour la Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, par M<sup>es</sup> M. Muñoz Pérez et A. Fanjul Guerricaechevarría, abogados,
- pour l’Ayuntamiento de Getafe, par M<sup>e</sup> L. López Díez, abogada,
- pour le gouvernement espagnol, par MM. M. A. Sampol Pucurull et A. Rubio González, en qualité d’agents,
- pour la Commission européenne, par M. G. Luengo ainsi que par M<sup>mes</sup> P. Němečková et F. Tomat, en qualité d’agents,

ayant entendu l’avocat général en ses conclusions à l’audience du 16 février 2017,

rend le présent

## Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 107, paragraphe 1, TFUE.
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant la Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (Comunidad de Casa de Escuelas Pías de Getafe, PP. Escolapios) [congrégation des écoles pies de la province Betania (communauté des maisons des écoles pies de Getafe, Frères piaristes), ci-après la « congrégation »] à l'ayuntamiento de Getafe (municipalité de Getafe, Espagne, ci-après la « municipalité ») au sujet du rejet par cette dernière de la demande de la congrégation visant à obtenir le remboursement d'une somme dont elle s'était acquittée au titre de l'impôt sur les constructions, les installations et les ouvrages (ci-après l'« ICIO »).

### **Le cadre juridique**

#### *Le droit international*

- 3 L'article IV de l'accord relatif à des sujets économiques, conclu entre l'État espagnol et le Saint-Siège le 3 janvier 1979 (ci-après l'« accord du 3 janvier 1979 »), dispose :

« 1. Le Saint-Siège, la Conférence épiscopale, les diocèses, paroisses et autres circonscriptions territoriales, les congrégations et ordres religieux et les instituts de vie consacrée, leurs provinces et maisons jouiront, de droit, des exemptions suivantes :

[...]

- B) exonération totale et permanente des impôts réels ou des taxes à la production, relatifs tant au revenu qu'au patrimoine.

Cette exonération ne vise pas les revenus dérivés d'activités économiques ni de l'exploitation du patrimoine de l'Église quand cette exploitation a été cédée à des tiers, ni les plus-values en capital, ni les revenus faisant l'objet d'un prélèvement à la source au titre de l'impôt sur le revenu.

[...] »

- 4 Conformément à l'article VI de cet accord :

« Le Saint-Siège et le gouvernement espagnol s'efforceront de résoudre d'un commun accord les ambiguïtés et les difficultés qui pourraient naître de l'interprétation ou de l'application des articles du présent Accord, en s'inspirant des principes qu'il consacre. »

#### *Le droit espagnol*

- 5 L'ICIO est un impôt municipal qui a été établi par la Ley 39/1988 reguladora de las Haciendas Locales (loi 39/1988 régissant les finances locales), du 28 décembre 1988 (BOE n° 313, du 30 décembre 1988, p. 36636). Au moment des faits du litige au principal, il était

régi par les articles 100 à 103 du Real Decreto Legislativo 2/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (décret royal législatif 2/2004, portant refonte du texte de la loi régissant les finances locales), du 5 mars 2004 (BOE n° 59, du 9 mars 2004, p. 10284, ci-après le « texte refondu de la loi régissant les finances locales »).

- 6 Aux termes de l'article 100, paragraphe 1, du texte refondu de la loi régissant les finances locales :

« L'[ICIO] est un impôt indirect dont le fait imposable est la réalisation, sur le territoire municipal, de toute construction, installation ou tout ouvrage soumis à l'obtention d'un permis de construire, qu'il ait été ou non obtenu, ou à la présentation d'une déclaration de responsabilité ou d'une information préalable, dès lors que la dispense du permis ou du contrôle relève de la compétence de l'autorité municipale imposant la taxe. »

- 7 Conformément à l'article 101, paragraphe 1, de ce texte :

« Sont assujetties à cet impôt en tant que contribuables les personnes physiques, les personnes morales ou les entités [...] qui sont maîtres d'ouvrage de la construction, de l'installation ou de l'ouvrage, qu'il s'agisse ou non des propriétaires de l'immeuble sur lequel les travaux sont réalisés.

Aux fins prévues à l'alinéa précédent, est considéré comme maître d'ouvrage de la construction, de l'installation ou de l'ouvrage celui qui prend en charge les frais ou le coût de réalisation. »

- 8 Le ministère des Finances espagnol a, par l'Orden por la que se aclara la inclusión del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras en la letra B) del apartado I del artículo IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979 (arrêté précisant l'inclusion de l'impôt sur les constructions, les installations et les ouvrages dans l'article IV, paragraphe 1, sous B), de l'accord relatif à des sujets économiques, conclu entre l'État espagnol et le Saint Siège le 3 janvier 1979), du 5 juin 2001 (BOE n° 144, du 16 juin 2001, p. 21427, ci-après l'« arrêté du 5 juin 2001 »), précisé, au premier point du dispositif de cet arrêté, que l'ICIO « relève des impôts réels ou sur la production visés à l'article IV, paragraphe 1, sous B), de l'accord du 3 janvier 1979 » et, au second point de ce dispositif, que le « Saint-Siège, la Conférence épiscopale, les diocèses, les paroisses et autres circonscriptions territoriales, les congrégations et ordres religieux et les instituts de vie consacrée et leurs provinces et maisons bénéficient d'une exonération totale et permanente de l'[ICIO] ».

- 9 Ainsi que le précise la juridiction de renvoi, cet arrêté a reconnu, en faveur de l'Église catholique, une exonération totale de l'ICIO en relation avec les immeubles détenus par celle-ci, indépendamment de la nature des activités auxquelles ceux-ci étaient affectés.

- 10 L'Orden EHA/2814/2009 por la que se modifica la Orden de 5 de junio de 2001, por la que se aclara la inclusión del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras en la letra B) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre asuntos económicos, de 3 de enero de 1979 (arrêté EHA/2814/2009 modifiant l'arrêté du 5 juin 2001 précisant l'inclusion de l'impôt sur les constructions, les installations et les ouvrages dans l'article IV, paragraphe 1, sous B), de l'accord relatif à des sujets économiques, conclu entre l'État espagnol et le Saint Siège le 3 janvier 1979), du 15 octobre 2009 (BOE n° 254, du 21 octobre 2009, p. 88046, ci-après l'« arrêté du 15 octobre 2009 »), a remplacé le second point du dispositif de l'arrêté du 5 juin 2001 par le texte qui suit :

« Le Saint-Siège, la Conférence épiscopale, les diocèses, paroisses et autres circonscriptions territoriales, les congrégations et ordres religieux et les instituts de vie consacrée, leurs provinces et maisons jouissent d'une exonération totale et permanente de l'[ICIO] pour tous les immeubles qui sont exonérés de la Contribution Territoriale Urbaine (actuellement, l'impôt sur les biens immobiliers). »

- 11 Ainsi qu'il ressort des indications fournies par la juridiction de renvoi, il résultait de cette modification que l'Église catholique bénéficiait d'une exonération de l'ICIO s'appliquant aux seuls immeubles destinés à des fins exclusivement religieuses.
- 12 La juridiction de renvoi précise que l'arrêté du 15 octobre 2009 a été annulé par un arrêt du 9 décembre 2013 de la chambre du contentieux administratif de l'Audiencia Nacional (Cour centrale, Espagne) et que cette annulation a été confirmée par un arrêt du 19 novembre 2014 de la chambre du contentieux administratif du Tribunal Supremo (Cour suprême, Espagne), au motif, notamment, que cet arrêté réduisait l'étendue de l'exonération prévue à l'article IV, paragraphe 1, sous B), de l'accord du 3 janvier 1979.

### **Le litige au principal et la question préjudicielle**

- 13 La congrégation est inscrite au registre des entités religieuses auprès du ministère de la Justice espagnol et bénéficie de l'accord du 3 janvier 1979. Elle est propriétaire d'un ensemble de bâtiments, sis à Getafe, dans l'enceinte desquels se trouve l'école « La Inmaculada » qu'elle gère.
- 14 Le 4 mars 2011, la congrégation a demandé un permis pour la transformation et l'extension du bâtiment abritant la salle de conférences de ladite école, destinée à la tenue, notamment, de réunions, de cours et de conférences, en vue de la doter de 450 places assises. Ledit permis a été accordé le 28 avril 2011, la congrégation s'étant acquittée de l'ICIO pour un montant de 23 730,41 euros.
- 15 Par la suite, la congrégation a introduit une demande de remboursement de ce montant, considérant qu'elle était exonérée du paiement de cet impôt en application de l'arrêté du 5 juin 2001, qui met en œuvre l'article IV, paragraphe 1, sous B), de l'accord du 3 janvier 1979.
- 16 Cette demande a été rejetée par décision du 6 novembre 2013 de l'Órgano de Gestión Tributaria (bureau des recettes) de la municipalité, celui-ci ayant estimé que ladite exonération ne trouvait pas à s'appliquer, étant donné qu'elle était demandée pour une activité de l'Église catholique dépourvue de finalité religieuse.
- 17 La congrégation conteste cette décision, confirmée en instance de rétractation, dans le cadre du recours introduit auprès de la juridiction de renvoi, en faisant valoir que la somme versée au titre de l'ICIO n'était pas due, l'article IV, paragraphe 1, sous B), de l'accord du 3 janvier 1979 devant être interprété comme l'exonérant de cet impôt indépendamment de la destination du bien immeuble constituant l'assiette dudit impôt.
- 18 La municipalité rétorque que, en application de l'arrêté du 15 octobre 2009, l'exonération de l'ICIO s'applique uniquement aux immeubles exonérés de l'impôt sur les biens immobiliers en raison de leur destination aux finalités religieuses de l'Église catholique et que, à défaut d'une telle limitation, compte tenu de l'importance de l'exercice, par cette Église, d'activités

économiques (gestion d'écoles, d'hôpitaux, etc.), une telle exonération pourrait s'avérer incompatible avec les dispositions du droit de l'Union en matière d'aides d'État.

- 19 La juridiction de renvoi relève que, si la question de la conformité avec le droit de l'Union de l'exonération de l'ICIO dont bénéficie l'Église catholique n'a jamais été soulevée devant les juridictions espagnoles, la Commission européenne a néanmoins été saisie de celle-ci, mais n'a pas pris de position définitive à ce sujet. Cette juridiction précise, à cet égard, que ladite exonération n'est pas, contrairement à ce qu'aurait considéré cette institution, limitée aux installations, aux constructions et aux ouvrages appartenant à l'Église catholique et affectés à des fins exclusivement religieuses.
- 20 Se référant également aux points 19 à 23 de l'arrêt du 9 octobre 2014, Ministerio de Defensa et Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262), la juridiction de renvoi se demande si l'exonération de l'ICIO dont bénéficie l'Église catholique, même lorsque la destination du bien immeuble concerné par cette mesure relève de l'exercice d'une activité économique par celle-ci, pourrait constituer une aide d'État, au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE.
- 21 Dans ces conditions, le Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n° 4 de Madrid (tribunal administratif au niveau provincial n° 4 de Madrid) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante :

« L'exonération dont bénéficie l'Église catholique de l'[ICIO] au regard des constructions, des installations et des ouvrages réalisés dans des immeubles destinés à l'exercice d'activités économiques qui n'ont pas de finalité strictement religieuse est-elle contraire à l'article 107, paragraphe 1, TFUE ? »

### **Sur la question préjudicielle**

#### ***Sur la recevabilité de la demande de décision préjudicielle***

- 22 Le gouvernement espagnol conteste la recevabilité de la demande de décision préjudicielle. Selon ce gouvernement, d'une part, la question préjudicielle est hypothétique, dans la mesure où, sans établir de rapport avec la réalité ou l'objet du litige au principal, elle vise à obtenir un avis consultatif général relatif à l'exonération de l'ICIO dont bénéficie l'Église catholique au regard du régime des aides d'État.
- 23 D'autre part, la demande de décision préjudicielle présenterait de graves lacunes en ce qui concerne la description des éléments de fait et de droit nécessaires pour permettre à la Cour de répondre utilement à la question posée. La décision de renvoi ne contiendrait aucune description de l'activité menée par la congrégation, en particulier au sein de l'immeuble concerné par l'exonération fiscale en cause au principal ni de sa structure et de son organisation économique. La juridiction de renvoi aurait, en outre, omis d'indiquer les raisons précises qui l'ont conduite à estimer nécessaire de poser la question préjudicielle.
- 24 À cet égard, il convient de rappeler que, selon une jurisprudence constante de la Cour, dans le cadre de la coopération entre cette dernière et les juridictions nationales instituée à l'article 267 TFUE, il appartient au seul juge national qui est saisi du litige et qui doit assumer la responsabilité de la décision juridictionnelle à intervenir d'apprécier, au regard des particularités de l'affaire, tant la nécessité d'une décision préjudicielle pour être en mesure de rendre son jugement que la pertinence des questions qu'il pose à la Cour. En conséquence, dès lors que les questions posées portent sur l'interprétation du droit de l'Union, la Cour est, en

principe, tenue de statuer (arrêt du 21 décembre 2016, Vervloet e.a., C-76/15, EU:C:2016:975, point 56 et jurisprudence citée).

- 25 Il s'ensuit que les questions portant sur le droit de l'Union bénéficient d'une présomption de pertinence. Le refus de la Cour de statuer sur une question préjudicielle posée par une juridiction nationale n'est possible que s'il apparaît de manière manifeste que l'interprétation sollicitée du droit de l'Union n'a aucun rapport avec la réalité ou l'objet du litige au principal, lorsque le problème est de nature hypothétique ou encore lorsque la Cour ne dispose pas des éléments de fait et de droit nécessaires pour répondre de façon utile aux questions qui lui sont posées (arrêt du 21 décembre 2016, Vervloet e.a., C-76/15, EU:C:2016:975, point 57).
- 26 À ce dernier égard, il convient de rappeler que la nécessité de parvenir à une interprétation du droit de l'Union qui soit utile pour le juge national exige que celui-ci définisse le cadre factuel et réglementaire dans lequel s'insèrent les questions qu'il pose ou que, à tout le moins, il explique les hypothèses factuelles sur lesquelles ces questions sont fondées. Ces exigences valent tout particulièrement dans le domaine de la concurrence, qui est caractérisé par des situations de fait et de droit complexes (arrêt du 21 novembre 2013, Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, point 20).
- 27 Selon la jurisprudence de la Cour, il est également important que le juge national indique les raisons précises qui l'ont conduit à s'interroger sur l'interprétation du droit de l'Union et à estimer nécessaire de poser des questions préjudicielles à la Cour (arrêt du 21 novembre 2013, Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, point 21).
- 28 En l'occurrence, tout d'abord, il ressort de la décision de renvoi que la juridiction de renvoi est notamment saisie de la question de savoir si l'article 107 TFUE s'oppose à ce que la congrégation puisse bénéficier, en application de l'arrêté du 5 juin 2001, qui met en œuvre l'article IV, paragraphe 1, sous B), de l'accord du 3 janvier 1979, de l'exonération fiscale en cause au principal.
- 29 Il ressort de cette décision que la juridiction de renvoi considère que, afin de se prononcer sur le recours qui lui est soumis, elle doit vérifier la conformité d'une telle exonération à l'article 107 TFUE, les doutes qu'elle nourrit à cet égard ressortant clairement de ladite décision.
- 30 Dans ces conditions, il n'apparaît pas de manière manifeste que l'interprétation du droit de l'Union sollicitée par la juridiction de renvoi concerne un problème hypothétique ou ne présente aucun rapport avec la réalité ou l'objet du litige au principal.
- 31 Ensuite, ainsi que l'a relevé M<sup>me</sup> l'avocat général au point 25 de ses conclusions, la décision de renvoi présente les dispositions pertinentes de l'accord du 3 janvier 1979, du droit fiscal espagnol ainsi que la pratique administrative et la jurisprudence nationale y afférentes, le gouvernement espagnol n'identifiant, au demeurant, aucun élément qui serait utile à la compréhension de l'affaire et que la juridiction de renvoi aurait omis de mentionner.
- 32 Enfin, quant à la description du cadre factuel, la décision de renvoi contient les données suffisantes à la compréhension tant de la question préjudicielle que de sa portée.
- 33 Il y a dès lors lieu de considérer que la décision de renvoi contient les éléments de fait et de droit permettant à la Cour de fournir une réponse utile à la juridiction de renvoi. Cette décision a, du reste, permis aux intéressés, visés à l'article 23, deuxième alinéa, du statut de la

Cour de justice de l'Union européenne, de présenter leurs observations, conformément à cette disposition.

34 Il s'ensuit que la demande de décision préjudicielle est recevable.

*Sur le fond*

35 Par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si une exonération fiscale, telle que celle en cause au principal, dont bénéficie une congrégation de l'Église catholique pour des ouvrages réalisés dans un immeuble destiné à l'exercice d'activités dépourvues de finalité strictement religieuse, est susceptible de relever de l'interdiction énoncée à l'article 107, paragraphe 1, TFUE.

36 À titre liminaire, il convient de rappeler que, selon une jurisprudence constante de la Cour, dans le cadre de la procédure de coopération entre les juridictions nationales et la Cour instituée à l'article 267 TFUE, il appartient à celle-ci de donner au juge national une réponse utile qui lui permette de trancher le litige dont il est saisi. Dans cette optique, il incombe, le cas échéant, à la Cour de reformuler les questions qui lui sont soumises. La circonstance qu'une juridiction nationale a, sur un plan formel, formulé une question préjudicielle en se référant à certaines dispositions du droit de l'Union ne fait pas obstacle à ce que la Cour fournisse à cette juridiction tous les éléments d'interprétation qui peuvent être utiles au jugement de l'affaire dont elle est saisie, qu'elle y ait fait ou non référence dans l'énoncé de ses questions. Il appartient, à cet égard, à la Cour d'extraire de l'ensemble des éléments fournis par la juridiction nationale, et notamment de la motivation de la décision de renvoi, les éléments du droit de l'Union qui appellent une interprétation compte tenu de l'objet du litige (arrêt du 15 octobre 2015, Biovet, C-306/14, EU:C:2015:689, point 17 et jurisprudence citée).

37 En l'occurrence, eu égard notamment aux observations soumises par le Royaume d'Espagne et la Commission, il y a lieu, en vue de fournir à la juridiction de renvoi de tels éléments d'interprétation utiles, de répondre à la question posée au regard non seulement de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, mais également de l'article 108, paragraphes 1 et 3, TFUE.

*Sur la notion d'« aide d'État », au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE*

38 Selon une jurisprudence constante de la Cour, la qualification d'« aide d'État », au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, requiert que toutes les conditions visées à cette disposition soient remplies. Ainsi, premièrement, il doit s'agir d'une intervention de l'État ou au moyen de ressources d'État. Deuxièmement, cette intervention doit être susceptible d'affecter les échanges entre les États membres. Troisièmement, elle doit accorder un avantage sélectif à son bénéficiaire. Quatrièmement, elle doit fausser ou menacer de fausser la concurrence (arrêts du 21 décembre 2016, Commission/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, point 40, ainsi que du 21 décembre 2016, Commission/World Duty Free Group SA e.a., C-20/15 P et C-21/15 P, EU:C:2016:981, point 53).

39 Par ailleurs, le droit de l'Union de la concurrence et, en particulier, l'interdiction énoncée à l'article 107, paragraphe 1, TFUE visent les activités des entreprises (voir, en ce sens, arrêts du 23 mars 2006, Enirisorse, C-237/04, EU:C:2006:197, points 27 et 28, ainsi que du 5 mars 2015, Commission e.a./Versalis e.a., C-93/13 P et C-123/13 P, EU:C:2015:150, point 88).

40 Il s'ensuit qu'il convient d'examiner, en l'occurrence, en premier lieu, si la congrégation est susceptible d'être qualifiée d'« entreprise », au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, en

deuxième lieu, si l'exonération fiscale en cause au principal tend à accorder un avantage économique sélectif à la congrégation, en troisième lieu, si cette mesure constitue une intervention de l'État espagnol ou au moyen de ressources de cet État membre et, enfin, en quatrième lieu, si ladite exonération est susceptible d'affecter les échanges entre les États membres et de fausser ou menacer de fausser la concurrence au sein du marché intérieur.

*Sur les notions d'« entreprise » et d'« activité économique »*

- 41 Selon une jurisprudence constante de la Cour, la notion d'« entreprise » comprend, dans le contexte du droit de l'Union de la concurrence, toute entité exerçant une activité économique, indépendamment du statut juridique de cette entité et de son mode de financement (arrêt du 10 janvier 2006, Cassa di Risparmio di Firenze e.a., C-222/04, EU:C:2006:8, point 107).
- 42 Il en découle que le caractère public ou privé de l'entité exerçant l'activité en cause ne saurait influencer sur la question de savoir si cette entité revêt, ou non, la qualité d'« entreprise ».
- 43 Par ailleurs, pour autant que l'activité en question peut être qualifiée d'« économique », la circonstance que celle-ci soit exercée par une communauté religieuse ne fait pas obstacle à l'application des règles du traité, dont celles qui régissent le droit de la concurrence (voir, en ce sens, arrêt du 5 octobre 1988, Steymann, 196/87, EU:C:1988:475, points 9 et 14).
- 44 Pour déterminer si les activités en cause sont celles d'une « entreprise », au sens du droit de l'Union de la concurrence, il faut rechercher quelle est la nature de ces activités, la qualification d'« activité économique » devant être examinée pour chacune des différentes activités exercées par une même entité donnée (voir, en ce sens, arrêts du 24 octobre 2002, Aéroports de Paris/Commission, C-82/01 P, EU:C:2002:617, point 75, et du 1<sup>er</sup> juillet 2008, MOTOE, C-49/07, EU:C:2008:376, point 25).
- 45 Constitue une activité économique toute activité consistant à offrir des biens ou des services sur un marché donné (arrêt du 10 janvier 2006, Cassa di Risparmio di Firenze e.a., C-222/04, EU:C:2006:8, point 108).
- 46 La circonstance que l'offre de biens ou de services soit faite sans but lucratif ne fait pas obstacle à ce que l'entité qui effectue ces opérations sur le marché doive être considérée comme une entreprise, dès lors que cette offre se trouve en concurrence avec celle d'autres opérateurs qui poursuivent un but lucratif (arrêt du 1<sup>er</sup> juillet 2008, MOTOE, C-49/07, EU:C:2008:376, point 27).
- 47 Constituent des services susceptibles d'être qualifiés d'« activités économiques » les prestations fournies normalement contre rémunération. La caractéristique essentielle de la rémunération réside dans le fait que celle-ci constitue la contrepartie économique de la prestation en cause (voir, par analogie, arrêt du 11 septembre 2007, Schwarz et Gootjes-Schwarz, C-76/05, EU:C:2007:492, points 37 et 38 ainsi que jurisprudence citée).
- 48 Dans ces conditions, il y a lieu de considérer que les cours dispensés par des établissements d'enseignement financés, pour l'essentiel, par des fonds privés ne provenant pas du prestataire des services lui-même constituent des services, le but poursuivi par ces établissements consistant, en effet, à offrir un service contre rémunération (voir, par analogie, arrêts du 11 septembre 2007, Schwarz et Gootjes-Schwarz, C-76/05, EU:C:2007:492, point 40, ainsi que du 11 septembre 2007, Commission/Allemagne, C-318/05, EU:C:2007:495, point 69).



- 49 Il n'est pas nécessaire que ce financement privé soit assuré principalement par les élèves ou leurs parents, dans la mesure où le caractère économique d'une activité ne dépend pas du fait que le service soit payé par ceux qui en bénéficient (voir, par analogie, arrêts du 11 septembre 2007, Schwarz et Gootjes-Schwarz, C-76/05, EU:C:2007:492, point 41, ainsi que du 11 septembre 2007, Commission/Allemagne, C-318/05, EU:C:2007:495, point 70).
- 50 Cela étant, il n'en va pas de même s'agissant des cours dispensés par certains établissements qui font partie d'un système d'enseignement public et qui sont financés, entièrement ou principalement, par des fonds publics. En effet, en établissant et en maintenant un tel système d'enseignement public, financé en règle générale par le budget public et non par les élèves ou leurs parents, l'État n'entend pas s'engager dans des activités rémunérées, mais accomplit sa mission dans les domaines social, culturel et éducatif envers sa population (voir, par analogie, arrêts du 11 septembre 2007, Schwarz et Gootjes-Schwarz, C-76/05, EU:C:2007:492, point 39, ainsi que du 11 septembre 2007, Commission/Allemagne, C-318/05, EU:C:2007:495, point 68).
- 51 Dans ce contexte, il n'est pas exclu qu'un même établissement puisse exercer plusieurs activités, à la fois économiques et non économiques, à la condition qu'il tienne une comptabilité séparée en ce qui concerne les différents financements reçus, de manière à exclure tout risque de subvention « croisée » de ses activités économiques au moyen de fonds publics dont elle bénéficie au titre de ses activités non économiques.
- 52 En l'occurrence, il est constant que la congrégation exerce trois types d'activité au sein de l'école « La Inmaculada », à savoir des activités strictement religieuses, un enseignement subventionné par l'État espagnol et un enseignement libre, sans concours financier de cet État membre. En outre, cette entité fournit des services complémentaires de restauration et de transport à ses élèves.
- 53 Toutefois, étant donné que l'exonération fiscale en cause au principal concerne la transformation et l'extension de la salle de conférences de l'école « La Inmaculada » et que la congrégation a souligné, lors de l'audience devant la Cour, que cette salle est affectée aux seules activités d'enseignement qu'elle propose, cette exonération n'apparaît présenter de lien ni avec les activités à caractère strictement religieux de ladite entité ni avec les services complémentaires mentionnés au point précédent.
- 54 Dans ce contexte, aux fins de l'applicabilité de l'interdiction énoncée à l'article 107, paragraphe 1, TFUE à ladite exonération, il incombe à la juridiction de renvoi de déterminer, à la lumière des indications figurant aux points 41 à 51 du présent arrêt, si et, le cas échéant, lesquelles parmi les activités pédagogiques exercées par la congrégation revêtent ou non un caractère économique.
- 55 À cet égard, à la lumière des précisions concordantes apportées lors de l'audience devant la Cour, par la congrégation, par la municipalité et par le gouvernement espagnol, il apparaît que les activités d'enseignement subventionnées par l'État espagnol s'inscrivent dans le cadre du système d'enseignement primaire et secondaire public de cet État membre, l'enseignement au sein de l'école « La Inmaculada » étant dispensé en vertu de et conformément aux conditions énoncées dans une convention conclue entre la congrégation et la communauté autonome de Madrid et financé dans sa totalité par le budget public.
- 56 Si ces informations devaient se révéler exactes, ce qu'il incombe à la juridiction de renvoi de vérifier, les activités d'enseignement de la congrégation subventionnées par l'État espagnol ne

sauraient être qualifiées d'« économiques », conformément à la jurisprudence de la Cour visée aux points 41 à 50 du présent arrêt.

- 57 En revanche, à la lumière des éléments d'information fournis, lors de l'audience devant la Cour, par la congrégation, par la municipalité et par le gouvernement espagnol, les activités d'enseignement de la congrégation non subventionnées par l'État espagnol, relevant de l'enseignement préscolaire, extrascolaire et postobligatoire, paraissent réunir tous les critères énoncés aux points 44 à 49 du présent arrêt pour être qualifiées d'« activités économiques », ce qu'il incombe toutefois à la juridiction de renvoi de vérifier.
- 58 En effet, ces activités ne seraient pas financées par l'État espagnol. Il s'agirait au contraire d'activités organisées par la congrégation elle-même et financées pour l'essentiel au moyen de participations financières privées aux frais scolaires, notamment des étudiants ainsi que de leurs parents.
- 59 Si la juridiction de renvoi devait considérer, au terme de cette vérification, que les activités d'enseignement de la congrégation non subventionnées par l'État espagnol constituent une « activité économique », il lui appartiendrait encore de vérifier si la salle de conférences de l'école « La Inmaculada » est dédiée à un usage relevant exclusivement de l'une ou de l'autre de ces activités d'enseignement, ou d'un usage mixte.
- 60 En effet, si son usage était réservé aux seules activités d'enseignement subventionnées par l'État espagnol et réunissant tous les critères énoncés au point 50 du présent arrêt, l'exonération fiscale en cause au principal ne saurait relever de l'interdiction énoncée à l'article 107, paragraphe 1, TFUE.
- 61 Si, en revanche, l'usage de cette salle de conférences était dédié uniquement aux activités d'enseignement assurées par la congrégation sans subvention de l'État espagnol et réunissant tous les critères énoncés aux points 44 à 49 du présent arrêt, l'exonération en cause au principal serait susceptible de relever de cette interdiction.
- 62 Dans l'hypothèse d'un usage mixte de cette salle, l'exonération fiscale en cause au principal serait susceptible de relever de ladite interdiction dans la mesure où ladite salle est affectée à des activités répondant aux critères énoncés aux points 44 à 49 et 51 du présent arrêt.
- 63 Il résulte de l'ensemble des considérations qui précèdent que l'exonération fiscale en cause au principal n'est susceptible de relever de l'interdiction énoncée à l'article 107, paragraphe 1, TFUE que si, d'une part, au moins une partie des activités d'enseignement assurées par la congrégation au sein de l'école « La Inmaculada » doit être qualifiée d'« activité économique », au sens de la jurisprudence visée aux points 44 à 49 du présent arrêt, et, d'autre part, la salle de conférences de cette école est affectée, à tout le moins en partie, à de telles activités économiques.
- 64 C'est dès lors sous réserve de ce que la juridiction de renvoi devrait considérer, sur la base d'une appréciation en fait, que ladite salle de conférences est affectée à des activités menées par la congrégation qui doivent être qualifiées d'« économiques » qu'il convient d'examiner ci-après si, dans une situation telle que celle en cause au principal, les quatre conditions énoncées au point 38 du présent arrêt sont remplies.

*Sur la notion d'« avantage économique sélectif »*

- 65 S'agissant de la question de savoir si l'exonération fiscale en cause au principal doit s'analyser comme octroyant un avantage à son bénéficiaire, il convient de rappeler que, selon une jurisprudence constante de la Cour, sont considérées comme des aides d'État les interventions qui, sous quelque forme que ce soit, sont susceptibles de favoriser directement ou indirectement des entreprises, ou qui doivent être considérées comme un avantage économique que l'entreprise bénéficiaire n'aurait pas obtenu dans des conditions normales de marché (arrêt du 9 octobre 2014, Ministerio de Defensa et Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, point 21).
- 66 Ainsi, sont notamment considérées comme des aides les interventions qui, sous des formes diverses, allègent les charges qui normalement grèvent le budget d'une entreprise et qui, de ce fait, sans être des subventions au sens strict du mot, sont de même nature et ont des effets identiques (arrêt du 19 mars 2013, Bouygues et Bouygues Télécom/Commission e.a. et Commission/France e.a., C-399/10 P et C-401/10 P, EU:C:2013:175, point 101).
- 67 En l'occurrence, il ressort de la décision de renvoi, d'une part, que, conformément à l'article 100, paragraphe 1, et à l'article 101, paragraphe 1, du texte refondu de la loi régissant les finances locales, toute entreprise qui fait effectuer des travaux tels que ceux en cause au principal est assujettie à l'ICIO et que la congrégation s'est acquittée de la taxe due à ce titre. Il en ressort, d'autre part, que l'exonération fiscale en cause au principal aurait pour effet que la taxe déjà acquittée par la congrégation lui serait remboursée.
- 68 Dans ces circonstances, il y a lieu de considérer que l'ICIO constitue un impôt normalement dû par tous les contribuables qui effectuent des travaux de construction ou de rénovation visés par cet impôt et que l'exonération en cause au principal aurait pour effet d'alléger les charges qui grèvent le budget de la congrégation. Par conséquent, il apparaît qu'une telle exonération fiscale conférerait un avantage économique à la congrégation.
- 69 En outre, il résulte de l'arrêt du 5 juin 2001 que le Saint-Siège, la Conférence épiscopale, les diocèses, les paroisses et autres circonscriptions territoriales, les congrégations et ordres religieux et les instituts de vie consacrée ainsi que leurs provinces et maisons bénéficient d'une exonération totale et permanente de l'ICIO.
- 70 Partant, il apparaît que ledit arrêté constitue non pas une mesure générale applicable indistinctement à tous les opérateurs économiques, mais une mesure a priori sélective.
- 71 Cela étant, il ressort de la jurisprudence constante de la Cour que la notion d'« aide d'État » ne vise pas les mesures étatiques introduisant une différenciation entre les entreprises et, partant, a priori sélectives, lorsque cette différenciation résulte de la nature ou de l'économie du système dans lequel elles s'inscrivent, ce qu'il incombe à l'État membre concerné de démontrer (arrêt du 9 octobre 2014, Ministerio de Defensa et Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, point 42).
- 72 En l'occurrence, cependant, il ne ressort d'aucun élément du dossier soumis à la Cour que l'exonération fiscale prévue par l'arrêt du 5 juin 2001 résulterait directement des principes fondateurs ou directeurs du système fiscal du Royaume d'Espagne et qu'elle serait nécessaire au fonctionnement ainsi qu'à l'efficacité de ce système.
- 73 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il convient de considérer que, en l'occurrence, la condition relative à l'existence d'un avantage économique sélectif est susceptible d'être remplie.

*Sur la notion d'« aide accordée par l'État ou au moyen de ressources d'État »*

- 74 Pour que des avantages puissent être qualifiés d'aides au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, ils doivent, d'une part, être accordés directement ou indirectement au moyen de ressources d'État et, d'autre part, être imputables à l'État (arrêt du 19 décembre 2013, Association Vent De Colère! e.a., C-262/12, EU:C:2013:851, point 16).
- 75 S'agissant, en premier lieu, de la condition tenant à l'imputabilité de la mesure, il suffit de constater que l'exonération fiscale en cause au principal découle directement de l'arrêté du 5 juin 2001, adopté par le ministère des Finances de l'État espagnol, et trouve son origine dans l'accord du 3 janvier 1979, conclu et mis en œuvre par ledit État membre.
- 76 Concernant, en second lieu, la condition tenant à ce que l'avantage soit accordé directement ou indirectement au moyen de ressources d'État, il est constant que l'exonération en cause au principal, qui induit la suppression d'une charge qui devrait normalement grever le budget de la congrégation, a pour corollaire une diminution à due concurrence des recettes de la municipalité.
- 77 Dans ces conditions, la condition relative à une intervention de l'État au moyen de ses ressources apparaît remplie.

*Sur les notions d'aides qui « affectent les échanges entre États membres » et qui « faussent ou qui menacent de fausser la concurrence »*

- 78 En ce qui concerne les conditions relatives à l'incidence d'un avantage économique sur les échanges entre les États membres et à la distorsion de la concurrence qu'il est susceptible d'entraîner, il importe de rappeler que, aux fins de la qualification d'une mesure nationale d'aide d'État, il y a lieu non pas d'établir une incidence réelle de l'aide en cause sur les échanges entre les États membres et une distorsion effective de la concurrence, mais seulement d'examiner si cette aide est susceptible d'affecter ces échanges et de fausser la concurrence (arrêt du 21 décembre 2016, Vervloet e.a., C-76/15, EU:C:2016:975, point 102).
- 79 En particulier, lorsqu'une aide accordée par un État membre renforce la position de certaines entreprises par rapport à celle d'autres entreprises concurrentes dans les échanges entre les États membres, ces derniers doivent être considérés comme influencés par l'aide. À cet égard, il n'est pas nécessaire que les entreprises bénéficiaires participent elles-mêmes aux échanges entre les États membres. En effet, lorsqu'un État membre octroie une aide à des entreprises, l'activité intérieure peut s'en trouver maintenue ou augmentée, avec cette conséquence que les chances des entreprises établies dans d'autres États membres de pénétrer le marché de cet État membre en sont diminuées (arrêt du 21 décembre 2016, Vervloet e.a., C-76/15, EU:C:2016:975, point 104).
- 80 Quant à la condition de la distorsion de la concurrence, il convient de souligner que les aides qui visent à libérer une entreprise des coûts qu'elle aurait normalement dû supporter dans le cadre de sa gestion courante ou de ses activités normales faussent en principe les conditions de concurrence (arrêt du 26 octobre 2016, Orange/Commission, C-211/15 P, EU:C:2016:798, point 66).
- 81 Dans l'affaire au principal, il est possible que l'exonération de l'ICIO dont pourrait bénéficier la congrégation ait pour effet de rendre plus attrayante la fourniture de ses services

d'enseignement par rapport à celle des services d'établissements également actifs sur le même marché.

- 82 Cela étant, conformément à l'article 2 du règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission, du 15 décembre 2006, concernant l'application des articles [107 et 108 TFUE] aux aides de minimis (JO 2006, L 379, p. 5), lu à la lumière de son considérant 8, les aides n'excédant pas un plafond de 200 000 euros sur une période de trois ans sont réputées ne pas affecter les échanges entre les États membres et ne pas fausser ou menacer de fausser la concurrence, de telle sorte que de telles mesures sont exclues de la notion d'aides d'État (arrêt du 8 mai 2013, Libert e.a., C-197/11 et C-203/11, EU:C:2013:288, point 81).
- 83 À cet égard, il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier si ce seuil est, en l'occurrence, atteint, en ayant égard au fait que ne sauraient être pris en compte, aux fins du calcul requis, que les seuls avantages dont la congrégation a bénéficié au titre de ses activités économiques éventuelles, les activités non économiques devant être exclues de ce calcul, conformément aux indications fournies aux points 41 à 63 du présent arrêt.
- 84 Il revient donc à la juridiction de renvoi d'apprécier en fait, à la lumière des éléments d'interprétation qui précèdent et sur la base de toutes les circonstances pertinentes de l'affaire dont elle est saisie, si les échanges entre les États membres sont susceptibles d'être affectés par l'exonération en cause au principal et si le règlement n° 1998/2006 trouve à s'appliquer à cette affaire.
- 85 À cet égard, si cette juridiction devait éprouver des doutes ou des difficultés en ce qui concerne la détermination du montant des aides dont la congrégation a pu bénéficier au titre de ses activités économiques éventuelles, il lui est loisible, outre de demander la collaboration d'autres organes de l'État membre concerné, de solliciter, à cette fin, l'aide de la Commission, conformément au principe de coopération loyale, ainsi qu'il ressort en particulier des points 77 à 96 de la communication de la Commission relative à l'application des règles en matière d'aides d'État par les juridictions nationales (JO 2009, C 85, p. 1) (voir, en ce sens, arrêt du 13 février 2014, Mediaset, C-69/13, EU:C:2014:71, point 30).

*Sur les notions d'« aides existantes » et d'« aides nouvelles », au sens, respectivement, des paragraphes 1 et 3 de l'article 108 TFUE*

- 86 Le gouvernement espagnol ayant fait valoir dans le cadre de ses observations devant la Cour que, eu égard à la circonstance selon laquelle l'accord du 3 janvier 1979 a été conclu avant l'adhésion du Royaume d'Espagne à l'Union européenne et que l'exonération en cause au principal trouve son fondement dans cet accord, cette exonération est, en tout état de cause, constitutive d'une aide existante, il convient de rappeler que, dans le cadre du système de contrôle des aides étatiques, instauré par les articles 107 et 108 TFUE, la procédure diffère selon que les aides sont existantes ou nouvelles. Alors que les aides existantes peuvent, conformément à l'article 108, paragraphe 1, TFUE, être régulièrement exécutées tant que la Commission n'a pas constaté leur incompatibilité, l'article 108, paragraphe 3, TFUE prévoit que les projets tendant à instituer des aides nouvelles ou à modifier des aides existantes doivent être notifiés, en temps utile, à la Commission et ne peuvent être mis à exécution avant que la procédure n'ait abouti à une décision finale (arrêt du 26 octobre 2016, DEI et Commission/Alouminion tis Ellados, C-590/14 P, EU:C:2016:797, point 45).
- 87 Constitue une « aide existante », sans préjudice des dispositions de l'acte d'adhésion de l'État membre concerné, toute aide existant avant l'entrée en vigueur du traité dans cet État

membre, c'est-à-dire les régimes d'aides et les aides individuelles mis à exécution avant, et toujours applicables après, ladite entrée en vigueur (voir, en ce sens, arrêt du 18 juillet 2013, P, C-6/12, EU:C:2013:525, point 42).

- 88 En l'occurrence, si, certes, l'article IV, paragraphe 1, sous B), de l'accord du 3 janvier 1979, qui prévoit une exonération générale des impôts réels en faveur de l'Église catholique espagnole, est antérieur à l'adhésion du Royaume d'Espagne à l'Union, il n'en reste pas moins que l'ICIO n'a été introduit dans l'ordre juridique espagnol qu'après cette adhésion et que l'exonération fiscale en cause au principal a résulté de l'arrêté du 5 juin 2001.
- 89 Dans ces conditions, si la juridiction de renvoi devait constater l'existence d'une aide d'État au bénéfice de la congrégation, il ne pourrait s'agir que d'une aide nouvelle, au sens de l'article 108, paragraphe 3, TFUE.
- 90 Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il convient de répondre à la question posée qu'une exonération fiscale, telle que celle en cause au principal, dont bénéficie une congrégation appartenant à l'Église catholique pour des ouvrages réalisés dans un immeuble destiné à l'exercice d'activités dépourvues de finalité strictement religieuse, est susceptible de relever de l'interdiction énoncée à l'article 107, paragraphe 1, TFUE si, et dans la mesure où, ces activités sont économiques, ce qu'il incombe à la juridiction de renvoi de vérifier.

### **Sur les dépens**

- 91 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (grande chambre) dit pour droit :

**Une exonération fiscale, telle que celle en cause au principal, dont bénéficie une congrégation appartenant à l'Église catholique pour des ouvrages réalisés dans un immeuble destiné à l'exercice d'activités dépourvues de finalité strictement religieuse, est susceptible de relever de l'interdiction énoncée à l'article 107, paragraphe 1, TFUE si, et dans la mesure où, ces activités sont économiques, ce qu'il incombe à la juridiction de renvoi de vérifier.**

Signatures