



## Recueil de la jurisprudence

CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL  
M<sup>ME</sup> JULIANE KOKOTT  
présentées le 16 février 2017<sup>1</sup>

**Affaire C-74/16**

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

[demande de décision préjudicielle formée par le Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n° 4 de Madrid (tribunal administratif au niveau provincial n° 4 de Madrid, Espagne)]

«Concurrence — Aides d'État — Article 107, paragraphe 1, TFUE — Impôt sur les constructions, les installations et les ouvrages — Exonération fiscale pour l'Église catholique — Délimitation entre activités économiques et activités non économiques de l'Église catholique — Activités de l'Église catholique ne poursuivant pas de finalité strictement religieuse — Activités dans le cadre de la mission sociale, culturelle ou de politique éducationnelle de l'Église catholique — Églises, associations religieuses et communautés religieuses — Article 17 TFUE — Article 351 TFUE»

### I – Introduction

1. Le fait, pour un État membre, d'exonérer une communauté religieuse de certains impôts, et ce également pour des activités qui n'ont pas une finalité strictement religieuse, est-il constitutif d'une aide d'État interdite en vertu de l'article 107, paragraphe 1, TFUE ? C'est là, essentiellement, la question dont la Cour est saisie, dans la présente affaire, par une juridiction espagnole.
2. Cette question se pose dans le contexte de différentes exonérations fiscales que le Royaume d'Espagne accorde à l'Église catholique en vertu d'un accord conclu en 1979 avec le Saint-Siège. Dans la présente affaire, en référence à cet accord, l'Église catholique, en tant qu'autorité responsable d'une école ecclésiastique, souhaiterait obtenir le remboursement d'un impôt municipal dont elle a dû s'acquitter à l'occasion de travaux de construction effectués sur un bâtiment scolaire.
3. Du moment que le droit de la concurrence de l'Union ne trouve à s'appliquer qu'aux entreprises, la solution de la présente question tient à la délimitation, pas toujours évidente, entre activité économique et activité non économique. Le fait que le secteur de l'enseignement, tout particulièrement, se trouve au croisement entre les missions entrepreneuriales et celles sociales, voire culturelles, a été précisé à suffisance par la jurisprudence antérieure<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> — Langue originale : l'allemand.

<sup>2</sup> — Voir, en particulier, arrêts du 27 septembre 1988, Humbel et Edel (263/86, EU:C:1988:451) ; du 7 décembre 1993, Wirth (C-109/92, EU:C:1993:916) ; du 11 septembre 2007, Schwarz et Gootjes-Schwarz (C-76/05, EU:C:2007:492), ainsi que Commission/Allemagne (C-318/05, EU:C:2007:495) ; voir également arrêt de la Cour de l'AELE du 21 février 2008, Private Barnehagers Landsforbund/EFTA Surveillance Authority (E-5/07, Court Report 2008, p. 61).

4. La question acquiert cependant une dimension nouvelle dans la présente affaire, dans la mesure où elle touche ici, en fin de compte, la relation entre l'État et l'Église, à laquelle le droit primaire de l'Union consacre une attention particulière à l'article 17 TFUE. Eu égard au débat, souvent passionné, sur le rôle de la religion et des communautés religieuses dans une société européenne moderne<sup>3</sup>, la présente affaire ne saurait être davantage d'actualité. Les questions juridiques soulevées devraient susciter le plus grand intérêt bien au-delà des frontières espagnoles, dans de nombreux autres États membres.

5. Sachant que l'accord entre le Saint-Siège et l'État espagnol sur des questions économiques, du 3 janvier 1979 (BOE n° 300, du 15 décembre 1979, p. 28782, ci-après l'« accord de 1979 ») date d'avant l'adhésion du Royaume d'Espagne aux Communautés européennes, il convient, en outre, de prendre en considération les articles 108 et 351 TFUE en vue de la solution du litige.

## II – Le cadre juridique

### A – *Le droit de l'Union*

6. Le cadre juridique dans lequel s'inscrit la présente affaire en droit de l'Union est déterminé par l'article 107, paragraphe 1, TFUE, qui est contenu dans le titre VII, chapitre 1, du traité (« Les règles de concurrence ») :

« Sauf dérogations prévues par les traités, sont incompatibles avec le marché intérieur, dans la mesure où elles affectent les échanges entre États membres, les aides accordées par les États ou au moyen de ressources d'État sous quelque forme que ce soit qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions. »

7. En outre, il y a lieu de renvoyer à l'article 17, paragraphe 1, TFUE, qui se trouve dans la première partie, titre II (« Dispositions d'application générale »), du TFUE, et qui est libellé comme suit :

« L'Union respecte et ne préjuge pas du statut dont bénéficient, en vertu du droit national, les églises et les associations ou communautés religieuses dans les États membres. »

8. Enfin, il importe de citer l'article 351 TFUE, disposition figurant dans la septième partie du traité (« Dispositions générales et finales ») :

« Les droits et obligations résultant de conventions conclues antérieurement au 1<sup>er</sup> janvier 1958 ou, pour les États adhérents, antérieurement à la date de leur adhésion, entre un ou plusieurs États membres, d'une part, et un ou plusieurs États tiers, d'autre part, ne sont pas affectés par les dispositions du présent traité.

Dans la mesure où ces conventions ne sont pas compatibles avec le présent traité, le ou les États membres en cause recourent à tous les moyens appropriés pour éliminer les incompatibilités constatées. En cas de besoin, les États membres se prêtent une assistance mutuelle en vue d'arriver à cette fin et adoptent le cas échéant une attitude commune.

3 — Voir, notamment, arrêts du 14 mars 2017, G4S Secure Solutions (C-157/15, EU:C:2017:204), ainsi que Bougnaoui et ADDH (C-188/15, EU:C:2017:204).

Dans l'application des conventions visées au premier alinéa, les États membres tiennent compte du fait que les avantages consentis dans le présent traité par chacun des États membres font partie intégrante de l'établissement de la Communauté et sont, de ce fait, inséparablement liés à la création d'institutions communes, à l'attribution de compétences en leur faveur et à l'octroi des mêmes avantages par tous les autres États membres. »

## **B – Le droit international public**

9. L'accord de 1979<sup>4</sup> prévoit, en son article IV, paragraphe 1, sous B), premier alinéa, pour les immeubles appartenant à l'Église catholique, une « exonération totale et permanente des impôts réels ou taxes à la production, relatifs tant au revenu qu'au patrimoine ».

10. Toutefois, comme il ressort du second alinéa de cette disposition, ladite exonération fiscale « 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 », pas plus que « 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 ».

11. L'article VI de l'accord de 1979 prévoit un mécanisme de résolution des litiges selon lequel le Saint-Siège et le gouvernement espagnol s'engagent à résoudre les difficultés qui pourraient naître de l'interprétation ou de l'application de l'accord de 1979 d'un commun accord, en s'inspirant des principes qu'il consacre.

## **C – Le droit espagnol**

12. L'Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (impôt sur les constructions, les installations et les ouvrages)<sup>5</sup> a pour origine une loi de 1988. Actuellement, il repose sur l'article 1<sup>00</sup>, paragraphe 1, <sup>d</sup>e la Ley reguladora de las Haciendas Locales (loi régissant les finances locales)<sup>6</sup>, telle que modifiée par le Real Decreto Legislativo 2/2004 (décret législatif royal n° 2/2004<sup>7</sup>), du 5 mars 2004<sup>8</sup>. Il s'agit d'un impôt réel municipal indirect dont les recettes reviennent aux communes.

13. Par un arrêté du 5 juin 2001<sup>9</sup>, le ministère des Finances a clarifié que l'impôt sur les constructions, les installations et les ouvrages relève de l'article IV, paragraphe 1, sous B), de l'accord de 1979. Cet arrêté a été précisé par l'arrêté du 15 octobre 2009<sup>10</sup> dans le sens que l'exonération fiscale en question ne vise que les immeubles qui sont exonérés de l'Impuesto sobre Bienes Inmuebles (impôt sur les biens immobiliers)<sup>11</sup>, c'est-à-dire les immeubles consacrés exclusivement à des fins religieuses<sup>12</sup>. Cependant, l'arrêté du 15 octobre 2009 a été annulé par un arrêt de l'Audiencia Nacional (Cour centrale, Espagne), du 9 décembre 2013, au motif qu'il était contraire à l'article IV, paragraphe 1, sous B), et à l'article VI de l'accord de 1979<sup>13</sup>.

4 — Note sans objet pour la version en langue française des présentes conclusions.

5 — Note sans objet pour la version en langue française des présentes conclusions.

6 — Note sans objet pour la version en langue française des présentes conclusions.

7 — BOE n° 59, du 9 mars 2004, p. 10284.

8 — Note sans objet pour la version en langue française des présentes conclusions.

9 — BOE n° 144, du 16 juin 2001, p. 21427.

10 — EHA/2814/2009, BOE n° 254, du 21 octobre 2009, p. 88046.

11 — Note sans objet pour la version en langue française des présentes conclusions.

12 — D'après les indications du gouvernement espagnol, cette clarification est intervenue « avec l'accord avec la conférence épiscopale » afin de dissiper les doutes exprimés par la Commission européenne au regard de l'interdiction des aides d'État (n° SA.22829, Espagne – Exonération fiscale au profit d'organismes catholiques).

13 — ES:AN:2013:5382. Cet arrêt a été confirmé par le Tribunal Supremo (Cour suprême, Espagne) dans son arrêt du 19 novembre 2014 (ES:TS:2014:4901).

### III – Les faits et la procédure au principal

14. La Congregación de Escuelas Pías Provincia de Betania (Comunidad de Casa de Escuelas Pías de Getafe, PP. Escolapios, Espagne)<sup>14</sup> est une institution de l'Église catholique, et, en tant que telle, relève de l'accord de 1979. Elle est propriétaire d'un terrain dans l'Ayuntamiento de Getafe (commune de Getafe, Espagne), près de Madrid, sur lequel se trouve l'école « La Inmaculada ».

15. Le 4 mars 2011, la congrégation a demandé un permis de construire pour la rénovation et l'extension d'un bâtiment indépendant sur le terrain en question. Ledit bâtiment est utilisé par l'école comme salle de conférences. L'intention était d'équiper cette salle de 450 places assises pour qu'elle puisse accueillir des réunions, des cours, des conférences, etc.

16. Le permis de construire a été accordé le 28 avril 2011, et la congrégation a dû, pour cela, s'acquitter de l'impôt sur les constructions, les installations et les ouvrages pour un montant de 23 730,41 euros.

17. Par la suite, toutefois, la congrégation a introduit une demande de remboursement de l'impôt payé sur la base de l'article IV, paragraphe 1, sous B), de l'accord de 1979.

18. Par décision du 6 novembre 2013, l'Órgano de Gestión Tributaria (administration fiscale)<sup>15</sup> de la commune a rejeté cette demande. Elle a fait valoir, dans ses motifs, que l'exonération fiscale ne serait pas applicable en l'espèce, parce qu'il s'agirait d'une activité sans rapport avec les finalités religieuses de l'Église catholique. Saisi du recours de la congrégation, le chef du bureau des recettes de la commune a confirmé la décision de rejet de la commune, par décision du 27 février 2014. La congrégation a alors formé un pourvoi contre cette décision devant le Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n° 4 de Madrid (tribunal administratif au niveau provincial n° 4 de Madrid, Espagne), qui est la juridiction de renvoi.

### IV – Demande de décision préjudicielle et procédure devant la Cour

19. Par ordonnance du 26 janvier 2016, le Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n° 4 de Madrid (tribunal administratif au niveau provincial n° 4 de Madrid) a saisi la Cour de justice de la question suivante à titre préjudiciel, conformément à l'article 267 TFUE :

« L'exonération dont bénéficie l'Église catholique de l'impôt sur les constructions, les installations et les ouvrages au regard des constructions, installations et 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 ? »

20. Dans la procédure devant la Cour, le Royaume d'Espagne et la Commission ont déposé des observations écrites. Lors de l'audience du 10 janvier 2017, outre ces derniers intervenants, étaient représentés également la congrégation et la commune de Getafe en tant que parties au litige au principal.

14 — Ci-après la « congrégation ».

15 — Note sans objet pour la version en langue française des présentes conclusions.

## V – Appréciation

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

21. En vertu de l'article 94 du règlement de procédure de la Cour de justice<sup>16</sup>, outre la question posée à cette dernière, la demande de décision préjudicielle doit également contenir les indications nécessaires concernant le cadre factuel et juridique du litige au principal. La juridiction de renvoi doit, en outre, exposer le lien qui existe entre les dispositions de droit de l'Union dont elle demande l'interprétation et le litige au principal, ainsi qu'indiquer les motifs pour lesquels elle a des doutes quant à l'interprétation ou à la validité de ces dispositions. Selon la jurisprudence, les indications quant au cadre factuel et juridique sont particulièrement importantes dans les procédures en matière de droit de la concurrence<sup>17</sup>.

22. Eu égard à cela, tant le gouvernement espagnol que la Commission ont exprimé des doutes quant à la recevabilité de la demande de décision préjudicielle dans la présente affaire.

23. En premier lieu, le grief du gouvernement espagnol tiré de ce que la présente demande préjudicielle soulèverait une question purement hypothétique et tendrait à une interprétation consultative du droit de l'Union qui n'aurait rien à voir avec la réalité du litige au principal n'est pas convaincant.

24. D'une part, en effet, selon une jurisprudence constante, les questions préjudicielles portant sur le droit de l'Union bénéficient d'une présomption de pertinence<sup>18</sup>, la juridiction de renvoi jouissant à cet égard d'une marge d'appréciation<sup>19</sup>. D'autre part, il est loin d'être évident, dans la présente espèce, que l'interprétation demandée de l'article 107 TFUE soit sans rapport avec la réalité ou l'objet du litige au principal. Au contraire, la juste compréhension de l'article 107 TFUE est décisive pour l'issue du recours de la congrégation, du moment que l'exonération souhaitée ne peut lui être accordée que pour autant qu'elle n'est pas contraire aux dispositions du droit de l'Union relatives aux aides d'État. Les doutes soulevés à cet égard par la juridiction de renvoi ressortent avec suffisamment de clarté de la décision de renvoi.

25. En deuxième lieu, pour ce qui concerne l'exposé du cadre juridique du litige au principal, la demande de décision préjudicielle ne présente, contrairement à l'avis du gouvernement espagnol, aucune lacune manifeste. L'ordonnance de renvoi présente les dispositions pertinentes du droit fiscal espagnol ainsi que les dispositions de droit international public de l'accord de 1979 de manière compréhensible. Le gouvernement espagnol n'a, pour le reste, identifié aucune disposition que la juridiction de renvoi aurait méconnue ou oublié de mentionner.

26. En troisième lieu, la présentation du cadre factuel du litige au principal faite dans l'ordonnance de renvoi est également suffisante. Certes, il faut convenir avec le gouvernement espagnol et la Commission que la juridiction de renvoi aurait pu décrire avec davantage de précision l'activité de la congrégation dans le domaine de l'enseignement, en général, et l'usage du bâtiment litigieux, en

16 — La nécessité de se conformer à l'article 94 du règlement de procédure de la Cour de justice a été soulignée par cette dernière, notamment, dans l'ordonnance du 12 mai 2016, *Security Service* (C-692/15 à C-694/15, EU:C:2016:344, point 18). Des exigences semblables au regard de la recevabilité avaient déjà été formulées auparavant, dans une jurisprudence constante : voir, ex multis, arrêts du 24 avril 2012, *Kamberaj* (C-571/10, EU:C:2012:233, point 42), ainsi que du 21 décembre 2016, *Vervloet e.a.* (C-76/15, EU:C:2016:975, points 56 et 57).

17 — Voir, en ce sens, ordonnance du 8 octobre 2002, *Viacom* (C-190/02, EU:C:2002:569, points 21 et 22) ; arrêts du 31 janvier 2008, *Centro Europa 7* (C-380/05, EU:C:2008:59, point 58) ; du 21 novembre 2013, *Deutsche Lufthansa* (C-284/12, EU:C:2013:755, point 20), ainsi que du 13 février 2014, *Airport Shuttle Express e.a.* (C-162/12 et C-163/12, EU:C:2014:74, point 38).

18 — Arrêts du 7 septembre 1999, *Beck et Bergdorf* (C-355/97, EU:C:1999:391, point 22) ; du 16 juin 2015, *Gauweiler e.a.* (C-62/14, EU:C:2015:400, point 25) ; du 6 septembre 2016, *Petruhhin* (C-182/15, EU:C:2016:630, point 20), ainsi que du 21 décembre 2016, *Vervloet e.a.* (C-76/15, EU:C:2016:975, point 57).

19 — Arrêts du 24 juin 2008, *Commune de Mesquer* (C-188/07, EU:C:2008:359, point 31), ainsi que du 28 février 2012, *Inter-Environnement Wallonie et Terre wallonne* (C-41/11, EU:C:2012:103, point 36).



particulier. L'ordonnance de renvoi contient cependant toutes les données nécessaires à la compréhension de la question préjudicielle et de sa portée. En témoignent d'ailleurs les observations présentées devant la Cour par le gouvernement espagnol et la Commission<sup>20</sup>, ce que la commune de Getafe n'a pas manqué de relever lors de l'audience, à juste titre.

27. Tout cela étant considéré, la présente demande de décision préjudicielle est donc recevable.

## **B – Sur l'appréciation de la question préjudicielle quant au fond**

28. Par sa question, la juridiction de renvoi souhaite savoir, essentiellement, si l'exonération fiscale litigieuse, lorsqu'elle est appliquée à des bâtiments scolaires, doit être considérée comme une aide d'État illicite au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE.

### **1. Sur l'applicabilité des dispositions de droit de l'Union sur les aides d'État**

29. Il convient tout d'abord d'établir si l'interdiction des aides État au titre de l'article 107, paragraphe 1, TFUE trouve à s'appliquer dans un cas comme la présente espèce, si l'on considère que l'article 17 TFUE impose à l'Union européenne de respecter le statut des églises<sup>21</sup> et de ne pas en préjuger<sup>22</sup>.

30. Par l'article 17 TFUE, le traité de Lisbonne a repris une disposition qui figurait déjà dans l'article I-52 du traité établissant une Constitution pour l'Europe<sup>23</sup> et dont l'origine remonte à la déclaration relative au statut des églises et des organisations non confessionnelles adoptée en 1997<sup>24</sup>.

31. En définitive, l'article 17 TFUE vient concrétiser et compléter la disposition plus générale de l'article 4, paragraphe 2, TUE, qui oblige l'Union à respecter l'identité nationale des États membres, qui est inhérente à leurs structures fondamentales politiques et constitutionnelles.

32. Il ne fait aucun doute que l'article 17 TFUE constitue une éminente expression du rôle social particulier des églises au sein des États membres. Cette disposition ne saurait cependant être entendue dans le sens d'une exemption sectorielle, en vertu de laquelle l'activité des églises échapperait, d'une manière générale, au champ d'application du droit de l'Union. En particulier, le droit de l'Union doit être appliqué lorsque les églises entreprennent des activités économiques<sup>25</sup>, comme la Cour l'a reconnu dans sa jurisprudence constante également au regard des clubs sportifs ou des associations sportives<sup>26</sup>, ainsi que des établissements d'enseignement<sup>27</sup>.

20 — Voir, dans le même sens, notamment, arrêt du 18 octobre 2011, Boxus e.a. (C-128/09 à C-131/09, C-134/09 et C-135/09, EU:C:2011:667, point 27).

21 — Dans un souci de simplification, nous omettons de mentionner les « associations ou communautés religieuses » auxquelles renvoie également l'article 17, paragraphe 1, TFUE.

22 — Quant à la liberté de religion [article 10 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne (ci-après la « Charte »)], invoquée par la congrégation lors de l'audience devant la Cour, nous renvoyons, par analogie, à nos considérations concernant l'article 17 TFUE.

23 — Signé à Rome le 29 octobre 2004 (JO 2004, C 310, p. 1).

24 — Déclaration n° 11 jointe à l'acte final de la Conférence intergouvernementale relative au traité d'Amsterdam signé le 2 octobre 1997 (JO 1997, C 340, p. 133).

25 — Arrêts du 5 octobre 1988, Steymann (196/87, EU:C:1988:475, points 9 et 14), ainsi que du 14 mars 2000, Église de scientologie (C-54/99, EU:C:2000:124).

26 — Arrêts du 12 décembre 1974, Walrave et Koch (36/74, EU:C:1974:140) ; du 15 décembre 1995, Bosman e.a. (C-415/93, EU:C:1995:463) ; du 18 juillet 2006, Meca-Medina et Majcen/Commission (C-519/04 P, EU:C:2006:492) ; du 1<sup>er</sup> juillet 2008, MOTOE (C-49/07, EU:C:2008:376), ainsi que du 16 mars 2010, Olympique Lyonnais (C-325/08, EU:C:2010:143).

27 — Arrêts du 11 septembre 2007, Schwarz et Gootjes-Schwarz (C-76/05, EU:C:2007:492), ainsi que Commission/Allemagne (C-318/05, EU:C:2007:495).

33. L'importance particulière de l'article 17 TFUE réside donc, dans un cas comme celui qui nous occupe, non pas dans le fait que l'activité des églises aurait été exclue, d'une manière générale, du champ d'application du droit de l'Union, mais plutôt dans le fait que le statut des églises doit être respecté et qu'il ne doit pas en être préjugé *dans l'interprétation et l'application du droit de l'Union*.

## **2. Sur la notion d'« aide d'État » en vertu de l'article 107, paragraphe 1, TFUE**

34. L'interdiction des aides d'État en vertu de l'article 107, paragraphe 1, TFUE a pour objet d'éviter que les échanges entre États membres ne soient affectés par des avantages consentis par les autorités publiques qui, sous des formes diverses, faussent ou menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions<sup>28</sup>.

35. Dans sa décision de renvoi, le juge national part expressément du principe que le bâtiment scolaire en question est destiné à une exploitation économique, par opposition à un usage religieux. Cependant, en vue de fournir à la juridiction de renvoi une réponse utile, qui lui permette de résoudre de la meilleure façon possible le litige dont elle est saisie<sup>29</sup>, nous commencerons par rappeler, dans le cadre de notre exposé sur l'article 107, paragraphe 1, TFUE, sous quelles conditions, du point de vue du droit de l'Union, on est en présence d'une activité économique [voir ci-dessous, sous a)], pour ensuite nous pencher sur chacun des éléments constitutifs de l'interdiction des aides d'État [voir ci-dessous, sous b)].

### **a) La notion d'« entreprise », condition fondamentale de l'application du droit de la concurrence de l'Union**

36. Il convient de souligner, tout d'abord, que le droit de la concurrence de l'Union ne vise que les activités des entreprises<sup>30</sup>.

37. La notion d'« entreprise » s'entend dans son acception fonctionnelle et comprend toute entité exerçant une activité économique, indépendamment du statut juridique de cette entité et de son mode de financement<sup>31</sup>. Une entité qui n'exerce pas d'activité économique n'est pas une entreprise au sens du droit de la concurrence<sup>32</sup>.

38. Le fait que l'activité principale des églises porte généralement sur l'exercice de missions religieuses, spirituelles et sociales n'exclut pas, en soi, que certaines de leurs activités puissent relever de la vie économique. En effet, la distinction entre activités économiques et activités non économiques doit être faite pour chaque activité exercée par une entité donnée<sup>33</sup>.

28 — Arrêts du 2 juillet 1974, Italie/Commission (173/73, EU:C:1974:71, point 26) ; du 11 juillet 1996, SFEI e.a. (C-39/94, EU:C:1996:285, point 58), ainsi que du 15 juin 2006, Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 et C-41/05, EU:C:2006:403, point 27).

29 — Voir, à cet égard, ex multis, arrêts du 12 décembre 1990, SARPP (C-241/89, EU:C:1990:459, point 8) ; du 2 décembre 2009, Aventis Pasteur (C-358/08, EU:C:2009:744, point 50) ; du 17 juillet 2014, Leone (C-173/13, EU:C:2014:2090, points 56 et 64), ainsi que du 13 juillet 2016, Pöpperl (C-187/15, EU:C:2016:550, point 35).

30 — Arrêts du 16 novembre 1977, GB-Inno-BM (13/77, EU:C:1977:185, point 31) ; du 11 décembre 2007, ETI e.a. (C-280/06, EU:C:2007:775, point 38) ; du 1<sup>er</sup> juillet 2008, MOTOE (C-49/07, EU:C:2008:376, point 20), 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).

31 — Arrêts du 23 avril 1991, Höfner et Elser (C-41/90, EU:C:1991:161, point 21) ; du 16 mars 2004, AOK-Bundesverband e.a. (C-264/01, C-306/01, C-354/01 et C-355/01, EU:C:2004:150, point 46), ainsi que du 17 septembre 2015, Total/Commission (C-597/13 P, EU:C:2015:613, point 33) ; voir, de manière analogue, arrêt du 12 juillet 1984, Hydrotherm (170/83, EU:C:1984:271, point 11).

32 — Arrêt du 19 février 2002, Wouters e.a. (C-309/99, EU:C:2002:98, point 112).

33 — Arrêt du 1<sup>er</sup> juillet 2008, MOTOE (C-49/07, EU:C:2008:376, point 25, dernière phrase). Voir, dans le même sens, arrêts du 16 juin 1987, Commission/Italie (118/85, EU:C:1987:283, point 7) ; du 18 mars 1997, Diego Cali & Figli (C-343/95, EU:C:1997:160, points 16 et 18), ainsi que du 24 octobre 2002, Aéroports de Paris/Commission (C-82/01 P, EU:C:2002:617, point 75) ; voir également conclusions que nous avons présentées dans les affaires Viacom Outdoor (C-134/03, EU:C:2004:676, point 72) et MOTOE (C-49/07, EU:C:2008:142, point 49).

39. Constitue une activité économique toute activité consistant à proposer des biens ou des services sur un marché donné<sup>34</sup>. À cet égard, l'absence d'un objet commercial ou d'un but lucratif n'exclut pas, en soi, que l'on puisse parler d'une activité économique, du moment que des biens et des services sont offerts<sup>35</sup>.

40. L'exonération fiscale en cause dans la procédure au principal est sollicitée par la congrégation au regard de travaux visant un bâtiment scolaire. Elle a dès lors, en fin de compte, un rapport avec l'activité d'enseignement de la congrégation en tant qu'autorité responsable de l'école « La Inmaculada ».

41. Le fait de savoir si une telle activité d'enseignement doit être considérée comme une activité économique dépend d'une appréciation globale des circonstances concrètes du cas d'espèce qui incombe aux juges nationaux. À cet égard, il convient de tenir compte tant du financement des cours que des missions et objectifs poursuivis par l'autorité scolaire moyennant ces cours<sup>36</sup>.

42. Lorsqu'une autorité scolaire ecclésiastique exploite ses établissements d'enseignement d'une manière totalement ou principalement commerciale, et qu'elle fournit les cours qui y sont dispensés en contrepartie des contributions financières et des autres prestations à titre onéreux<sup>37</sup> des élèves ou de leurs parents, elle fournit ainsi des prestations de services<sup>38</sup> au sens de l'article 56 TFUE, et exerce par conséquent une activité économique.

43. Il en va autrement, en revanche, lorsque l'autorité scolaire ecclésiastique exploite ses établissements d'enseignement *non pas* de manière commerciale, mais en tant que partie de sa mission dans le domaine social, culturel et de politique éducationnelle, et lorsqu'elle n'a aucunement, ou seulement marginalement, recours aux contributions des élèves ou de leurs parents pour le financement des cours qui y sont dispensés. Dans ce cas, elle ne fournit par des prestations de services au sens de l'article 56 TFUE<sup>39</sup> et n'exerce dès lors pas non plus une activité économique.

44. Contrairement à l'avis de la juridiction de renvoi, pour que les prestations d'enseignement ecclésiastiques soient considérées comme relevant du domaine non économique, il ne faut pas nécessairement que ledit enseignement et, en fin de compte, également les bâtiments dans lesquels cet enseignement est dispensé, soient destinés à des « finalités strictement religieuses »<sup>40</sup>. Au contraire, pour reconnaître le caractère non économique de telles prestations d'enseignement, il suffit qu'elles poursuivent un véritable objectif social, culturel ou de politique éducationnelle.

34 — Arrêts du 18 juin 1998, Commission/Italie (C-35/96, EU:C:1998:303, point 36) ; du 12 septembre 2000, Pavlov e.a. (C-180/98, C-181/98, C-182/98, C-183/98 et C-184/98, EU:C:2000:428, point 75) ; du 10 janvier 2006, Cassa di Risparmio di Firenze e.a. (C-222/04, EU:C:2006:8, point 108) ; du 1<sup>er</sup> juillet 2008, MOTOE (C-49/07, EU:C:2008:376, point 22), ainsi que du 23 février 2016, Commission/Hongrie (C-179/14, EU:C:2016:108, point 149).

35 — Voir, dans le même sens, arrêts du 10 janvier 2006, Cassa di Risparmio di Firenze e.a. (C-222/04, EU:C:2006:8, points 122 à 124), ainsi que du 1<sup>er</sup> juillet 2008, MOTOE (C-49/07, EU:C:2008:376, point 27) ; voir, de manière analogue, arrêt du 18 décembre 2007, Jundt (C-281/06, EU:C:2007:816, point 33).

36 — Le simple fait que la création d'établissements d'enseignement est libre (article 14, paragraphe 3, de la Charte) et que l'enseignement fait partie intégrante de la liberté de religion (article 10, paragraphe 1, deuxième phrase, de la Charte) n'apporte en soi aucune réponse à la question de savoir si les prestations d'enseignement effectuées dans un établissement déterminé relèvent ou non de la vie économique.

37 — On peut penser ici, notamment, à des donations matérielles des écoliers et de leurs parents, voire au financement privé de certains travaux ou interventions sur les bâtiments.

38 — Voir, en ce sens, au regard des établissements scolaires privés, arrêts du 7 décembre 1993, Wirth (C-109/92, EU:C:1993:916, point 17) ; du 11 septembre 2007, Schwarz et Gootjes-Schwarz (C-76/05, EU:C:2007:492, point 40), ainsi que Commission/Allemagne (C-318/05, EU:C:2007:495, point 69).

39 — Voir, en ce sens, au regard des établissements scolaires publics, arrêts du 27 septembre 1988, Humbel et Edel (263/86, EU:C:1988:451, points 17 et 18) ; du 7 décembre 1993, Wirth (C-109/92, EU:C:1993:916, points 15 et 16) ; du 11 septembre 2007, Schwarz et Gootjes-Schwarz (C-76/05, EU:C:2007:492, point 39), ainsi que Commission/Allemagne (C-318/05, EU:C:2007:495, point 68). Comme le souligne la Cour de l'Association européenne de libre-échange (AELE), cette jurisprudence sur la liberté de prestation de services peut être transposée au droit de la concurrence et, notamment, au domaine des aides d'État (arrêt du 21 février 2008, Private Barnehagers Landsforbund/ EFTA Surveillance Authority, E-5/07, EFTA Court Report 2008, p. 61, points 80 à 83). La Commission s'exprime également dans le même sens aux points 28 à 30 de sa communication relative à la notion d'« aide d'État » visée à l'article 107, paragraphe 1, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (JO 2016, C 262, p. 1).

40 — Telle est la formule employée dans la question qui nous a été soumise par la juridiction de renvoi.



45. L'obligation de respect du statut particulier des églises, inscrite à l'article 17, paragraphe 1, TFUE, plaide notamment dans le sens de cette analyse. En effet, ledit statut découle de ce que les églises ne remplissent pas seulement des missions strictement religieuses au sein de la société, mais qu'elles apportent, en outre, une importante contribution à la poursuite de finalités sociales, culturelles et de politique éducationnelle. On ne saurait considérer purement et simplement que l'activité des églises dans le domaine social, culturel et de politique éducationnelle relève de la vie économique normale sans méconnaître le caractère particulier de cette activité et, par là même, en fin de compte, également le statut particulier des églises.

46. Comme cela est ressorti des débats menés lors de l'audience, la plupart des locaux de l'école « La Inmaculada » sont utilisés pour dispenser des cours équivalant à l'enseignement obligatoire dans les écoles publiques (ce que l'on appelle l'*educación obligatoria*, qui se compose de l'*educación primaria* et de l'*educación secundaria obligatoria*). Ces prestations d'enseignement sont fournies selon des critères établis dans un accord conclu entre la congrégation et la région espagnole compétente, la Comunidad de Madrid (communauté autonome de Madrid), et sont financées, pour la majeure partie, par des fonds publics, alors que les paiements et autres prestations à titre onéreux des élèves ou de leurs parents ne représentent que des parts tout à fait marginales<sup>41</sup>. On peut dès lors partir du principe que l'enseignement obligatoire dispensé auprès de l'école « La Inmaculada » est pleinement intégré dans le système d'éducation publique espagnol.

47. De telles circonstances plaident toutes dans le sens de considérer que l'usage de l'immeuble scolaire en question, la salle de conférences, poursuit une mission sociale, culturelle et de politique éducationnelle spécifique, et que l'activité de la congrégation à cet égard est de nature non économique, quand bien même il existerait entre les établissements d'enseignement une certaine « concurrence » en raison des possibilités de choix qui s'offrent aux élèves et à leurs parents entre différentes écoles sous autorité publique ou privée.

48. Il est cependant apparu, lors de l'audience, que l'école « La Inmaculada » propose, outre l'enseignement obligatoire, également d'autres prestations d'enseignement qui sont considérées comme facultatives dans le système espagnol, à savoir, d'une part, l'éducation préscolaire (*educación infantil*) et, d'autre part, l'enseignement à l'issue de la scolarité obligatoire (*educación postobligatoria*), qui mène soit au baccalauréat (*bachillerato*), soit à une formation professionnelle (*formación profesional*). Comme l'a admis le mandataire de la congrégation, ces offres d'enseignement facultatives sont financées moyennant un minerval versé par les parents des élèves.

49. Cette dernière circonstance fait apparaître que, pour le moins, une partie des prestations d'enseignement fournies par la congrégation dans l'école « La Inmaculada » possède le caractère d'une prestation de service classique au sens de l'article 56 TFUE, ou présente en tout cas de fortes similitudes avec une telle prestation de service<sup>42</sup>.

50. Dans ces circonstances, il convient de partir du principe que, par les prestations d'enseignement effectuées dans son école « La Inmaculada », la congrégation exerce une activité en partie économique et en partie non économique, et que, par conséquent, la salle de conférences litigieuse n'est pas non plus exclusivement destinée à une finalité sociale, culturelle et de politique éducationnelle, mais qu'elle est, au moins en partie, utilisée pour une activité entrepreneuriale de la congrégation.

41 — Outre les donations sur base volontaire, les parents des écoliers ne paient, dans ce contexte, que pour des prestations optionnelles de l'école, telles que le transport des élèves et le repas de midi.

42 — On notera simplement au passage que l'on serait en présence d'une activité d'entreprise également dans le cas où la salle de conférences de l'école serait louée à des tiers, dans une proportion significative, pour des manifestations *non scolaires*, dénuées d'impact social ou culturel.

51. Au cours de la procédure devant la Cour, il n'a pas été clarifié, en fin de compte, quelle est la part de l'enseignement facultatif par rapport à celle de l'enseignement obligatoire dans l'école « La Inmaculada », de sorte que, au regard en tout cas des informations dont nous disposons, il n'est pas possible de quantifier les proportions respectives des activités économiques et des activités non économiques de la congrégation.

52. Quoi qu'il en soit, il incombe à la juridiction de renvoi, dans le cadre de l'autonomie procédurale des juridictions nationales, de procéder à cet égard aux constatations nécessaires concernant l'activité de la congrégation pour en tirer des conclusions quant à l'usage de la salle de conférences litigieuse. À cette fin, on ne saurait se baser sur le seul fait de savoir quelle proportion de tous les locaux de l'école « La Inmaculada », rapportée à l'ensemble de la surface utile du complexe immobilier, est dédiée à l'une ou l'autre forme d'enseignement<sup>43</sup>. Il importe bien davantage, à notre avis, de se pencher sur d'autres données, telles que, notamment, le nombre de classes et d'heures de cours ainsi que le nombre d'élèves<sup>44</sup> et d'enseignants relevant de l'une ou de l'autre forme d'enseignement ; il convient en outre de prendre en considération le budget annuel dédié par l'école à l'une ou l'autre forme d'enseignement.

53. Si l'activité entrepreneuriale de la congrégation devait s'avérer négligeable et tout à fait accessoire par rapport à ses prestations poursuivant des finalités sociales, culturelles ou de politique éducative, on pourrait à bon droit partir du principe que son activité n'est pas une activité économique. La Commission s'est également exprimée dans ce sens, à juste titre, devant la Cour.

54. Une telle perspective est justifiée notamment par des raisons de simplification et conduit à une application la moins bureaucratique possible des dispositions du droit de l'Union relatives aux aides d'État. Toutefois, pour satisfaire le principe de sécurité juridique, il est nécessaire d'établir un seuil pouvant servir de critère aux entreprises et aux autorités nationales pour considérer qu'une activité économique a une nature totalement accessoire.

55. La Commission semble considérer que, jusqu'à une proportion de 20 % de l'ensemble de l'offre d'enseignement d'un établissement tel que la congrégation, une activité serait purement accessoire et d'une importance totalement secondaire. Elle renvoie à cet égard à son règlement (UE) n° 651/2014<sup>45</sup> ainsi qu'à sa communication sur l'encadrement des aides d'État à la recherche<sup>46</sup>.

56. Il est certain que le règlement n° 651/2014, qui est un acte juridique obligatoire au sens de l'article 288, deuxième alinéa, TFUE, doit être pris en considération dans l'appréciation de la présente espèce. Cependant, à y regarder de plus près, il n'est fait aucune mention d'un quelconque seuil de 20 % dans le dispositif de ce règlement. Ce n'est que dans son préambule qu'un tel pourcentage est mentionné, dans un contexte bien spécifique, au regard des infrastructures de recherche, à titre

43 — Il ressort des pièces du dossier, à cet égard, que 5,46 % de la surface utile des bâtiments de l'école « La Inmaculada » sont utilisés par un établissement sans but lucratif pour des prestations d'enseignement qui ne sont pas cofinancées par l'État. Il incombera à la juridiction nationale d'établir si ces activités spécifiques font partie de l'enseignement facultatif susmentionné ou s'il s'agit d'une offre de formation spéciale et supplémentaire à caractère commercial.

44 — La Commission a exposé, lors de l'audience, que la part des élèves concernés par l'offre d'enseignement facultatif de l'école « La Inmaculada » peut atteindre 23 %. Elle soutient que ce chiffre découle des données publiées par l'école elle-même sur son site Internet. Elle semble se baser à cet égard sur les chiffres relatifs aux élèves des filières baccalauréat et formation professionnelle de l'année scolaire 2008/2009 (voir [www.escolapiosdegetafe.es/historia](http://www.escolapiosdegetafe.es/historia), consulté le 12 janvier 2017). Il n'appartient pas à la Cour de vérifier l'exactitude de ces données.

45 — Règlement du 17 juin 2014 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché intérieur en application des articles 107 et 108 du traité (JO 2014, L 187, p. 1).

46 — Communication de la Commission intitulée « Encadrement des aides d'État à la recherche, au développement et à l'innovation » (JO 2014, C 198, p. 1).

d'exemple type<sup>47</sup>. Une formulation en substance identique se trouve, également en ce qui concerne les établissements ou infrastructures de recherche, dans l'encadrement des aides d'État à la recherche, qui est une communication juridiquement non contraignante de la Commission, par laquelle cette dernière fait connaître sa pratique administrative et propose aux États membres certaines mesures<sup>48</sup>.

57. Dans ces circonstances, il ne nous semble pas impératif de généraliser le seuil de 20 % établi par la Commission spécialement pour les infrastructures de recherche, un seuil comparativement élevé, et de l'appliquer à l'appréciation du caractère économique ou non économique d'une activité.

58. Il faudrait plutôt partir du principe, conformément aux seuils généralement appliqués en droit de la concurrence<sup>49</sup> et dans d'autres domaines touchant au marché intérieur<sup>50</sup>, qu'en règle générale, une activité économique ne peut être considérée comme totalement secondaire par rapport à une activité non économique que lorsqu'elle représente, par son volume, moins de 10 % de l'activité en cause de l'établissement concerné dans le secteur pertinent en l'espèce (dans la présente affaire, il s'agirait de 10 % de l'activité de la congrégation dans le domaine des prestations scolaires d'enseignement).

59. En revanche, si l'activité économique d'une institution telle que la congrégation représentait 10 % ou plus, il faudrait partir du principe que cette institution exerce des activités en partie économiques et en partie non économiques. Par conséquent, le traitement favorable que l'État lui réserve, en l'espèce, l'exonération fiscale, devrait aussi être considéré en partie (pro rata) comme un possible avantage qui devrait être examiné au regard de l'article 107, paragraphe 1, TFUE.

60. Eu égard à tout ce qui précède, on peut affirmer qu'une exonération fiscale comme celle en cause ici, à défaut d'exercice, par l'Église catholique, d'une activité économique ne relève pas du champ d'application de l'article 107, paragraphe 1, TFUE pour autant que le bâtiment concerné est un bâtiment scolaire que l'Église utilise pour fournir des prestations d'enseignement dans le cadre de sa mission sociale, culturelle et de politique éducative. En revanche, on sera en présence d'une activité économique dans la mesure où le bâtiment en question est utilisé à des fins purement commerciales.

#### ***b) Sur les quatre conditions d'application de l'article 107, paragraphe 1, TFUE***

61. Pour le cas seulement où, eu égard à ce qui vient d'être dit<sup>51</sup>, la congrégation exercerait une activité économique et devrait donc être considérée comme une entreprise, il y a lieu d'apprécier l'exonération fiscale qu'elle sollicite à l'aune de l'article 107, paragraphe 1, TFUE.

47 — Considérant 49 du règlement n° 651/2014.

48 — Point 20 de la communication de la Commission citée à la note 46.

49 — Pour apprécier si, dans le cadre des articles 101 et 102 TFUE, certains comportements d'entreprises ont des effets sensibles sur les échanges entre les États membres, on se base, dans la jurisprudence et dans la pratique de la Commission, entre autres critères, sur un seuil de part de marché de 5 % ; voir, à cet égard, points 46, 52 et 53 de la communication de la Commission intitulée « Lignes directrices relatives à la notion d'«affectation du commerce» figurant aux articles 81 et 82 du traité » (JO 2004, C 101, p. 81).

50 — Ainsi, en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA), le Conseil de l'Union européenne a autorisé la République fédérale d'Allemagne à exclure du droit à déduction de la TVA les dépenses relatives à des biens et des services lorsque le pourcentage de leur utilisation pour les besoins privés de l'assujéti ou pour ceux de son personnel ou, plus généralement, à des fins étrangères à son entreprise est supérieur à 90 % de leur utilisation totale [article 1<sup>er</sup> de la décision du Conseil, du 28 février 2000, autorisant la République fédérale d'Allemagne à appliquer des mesures dérogatoires aux articles 6 et 17 de la sixième directive 77/388/CEE en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme (JO 2000, L 59, p. 12)]. On ne peut donc partir du principe qu'il s'agit d'une activité économique totalement secondaire que si elle représente moins de 10 % de l'activité totale.

51 — Voir points 36 à 60 des présentes conclusions.

62. En vertu de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, « sauf dérogations prévues par les traités, sont incompatibles avec le marché intérieur, dans la mesure où elles affectent les échanges entre États membres, les aides accordées par les États ou au moyen de ressources de l'État sous quelque forme que ce soit qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions ».

63. La qualification d'« aide d'État », au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, requiert que toutes les conditions visées dans cette disposition soient remplies<sup>52</sup>.

64. Ainsi, premièrement, il doit s'agir d'une intervention de l'État ou au moyen de ressources de l'État. Deuxièmement, la mesure doit être susceptible d'affecter les échanges entre États membres. Troisièmement, elle doit accorder un avantage à son bénéficiaire. Quatrièmement, elle doit fausser ou menacer de fausser la concurrence<sup>53</sup>.

65. Selon une jurisprudence constante, aux fins de l'appréciation de ces conditions, il importe de se pencher davantage sur les effets des mesures adoptées que sur les finalités subjectives déclarées par les autorités nationales<sup>54</sup>.

*i) Sur l'intervention de l'État ou au moyen de ressources de l'État*

66. Pour ce qui concerne, tout d'abord, le critère d'« aide accordée par l'État ou au moyen de ressources de l'État », il a été établi que l'article 107, paragraphe 1, TFUE vise non seulement des prestations positives telles que des subventions, mais également des interventions qui, sous des formes diverses, allègent les charges qui grèvent normalement le budget d'une entreprise et qui, de ce fait, sans être des subventions au sens strict du terme, sont de même nature et ont des effets identiques<sup>55</sup>.

67. De la même manière, un avantage fiscal qui, bien que ne comportant pas un transfert de ressources de l'État, place les bénéficiaires dans une situation financière plus favorable que les autres contribuables relève de l'article 107, paragraphe 1, TFUE<sup>56</sup>. Il va de soi que cela vaut également lorsque l'avantage en cause est accordé par une subdivision de l'État, en l'espèce, une commune, ou vient diminuer ses recettes ; en effet, l'article 107, paragraphe 1, TFUE vise toutes les mesures financées par des ressources de l'État et qui sont imputables à l'État<sup>57</sup>.

68. Le fait que l'exonération fiscale litigieuse découle de l'accord de 1979 et trouve donc sa source dans le droit international public n'enlève rien à son caractère de mesure étatique et financée par des ressources de l'État. Premièrement, la conclusion de l'accord de 1979 a vu la participation décisive de l'État espagnol, lequel a procédé à sa ratification ; du point de vue du droit de l'Union, il doit être

52 — Arrêts du 24 juillet 2003, Altmark Trans et Regierungspräsidium Magdeburg (C-280/00, EU:C:2003:415, point 74) ; du 8 mai 2013, Libert e.a. (C-197/11 et C-203/11, EU:C:2013:288, point 74) ; du 21 décembre 2016, Commission/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, point 40), ainsi que Commission/World Duty Free Group e.a. (C-20/15 P et C-21/15 P, EU:C:2016:981, point 53).

53 — Arrêts du 24 juillet 2003, Altmark Trans et Regierungspräsidium Magdeburg (C-280/00, EU:C:2003:415, point 75) ; du 8 mai 2013, Libert e.a. (C-197/11 et C-203/11, EU:C:2013:288, point 74) ; du 21 décembre 2016, Commission/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, point 40), ainsi que Commission/World Duty Free Group e.a. (C-20/15 P et C-21/15 P, EU:C:2016:981, point 53).

54 — Arrêts du 3 mars 2005, Heiser (C-172/03, EU:C:2005:130, point 46) ; du 9 juin 2011, Comitato « Venezia vuole vivere » e.a./Commission (C-71/09 P, C-73/09 P et C-76/09 P, EU:C:2011:368, point 94) ; du 26 octobre 2016, Orange/Commission (C-211/15 P, EU:C:2016:798, point 38), ainsi que du 21 décembre 2016, Commission/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, point 48).

55 — Arrêts du 18 février 1960, De gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Haute Autorité (30/59, EU:C:1960:2, point 43) ; du 15 mars 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, point 13) ; du 11 juillet 1996, SFEI e.a. (C-39/94, EU:C:1996:285, point 58), ainsi que du 14 janvier 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, point 33).

56 — Arrêts du 15 mars 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, point 14) ; du 15 novembre 2011, Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni (C-106/09 P et C-107/09 P, EU:C:2011:732, point 72) ; du 9 octobre 2014, Ministerio de Defensa et Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, point 23), ainsi que du 21 décembre 2016, Commission/World Duty Free Group e.a. (C-20/15 P et C-21/15 P, EU:C:2016:981, point 56) ; voir, de manière analogue, arrêt du 22 juin 2006, Belgique/Commission (C-182/03 et C-217/03, EU:C:2006:416, notamment point 81).

57 — Voir, dans ce sens, arrêts du 14 octobre 1987, Allemagne/Commission (248/84, EU:C:1987:437, point 17), et du 6 septembre 2006, Portugal/Commission (C-88/03, EU:C:2006:511, point 55).

traité comme du droit national. Deuxièmement, au regard de l'impôt sur les constructions, les installations et les ouvrages, l'accord de 1979 entraîne une renonciation à des recettes de la part des pouvoirs publics en Espagne. Troisièmement, l'État espagnol participe au premier plan également à l'interprétation et à la concrétisation de l'accord de 1979, comme le montrent d'ailleurs les différents arrêtés du ministère des Finances<sup>58</sup>. Quatrièmement, le mécanisme de résolution des litiges au titre de l'article VI de l'accord de 1979 confère également à l'État espagnol un rôle décisif dans l'interprétation et l'évolution de cet accord.

*ii) Sur l'avantage sélectif*

69. L'article 107, paragraphe 1, TFUE interdit les aides « favorisant certaines entreprises ou certaines productions », c'est-à-dire les aides sélectives<sup>59</sup>. La caractéristique de cette sélectivité de l'avantage est, selon la jurisprudence, que certaines entreprises ou certaines productions sont favorisées par rapport à d'autres qui, au regard de l'objectif poursuivi par ledit régime, se trouvent dans une situation comparable en fait et en droit<sup>60</sup>.

70. Selon une jurisprudence constante, pour qualifier un avantage fiscal de sélectif, il est déterminant que la mesure étatique dont il est issu s'écarte du système commun d'une façon telle qu'elle introduit une discrimination injustifiée entre des opérateurs économiques qui, au regard de l'objectif poursuivi par la législation fiscale de l'État membre concerné, se trouvent dans une situation comparable en fait et en droit<sup>61</sup>.

71. Dans le « système commun » dont il s'agit en l'espèce, <sup>en Espagne, toutes les</sup> constructions, les installations et tous les ouvrages sont soumis à un impôt au profit des communes. Le fait que seule l'Église catholique ne doit pas s'acquitter de cet impôt, en raison de l'accord de 1979, constitue pour elle, dans la mesure où elle exerce une activité économique, et donc entrepreneuriale, un avantage qui la place financièrement dans une situation plus favorable par rapport aux autres opérateurs économiques<sup>62</sup>. Il ne s'agit nullement là d'un avantage qui se baserait sur une mesure générale applicable indistinctement à tous les opérateurs économiques et qui serait accessible à toute personne qui en remplirait les conditions<sup>63</sup>.

58 — Voir point 13 des présentes conclusions.

59 — Arrêt du 14 janvier 2015, *Eventech* (C-518/13, EU:C:2015:9, point 54).

60 — Arrêts du 3 mars 2005, *Heiser* (C-172/03, EU:C:2005:130, point 40) ; du 14 janvier 2015, *Eventech* (C-518/13, EU:C:2015:9, point 55) ; du 21 décembre 2016, *Commission/Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, points 41 et 54), ainsi que *Commission/World Duty Free Group e.a.* (C-20/15 P et C-21/15 P, EU:C:2016:981, point 54) ; voir, dans le même sens, arrêt du 8 novembre 2001, *Adria-Wien Pipeline et Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, point 41).

61 — Arrêts du 8 novembre 2001, *Adria-Wien Pipeline et Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, points 41 et 42) ; du 6 septembre 2006, *Portugal/Commission* (C-88/03, EU:C:2006:511, points 54 et 56) ; du 15 novembre 2011, *Commission et Espagne/Government of Gibraltar et Royaume-Uni* (C-106/09 P et C-107/09 P, EU:C:2011:732, points 73, 75 et 101), ainsi que du 21 décembre 2016, *Commission/World Duty Free Group e.a.* (C-20/15 P et C-21/15 P, EU:C:2016:981, points 54 et 60).

62 — Voir, concernant le critère de la position financière plus favorable, arrêts du 15 juin 2006, *Air Liquide Industries Belgium* (C-393/04 et C-41/05, EU:C:2006:403, point 30) ; du 9 octobre 2014, *Ministerio de Defensa et Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, point 23) ; du 8 septembre 2015, *Taricco e.a.* (C-105/14, EU:C:2015:555, point 61), ainsi que du 21 décembre 2016, *Commission/World Duty Free Group e.a.* (C-20/15 P et C-21/15 P, EU:C:2016:981, point 56).

63 — Voir, en ce qui concerne la question des mesures générales applicables indistinctement à tous les opérateurs économiques, arrêts du 18 juillet 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, point 18) ; du 9 octobre 2014, *Ministerio de Defensa et Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, point 23), ainsi que du 21 décembre 2016, *Commission/World Duty Free Group e.a.* (C-20/15 P et C-21/15 P, EU:C:2016:981, points 56 et 59) ; voir, dans le même sens, arrêt du 8 novembre 2001, *Adria-Wien Pipeline et Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, point 35).



72. Certes, la Cour reconnaît qu'un avantage fiscal n'est pas sélectif, du moment qu'il peut être justifié par la nature ou l'économie générale du système dans lequel il s'inscrit, notamment lorsqu'une mesure fiscale résulte directement des principes fondateurs ou directeurs du système fiscal national<sup>64</sup>. Dans un cas comme celui qui nous occupe, cependant, au regard de toutes les informations dont nous disposons, une telle justification ne semble pas exister. En effet, les motifs de l'exonération fiscale de l'Église catholique ne découlent ni de l'économie de la législation fiscale pertinente ni des principes fondateurs ou directeurs du système fiscal espagnol. L'exonération fiscale litigieuse se base plutôt sur l'accord de 1979. Elle repose donc sur des appréciations qui trouvent leur origine en dehors du droit fiscal espagnol et ne sont dès lors pas propres à exclure le caractère sélectif de l'avantage conféré.

73. L'existence d'un avantage sélectif au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE pourrait néanmoins être exclue si l'exonération fiscale litigieuse constituait simplement une compensation pour d'éventuelles charges assumées par l'Église catholique dans le domaine des services publics. Les critères déterminants à cet égard sont ceux établis dans la jurisprudence *Altmark Trans* et *Regierungspräsidium Magdeburg*<sup>65</sup>.

74. En appliquant ces critères, il convient, en gardant à l'esprit la mission constitutionnelle impartie par l'article 17, premier alinéa, TFUE, de prendre dûment en considération le statut particulier des églises. Certes, cela peut tout à fait amener à considérer que les prestations d'enseignement proposées dans une école ecclésiastique contribuent à un service public, notamment lorsque ces prestations d'enseignement sont intégrées au système éducatif public<sup>66</sup>.

75. Toutefois, l'exonération *généralisée* de l'Église catholique d'un impôt sur les constructions, les installations et les ouvrages ne constitue pas, en soi, une compensation pour des charges *spécifiques* supportées par l'Église en raison de l'exécution d'obligations de service public<sup>67</sup>. Une telle compensation devrait plutôt s'opérer moyennant des mesures ciblées, en particulier par des contributions financières concrètes de l'État, et il conviendrait de vérifier, à cet égard, si les contributions financières que la congrégation reçoit de toute façon de l'État espagnol ne représentent pas déjà une compensation suffisante.

76. En l'absence des préalables susmentionnés, la jurisprudence *Altmark Trans* ne saurait conduire, dans un cas comme celui qui nous occupe, à exclure l'existence d'un avantage sélectif au profit de l'Église catholique.

64 — Arrêts du 29 avril 2004, Pays-Bas/Commission (C-159/01, EU:C:2004:246, points 42 et 43) ; du 18 juillet 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, point 22) ; du 21 décembre 2016, Commission/World Duty Free Group e.a. (C-20/15 P et C-21/15 P, EU:C:2016:981, point 58), ainsi que Commission/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, point 41) ; voir, d'une manière analogue, arrêts du 8 novembre 2001, *Adria-Wien Pipeline* et *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, point 42), ainsi que du 9 octobre 2014, *Ministerio de Defensa* et *Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, points 42 et 43).

65 — Arrêt du 24 juillet 2003, *Altmark Trans* et *Regierungspräsidium Magdeburg* (C-280/00, EU:C:2003:415, points 83 à 94 et, notamment, points 88 à 93, ci-après la « jurisprudence *Altmark Trans* ») ; cette jurisprudence est constante depuis ; voir arrêt du 26 octobre 2016, *Orange/Commission* (C-211/15 P, EU:C:2016:798, points 42 et 44).

66 — Premier critère de la jurisprudence *Altmark Trans* (arrêt du 24 juillet 2003, *Altmark Trans* et *Regierungspräsidium Magdeburg*, C-280/00, EU:C:2003:415, point 89).

67 — Second critère de la jurisprudence *Altmark Trans* (arrêt du 24 juillet 2003, *Altmark Trans* et *Regierungspräsidium Magdeburg*, C-280/00, EU:C:2003:415, points 90 et 91).

*iii) Sur l'affectation des échanges entre les États membres et la distorsion de la concurrence*

77. Les troisième et quatrième conditions de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, qui sont étroitement liées entre elles, visent respectivement les effets des aides d'État sur la concurrence et sur les échanges au sein de l'Union. Selon la jurisprudence constante à cet égard, il est nécessaire non pas d'établir une incidence réelle sur les échanges entre les États membres et une distorsion effective de la concurrence, mais seulement d'examiner si une mesure est susceptible d'affecter ces échanges et de fausser la concurrence<sup>68</sup>.

78. Une mesure est toujours propre à affecter les échanges entre États membres dès lors qu'elle renforce la situation d'une entreprise par rapport à d'autres concurrents. L'entreprise bénéficiaire ne doit pas participer elle-même à ce titre aux échanges entre États membres<sup>69</sup>.

79. Au regard de la condition tenant à la distorsion de la concurrence, il convient de souligner que les aides qui visent à libérer une entreprise des coûts qu'elle aurait dû normalement supporter dans le cadre de sa gestion courante ou de ses activités normales faussent, en général, les conditions de concurrence<sup>70</sup>.

80. Pour les prestations d'enseignement effectuées à titre *commercial*, sur lesquelles nous nous penchons dans la présente section de nos conclusions – c'est-à-dire, plus précisément, l'offre d'enseignement facultative et les autres offres optionnelles de l'école –, il existe tout à fait un marché sur lequel des opérateurs importants, mais aussi des petits, peuvent avoir une activité transfrontalière. Si l'un des opérateurs offrant de telles prestations d'enseignement, comme ici l'Église catholique, obtient une exonération de l'impôt sur les constructions, les installations et les ouvrages, alors que ses concurrents actuels ou potentiels se trouvant dans une situation analogue sont contraints de s'acquitter de cet impôt, ledit opérateur bénéficie d'un avantage en termes de coûts qui peut le favoriser par rapport à la concurrence.

81. Il est vrai que, dans la présente affaire, l'impôt dû par la congrégation pour la transformation de la salle de conférences de l'école « La Inmaculada », d'un montant de 23 730,41 euros, se situe à un niveau qui, par comparaison avec d'autres facteurs de coûts pertinents au regard du marché intérieur, peut paraître peu élevé.

82. Selon une jurisprudence constante, il n'existe cependant pas, en droit de l'Union, de seuil ou de pourcentage en dessous duquel on peut considérer que les échanges entre États membres ne sont pas affectés. En effet, l'importance relativement faible d'une aide ou la taille relativement modeste de l'entreprise bénéficiaire n'excluent pas a priori l'éventualité que les échanges entre États membres soient affectés<sup>71</sup>.

83. Ainsi, du moment que l'activité économique d'un établissement est suffisamment importante pour considérer ce dernier comme une entreprise au sens des dispositions du droit de l'Union sur la concurrence (ce qui constitue un préalable pour l'application de l'article 107 TFUE<sup>72</sup>), même des aides relativement peu importantes peuvent tout à fait affecter les échanges entre États membres.

68 — Arrêts du 10 janvier 2006, Cassa di Risparmio di Firenze e.a. (C-222/04, EU:C:2006:8, point 140) ; du 14 janvier 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, point 65) ; du 26 octobre 2016, Orange/Commission (C-211/15 P, EU:C:2016:798, point 64), ainsi que du 21 décembre 2016, Vervloet e.a. (C-76/15, EU:C:2016:975, point 102).

69 — Arrêts du 10 janvier 2006, Cassa di Risparmio di Firenze e.a. (C-222/04, EU:C:2006:8, points 141 à 143) ; du 14 janvier 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, points 66 et 67), ainsi que du 21 décembre 2016, Vervloet e.a. (C-76/15, EU:C:2016:975, point 104).

70 — Arrêts du 30 avril 2009, Commission/Italie et Wam (C-494/06 P, EU:C:2009:272, point 54), et du 26 octobre 2016, Orange/Commission (C-211/15 P, EU:C:2016:798, point 66).

71 — Arrêts du 21 mars 1990, Belgique/Commission (142/87, EU:C:1990:125, point 43) ; du 24 juillet 2003, Altmark Trans et Regierungspräsidium Magdeburg (C-280/00, EU:C:2003:415, point 81) ; du 14 janvier 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, point 68), ainsi que du 21 décembre 2016, Vervloet e.a. (C-76/15, EU:C:2016:975, point 107).

72 — Voir, à cet égard, notre exposé ci-dessus concernant la notion d'« entreprise », en particulier points 53 à 60 des présentes conclusions.

84. À cela s'ajoute le fait que, en droit de la concurrence de l'Union, les effets d'une mesure sur les échanges au sein de l'Union et sur la concurrence dans le marché intérieur ne s'apprécient jamais isolément, mais toujours dans leur contexte économique et juridique. À cet effet, il importe d'apprécier s'il s'agit d'un cas isolé ou s'il existe une multitude (un « faisceau ») de problèmes de même nature<sup>73</sup>.

85. Lorsqu'une institution, en l'espèce l'Église catholique, possède de nombreux immeubles qui sont tous susceptibles de bénéficier de l'exonération fiscale en question, son avantage concurrentiel réel va alors bien au-delà de ce que peut suggérer à première vue le montant litigieux de 23 730,41 euros pour une seule intervention sur un bâtiment, en l'espèce la rénovation de la salle de conférences de l'école « La Inmaculada ». En effet, en tant qu'opérateur offrant des prestations d'enseignement, l'Église catholique peut inclure d'une manière générale dans son évaluation des coûts l'avantage qu'elle tire pour tous ses établissements scolaires de l'exonération de l'impôt sur les constructions, les installations et les ouvrages. Si l'on considère, en outre, que l'accord de 1979 prévoit encore toute une série d'autres exonérations fiscales, cet avantage en ressort même agrandi.

86. Par ailleurs, même en vertu de la règle de minimis<sup>74</sup> élaborée par la Commission, seules sont considérées comme des mesures « ne remplissant pas tous les critères de l'article 107, paragraphe 1, du traité » les mesures d'aide qui n'excèdent pas le montant global de 200 000 euros sur une période de trois exercices fiscaux. L'exonération au titre de l'accord de 1979, en cause dans la présente affaire, ne comporte aucune de ces limitations dans le montant et dans le temps, mais, au contraire, en vertu de l'article IV, paragraphe 1, sous B), dudit accord, elle est totale et permanente et s'applique à toutes les constructions, les installations et tous les ouvrages de l'Église catholique en Espagne. Cette exonération fiscale ne saurait dès lors bénéficier de la règle de minimis.

### *c) Conclusion intermédiaire*

87. Ainsi, eu égard à ce qui précède, pour autant que la congrégation exerce une activité économique et doit donc être considérée comme une entreprise<sup>75</sup>, une exonération fiscale comme celle en cause dans la procédure au principal doit être qualifiée d'aide d'État soumise à l'interdiction établie à l'article 107, paragraphe 1, TFUE.

### *3. Sur les conséquences d'une éventuelle qualification comme aide d'État*

88. Il reste à apprécier la question de savoir quelles sont les conséquences pour le litige au principal de la qualification de l'exonération litigieuse comme aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE. En effet, l'article 108 et l'article 351, paragraphe 1, TFUE peuvent comporter des particularités, sur lesquelles le gouvernement espagnol, notamment, a beaucoup insisté. Afin de fournir à la juridiction de renvoi une réponse utile, il est déterminant de se pencher brièvement également sur ces deux dispositions et sur les questions qui en découlent<sup>76</sup>.

73 — Aux termes de l'arrêt du 28 février 1991, *Delimitis* (C-234/89, EU:C:1991:91, points 19 à 27), fondamental à cet égard, aux fins de l'appréciation d'éventuels effets anticoncurrentiels d'une entente entre entreprises, il convient de considérer qu'il existe, sur le marché, un « faisceau de contrats similaires » qui peuvent entraîner un « effet de blocage cumulatif » ; voir, en outre, arrêts du 27 avril 1994, *Almelo* (C-393/92, EU:C:1994:171, point 37), et du 26 novembre 2015, *Maxima Latvija* (C-345/14, EU:C:2015:784, point 26) ; voir, par analogie, arrêt du 11 septembre 2014, *CB/Commission* (C-67/13 P, EU:C:2014:2204, point 79).

74 — Article 3, paragraphes 1 et 2, du règlement n° 1407/2013 du 18 décembre 2013 relatif à l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne aux aides de minimis (JO 2013, L 352, p. 1). Ce règlement s'applique, en vertu de son article 7, paragraphe 1, également aux aides accordées avant son entrée en vigueur.

75 — Voir points 36 à 60 des présentes conclusions.

76 — Voir, en ce qui concerne la nécessité de fournir à la juridiction de renvoi une réponse utile et donc de se pencher, le cas échéant, sur des aspects du droit de l'Union qui ne faisaient pas expressément l'objet de la demande de décision préjudicielle, arrêts du 12 décembre 1990, *SARPP* (C-241/89, EU:C:1990:459, point 8) ; du 2 décembre 2009, *Aventis Pasteur* (C-358/08, EU:C:2009:744, point 50) ; du 18 décembre 2014, *Abdida* (C-562/13, EU:C:2014:2453, point 37), ainsi que du 17 décembre 2015, *Neptune Distribution* (C-157/14, EU:C:2015:823, points 33 et 34).

***a) Sur la délimitation entre les aides d'État existantes et les aides d'États nouvelles au sens de l'article 108 TFUE***

89. L'article 108 TFUE opère une distinction entre les régimes d'aides existants et les aides nouvelles. Tandis que les aides d'État nouvelles ne peuvent pas être mises à exécution aussi longtemps que la Commission ne les a pas autorisées (article 108, paragraphe 3, TFUE), les régimes d'aides existants sont simplement soumis à un examen permanent (article 108, paragraphe 1, TFUE). En résumé, les aides nouvelles sont soumises à une obligation de notification et à une interdiction de mise à exécution, dont le non-respect entraîne que l'octroi de l'aide doit être considéré comme illicite<sup>77</sup>, alors que les régimes d'aides existants peuvent généralement être mis à exécution aussi longtemps que la Commission n'a pas constaté leur incompatibilité avec les traités<sup>78</sup>.

90. Ainsi, si l'exonération fiscale litigieuse devait s'avérer relever d'un régime d'aides existant au sens de l'article 108, paragraphe 1, TFUE, la juridiction de renvoi ne pourrait pas la déclarer illicite aussi longtemps que la Commission ne l'a pas déclarée incompatible avec le marché intérieur.

91. À première vue, la circonstance que l'accord de 1979 date d'avant l'adhésion du Royaume d'Espagne aux Communautés européennes plaide en faveur de ce que l'on considère qu'il s'agit une aide existante ; ladite adhésion, comme on le sait, n'a pris effet qu'en 1986.

92. Cependant, pour apprécier si une mesure relève d'un régime d'aides existant ou s'il s'agit d'une aide nouvelle, seul le moment à compter duquel la concurrence a été faussée ou a menacé d'être faussée en raison de l'aide en cause devrait être déterminant<sup>79</sup>. Or, la concurrence n'a pu être ainsi faussée, dans la présente espèce, qu'à partir de l'année 1988, alors que le Royaume d'Espagne a introduit effectivement l'impôt sur les constructions, les installations et les ouvrages. Le Royaume d'Espagne était à ce moment-là déjà un État membre des Communautés européennes.

93. Ainsi, une exonération fiscale comme celle en cause ici ne saurait être qualifiée de régime d'aides existant, mais doit être considérée comme une aide d'État nouvelle. Par voie de conséquence, l'article 108 TFUE n'empêcherait pas la juridiction de renvoi de partir du principe qu'il est en présence d'une aide d'État accordée illicitement.

***b) Sur la prise en considération de l'article 351 TFUE au regard de l'accord de 1979***

94. Il reste enfin à clarifier si l'article 351 permet, voire impose, à la juridiction de renvoi d'écarter, dans le litige au principal, l'interdiction faite à l'article 107, paragraphe 1, TFUE et d'admettre l'exonération fiscale en faveur de l'Église catholique, même s'il devait s'avérer qu'il s'agit d'une aide d'État illicite.

95. En vertu de l'article 351, paragraphe 1, TFUE, les droits et obligations résultant de conventions de droit international public conclues entre un État membre et un État tiers ne sont pas affectés par le droit de l'Union.

77 — Arrêts du 14 février 1990, France/Commission (C-301/87, EU:C:1990:67, point 17) ; du 12 février 2008, CELF et ministre de la Culture et de la Communication (C-199/06, EU:C:2008:79, points 36 et 37) ; du 21 novembre 2013, Deutsche Lufthansa (C-284/12, EU:C:2013:755, points 25 et 26), ainsi que du 11 novembre 2015, Klausner Holz Niedersachsen (C-505/14, EU:C:2015:742, points 18 et 19).

78 — Arrêts du 15 mars 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, point 20) ; du 18 juillet 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, point 36), ainsi que du 26 octobre 2016, DEI et Commission/Alouminion tis Ellados (C-590/14 P, EU:C:2016:797, point 45).

79 — Voir, dans ce sens, concernant la question de savoir à quel moment une aide d'État nouvelle doit être considérée comme « instituée » ou « mise à exécution » au sens de l'article 108, paragraphe 3, TFUE, conclusions que nous avons présentées dans l'affaire Vervloet e.a. (C-76/15, EU:C:2016:386, point 115). Le même critère tenant au moment où la concurrence a été faussée peut être utilisé également pour la délimitation entre les aides d'État nouvelles et les régimes d'aides existants.

96. L'article 351 a une portée générale et s'applique à toute convention internationale, quel que soit son objet, susceptible d'avoir une incidence sur l'application du droit de l'Union<sup>80</sup>. Cette disposition peut dès lors tout à fait s'appliquer au regard de l'accord de 1979.

97. L'article 351 ne comporte en tout cas pas une *obligation* de s'écarter de dispositions de droit de l'Union telles que l'article 107, paragraphe 1, TFUE. Il s'agit plutôt de donner aux États membres simplement la *possibilité* de respecter d'éventuelles obligations de droit international public contractées avant leur adhésion<sup>81</sup> et de déroger à cet effet, si nécessaire, aux dispositions du droit de l'Union<sup>82</sup>. En revanche, dès lors que la convention de droit international public en cause laisse à l'État membre concerné une marge de manœuvre, ce dernier doit l'utiliser de manière à agir conformément au droit de l'Union<sup>83</sup>.

98. En tout état de cause, il n'appartient pas à la Cour de constater la portée des obligations de droit international public qui résultent, pour le Royaume d'Espagne, de l'accord de 1979<sup>84</sup>.

99. Il incombera dès lors à la juridiction de renvoi d'apprécier s'il découle impérativement de l'article IV, paragraphe 1, sous B), de l'accord de 1979 que l'Église catholique *doit être exonérée d'une manière générale* de l'impôt sur les constructions, les installations et les ouvrages pour *tous* ses immeubles en Espagne, y compris ceux qui sont entièrement ou partiellement destinés à l'exercice d'une activité économique. Alors seulement il existerait un conflit avec l'interdiction des aides d'État au titre de l'article 107, paragraphe 1, TFUE et, seulement dans cette mesure, l'article 351, paragraphe 1, TFUE permettrait à la juridiction de renvoi de trancher le litige au principal en s'écartant de l'article 107, paragraphe 1, TFUE.

100. On constatera au passage que, dans ce cas, en vertu de l'article 351, paragraphe 2, TFUE, l'État espagnol serait tenu de recourir à tous les moyens appropriés pour éliminer une éventuelle incompatibilité de l'article IV, paragraphe 1, sous B), de l'accord de 1979 avec les dispositions du droit de l'Union relatives aux aides d'État. Le Royaume d'Espagne devrait, tout d'abord, faire activement usage du mécanisme de résolution des litiges prévu à l'article VI de l'accord de 1979, afin de parvenir, en accord avec le Saint-Siège, à tout le moins pour le futur, à une interprétation de l'article VI, paragraphe 1, sous B), de l'accord de 1979 compatible avec le droit de l'Union et, notamment, avec l'article 107, paragraphe 1, TFUE. Si cette voie ne devait pas conduire à une solution conforme au droit de l'Union dans un délai raisonnable, le Royaume d'Espagne serait contraint de dénoncer l'accord de 1979<sup>85</sup>.

#### 4. Résumé

101. Tout cela étant considéré, on peut affirmer ce qui suit :

Une exonération fiscale comme celle en cause ici n'est pas contraire à l'interdiction des aides d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE dans la mesure où elle vise un bâtiment scolaire que l'Église catholique utilise pour effectuer des prestations d'enseignement dans le cadre de sa mission sociale,

80 — Arrêts du 14 octobre 1980, Burgoa (812/79, EU:C:1980:231, point 6), et du 2 août 1993, Levy (C-158/91, EU:C:1993:332, point 11).

81 — Arrêts du 28 mars 1995, Evans Medical et Macfarlan Smith (C-324/93, EU:C:1995:84, point 27) ; du 14 janvier 1997, Centro-Com (C-124/95, EU:C:1997:8, point 56), ainsi que du 21 décembre 2011, Air Transport Association of America e.a. (C-366/10, EU:C:2011:864, point 61).

82 — Voir, dans ce sens, arrêts du 14 janvier 1997, Centro-Com (C-124/95, EU:C:1997:8, point 61), ainsi que du 3 septembre 2008, Kadi et Al Barakaat International Foundation/Conseil et Commission (C-402/05 P et C-415/05 P, EU:C:2008:461, point 301).

83 — Arrêt du 28 mars 1995, Evans Medical et Macfarlan Smith (C-324/93, EU:C:1995:84, point 32).

84 — Arrêts du 2 août 1993, Levy (C-158/91, EU:C:1993:332, point 21) ; du 28 mars 1995, Evans Medical et Macfarlan Smith (C-324/93, EU:C:1995:84, point 29), ainsi que du 14 janvier 1997, Centro-Com (C-124/95, EU:C:1997:8, point 58).

85 — Arrêts du 14 septembre 1999, Commission/Belgique (C-170/98, EU:C:1999:411, point 42) ; du 4 juillet 2000, Commission/Portugal (C-62/98, EU:C:2000:358, point 49), et Commission/Portugal (C-84/98, EU:C:2000:359, point 58).



culturelle et de politique éducationnelle. En revanche, une telle exonération fiscale constitue une aide d'État interdite en vertu de l'article 107, paragraphe 1, TFUE dans la mesure où le bâtiment concerné est utilisé à des fins purement commerciales.

## **VI – Conclusion**

102. Eu égard aux explications qui précèdent, nous proposons à la Cour de répondre comme suit à la demande préjudicielle du Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n° 4 de Madrid (tribunal administratif au niveau provincial n° 4 de Madrid, Espagne) :

Une exonération de l'impôt sur les constructions, les installations et les ouvrages telle que celle dont bénéficie l'Église catholique en vertu de l'accord entre le Saint-Siège et l'État espagnol sur des questions économiques, du 3 janvier 1979, n'est pas contraire à l'interdiction des aides d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE dans la mesure où elle vise un bâtiment scolaire que l'Église catholique utilise pour assurer non pas des prestations d'enseignement à titre commercial, mais des prestations d'enseignement dans le cadre de sa mission sociale, culturelle et de politique éducationnelle.