



COMMISSION EUROPÉENNE

Bruxelles, le 19 mai 2016
sj.c(2016)2936207
ORIG: ES

À MONSIEUR LE PRÉSIDENT ET AUX MEMBRES
DE LA COUR DE JUSTICE DE L'UNION EUROPÉENNE

OBSERVATIONS ÉCRITES

déposées, conformément à l'article 23, deuxième alinéa, du protocole sur le statut de la Cour de justice de l'Union européenne, par la

COMMISSION EUROPÉENNE

représentée par M^{me} Petra NĚMEČKOVÁ, M^{me} Flavia TOMAT et M. Gustavo LUENGO, membres de son service juridique, en qualité d'agents, ayant élu domicile auprès de M^{me} Merete CLAUSEN, également membre de son service juridique, Bâtiment BECH, 5 rue A. Weicker, L-2721 Luxembourg, et consentant à la signification de tous les actes de procédure via e-Curia,

dans l'affaire C-74/16

ayant pour objet une demande adressée à la Cour de justice en application de l'article 267 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (ci-après le «TFUE») par le Juzgado Contencioso-Administrativo n° 4 de Madrid (Espagne) et tendant à obtenir, dans un litige pendant devant cette juridiction et opposant

LA CONGREGACIÓN DE ESCUELAS PÍAS PROVINCIA DE BETANIA

à

L'AYUNTAMIENTO DE GETAFE (MADRID),

une décision préjudicielle portant sur l'interprétation à donner à l'article 107, paragraphe 1, TFUE en ce qui concerne le refus d'une exonération fiscale en faveur de la Congregación de Escuelas Pías Provincia de Betania – PP Escolapios (Congrégation des écoles pies de la province de Betania – Frères piaristes).

Table des matières

I.	INTRODUCTION	3
II.	LES FAITS DU LITIGE AU PRINCIPAL	3
III.	CADRE JURIDIQUE	6
1.	LE CADRE JURIDIQUE NATIONAL ET SON EVOLUTION.....	6
	a) <i>Loi régissant les finances locales</i>	6
	b) <i>Accord sur des sujets économiques conclu entre l'État espagnol et le Saint-Siège le 3 janvier 1979</i>	7
	c) <i>Arrêté du ministère des finances du 5 juin 2001</i>	8
	d) <i>Arrêt de la chambre du contentieux administratif du Tribunal Supremo du 3 octobre 2003 (5899/1998).....</i>	9
	e) <i>Arrêté n° EHA/2814/2009 du 15 octobre 2009 (modifiant l'arrêté du 5 juin 2001). 10</i>	
	f) <i>Arrêt de la chambre du contentieux administratif du Tribunal Supremo du 19 novembre 2014 (402/2013).....</i>	11
2.	ACTES DE LA COMMISSION LIES A L'EXONERATION DE L'ICIO POUR LES ACTIVITES DE L'ÉGLISE CATHOLIQUE	13
IV.	ANALYSE	14
1.	INTRODUCTION.....	14
2.	SATISFACTION DES CONDITIONS POUR CONSTATER L'EXISTENCE D'UNE AIDE D'ÉTAT AU SENS DE L'ARTICLE 107, PARAGRAPHE 1, TFUE	16
	a) <i>Notion d'entreprise et d'activité économique</i>	16
	b) <i>Mesure imputable à l'État et aux ressources d'État</i>	20
	c) <i>Avantage sélectif conféré par la mesure</i>	22
	d) <i>Distorsion ou menace de distorsion de la concurrence et incidences sur les échanges entre États membres</i>	26
V.	CONCLUSION.....	27

La Commission européenne (ci-après la «Commission») a l'honneur de présenter les observations suivantes.

I. INTRODUCTION

1. En l'espèce, la Cour doit examiner si une exonération fiscale pour les constructions, les installations et les ouvrages réalisés par l'Église catholique dans des immeubles destinés à l'exercice d'activités économiques peut être considérée comme une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE.
2. À cet égard, la Commission estime que la question essentielle pour déterminer si une telle exonération fiscale relève de la notion d'aide d'État est de savoir si les constructions, les installations et les ouvrages réalisés par l'Église catholique sont destinés à l'exercice d'activités économiques. Tel serait le cas si ces ouvrages sont destinés à des immeubles de l'Église catholique où sont proposés des biens ou des services sur un marché donné soumis à la concurrence d'autres biens et services similaires. En revanche, si la finalité de ces activités n'est pas d'ordre économique, comme cela peut être le cas de l'utilisation de nouvelles installations dans une école publique ou, sous certaines conditions, subventionnée, l'exonération fiscale pour toutes les activités non économiques (y compris les activités strictement religieuses) ne relèverait pas de la notion d'aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE.
3. Avant de présenter ses observations détaillées sur la question posée, la Commission exposera ci-après les faits pertinents ainsi que le cadre réglementaire nécessaire pour déterminer les éléments d'interprétation pertinents afin de répondre à la question posée par la juridiction de renvoi.

II. LES FAITS DU LITIGE AU PRINCIPAL

4. L'ordonnance de renvoi décrit en détail la procédure suivie dans l'affaire pendante devant le Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n° 4 de Madrid (Tribunal du contentieux administratif n° 4 de Madrid). Afin de répondre à la question posée par la juridiction nationale, la Commission reproduit ci-après, de manière résumée, les faits pertinents qui ressortent de cette ordonnance.

5. La question de fond porte sur la contestation par la Congregación de Escuelas Pías Provincia de Betania (Comunidad de Casa de Escuelas Pías de Getafe – PP. Escolapios) [Congrégation des écoles pies de la province de Betania (Communauté des maisons des écoles pies de Getafe – Frères piaristes)] de la décision adoptée le 27 février 2014 par le chef de l'Órgano de Gestión Tributaria (bureau des recettes) de la municipalité de Getafe et rejetant la demande de la demanderesse en vue de l'exonération de l'Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ci-après l'«ICIO» – impôt sur les constructions, les installations et les ouvrages) et du remboursement des sommes indûment versées (23 730,41 EUR) pour les ouvrages de rénovation et d'extension du bâtiment indépendant de la salle de conférences de l'école «La Inmaculada», dont la demanderesse est propriétaire.
6. La demanderesse (à savoir la Congregación de Escuelas Pías Provincia de Betania) est inscrite au registre des entités religieuses auprès du ministère espagnol de la justice et bénéficie de l'accord sur des sujets économiques conclu entre l'État espagnol et le Saint-Siège le 3 janvier 1979 (ci-après l'«accord»). Le 4 mars 2011, la demanderesse a demandé un permis pour la rénovation et l'extension du bâtiment accueillant la salle de conférences de l'école, afin de le doter de 450 places assises, pour servir à des réunions, des cours, des conférences, etc. Ledit permis a été accordé le 28 avril 2011 et la demanderesse s'est acquittée de l'ICIO pour un montant de 23 730,41 EUR. Par la suite, la demanderesse a introduit une demande de remboursement des sommes indûment versées à hauteur de ce montant, considérant qu'elle était exonérée du paiement de cet impôt en application de l'article IV, paragraphe 1, point B), de l'accord, demande qui a été rejetée par décision du 6 novembre 2013. L'administration défenderesse a estimé que l'exonération prévue à l'article IV, paragraphe 1, point B), de l'accord ne s'appliquait pas, dès lors qu'il s'agissait d'une activité sans rapport avec les finalités religieuses de l'Église catholique. Cette décision, confirmée ensuite en instance de rétractation, fait l'objet de l'affaire au principal dans le cadre de laquelle la juridiction nationale pose la question à la Cour.
7. D'après l'ordonnance de la juridiction de renvoi, d'une part, la demanderesse estime que la somme versée au titre de l'ICIO n'était pas due, l'article IV, paragraphe 1, point B), de l'accord devant être interprété comme excluant l'Église catholique de l'application de cet impôt, indépendamment de l'utilisation du bâtiment en

question¹. D'autre part, la municipalité de Getafe estime qu'en application de l'arrêté n° EHA/2814/2009 du 15 octobre 2009, l'exonération de l'ICIO s'applique uniquement aux immeubles exonérés de l'Impuesto sobre Bienes Inmuebles (ci-après l'«IBI» – impôt sur les biens immobiliers) en raison de leur destination, c'est-à-dire les immeubles dans lesquels sont exercées des activités liées aux finalités propres de l'Église catholique (et non tous les immeubles dont celle-ci est propriétaire en général, et sans limitation aucune), et qu'en tout état de cause, compte tenu de l'importance de l'exercice, par l'Église catholique, d'activités économiques (écoles, hôpitaux, etc.), la question devrait être abordée du point de vue de l'éventuelle violation de la réglementation de l'Union (concrètement en matière d'aides d'État)².

8. À la lumière des arguments invoqués par les parties dans le litige au principal, la juridiction de renvoi a des doutes sur la question de savoir si l'exonération de l'ICIO en faveur de l'Église catholique indépendamment de l'exercice ou non d'une activité économique par celle-ci (en l'espèce, l'extension de la salle de conférences d'une école) pourrait être interprétée comme constituant une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE. À cet égard et par analogie, la juridiction de renvoi se réfère à l'arrêt de la Cour du 9 octobre 2014 dans l'affaire C-522/13, dans lequel la Cour a conclu que l'exonération d'un impôt communal (la taxe foncière) sur un terrain appartenant à l'État espagnol mais cédé à une entreprise publique exerçant des activités militaires (Navantia S.A.) en vue de l'utilisation de ce terrain comme chantier naval constituait une aide d'État, étant donné que cette entreprise publique «produit [...] des biens et des services pouvant faire l'objet d'échanges entre les États membres sur des marchés ouverts à la concurrence»³.
9. Compte tenu de ce qui précède, le 26 janvier 2016, le Juzgado de lo Contencioso-

¹ Voir arrêt de la chambre du contentieux administratif du Tribunal Supremo (Cour suprême) espagnol du 19 mars 2001 (1142/2000), dans lequel il est affirmé que «l'Église catholique est exonérée de l'impôt sur les constructions, les installations et les ouvrages», et arrêté du ministère des finances du 5 juin 2001, établissant que l'ICIO relève des impôts et taxes «visés à l'article IV, paragraphe 1, point B), de l'accord sur des sujets économiques conclu entre l'État espagnol et le Saint-Siège le 3 janvier 1979» (article 1^{er}) et 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'impôt sur les constructions, les installations et les ouvrages» (article 2).

² Voir ordonnance, section 3.

³ Arrêt du 9 octobre 2014, Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, point 56 et dispositif.

Administrativo n° 4 de Madrid a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour, conformément à l'article 267 TFUE, la question préjudicielle suivante:

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?

10. Cette ordonnance, déposée le 10 février 2016, a été inscrite au registre de la Cour le lendemain et a été notifiée à la Commission le 11 mars 2016.

III. CADRE JURIDIQUE

1. Le cadre juridique national et son évolution

a) Loi régissant les finances locales

11. La juridiction de renvoi observe que l'ICIO a été introduit en Espagne par la loi n° 39/1988 du 28 décembre 1988 régissant les finances locales en tant qu'«impôt indirect dont le fait imposable est la réalisation, sur le territoire municipal, de toute construction, installation ou ouvrage», cette définition de sa nature ayant été maintenue, sans changement, jusqu'à présent dans l'article 100, paragraphe 1, du décret royal législatif n° 2/2004 du 5 mars 2004⁴. Il s'agit d'un impôt indirect du point de vue économique (il frappe une manifestation indirecte de la capacité économique) et réel (il grève une manifestation de la richesse indépendamment de son titulaire).
12. L'article 100 du décret royal législatif n° 2/2004 du 5 mars 2004 approuvant le texte refondu de la loi régissant les finances locales⁵, qui intègre le texte de la loi n° 39/1988 du 28 décembre 1988, laquelle a introduit l'ICIO, est libellé comme suit:

Sous-section 5 - Impôt sur les constructions, les installations et les ouvrages

1. L'impôt sur les constructions, les installations et les ouvrages est un impôt indirect dont le fait imposable est la réalisation, sur le territoire municipal, de toute construction, installation ou ouvrage nécessitant l'obtention du permis de construire ou d'urbanisme correspondant, que ce permis ait été obtenu ou non, ou nécessitant la présentation d'une

⁴ Voir ordonnance, section 4 B).

⁵ Décret royal législatif n° 2/2004 du 5 mars 2004 approuvant le texte refondu de la loi régissant les finances locales, Journal officiel de l'État espagnol n° 59 du 9 mars 2004.

déclaration d'engagement de respect des règles applicables ou d'une communication préalable, à condition que la délivrance du permis ou l'activité de contrôle incombe à la municipalité d'imposition⁶.

b) Accord sur des sujets économiques conclu entre l'État espagnol et le Saint-Siège le 3 janvier 1979

13. L'article IV de l'accord sur des sujets économiques conclu entre l'État espagnol et le Saint-Siège le 3 janvier 1979, régissant les relations économiques entre les parties (ratifié par les Cortes Generales le 4 décembre 1979), dispose ce qui suit:

l. 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, de droit, des exonérations suivantes:

A) exonération totale et permanente de la Contribución Territorial Urbana (taxe territoriale urbaine) des immeubles suivants:

- 1) les temples et chapelles destinés au culte, leurs dépendances, les édifices et annexes destinés à l'activité pastorale;*
- 2) la résidence des évêques, des chanoines et des prêtres ayant charge d'âmes;*
- 3) les locaux destinés aux bureaux de la curie diocésaine et les bureaux paroissiaux;*
- 4) les séminaires d'enseignement du clergé diocésain et religieux et les universités ecclésiastiques, dans la mesure où ils dispensent particulièrement un enseignement ecclésiastique;*
- 5) les édifices destinés essentiellement aux maisons ou couvents des congrégations et ordres religieux et instituts de vie consacrée;*

B) exonération totale et permanente des impuestos reales o de producto (impôts réels ou sur 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;

C) exonération totale des droits de succession et des impôts sur les donations ou les legs dans la mesure où les biens ou les droits acquis sont destinés au culte, à l'entretien du clergé, à l'apostolat sacré ou à l'exercice de la charité;

D) exonération des contributions spéciales et de la tasa de equivalencia (taxe d'équivalence), dans la mesure où les biens énumérés au point A du présent article pourraient y être soumis.

⁶ En vertu de la sous-section 5, paragraphe 2, «[e]st exonérée de l'impôt la réalisation de toute construction, installation ou ouvrage dont sont propriétaires l'État, les communautés autonomes ou des pouvoirs locaux qui est soumise à l'impôt, pour autant que la construction, l'installation ou l'ouvrage soit directement destiné à des routes, à des voies ferrées, à des ports, à des aéroports, à des ouvrages hydrauliques ou à l'assainissement de la population et de ses eaux usées, même si la gestion est confiée à des entités autonomes, qu'il s'agisse de travaux d'investissement neufs ou de préservation».

14. L'article VI de l'accord est, quant à lui, libellé comme suit:

Le Saint-Siège et le gouvernement espagnol s'efforcent 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.

15. La juridiction de renvoi considère que l'on ne saurait déduire de manière non équivoque de l'article IV, paragraphe 1, point B), de l'accord que l'exercice d'activités économiques par l'Église catholique est exonéré de l'impôt. Toutefois, la juridiction de renvoi relève à cet égard que le Tribunal Supremo a conclu, par arrêt du 19 mars 2001 (1142/2000) dans une affaire dans laquelle il s'agissait d'apprécier la construction de logements «destinés à des activités apostoliques», que «l'Église catholique est exonérée de l'ICIO» dès lors que c'est un impôt réel sur le revenu et qu'il doit donc être considéré comme relevant de l'article IV, paragraphe 1, point B), de l'accord, sans que son exonération soit affectée par l'exception prévue au deuxième alinéa de ce point, dans la mesure où «il ne s'agit pas de revenus que la paroisse tirera de l'exploitation des logements construits, pas plus qu'il ne s'agit de revenus de capital ni de revenus soumis à une rétention à la source»⁷.

c) Arrêté du ministère des finances du 5 juin 2001⁸

16. Ensuite, par l'arrêté du ministère des finances du 5 juin 2001, le gouvernement espagnol a également déclaré que l'ICIO «relève des impôts réels ou sur la production visés à l'article IV, paragraphe 1, point B), de l'accord sur des sujets économiques conclu entre l'État espagnol et le Saint-Siège le 3 janvier 1979» et que «[l]e 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'impôt sur les constructions, les installations et les ouvrages pour tous les immeubles qui sont exonérés de la taxe territoriale urbaine (actuellement, l'impôt sur les biens immobiliers)».
17. Nous résumons ci-après les aspects pertinents de l'arrêté du ministère des finances du 5 juin 2001:

⁷ Voir ordonnance, section 4 C).

⁸ 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, point B), de l'accord sur des sujets économiques conclu entre l'État espagnol et le Saint-Siège le 3 janvier 1979, Journal officiel de l'État espagnol n° 144 du 16 juin 2001.

[...] Considérant que les impôts réels sont ceux dont la condition de fait est définie sans lien avec une personne spécifique, et à la lumière du critère du Tribunal Supremo, exprimé dans ses arrêts du 17 mai 1999 et des 19 et 31 mars 2001, concernant le caractère réel de l'impôt sur les constructions, les installations et les ouvrages, ainsi que des principes consacrés par l'accord sur des sujets économiques conclu entre l'État espagnol et le Saint-Siège et de l'esprit dudit accord,

Le ministère des finances, dans le cadre de la volonté convenue entre les deux parties, exprimée au sein de la Commission technique Église catholique-État pour les sujets économiques, et en accord avec le Conseil d'État, arrête:

Article premier - L'impôt sur les constructions, les installations et les ouvrages régi par les articles 101 à 104 de la loi n° 39/1988 du 28 décembre 1988 régissant les finances locales relève des impôts réels ou sur la production visés à l'article IV, paragraphe 1, point B), de l'accord sur des sujets économiques conclu entre l'État espagnol et le Saint-Siège le 3 janvier 1979.

Article 2 - 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'impôt sur les constructions, les installations et les ouvrages.

18. Ainsi que le précise la juridiction de renvoi, cet arrêté déclarait l'exonération totale et permanente de l'ICIO sans limitation aucune, indépendamment des activités entrepreneuriales exercées par l'Église catholique en ce qui concerne les constructions, installations et ouvrages réalisés.

d) Arrêt de la chambre du contentieux administratif du Tribunal Supremo du 3 octobre 2003 (5899/1998)

19. Néanmoins, la question de savoir si l'ICIO s'appliquait également aux activités qui n'étaient pas strictement religieuses a été de nouveau interprétée par le Tribunal Supremo dans son arrêt du 3 octobre 2003 (5899/1998) dans une affaire concernant une activité entrepreneuriale de l'Église catholique (il s'agissait d'un hôpital qui avait conclu des accords d'assistance sanitaire avec des assurances privées, en concurrence sur le marché avec d'autres établissements hospitaliers ou de santé): le Tribunal Supremo espagnol a confirmé que l'exonération prévue au deuxième alinéa de l'article IV, paragraphe 1, point B), de l'accord susmentionné ne s'appliquait pas aux revenus dérivés d'activités économiques⁹.

⁹ Voir ordonnance, section 4 D).

e) Arrêté n° EHA/2814/2009 du 15 octobre 2009 (modifiant l'arrêté du 5 juin 2001)¹⁰

20. Postérieurement à cet arrêt, l'arrêté n° EHA/2814/2009 du 15 octobre 2009 modifiant l'arrêté du 5 juin 2001 a établi, dans le même ordre d'idée, que l'exonération de l'ICIO en faveur de l'Église catholique couvrait seulement les installations, constructions et ouvrages réalisés dans des immeubles qui, quant à eux, étaient exonérés de l'IBI en application de l'article IV, paragraphe 1, point A), de l'accord, c'est-à-dire ceux destinés à des fins exclusivement religieuses¹¹.
21. Nous résumons ci-après les aspects pertinents de cet arrêté:

L'accord sur des sujets économiques conclu entre l'État espagnol et le Saint-Siège le 3 janvier 1979 reconnaît, en son article IV, paragraphe 1, point B), l'exonération totale et permanente des impôts réels ou sur la production, relatifs tant au revenu qu'au patrimoine. [...] [T]elle qu'interprétée dans l'arrêté du ministère des finances du 5 juin 2001, cette exonération s'applique à l'impôt sur les constructions, les installations et les ouvrages étant donné que, dans ses arrêts du 17 mai 1999, des 19 et 31 mars 2001 (ce dernier arrêt ayant été rendu dans le cadre d'un pourvoi dans l'intérêt de la loi) et du 3 octobre 2003, le Tribunal Supremo a reconnu le caractère réel de l'impôt sur les constructions, les installations et les ouvrages, tout en statuant 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'impôt sur les constructions, les installations et les ouvrages.

Néanmoins, il est jugé nécessaire d'harmoniser le contenu de l'exonération de l'impôt sur les biens immobiliers pour les immeubles de l'Église catholique et le contenu de l'exonération de l'impôt sur les constructions, les installations et les ouvrages pour les constructions, installations et ouvrages réalisés dans lesdits immeubles. Il est certain qu'il ne paraît pas logique que, dans un immeuble qui n'est pas exonéré de l'impôt sur les biens immobiliers en ce qu'il n'a pour destination aucune de celles exigées par l'article IV, paragraphe 1, point A), de l'accord, les ouvrages qui sont réalisés en son sein bénéficient, eux, de l'exonération de l'impôt sur les constructions, les installations et les ouvrages, exonération qui s'applique conformément aux dispositions de l'article IV, paragraphe 1, point B), de l'accord, telles qu'interprétées dans l'arrêté du ministère des finances du 5 juin 2001.

Ainsi, l'article IV, paragraphe 1, point A), de l'accord sur des sujets économiques conclu entre l'État espagnol et le Saint-Siège prévoit l'exonération totale et permanente de la taxe

¹⁰ Arrêté n° EHA/2814/2009 du 15 octobre 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, point B), de l'accord sur des sujets économiques conclu entre l'État espagnol et le Saint-Siège le 3 janvier 1979, Journal officiel de l'État espagnol n° 254 du 21 octobre 2009.

¹¹ Voir ordonnance, section 4 E).

territoriale urbaine (actuellement, l'impôt sur les biens immobiliers) des immeubles suivants: les temples et chapelles destinés au culte, leurs dépendances, les édifices et annexes destinés à l'activité pastorale; la résidence des évêques, des chanoines et des prêtres ayant charge d'âmes; les locaux destinés aux bureaux de la curie diocésaine et les bureaux paroissiaux; les séminaires d'enseignement du clergé diocésain et religieux et les universités ecclésiastiques, dans la mesure où ils dispensent particulièrement un enseignement ecclésiastique; et les édifices destinés essentiellement aux maisons ou couvents des congrégations et ordres religieux et instituts de vie consacrée.

Compte tenu de ce qui précède, l'article 2 de l'arrêté du ministère des finances du 5 juin 2001 [...] est modifié comme suit:

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'impôt sur les constructions, les installations et les ouvrages pour tous les immeubles qui sont exonérés de la taxe territoriale urbaine (actuellement, l'impôt sur les biens immobiliers).

f) Arrêt de la chambre du contentieux administratif du Tribunal Supremo du 19 novembre 2014 (402/2013)

22. Toutefois, par l'arrêt du 9 décembre 2013, l'Audiencia Nacional a annulé l'arrêté n° EHA/2814/2009 au motif qu'il restreignait les dispositions de l'article IV, paragraphe 1, point B) (en limitant l'exonération de l'ICIO) et violait l'article VI de l'accord sur des sujets économiques conclu entre l'État espagnol et le Saint-Siège le 3 janvier 1979, en vertu duquel «[l]e Saint-Siège et le gouvernement espagnol s'efforcent 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». En effet, le juge a déclaré qu'il n'avait connaissance d'aucune négociation ni d'aucun contact, et a fortiori d'aucun accord, entre l'État espagnol et le Saint-Siège à cet effet. Cette annulation a été confirmée par le Tribunal Supremo dans son arrêt du 19 novembre 2014 (402/2013) pour des raisons similaires. Le Tribunal Supremo a considéré que l'arrêté de 2009 réduisait la portée de l'exonération prévue par l'accord, ce qui n'était pas le cas de l'arrêté de 2001.

23. Le Tribunal Supremo a annulé l'arrêté n° EHA/2814/2009 sur la base du raisonnement suivant:

6. - Dans l'exposé des motifs de l'arrêté dont la légalité est contestée, il est indiqué ce qui suit: Néanmoins, il est jugé nécessaire d'harmoniser le contenu de l'exonération de l'impôt sur les biens immobiliers pour les immeubles de l'Église catholique et le contenu de

l'exonération de l'impôt sur les constructions, les installations et les ouvrages pour les constructions, installations et ouvrages réalisés dans lesdits immeubles. Il est certain qu'il ne paraît pas logique que, dans un immeuble qui n'est pas exonéré de l'impôt sur les biens immobiliers en ce qu'il n'a pour destination aucune de celles exigées par l'article IV, paragraphe 1, point A), de l'accord, les ouvrages qui sont réalisés en son sein bénéficient, eux, de l'exonération de l'impôt sur les constructions, les installations et les ouvrages, exonération qui s'applique conformément aux dispositions de l'article IV, paragraphe 1, point B), de l'accord, telles qu'interprétées dans l'arrêté du ministère des finances du 5 juin 2001.

Toutefois, l'assimilation qui est faite entre l'impôt sur les biens immobiliers (IBI) et l'impôt réel (ICIO) est assurément erronée, car il est évident que, comme le soutient le juge qui pose la présente question, même si l'IBI est un impôt réel [et, dès lors, tout immeuble exonéré de cet impôt l'est aussi des autres impôts réels visés à l'article IV, paragraphe 1, point A), de l'accord], tous les biens immobiliers exonérés de l'ICIO ou de tout autre impôt réel ne sont pas nécessairement exonérés de l'IBI. Ainsi, l'article IV, paragraphe 1, point A), de l'accord énumère une série d'immeubles bénéficiant d'une exonération totale et permanente de la taxe territoriale urbaine avec des conditions et exceptions spécifiques, tandis que les points B), C) et D) de l'article IV, paragraphe 1, de l'accord prévoient, respectivement, l'exonération totale et permanente des impôts réels ou sur la production, relatifs tant au revenu qu'au patrimoine; l'exonération totale des droits de succession et des impôts sur les donations ou les legs; et, enfin, l'exonération des contributions spéciales et de la taxe d'équivalence, dans chaque cas selon les limitations et les exceptions spécifiées. Cela démontre la possibilité de l'existence de chacune de ces exonérations prises isolément, dont l'ICIO, pour autant que les conditions prévues pour chacune d'entre elles et les limitations indiquées soient respectées, sans que l'exonération préalable de l'IBI constitue une condition nécessaire à cette fin.

Le Tribunal Supremo était déjà arrivé à cette conclusion dans son arrêt du 31 mars 2001 rendu dans le cadre d'un pourvoi dans l'intérêt de la loi n° 5899/1988 (et, ensuite, dans son arrêt du 3 octobre 2003), lequel a servi de base, notamment, à l'arrêté du ministère des finances du 5 juin 2001 et indiquait littéralement, entre autres, ce qui suit: «Par conséquent, l'ICIO tel que défini en tant qu'impôt indirect dans la loi régissant les finances locales est, par sa nature même, un impôt réel et objectif, qui grève des "objets isolés" (la construction, l'installation ou l'ouvrage) sur le territoire sur lequel ces objets se trouvent, indépendamment des personnes destinataires de ces objets. [...] À plus forte raison, si le résultat de la construction, de l'installation ou de l'ouvrage (à savoir l'immeuble) est exonéré de l'impôt sur les biens immobiliers au motif que ce dernier est considéré, expressément et indubitablement, comme un impôt réel relevant dès lors de l'article IV, paragraphe 1, point B), de l'accord du 3 janvier 1979 – ce qu'aucune partie ne conteste –, il est évident qu'il doit en toute logique et nécessairement, être aussi exonéré de l'ICIO en cause.»

Par conséquent, il y a lieu de considérer de manière incontestable que tous les biens immobiliers exonérés de l'IBI sont aussi exonérés de l'ICIO, tandis que le contraire n'est pas nécessairement vrai; autrement dit, un immeuble exonéré de l'ICIO n'est pas nécessairement exonéré de l'IBI. Dès lors, de l'avis de la chambre de céans, il est clair qu'en introduisant, par l'arrêté n° EHA/2814/2009 du 15 octobre 2009, l'«interprétation» selon laquelle le Saint-Siège et les autres entités religieuses bénéficient d'une exonération

totale et permanente de l'impôt sur les constructions, les installations et les ouvrages «pour tous les immeubles qui sont exonérés de la taxe territoriale urbaine (actuellement, l'impôt sur les biens immobiliers)», le ministère des finances a introduit une innovation réelle, comme cela lui est reproché, en restreignant les dispositions de l'article IV, paragraphe 1, point B), de l'accord sur des sujets économiques conclu entre l'État espagnol et le Saint-Siège le 3 janvier 1979, étant donné qu'il limite l'exonération qui y est prévue, de même que les dispositions de l'arrêté du même ministère des finances du 5 juin 2001 précisant ledit accord.

Il convient d'ajouter que cette interprétation viole également l'article VI de l'accord en question, en vertu duquel «[l]e Saint-Siège et le gouvernement espagnol s'efforcent 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». En effet, on n'a connaissance d'aucune négociation ni d'aucun contact, et a fortiori d'aucun accord, entre l'État espagnol et le Saint-Siège à cet effet.

2. Actes de la Commission liés à l'exonération de l'ICIO pour les activités de l'Église catholique

24. Enfin, la juridiction de renvoi se réfère aux réponses à une série de questions posées par plusieurs députés au Parlement européen en 2006 et 2007, selon lesquelles la Commission considérait que *«les institutions religieuses ne peuvent être exonérées du paiement de l'ICIO pour ce qui concerne leurs activités économiques et commerciales»*. Si, dans un premier temps, la Commission a considéré que l'exonération de l'ICIO était limitée aux activités purement religieuses, sans s'appliquer aux «entreprises» au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, elle a confirmé qu'elle avait des raisons de penser que l'exonération de l'ICIO allait au-delà des activités purement religieuses et a ouvert une procédure de coopération avec l'État espagnol afin de clarifier cette question¹². À cet égard, la Commission a donc demandé les éclaircissements nécessaires aux autorités espagnoles par sa lettre du 9 juillet 2007, par laquelle elle a engagé la procédure de coopération en ce qui concerne la possibilité d'une aide existante conformément à l'article 17, paragraphe 2, du règlement (CE) n° 659/1999¹³. C'est dans le cadre de cette procédure que les autorités espagnoles ont publié l'arrêté n° EHA/2814/2009, par lequel la portée de l'exonération de l'ICIO a été assimilée à celle de l'exonération de l'impôt sur les biens immobiliers (IBI), clairement limité aux immeubles utilisés

¹² Voir ordonnance, section 5 B).

¹³ Affaire SA.22829, Espagne - Exonération fiscale en faveur des institutions catholiques espagnoles (E 2/2007).

à des fins strictement religieuses (voir points 20 et 21 ci-dessus)¹⁴. En effet, c'est la modification du texte de l'arrêté du ministère des finances du 5 juin 2001 (sur la base duquel une exonération totale et permanente de l'ICIO pour les constructions, les installations et les ouvrages réalisés par l'Église catholique, que ce soit à des fins religieuses ou économiques, était apparemment octroyée) au moyen de l'arrêté n° EHA/2814/2009 qui a dissipé les doutes de la Commission quant à l'existence d'une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE.

IV. ANALYSE

1. Introduction

25. La juridiction de renvoi demande à la Cour si l'exonération fiscale de l'impôt sur les constructions, les installations et les ouvrages (ICIO) dont bénéficierait l'Église catholique pour des constructions, installations et ouvrages réalisés dans des immeubles destinés à l'exercice d'activités économiques est contraire à l'article 107 TFUE.
26. À titre liminaire, la Commission signale que les informations figurant dans l'ordonnance de la juridiction de renvoi n'indiquent pas clairement si la législation espagnole, telle qu'elle a été élaborée et interprétée par les différents organes de l'État (y compris ses instances judiciaires), prévoit pour l'Église catholique une exonération de l'ICIO sans limitation aucune, ou si cette exonération ne s'applique pas aux activités économiques exercées par l'Église catholique¹⁵. Compte tenu de ce qui a été exposé ci-dessus, il semblerait qu'en l'état actuel de la législation espagnole (essentiellement à la lumière de l'arrêt du Tribunal Supremo du 19 novembre 2014), l'exonération totale et permanente prévue à l'article IV, paragraphe 1, point B), de l'accord sur des sujets économiques conclu entre l'État espagnol et le Saint-Siège le 3 janvier 1979 en ce qui concerne les impôts réels engloberait l'ICIO. En d'autres termes, les constructions, les installations et les ouvrages réalisés par l'Église catholique seraient exonérés de l'ICIO, et ce indépendamment de leur destination.

¹⁴ Voir réponses de la Commission européenne aux questions parlementaires P-5490/2012 et P-5870/2012.

¹⁵ Voir, en ce sens, arrêts du Tribunal Supremo du 19 mars 2001 et du 3 octobre 2003, précités.

27. De manière préliminaire, la Commission rappelle que, selon une jurisprudence constante, s'il n'appartient pas à la Cour de se prononcer, dans le cadre de la procédure préjudicielle, sur la compatibilité de dispositions du droit national avec les règles de droit de l'Union, la Cour est compétente pour fournir à la juridiction de renvoi tous les éléments d'interprétation relevant du droit de l'Union qui peuvent permettre à celle-ci d'apprécier une telle conformité pour le jugement de l'affaire dont elle est saisie¹⁶.
28. En l'espèce, la juridiction de renvoi souhaite connaître le point de vue de la Cour dans le cadre d'une affaire dans laquelle ladite juridiction doit déterminer si l'ICIO était dû ou non pour les ouvrages de rénovation et d'extension du bâtiment indépendant de la salle de conférences de l'école «La Inmaculada», dont la Congregación de Escuelas Pías Provincia de Betania (une entité de l'Église catholique) est propriétaire. À cet égard, si la Cour estime que l'exonération de l'ICIO pour le cas concret dans lequel l'assujetti exercerait des activités économiques relève de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, la juridiction de renvoi tiendra compte de cette considération pour interpréter son droit national conformément à la réglementation de l'Union. Par conséquent, la Commission estime que la Cour peut déduire les questions qui se rapportent à l'interprétation du droit de l'Union¹⁷ et fournir à la juridiction nationale tous les éléments d'interprétation relevant du droit de l'Union qui peuvent lui être utiles pour le jugement de l'affaire dont elle est saisie¹⁸.
29. En l'espèce, on peut comprendre que, par la question préjudicielle posée, il est demandé à la Cour, en substance, d'interpréter l'article 107, paragraphe 1, TFUE pour répondre à la question de savoir si une exonération fiscale de l'ICIO en faveur d'une entité appartenant à l'Église catholique pour des ouvrages réalisés dans des immeubles destinés à l'exercice d'activités qui n'ont pas de finalité strictement

¹⁶ Voir, entres autres, arrêt du 26 janvier 2010, *Transportes Urbanos*, C-118/08, EU:C:2010:39, point 23.

¹⁷ Voir arrêts du 4 février 1965, *Albatros*, C-20/64, EU:C:1965:8; du 15 juillet 1964, *Costa/E.N.E.L.*, C-6/64, EU:C:1964:66; et du 30 juin 1966, *Vaassen-Goebbels*, C-61/65, EU:C:1966:39.

¹⁸ Voir arrêts du 15 décembre 1993, *Hünermund et autres*, C-292/92, EU:C:1993:932, point 8; du 3 mai 2001, *Verdonck et autres*, C-28/99, EU:C:2001:238, point 28; du 12 juillet 2001, *Ordine degli Architetti et autres*, C-399/98, EU:C:2001:401, point 48; et du 27 novembre 2001, *Lombardini et Mantovani*, C-285/99 et C-286/99, EU:C:2001:640, point 27.

religieuse (en l'espèce, des activités dans le secteur de l'éducation, par l'intermédiaire d'une école) pourrait constituer une aide d'État.

30. La Commission examinera ci-après les éléments de la notion d'aide d'État qui sont pertinents pour le cas d'espèce, tels qu'énoncés à l'article 107, paragraphe 1, TFUE.

2. Satisfaction des conditions pour constater l'existence d'une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE

31. En vertu de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, «[s]auf 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».

32. Ainsi, l'article 107, paragraphe 1, TFUE ne s'applique qu'aux aides accordées à des «entreprises», à savoir à des entités qui exercent une activité économique. Pour tomber sous le coup de la notion d'aide d'État, la mesure à l'examen doit:

- être accordée par l'État et au moyen de ressources d'État;
- favoriser certaines entreprises ou la production de certains biens;
- fausser ou menacer de fausser la concurrence, et
- affecter les échanges entre États membres.

33. Les critères établis à l'article 107, paragraphe 1, TFUE sont cumulatifs. Aussi la mesure à l'examen constitue-t-elle une aide d'État au sens du traité si toutes les conditions susmentionnées sont remplies. La Commission examinera ci-après chacun de ces éléments à la lumière de la question posée.

a) Notion d'entreprise et d'activité économique

34. Selon une jurisprudence constante de la Cour, une entreprise est une entité exerçant une activité économique, indépendamment de son statut juridique et de son mode de financement¹⁹. Dès lors, la question de savoir si une entité particulière constitue une entreprise ou non dépend entièrement de la nature de ses activités.

35. Pour clarifier la distinction entre activités économiques et activités non

¹⁹ Voir arrêt du 12 septembre 2000, Pavlov et autres, C-180/98 à C-184/98, EU:C:2000:428, point 74.

économiques, la Cour a jugé de façon constante que constitue une activité économique toute activité consistant à offrir des biens ou des services sur un marché donné²⁰. Toutefois, la distinction entre activités économiques et activités non économiques est fonction des choix politiques et de l'évolution économique de l'État membre considéré. La question de savoir s'il existe un marché pour des services déterminés peut dépendre de la manière dont ces services sont organisés dans l'État membre concerné²¹. Par exemple, les activités liées à l'exercice de l'autorité publique²² et les régimes publics dans le domaine de la sécurité sociale²³ ou des soins de santé ont été considérés comme des activités non économiques²⁴.

36. En ce qui concerne les activités exercées par l'Église catholique en tant que telle, la Commission signale que, selon une jurisprudence constante, la notion d'*entreprise* comprend toute entité exerçant une activité économique, indépendamment du statut juridique de cette entité et de son mode de financement²⁵. Dès lors, la question de savoir si une entité particulière constitue une entreprise ou non dépend entièrement de la nature de ses activités. Le statut juridique d'une entité donnée n'est pas déterminant aux fins de l'article 107, paragraphe 1, TFUE. Le seul critère pertinent à cet égard est le fait que l'entité concernée exerce ou non une activité économique. En outre, la qualification d'entreprise est toujours liée à une activité bien précise. Une entité exerçant à la fois des activités économiques et des activités qui ne le sont pas doit être considérée comme une entreprise uniquement en ce qui concerne les premières activités.

37. Compte tenu de ce qui précède, dès lors qu'elles exercent certaines activités économiques, l'Église catholique et ses entités peuvent relever de la notion

²⁰ Voir arrêts du 16 juin 1987, *Commission/Italie*, C-118/85, EU:C:1987:283, point 7; du 18 juin 1998, *Commission/Italie*, C-35/96, EU:C:1998:303, point 36; et du 12 septembre 2000, *Pavlov et autres*, C-180/98 à C-184/98, EU:C:2000:428, point 75.

²¹ Voir arrêt du 17 février 1993, *Poucet et Pistre*, C-159/91 et C-160/91, EU:C:1993:63, points 16 à 20.

²² Voir arrêts du 19 janvier 1994, *SAT/Eurocontrol*, C-364/92, EU:C:1994:7, point 27; et du 26 mars 2009, *Selex Sistemi Integrati/Commission*, C-113/07 P, EU:C:2009:191, point 71.

²³ Voir, en général, arrêts du 17 février 1993, *Poucet et Pistre*, C-159/91 et C-160/91, EU:C:1993:63; et du 22 janvier 2002, *Cisal et INAIL*, C-218/00, EU:C:2002:36.

²⁴ Voir arrêts du 4 mars 2003, *FENIN*, T-319/99, EU:T:2003:50, Rec. p. II-357; et du 11 juillet 2006, *FENIN*, C-205/03 P, EU:C:2006:453, Rec. p. I-6295, points 25 à 28.

²⁵ Voir, entre autres, arrêts du 23 avril 1991, *Höfner*, C-41/90, EU:C:1991:161, point 21; et du 10 janvier 2006, *Cassa di Risparmio di Firenze*, C-222/04, EU:C:2006:8, points 107 et suivants.

d'entreprise au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE pour ce qui est de ces activités.

38. Or, en ce qui concerne les activités éducatives, selon la jurisprudence, l'enseignement public organisé dans le cadre du système d'enseignement public financé et supervisé par l'État peut être considéré comme une activité non économique. La Cour a jugé que, *«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'entendait pas s'engager dans des activités rémunérées, mais accomplissait sa mission dans les domaines social, culturel et éducatif envers sa population»*²⁶. Selon la même jurisprudence, la nature non économique de l'enseignement public n'est, en principe, pas affectée par le fait que les élèves ou leurs parents sont parfois obligés de payer certaines redevances ou frais de scolarité en vue de contribuer aux frais de fonctionnement du système. Ces contributions financières ne couvrent souvent qu'une partie des coûts réels du service et ne peuvent donc pas être considérées comme une rémunération pour le service fourni. Elles n'ont donc aucune incidence sur la nature non économique d'un service d'enseignement général principalement financé par le budget public. L'enseignement public organisé dans le cadre du système d'enseignement public financé et supervisé par l'État peut être considéré comme une activité non économique.
39. La Commission a estimé que les activités didactiques sont exercées selon des modalités non commerciales si elles satisfont à certaines conditions spécifiques. Ainsi, l'activité doit être de qualité comparable à celle de l'enseignement public et l'école doit pratiquer une politique d'inscription non discriminatoire à l'égard des élèves. L'école doit en outre accueillir les élèves présentant un handicap, appliquer les conventions collectives, disposer de structures adaptées aux normes applicables et prévoir la publication de ses comptes²⁷.

²⁶ Voir arrêt du 11 septembre 2007, Commission/Allemagne, C-318/05, EU:C:2007:495, point 68.

²⁷ Voir décision de la Commission du 19 décembre 2012 concernant l'aide d'État SA.20829 [C 26/2010, ex NN 43/2010 (ex CP 71/2006)] – Régime concernant l'exonération de la taxe municipale sur les biens immobiliers utilisés à des fins spécifiques accordée aux entités non commerciales mis à exécution par l'Italie, JO L 166/24 du 18 juin 2013.

40. À cet égard, la Commission rappelle que, conformément à la jurisprudence²⁸, les 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 ne constituent pas une activité économique. Par conséquent, les services d'enseignement public doivent être distingués des services qui sont essentiellement financés par les parents ou les élèves ou encore par des recettes commerciales. À titre d'exemple, l'enseignement supérieur entièrement financé par les étudiants relève assurément de cette dernière catégorie. Dans certains États membres, les établissements publics peuvent également proposer des services d'enseignement qui, en raison de leur nature, de leur structure de financement et de l'existence d'une offre privée concurrente, doivent être considérés comme des activités économiques.
41. Ainsi qu'il ressort du dossier transmis par la juridiction de renvoi, l'ouvrage d'extension du bâtiment soumis à l'ICIO a pour objet la rénovation et l'extension du bâtiment de la salle de conférences de l'école «La Inmaculada» afin de le doter d'au moins 450 places assises, pour l'organisation de réunions d'information aux parents, de cours, de conférences, d'événements institutionnels tels que les remises des diplômes, de projections audiovisuelles, etc. Il ressort également du dossier transmis que la majorité des bâtiments de l'école «La Inmaculada» sont destinés à l'enseignement subventionné (75 %), tandis que les autres bâtiments sont destinés à la congrégation religieuse²⁹.
42. À cet égard, il appartiendrait à la juridiction de renvoi de déterminer si l'ouvrage en question s'inscrit dans le cadre d'activités subventionnées menées par l'école «La Inmaculada» ou si, au contraire, la rénovation de la salle en cause est destinée à d'autres fins, telles que la location de ladite salle pour d'autres types d'activités en échange d'une rémunération. La Commission estime que c'est uniquement dans ce

²⁸ Voir arrêts du 27 septembre 1988, Humbel et Edel, C-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; et du 11 septembre 2007, Schwarz, C-76/05, EU:C:2007:492, point 39. Voir, également, arrêt de la Cour de l'AELE du 21 février 2008 dans l'affaire E-5/07, Private Barnehagers Landsforbund/Autorité de surveillance de l'AELE, points 80 à 83.

²⁹ Voir rapport du technicien municipal du cadastre du 4 novembre 2010, selon lequel seuls 16,77 % de la superficie de l'école en question sont utilisés par la congrégation religieuse. À cet égard, la Commission regrette que le mémoire du Conseil national de l'ordre des ingénieurs de l'ICAI présentant le projet d'ouvrage en question ne soit pas complet dans le dossier national transmis à la Cour.

dernier cas, et à supposer que cette activité commerciale ne soit pas purement accessoire (en excluant donc les activités connexes qui sont directement liées au fonctionnement de l'école ou étroitement liées à sa principale utilisation non économique), que l'exonération de l'ICIO pour l'ouvrage en question serait liée à une activité économique, pour autant que l'activité d'enseignement subventionné relève de l'enseignement public et ne constitue pas une activité économique.

43. De manière plus générale, la Commission estime que, pour déterminer si l'exonération de l'ICIO en faveur de l'Église catholique relève de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, il est essentiel de déterminer la destination (économique ou non) des constructions, installations et ouvrages normalement soumis à l'impôt. Les activités non économiques, telles que les prestations de services d'enseignement, d'assistance sociale, etc., pour lesquelles il est manifeste qu'il n'existe aucune situation de concurrence avec d'autres secteurs fournissant des biens ou des services analogues sur le même marché seraient exclues du champ d'application de l'article 107, paragraphe 1, TFUE.
44. Par conséquent, selon la Commission, interpréter l'exonération prévue à l'article IV, paragraphe 1, point B), de l'accord en ce sens que l'ICIO ne s'applique pas aux constructions, installations et ouvrages réalisés dans des immeubles appartenant à l'Église catholique, indépendamment de la destination de ces immeubles, *pourrait* signifier que le critère d'«entreprise exerçant une activité économique sur le marché» est rempli. En revanche, si l'exonération de l'ICIO est limitée aux cas dans lesquels l'immeuble est destiné à des activités purement religieuses ou non économiques, la Commission estime que cette exonération ne relèverait pas de l'article 107, paragraphe 1, TFUE.

b) Mesure imputable à l'État et aux ressources d'État

45. L'imputabilité à l'État d'une mesure d'exonération fiscale ne fait aucun doute. L'ICIO est un impôt local régi par l'article 100, paragraphe 1, de la loi régissant les finances locales et dont le fait imposable est la réalisation, sur le territoire municipal, de toute construction, installation ou ouvrage nécessitant l'obtention du permis de construire ou d'urbanisme correspondant, que ce permis ait été obtenu ou non, ou nécessitant la présentation d'une déclaration d'engagement de respect des règles applicables ou d'une communication préalable, à condition que la délivrance

du permis ou l'activité de contrôle incombe à la municipalité d'imposition.

46. Une diminution des recettes fiscales de l'État en vertu d'une exonération ou d'une réduction fiscale équivaut à la consommation de ressources d'État. Ce critère s'applique également aux aides accordées par des entités régionales ou locales des États membres³⁰.
47. Par conséquent, une exonération de l'ICIO est imputable à l'État et constitue des ressources d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE.
48. Compte tenu de ce qui précède, on pourrait se demander si l'exonération de l'ICIO en tant qu'impôt réel résulte de l'article IV, paragraphe 1, point B), de l'accord sur des sujets économiques conclu entre l'État espagnol et le Saint-Siège le 3 janvier 1979 ou de la réglementation nationale. À cet égard, il convient de rappeler que l'article VI de l'accord est libellé comme suit: «*Le Saint-Siège et le gouvernement espagnol s'efforcent 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*» (soulignement et caractères gras ajoutés). Il semble que l'État espagnol ait exercé le pouvoir discrétionnaire ainsi prévu, du moins lors de l'adoption de l'arrêté du ministère des finances du 5 juin 2001, qui le mentionne expressément. En effet, l'exposé des motifs dudit arrêté indique expressément que «*le ministère des finances, dans le cadre de la volonté convenue entre les deux parties, exprimée au sein de la Commission technique Église catholique-État pour les sujets économiques, et en accord avec le Conseil d'État, arrête*» que l'ICIO est un impôt réel ou sur la production qui relève de l'article IV, paragraphe 1, point B), de l'accord et que l'Église catholique bénéficie d'une exonération totale et permanente de cet impôt.
49. On peut conclure de ce qui précède qu'en tout état de cause, au cours de l'année 2001 (c'est-à-dire après son adhésion à l'Union européenne), l'État espagnol a exercé son pouvoir discrétionnaire lors des négociations prévues par l'accord pour octroyer l'exonération de l'ICIO à l'examen; cette exonération serait dès lors imputable à l'État.

³⁰ Voir arrêts du 14 octobre 1987, Allemagne/Commission, C-248/84, EU:C:1987:437, point 17; et du 6 septembre 2006, Portugal/Commission, C-88/03, EU:C:2006:511, point 55.

50. Enfin, à ce sujet, la Commission estime qu'il importe de rappeler que, bien que l'article 351, premier alinéa, TFUE dispose que les droits et obligations résultant d'accords conclus antérieurement à l'entrée en vigueur du traité 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 traité, l'article 351, deuxième alinéa, TFUE qui prévoit que les États membres recourent à tous les moyens appropriés pour éliminer les incompatibilités entre lesdits accords et le traité. Dans la mesure où l'accord prévoit que les institutions catholiques espagnoles bénéficient de l'exonération de l'ICIO, que les activités concernées soient de nature économique ou non, l'Espagne a dès lors l'obligation de prendre toutes les mesures appropriées pour éliminer l'incompatibilité en résultant³¹.

c) Avantage sélectif conféré par la mesure

51. En ce qui concerne la condition relative à l'existence d'un avantage pour le bénéficiaire, selon une jurisprudence constante, 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 marché³². À cet égard, la notion d'aide est plus générale que celle de subvention, parce qu'elle comprend non seulement des prestations positives, telles que les subventions elles-mêmes, mais également des interventions d'État qui, sous des formes diverses, allègent les charges qui normalement grèvent le budget d'une entreprise et qui, par là, sans être des subventions au sens strict du mot, sont de même nature et ont des effets identiques³³.

52. Une mesure par laquelle les autorités publiques accordent à certaines entreprises un traitement fiscal avantageux qui, bien que ne comportant pas un transfert de

³¹ Voir, en ce sens, arrêts du 28 mars 1995, *The Queen/Secretary of State for the Home Department, ex parte Evans Medical et Macfarlan Smith*, ECLI:EU:C:1995:84, point 32; et du 4 juillet 2000, *Commission/Portugal*, C-84/98, ECLI:EU:C:2000:359, points 38 et 40.

³² Voir arrêt du 2 septembre 2010, *Commission/Deutsche Post*, C-399/08 P, EU:C:2010:481, point 40 et jurisprudence citée.

³³ Voir arrêts du 8 novembre 2001, *Adria-Wien*, C-143/99, EU:C:2001:598, point 38; et du 8 septembre 2011, *Paint Graphos*, C-78/08 à C-80/08, EU:C:2011:550, point 45 et jurisprudence citée.

ressources d'État, place les bénéficiaires dans une situation financière plus favorable que les autres contribuables constitue une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, TFUE³⁴.

53. En revanche, des avantages résultant d'une mesure générale applicable sans distinction à tous les opérateurs économiques ne constituent pas des aides d'État au sens de l'article 107 TFUE³⁵.
54. L'impôt sur les constructions, les installations et les ouvrages (ICIO) s'applique aux personnes physiques ou morales qui sont propriétaires de la construction, de l'installation ou de l'ouvrage, qu'elles soient propriétaires ou non de l'immeuble dans lequel la construction, l'installation ou l'ouvrage est réalisé. On entend par propriétaire de la construction, de l'installation ou de l'ouvrage l'entité qui supporte les dépenses ou les coûts liés à sa réalisation³⁶. Le montant dû est calculé sur la base du coût réel et effectif des ouvrages en question et est soumis à un taux fixé par l'autorité municipale, lequel n'excède pas 4 %³⁷. Ainsi, l'exonération du paiement de cet impôt en faveur d'une entreprise donnée libère cette entreprise d'une charge qui grèverait normalement son budget et la place dans une situation financière plus favorable que celle des autres contribuables. En l'espèce, il s'agirait donc, en principe, d'un avantage sélectif accordé pour les constructions, les installations ou les ouvrages réalisés par l'Église catholique dans ses bâtiments.
55. La Commission rappelle que l'appréciation de la sélectivité dans le cas de mesures fiscales nécessite de déterminer si, dans le cadre d'un régime juridique donné, une mesure nationale est de nature à favoriser «certaines entreprises ou certaines productions» par rapport à d'autres se trouvant dans une situation factuelle et

³⁴ Voir arrêts du 15 mars 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, point 14; et du 8 septembre 2011, Paint Graphos et autres, C-78/08 à C-80/08, EU:C:2011:550, point 46 et jurisprudence citée.

³⁵ Voir arrêts du 15 novembre 2011, Commission/Government of Gibraltar, C-106/09 P et C-107/09 P, EU:C:2011:732, point 73; ainsi que, dans le même sens, du 19 septembre 2000, Allemagne/Commission, C-156/98, EU:C:2000:467, point 22; et du 15 juin 2006, Air Liquide Industries Belgium, C-393/04 et C-41/05, EU:C:2006:403, point 32 et jurisprudence citée.

³⁶ Voir article 101, paragraphe 1, du décret royal législatif n° 2/2004 du 5 mars 2004 approuvant le texte refondu de la loi régissant les finances locales.

³⁷ Voir article 101, paragraphe 1, du décret royal législatif n° 2/2004 du 5 mars 2004 approuvant le texte refondu de la loi régissant les finances locales.

juridique comparable au regard de l'objectif poursuivi par le régime concerné³⁸. La détermination du cadre de référence revêt une importance accrue dans le cas de mesures fiscales, puisque l'existence même d'un avantage sélectif ne peut être établie que par rapport à une imposition dite «normale».

56. Par conséquent, il convient d'abord de déterminer le «système de référence», c'est-à-dire le traitement généralement applicable dans le cadre du régime juridique en question, afin d'examiner ensuite si un traitement différent est réservé à une ou plusieurs entreprises déterminées et, enfin, si la nature et l'économie du système en cause expliquent et justifient la différence de traitement.³⁹ En outre, il incombe à l'État membre qui a introduit une telle différenciation fiscale entre entreprises de démontrer qu'elle est effectivement justifiée par la nature et l'économie du système en cause.
57. En l'espèce, comme expliqué ci-dessus, le système de référence (l'imposition «normale») est l'ICIO, auquel est soumis le propriétaire des constructions, installations ou ouvrages réalisés dans un bien immobilier⁴⁰.
58. La différence de traitement en cause serait constituée par l'exonération de l'ICIO pour les constructions, installations ou ouvrages réalisés dans des immeubles qui appartiennent à des propriétaires déterminés, en l'espèce l'Église catholique, indépendamment de leur destination (religieuse ou non).
59. L'ordonnance de renvoi ne contient aucune référence à une éventuelle justification au titre de la «logique et [de l']économie» de l'ICIO ou du système fiscal dans son ensemble qui permettrait de considérer qu'une exonération du paiement de l'ICIO en faveur de l'Église catholique serait justifiée par la nature et l'économie du système. Selon la jurisprudence, une mesure portant exception à l'application du système fiscal général peut être justifiée par la nature et l'économie générale du système fiscal si l'État membre concerné peut démontrer que cette mesure résulte

³⁸ Voir arrêts du 8 novembre 2001, *Adria-Wien*, C-143/99, EU:C:2001:598, point 41; et du 22 décembre 2008, *British Aggregates/Commission*, C-487/06 P, EU:C:2008:757, point 82 et jurisprudence citée.

³⁹ Voir arrêts du 6 septembre 2006, *Portugal/Commission*, C-88/03, EU:C:2006:511, point 52; et, dans le même sens, du 15 décembre 2005, *Unicredito Italiano*, C-148/04, EU:C:2005:774, point 51.

⁴⁰ Voir article 101, paragraphe 1, du décret royal législatif n° 2/2004 du 5 mars 2004 approuvant le texte refondu de la loi régissant les finances locales.

directement des principes fondateurs ou directeurs de son système fiscal. À cet égard, une distinction doit être établie entre, d'une part, les objectifs assignés à un régime fiscal particulier et qui lui sont extérieurs et, d'autre part, les mécanismes inhérents au système fiscal lui-même qui sont nécessaires à la réalisation de tels objectifs⁴¹.

60. En l'espèce, l'exonération ne semble pas être en rapport avec les objectifs ou la logique de l'impôt, en particulier lorsque les ouvrages en question sont destinés à des activités économiques, situation dans laquelle, dans son arrêt du 3 octobre 2003 (5899/1998), précité, le Tribunal Supremo reconnaît l'application de l'ICIO.
61. La Commission observe à cet égard que l'exonération de l'ICIO pour les constructions, installations ou ouvrages réalisés par l'Église catholique indépendamment de leur destination (religieuse ou économique) pourrait difficilement résulter de l'économie et de la nature des exonérations prévues par l'accord sur des sujets économiques conclu entre l'État espagnol et le Saint-Siège le 3 janvier 1979. L'article IV, paragraphe 1, point A), de l'accord exonère l'Église catholique de l'impôt sur les biens immobiliers (IBI) pour les immeubles clairement destinés à des activités purement religieuses, tandis que l'article IV, paragraphe 1, point D), de l'accord exonère aussi ces immeubles des contributions spéciales. Il en va de même pour l'exonération totale des droits de succession et des impôts sur les donations ou les legs qui est prévue à l'article IV, paragraphe 1, point C), de l'accord dans la mesure où elle est limitée aux «biens ou [...] droits acquis [qui] sont destinés au culte, à l'entretien du clergé, à l'apostolat sacré ou à l'exercice de la charité». Il semblerait que l'article IV, paragraphe 1, point B), de l'accord, qui prévoit en faveur de l'Église catholique une exonération totale et permanente des impôts réels ou sur la production, relatifs tant au revenu qu'au patrimoine, soit lui-même tout aussi limité compte tenu de la nature économique des activités de l'Église catholique: *«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»*. Par conséquent, la nature de l'exonération des impôts réels, tels que l'ICIO, qui est prévue dans

⁴¹ Voir, par exemple, arrêt Portugal/Commission, C-88/03, précité à la note de bas de page n° 39, point 81.

l'accord ne semble pas inclure les cas dans lesquels les constructions, les installations et les ouvrages réalisés par l'Église catholique sont destinés à des activités qui ne sont pas strictement religieuses et, en tout état de cause, ne couvrirait pas les constructions, les installations et les ouvrages liés à l'exercice d'activités économiques.

62. En résumé, on peut conclure de ce qui précède que l'exonération d'un impôt municipal sur les constructions, les installations et les ouvrages pour les constructions, installations et ouvrages réalisés par l'Église catholique constitue un avantage sélectif et ne semble pas être, a priori, une mesure générale pour laquelle la différence de traitement serait conforme à la logique et à l'économie du système fiscal.

d) Distorsion ou menace de distorsion de la concurrence et incidences sur les échanges entre États membres

63. Lorsqu'une aide accordée par un État membre renforce la position d'une entreprise par rapport à d'autres entreprises concurrentes dans les échanges au sein de l'Union européenne, ces derniers doivent être considérés comme influencés par l'aide⁴². Il suffit que le bénéficiaire de l'aide soit en concurrence avec d'autres entreprises sur des marchés ouverts à la concurrence⁴³ et aux échanges entre les États membres. À cet égard, il n'est pas nécessaire que les entreprises bénéficiaires participent elles-mêmes aux échanges au sein de l'Union. 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 diminuées⁴⁴.
64. Dans le cas de l'exonération de l'ICIO pour les constructions, les installations et les ouvrages réalisés par l'Église catholique et destinés à des activités économiques, ces conditions semblent réunies. En tout état de cause, il s'agit là d'une question de fait

⁴² Voir, en particulier, arrêts du 17 septembre 1980, Philip Morris/Commission, C-730/79, EU:C:1980:209, point 11; et du 22 novembre 2001, Ferring, C-53/00, EU:C:2001:627, point 21.

⁴³ Voir arrêt du 30 avril 1998, Het Vlaamse Gewest/Commission, T-214/95, EU:T:1998:77, point 46.

⁴⁴ Voir arrêts du 14 janvier 2015, Eventech, C-518/13, EU:C:2015:9, point 67; et du 8 mai 2013, Libert et autres, C-197/11, EU:C:2013:288, point 78 et jurisprudence citée.

qu'il appartient à la juridiction de renvoi de vérifier.

V. CONCLUSION

65. Eu égard aux considérations qui précèdent, la Commission propose à la Cour d'apporter la réponse suivante à la question qui lui a été posée par le Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n° 4 de Madrid:

L'exonération de l'impôt sur les constructions, les installations et les ouvrages dont bénéficie l'Église catholique au regard des constructions, installations et ouvrages réalisés aux fins de l'exercice d'activités économiques et non d'activités strictement religieuses (ou d'autres activités non économiques) entre dans le champ d'application de l'article 107, paragraphe 1, TFUE.

Petra NĚMEČKOVÁ

Flavia TOMAT

Gustavo LUENGO

Agents de la Commission