Journal officiel
de l'Union européenne

FR
Série L

2023/2103

6.10.2023

DÉCISION (UE) 2023/2103 DE LA COMMISSION

du 3 mars 2023

concernant l'aide d'État S.A.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

[notifiée sous le numéro C(2023) 1287]

(Le texte en langue italienne est le seul faisant foi.)

(Texte présentant de l'intérêt pour l'EEE)

LA COMMISSION EUROPÉENNE,

vu le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, et notamment son article 108, paragraphe 2, premier alinéa,

vu l'accord sur l'Espace économique européen, et notamment son article 62, paragraphe 1, point a),

après avoir invité les parties intéressées à présenter leurs observations conformément auxdits articles, et vu ces observations,

considérant ce qui suit:

1. PROCÉDURE

(1) En 2006 et 2007, la Commission a reçu de nombreuses plaintes portant essentiellement sur deux régimes mis à exécution par l'Italie, à savoir:

1) l'exonération de la taxe municipale sur les biens immobiliers (imposta comunale sugli immobili, ci-après l'«ICI») utilisés par des entités non commerciales qui exercent exclusivement des activités dans les domaines de l'assistance sociale, du bien-être, des soins de santé, de l'éducation, de l'hébergement, de la culture, des loisirs, des sports, de la religion et du culte [article 7, paragraphe 1, point i), du décret législatif n° 504 du 30 décembre 1992];

2) l'article 149 du Testo unico delle imposte sui redditi (Texte unique des impôts sur les revenus, ci-après le «TUIR»), approuvé par le décret du Président de la République n° 917 du 22 décembre 1986. Selon les plaignants, cet article n'aurait accordé un traitement fiscal favorable qu'aux entités ecclésiastiques et aux clubs de sport amateur.

(2) Par décision du 12 octobre 2010 ([1]) (ci-après la «décision d'ouvrir la procédure»), la Commission a ouvert la procédure formelle d'examen prévue à l'article 108, paragraphe 2, du traité pour les deux régimes mentionnés au considérant 1.

(3) En janvier 2012, l'Italie a remplacé l'ICI par la taxe municipale unique (imposta municipale unica, ci-après l'«IMU») et a introduit de nouvelles dispositions d'exonération pour les entités non commerciales exerçant des activités spécifiques ([2]).

(4) À la suite de la publication de la décision d'ouvrir la procédure, la Commission a reçu les observations des autorités italiennes et de 80 parties intéressées. Les observations des plaignants et des autorités italiennes concernaient à la fois l'exonération accordée dans le cadre du régime de l'ICI et l'exonération prévue par la nouvelle réglementation de l'IMU.

([1]) JO C 348 du 21.12.2010, p. 17.
([2]) Loi n° 27 du 24 mars 2012, complétée par un règlement d'application adopté le 19 novembre 2012.

(5) Par la décision 2013/284/UE de la Commission (ci-après la «décision finale») ([3]), la Commission a clos la procédure formelle d'examen. Dans sa décision finale, elle a considéré que l'exonération de l'ICI accordée aux entités non commerciales qui exerçaient uniquement les activités visées à l'article 7, paragraphe 1, point i), du décret législatif n° 504/92 dans les immeubles concernés (ci-après la «mesure» ou l'«exonération de l'ICI») constituait une aide d'État incompatible avec le marché intérieur et illégalement mise à exécution par l'Italie, en violation de l'article 108, paragraphe 3, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (ci-après le «TFUE»). La Commission a également considéré que, compte tenu des particularités de l'affaire, il aurait été absolument impossible pour l'Italie de récupérer les aides illégales, raison pour laquelle la Commission n'a pas ordonné de procéder à cette récupération. La Commission a également déclaré que ni l'article 149, paragraphe 4, du TUIR ni l'exonération prévue par le nouveau régime de l'IMU ne constituaient des aides d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE.

(6) Le 16 avril 2013, M. Ferracci et Scuola Elementare Maria Montessori ont chacun introduit un recours en annulation de la décision finale. Le Tribunal de l'Union européenne (ci-après le «Tribunal») a rejeté les recours dans leur intégralité dans les arrêts rendus le 15 septembre 2016 dans les affaires T-219/13 et T-220/13 ([4]).

(7) Par son pourvoi dans l'affaire C-622/16 P, Scuola Elementare Maria Montessori Srl a demandé l'annulation de l'arrêt rendu dans l'affaire T-220/13 par lequel le Tribunal a rejeté son recours en annulation de la décision finale comme étant non fondé. Par son pourvoi dans les affaires C-623/16 P et C-624/16 P, la Commission a demandé l'annulation des arrêts rendus dans les affaires T-219/13 et T-220/13, dans la mesure où, par ceux-ci, le Tribunal avait déclaré recevables les recours en première instance.

(8) Dans son arrêt du 6 novembre 2018 dans les affaires jointes C-622/16 P à C-624/16 P (ci-après l'«arrêt») ([5]), la Cour de justice de l'Union européenne (ci-après la «Cour de justice») a annulé l'arrêt rendu par le Tribunal dans l'affaire T-220/13, en tant qu'il a rejeté le recours introduit par Scuola Elementare Maria Montessori Srl tendant à l'annulation de la décision finale en ce que la Commission européenne n'a pas ordonné la récupération des aides illégales octroyées en vertu de l'exonération de l'ICI. En outre, la Cour de justice a partiellement annulé la décision finale en ce que la Commission n'a pas ordonné la récupération des aides illégales octroyées en vertu de l'exonération de l'ICI. La Cour de justice a rejeté le pourvoi formé dans l'affaire C-622/16 P en ce qui concerne le reste de la décision, ainsi que les pourvois dans les affaires C-623/16 P et C-624/16 P.

(9) À la suite de cet arrêt, la Commission a repris la procédure en ce qui concerne le point relatif à l'erreur de droit identifiée par la Cour de justice. Par lettre du 1er février 2019, la Commission a invité les autorités italiennes à présenter leurs observations sur les modalités de récupération exposées par les requérants devant le Tribunal (utilisation des déclarations IMU, utilisation de l'obligation d'auto-certification et réalisation de contrôles sur place) ([6]) et à suggérer des modalités alternatives pour surmonter les difficultés liées à la récupération de l'aide.

(10) Les autorités italiennes ont répondu par lettre du 26 mars 2019 en faisant état d'une série de difficultés qui, selon elles, rendraient la récupération de l'aide absolument impossible.

(11) Par lettre du 21 juin 2019, la Commission a informé les autorités italiennes que, sur la base d'une analyse préliminaire, les difficultés qu'elles avaient invoquées ne rendaient pas, selon elle, la récupération de l'aide absolument impossible. En outre, la Commission a invité les autorités italiennes à présenter leurs observations sur les modalités de récupération prévoyant l'utilisation de déclarations tenant lieu d'actes de notoriété de la part des bénéficiaires et le recours à d'autres sources d'information.

([3]) Décision 2013/284/UE de la Commission du 19 décembre 2012 concernant l'aide d'État S.A.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 du 18.6.2013, p. 24).

([4]) Arrêt du 15 septembre 2016, Pietro Ferracci/Commission européenne, T-219/13, EU:T:2016:485. Arrêt du 15 septembre 2016, Scuola Elementare Maria Montessori Srl/Commission européenne, T-220/13, EU:T:2016:484.

([5]) Arrêt du 6 novembre 2018, Scuola Elementare Maria Montessori Srl/Commission européenne, Commission européenne/Scuola Elementare Maria Montessori Srl et Commission européenne/Pietro Ferracci, affaires jointes C-622/16 P à C-624/16 P, EU:C:2018:873.

([6]) Voir l'arrêt du 15 septembre 2016, Pietro Ferracci/Commission européenne, T-219/13, EU:T:2016:485, points 107 à 112, et l'arrêt du 15 septembre 2016, Scuola Elementare Maria Montessori Srl/Commission européenne, T-220/13, EU:T:2016:484, points 104 à 109.

(12) Par lettre du 4 novembre 2019, la Commission a réitéré sa demande aux autorités italiennes d'identifier et de proposer des modalités alternatives de récupération.

(13) Le 5 décembre 2019 s'est tenue une réunion technique entre la Commission et les autorités italiennes.

(14) Par lettre du 13 février 2020, les autorités italiennes ont présenté d'autres observations sur les modalités de récupération et ont insisté sur l'impossibilité absolue de récupérer l'aide.

2. CHAMP D'APPLICATION DE LA PRÉSENTE DÉCISION

(15) Dans son arrêt, la Cour de justice de l'Union européenne a annulé la décision finale uniquement en ce que la Commission n'a pas ordonné la récupération des aides illégales octroyées en vertu de l'exonération de l'ICI.

(16) Tous les autres aspects de la décision finale sont devenus définitifs, notamment les conclusions selon lesquelles: i) l'exonération de l'ICI constitue une aide illégale et incompatible avec le marché intérieur, ii) l'exonération de l'IMU et l'article 149 du TUIR ne constituent pas une aide, iii) l'Italie et les bénéficiaires de l'aide ne se sont pas prévalus du principe de protection de la confiance légitime quant à la légalité de l'aide et iv) les informations disponibles dans les bases de données fiscales et cadastrales ne sont pas suffisantes à elles seules pour permettre la récupération de l'aide.

(17) L'objectif de la présente décision est de réexaminer s'il convient d'ordonner la récupération des aides illégales octroyées en vertu de l'exonération de l'ICI. À cet égard, la présente décision complète la décision finale et n'a pas pour objet de modifier les conclusions qui y sont formulées.

3. DESCRIPTION DE L'EXONÉRATION DE L'ICI

(18) L'exonération de l'ICI est décrite en détail à la section 2.1 de la décision finale. Aux termes de l'article 7, paragraphe 1, point i), du décret législatif n° 504/92, les biens immobiliers utilisés par des entités non commerciales qui exerçaient exclusivement des activités dans les domaines de l'assistance sociale, du bien-être, des soins de santé, de l'éducation, de l'hébergement, de la culture, des loisirs, des sports, de la religion et du culte étaient exonérés de l'ICI.

(19) Aux termes de l'article 7, paragraphe 2 *bis*, du décret-loi n° 203 du 30 septembre 2005 ([7]), l'exonération prévue à l'article 7, paragraphe 1, point i), du décret législatif n° 504/92 s'appliquait aux activités énumérées sous ce point, y compris si elles étaient de nature commerciale. L'article 39 du décret-loi n° 223 du 4 juillet 2006 ([8]) prévoyait que l'exonération ne devait s'appliquer que si les activités en cause n'étaient pas exclusivement de nature commerciale.

(20) l'ICI a été remplacée par l'IMU le 1er janvier 2012.

4. RAISONS D'OUVRIR LA PROCÉDURE FORMELLE D'EXAMEN

(21) Les raisons justifiant l'ouverture de la procédure formelle d'examen sont exposées à la section 3 de la décision finale. La présente décision fait partie de la même procédure formelle.

5. OBSERVATIONS DES AUTORITÉS ITALIENNES ET DES TIERS INTÉRESSÉS SUR LA RÉCUPÉRATION DE L'AIDE

5.1. Observations reçues avant la décision finale

(22) Conformément à l'article 20, paragraphe 2, du règlement (CE) n° 659/1999 et en réponse à l'invitation publiée au *Journal officiel de l'Union européenne* ([9]), la Commission a reçu des observations des autorités italiennes et de 80 tiers intéressés, qui sont exposées à la section 4 de la décision finale. La présente section ne contient qu'une synthèse des observations reçues au sujet de la récupération de l'aide octroyée au moyen de l'exonération de l'ICI.

([7]) Converti par la loi n° 248 du 2 décembre 2005.
([8]) Converti par la loi n° 248 du 4 août 2006.
([9]) Voir la note de bas de page n° 1.

(23) Deux des 80 parties intéressées (ci-après les «deux parties intéressées» ou les «plaignants») estimaient qu'en tout état de cause, la Commission devait ordonner la récupération des aides illégalement octroyées entre 2006 et 2012 dans le cadre de l'exonération de l'ICI (voir le considérant 90 de la décision finale).

(24) Dans leurs observations sur la décision d'ouvrir la procédure, les autorités italiennes ont fait valoir qu'il n'était pas possible de recenser rétroactivement les biens immobiliers appartenant à des entités non commerciales dans lesquels ont été exercées des activités de nature non exclusivement commerciale (et qui ont donc bénéficié de l'exonération de l'ICI) (voir le considérant 93 de la décision finale). Les données cadastrales ne fournissent en effet aucune information sur le type d'activité exercée dans un bien immobilier. Les autres bases de données fiscales ne permettent pas non plus de recenser les biens immobiliers utilisés par des entités non commerciales pour exercer des activités institutionnelles selon des modalités non exclusivement commerciales.

5.2. **Observations reçues après l'arrêt**

(25) À la suite de l'arrêt, la Commission a invité les autorités italiennes à présenter leurs observations sur l'existence de modalités alternatives qui permettraient de surmonter les difficultés liées à la récupération de l'aide (voir les considérants 9 à 14). La Commission faisait plus précisément référence aux modalités alternatives de récupération indiquées ci-après: i) utilisation de déclarations présentées en vertu de la réglementation de l'IMU pour déterminer si des biens immobiliers avaient pu ou non être utilisés à des fins commerciales dans le passé, ii) utilisation de l'obligation d'auto-certification, iii) réalisation de contrôles sur place par des organes d'inspection, iv) utilisation de la déclaration tenant lieu d'acte de notoriété de la part des bénéficiaires et v) recours à d'autres sources d'information et de preuve.

(26) En ce qui concerne l'utilisation des déclarations tenant lieu d'actes de notoriété, la Commission a fait observer que ces dernières semblaient être la méthode utilisée à l'origine pour le paiement de l'ICI (en l'absence d'exonération). En ce qui concerne les éventuelles autres sources d'information et de preuve, la Commission a mentionné, à titre d'exemple, certains documents établis pour se conformer à des obligations réglementaires (par exemple, licences d'activités nationales/régionales/municipales, déclarations de début d'activité, permis de construire/de travaux, etc.), les registres des contrôles (par exemple, vérification des exigences liées aux licences, conformité à des réglementations spécifiques en matière de construction et d'inspections alimentaires), la description détaillée des activités figurant dans les documents comptables annuels déposés par certaines entités, ainsi que toute autre information conservée au niveau municipal ou par des tiers.

(27) En outre, la Commission a demandé aux autorités italiennes d'expliquer s'il existait d'autres modalités alternatives de quantification de l'aide à récupérer et comment elles entendaient effectuer des contrôles ex post pour vérifier que les bénéficiaires avaient respecté les conditions pour bénéficier de l'exonération de l'ICI pendant la période au cours de laquelle cette taxe était due.

5.2.1. *Remarques générales*

(28) Les autorités italiennes estiment que, dans son arrêt, la Cour de justice a précisé que la récupération de l'aide illégale peut être considérée comme étant, de manière objective et absolue, impossible à réaliser si deux conditions cumulatives sont remplies: i) les difficultés invoquées par l'État membre concerné sont réelles et ii) il n'existe pas de modalités alternatives de récupération. Selon les autorités italiennes, ces deux conditions sont remplies en l'espèce.

(29) En outre, les autorités italiennes estiment que les informations nécessaires pour identifier les bénéficiaires doivent permettre d'établir, de manière objective et absolue, quels immeubles spécifiques appartenant à des entités non commerciales ont été utilisés (non exclusivement) pour exercer des activités de nature commerciale du type indiqué dans les dispositions relatives à l'exonération de l'ICI et pour calculer le montant de la taxe à récupérer.

(30) Les autorités italiennes expliquent que l'ICI était gérée par les collectivités locales, à savoir les quelque 8 000 municipalités qui composent le pays. La taxe était due annuellement. Les propriétaires des immeubles étaient en principe tenus de présenter une déclaration, sauf si l'une des exonérations prévues à l'article 7, paragraphe 1, s'appliquait ([10]). Les entités non commerciales exerçant des activités spécifiques relevaient de l'article 7, paragraphe 1, point i). l'ICI a été introduite en 1992 et, selon les autorités italiennes, la non-présentation des

([10]) L'article 7, paragraphe 1, du décret législatif n° 504 du 30 décembre 1992 concernait, entre autres, les immeubles appartenant à des collectivités territoriales ou régionales et affectés exclusivement aux activités institutionnelles, les bâtiments ayant une destination spécifique (par exemple, gares, ponts, cimetières), les bâtiments à usage culturel (musées, archives, bibliothèques anciennes, par exemple) et les bâtiments destinés exclusivement à l'exercice du culte.

déclarations par les entités dispensées du paiement de la taxe répondait à un besoin de simplification administrative. L'IMU, introduite en 2012, prévoyait en revanche une déclaration électronique, et les bénéficiaires de l'exonération devaient dans tous les cas présenter une déclaration tenant lieu d'acte de notoriété.

(31) Les autorités italiennes expliquent comment le respect des conditions d'exonération de l'ICI était vérifié. Les procédures de sélection, de vérification et de constat, qui relèvent de la compétence des collectivités locales, sont fixées par la loi. Les collectivités locales pouvaient rectifier les déclarations incomplètes ou fausses ou les paiements partiels ou tardifs. Dans ces cas, elles procédaient au constat automatique des déclarations ou des arriérés de paiement et adressaient un avis motivé aux contribuables concernés. Les délais de constat expiraient cinq ans après la date à laquelle le paiement aurait dû être effectué. Dans l'avis motivé, les municipalités pouvaient inviter les contribuables à produire des documents et pouvaient leur envoyer des questionnaires et leur demander de les renvoyer remplis et signés. Les municipalités pouvaient également demander aux services publics compétents des informations sur des contribuables. Après analyse des indices ainsi recueillis, il aurait été possible d'effectuer des contrôles sur place en vue d'une vérification définitive. Toutefois, les autorités italiennes soutiennent que les contrôles visaient à vérifier le respect des conditions d'exonération de l'ICI, ce qui ne revient pas à vérifier si les bénéficiaires concernés ont effectivement reçu une aide d'État à la lumière de la décision finale.

5.2.2. *Tous les bénéficiaires de l'exonération de l'ICI ne sont pas des entreprises ou n'ont pas bénéficié d'un avantage susceptible de fausser la concurrence*

(32) Avant toute chose, les autorités italiennes font valoir que tous les bénéficiaires de l'exonération de l'ICI n'ont pas reçu une aide d'État au sens de l'article 107 du TFUE et qu'il n'est pas possible de distinguer les bénéficiaires ayant reçu une aide de ceux qui n'en ont pas reçu.

(33) Tout d'abord, elles soutiennent que tous les bénéficiaires de l'exonération de l'ICI ne devraient pas être considérés comme des entreprises, car tous n'exerçaient pas des activités économiques. Elles rappellent que la décision finale n'a pas établi que toutes les activités couvertes par l'exonération de l'ICI étaient de nature économique. Cette décision a uniquement établi que les entités non commerciales qui bénéficiaient de l'exonération de l'ICI étaient des entreprises, dans la mesure où elles exerçaient des activités économiques (voir le considérant 106 de la décision finale). Ensuite, les autorités italiennes affirment qu'il faudrait identifier les immeubles ou parties d'immeubles dans lesquels les entités en question exerçaient leurs activités économiques pendant la période concernée par la récupération.

(34) En outre, les autorités italiennes estiment que, même dans les cas où les bénéficiaires exerçaient des activités économiques, l'avantage conféré par l'exonération de l'ICI n'était pas toujours susceptible de fausser la concurrence.

(35) Les autorités italiennes soutiennent par ailleurs que les objectifs sociaux poursuivis par l'exonération de l'ICI sont inhérents au régime fiscal ICI. Elles soulignent que l'ICI est la principale source de financement des municipalités, qui sont les principales organisatrices des activités sociales relevant du champ d'application de l'exonération de l'ICI, et que l'intervention d'organismes philanthropiques ou coopératifs, telle que reconnue par la constitution italienne, est complémentaire de l'intervention publique. L'objectif de l'exonération de l'ICI était de faciliter les activités répondant à des besoins sociaux qui ne sont pas toujours satisfaits par les organismes publics et qui, souvent, sortent du champ d'action des opérateurs privés.

(36) Les autorités italiennes soutiennent en outre qu'il pourrait être présumé que la plupart des bénéficiaires de l'aide relevaient du champ d'application des règlements «de minimis»: i) le règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de minimis et ii) le règlement (UE) n° 360/2012 de la Commission du 25 avril 2012 relatif à l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne aux aides de minimis accordées à des entreprises fournissant des services d'intérêt économique général.

(37) Les autorités italiennes soutiennent que seul un sous-ensemble limité de bénéficiaires de l'exonération de l'ICI a reçu une aide d'État au sens de l'article 107 du TFUE et qu'il n'est pas possible d'ordonner la récupération auprès de bénéficiaires qui n'ont pas reçu d'aide d'État. En outre, elles estiment qu'il n'est pas possible, sur la base des preuves disponibles, de distinguer les bénéficiaires de l'exonération de l'ICI qui ont reçu une aide d'État de ceux qui n'en ont pas reçu.

5.2.3. *Droits des contribuables et preuves objectives*

(38) Les autorités italiennes font valoir, pour être efficace, toute modalité de récupération doit se fonder sur des informations concluantes et objectives. La récupération doit s'effectuer dans le respect des principes de sécurité juridique, de confiance légitime et du droit des contribuables d'être entendus, tels qu'ils sont expressément reconnus par la charte des droits fondamentaux. Selon elles, les preuves circonstancielles ne peuvent pas être utilisées pour identifier les bénéficiaires de l'aide et les montants à récupérer. Les autorités italiennes considèrent qu'il n'est pas possible de procéder à un constat fiscal sur la base de simples présomptions.

(39) De plus, on ne peut pas demander aux contribuables de prouver qu'ils n'ont pas reçu d'aide. Selon les autorités italiennes, les contribuables ne disposent pas des informations nécessaires aux contrôles, en particulier dans les cas où les obligations de conservation des documents ont expiré ([11]). Selon les autorités italiennes, il ne peut être considéré que les contribuables n'ont pas agi de bonne foi s'ils n'ont pas conservé les documents en question, étant donné que la décision finale, qui établit l'impossibilité de procéder à une récupération, devait être considérée comme légitime à tous égards jusqu'au 8 novembre 2018, date à laquelle l'arrêt de la Cour de justice a été rendu.

5.2.4. *Bases de données fiscales et cadastrales*

(40) Les autorités italiennes considèrent qu'il a déjà été reconnu par la Commission dans sa décision finale, et confirmé par les arrêts du Tribunal et de la Cour de justice, que les informations contenues dans les bases de données fiscales et cadastrales ne peuvent pas être utilisées aux fins de la récupération. Les autorités italiennes rappellent en outre, en substance, les arguments et explications déjà fournis et appréciés dans la décision finale (voir le considérant 93 de la décision finale).

5.2.5. *Les déclarations IMU*

(41) Selon les autorités italiennes, l'IMU, introduite en 2012, est différente de l'ICI et, par conséquent, les conditions applicables aux entités non commerciales pour pouvoir bénéficier de l'exonération fiscale ne se recoupent pas ([12]). Les déclarations IMU indiquent seulement si des activités commerciales ont été exercées au cours d'une année donnée (à partir de 2012) ([13]). Étant donné que les conditions d'admissibilité au bénéfice de l'exonération de l'ICI exigent de déterminer l'activité réelle exercée dans l'immeuble au moment de l'octroi de l'exonération et que l'utilisation effective de celui-ci peut varier d'une année à l'autre, les informations figurant dans les déclarations IMU ne peuvent pas être utilisées à rebours pour identifier les bénéficiaires de l'exonération de l'ICI ou l'utilisation réelle de l'immeuble. Pour ces raisons, les informations contenues dans les déclarations IMU pourraient tout au plus fournir une preuve par présomption qui ne serait pas en soi de nature à démontrer, avec la sécurité juridique nécessaire, que le bien immobilier a été utilisé sur une base commerciale au cours des années pendant lesquelles l'exonération illégale de l'ICI était en vigueur, c'est-à-dire les années pertinentes aux fins de la récupération. En outre, aucune information ne serait disponible sur les bénéficiaires de l'exonération de l'ICI qui ont cessé ou modifié leur activité ou qui ne sont plus propriétaires du bien immobilier.

5.2.6. *Réalisation de contrôles sur place*

(42) Selon les autorités italiennes, les contrôles sur place peuvent fournir des informations sur le présent, mais pas sur le passé, à moins qu'ils ne portent que sur les documents conservés conformément aux obligations légales.

([11]) Les autorités italiennes estiment que la situation est similaire à celle évoquée dans l'arrêt du 13 novembre 2008, Commission/France, C-214/07, EU:C:2008:619, points 13 et 22.

([12]) Les déclarations IMU diffèrent également des déclarations ICI à d'autres égards, car elles permettent d'identifier les parties de biens immobiliers utilisées pour des activités commerciales et non commerciales.

([13]) Les autorités italiennes expliquent que l'article 13, paragraphe 12 *ter*, du décret-loi n° 201 de 2011 prévoit que les assujettis doivent présenter la déclaration IMU au plus tard le 30 juin de l'année suivant celle au cours de laquelle la possession des immeubles a commencé ou au cours de laquelle des changements pertinents aux fins de la détermination de la taxe sont intervenus. La déclaration est également valable pour les années suivantes, à condition qu'il n'y ait pas de changement dans les données déclarées.

(43) En outre, il s'agirait d'un processus extrêmement long et exigeant, puisque ces contrôles devraient être effectués par chacune des près de 8 000 municipalités, dans les limites de leurs compétences.

(44) Par ailleurs, les contrôles sur place nécessiteraient l'identification préalable des personnes et des informations à vérifier et ne pourraient pas être utilisés pour identifier les entités qui ne se trouvent plus sur le territoire d'une municipalité donnée ou qui ne sont plus des entités non commerciales.

5.2.7. *Autres sources d'information*

(45) Les autorités italiennes reconnaissent que le type d'activités pouvant bénéficier de l'exonération de l'ICI est soumis à des autorisations administratives. Toutefois, elles soutiennent que le caractère commercial ou non de l'exercice des activités ne peut être déduit de l'autorisation et, de surcroît, que l'autorisation d'exercer une activité n'est pas nécessairement liée à l'utilisation de l'immeuble. En outre, il est nécessaire de déterminer l'activité réellement exercée dans l'immeuble, y compris les modalités spécifiques d'exercice de cette activité. Dès lors, cette information ne peut être déduite uniquement des documents attestant l'affectation d'un immeuble.

5.2.8. *Expiration des obligations en matière de conservation de documents*

(46) Les autorités italiennes soutiennent que les documents comptables ne pourraient pas, eux non plus, fournir d'informations sur l'utilisation réelle des biens immobiliers. En outre, il serait impossible de retrouver la plupart des documents si les périodes de conservation correspondantes (lesquelles ne dépassent généralement pas dix ans) ont expiré. À cet égard, les autorités italiennes observent que la Commission a reconnu dans des décisions antérieures que l'expiration des périodes de conservation entraîne l'impossibilité absolue de procéder à la récupération ([14]). Par ailleurs, les autorités italiennes considèrent que l'examen des documents comptables suppose l'identification préalable des personnes à contrôler et ne peut pas servir à identifier ces personnes. En tout état de cause, elles estiment que la récupération ne peut pas concerner des aides prescrites en vertu du délai de prescription de dix ans visé à l'article 17 du règlement (UE) 2015/1589 du Conseil ([15]) (ci-après le «règlement de procédure»).

5.2.9. *Identification des entités religieuses*

(47) À la lumière des articles de presse suggérant que les bénéficiaires de l'exonération de l'ICI étaient principalement des entités relevant de l'Église catholique, les autorités italiennes estiment nécessaire d'expliquer que l'appartenance confessionnelle ne peut être utilisée pour identifier les bénéficiaires de l'aide. Elles affirment que la constitution italienne et la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne interdisent les discriminations fondées sur la religion et qu'il n'est donc pas possible d'identifier les bénéficiaires sur la base de leur appartenance confessionnelle. La circulaire 2/DF du 26 janvier 2009 mentionne les «entités ecclésiastiques relevant de l'Église catholique et d'autres confessions religieuses» parmi les entités susceptibles de bénéficier de l'exonération en question (voir les considérants 26 à 29 de la décision finale). Toutefois, selon les autorités italiennes, l'appartenance confessionnelle n'était pas un critère permettant de déterminer, d'un point de vue subjectif, le champ d'application de l'exonération de l'ICI. La circulaire 2/DF du 26 janvier 2009 a clarifié la notion d'entités et précisé les critères que les activités exercées par ces entités devaient respecter pour bénéficier de l'exonération de l'ICI. En outre, les autorités italiennes soulignent que l'appartenance à l'Église catholique n'était pas une condition pour bénéficier de l'exonération de l'ICI.

([14]) Décision (UE) 2016/195 de la Commission du 14 août 2015 concernant la mesure SA.33083 (2012/C) (ex 2012/NN) mise à exécution par l'Italie et relative à des réductions d'impôts et de cotisations liées à des calamités naturelles (tous les secteurs à l'exception du secteur agricole) et la mesure SA.35083 (2012/C) (ex 2012/NN) mise à exécution par l'Italie et relative à des réductions d'impôts et de cotisations liées au tremblement de terre de 2009 dans les Abruzzes (tous les secteurs à l'exception du secteur agricole), considérant 148.

([15]) Règlement (UE) 2015/1589 du Conseil du 13 juillet 2015 portant modalités d'application de l'article 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (JO L 248 du 24.9.2015, p. 9).

5.2.10. *Auto-certification et déclaration tenant lieu d'acte de notoriété*

(48) Les autorités italiennes reconnaissent qu'en théorie, il serait possible d'identifier certains bénéficiaires de l'aide en imposant une obligation d'auto-certification ([16]) ou de déclaration tenant lieu d'acte de notoriété et que cette façon de faire n'entraînerait pas de coûts excessifs ni d'ingérence.

(49) Toutefois, ces modalités ne sont pas suffisantes à elles seules pour garantir la récupération. L'auto-certification suppose que l'administration publique sache déjà ou soit en mesure de savoir ce qui est déclaré. Par conséquent, l'auto-certification ne peut être utilisée pour des faits dont aucune autorité publique n'a connaissance ou n'est en mesure d'établir.

(50) La déclaration tenant lieu d'acte de notoriété suppose que l'administration soit en mesure de contrôler ce qui est déclaré. Selon les autorités italiennes, aucune administration en Italie ne serait en mesure de contrôler et de vérifier les informations déclarées ou certifiées. Il en résulterait donc une présomption irréfragable d'exactitude de ce qui a été déclaré, sans aucune possibilité de planifier ni de vérifier l'efficacité de la récupération.

(51) En outre, le risque serait d'approuver ex ante une récupération partielle uniquement à l'égard de ceux qui décident de déclarer avoir bénéficié de l'aide. Les autorités italiennes n'auraient aucune possibilité d'enquêter sur les entités qui, intentionnellement ou non, n'effectuent pas la déclaration. Selon elles, cela entraînerait une situation d'iniquité et d'inégalité de traitement.

5.2.11. *Combinaison de modalités de récupération*

(52) Les autorités italiennes concluent qu'aucune des modalités , ni même une combinaison de celles-ci, ne pourrait conduire à une récupération «neutre» et entièrement vérifiable de l'aide. Selon elles, il pourrait être possible, en combinant les modalités de récupération suggérées, d'obtenir des informations utiles à des fins statistiques. Toutefois, ces informations ne pourraient pas être utilisées pour récupérer l'aide, cette procédure devant permettre d'identifier avec certitude les bénéficiaires de l'aide. Même si l'on parvenait à trouver certaines informations, il ne s'agirait que d'un résultat fortuit.

(53) En tout état de cause, les autorités italiennes sont d'avis que la procédure de récupération serait extrêmement difficile à coordonner, compte tenu du nombre de municipalités (qui sont l'administration compétente pour l'exécution des injonctions de récupération relatives à la taxe en question), du manque d'informations harmonisées et du nombre excessif de bénéficiaires potentiels. La récupération serait donc disproportionnée par rapport aux objectifs poursuivis par les dispositions du traité en matière d'aides d'État.

6. **EXISTENCE D'AIDES ILLÉGALES ET INCOMPATIBLES AVEC LE MARCHÉ INTÉRIEUR**

(54) L'appréciation de la mesure est décrite aux considérants 96 à 150 de la décision finale. Aux considérants 96 à 136 de la décision finale, la Commission a apprécié l'existence d'une aide d'État et a conclu que la mesure remplissait toutes les conditions de l'article 107, paragraphe 1, du traité. Plus précisément, aux considérants 96 à 108 de la décision finale, elle a considéré qu'il ne pouvait être exclu que certaines activités bénéficiant de la mesure soient de nature économique. Elle a également fait observer que, pour qu'un régime soit considéré comme une aide d'État, il n'est pas nécessaire de démontrer que toutes les aides octroyées au titre de ce régime peuvent être qualifiées d'aides d'État. Aux considérants 137 à 142 de la décision finale, la Commission a établi que la mesure devait être qualifiée d'aide nouvelle. Aux considérants 143 à 150 de la décision finale, elle a conclu que la mesure était incompatible avec le marché intérieur.

(55) Comme déjà indiqué aux considérants 15, 16 et 17, la présente décision ne concerne que la récupération de cette aide. Tous les autres aspects de la décision finale antérieure sont devenus définitifs et la présente décision ne vise à modifier aucune de ces conclusions.

([16]) Les autorités italiennes expliquent que l'auto-certification est un instrument de simplification régi par le décret du Président de la République n° 445 du 28 décembre 2000. Par l'auto-certification, les citoyens déclarent, sous leur propre responsabilité, des faits et des qualités qui peuvent être documentés et certifiés par les autorités publiques, introduisant ainsi une présomption. Lorsque les conditions imposées par la loi sont remplies, l'auto-certification a la même validité qu'un certificat délivré par l'autorité compétente.

7. **RÉCUPÉRATION**

7.1. **Appréciation**

(56) Conformément à l'article 16, paragraphe 1, première phrase, du règlement de procédure, lorsque la Commission constate qu'un État membre a octroyé une aide illégale, elle doit ordonner à cet État membre de prendre toutes les mesures nécessaires pour récupérer l'aide ([17]). À cet égard, il est de jurisprudence constante que l'adoption d'une injonction de récupérer des aides illégales constitue la conséquence logique et normale de la constatation de leur illégalité. Le principal objectif d'une telle injonction consiste, en effet, à éliminer la distorsion de concurrence causée par l'avantage concurrentiel procuré par l'aide illégale ([18]).

(57) Toutefois, conformément à l'article 16, paragraphe 1, deuxième phrase, du règlement de procédure, la Commission n'est pas tenue d'exiger la récupération de l'aide si, ce faisant, elle allait à l'encontre d'un principe général du droit de l'Union, tel que le principe selon lequel «à l'impossible nul n'est tenu» ([19]). La Commission ne saurait donc adopter une injonction de récupération dont l'exécution serait, dès son adoption, de manière objective et absolue, impossible à réaliser ([20]).

(58) La Cour de justice a précisé les conditions d'application de cette exception dans son arrêt. Selon elle, un État membre qui se voit confronté à des difficultés de récupérer les aides concernées doit soumettre ces difficultés à l'appréciation de la Commission et collaborer loyalement avec cette institution en vue de les surmonter, notamment en proposant à celle-ci des modalités alternatives permettant une récupération, ne serait-ce que partielle, de ces aides ([21]).

(59) La Commission est tenue d'examiner minutieusement les difficultés invoquées et les modalités alternatives de récupération proposées. C'est uniquement lorsque la Commission constate, au terme d'un tel examen minutieux, qu'il n'existe pas de modalités alternatives permettant une récupération, même partielle, des aides illégales concernées que cette récupération peut être considérée comme étant, de manière objective et absolue, impossible à réaliser ([22]).

(60) En l'espèce, les autorités italiennes avaient déjà fait valoir qu'il était impossible de procéder à la récupération en raison du manque d'informations pertinentes dans les bases de données fiscales et cadastrales (voir le considérant 24). La Commission a estimé que, dans de telles circonstances, il n'était pas possible d'obtenir les informations nécessaires pour calculer le montant de la taxe à récupérer et que, par conséquent, la récupération serait, de manière objective et absolue, impossible à réaliser (voir les considérants 93, 182 et 191 à 198 de la décision finale).

(61) Toutefois, la Cour de justice a estimé que «la condition relative à l'existence d'une impossibilité absolue d'exécution n'est pas remplie lorsque l'État membre […] se borne à faire part à la Commission des difficultés internes, de nature juridique, politique ou pratique et imputables au propre fait ou aux omissions des autorités nationales, que présente la mise en œuvre de la décision en cause, sans entreprendre une véritable démarche auprès des entreprises concernées afin de récupérer l'aide et sans proposer à la Commission des modalités alternatives de mise en œuvre de cette décision qui permettraient de surmonter ces difficultés» (point 91 de l'arrêt).

(62) Dans les observations qu'elles ont présentées à la suite de l'arrêt (voir les considérants 25 à 53), les autorités italiennes ont développé leurs arguments sur l'impossibilité absolue de récupérer l'aide.

(63) Dans les sections suivantes, la Commission examinera donc les difficultés évoquées et les arguments avancés par les autorités italiennes. Elle vérifiera en particulier qu'il n'existe pas de modalités alternatives permettant une récupération, ne serait-ce que partielle, de l'aide illégale, auquel cas cette récupération pourra être considérée, de manière objective et absolue, comme impossible à réaliser.

([17]) Arrêt du 6 novembre 2018, Scuola Elementare Maria Montessori Srl/Commission européenne, Commission européenne/Scuola Elementare Maria Montessori Srl et Commission européenne/Pietro Ferracci, C-622/16 P à C-624/16 P, précité, point 76.
([18]) Ibidem, point 77.
([19]) Ibidem, points 78 et 79.
([20]) Ibidem, point 82.
([21]) Ibidem, point 92.
([22]) Ibidem, point 92.

7.1.1. *Remarques générales*

(64) Le décret législatif n° 04/92 a introduit l'ICI, une taxe sur les biens immobiliers gérée par les administrations locales. Toutes les personnes physiques et morales propriétaires de biens immobiliers étaient assujetties à la taxe, qui était calculée sur la base de la valeur cadastrale (voir le considérant 22 de la décision finale). Les autorités italiennes expliquent que les contribuables, à l'exception des bénéficiaires de l'exonération prévue à l'article 7, paragraphe 1 [y compris les entités non commerciales exerçant les activités spécifiques visées à l'article 7, paragraphe 1, point i)], étaient en principe tenus de présenter une déclaration pour s'acquitter de leurs obligations au titre du régime de l'ICI.

(65) Les collectivités locales avaient le pouvoir de vérifier si les contribuables respectaient les conditions de l'exonération de l'ICI. Dans un délai de cinq ans à compter de la date limite de paiement de la taxe, elles pouvaient i) inviter les contribuables à produire des documents, ii) leur envoyer des questionnaires concernant des informations spécifiques, iii) demander des informations sur des contribuables à d'autres autorités publiques compétentes, iv) analyser les preuves recueillies et v) effectuer des contrôles sur place en vue de l'évaluation finale.

(66) La Commission estime que les pouvoirs conférés aux collectivités locales pour vérifier le respect des conditions de l'exonération de l'ICI n'étaient pas sensiblement différents des modalités de récupération sur lesquelles la Commission a invité les autorités italiennes à se prononcer. La vérification du respect des conditions de l'exonération de l'ICI exigeait notamment que les pouvoirs conférés aux collectivités locales leur permettent d'obtenir des informations sur la nature des activités exercées dans les immeubles et de vérifier que ces activités n'étaient pas exclusivement de nature commerciale. Étant donné que les collectivités locales pouvaient exercer leurs pouvoirs dans un délai de cinq ans à compter de la date limite de paiement de la taxe, il est évident que le législateur italien a considéré que les collectivités locales pouvaient obtenir des preuves pertinentes, même plusieurs années après la période de référence en question, c'est-à-dire à un moment où la nature de l'activité aurait pu être différente.

7.1.2. *Certains bénéficiaires de l'exonération de l'ICI ne sont pas des entreprises ou n'ont pas bénéficié d'un avantage susceptible de fausser la concurrence*

(67) Les autorités italiennes soutiennent que les bénéficiaires de l'exonération de l'ICI n'ont pas tous reçu une aide d'État. Plus précisément, les bénéficiaires ne sont pas tous considérés comme des entreprises, étant donné que tous n'exerçaient pas des activités économiques, et l'avantage individuel conféré par l'exonération de l'ICI n'était en tout état de cause pas susceptible de fausser la concurrence. En outre, selon elles, la plupart des bénéficiaires de l'aide relèveraient du champ d'application des règlements de minimis: i) le règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de minimis ou ii) le règlement (UE) n° 360/2012 de la Commission du 25 avril 2012 relatif à l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne aux aides de minimis accordées à des entreprises fournissant des services d'intérêt économique général. Elles affirment par ailleurs que les objectifs poursuivis par l'exonération de l'ICI étaient inhérents au régime fiscal relatif à cette taxe (voir les considérants 32 à 37).

(68) La Commission convient qu'il peut y avoir des situations dans lesquelles l'avantage individuel conféré au moyen de l'exonération de l'ICI ne constitue pas une aide d'État, parce que les bénéficiaires n'exerçaient pas d'activité économique. Dans sa décision finale, la Commission n'a pas constaté, car cela n'était pas nécessaire, que toutes les activités couvertes par le régime étaient de nature économique. Elle a constaté qu'au moins certaines de ces activités étaient de nature économique et que certaines utilisations individuelles du régime impliquaient une aide d'État (voir les considérants 96 à 108 de la décision finale et le considérant 54 de la présente décision). Les conclusions de la décision finale n'excluent donc pas la possibilité que toutes les demandes individuelles d'exonération de l'ICI ne remplissent pas les conditions pour constituer une aide au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE. Ces situations ne devraient pas faire l'objet d'une récupération.

(69) En même temps, comme le précise la jurisprudence, l'identification des situations concrètes dans lesquelles l'application de la mesure a comporté une aide d'État s'effectue au stade de la récupération ([23]). Les autorités italiennes ne soulèvent aucune difficulté particulière pour procéder à la récupération, si ce n'est la nécessité d'apprécier si chaque situation individuelle remplit les conditions pour constituer une aide au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE. La Commission considère que cet argument ne suffit pas en soi pour conclure à l'existence d'une impossibilité absolue de récupération.

([23]) Arrêt du 9 juin 2011, Comitato «Venezia vuole vivere» e.a./Commission européenne e.a., C-71/09 P, C-73/09 P et C-76/09 P, EU:C:2011:368, point 63.

(70) Il en va de même pour les cas dans lesquels un bénéficiaire de l'exonération de l'ICI exerce, dans le même immeuble, des activités tant économiques que non économiques, et il sera nécessaire, lors de la procédure de récupération, d'identifier les immeubles ou parties d'immeubles utilisés pour des activités économiques et ceux utilisés pour des activités non économiques.

(71) En ce qui concerne la question de savoir si les demandes individuelles d'exonération de l'ICI ne sont pas susceptibles de fausser la concurrence ou d'affecter les échanges entre États membres, la Commission a déjà examiné les arguments des autorités italiennes et des autres parties intéressées dans sa décision finale. Elle a constaté qu'au moins certains des secteurs ayant bénéficié de l'exonération de l'ICI étaient ouverts à la concurrence et aux échanges au sein de l'Union (voir les considérants 133 et 134 de la décision finale). Étant donné que la Commission n'a pas examiné chaque demande au titre du régime, il n'est pas exclu a priori qu'il puisse y avoir des situations individuelles qui n'entraînent pas de distorsion de la concurrence ou qui n'ont pas d'effet sur les échanges ([24]). Parallèlement, il devrait être clair que l'identification de ces situations appartient à la phase de récupération.

(72) Ces constatations sont sans préjudice de l'examen des aides individuelles au sens des règlements de minimis applicables ([25]), si les conditions énoncées dans lesdits règlements sont remplies.

7.1.3. *Droits des contribuables et preuves objectives*

(73) Les autorités italiennes soutiennent, en substance, que l'aide ne peut pas être récupérée si le bénéficiaire et le montant de l'aide ne peuvent pas être déterminés sur la base de preuves objectives et dans le respect des droits des contribuables, comme le droit d'être entendu, reconnus par la charte des droits fondamentaux, et sans imposer auxdits contribuables une charge de la preuve disproportionnée.

(74) La Commission convient que la récupération de l'aide doit se faire dans le respect des droits des contribuables, en particulier ceux consacrés par la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne. Toutefois, les autorités italiennes n'ont pas démontré que la récupération des aides illégales entraînerait nécessairement une violation de ces droits. La Commission considère que l'argument avancé par les autorités italiennes est pertinent aux fins de l'appréciation des situations individuelles au regard des dispositions en matière de récupération de l'aide. Il n'est cependant pas acceptable que le risque de violation des droits fondamentaux se traduise par une impossibilité absolue de récupérer l'aide dans tous les cas, sans qu'aucune véritable démarche soit entreprise auprès des entreprises concernées afin de récupérer l'aide.

(75) L'article 16, paragraphe 3, du règlement de procédure dispose que la récupération s'effectue conformément aux procédures prévues par le droit national de l'État membre concerné, pour autant que ces dernières permettent l'exécution immédiate et effective de la décision de la Commission. La Commission ne peut accepter que les preuves circonstancielles puissent être écartées a priori. À cet égard, les autorités italiennes doivent tenir compte de tous les types d'éléments de preuve disponibles pour chaque cas afin de procéder à la récupération effective.

(76) Les autorités italiennes font également référence aux principes de confiance légitime et de sécurité juridique. Elles estiment plus précisément que les contribuables ne peuvent pas être mis dans la situation de devoir supporter la charge de prouver qu'ils n'ont pas reçu d'aide, en particulier lorsque les obligations en matière de conservation de documents sont susceptibles d'avoir expiré. Cet argument sera examiné à la section 56.

7.1.4. *Bases de données fiscales et cadastrales*

(77) Les autorités italiennes estiment qu'il a déjà été établi par la Commission et confirmé par les arrêts du Tribunal et de la Cour de justice que les informations contenues dans les bases de données fiscales et cadastrales ne peuvent pas être utilisées aux fins de la récupération. La Commission reconnaît que les informations disponibles dans les bases de données fiscales et cadastrales ne sont pas suffisantes en soi pour permettre la récupération de l'aide (voir le considérant 16).

([24]) Voir, en ce sens, ibidem, point 115.

([25]) Règlement (CE) n° 69/2001 de la Commission du 12 janvier 2001 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité CE aux aides de minimis (JO L 10 du 13.1.2001, p. 30). Règlement (CE) n° 1998/2006 de la Commission du 15 décembre 2006 concernant l'application des articles 87 et 88 du traité aux aides de minimis (JO L 379 du 28.12.2006, p. 5). Règlement (UE) n° 360/2012 de la Commission du 25 avril 2012 relatif à l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne aux aides de minimis accordées à des entreprises fournissant des services d'intérêt économique général (JO L 313 du 10.12.2018, p. 2).

7.1.5. *Les déclarations IMU*

(78) Les autorités italiennes soutiennent, en substance, que l'IMU est différente de l'ICI et que les déclarations IMU ne peuvent être utilisées à rebours pour identifier les bénéficiaires et déterminer l'utilisation réelle de l'immeuble. L'utilisation des informations contenues dans les déclarations IMU pourrait tout au plus fournir une preuve par indices.

(79) La Commission convient que les informations figurant dans les déclarations IMU ne sont pas suffisantes à elles seules pour établir l'utilisation réelle des immeubles avant 2012, étant donné que cette utilisation peut varier d'une année à l'autre et que les conditions d'admissibilité au bénéfice de l'exonération de l'ICI sont différentes de celles applicables pour l'exonération de l'IMU. Par conséquent, cette modalité de récupération ne peut pas être utilisée seule pour récupérer l'aide.

(80) En même temps, la Commission estime que les informations figurant dans les déclarations IMU pourraient fournir des renseignements sur les activités exercées dans les immeubles à partir de 2012 (soit à partir de la première année d'application de l'IMU, qui remplace l'ICI) et pourraient donc aider à dresser au moins une liste indicative de bénéficiaires potentiels de l'exonération de l'ICI. Si ces informations sont cohérentes avec d'autres éléments pertinents, elles peuvent contribuer à établir un ensemble d'éléments de preuve.

7.1.6. *Réalisation de contrôles sur place*

(81) D'après les autorités italiennes, fonder la récupération sur des contrôles sur place serait extrêmement long et contraignant et exigerait d'identifier au préalable les personnes à contrôler en recourant à une autre modalité. Elles estiment en outre que les contrôles effectués sur place par les organes d'inspection permettent d'obtenir des informations sur le présent, mais pas sur le passé. La qualité des informations obtenues lors des contrôles sur place ne permettrait probablement pas d'établir l'utilisation de l'immeuble à suffisance de droit.

(82) La Commission reconnaît que les contrôles sur place peuvent être lourds tant pour les administrations que pour les contribuables. Toutefois, s'ils sont objectivement et juridiquement possibles, les contrôles sur place pourraient fournir des informations sur l'utilisation réelle de l'immeuble dans le passé, en particulier si la qualité des données obtenues par d'autres moyens n'est pas juridiquement suffisante pour procéder à la récupération. Les informations que les contrôles sur place permettent d'obtenir varient d'un cas à l'autre. Bien qu'il soit raisonnable de supposer que l'efficacité des contrôles sur place diminue avec le temps écoulé depuis les faits à établir, il n'est pas possible de conclure qu'aucun des contrôles sur place ne permettrait d'obtenir des preuves objectives juridiquement pertinentes. Par exemple, il ne peut être exclu que certains bénéficiaires aient conservé leurs documents comptables au-delà des périodes prévues et qu'ils mettent ces documents à la disposition des autorités. L'efficacité des contrôles sur place sera généralement liée à l'identification préalable des bénéficiaires potentiels, selon d'autres modalités de récupération, ou à d'autres éléments compatibles, afin d'établir un ensemble d'éléments de preuve.

7.1.7. *Autres sources d'information*

(83) Les autorités italiennes reconnaissent que le type d'activités pouvant bénéficier de l'exonération de l'ICI est soumis à des autorisations administratives (voir le considérant 45). Toutefois, elles expliquent que le caractère commercial ou non de l'exercice des activités n'est pas soumis à autorisation et que l'autorisation d'exercer ces activités n'est pas nécessairement liée à l'utilisation réelle de l'immeuble.

(84) La Commission estime que, même si ces documents ne suffisent pas à établir de manière définitive l'utilisation réelle d'un immeuble, il ne peut être exclu qu'ils puissent fournir des informations utiles à l'établissement de la liste des bénéficiaires potentiels, à confirmer par d'autres modalités de récupération.

7.1.8. *Expiration des obligations en matière de conservation de documents*

(85) Les autorités italiennes expliquent que les documents comptables ne pourraient pas fournir d'informations sur l'utilisation réelle des immeubles et rappellent que, dans sa décision du 14 août 2015 concernant les mesures SA.33083 et SA.35083 ([26]), la Commission a reconnu que l'expiration des périodes de conservation (généralement dix ans) constituaient un motif d'impossibilité absolue de procéder à la récupération. Selon elles, l'examen des documents comptables suppose l'identification préalable des personnes à contrôler et ne peut pas servir à les identifier.

(86) La Commission reconnaît que l'expiration des obligations en matière de conservation de documents pourrait créer des difficultés pour obtenir des informations auprès des bénéficiaires. Toutefois, chaque cas devrait être apprécié sur la base de ses caractéristiques propres et l'expiration des obligations en matière de conservation des documents n'entraîne pas, en l'espèce, une impossibilité absolue de récupération.

(87) La situation appréciée par la Commission dans sa décision C(2015) 5549 final du 14 août 2015 concernant les mesures SA.33083 et SA.35083 ne saurait en tout état de cause être transposée à la récupération en l'espèce. Dans les circonstances très spécifiques de ces affaires, qui, contrairemenft au cas d'espèce, concernaient des dommages causés aux entreprises par des calamités naturelles, il se pouvait que les bénéficiaires individuels admissibles au bénéfice des aides jugées compatibles avec le marché intérieur au titre de l'article 107, paragraphe 2, point b), du TFUE ne soient plus en possession des documents nécessaires pour prouver les dommages causés par la calamité naturelle et démontrer l'obtention ou non d'une indemnisation (totale ou partielle) pour les dommages subis. De plus, ces calamités naturelles remontaient à plus de dix ans avant la date d'adoption de la décision C(2015) 5549 final, le 14 août 2015 ([27]).

(88) En outre, les bénéficiaires de l'exonération de l'ICI avaient connaissance, ou du moins auraient dû avoir connaissance, de l'adoption de la décision de 2010 d'ouvrir la procédure (voir le considérant 2) dans laquelle des doutes étaient émis quant à la légalité de la mesure et à sa compatibilité avec le marché intérieur, de la décision finale de 2012 (voir le considérant 5) qui concluait que la mesure constituait une aide illégale incompatible avec le marché intérieur, ainsi que de la procédure pendante devant le Tribunal contestant l'impossibilité absolue de récupérer l'aide illégale et incompatible avec le marché intérieur (voir les considérants 6 et 7). De même, les bénéficiaires de l'exonération de l'ICI savaient, ou du moins auraient dû savoir, que, dans l'arrêt de 2018, la Cour de justice avait partiellement annulé la décision finale, en ce que la récupération n'avait pas été ordonnée (voir le considérant 8), et que la Commission était tenue d'examiner minutieusement les difficultés invoquées et l'existence de modalités alternatives de récupération (voir le considérant 59).

(89) Dans de telles circonstances, des bénéficiaires raisonnablement avisés pourraient avoir conservé leurs documents comptables.

(90) Comme expliqué à la section 7.1.11 de la présente décision, il ne peut être exclu que l'identification des bénéficiaires potentiels d'aides illégales puisse être obtenue, en l'espèce, par d'autres moyens que les documents des bénéficiaires. Enfin, la Commission ne peut accepter l'argument des autorités italiennes selon lequel la récupération pourrait concerner des aides prescrites (voir le considérant 46). Conformément à l'article 17, paragraphes 1 et 2, du règlement de procédure, la récupération ordonnée par la Commission est soumise à un délai de prescription de dix ans, qui commence le jour où l'aide illégale est octroyée au bénéficiaire. Toute mesure prise par la Commission à l'égard de l'aide illégale interrompt le délai de prescription et chaque interruption fait courir de nouveau le délai. En l'espèce, la Commission a envoyé des demandes de renseignements aux autorités italiennes les 5 mai 2006, 5 novembre 2007 et 24 novembre 2008 (voir les considérants 2, 8 et 12 de la décision d'ouvrir la procédure). La Commission a ouvert la procédure formelle d'examen le 12 octobre 2010 (voir le considérant 2) et a adopté sa décision finale le 19 décembre 2012 (voir le considérant 5). En outre, conformément à l'article 17, paragraphe 2, du règlement de procédure, le délai de prescription a été suspendu pendant les procédures devant les juridictions de l'Union (voir les considérants 6 et 7) jusqu'à la date du prononcé de l'arrêt, le 6 novembre 2018 (voir le considérant 8). Après le prononcé de l'arrêt, la Commission a envoyé aux autorités italiennes des demandes de renseignements complémentaires les 1er février 2019, 21 juin 2019 et 4 novembre 2019 (voir les considérants 9, 11 et 12). Par conséquent, le délai de prescription de dix ans n'a jamais été atteint sans être interrompu par une mesure de la Commission ou par la suspension résultant des procédures pendantes devant les juridictions de l'Union.

([26]) Décision de la Commission C(2015) 5549 final du 14 août 2015 concernant la mesure SA.33083 (12/C) (ex 12/NN) mise à exécution par l'Italie et relative à des réductions d'impôts et de cotisations liées à des calamités naturelles (tous les secteurs à l'exception du secteur agricole) et la mesure SA.35083 (12/C) (ex 12/NN) mise à exécution par l'Italie et relative à des réductions d'impôts et de cotisations liées au tremblement de terre de 2009 dans les Abruzzes (tous les secteurs à l'exception du secteur agricole), considérant 148.

([27]) Voir les considérants 148, 149 et 150 de la décision C(2015) 5549 final.

7.1.9. *Identification des entités religieuses*

(91) Selon les autorités italiennes, l'appartenance confessionnelle ne peut être utilisée pour identifier les bénéficiaires de l'aide, car cela pourrait constituer une violation de la constitution italienne et de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne.

(92) La Commission estime que le fait d'ordonner la récupération des aides ne constitue une violation ni de la constitution italienne ni de la charte des droits fondamentaux. Les caractéristiques permettant d'identifier les bénéficiaires sont déterminées par le champ d'application de l'exonération de l'ICI, tel qu'établi et appliqué par les autorités italiennes. En outre, comme expliqué aux considérants 68 à 72, la récupération de l'aide dépend de la nature des activités exercées par l'entité. Dans la mesure où les activités en question peuvent être qualifiées d'économiques, le fait qu'elles soient exercées par une entité religieuse n'exclut pas l'application des règles en matière d'aides d'État ([28]).

7.1.10. *Auto-certification et déclaration tenant lieu d'acte de notoriété*

(93) Les autorités italiennes indiquent qu'il serait possible d'identifier les bénéficiaires de l'aide en imposant une obligation d'auto-certification ou de déclaration tenant lieu d'acte de notoriété et que cette façon de faire n'entraînerait pas de coûts excessifs ni d'ingérence. Elles affirment toutefois que l'auto-certification exige que l'administration publique ait déjà connaissance de ce qui est déclaré ou soit en mesure de le vérifier, tandis que la déclaration tenant lieu d'acte de notoriété exige la possibilité de vérifier ce qui est déclaré. Dans les deux cas, il y aurait sinon un risque d'approuver ex ante une récupération partielle n'incluant que ceux qui pourraient décider de déclarer avoir bénéficié de l'aide, ce qui entraînerait une situation d'iniquité et d'inégalité de traitement.

(94) En outre, les autorités italiennes ont déjà expliqué que le système fiscal italien se fonde sur l'obligation, pour les contribuables, de remplir une déclaration fiscale (voir le considérant 92 de la décision finale et les considérants 30 et 31 de la présente décision) et sur l'obligation, pour l'autorité fiscale (ou l'organisme public compétent), d'effectuer des contrôles ex post de ces déclarations.

(95) La Commission note qu'il existe un risque que certains contribuables puissent abuser du système en ne déclarant pas la nature réelle de leurs activités au cours des années de référence. Néanmoins, le risque de pratiques illicites est inhérent à tout système fiscal fondé sur l'obligation de déclaration. Les dispositions qui régissaient l'ICI prévoyaient déjà des mesures visant à réduire le risque d'abus, notamment l'imposition de sanctions et la réalisation de contrôles ex post pour les déclarations tenant lieu d'actes de notoriété. La Commission estime que les vérifications et les contrôles nécessaires pour procéder à la récupération des aides illégales ne diffèrent pas sensiblement de ceux qui auraient dû être effectués pour vérifier si les contribuables remplissaient les conditions pour bénéficier de l'exonération de l'ICI. D'autres modalités (par exemple, les déclarations IMU) pourraient être utilisées en même temps que l'auto-certification ou les déclarations tenant lieu d'actes de notoriété pour identifier au moins certains bénéficiaires potentiels, ce qui réduirait davantage le risque d'abus.

(96) La Commission estime que le fait que certains contribuables puissent chercher à fournir des informations incorrectes dans leurs déclarations tenant lieu d'actes de notoriété ne revient pas à approuver ex ante une récupération partielle qui conduirait à une situation d'iniquité et d'inégalité de traitement. Selon une jurisprudence constante, il y a discrimination i) lorsque des situations comparables sont traitées de manière différente ou ii) lorsque des situations différentes sont traitées de manière égale ([29]). Un bénéficiaire qui fait des déclarations mensongères ou qui n'est pas en mesure de trouver les informations à déclarer n'est pas dans la même situation qu'un bénéficiaire qui peut fournir les informations demandées et qui est disposé à le faire. En outre, le bénéficiaire qui fait une déclaration mensongère peut, à la suite de vérifications et de contrôles ex post supplémentaires révélant l'inexactitude des déclarations, se voir infliger des sanctions, en plus du remboursement des aides illégales reçues.

([28]) Voir, en ce sens, l'arrêt du 27 juin 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania/Ayuntamiento de Getafe, C-74/16, EU:C:2017:496, point 41.

([29]) Voir, par exemple, l'arrêt du 11 décembre 2014, Autriche/Commission, T-251/11, EU:T:2014:1060, point 124, l'arrêt du 3 mars 2016, Espagne/Commission, C-26/15 P, EU:C:2016:132, point 63, et l'arrêt du 13 décembre 1984, Sermide SpA/Cassa Conguaglio Zucchero, C-106/83, EU:C:1984:394, point 28.

(97) La Commission observe par ailleurs que la Cour de justice a admis, dans son arrêt, la possibilité d'une récupération partielle en affirmant que la récupération peut être considérée comme étant, de manière objective et absolue, impossible à réaliser seulement s'«il n'existe pas de modalités alternatives permettant une récupération, même partielle, des aides illégales» ([30]). Enfin, l'objectif de la récupération des aides illégales est de rétablir l'égalité des conditions entre les concurrents. Ne pas ordonner la récupération dans les cas où cela aurait été possible, ne serait-ce que partiellement, reviendrait à maintenir une situation dans laquelle certaines entreprises ont été indûment favorisées par rapport à leurs concurrents, ce qui conduirait à une discrimination accrue.

7.1.11. *Combinaison de modalités de récupération*

(98) Les autorités italiennes estiment qu'aucune des modalités, ni même une combinaison de celles-ci, ne pourrait conduire à une récupération de l'aide. Selon elles, les informations disponibles ne peuvent pas être utilisées pour identifier avec certitude les bénéficiaires de l'aide et, même si l'on parvenait à trouver des informations certaines, il ne s'agirait que d'un résultat fortuit.

(99) La Commission reconnaît que la récupération de l'aide illégale pose des difficultés. Toutefois, les difficultés invoquées par les autorités italiennes ne suffisent pas à démontrer l'impossibilité absolue de récupération de l'aide, au moins en partie. Les arguments avancés par les autorités italiennes n'excluent pas totalement la possibilité d'obtenir une récupération au moins partielle, par exemple en utilisant les informations provenant des déclarations IMU et/ou en demandant des déclarations tenant lieu d'actes de notoriété aux bénéficiaires potentiels. D'autres modalités pourraient permettre de compléter ou de vérifier les informations recueillies au moyen des modalités de récupération susmentionnées (par exemple, les contrôles sur place).

(100) La Commission estime en outre que l'exécution d'une récupération partielle, dans le cas où une récupération complète ne serait pas possible, n'entraîne pas de situation d'inégalité de traitement.

(101) Enfin, la Commission estime que la récupération, bien que présentant certaines difficultés et nécessitant probablement une combinaison de modalités de récupération, n'est pas disproportionnée. Comme la Cour l'a expliqué dans son arrêt du 29 avril 2004 dans l'affaire C-372/97, la récupération est la conséquence logique de la constatation de l'illégalité d'une aide ([31]). La Commission n'outrepasse donc pas ses fonctions en ordonnant la récupération des aides illégales, sauf en cas de circonstances exceptionnelles. À cet égard, la Cour a jugé que les difficultés internes d'un État membre ne constituent pas des circonstances exceptionnelles qui rendraient la récupération disproportionnée ([32]). La Commission estime donc que les difficultés internes invoquées par les autorités italiennes ne rendent pas la récupération disproportionnée en l'espèce.

7.2. **Confiance légitime**

(102) Pour les raisons déjà indiquées dans la décision finale (voir les considérants 183 à 190 de la décision finale), l'Italie et les 78 parties intéressées n'ont reçu aucune garantie de la part d'une institution de l'Union susceptible de justifier une confiance légitime dans la légalité de l'aide.

(103) La conclusion de la décision finale selon laquelle la récupération était absolument impossible (voir les considérants 191 à 200 de la décision finale) ne pourrait pas davantage justifier la confiance légitime dans le fait que l'aide ne serait pas récupérée. En effet, peu après la décision finale, les juridictions de l'Union ont été saisies d'un recours en annulation contre la décision d'impossibilité absolue de récupération ([33]), laquelle a été partiellement annulée par l'arrêt.

([30]) Arrêt du 6 novembre 2018, Scuola Elementare Maria Montessori Srl/Commission européenne, Commission européenne/Scuola Elementare Maria Montessori Srl et Commission européenne/Pietro Ferracci, affaires jointes C-622/16 P à C-624/16 P, EU:C:2018:873, point 92.

([31]) Arrêt du 29 avril 2004, Italie/Belgique, C-372/97, EU:C:2004:234, point 103.

([32]) Ibidem, point 105.

([33]) Voir, en ce sens, l'arrêt du 12 février 2008, CELF et Ministre de la Culture et de la Communication, C-199/06, ECLI:EU:C:2008:79, point 68.

7.3. **Champ d'application de la récupération**

(104) Selon la jurisprudence constante des juridictions de l'Union, l'obligation incombant à un État membre de supprimer une aide incompatible avec le marché intérieur vise à rétablir la situation antérieure ([34]). Cet objectif est atteint lorsque le bénéficiaire a remboursé les montants versés à titre d'aide illégale (y compris les intérêts de récupération), perdant ainsi l'avantage dont il avait bénéficié sur le marché par rapport à ses concurrents, et que la situation antérieure au versement de l'aide est rétablie ([35]).

(105) Étant donné que l'exonération de l'ICI a été mise à exécution en violation de l'article 108, paragraphe 3, du traité et doit être considérée comme une aide illégale et incompatible avec le marché intérieur, le montant de l'aide doit être récupéré afin de rétablir la situation du marché intérieur antérieure à son octroi. La récupération concerne la période comprise entre la date à laquelle l'aide a été mise à la disposition du bénéficiaire et celle de sa récupération effective. Au montant à récupérer s'ajoutent les intérêts courus jusqu'à la date de récupération effective de l'aide.

(106) Selon une jurisprudence constante, la Commission n'est pas tenue d'identifier tous les bénéficiaires d'un régime d'aides ni de vérifier les situations individuelles de chacun d'entre eux dans son injonction de récupération ([36]). En outre, les autorités italiennes n'ont fourni à la Commission aucune information permettant d'établir la liste des bénéficiaires auprès desquels l'aide doit être récupérée. L'identification des bénéficiaires de l'aide doit donc avoir lieu au moment de la récupération.

(107) Le champ d'application de la mesure avait déjà été établi dans la décision finale. Le montant de l'aide à récupérer correspond au montant de l'exonération fiscale accordée aux bénéficiaires, c'est-à-dire au montant de l'ICI que les entités non commerciales exerçant uniquement les activités visées à l'article 7, paragraphe 1, point i), du décret législatif n° 504/92 dans les immeubles concernés, dans la mesure où ces activités étaient de nature économique, auraient dû payer en l'absence de la mesure.

(108) Étant donné que la Commission a apprécié un régime d'aides (voir les considérants 107 et 129 de la décision finale), les autorités italiennes sont tenues d'identifier les bénéficiaires et d'examiner dans chaque cas si les avantages individuels conférés par l'exonération de l'ICI constituent une aide au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE. En particulier, les autorités italiennes devraient examiner si les aides individuelles ont concerné des activités économiques, sont susceptibles de fausser la concurrence et d'affecter les échanges entre États membres ou remplissent toutes les conditions pour relever des règlements de minimis applicables (voir les considérants 68 à 72), d'un régime d'aides autorisé ou d'un règlement d'exemption.

8. **CONCLUSION**

(109) L'aide d'État sous la forme d'une exonération de la taxe municipale sur les biens immobiliers accordée aux entités non commerciales qui exerçaient uniquement les activités visées à l'article 7, paragraphe 1, point i), du décret législatif n° 504/92 dans les immeubles concernés, illégalement mise à exécution par l'Italie en violation de l'article 108, paragraphe 3, du traité, est incompatible avec le marché intérieur, comme établi dans la décision finale.

(110) La Commission estime que les autorités italiennes n'ont pas démontré qu'il était absolument impossible de récupérer les aides illégales octroyées au moyen de l'exonération de l'ICI. Dans ces circonstances, la récupération est la conséquence normale de la constatation d'une aide d'État illégale dans la décision finale,

A ADOPTÉ LA PRÉSENTE DÉCISION:

Article premier

L'Italie récupère auprès des bénéficiaires l'aide incompatible avec le marché intérieur octroyée dans le cadre de la mesure visée à l'article 1er de la décision 2013/284/UE, à savoir l'exonération de la taxe municipale sur les biens immobiliers accordée aux entités non commerciales qui exerçaient uniquement les activités visées à l'article 7, paragraphe 1, point i), du décret législatif n° 504/92 dans les immeubles concernés.

([34]) Arrêt du 21 mars 1990, Belgique/Commission, C-142/87, EU:C:1990:125, point 66.
([35]) Arrêt du 17 juin 1999, Belgique/Commission, C-75/97, EU:C:1999:311, points 64 et 65.
([36]) Arrêt du 7 mars 2002, Italie/Commission, C-310/99, EU:C:2002:143, point 91; arrêt du 13 février 2014, Mediaset, C-69/13, EU:C:2014:71, point 22.

Article 2

L'aide individuelle octroyée au titre du régime visé à l'article 1er ne constitue pas une aide d'État si, au moment de son octroi, elle remplit les conditions fixées par un règlement adopté en vertu de l'article 2 du règlement (UE) 2015/1588 du Conseil ([37]) ou de l'article 2 du règlement (CE) nº 994/98 du Conseil ([38]), selon celui qui est applicable au moment de l'octroi de l'aide.

Article 3

L'aide individuelle octroyée au titre du régime visé à l'article 1er qui, au moment de son octroi, remplit les conditions fixées par un règlement adopté en vertu de l'article 1er du règlement (UE) 2015/1588 ou de l'article 1er du règlement (CE) nº 994/98, ou les conditions fixées par tout autre régime d'aides autorisé, est compatible avec le marché intérieur à concurrence de l'intensité d'aide maximale applicable à ce type d'aides.

Article 4

1. Les montants à récupérer sont majorés d'intérêts calculés à partir de la date à laquelle ils ont été mis à la disposition des bénéficiaires jusqu'à celle de leur récupération effective.

2. Les intérêts sont calculés sur une base composée, conformément au chapitre V du règlement (CE) nº 794/2004 et au règlement (CE) nº 271/2008 modifiant le règlement (CE) nº 794/2004.

Article 5

1. La récupération de l'aide octroyée au titre du régime visé à l'article 1er est immédiate et effective.

2. L'Italie veille à ce que la présente décision soit exécutée dans les quatre mois suivant la date de sa notification.

Article 6

1. Dans les deux mois suivant la notification de la présente décision, l'Italie communique les informations suivantes à la Commission:

a) la liste des bénéficiaires qui ont reçu une aide dans le cadre du régime visé à l'article 1er et le montant total d'aide reçu par chacun d'eux à ce titre;

b) le montant total (principal et intérêts) à récupérer auprès de chaque bénéficiaire;

c) une description détaillée des mesures déjà prises et prévues pour se conformer à la présente décision;

d) les documents démontrant que les bénéficiaires ont été mis en demeure de rembourser l'aide.

2. L'Italie tient la Commission informée de l'avancement des mesures nationales adoptées afin de mettre en œuvre la présente décision jusqu'à la récupération complète de l'aide octroyée au titre du régime visé à l'article 1er. Elle transmet immédiatement, sur simple demande de la Commission, les informations relatives aux mesures déjà adoptées et prévues pour se conformer à la présente décision. Elle fournit également des informations détaillées sur les montants de l'aide et les intérêts déjà récupérés auprès des bénéficiaires.

([37]) Règlement (UE) 2015/1588 du Conseil du 13 juillet 2015 sur l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne à certaines catégories d'aides d'État horizontales (JO L 248 du 24.9.2015, p. 1).

([38]) Règlement (CE) nº 994/98 du Conseil du 7 mai 1998 sur l'application des articles 92 et 93 du traité instituant la Communauté européenne à certaines catégories d'aides d'État horizontales (JO L 142 du 14.5.1998, p. 1).

Article 7

La République italienne est destinataire de la présente décision.

La Commission peut publier l'identité des bénéficiaires des aides incompatibles avec le marché intérieur et les montants des aides et des intérêts récupérés en application de la présente décision, sans préjudice de l'article 30 du règlement (UE) 2015/1589 du Conseil.

Fait à Bruxelles, le 3 mars 2023.

Par la Commission
Margrethe VESTAGER
Membre de la Commission