KOMMISSIONENS AFGØRELSE

af 19. december 2012

om statsstøtte SA.20829 (C 26/2010, ex NN 43/2010 (ex CP 71/2006)) Ordning vedrørende fritagelse for kommunal ejendomsskat for ejendomme, der benyttes af ikke-kommercielle enheder til specifikke formål gennemført af Italien

(meddelt under nummer C(2012) 9461)

(Kun den italienske udgave er autentisk)

(EØS-relevant tekst)

(2013/284/EU)

EUROPA-KOMMISSIONEN HAR —

under henvisning til traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde, særlig artikel 108, stk. 2, første afsnit,

under henvisning til aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde, særlig artikel 62, stk. 1, litra a),

efter at have opfordret interesserede parter til at fremsætte bemærkninger i henhold til ovennævnte bestemmelser [1] og under henvisning til disse bemærkninger, og

ud fra følgende betragtninger:

1. SAGSFORLØB

(1) I 2006 modtog Kommissionen en række klager hovedsagelig vedrørende to ordninger, en om fritagelse for kommunal ejendomsskat og en anden om nedsættelse af selskabsskatten. Mere specifikt omfattede de to ordninger:

a) undtagelse fra den kommunale ejendomsskat (»imposta comunale sugli immobili«, i det følgende benævnt »ICI«) for ejendomme, der benyttes af ikke-kommercielle enheder og udelukkende i forbindelse med aktiviteter vedrørende socialt hjælpearbejde, velfærd, sundhed, kultur, uddannelse, fritid, logi, sport og religion (artikel 7, stk. 1, litra i), i lovdekret nr. 504 af 30. december 1992)

b) en 50 % nedsættelse af selskabsskatten for enheder, der er anført i artikel 6 i det præsidentielle dekret nr. 601 af 29. september 1973 – primært sociale organisationer, almennyttige uddannelses- og forskningsinstitutioner og velgørende undervisningsinstitutioner (bl.a. kirkelige institutioner). Denne bestemmelse omfatter også sociale boligenheder og kulturfonde og -sammenslutninger.

(2) Som følge af de klager, der indkom over ovenstående ICI-fritagelse, sendte Kommissionen de italienske myndigheder en indledende anmodning om oplysninger den 5. maj 2006. På baggrund af de oplysninger, Italien fremsendte den 6. juni 2006, og efter ikrafttrædelsen af visse ændringer af ICI-lovgivningen meddelte Kommissionen ved brev til klagerne af 8. august 2006, at der efter en foreløbig analyse ikke var grundlag for at fortsætte undersøgelsen.

(3) Ved brev af 24. oktober 2006 påpegede klagerne imidlertid igen, at ICI-fritagelsen for ikke-kommercielle enheder var i modstrid med traktatens artikel 107, stk. 1. Ved brev af 14. november 2006 meddelte Kommissionen dem, at der på grundlag af de foreliggende oplysninger ikke var nogen grund til yderligere undersøgelse af ICI-fritagelsen.

(4) I januar og september 2007 modtog Kommissionen yderligere breve fra klagerne over ICI-fritagelsen. I deres brev af 12. september 2007 gjorde de Kommissionen opmærksom på artikel 149 i loven om indkomstskat (»Testo Unico delle Imposte sui Redditi«, i det følgende benævnt »TUIR«), der var godkendt ved præsidentielt dekret nr. 917 af 22. december 1986. Efter deres mening gav den pågældende artikel kun kirkelige institutioner og amatørsportsklubber en fordelagtig skattemæssig behandling.

(5) Den 5. november 2007 opfordrede Kommissionen de italienske myndigheder og klagerne til at fremkomme med yderligere oplysninger om alle de bestemmelser, der ifølge klagerne skulle give præferencer. De italienske myndigheder fremlagde den ønskede information ved breve af 3. december 2007 og 30. april 2008. Klagerne fremlage supplerende oplysninger ved brev af 21. maj 2008.

(6) Den 20. oktober 2008 sendte klagerne en åbningsskrivelse (traktatens artikel 265), hvori de bad Kommissionen om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure og træffe en formel afgørelse vedrørende deres klager.

[1] EUT C 348 af 21.12.2010, s. 17.

(7) Den 24. november 2008 sendte Kommissionen de italienske myndigheder endnu en anmodning om oplysninger, som disse svarede på ved brev af 8. december 2008.

(8) Ved brev af 19. december 2008 meddelte Kommissionen klagerne, at den på baggrund af en foreløbig analyse ikke fandt, at foranstaltningerne kunne anses for at udgøre statsstøtte, og at der derfor ikke var behov for at fortsætte undersøgelsen.

(9) Den 26. januar 2009 udstedte det italienske finansministerium »Circolare 2/DF« (i det følgende benævnt »cirkulæret«) for at præcisere anvendelsesområdet for ICI-fritagelsen for ikke-kommercielle enheder. Den 2. marts 2009 skrev klagerne til Kommissionen og udtrykte deres utilfredshed med den gældende lovgivning og kritiserede cirkulæret.

(10) Ved e-mail af 11. januar 2010 bad klagerne igen Kommissionen om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure i lyset af cirkulærets indhold. Efter at have noteret sig cirkulæret sendte Kommissionen et brev til klagerne den 15. februar 2010 og bekræftede argumentationen i deres brev af 19. december 2008.

(11) Den 26. april 2010 indbragte to klagere hver især et annullationssøgsmål for Retten mod Kommissionens brev af 15. februar 2010 ([2]). På sagsøgernes anmodning afsagde Retten den 18. november 2010 kendelse om, at sagen skulle slettes af registret ([3]).

(12) Ved afgørelse af 12. oktober 2010 (i det følgende benævnt »afgørelsen om at indlede proceduren«) indledte Kommissionen den formelle undersøgelsesprocedure i henhold til traktatens artikel 108, stk. 2, vedrørende fritagelsen for den kommunale ejendomsskat, som indrømmes ejendomme, der benyttes af ikke-kommercielle enheder til specifikke formål og i henhold til artikel 149, stk. 4, i TUIR ([4]). Den 21. december 2010 blev afgørelsen om at indlede proceduren offentliggjort i Den Europæiske Unions Tidende med opfordring til interesserede parter om at fremsætte deres bemærkninger ([5]).

(13) Ved brev af 10. november 2010 bad de italienske myndigheder Kommissionen om kopier af de breve, der var sendt til klagerne mellem 2006 og 2010. Disse blev sendt til Italien den 2. december 2010.

(14) Mellem 21. januar og 4. april 2011 modtog Kommissionen bemærkninger til afgørelsen om at indlede proceduren fra 80 interesserede parter, der er anført i bilag 1 til denne afgørelse.

(15) Ved brev af 2. marts 2011 modtog Kommissionen Italiens bemærkninger til afgørelsen om at indlede proceduren. Kommissionen fremsendte herefter tredjeparternes bemærkninger til de italienske myndigheder, der fremlagde deres reaktioner den 10. juni 2011.

(16) Den 19. juli 2011 blev der afholdt et teknisk møde mellem de italienske myndigheder og Kommissionen.

(17) Ved brev af 15. februar 2012 meddelte Italien Kommissionen, at man havde til hensigt at vedtage ny lovgivning om den kommunale ejendomsskat, og anførte, at ICI var blevet erstattet af »Imposta Municipale Propria« (i det følgende benævnt »IMU«) pr. 1. januar 2012.

(18) Efter Italiens vedtagelse af lov nr. 27 af 24. marts 2012, der omfattede nye bestemmelser om IMU-fritagelsen for ikke-kommercielle enheder, som udøver specifikke aktiviteter, men overlod definitionen af en række aspekter til fremtidig gennemførelseslovgivning, sendte Kommissionen de italienske myndigheder en anmodning om oplysninger den 16. maj 2012.

([2]) Se sagerne T-192/10, Ferracci mod Kommissionen (EUT C 179 af 3.7.2010, s. 45) og T-193/10, Scuola Elementare Maria Montessori mod Kommissionen (EUT C 179 af 3.7.2010, s. 46).

([3]) EUT C 30 af 29.1.2011, s. 57.

([4]) I afgørelsen om at indlede proceduren konkluderede Kommissionen, at nedsættelsen af selskabsskatten med 50 % i henhold til artikel 6 i det præsidentielle dekret nr. 601/73 kunne indebære eksisterende støtte (pkt. 18), og anførte, at den ville behandle denne foranstaltning i en særskilt procedure vedrørende eksisterende støtte, som efterfølgende blev indledt i februar 2011. De i artikel 6 i dekret nr. 601/73 anførte enheder er følgende: a) socialforsorgsinstitutter og -organisationer, gensidige understøttelsesforeninger, hospitaler, velgørenheds- og hjælpeorganisationer, b) undervisningsinstitutioner samt uddannelses- og forskningsinstitutioner, som arbejder i almen interesse og uden gevinst for øje, videnskabelige selskaber, akademier, historiske, litterære og videnskabelige stiftelser og foreninger, forsøgs- og forskningssammenslutninger og -fonde, der udelukkende forfølger kulturelle formål, c) institutioner, hvis formål er ligestillet med velgørenheds- og uddannelsesformål i henhold til lov samt c a) almennyttige boligselskaber og foreninger herunder.

([5]) Se fodnote 1.

(19) Den 27. juni 2012 modtog Kommissionen supplerende oplysninger fra klagerne sammen med bemærkninger til den nye IMU-lovgivning. Den 6. juli 2012 blev disse bemærkninger fremsendt til Italien med henblik på kommentarer.

(20) Ved brev af 5. september 2012 fremlagde Italien de ønskede oplysninger for Kommissionen og også sine bemærkninger til tredjeparternes bemærkninger, der var fremsendt til Italien den 6. juli 2012.

(21) Efterfølgende sendte de italienske myndigheder ved brev af 21. november 2012 Kommissionen en kopi af IMU-gennemførelsesbekendtgørelsen, der var blevet vedtaget den 19. november 2012.

2. BESKRIVELSE AF FORANSTALTNINGERNE

2.1. Kommunal ejendomsskattefritagelse for ikke-kommercielle enheder

(22) I 1992 indførte de italienske myndigheder en kommunal ejendomsskat (ICI). Som fastsat i lovdekret nr. 504 af 30. december 1992 skulle alle fysiske og juridiske personer, der ejede fast ejendom (som følge af ejerskab, brugsret, benyttelse, besiddelse eller leje), betale skatten. Skatten skulle betales af både valutaindlændinge og valutaudlændinge, uanset hvordan ejendommen blev benyttet, og den blev beregnet på grundlag af matrikelværdien.

(23) Ifølge artikel 7, stk. 1, litra i), i lovdekret nr. 504/92 var ejendomme, der af ikke-kommercielle enheder udelukkende benyttedes til aktiviteter vedrørende socialt hjælpearbejde, velfærd, sundhed, uddannelse, logi samt kultur, fritid, sport og religion, fritaget for ICI.

(24) Ifølge artikel 7, stk. 2, litra a), i lovdekret nr. 203 af 30. september 2005 ([6]) var fritagelsen i henhold til artikel 7, stk. 1, litra i), i lovdekret nr. 504/92 gældende for de her anførte aktiviteter, selv om de var af kommerciel art. Ifølge artikel 39 i lovdekret nr. 223 af 4. juli 2006 ([7]) gjaldt denne fritagelse kun, hvis de pågældende aktiviteter ikke udelukkende var af kommerciel art.

([6]) Stadfæstet som lov nr. 248 af 2. december 2005.
([7]) Stadfæstet som lov nr. 248 af 4. august 2006.

(25) De italienske myndigheder forklarede, at den kommunale ejendomsskattefritagelse i henhold til artikel 7, stk. 1, litra i), kun var gældende, hvis to kumulative betingelser var opfyldt:

i. ejendommen skulle benyttes af ikke-kommercielle enheder ([8]). Loven definerer ikke-kommercielle enheder som offentlige og private enheder, der ikke er selskaber, og hvis aktiviteter ikke udelukkende eller primært er kommercielle

ii. ejendommen skal udelukkende benyttes til udøvelse af de aktiviteter, der er anført i artikel 7, stk. 1, litra i).

(26) I cirkulære 2/DF af 26. januar 2009 præciserede de italienske myndigheder, hvilke enheder der kunne anses for at være ikke-kommercielle, og hvad der skulle karakterisere de aktiviteter, disse enheder udøvede, for at de kunne være berettigede til fritagelsen.

(27) Det hed i cirkulæret, at ikke-kommercielle enheder kunne være både offentlige og private. Specifikt blev følgende enheder anset for at være offentlige ikke-kommercielle enheder: staten, regioner, provinser, kommuner, handelskamre, sundhedsleverandører, offentlige organer oprettet udelukkende med henblik på socialt hjælpearbejde, velfærd og sundhed, ikke-økonomiske offentlige enheder, velfærds- og bistandsorganisationer, universiteter og forskningsinstitutter samt særlige offentlige serviceorganer (de tidligere »IPAB«). Cirkulæret indeholder følgende eksempler på private ikke-kommercielle organer i cirkulæret: foreninger, stiftelser, komitéer, ngo'er, amatørsportsklubber, frivillige serviceorganisationer, organer, der skattemæssigt er klassificeret som almennyttige organisationer (»ONLUS«), samt kirkelige institutioner, der tilhører den katolske kirke og andre religiøse trossamfund.

(28) Det præciseredes også i cirkulæret, at aktiviteter, der blev udøvet i den ICI-fritagne ejendom, ikke skulle være tilgængelige på markedet ([9]) – dvs. de skulle gennemføres for at opfylde sociale behov, som ikke altid blev opfyldt af offentlige strukturer eller private kommercielle aktører.

([8]) Artikel 7, stk. 1, litra i), i lovdekret nr. 504/92 henviser specifikt til de enheder, der er defineret i artikel 87, stk. 1, litra c), [nu artikel 73] i præsidentielt dekret nr. 917/86. Definitionen af ikke-kommercielle enheder er indeholdt i denne senere bestemmelse.
([9]) Se cirkulæret pkt. 5.

(29) Cirkulæret indeholdt en række kriterier for hver af de i artikel 7, stk. 1, litra i), anførte aktiviteter, der hjalp til at fastslå, hvornår hver enkelt skulle anses for ikke udelukkende at være af kommerciel art ([10]).

(30) ICI blev erstattet af IMU pr. 1. januar 2012. Bestemmelserne om kommunal ejendomsskat for ikke-kommercielle enheder blev også ændret i løbet af 2012, som det forklares i afsnit 5.

2.2. **Artikel 149 i loven om indkomstskat**

(31) Artikel 149 står under afsnit II, kapitel III i indkomstskatteloven (TUIR). Afsnit II indeholder bestemmelserne om selskabsskat og kapitel III skattebestemmelserne for ikke-kommercielle enheder såsom bestemmelserne for beregning af skattegrundlaget og for skattesatser ([11]). I artikel 149 er anført, hvilke betingelser der kan udløse tabet af en enheds »ikke-kommercielle status«.

(32) Især hedder det i artikel 149, stk. 1, i TUIR, at en ikke-kommerciel organisation vil miste sin status, hvis den gennemfører primært kommercielle aktiviteter i en hel skatteperiode.

([10]) Som allerede nævnt i afgørelsen om at indlede proceduren kræver cirkulæret f.eks. inden for områderne sundhedsmæssige og sociale aktiviteter en aftale med de offentlige myndigheder. Med hensyn til uddannelse kræver cirkulæret tilsyneladende overensstemmelse med de obligatoriske grundlæggende principper, hvis tjenesten skal anses for at være på linje med det offentlige system, og det kræver også, at driftsoverskud geninvesteres i selve uddannelsesaktiviteten. Med hensyn til biografer kræver cirkulæret, at operatører begrænser sig til særlige markedssegmenter (film af kulturel interesse, film, der har fået udstedt et kvalitetscertifikat, børnefilm), hvis de ønsker at blive omfattet af skattefritagelsen. Det samme gælder indlogeringstjenester generelt, som skal tage lavere priser end markedsprisen og ikke må drives som almindelige hoteller.

([11]) Se artikel 143 ff. i TUIR. Generelt består ikke-kommercielle enheders samlede indkomst af ejendoms- og kapitalindkomst og andre indtægtskilder (artikel 143 i TUIR). Forudsat at bestemte betingelser er opfyldt, kan ikke-kommercielle enheder vælge forenklede systemer til at fastslå indkomsten (artikel 145 i TUIR).

(33) I artikel 149, stk. 2, i TUIR defineres en enheds »kommercielle status« således, at der genereres en større indkomst fra kommercielle aktiviteter end fra en institutionel indkomst, og at faste aktiver i forbindelse med kommercielle aktiviteter har en højere værdi end andre aktiviteter ([12]). De pågældende enheders juridiske form har ingen indflydelse på, om de mister deres »ikke-kommercielle status«.

(34) Det fastsættes i artikel 149, stk. 4, i TUIR, at ovennævnte bestemmelser (dvs. artikel 149, stk. 1 og 2, i TUIR) ikke gælder for kirkelige institutioner, der har fået indrømmet civilretlig status, eller for amatørsportsklubber.

3. **GRUNDLAG FOR AT INDLEDE DEN FORMELLE UNDERSØGELSESPROCEDURE**

(35) Kommissionen indledte den formelle undersøgelsesprocedure vedrørende den kommunale ejendomsskattefritagelse (ICI-fritagelse) for ejendomme, der benyttes af ikke-kommercielle enheder til specifikke formål, fordi den tilsyneladende kunne betragtes som statsstøtte efter traktatens artikel 107, stk. 1. Kommissionen indledte ligeledes den formelle undersøgelsesprocedure vedrørende artikel 149, stk. 4, i TUIR, ifølge hvilken bestemmelserne om tab af ikke-kommerciel status ikke gælder for kirkelige institutioner og amatørsportsklubber.

(36) For at vurdere, om de omhandlede foranstaltninger var selektive, jf. gældende retspraksis ([13]), afdækkede Kommissionen først referenceskattesystemet for hver foranstaltning og så herefter på, om foranstaltningen afveg fra dette system og i givet fald, om den var begrundet i skattesystemets karakter og opbygning.

([12]) Følgende faktorer kan anvendes til vurderingsformål i medfør af artikel 149, stk. 2, i TUIR: flere faste nettoaktiver i forbindelse med forretningsaktiviteter end andre aktiviteter, større indtjening fra kommercielle aktiviteter end fra den »normale værdi« af indkøb eller tjenesteydelser i forbindelse med institutionelle tjenesteydelser, større indtægt fra kommercielle aktiviteter end indkomst fra institutionelle aktiviteter (såsom bidrag, tilskud, donationer og medlemstilskud).

([13]) Se bl.a. sag C-88/03, Portugal mod Kommissionen, Sml. 2006 I, s. 7115, præmis 56 og sag C-487/06 P, British Aggregates, Sml. 2008 I, s. 10505, præmis 81-83.

(37) Med hensyn til ICI-fritagelsen konkluderede Kommissionen, at referencesystemet til vurdering af den pågældende foranstaltning var ICI selv. Ved at indrømme en fritagelse til ikke-kommercielle enheder, der benytter deres ejendom til bestemte aktiviteter, hvoraf nogle anses for at være økonomiske, afveg foranstaltningen fra referencesystemet (ifølge hvilket enhver juridisk person, som ejer fast ejendom, skal betale den tilhørende ejendomsskat, uanset hvad ejendommen benyttes til). Kun at indrømme fritagelse til ikke-kommercielle enheder, der udøver særlige aktiviteter med en vis social værdi, blev ikke anset for begrundet i det italienske kommunale ejendomsskattesystems karakter og opbygning.

(38) Med hensyn til artikel 149, stk. 4, i TUIR identificerede Kommissionen indkomstskat som referencesystemet. Kommissionen konkluderede, at foranstaltningen ved første øjekast var selektiv, eftersom den tilsyneladende gav – dog ikke kun kirkelige institutioner og amatørsportsklubber – mulighed for at fastholde deres ikke-kommercielle status, selv om de ikke længere blev betragtet som ikke-kommercielle enheder. En sådan foranstaltning kunne ikke begrundes i de underliggende principper for det italienske skattesystem.

(39) De italienske myndigheder havde ikke fremlagt information, der viste, at de pågældende foranstaltninger opfyldte betingelserne i retspraksis fra Altmark-sagen ([14]). Da alle de øvrige kriterier i henhold til traktatens artikel 107, stk. 1, så ud til at være opfyldt, indebar foranstaltningerne tilsyneladende statsstøtte.

(40) Med hensyn til forenelighed fandt traktatens artikel 107, stk. 2, tilsyneladende ikke anvendelse på foranstaltningerne. Endvidere så ingen af undtagelserne, jf. artikel 107, stk. 3, ud til at finde anvendelse med undtagelse af artikel 107, stk. 3, litra d), om fremme af kulturen og bevarelse af kulturarven. Kommissionen fandt, at ICI-fritagelsen kunne have været anvendt på specifikke aktiviteter udøvet af ikke-kommercielle enheder, som udelukkende udøvede aktiviteter vedrørende uddannelse, kultur og fritid. Endelig udelukkede Kommissionen ikke muligheden for, at visse aktiviteter kunne klassificeres som tjenesteydelser af almindelig økonomisk interesse i overensstemmelse med traktatens artikel 106, stk. 2. De italienske myndigheder havde imidlertid ikke fremlagt oplysninger, der gjorde det muligt at vurdere de omhandlede foranstaltningers forenelighed med det indre marked.

([14]) Sag C-280/00, Altmark Trans og Regierungspräsidium Magdeburg, Sml. 2003 I, s. 7747.

(41) Som følge heraf tvivlede Kommissionen på, om foranstaltningerne var forenelige med det indre marked, og besluttede i overensstemmelse med artikel 4, stk. 4, i Rådets forordning (EF) nr. 659/1999 af 22. marts 1999 om fastlæggelse af regler for anvendelsen af EF-traktatens artikel 93 ([15]) at indlede den formelle undersøgelsesprocedure og opfordrede Italien og andre interesserede parter til at fremsende deres bemærkninger.

(42) Efter Kommissionens mening kunne både ICI-fritagelsen og artikel 149, stk. 4, i TUIR betegnes som ny støtte. ICI, der blev opkrævet på årsbasis, var faktisk blevet indført i 1992, og den pågældende skattefritagelse var ikke blevet anmeldt eller på anden vis godkendt af Kommissionen. Fritagelsen gjaldt for en lang række aktiviteter, der ikke var lukket for konkurrence, da ICI blev indført. Derfor måtte enhver afvigelse fra de normale bestemmelser for denne skatteordning betragtes som ny støtte, eftersom kravene i traktatens artikel 107, stk. 1, tilsyneladende var opfyldt. Ligeledes var artikel 149 i TUIR ([16]) blevet indført i 1998, og den var ikke blevet anmeldt eller på anden vis godkendt af Kommissionen. Af den grund bør undtagelsen i henhold til denne foranstaltning betegnes som ny støtte, eftersom kravene i traktatens artikel 107, stk. 1, tilsyneladende var opfyldt.

4. BEMÆRKNINGER FRA DE ITALIENSKE MYNDIGHEDER OG DE INTERESSEREDE TREDJEPARTER

(43) I medfør af artikel 20, stk. 2, i forordning (EF) nr. 659/1999 og som svar på opfordringen i Den Europæiske Unions Tidende ([17]) modtog Kommissionen bemærkninger fra de italienske myndigheder og fra 80 interesserede tredjeparter.

(44) Sammenfattende mener de italienske myndigheder, at de enheder, der var omfattet af ICI-fritagelsen, ikke var »virksomheder« i EU-lovgivningens forstand. Under alle omstændigheder havde de aktiviteter, de pågældende enheder udøvede, en vigtig offentlig og social funktion. Således var det i overensstemmelse med skattesystemets karakter og logik at fastsætte en differentieret beskatning af rent økonomiske aktiviteter på den ene side og social bistand, velgørenhed, solidaritet og religiøse aktiviteter på den anden. De italienske myndigheder anfægtede også klassificeringen af ICI-foranstaltningen som ny støtte. Ifølge myndighederne burde foranstaltningen vurderes i

([15]) EFT L 83 af 27.3.1999, s. 1.
([16]) Tidligere artikel 111, litra a), i TUIR.
([17]) Se fodnote 1.

lyset af den kontinuitet, den sikrede med tidligere ejendomsskatter (som allerede var gældende før ikrafttrædelsen af EØF-traktaten). På grundlag af de afslagsskrivelser, der var sendt til klagerne, burde foranstaltningen endvidere anses for at være godkendt af Kommissionen. I hvert fald havde Kommissionen skabt en berettiget forventning hos modtagerne af foranstaltningen i kraft af et svar på en skriftlig parlamentarisk forespørgsel, og også fordi den havde informeret klagerne om sin foreløbige indstilling, som de italienske myndigheder også var blevet underrettet uformelt om.

(45) Med hensyn til artikel 149, stk. 4, i TUIR hævder de italienske myndigheder, at kirkelige institutioner og amatørsportsklubber kan miste deres ikke-kommercielle status, i modsætning til hvad ordlyden måtte antyde. I så fald ville de pågældende enheder ikke længere nyde skattefritagelse.

(46) Af de 80 interesserede parter deler de 78 (i det følgende benævnt »de 78 interesserede parter«) de italienske myndigheders synspunkter, mens to tredjeparter (i det følgende benævnt »de to interesserede parter«, eller »klagerne«) blandt de oprindelige klagere mener, at både ICI og artikel 149, stk. 4, i TUIR udgør ulovlige statsstøtteforanstaltninger, der er uforenelige med det indre marked. De 78 interesserede parters argumenter vil derfor blive præsenteret sammen med de italienske myndigheders indstilling, mens klagernes argumenter vil blive behandlet separat.

4.1. **Bemærkninger fra de italienske myndigheder og de 78 interesserede parter**

4.1.1. *ICI: de specifikke aktiviteter, der udøves af ikke-kommercielle enheder, kan ikke anses for at være økonomiske aktiviteter*

(47) De italienske myndigheder og de 78 interesserede parter hævder, at de specifikke aktiviteter, der udøves af ikke-kommercielle enheder, som er omfattet af ICI-fritagelsen, ikke kan anses for at være økonomiske aktiviteter. De hævder, at disse aktiviteter – som primært er målrettet meget specifikke modtagerkategorier – ikke udgør et tilbud om varer eller tjenesteydelser på markedet og således ikke er i konkurrence med aktiviteter, der udøves af kommercielle virksomheder. Derfor kan disse ikke-kommercielle enheder, der er aktive i sektorer af offentlig interesse, ikke betragtes som virksomheder, hvilket er en forudsætning for anvendelse af artikel 107, stk. 1, i TEUF.

(48) Ifølge de italienske myndigheder og nogle af de 78 interesserede parter har disse aktiviteter i de fleste tilfælde specifikke kendetegn. F.eks. udøves de i almen interesse eller med henblik på solidaritet enten gratis eller til nedsat pris. I betragtning af de pågældende ikke-kommercielle enheders specifikke karakteristiske træk og særlige formål er det ikke muligt at klassificere dem som virksomheder.

4.1.2. *ICI: foranstaltningen er begrundet i det italienske skattesystems logik*

(49) De italienske myndigheder og de 78 interesserede parter mener, at ICI-fritagelsen ikke udgør en afvigelse fra det generelle skattesystem, men blot er en udmøntning af de vejledende principper for systemet.

(50) De fastholder, at det hænger sammen med det italienske skattesystems logik at have differentieret skattemæssig behandling for økonomiske og profitsøgende aktiviteter på den ene side og for bistand, velgørenhed samt religiøse og lignende aktiviteter, der gennemføres af enheder med særlige formål, på den anden ([18]). Sidstnævnte aktiviteter er baseret på solidaritetsprincippet, som er grundlæggende for både national ret og EU-ret. Ved at differentiere på den måde ønskede lovgiver blot at tage hensyn til, at enheder, der udøver ovennævnte almennyttige aktiviteter med en høj social værdi, har en forskellig retlig og faktuel situation.

(51) Desuden er det op til medlemsstaten at definere, hvilke aktiviteter der er almennyttige. Medlemsstatens eneste begrænsning er, at den differentierede skattemæssige behandling skal være sammenhængende, dvs. den skal være i overensstemmelse med skattesystemets logik som helhed, og der skal også oprettes et tilstrækkeligt kontrolsystem. Begge betingelser er opfyldt i sagen om den omhandlede ICI-fritagelse.

([18]) Endvidere er de pågældende enheder hovedsageligt aktive i begrænsede geografiske områder (på lokalt plan), og aktiviteterne er målrettet bestemte kategorier af brugere/modtagere.

(52) Rationalet bag ICI-fritagelsen er baseret på artikel 2 og 3 i den italienske forfatning, der kræver politisk, økonomisk og social solidaritet med borgerne, og artikel 38, som fastslår retten til social velfærd for mennesker uden de nødvendige subsistensmidler. Det skal også bemærkes, at ikke-kommercielle enheder bistår staten med at løse særlige sociale opgaver. Staten har altid anerkendt disse enheders særlige rolle, da den er klar over, at det ville være umuligt for staten alene at sørge for tjenesteydelser inden for velfærd, sundhed, kultur, uddannelse og sport.

(53) De italienske myndigheder gentog, at de to kumulative betingelser, jf. pkt. (25) (subjektivt og objektivt krav) som anført i cirkulæret skulle være opfyldt for at være berettiget til ICI-fritagelsen.

(54) Vedrørende det subjektive krav (dvs. at der er tale om en ikke-kommerciel enhed) og mere specifikt religiøse institutioner understregede de italienske myndigheder, at kategorien af ikke-kommercielle enheder omfatter kirkelige institutioner med civilretlig status under enten den katolske kirke eller andre religiøse trossamfund ([19]).

(55) Med hensyn til det objektive krav (dvs. udøvelse af en af de i lovgivningen anførte aktiviteter) påpegede de italienske myndigheder, at den italienske kassationsret gentagne gange havde fastslået, at det med henblik på at indrømme ICI-fritagelsen er væsentligt at se på den aktivitet, der faktisk udøves i ejendommen. Dvs. at kontrollere, at denne aktivitet, selv om den står på listen over fritagne aktiviteter, ikke rent faktisk udøves på et kommercielt grundlag ([20]). Som den øverste forvaltningsdomstol ([21]) endvidere allerede har fastslået, betyder fritagelsens restriktive karakter, at skattefritagelsen ikke kan bevilges hele ejendommen, hvis kun en del af ejendommen (selv om det er den største del) benyttes til et af de i loven tilladte formål.

4.1.3. *Klassificering af foranstaltningen som eksisterende støtte*

(56) Ifølge de italienske myndigheder repræsenterer ICI den logiske lovgivningsmæssige progression fra de tidligere ejendomsskatter – som den danner den formelle og materielle kontinuitet med. Fritagelse af ejendom, der benyttes til særlige aktiviteter med en høj social værdi, har altid været et centralt element i al ejendomslovgivning siden 1931, længe før ikrafttrædelsen af EØF-traktaten.

(57) De italienske myndigheder og de 78 interesserede parter finder også, at ICI-fritagelsen skal godkendes af Kommissionen på grundlag af de afslagsskrivelser, der blev sendt til klagerne, og som Italien blev underrettet om.

(58) Af disse årsager bør ICI-fritagelsen – hvis den anses for at være støtte – betragtes som eksisterende støtte.

4.1.4. *Forenelighed*

(59) De italienske myndigheder besluttede ikke at fremsende bemærkninger til foranstaltningernes mulige forenelighed i medfør af traktatens artikel 107, stk. 2 og 3, eller om deres mulige klassificering som tjenesteydelser af almen økonomisk interesse, jf. artikel 106, stk. 2, og retspraksis fra Altmark-sagen.

(60) Nogle af de 78 interesserede parter fastholder, at ICI-fritagelsen er forenelig med traktatens artikel 106, stk. 2, og 107, stk. 3, litra c), da foranstaltningen er nødvendig for at udøve socialt nyttige aktiviteter baseret på solidaritetsprincippet. Endvidere fordrejer fritagelsen ikke i væsentlig grad konkurrencevilkårene og har ikke nogen nævneværdig virkning på samhandelen mellem medlemsstaterne.

4.1.5. *Berettiget forventning*

(61) De italienske myndigheder hævder, at Kommissionens svar til klagerne vedrørende ICI-fritagelsen, som Italien fik en uformel underretning om, havde skabt en berettiget forventning hos ikke-kommercielle enheder om, at ICI-fritagelsen var forenelig med EU-lovgivningen.

(62) De fastholder også, at Kommissionens svar på en skriftlig parlamentarisk forespørgsel i 2009 om den skattemæssige behandling af ikke-kommercielle enheder havde givet anledning til en berettiget forventning ([22]).

([19]) I henhold til italiensk lov anses religiøse formål for alle religioner, der er godkendt af staten, herunder den katolske kirke, i skattemæssig henseende for at være velgørende og uddannelsesmæssige formål.

([20]) Se domme nr. 20776 af 26. oktober 2005, 23703 af 15. november 2007, 5485 af 29. februar 2008 og 19731 af 17. september 2010. Se også dom nr. 8495 af 9. april 2010.

([21]) Se udtalelse nr. 266 af 18. juni 1996.

([22]) Skriftlig forespørgsel E-177/2009 (EUT C 189 af 13.7.2010).

(63) Dette ville indebære, at Kommissionen – hvis den mente, at foranstaltningen var ulovlig og uforenelig støtte uden at acceptere den som eksisterende støtte – ikke skulle kræve støtten tilbagebetalt i medfør af artikel 14, stk. 1, i forordning (EF) nr. 659/1999.

(64) Ifølge nogle tredjeparter burde der under ingen omstændigheder stilles krav om tilbagesøgning med hensyn til artikel 149, stk. 4, i TUIR, da det ville blive meget vanskeligt og byrdefuldt for de nationale myndigheder at sætte tal på den hypotetiske gevinst.

4.1.6. *Artikel 149 i TUIR*

(65) I deres bemærkninger gav de italienske myndigheder en detaljeret beskrivelse af de specifikke beskatningsregler, der gælder for ikke-kommercielle enheder, herunder kirkelige institutioner og amatørsportsklubber. De italienske myndigheder understreger, at artikel 149, stk. 2, i TUIR indeholder en ikke-udtømmende liste over parametre, der kan tages i betragtning ([23]) med henblik på at klassificere en enhed som en kommerciel organisation. Selv om en eller flere af disse betingelser er opfyldt, mister den ikke-kommercielle enhed ikke automatisk sin ikke-kommercielle status (eftersom disse parametre ikke kan betragtes som lovformodninger). Den kendsgerning, at disse krav er opfyldt, viser blot, at de aktiviteter, enheden udøver, potentielt er af primært kommerciel art.

(66) Som anført i indkomstkontorets cirkulære nr. 124/E af 12. maj 1998 kan kirkelige institutioner med civilretlig status kun betragtes som ikke-kommercielle enheder, hvis det eneste eller primære formål med deres aktiviteter er af ikke-kommerciel art.

(67) Derfor udelukker artikel 149, stk. 4, i TUIR ifølge Italien blot anvendelsen af de specifikke tids- og forretningsparametre, der er opstillet i artikel 149, stk. 1 og 2 ([24]). Artikel 149, stk. 4, i TUIR udelukker ikke muligheden for, at kirkelige institutioner mister deres ikke-kommercielle status. Under alle omstændigheder indebærer denne foranstaltning ifølge nogle af de 78 interesserede parter ikke en overførsel af offentlige ressourcer og indrømmer ingen fordel.

([23]) Se fodnote 12.
([24]) Se pkt. (31) ff.

(68) De italienske myndigheder forklarede, at foranstaltningen har til formål at bevare det eneansvar CONI (Italiens nationale olympiske komité) har for amatørsportsklubber, og som indenrigsministeriet har for at indrømme og tilbagekalde civilretlig status i forbindelse med kirkelige institutioner ([25]). Såfremt skattemyndighederne under en skattekontrol af de pågældende institutioner fastslår, at de udøver primært kommercielle aktiviteter, vil de dog omgående underrette indenrigsministeriet eller CONI. Skattemyndighederne vil derefter kræve tilbagebetaling af beskatningsdifferencen fra den berørte institution.

(69) De italienske myndigheder bekræftede, at der blev foretaget kontroller af både kirkelige institutioner og amatørsportsklubber. Med hensyn til kirkelige institutioner foretog indenrigsministeriet også de kontroller, det har ansvaret for, men konstaterede ikke nogen form for misbrug.

4.2. **Bemærkninger fra de to interesserede parter**

(70) I deres bemærkninger henviser de to interesserede parter ([26]) til alle de dokumenter og bemærkninger, de allerede havde indsendt til Kommissionen under den administrative sagsbehandling forud for afgørelsen om at indlede proceduren. Ifølge parterne beviser disse dokumenter, at kirkelige institutioner rent faktisk udøver økonomiske aktiviteter.

(71) Med hensyn til ICI-fritagelsen påpeger de to parter, at den anfægtede foranstaltning blev indført af Italien i 2005. Efter ikrafttrædelsen af lovdekret nr. 203/2005 gjaldt ICI-fritagelsen for ikke-kommercielle enheder, der udøvede de i lovgivningen anførte aktiviteter, selv om de var af kommerciel art ([27]). Efter ændringer i ICI-loven i 2006 blev ICI-fritagelsen gældende for de samme aktiviteter, forudsat at de ikke udelukkende var kommercielle ([28]). Ændringerne fra 2006 fjernede dog ikke den pågældende foranstaltnings karakter af statsstøtte.

([25]) Dette sikrer også overensstemmelse med de internationale aftaler om kirkelige institutioner, der er indgået mellem Italien og Den Hellige Stol.
([26]) Af de oprindelige klagere fremsendte kun Pietro Ferracci og Scuola Elementare Maria Montessori s.r.l. bemærkninger til afgørelsen om at indlede proceduren.
([27]) Lovdekret nr. 203/2005 stadfæstet som lov nr. 248 af 2. december 2005.
([28]) Lovdekret nr. 223/2006 stadfæstet som lov nr. 248 af 4. august 2006.

(72) I kraft af cirkulæret fik enheder, der egentlig skulle betragtes som virksomheder, en selektiv fordel. I mange tilfælde afhang muligheden for, at aktiviteter, der var beskrevet i cirkulæret, blev fritaget for ICI, udelukkende af, at enheden ikke havde nogen fortjeneste. På grundlag af principperne i EU's retspraksis er det forhold, at en enhed ikke er profitsøgende, imidlertid irrelevant for anvendelsen af statsstøttereglerne. Derfor løste cirkulæret ikke statsstøtteproblemerne i forbindelse med ICI-fritagelsen, eftersom denne fritagelse fortsat var gældende for ikke-kommercielle enheder, der udøvede en økonomisk aktivitet, men ikke for enheder, der udøvede den samme aktivitet, men var profitsøgende.

(73) Ifølge klagerne var det under alle omstændigheder praktisk taget umuligt at få specifikke data om ejendomme tilhørende de pågældende enheder, hovedsageligt fordi der ikke var krav om, at disse enheder angav den ejendom, der var fritaget for ICI.

(74) Med hensyn til artikel 149, stk. 4, i TUIR finder klagerne, at det ikke er muligt for kirkelige institutioner at miste deres ikke-kommercielle status.

(75) For så vidt angår ICI-fritagelsen og artikel 149, stk. 4, i TUIR er klagerne enige i Kommissionens foreløbige konklusioner om tilstedeværelsen af statsmidler og tilstedeværelsen af en fordel, og det gælder også med hensyn til selektivitet, konkurrencefordrejning og påvirkning af samhandelen.

(76) Med hensyn til den omtvistede foranstaltnings forenelighed er klagerne enige i Kommissionens foreløbige konklusion om, at traktatens artikel 107, stk. 2, og 107, stk. 3, litra a), b) og c), ikke finder anvendelse. De er dog uenige i muligheden for at anvende undtagelsen i henhold til artikel 107, stk. 3, litra d), på visse enheder, der udelukkende udøver aktiviteter vedrørende uddannelse, kultur og fritid. Klagerne mener også, at betingelserne i retspraksis fra Altmark-sagen ikke er opfyldt i den foreliggende sag.

4.3. **De italienske myndigheders bemærkninger til kommentarerne fra tredjeparterne**

(77) De italienske myndigheder sendte deres bemærkninger til tredjeparternes bemærkninger ved brev af 10. juni 2011.

(78) For det første – selv om det antages, at visse aktiviteter, der udøves af ikke-kommercielle enheder, som er omfattet af fritagelsen, faktisk kan betegnes som økonomiske aktiviteter, skal Kommissionen stadig bevise, at den indrømmede fordel er selektiv, og at den ikke er begrundet i det italienske skattesystems logik.

(79) For det andet – vedrørende de generelle bemærkninger, der er fremsat til cirkulæret, mener de italienske myndigheder, at Kommissionen skal undersøge en foranstaltning, der omfatter en skattefritagelse. Det betyder, at den skal vurdere de fortolkningskriterier i lovgivningen, der anføres af de nationale myndigheder, og også tilstedeværelsen af et tilstrækkeligt kontrolsystem.

(80) Især med hensyn til de påståede vanskeligheder med at indsamle data om ejendom tilhørende ikke-kommercielle enheder, som klagerne henviser til, understreger de italienske myndigheder, at kravet om at fremsende ICI-angivelsen blev ophævet i 2006. De italienske myndigheder påpeger også, at både matrikelsystemet og databaserne om fast ejendom i øjeblikket er ved at blive omorganiseret.

(81) Som klagerne også erkender, bemærker de italienske myndigheder, at artikel 149, stk. 4, i TUIR hverken er en selvstændig bestemmelse eller en bestemmelse med et materielt anvendelsesområde, men derimod en processuel bestemmelse, der udelukkende er relevant til kontrolformål.

5. **DEN NYE LOVGIVNING OM KOMMUNAL EJENDOMSSKAT**

5.1. **Beskrivelse af den nye kommunale ejendomsskat: IMU**

(82) Som led i den såkaldte reform af den fiskale føderalisme blev det i henhold til lovdekret nr. 23 af 14. marts 2011 besluttet, at IMU skulle erstatte ICI pr. 1. januar 2014. Ved lovdekret nr. 201 af 6. december 2011, stadfæstet som lov nr. 214 af 22. december 2011, besluttede Italien at fremskynde indførelsen af IMU til 2012.

(83) Alle ejere af fast ejendom skal betale IMU. Beskatningsgrundlaget beregnes ud fra ejendommens værdi, som bestemmes ved at tage den indkomst, ejendommen antages at afkaste (»matrikelindkomst«), og anvende kriterierne i artikel 5 i ICI-dekretet (lovdekret nr. 504/92) sammen med kriterierne i lovdekret nr. 201/2011. Multiplikatorer, som varierer efter ejendommens matrikelkategori, anvendes på den værdi, der fastsættes i overensstemmelse med ovennævnte kriterier. Standardsatsen for IMU er 0,76 %.

(84) Matrikelsystemet er derfor af afgørende betydning for ejendomsskatterne. Den relevante minimumsenhed til matrikelformål kan være en bygning eller en del af en bygning eller en række bygninger eller et område, forudsat at de er selvstændige med hensyn til funktion og indkomst. Det italienske matrikelsystem, som skal revideres, omfatter seks ejendomskategorier. Gruppe A omfatter ejendom til boligformål og lignende. Gruppe B omfatter ejendom, der benyttes til kollektive formål såsom universiteter, hospitaler, offentlige kontorer, skoler. Gruppe C omfatter ejendom, der benyttes til kommercielle formål som forretninger, varehuse og bygninger samt lokaler til sport. Gruppe D omfatter ejendomme til særlige formål såsom hoteller, teatre, hospitaler og bygninger samt lokaler, der benyttes til sport. Gruppe E omfatter ejendomme til særlige formål som tjenesteydelser i forbindelse med vej-, jernbane-, sø- og lufttransport, toldbroer, fyrtårne, bygninger til gudstjenester. Gruppe F omfatter ejendomme registreret i fiktive kategorier.

(85) Med specifik reference til den nye IMU indførtes med artikel 91a, i lovdekret nr. 1 af 24. januar 2012 stadfæstet som lov nr. 27 af 24. marts 2012 en række ændringer i beskatningen af fast ejendom tilhørende ikke-kommercielle enheder, der udøver bestemte aktiviteter. Især ophævede den nye lov ændringen fra 2006, der havde udvidet anvendelsesområdet for ICI-fritagelsen til at omfatte ejendomme, som husede bestemte aktiviteter, der »ikke udelukkende var af kommerciel art« ([29]) (stk. 4), og specificerede yderligere, at IMU-fritagelsen var begrænset til lovfæstede aktiviteter ([30]), som udøves af ikke-kommercielle enheder på et ikke-kommercielt grundlag (stk. 1). Lovdekret nr. 1/2012 indførte også specifikke bestemmelser for at muliggøre en pro rata-betaling af IMU i tilfælde, hvor den samme ejendom benyttes til både kommercielle og ikke-kommercielle aktiviteter. Især hedder det i artikel 91a, stk. 2, at hvis en ejendom benyttes til både kommercielle og ikke-kommercielle aktiviteter, vil fritagelsen fra 1. januar 2013 kun gælde den andel af ejendommen, hvor der udøves ikke-kommercielle aktiviteter, hvis det er muligt at identificere, hvilken andel af ejendommen som udelukkende benyttes til disse aktiviteter. I tilfælde, hvor det ikke er muligt at identificere disse selvstændige dele af ejendommen, vil fritagelsen fra 1. januar 2013 gælde pro rata for den ikke-kommercielle anvendelse af ejendommen, som det er fastsat i en særlig erklæring (artikel 91a, stk. 3). Lovdekret nr. 1/2012 overlod en række aspekter til behandling i en fremtidig gennemførelsesbekendtgørelse, som skal indføres af økonomi- og finansministeren. Disse aspekter omfattede betingelser og vilkår for fremsendelse af angivelsen, relevante oplysninger til identificering af den forholdsmæssige anvendelse og – efter ændringerne, der blev indført med lovdekret nr. 174/2012 ([31]) – generelle og specifikke betingelser for, at en aktivitet kan betegnes som en aktivitet, der udøves på et ikke-kommercielt grundlag.

(86) Efter at have accepteret den positive udtalelse og bemærkningerne fra den øverste forvaltningsdomstol ([32]) indførte økonomi- og finansministeren ved dekret nr. 200 af 19. november 2012 IMU-gennemførelsesbekendtgørelsen (i det følgende benævn »bekendtgørelsen«) ([33]). Heri fastsættes det, hvornår de specifikke aktiviteter, der er omfattet af IMU-fritagelsen som defineret i selve bekendtgørelsen, skal betragtes som udøvet på et ikke-kommercielt grundlag. For det første skal aktiviteterne som et generelt krav være uden gevinst for øje. I overensstemmelse med EU-lovgivningen må de endvidere på grund af deres karakter ikke konkurrere med andre

([29]) Artikel 7, stk. 2, litra a), i lovdekret nr. 203/2005, artikel 91a, stk. 4, i lovdekret nr. 1/2012.

([30]) Se artikel 13, stk. 13, i lovdekret nr. 201/2011 og også artikel 9, stk. 8, i lovdekret nr. 23/2011, der henviser til artikel 7, stk. 1, litra i), i ICI-loven. Se beskrivelsen af artikel 7, stk. 1, litra i), i ICI-loven i pkt. 23.

([31]) Se artikel 9, stk. 6, i lovdekret nr. 174 af 10. oktober 2012, der med ændringer blev stadfæstet til lov nr. 213 af 7. december 2012 (Italiens statstidende, Gazzetta ufficiale, nr. 286 af 7. december 2012).

([32]) Se udtalelse nr. 4802/2012 udsendt den 13. november 2012 (sag nr. 10380/2012).

([33]) Dekret nr. 200 af 19. november 2012 offentliggjort i Italiens statstidende, Gazzetta ufficiale, nr. 274 af 23. november 2012.

markedsoperatører, der er profitsøgende, og de skal overholde solidaritets- og subsidiaritetsprincipperne ([34]). Ud over det skal to sæt kriterier samtidig være opfyldt for ikke-kommercielle enheder (subjektive krav) og for de specifikke aktiviteter, der udøves af disse enheder (objektive krav). Vedrørende de subjektive krav indeholder bekendtgørelsen de generelle betingelser, ikke-kommercielle enheder skal opfylde for at blive berettigede til IMU-fritagelsen ([35]). Især fastsættes det i bekendtgørelsen, at den ikke-kommercielle enheds vedtægter skal indeholde et generelt forbud mod udlodning af nogen form for fortjeneste, driftsoverskud, midler og reserver. Herudover skal enhver fortjeneste udelukkende geninvesteres i aktiviteter, der bidrager til institutionens formål om social solidaritet. Hvis den ikke-kommercielle enhed opløses, skal dens aktiver tildeles en anden ikke-kommerciel enhed, der udøver en lignende aktivitet. For så vidt angår de objektive krav ([36]) er der defineret specifikke karakteristika for de forskellige aktivitetstyper, som er defineret i artikel 1 ([37]). For velfærds- og sundhedsaktiviteter skal der opfyldes to alternative krav: a) modtageren er godkendt af staten og har indgået en kontrakt eller aftale med de offentlige myndigheder. Aktiviteterne er en del af eller supplerer det offentlige system, og tjenesteydelserne stilles til rådighed for brugerne gratis eller mod et beløb, som kun er et bidrag til omkostningerne ved forsyningspligtydelserne, b) hvis enheden ikke er godkendt og ikke har indgået en kontrakt eller aftale, leveres tjenesteydelserne gratis eller mod et symbolsk gebyr, som under alle omstændigheder ikke må overstige halvdelen af gennemsnitsprisen for lignende konkurrencebaserede aktiviteter i samme geografiske område, idet der også tages hensyn til, at det ikke står i forhold til tjenesteydelsens faktiske omkostninger. For uddannelsesaktiviteter skal der opfyldes tre kumulative betingelser: a) aktiviteten skal ligge på linje med offentlig uddannelse, og skolen skal anvende en ikke-diskriminerende optagelsespolitik, b) skolen skal også acceptere elever med handicap, anvende kollektive overenskomster, have strukturer, der opfylder de gældende standarder, og offentliggøre sine regnskaber, c) aktiviteten skal enten leveres gratis eller mod et symbolsk gebyr, der kun dækker en brøkdel af de faktiske omkostninger til tjenesteydelsen, idet der også tages hensyn til, at det ikke står i forhold til tjenesteydelsens faktiske omkostninger. For tjenesteydelser vedrørende logi og aktiviteter i forbindelse med kultur, fritid og sport skal modtageren levere tjenesteydelserne gratis eller mod et symbolsk gebyr, der under alle omstændigheder ikke må overstige halvdelen af gennemsnitsprisen for lignende aktiviteter i samme geografiske område, idet der også tages hensyn til, at det ikke står i forhold til tjenesteydelsens faktiske omkostninger.

([34]) Se artikel 1, stk. 1, litra p), i økonomi- og finansministerens bekendtgørelse af 19. november 2012.

([35]) Se artikel 3 i økonomi- og finansministerens bekendtgørelse af 19. november 2012.

([36]) Artikel 4 i økonomi- og finansministerens bekendtgørelse af 19. november 2012.

([37]) Yderligere krav findes i definitionerne i bekendtgørelsens artikel 1. Især med hensyn til tjenesteydelser vedrørende logi hedder det i bekendtgørelsens artikel 1, stk. 1, litra j), at kun visse kategorier af personer vil få adgang, og at åbningsperioderne ikke må være kontinuerlige. Mere specifikt vedrørende »modtagelsesstrukturer af social art« står der i bekendtgørelsen, at tjenesteydelserne skal være målrettet mennesker med midlertidige eller permanente særlige behov eller mennesker, der er dårligt stillede på grund af fysiske, psykologiske, økonomiske, sociale eller familiemæssige forhold. Under alle omstændigheder er fritagelsen udelukket for aktiviteter, der udøves på hoteller eller lignende foretagender som defineret i artikel 9 i lovdekret nr. 79 af 23. maj 2011. For sportsaktiviteter fastsættes det i artikel 1, stk. 1, litra m), at de berørte enheder skal være almennyttige sportsforeninger, der er tilknyttet nationale sportsforbund eller sportsfremmeenheder i henhold til artikel 90 i lov nr. 289/2002.

5.2. **Bemærkninger fra de to interesserede parter til IMU-loven**

(87) Ifølge de to parter afviger artikel 91a, stk. 2 og 3, i lovdekret nr. 1/2012 fra de almindelige bestemmelser om ejendomsbeskatning.

(88) For det første kommenterer de to klagere artikel 91a, stk. 2, ifølge hvilken IMU-fritagelsen – såfremt ejendommen har blandet anvendelse – kun gælder for den del af ejendommen, hvor der udøves ikke-kommercielle aktiviteter, når det er muligt at identificere den del, som udelukkende benyttes til disse aktiviteter. Med hensyn til den anden del af ejendommen, som er selvstændig med hensyn til funktion og indkomst, finder artikel 2, stk. 41, 42 og 44, i lovdekret nr. 262 af 24. november 2006 anvendelse. Disse bestemmelser regulerer den procedure, der er gældende for ejendomme i matrikelgruppe E, hvis matrikelindkomst skal omklassificeres og opskrives. Ifølge denne lov kan ejendomme klassificeret under gruppe E (ejendomme til særlige formål) ([38]) nemlig ikke omfatte bygninger eller dele af bygninger med kommerciel eller industriel anvendelse, eller som benyttes til forskellige formål, hvis de er selvstændige med hensyn til funktion eller indkomst.

([38]) Se pkt. (84).

(89) De to interesserede parter hævder, at henvisningen til lovdekret nr. 262/2006 i artikel 91a, stk. 2, bør læses som en generel henvisning til proceduren for omklassificering af matriklen. Hvis proceduren i henhold til lovdekret nr. 262/2006 kun skulle gælde for ejendomme under matrikelgruppe E, ville kravet om at »opdele« ejendommen med blandet anvendelse ifølge de to parter kun finde anvendelse på et meget begrænset antal bygninger, nemlig bygninger i kategorierne E7 og E9.

(90) De to parter hævder også, at bibestemmelsen i henhold til artikel 91a, stk. 3, kan skabe unddragelsesproblemer, og den nye lov ville give de offentlige myndigheder for stor skønsmæssig beføjelse. Endvidere vil de nye bestemmelser først gælde fra den 1. januar 2013, og derfor bør Kommissionen under alle omstændigheder kræve tilbagebetaling af den støtte, der er bevilget ulovligt i henhold til ICI-fritagelsen fra 2006 til 2012.

5.3. **Bemærkninger fra de italienske myndigheder til bemærkningerne fra de to interesserede parter**

(91) De italienske myndigheder forklarede, at henvisningen til artikel 2, stk. 41, 42 og 44, i lovdekret nr. 262/2006 indeholdt i artikel 91a, stk. 2, skal betragtes som en generel henvisning til den type procedure, der skal følges ved opdeling af en ejendom med blandet anvendelse. Denne procedure gælder uanset matrikelkategori.

(92) Italien forklarede også, at det italienske skattesystem generelt er baseret på, at skatteyderne er forpligtede til at indsende en skatteangivelse, og at det er en meget almindelig lovgivningspraksis at overlade reguleringen af særlige aspekter til gennemførelseslovgivningen. Da der med den lov, som blev vedtaget i marts 2012, endvidere indføres et nyt system til angivelse af ejendom benyttet af ikke-kommercielle enheder, var det nødvendigt at udsætte ikrafttrædelsen af det nye system for disse enheder.

(93) Med hensyn til tilbagebetaling anførte de italienske myndigheder, at det ikke er muligt med tilbagevirkende kraft at identificere, hvilke ejendomme tilhørende ikke-kommercielle enheder der ikke udelukkende blev benyttet til kommercielle aktiviteter (og som derfor var omfattet af ICI-fritagelsen). Matrikeldata indeholder nemlig ingen oplysninger om, hvilken type aktivitet der udøves i en ejendom ([39]). Det er heller ikke muligt af andre skattedatabaser at se, hvilke ejendomme der blev benyttet af ikke-kommercielle enheder til institutionelle aktiviteter udøvet på et ikke udelukkende kommercielt grundlag.

([39]) Se også cirkulære nr. 4/2006 af 16. maj 2006 om Agenzia del Territorio.

6. **VURDERING**

(94) Med henblik på at fastslå, om en foranstaltning udgør støtte, skal Kommissionen vurdere, om den omtvistede foranstaltning opfylder alle betingelserne i traktatens artikel 107, stk. 1. Det hedder i denne bestemmelse, at: »Bortset fra de i traktaterne hjemlede undtagelser er statsstøtte eller støtte, som ydes ved hjælp af statsmidler under enhver tænkelig form, og som fordrejer eller truer med at fordreje konkurrencevilkårene ved at begunstige visse virksomheder eller visse produktioner, uforenelig med det indre marked, i det omfang den påvirker samhandelen mellem medlemsstaterne.« På linje med denne bestemmelse vil Kommissionen undersøge, om foranstaltningen: i) finansieres af staten eller ved hjælp af statsmidler, ii) giver en selektiv fordel, iii) påvirker samhandelen mellem medlemsstaterne og fordrejer eller truer med at fordreje konkurrencen.

(95) Først skal Kommissionen vurdere, om i hvert fald nogle af de berørte ikke-kommercielle enheder faktisk er virksomheder i forhold til EU-konkurrenceretten.

6.1. **Klassificering af ikke-kommercielle enheder som virksomheder**

(96) I afgørelsen om at indlede proceduren bemærkede Kommissionen, at de ikke-kommercielle enheder, der var berørt af de pågældende foranstaltninger, i hvert fald delvist udøvede økonomiske aktiviteter og derfor var klassificeret som virksomheder på grundlag af de pågældende aktiviteter.

(97) De italienske myndigheder og de 78 interesserede parter hævder, at de specifikke aktiviteter, der udøves af ikke-kommercielle enheder, ikke kan anses for at være økonomiske aktiviteter. Især mener de i forbindelse med ICI-foranstaltningen, at aktiviteter som bistand til unge vanskeligt stillede mødre eller forvaltning af en bygning i bjergene, hvor børn fra et sogn kan komme på sommerferie, ikke udgør en økonomisk aktivitet. Disse aktiviteter – som er målrettet veldefinerede modtagerkategorier – omfatter ikke ikke-kommercielle enheders levering af varer eller tjenesteydelser på markedet og er ikke i konkurrence med de aktiviteter, der udøves af kommercielle virksomheder. Derfor bør disse ikke-kommercielle enheder, der arbejder for almenvellet, ikke betragtes som virksomheder, hvilket er forudsætningen for anvendelse af traktatens artikel 107, stk. 1. Ifølge de italienske myndigheder og nogle af de 78 interesserede parter er der desuden i mange tilfælde ikke noget egentligt marked for sådanne aktiviteter. Næsten alle disse aktiviteter har også specifikke kendetegn, der kan opsummeres som følger:

a) de leveres gratis eller til nedsat gebyr/pris

b) de ydes med det formål at vise solidaritet og være til gavn for samfundet, hvilket ligger uden for kommercielle virksomheders virkefelt

c) de har nedsat skatteevne sammenlignet med kommercielle virksomheder, som fungerer efter markedsprincipper

d) de genererer underskud eller lav indkomst, og et eventuelt overskud skal geninvesteres i overensstemmelse med enhedens formål.

(98) På baggrund af de pågældende ikke-kommercielle enheders kendetegn og særlige formål er det ikke muligt at betragte disse enheder som virksomheder.

(99) Kommissionen bemærker, at begrebet virksomhed ifølge fast retspraksis dækker enhver enhed, der er involveret i en økonomisk aktivitet, uanset dens juridiske status og finansieringsmåde ([40]). Derfor afhænger klassificeringen af en bestemt enhed fuldstændigt af arten af dens aktiviteter. Dette generelle princip har to vigtige konsekvenser, som beskrives nedenfor.

(100) For det første er statussen som enhed i henhold til en specifik national lov uvæsentlig. Det betyder, at enhedens juridiske og organisatoriske form er irrelevant. Derfor kan selv en enhed, der i henhold til national ret er klassificeret som forening eller en sportsklub, alligevel blive betragtet som en virksomhed i henhold til artikel 107, stk. 1. Det eneste relevante kriterium er, om den pågældende enhed udøver en økonomisk aktivitet eller ej.

(101) For det andet afhænger anvendelsen af statsstøttereglerne ikke af, om enheden er oprettet for at skabe overskud, eftersom almennyttige enheder også kan tilbyde varer og tjenesteydelser på markedet ([41]).

(102) For det tredje sker klassificeringen af en enhed som virksomhed altid i forhold til en bestemt aktivitet. En enhed, der udøver både økonomiske og ikke-økonomiske aktiviteter, betragtes kun som en virksomhed med hensyn til den førstnævnte aktivitetstype.

(103) En økonomisk aktivitet er enhver aktivitet, der består i at levere varer og tjenesteydelser på markedet. I den forbindelse mener Kommissionen, at de i punkt (97) nævnte kendetegn og aspekter, som Italien og de 78 interesserede parter har anført, og som selv efter deres eget udsagn ikke er til stede i alle tilfælde, ikke i sig selv kan udelukke, at de involverede aktiviteter kan være af økonomisk karakter.

(104) Ifølge artikel 7, stk. 2, litra a), i lovdekret nr. 203/2005 som ændret ved lovdekret nr. 223/2006 (nu ophævet) kunne aktiviteterne i artikel 7, stk. 1, litra i), i ICI-loven som allerede forklaret være af kommerciel karakter, forudsat at de ikke udelukkende var af kommerciel karakter. Cirkulæret af 29. januar 2009 indeholdt en række kriterier for hver af de i artikel 7, stk. 1, litra i), anførte aktiviteter med henblik på at fastslå, hvornår hver enkelt skulle anses for ikke udelukkende at være af kommerciel art. Hvis betingelserne i cirkulæret var opfyldt, var de ikke-kommercielle enheder fritaget fra ICI, selv når de aktiviteter, de udøvede, også omfattede økonomiske aspekter. Som allerede anført i afgørelsen om at indlede proceduren var hovedkravet i sundhedssektoren nemlig, at de ikke-kommercielle enheder havde indgået en aftale eller kontrakt med de offentlige myndigheder. Det er klart, at denne betingelse ikke i sig selv udelukker, at de berørte aktiviteter kan være af økonomisk karakter. På samme måde vedrørende uddannelse, hvor skolen skulle overholde undervisningsstandarder, være tilgængelig for elever med handicap, anvende kollektive overenskomster og en ikke-diskriminerende optagelsespolitik samt geninvestere overskud i uddannelsesaktiviteten. Igen udelukker disse krav ikke, at uddannelsesaktiviteter, der gennemføres på denne måde, kan være af økonomisk karakter. Biografer skulle vise film af kulturel interesse eller med et kvalitetscertifikat eller film for børn. For indlogeringstjenester var kravet, at de ikke skulle være åbne for den brede offentlighed, men for forud definerede kategorier, og at tjenesten ikke blev ydet året rundt. Tjenesteleverandøren skulle også anvende væsentligt lavere priser end markedspriserne, og strukturen måtte ikke fungere som et normalt hotel. Endnu engang udelukker disse betingelser ikke, at de berørte aktiviteter kan være af økonomisk karakter.

([40]) Se bl.a. sag C-41/90, Höfner, Sml. 1991 I, s. 1979, præmis 21, sag C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze, Sml. 2006 I, s. 289, præmis 107 ff.

([41]) Forenede sager 209/78 til 215/78 og 218/78, Van Landewyck, Sml. 1980, s. 3125, præmis 21, sag C-244/94, FFSA m.fl., Sml. 1995 I, s. 4013, sag C-49/07, MOTOE, Sml. 2008 I, s. 4863, præmis 27 og 28.

(105) Kommissionen bemærker også, at selv om aktiviteterne i de fleste tilfælde udøves af hensyn til almenvellet, udelukker dette element ikke i sig selv, at sådanne aktiviteter kan være af økonomisk karakter. Selv om en aktivitet har socialt sigte, er det alene under alle omstændigheder ikke nok til at udelukke den fra at blive klassificeret som en økonomisk aktivitet. Endvidere kan ikke-kommercielle enheder faktisk have en reduceret skatteevne, men det betyder ikke, at der ikke foregår en økonomisk aktivitet. Denne faktor er ikke relevant for en ejendomsskat, der er baseret på besiddelse af ejendom, og tager ikke hensyn til andre elementer af skatteevnen.

(106) På baggrund af ovenstående, og eftersom loven fra 2005 også selv åbnede mulighed for ICI-fritagelsen for aktiviteter af kommerciel karakter, og da kriterierne i cirkulæret og de oplysninger, Italien har fremlagt, ikke er tilstrækkelige til at udelukke de udøvede aktiviteters økonomiske karakter, finder Kommissionen, at de omtvistede ikke-kommercielle enheder skal klassificeres som virksomheder for så vidt angår de pågældende aktiviteter. Det samme gælder for de ikke-kommercielle enheder, jf. artikel 149, stk. 4, i TUIR, der rent faktisk har lov til at udøve økonomiske aktiviteter. Sidstnævnte konklusion anfægtes ikke af de italienske myndigheder.

(107) I overensstemmelse med Domstolens retspraksis ([42]) mener Kommissionen under alle omstændigheder ikke, at det med henblik på at klassificere en ordning som statsstøtte er nødvendigt at påvise, at al individuel støtte, der er bevilget under ordningen, kan betragtes som statsstøtte i henhold til traktatens artikel 107, stk. 1. For at konkludere, at en ordning indeholder støtteelementer, jf. artikel 107, stk. 1, er det tilstrækkeligt, at der opstår situationer under dens gennemførelse, som udgør støtte. Tilsvarende er det i forbindelse med denne afgørelse derfor ikke nødvendigt at se på arten af alle de individuelle aktiviteter, der er anført i artikel 7, stk. 1, litra i), i lovdekret nr. 504/92. Som allerede nævnt i pkt. (104) har Kommissionen fastslået, at nogle af de enkelte anvendelser af den anfægtede støtteordning involverede virksomheder.

(108) I lyset af ovenstående konkluderer Kommissionen, at der ikke er grund til at afvige fra indstillingen i afgørelsen om at indlede proceduren, dvs. at den pågældende ordning også omfatter økonomiske aktiviteter. De specifikke træk ved i hvert fald nogle af aktiviteterne er af en sådan art, at Kommissionen kan klassificere dem som økonomiske aktiviteter. De pågældende modtagere af støtten kan udøve økonomiske aktiviteter, og det er derfor muligt at klassificere dem som virksomheder for så vidt angår de aktiviteter.

([42]) Se sag C-471/09 P til C-473/09 P Diputación Foral de Álava m.fl. mod Kommissionen, endnu ikke offentliggjort i Samlingen, præmis 98, se også forenede sager C-71/09 P, C-73/09 P og C-76/09 P Comitato »Venezia vuole vivere« mod Kommissionen, endnu ikke offentliggjort i Sml., præmis 130, og den deri anførte retspraksis.

6.2. **ICI-fritagelsen**

(109) I dette afsnit vil Kommissionen undersøge, om ICI-fritagelsen, som blev indrømmet ikke-kommercielle enheder i medfør af artikel 7, stk. 1, litra i), i lovdekret nr. 504/92 i den version, der var gældende før ændringerne ved lovdekret nr. 1/2012, blev finansieret af staten eller ved hjælp af statsmidler, gav en selektiv fordel og ydermere var begrundet i det italienske skattesystems logik samt om den påvirkede samhandelen mellem medlemsstaterne og fordrejede eller truede med at fordreje konkurrencevilkårene.

6.2.1. *Statsmidler*

(110) Foranstaltningen involverede anvendelse af statsmidler og indebar afkald på en skatteindtægt på et beløb svarende til den reducerede skattepligt.

(111) En mistet skatteindtægt er det samme som forbrug af statsmidler i form af finansudgifter. Ved at tillade enheder, der kan klassificeres som virksomheder, at reducere deres skattebyrde gennem fritagelser gav de italienske myndigheder afkald på en indtægt, de ville have været berettigede til, hvis der ikke havde været nogen skattefritagelse.

(112) Af disse årsager finder Kommissionen, at den omhandlede foranstaltning forårsagede et tab af statsmidler, eftersom den indebar en skattefritagelse.

6.2.2. *Fordel*

(113) Ifølge retspraksis omfatter begrebet støtte ikke blot positive ydelser, men ligeledes indgreb, der under forskellige former letter de byrder, som normalt belaster en virksomheds budget ([43]).

(114) Da ICI-skattefritagelsen mindskede de byrder, der normalt er indeholdt i driftsomkostningerne for en virksomhed, som ejer fast ejendom i Italien, gav det derfor de berørte enheder en økonomisk fordel sammenlignet med andre virksomheder, der ikke havde ret til disse skattefordele.

([43]) Sag C-143/99, Adria-Wien Pipeline, Sml. 2001 I, s. 8365, præmis 38.

6.2.3. *Selektivitet*

(115) For at udgøre statsstøtte skal en foranstaltning være selektiv ([44]) i den forstand, at den skal begunstige bestemte virksomheder eller produktion af bestemte varer. Ifølge fast retspraksis ([45]) er det normalt en forudsætning for, at en national skatteforanstaltning kan betegnes som »selektiv«, at det først identificeres og undersøges, hvad der er den almindelige eller »normale« skatteordning i den pågældende medlemsstat. Derefter skal den eventuelt selektive karakter af den fordel, der indrømmes ved den pågældende skatteforanstaltning, fastslås i forhold til denne almindelige eller »normale« skatteordning. Det skal ske ved at vise, at foranstaltningen afviger fra den almindelige ordning, for så vidt som den indfører differentiering mellem økonomiske aktører, der i forhold til det formål, der forfølges med skattesystemet, befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation. Hvis der er tale om en sådan afvigelse, er det for det tredje nødvendigt at undersøge, om den er et resultat af karakteren eller opbygningen af det skattesystem, den indgår i, og således kan begrundes i skattesystemets karakter eller opbygning. I den forbindelse påhviler det medlemsstaten vise, at den differentierede skattebehandling er direkte udledt af de grundlæggende og vejledende principper i dens skattesystem ([46]).

a) Referencesystem

(116) ICI var en selvstændig skat, der skulle betales årligt til kommunerne. I sin afgørelsen om at indlede proceduren konkluderede Kommissionen, at referencesystemet til vurdering af ICI-fritagelsen skulle være den kommunale ejendomsskat selv. Hverken Italien eller nogen af de øvrige interesserede parter anfægtede denne konklusion.

(117) Kommissionen konkluderer derfor, at der ikke er grund til at revidere holdningen i afgørelsen om at indlede proceduren, dvs. at referencesystemet er ICI selv.

b) Afvigelse fra referencesystemet

(118) I henhold til ICI-lovgivningen var alle juridiske personer, der ejede fast ejendom, uanset hvad den blev benyttet til, forpligtede til at betale ICI ([47]). Det var anført i artikel 7, hvilke kategorier af ejendomme der var fritaget for denne skat.

(119) Kommissionen bemærker, at artikel 7, stk. 1, litra i), i lovdekret nr. 504/92 afveg fra referencesystemet, hvorefter enhver, der ejede fast ejendom, skulle betale ICI-skat uanset hvordan ejendommen blev benyttet. Som påvist ovenfor kunne de omhandlede ikke-kommercielle enheder udøve aktiviteter af kommerciel art som enhver anden virksomhed, der udøvede lignende økonomiske aktiviteter. I lyset af formålet med ICI-skattesystemet – dvs. kommunernes beskatning af besiddelse af ejendom – var ikke-kommercielle enheder derfor i en sammenlignelig faktisk og retlig situation i forhold til ICI-pligtige virksomheder.

(120) Ifølge betingelserne i cirkulæret var f.eks. biografer, der blev drevet af ikke-kommercielle enheder på et ikke udelukkende kommercielt grundlag, berettigede til ICI-fritagelsen. Disse tjenesteydelser, som udbydes på markedet på et struktureret grundlag og mod betaling, udgør ikke desto mindre økonomiske aktiviteter. Det er ubestridt, at i tilfælde, hvor de i artikel 7, stk. 1, litra i), anførte aktiviteter, blev udøvet af ikke-kommercielle enheder, drog disse enheder fordel af ICI-fritagelsen for ejendom, hvor de pågældende aktiviteter blev udøvet, forudsat at cirkulærets minimumskrav blev opfyldt. Kommercielle enheder nød ikke samme skattefritagelse, selv om de udøvede de samme aktiviteter og opfyldte cirkulærets betingelser vedrørende filmenes art.

(121) Kommissionen konkluderer derfor, at ICI-fritagelsen, jf. 1, litra i), i den version, der var gældende før ændringerne indført ved lovdekret nr. 1/2012, afveg fra referencesystemet og udgjorde en selektiv foranstaltning, jf. retspraksis.

c) Begrundelse ud fra skattesystemets karakter eller opbygning

(122) Da Kommissionen finder, at den omtvistede skattefritagelse er selektiv, skal den i overensstemmelse med Domstolens retspraksis fastslå, om denne fritagelse er begrundet i karakteren og opbygningen af det skattesystem, den indgår i. En foranstaltning, der afviger fra anvendelsen af det generelle skattesystem, kan være begrundet i skattesystemets karakter og opbygning, hvis den berørte medlemsstat kan godtgøre, at foranstaltningen er en direkte følge af de grundlæggende eller ledende principper i dens skattesystem.

([44]) Se sag C-66/02, Italien mod Kommissionen, Sml. 2005 I, s. 10901, præmis 94.
([45]) Se bl.a. sag C-88/03, Portugal mod Kommissionen, Sml. 2006 I, s. 7115, præmis 56, forenede sager C-78/08 til C-80/08, Paint Graphos, endnu ikke offentliggjort, præmis 49.
([46]) Se sag C-143/99, Adria-Wien Pipeline GmbH og Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, Sml. 2001 I, s. 8365, præmis 42.
([47]) Artikel 1 og 3 i lovdekret nr. 504/92.

(123) De italienske myndigheder mener med støtte fra de 78 interesserede parter, at ICI-fritagelsen er en udmøntning af de ledende principper for det italienske skattesystem. Ifølge dem er en differentieret behandling af aktiviteter, der har en høj social værdi og leveres af hensyn til almenvellet, i overensstemmelse med skattesystemets logik. Disse aktiviteter er inspireret af solidaritetsprincippet, som er et grundlæggende princip i både indenlandsk ret og EU-ret. Endvidere har de berørte ikke-kommercielle enheder specifikke sociale funktioner til fælles med staten. Rationalet bag ICI-fritagelsen er baseret på artikel 2 og 3 i den italienske forfatning, der kræver politisk, økonomisk og social solidaritet med borgerne, og artikel 38, som fastslår retten til social velfærd for mennesker uden de nødvendige subsistensmidler.

(124) I den henseende finder Kommissionen, at de italienske myndigheder ikke har godtgjort, at den omtvistede foranstaltning er en direkte følge af de grundlæggende eller ledende principper i det italienske skattesystem. De artikler i den italienske forfatning, Italien påberåber sig, omhandler faktisk ikke noget ledende princip i det italienske skattesystem, men blot generelle principper for social solidaritet.

(125) For det andet bemærker Kommissionen, at det formål, der forfølges af de statslige foranstaltninger, ikke er tilstrækkeligt til at udelukke foranstaltningerne fra betegnelsen »støtte«, jf. traktatens artikel 107 ([48]). Som Domstolen også mange gange har fastslået, skelner artikel 107, stk. 1, i TEUF ikke mellem årsagerne til eller formålene med statsstøtte, men definerer dem i forhold til deres virkninger ([49]). På baggrund af ovenstående bemærker Kommissionen yderligere, at det at have et socialt formål og udøve aktiviteter af almen interesse ikke er tilstrækkeligt til at udelukke den omtvistede foranstaltning fra at blive betegnet som statsstøtte.

(126) For det tredje bemærker Kommissionen også, at en foranstaltning, der skaber en undtagelse fra anvendelsen af et generelt skattesystem som nævnt kan være berettiget, hvis den er en direkte følge af de grundlæggende eller ledende principper i (reference)skattesystemet, i dette tilfælde ICI. Som anført i pkt. 26 i meddelelsen fra Kommissionen om anvendelsen af statsstøttereglerne på foranstaltninger vedrørende direkte beskatning af virksomhederne ([50]) skal der i den forbindelse sondres mellem dels de målsætninger, der søges opfyldt med et særligt skattesystem, og som ligger uden for selve systemet – navnlig sociale eller regionale målsætninger – dels de iboende målsætninger i selve skattesystemet. Derfor kan skattelempelser, som følger af et formål, der ikke har noget at gøre med det skattesystem, som de indgår i, ikke fritages fra kravene efter traktatens artikel 107, stk. 1 ([51]). Det pågældende skattesystems primære eksistensberettigelse er at indsamle indtægter til finansiering af statens udgifter ([52]) ved at beskatte besiddelse af fast ejendom. Kommissionen mener derfor, at de sociale formål, der forfølges af enheder, som henhører under ICI-fritagelsens anvendelsesområde, ikke har noget at gøre med ICI-skatteordningens logik og derfor ikke kan påberåbes til umiddelbart at begrunde foranstaltningens selektivitet.

(127) For det fjerde – når det i overensstemmelse med retspraksis ([53]) skal afgøres, om en foranstaltning kan være begrundet i karakteren eller den almindelige opbygning af det nationale system, den indgår i, er det nødvendigt at fastslå, ikke blot om foranstaltningen hænger sammen med de ledende principper i det skattesystem, der finder anvendelse i den pågældende medlemsstat, men også om den er i overensstemmelse med principperne om sammenhæng og proportionalitet. I betragtning af at den omhandlede foranstaltning imidlertid ikke følger direkte af de grundlæggende principper for referenceskattesystemet, finder Kommissionen det overflødigt at analysere det kontrolsystem, Italien har indført for at sikre overensstemmelse med betingelserne for ICI-fritagelsen for ikke-kommercielle enheder som beskrevet af de italienske myndigheder. Under alle omstændigheder er den differentierede skattemæssige behandling af ikke-kommercielle enheder, der er indført ved den omhandlede foranstaltning, hverken nødvendig eller passende i forhold til skattesystemets logik.

(128) På baggrund af pkt. (122) til (127) konkluderer Kommissionen, at den pågældende skatteforanstaltnings selektive karakter ikke er begrundet i skattesystemets logik. Derfor skal den anfægtede foranstaltning betragtes som indrømmelse af en selektiv fordel til ikke-kommercielle enheder, der udøver bestemte aktiviteter.

([48]) Forenede sager C-78/08 til C-80/08 Paint Graphos, præmis 67, se også sag C-487/06, British Aggregates mod Kommissionen, Sml. 2008 I, s. 10505, præmis 84 og den deri anførte retspraksis.

([49]) Sag C-487/06, British Aggregates mod Kommissionen, Sml. 2008 I, s. 10505, præmis 85.

([50]) EFT C 384 af 10.12.1998, s. 3.

([51]) Forenede sager C-78/08 til C-80/08 Paint Graphos, præmis 70.

([52]) Se pkt. 26 i Kommissionens meddelelse om anvendelsen af statsstøttereglerne på foranstaltninger vedrørende direkte beskatning af virksomhederne.

([53]) Forenede sager C-78/08 til C-80/08 Paint Graphos, præmis 73 ff.

6.2.4. *Virkninger på samhandelen mellem medlemsstaterne og fordrejning af konkurrencevilkårene*

(129) Traktatens artikel 107, stk. 1, forbyder støtte, der påvirker samhandelen mellem medlemsstaterne og fordrejer eller truer med at fordreje konkurrencevilkårene. Ifølge Domstolens retspraksis ([54]) skal Kommissionen for at betegne en national foranstaltning som statsstøtte ikke godtgøre, at den pågældende støtte reelt påvirker samhandelen mellem medlemsstaterne og faktisk fordrejer konkurrencen, men skal alene undersøge, om støtten kan påvirke denne samhandel og fordreje konkurrencen. Det bør også bemærkes, jf. pkt. (107) ovenfor, at det for at beslutte at klassificere en ordning som statsstøtte ikke er nødvendigt at påvise, at alle individuelle støttebeløb, der er bevilget som statsstøtte i henhold til den pågældende ordning, kan betragtes som statsstøtte, jf. traktatens artikel 107, stk. 1. Med henblik herpå er det tilstrækkeligt til at konkludere, at en ordning indeholder støtteelementer, jf. artikel 107, stk. 1, at der opstår situationer under dens gennemførelse, som udgør støtte.

(130) Hvad nærmere angår betingelsen om påvirkning af samhandelen mellem medlemsstaterne, følger det af retspraksis, at tildeling af støtte fra en medlemsstat i form af en skattelettelse til visse af dens skattesubjekter bør antages at kunne påvirke denne samhandel og dermed opfylde denne betingelse, når de nævnte skattesubjekter driver virksomhed, der er genstand for en sådan samhandel, og når det ikke kan udelukkes, at de konkurrerer med erhvervsdrivende i andre medlemsstater ([55]). Når den støtte, der indrømmes af en medlemsstat, desuden styrker en virksomheds stilling i forhold til dens konkurrenter i samhandelen inden for EU, må sidstnævnte antages at være påvirket af støtten. Endvidere er det ikke nødvendigt, at den begunstigede virksomhed selv deltager i samhandelen inden for EU. Hvis en medlemsstat yder støtte til en virksomhed, kan dens aktivitet på det indenlandske marked opretholdes eller øges som følge heraf, således at virksomheder med hjemsted i andre medlemsstater får forringet deres muligheder for at trænge ind på markedet i den pågældende medlemsstat.

(131) Vedrørende betingelsen om fordrejning af konkurrencevilkårene skal det bemærkes, at støtte, der skal frigøre en virksomhed for omkostninger, som den normalt ville skulle bære inden for sin almindelige drift eller sine sædvanlige aktiviteter, i princippet fordrejer konkurrencevilkårene ([56]).

(132) De italienske myndigheder fremlagde ingen bemærkninger i den forbindelse. Nogle af de 78 interesserede tredjeparter finder, at ICI-fritagelsen ikke kan forårsage nogen væsentlig påvirkning af samhandelen eller fordreje konkurrencevilkårene som følge af de begunstigedes specifikke karakter og den måde, hvorpå de udøver de aktiviteter, der giver anledning til fritagelsen.

(133) Kommissionen kan ikke tilslutte sig de interesserede parters synspunkter om, at den omtvistede fritagelse, der indrømmes ikke-kommercielle enheder, som er aktive på lokalt plan, ikke i nogen væsentlig grad påvirkede samhandelen og fordrejede konkurrencevilkårene. Ifølge fast retspraksis kræver en påvirkning af samhandelen ikke andet, end at det fastslås, at en begunstiget virksomhed er aktiv på et marked, der er åbent for konkurrence (import eller eksport af varer eller tværnational levering af tjenesteydelser) ([57]). Det er irrelevant, om de påvirkede markeder er lokale, regionale, nationale eller dækker hele EU. Det er nemlig ikke definitionen af de økonomisk og geografisk relevante markeder, som er afgørende, men snarere den potentielle negative påvirkning af samhandelen i EU. Den omstændighed, at en statsstøtte er forholdsvis lille, eller at den støttemodtagende virksomhed er af forholdsvis beskeden størrelse, udelukker ikke på forhånd, at samhandelen mellem medlemsstaterne kan være påvirket ([58]). For faktisk udelukker hverken det ubetydelige støttebeløb eller de begunstigede virksomheders beskedne størrelse tilstedeværelsen af støtte ([59]).

([54]) Sag C-372/97, Italien mod Kommissionen, Sml. 2004 I, s. 3679, præmis 44, sag C-148/04, Unicredito Italiano, Sml. 2005 I, s. 11137, præmis 54, sag C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze, Sml. 2006 I, s. 289, præmis 140, forenede sager C-78/08 til C-80/08, Paint Graphos, endnu ikke offentliggjort, præmis 78, sag T-303/10, Wam Industriale Spa mod Kommissionen, endnu ikke offentliggjort, præmis 25 ff.

([55]) Se sag C-88/03, Portugal mod Kommissionen, præmis 91 og sag C-172/03, Heiser, Sml. 2005 I, s. 1627, præmis 35, sag C-494/06 P, Kommissionen mod Wam, Sml. 2009 I, s. 3639, præmis 51.

([56]) Se sag C-156/98, Tyskland mod Kommissionen, Sml. 2000 I, s. 6857, præmis 30, og Heiser, præmis 55.

([57]) Se sag T-298/97, Alzetta, Sml. 2000 II, s. 2319, præmis 93 ff.

([58]) Se sag C-142/87, Belgien mod Kommissionen, Sml. 1990 I, s. 959, »Tubemeuse«, præmis 43, forenede sager C-278/92 til C-280/92, Spanien mod Kommissionen, Sml. 1994 I, s. 4103, præmis 42, og sag C-280/00, Altmark Trans and Regierungspräsidium Magdeburg, Sml. 2003 I, s. 7747, præmis 81.

([59]) Sag T-171/02, Sardegna mod Kommissionen, Sml. 2005 II, s. 2123, præmis 86 ff., sag C-113/00, Spanien mod Kommissionen, Sml. 2002 I, s. 7601, præmis 30, sag T-288/97, Friuli Venezia Giulia mod Kommissionen, Sml. 2001 II, s. 1169, præmis 44 og 46.

(134) I den foreliggende sag bemærker Kommissionen, at i hvert fald nogle af de sektorer, der er omfattet af ICI-fritagelsen, såsom indlogerings- og sundhedstjenester var og stadig er udsat for konkurrence og samhandel i EU. Under henvisning til den omhandlede foranstaltning finder Kommissionen, at betingelserne i retspraksis er opfyldt, fordi foranstaltningen giver en fordel ved at finansiere de berørte enheders aktiviteter og frigøre enhederne fra omkostninger, de normalt ville have afholdt. Foranstaltningen kan derfor fordreje konkurrencen.

(135) Derfor konkluderer Kommissionen, at den omtvistede foranstaltning kan påvirke samhandelen mellem medlemsstaterne og fordreje konkurrencevilkårene, jf. traktatens artikel 107, stk. 1.

6.2.5. *Konklusion vedrørende kvalificeringen af den anfægtede foranstaltning*

(136) På baggrund af ovenstående konkluderer Kommissionen, at den anfægtede foranstaltning opfylder alle betingelser, jf. traktatens artikel 107, stk. 1, og således bør betragtes som statsstøtte.

6.2.6. *Kvalificering af foranstaltningen som ny støtte*

(137) I afgørelsen om at indlede proceduren fandt Kommissionen, at ICI-fritagelsen i henhold til artikel 7, stk. 1, litra i), i lovdekret nr. 504/92 udgjorde ny støtte. ICI-skatten, en årlig skat, der betales til kommunerne, blev indført i 1992. Den blev ikke anmeldt til Kommissionen og heller ikke godkendt af Kommissionen. Fritagelsen gjaldt for en lang række aktiviteter, der var åbne for konkurrence på indførelsestidspunktet.

(138) Italien gør gældende, at Kommissionens holdning i afgørelsen om at indlede proceduren er ukorrekt, og at ICI-fritagelsen – hvis den skulle blive betragtet som støtte, burde kvalificeres som eksisterende støtte. Italien fastholder, at ICI repræsenterer den logiske lovgivningsmæssige progression fra de tidligere ejendomsskatter, som den formelt og materielt er en videreførelse af. Fritagelse af ejendom, der benyttes til særlige aktiviteter med en høj social værdi, har været et centralt element i alle ejendomsskatter, der er indført siden 1931, længe før ikrafttrædelsen af EØF-traktaten.

(139) De italienske myndigheder hævder også, at Kommissionens svar til klagerne vedrørende ICI-fritagelsen, som Italien fik en uformel underretning om, havde skabt en berettiget forventning hos ikke-kommercielle enheder om, at ICI-fritagelsen var forenelig med EU-lovgivningen.

(140) Italien fremlagde en detaljeret beskrivelse af de ejendomsskatter, der var gældende før ICI. I 1931 indførte Italien de særlige og generelle forbedringsskatter i fællesakten om kommunale finanser. Efterfølgende blev der i 1963 indført en skat på værdistigningen af byggeområder ved lov nr. 246 af 5. marts 1963. Endelig blev der ved præsidentielt dekret nr. 643 af 26. oktober 1972 indført skat på værdistigning af fast ejendom (den såkaldte INVIM). Værdistigningen af fast ejendom blev taget i betragtning ved beregning af de særlige og generelle forbedringsskatter. På samme måde var 1963-skatten også målrettet kapitalgevinsten af byggeområder. Denne kapitalgevinst blev også beskattet på tidspunktet for overdragelse af skøder til ejendomme i levende live og normalt for hver ti års besiddelse af ejendommen. INVIM, der blev indført i 1972 erstattede både 1931- og 1963-skatterne. I henhold til INVIM-loven var de skattepligtige personer overdrageren mod vederlag eller erhververen vederlagsfrit, og i begge tilfælde forfaldt skatten hvert tiende år. INVIM blev ophævet med indførelsen af ICI. Ifølge Italien viser denne analyse den tætte sammenhæng mellem de forskellige ejendomsskatteinstrumenter, der har været anvendt siden 1931. Italien bemærker også, at der i bestemmelserne om fritagelser for ejendomsskat altid er taget hensyn til, hvilken type aktivitet der blev udøvet af de enheder, som var berettigede til fritagelsen. Det forhold, at antallet af kategorier af fritagne begunstigede er steget i årenes løb, skyldes blot, at antallet af enheder, der udøver aktiviteter af social interesse er vokset.

(141) Kommissionen anser ikke de italienske myndigheders argumenter for korrekte. For det første påpeger Kommissionen, at ICI er helt anderledes end de tidligere ejendomsskatter, den træder i stedet for. I hvert fald er der en række væsentlige forskelle mellem ICI og de tidligere ejendomsskatter med hensyn til skattepligtige personer, beskatningsgrundlag og de omstændigheder, der gav anledning til forpligtelsen til at betale disse skatter. Indtil indførelsen af ICI blev ejendomsskatter f.eks. beregnet af kapitalgevinsten af ejendommen, mens ICI blev beregnet på grundlag af ejendommens matrikelværdi. Mens INVIM desuden skulle betales af overdrageren mod vederlag eller erhververen vederlagsfrit, skulle ICI betales af alle fysiske eller juridiske personer,

der ejede fast ejendom. Endelig blev INVIM normalt betalt hvert tiende år, mens ICI skulle betales hvert år. I lyset af ovenstående mener Kommissionen, at de ændringer, der er indført i tidens løb og især med ICI-loven, påvirker selve indholdet af den oprindelige ordning og ikke kan adskilles fra den, således at denne ordning bliver en ny støtteordning ([60]). Kommissionen har ingen grund til at revidere den holdning, den gav udtryk for i afgørelsen om at indlede proceduren, og bekræfter, at ICI-fritagelsen udgjorde ny støtte.

(142) Hvad angår den påståede tilladelse til ICI-foranstaltningen, bemærker Kommissionen, at den pågældende støtte aldrig blev godkendt af hverken Kommissionen eller Rådet. Hvis den var blevet det, ville støtten blive betragtet som eksisterende støtte ifølge artikel 1, litra b, pkt. ii), i forordning (EF) nr. 659/1999. Imidlertid kan brevene med Kommissionens foreløbige vurdering, der blev sendt til klagerne i forbindelse med den administrative sag forud for afgørelsen om at indlede proceduren ikke kan ligestilles med Kommissionens afgørelser. En foranstaltning kan nemlig kun anses for at være eksisterende støtte i henhold til artikel 1, litra b, pkt. ii), såfremt støtten allerede er blevet godkendt ved en udtrykkelig afgørelse fra Kommissionen eller Rådet. Under alle omstændigheder blev brevet, som blev sendt til klagerne den 15. februar 2010, anfægtet af to klagere ved Retten og blev ikke endeligt. Disse retssager blev først trukket tilbage efter afgørelsen om at indlede proceduren. Kommissionen konkluderer i overensstemmelse hermed, at artikel 1, litra b, pkt. ii), i forordning (EF) nr. 659/1999 ikke finder anvendelse, da der ikke foreligger en afgørelse fra Kommissionen eller Rådet. Derfor kan den omhandlede støtte ikke betragtes som eksisterende støtte, men udgør tværtimod ny støtte.

6.2.7. *Forenelighed*

(143) I afgørelsen om at indlede proceduren mente Kommissionen ikke, at den pågældende støtteordning kunne henføres under nogen af undtagelserne i traktatens artikel 107, stk. 2 og 3, og at de italienske myndigheder havde påvist, at støtten kunne erklæres for forenelig efter traktatens artikel 106, stk. 2.

(144) I løbet af proceduren fremkom de italienske myndigheder ikke med noget argument for, at undtagelserne i artikel 107, stk. 2 og 3, og i artikel 106, stk. 2, kan finde anvendelse på den omtvistede ordning. Nogle af de 78 interesserede parter mente, at ordningen var forenelig i henhold til artikel 106, stk. 2, og artikel 107, stk. 3, litra c). Efter deres mening var fritagelsen nødvendig for aktiviteter, der blev udøvet i offentlighedens interesse på grundlag af solidaritetsprincippet. De to klagere mener ikke, at nogen af undtagelserne i traktaten finder anvendelse.

(145) Kommissionen er af den opfattelse, at undtagelserne i artikel 107, stk. 2, vedrørende støtte af social karakter til enkelte forbrugere, støtte, hvis formål er at råde bod på skader, der er forårsaget af naturkatastrofer eller af andre usædvanlige begivenheder, samt støtteforanstaltninger for økonomien i visse af Forbundsrepublikken Tysklands områder ikke finder anvendelse i dette tilfælde.

(146) Det samme gælder for undtagelsen i artikel 107, stk. 3, litra a), om godkendelse af støtte til fremme af den økonomiske udvikling i områder, hvor levestandarden er usædvanlig lav, eller hvor der hersker en alvorlig underbeskæftigelse, samt i de områder, der er nævnt i artikel 349, under hensyn til deres strukturelle, økonomiske og sociale situation. Den pågældende foranstaltning kan heller ikke betragtes som støtte, der kan fremme virkeliggørelsen af vigtige projekter af fælleseuropæisk interesse eller afhjælpe en alvorlig forstyrrelse i Italiens økonomi, jf. artikel 107, stk. 3, litra b).

(147) Ifølge artikel 107, stk. 3, litra c), kan støtte til fremme af udviklingen af visse erhvervsgrene betragtes som forenelig, når den ikke ændrer samhandelsvilkårene på en måde, der strider mod den fælles interesse. Kommissionen modtog dog ingen faktuelle oplysninger, der gjorde den i stand til at vurdere, om skattefritagelsen i henhold til den pågældende foranstaltning vedrørte specifikke investeringer eller projekter, der var berettigede til at modtage støtte i henhold til EU-bestemmelser og -retningslinjer eller på anden vis var direkte forenelige med artikel 107, stk. 3, litra c). Derfor kan Kommissionen ikke tilslutte sig tredjeparternes holdning om, at foranstaltningen, jf. artikel 107, stk. 3, litra c), er forenelig under henvisning til behovet for at tillade ikke-kommercielle enheder at udøve aktiviteter med en

([60]) Forenede sager T-195/01 og T-207/01, Government of Gibraltar mod Kommissionen, Sml. 2002 II, s. 2309, præmis 111.

høj social funktion baseret på solidaritetsprincippet. Især på baggrund af fordelens karakter, som blot er knyttet til størrelsen af skattepligten for besiddelse af fast ejendom, er det ikke muligt at fastslå, at det er nødvendigt og forholdsmæssigt at opfylde et formål af fælles interesse i hvert enkelt tilfælde. Derfor finder Kommissionen ikke, at den omhandlede foranstaltning kan betragtes som forenelig under nogen af retningslinjerne på basis af artikel 107, stk. 3, litra c).

(148) Det fastsættes i artikel 107, stk. 3, litra d), at støtte til fremme af kulturen og bevarelse af kulturarven, når den ikke ændrer samhandels- og konkurrencevilkårene i Unionen i et omfang, der strider mod de fælles interesser, kan betragtes som forenelig med det indre marked. I afgørelsen om at indlede proceduren anførte Kommissionen, at det i tilfælde af visse enheder såsom ikke-kommercielle enheder, der udelukkende udøvede aktiviteter vedrørende uddannelse, kultur og fritid, ikke var muligt på forhånd at udelukke, at deres formål var fremme af kultur og bevarelse af kulturarven, og at de som følge heraf kunne komme ind under artikel 107, stk. 3, litra d). Dog gav hverken Italien eller nogen af de interesserede parter Kommissionen oplysninger, der kunne have påvist, at den omtvistede foranstaltning var forenelig for bestemte enheder i medfør af artikel 107, stk. 3, litra d) ([61]). I den forbindelse gør selve fordelens karakter det også umuligt at mene, at støtten er nødvendig og står i et rimeligt forhold til formålet i hvert enkelt tilfælde.

(149) Endelig udelukkede Kommissionen ikke i sin afgørelse om at indlede proceduren, at nogle af aktiviteterne, der var omfattet af den pågældende foranstaltning, i henhold til italiensk ret kunne klassificeres som tjenesteydelser af almen økonomisk interesse i overensstemmelse med traktatens artikel 106, stk. 2, og retspraksis fra Altmark-sagen. Nogle af de interesserede parter fandt, at Kommissionen skulle vurdere foranstaltningen i henhold til artikel 106, stk. 2, men fremlagde ikke relevante oplysninger til analysen. De to parter mener, at foranstaltningen ikke opfylder kriterierne i retspraksis fra Altmark-sagen. Da hverken Italien eller de interesserede parter imidlertid fremkom med oplysninger, så Kommissionen kunne vurdere foranstaltningen i forhold til artikel 106, stk. 2, konkluderer Kommissionen, at det ikke er muligt at fastslå, om nogen af de omtvistede aktiviteter kunne betegnes som tjenesteydelser af almen økonomisk interesse i henhold til den artikel. Endnu en gang er det ikke muligt at fastslå, om støtten i hvert enkelt tilfælde er nødvendig og står i et rimeligt forhold til dækningen af de udgifter, der er afholdt ved opfyldelsen af offentlige serviceforpligtelser eller ved leveringen af tjenesteydelser af almen økonomisk interesse.

([61]) I deres bemærkninger til tredjeparternes bemærkninger hævdede de italienske myndigheder, at traktatens artikel 107, stk. 3, litra d), teoretisk set kunne finde anvendelse, men kun på visse af de i artikel 7, stk. 1, litra i), anførte aktiviteter. Dog blev der ikke fremsat yderligere argumenter herfor.

(150) På baggrund af ovenstående konkluderer Kommissionen, at den pågældende støtteordning er uforenelig med det indre marked.

6.3. **Artikel 149, stk. 4, i TUIR**

(151) I afgørelsen om at indlede proceduren anførte Kommissionen, at den omhandlede foranstaltning tilsyneladende udgjorde statsstøtte. I det følgende afsnit vil Kommissionen undersøge, om artikel 149, stk. 4, i TUIR udgør statsstøtte i henhold til traktatens artikel 107, stk. 1.

(152) De italienske myndigheder forklarede, at artikel 149, stk. 2, i TUIR indeholder en ikke-udtømmende liste over parametre, der kan tages i betragtning ([62]) med henblik på at vurdere en enheds kommercielle karakter. Skulle en eller flere af disse betingelser være opfyldt, betyder det ikke, at enheden automatisk mister sin ikke-kommercielle status (eftersom disse parametre ikke kan betragtes som lovformodninger), men giver i stedet et fingerpeg om den potentielt kommercielle karakter af den aktivitet, enheden udøver. Med hensyn til kirkelige institutioner med civilretlig status fremhævede Italien, at det i indkomstkontorets cirkulære nr. 124/E af 12. maj 1998 var forklaret, at kirkelige institutioner kun kan blive omfattet af den skattemæssige behandling, der gælder for ikke-kommercielle enheder, hvis udøvelse af kommercielle aktiviteter ikke er

([62]) Se fodnote 12.

deres primære formål. Under alle omstændigheder skal kirkelige institutioner med civilretlig status prioritere institutionelle aktiviteter af primært idealistisk observans. Derfor udelukker artikel 149, stk. 4, i TUIR blot anvendelsen af de specifikke tids- og forretningsparametre i henhold til artikel 149, stk. 1 og 2, på kirkelige institutioner og amatørsportsklubber, men udelukker ikke, at disse enheder kan miste deres ikke-kommercielle status.

(153) De italienske myndigheder understregede, at foranstaltningen har til formål at bevare den enekompetence, CONI (Italiens nationale olympiske komité) har for amatørsportsklubber, og som indenrigsministeriet har for kirkelige institutioner.

(154) Navnlig hvad kirkelige institutioner angår, regulerer lov nr. 222 af 20. maj 1985 om gennemførelse af internationale aftaler mellem Italien og Den Hellige Stol bl.a. de beføjelser, der er tildelt indenrigsministeriet. Italien understregede, at indenrigsministeriet har enekompetence for både anerkendelse af kirkelige institutioners civilretlige status og tilbagekaldelse af denne status ([63]). Artikel 149, stk. 4, i TUIR bekræfter derfor denne enekompetence ved at forhindre, at skattemyndighederne implicit tilbagekalder kirkelige institutioners civilretlige status. Hvis indenrigsministeriet tilbagekaldte en kirkelig institutions civilretlige status, ville den miste sin status af ikke-kommerciel enhed og ville ikke længere være omfattet af den beskatningsordning, der gælder for ikke-kommercielle enheder. Ifølge præsidentielt dekret nr. 361/2000 kontrollerer indenrigsministeriet gennem »Prefetti« også, at kirkelige institutioner fortsat opfylder kravene til opretholdelse af deres civilretlige status.

(155) Vedrørende amatørsportsklubber bekræftede Italien, at CONI er den eneste enhed, der kan kontrollere, at klubberne faktisk udøver sportsaktivieter. De italienske myndigheder præciserede også, at amatørsportsklubber kan miste deres ikke-kommercielle status, hvis CONI konkluderer, at de ikke udøver amatørsportsaktiviteter. Amatørsportsklubber skal videregive deres skatteoplysninger ved hjælp af den særlige EAS-formular ([64]). Udøver amatørsportsklubber ingen kommercielle aktiviteter, skal de dog ikke indsende denne formular. På baggrund af ovenstående har de italienske myndigheder indført de relevante instrumenter til at kontrollere de aktiviteter, der gennemføres af amatørsportsklubber – også fra et skattemæssigt synspunkt.

(156) Italien forklarede også, at hvis skattemyndighederne konstaterer, at kirkelige institutioner og amatørsportsklubber udøver primært kommercielle aktiviteter, underretter de omgående indenrigsministeriet eller CONI. Indenrigsministeriet og CONI foretager deres egne kontroller ifølge de lovfæstede beføjelser, de har fået tildelt. Sideløbende hermed sørger skattemyndighederne for, at den ikke-kommercielle enheds skatteangivelse korrigeres og foranstalter tilbagesøgning af beskatningsforskellen.

(157) De italienske myndigheder bekræftede, at skattekontrollen af de ikke-kommercielle enheder faktisk blev foretaget ([65]). I den forbindelse udstedte skatteindkomstkontoret for nylig særlige operationelle instruktioner til regionalkontorerne vedrørende ikke-kommercielle enheder ([66]). Med hensyn til kirkelige institutioner foretog indenrigsministeriet også en række kontroller af disse enheder på eget initiativ, men har aldrig konstateret noget tilfælde af misbrug.

(158) På baggrund af ovenstående finder Kommissionen, at der findes retsinstrumenter til at sikre, at misbrug af kirkelige institutioner og amatørsportsklubbers ikke-kommercielle status faktisk forebygges eller bekæmpes. De italienske myndigheder har også godtgjort, at de kompetente myndigheder faktisk udøver deres kontrolbeføjelser, og at både kirkelige institutioner og amatørsportsklubber kan miste deres ikke-kommercielle status, hvis de udøver primært økonomiske aktiviteter. Derfor kan kirkelige institutioner og amatørsportsklubber miste deres ret til den skattemæssige behandling, der indrømmes ikke-kommercielle enheder generelt. Der foreligger som følge heraf ikke et system med »evig ikke-kommerciel status« som påstået af klagerne. Alene den kendsgerning, at der gælder specifikke procedurer for kontrol af de pågældende kirkelige institutioner med civilretlig status og amatørsportsklubber, indebærer ikke en fordel.

([63]) Se især med hensyn til tilbagekaldelse artikel 19 i lov nr. 222 af 20. maj 1985.

([64]) Se artikel 30 i lov nr. 185 af 29. november 2008. Se også skatteindkomstkontorets cirkulære nr. 12/E af 9. april 2009 og afgørelsen fra indkomstskattekontorets direktør af 2. september 2009.

([65]) I 2010 og 2011 foretog Italien 2 030 kontroller af ikke-kommercielle enheder og udsendte 5 086 efteropkrævninger.

([66]) Se skatteindkomstkontorets cirkulære nr. 20/E af 16. april 2010.

(159) Kommissionen konkluderer derfor, at artikel 149, stk. 4, i TUIR ikke giver kirkelige institutioner eller amatørsportsklubber en selektiv fordel. Hermed udgør foranstaltningen ikke statsstøtte, jf. traktatens artikel 107, stk. 1.

6.4. **IMU-fritagelsen**

(160) Efter indførelsen af IMU – den nye kommunale ejendomsskat, der erstattede ICI – accepterede Kommissionen på anmodning af de italienske myndigheder og i lyset af klagernes bemærkninger til den nye lov at undersøge, om den nye IMU-fritagelse vedrørende ikke-kommercielle enheder, der udøver specifikke aktiviteter, er i overensstemmelse med statsstøttereglerne. Kommissionen vil i overensstemmelse hermed vurdere, om IMU-fritagelsen udgør statsstøtte, jf. artikel 107, stk. 1.

(161) Kommissionen bemærker, at fritagelsen, jf. artikel 7, stk. 1, litra i), i lovdekret nr. 504/92 – fra datoen for ikrafttrædelsen af lovdekret nr. 1/2012 stadfæstet som lov nr. 27/2012 – kun gælder for ejendom ejet af ikke-kommercielle enheder, hvis de anførte aktiviteter udøves på ikke-kommerciel basis. Bestemmelserne vedrørende »blandet anvendelse« af bygninger gælder fra 1. januar 2013, både i tilfælde, hvor dele af bygningerne er selvstændige med hensyn til funktion og indkomst, og hvor det er nødvendigt at have en angivelse fra de berørte enheder.

(162) Kommissionen finder, at de nye bestemmelser præciserer, at fritagelsen kun kan garanteres, såfremt der ikke udøves kommercielle aktiviteter. Derfor vil de blandede situationer, som ICI-lovgivningen havde skabt, og hvor kommercielle aktiviteter blev udøvet i nogle bygninger, der havde ret til skattefritagelse, ikke længere være mulige.

(163) Generelt afhænger fortolkningen af begrebet økonomisk aktivitet bl.a. af de specifikke omstændigheder, den måde, hvorpå aktiviteten tilrettelægges af staten, og den sammenhæng den indgår i. Med henblik på at fastslå, at en aktivitet er af ikke-kommerciel karakter i medfør af EU's retspraksis, er det nødvendigt at undersøge aktivitetens karakter og formål samt bestemmelserne for den. Det forhold, at nogle aktiviteter kan betegnes som »sociale«, er ikke i sig selv tilstrækkeligt til at udelukke deres økonomiske karakter. Dog har Domstolen også anerkendt, at visse aktiviteter med en rent social funktion kan betragtes som ikke-økonomiske, især i sektorer, der er tæt knyttet til statens grundlæggende opgaver og ansvar.

(164) Ikke desto mindre finder Kommissionen det væsentligt med hensyn til IMU først at fastslå, om de i den italienske lovgivning opstillede kriterier for at udelukke den kommercielle karakter af aktiviteter, som er berettigede til IMU-fritagelse, er i overensstemmelse med begrebet ikke-økonomisk aktivitet i henhold til EU-retten.

(165) I den forbindelse og som illustreret ovenfor i pkt. (82) ff. godkendte de italienske myndigheder for nylig gennemførelseslovgivningen, jf. artikel 91a, stk. 3, i lovdekret nr. 1/2012. Bekendtgørelsen fra ministeriet for økonomiske anliggender og finans af 19. november 2012 fastsætter de generelle og specifikke krav, der skal opfyldes, når aktiviteterne, der er anført i artikel 7, stk. 1, litra i), i lovdekret nr. 504/92 udøves på et ikke-kommercielt grundlag.

(166) For det første defineres begrebet »ikke-kommercielt grundlag« i artikel 1, stk. 1, litra p), i den ministerielle bekendtgørelse af 19. november 2012. De institutionelle aktiviteter anses for at blive udøvet på et ikke-kommercielt grundlag, når de: a) er almennyttige, b) i overensstemmelse med EU-retlige principper i kraft af deres karakter ikke konkurrerer med andre markedsoperatører, som er profitsøgende, og c) virkeliggør solidaritets- og subsidiaritetsprincipperne. I den forbindelse er kravet under b) en vigtig beskyttelsesforanstaltning, for ved at henvise udtrykkeligt til EU-retten sikres det generelt, at aktiviteten ikke konkurrerer med andre profitsøgende markedsoperatører, hvilket er et væsentligt kendetegn ved ikke-økonomiske aktiviteter ([67]).

(167) For det andet definerer artikel 3 i bekendtgørelsen de generelle subjektive krav, som skal være indeholdt i ikke-kommercielle enheders vedtægter, så deres aktiviteter udøves på et ikke-kommercielt grundlag. Kriterierne er som følger: a) forbud mod, også indirekte, at distribuere

([67]) Sag C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze, Sml. 2006 I, s. 289, præmis 121-123.

eventuel fortjeneste, driftsoverskud, midler, reserver eller kapital i enhedens levetid, medmindre det pålægges ved lov eller er til fordel for enheder, der tilhører samme struktur og udøver samme aktivitet, b) eventuel fortjeneste og overskud skal udelukkende geninvesteres i udviklingsaktiviteter, som bidrager til det institutionelle mål om social solidaritet, og c) hvis den ikke-kommercielle enhed opløses, skal dens aktiver tildeles en anden ikke-kommerciel enhed, som udøver en lignende aktivitet, medmindre andet følger af lovgivningen.

(168) For det tredje identificeres der supplerende objektive krav i bekendtgørelsens artikel 4, som skal opfyldes sammen med betingelserne i artikel 1 og 3, for at de i artikel 7, stk. 1, litra i), i ICI-loven anførte aktiviteter kan anses for at blive udøvet på et ikke-kommercielt grundlag.

(169) Især i forbindelse med aktiviteter vedrørende velfærd og sundhed hedder det i bekendtgørelsen, at disse udøves på et ikke-kommercielt grundlag, hvis mindst én af følgende betingelser er opfyldt: a) aktiviteterne er godkendt af staten og udøves i henhold til en kontrakt eller aftale med staten, regionerne eller lokale myndigheder, og de er en del af eller supplerer det offentlige nationale sundhedssystem og leverer tjenesteydelser til brugerne gratis eller mod et beløb, som kun er et bidrag til omkostningerne ved forsyningspligtydelserne, b) hvis aktiviteterne ikke er godkendt og udøves i henhold til en kontrakt eller aftale, skal de leveres gratis eller mod et symbolsk beløb, der under alle omstændigheder ikke må overstige halvdelen af gennemsnitsprisen for lignende konkurrencebaserede aktiviteter i det samme geografiske område, idet der også tages hensyn til, at der ikke er nogen forbindelse med tjenesteydelsens faktiske omkostninger.

(170) Under henvisning til den første betingelse bemærker Kommissionen, at de berørte enheder for at blive omfattet af fritagelsen skal være en integreret del af den nationale sundhedstjeneste, som giver universel dækning og bygger på solidaritetsprincippet, hvilket de italienske myndigheder også har forklaret. Under denne ordning finansieres offentlige hospitaler direkte af socialsikringsbidrag og andre statsmidler. Hospitalerne yder deres tjenester gratis på grundlag af universel dækning eller mod et lavt gebyr, der kun dækker en lille brøkdel af de faktiske omkostninger ved tjenesteydelsen. Ikke-kommercielle enheder, der hører under samme kategori og opfylder de samme betingelser, anses også for at være en integreret del af det nationale sundhedssystem ([68]). På baggrund af de særlige træk ved denne sag og i overensstemmelse med principperne i EU's retspraksis ([69]), og da det nationale italienske system omfatter en ordning med universel dækning, konkluderer Kommissionen, at de berørte enheder, som udøver ovennævnte aktiviteter og opfylder alle lovfæstede krav, ikke betragtes som virksomheder.

(171) Vedrørende den anden betingelse hedder det i bekendtgørelsen, at aktiviteterne skal udøves enten gratis eller mod et symbolsk gebyr. Tjenesteydelser, der leveres gratis, udgør normalt ikke en økonomisk aktivitet. Især er dette tilfældet, hvis tjenesteydelserne ikke udbydes i konkurrence med andre markedsoperatører, jf. artikel 1 i bekendtgørelsen. Det samme gælder tjenesteydelser, der leveres mod en symbolsk betaling. I den forbindelse er det vigtigt at bemærke, at det i bekendtgørelsen fastsættes, at gebyret – hvis det skal betragtes som symbolsk – ikke må stå i forhold til omkostningerne ved tjenesteydelsen. Det hedder også i bekendtgørelsen, at den fastsatte grænse på halvdelen af gennemsnitsprisen for tilsvarende konkurrencebaserede aktiviteter i samme geografiske område kun kan anvendes til at udelukke berettigelse til fritagelsen (som angivet ved ordene »under alle omstændigheder«). Det indebærer dog ikke, at tjenesteydere, der tager en pris under den grænse, er berettigede til fritagelsen. Da bistands- og sundhedsaktiviteter også opfylder de generelle og subjektive krav, som er anført i bekendtgørelsens artikel 1 og 3, konkluderer Kommissionen, at sådanne aktiviteter, der udøves i overensstemmelse med principperne i den aktuelle lovgivning, derfor ikke udgør økonomiske aktiviteter.

(172) Uddannelsesaktiviteter anses for at blive udøvet på et ikke-kommercielt grundlag, hvis en række specifikke betingelser er opfyldt. Især skal aktiviteten være på linje med offentlig uddannelse, og skolen skal følge en ikke-diskriminerende optagelsespolitik. Skolen skal også acceptere elever med handicap, anvende kollektive overenskomster, have strukturer, der opfylder gældende standarder og offentliggøre sine regnskaber. Endvidere skal aktiviteten ydes gratis eller mod et symbolsk gebyr, der kun dækker en brøkdel af de faktiske udgifter til tjenesteydelsen, idet der også tages hensyn til, at der ikke er

([68]) Se navnlig artikel 1, stk. 18, i lovdekret nr. 502 af 30. december 1992.

([69]) Se sag T-319/99, FENIN mod Kommissionen, Sml. 2003 II, s. 357, præmis 39, bekræftet ved sag C-205/03 P, FENIN mod Kommissionen, Sml. 2006 I, s. 6295, forenede sager C-264/01, C-306/01, C-354/01 og C-355/01, AOK Bundesverband m.fl., Sml. 2004 I, s. 2493, præmis 45-55, se også sag T-137/10, CBI mod Kommissionen, endnu ikke offentliggjort.

nogen forbindelse med den. I den forbindelse gør Kommissionen opmærksom på, at undervisning i visse institutioner, der er en del af det offentlige uddannelsessystem, og som helt eller hovedsagelig finansieres af offentlige midler, ifølge retspraksis ([70]) ikke udgør en økonomisk aktivitet. Den ikke-økonomiske karakter af offentlig uddannelse berøres i princippet ikke af, at elever eller deres forældre undertiden skal betale afgifter eller skolepenge som bidrag til udgifterne til driften af skolen, forudsat at det finansielle bidrag kun dækker en brøkdel af de faktiske omkostninger ved tjenesteydelsen og derfor ikke kan betragtes som vederlag for den leverede ydelse. Som Kommissionen også erkender i sin meddelelse om anvendelsen af Den Europæiske Unions statsstøtteregler på kompensation for levering af tjenesteydelser af almindelig økonomisk interesse ([71]), dækker disse principper børnehaver, private og offentlige grundskoler, faglig uddannelse, sekundær undervisning på universiteter og udbud af undervisning på universiteter. På baggrund af ovenstående finder Kommissionen, at det symbolske gebyr, der er anført i bekendtgørelsen, og som kun udgør en brøkdel af de faktiske omkostninger ved tjenesteydelsen, ikke kan betragtes som vederlag for de leverede tjenesteydelser. I betragtning af de generelle og subjektive krav i bekendtgørelsens artikel 1 og 3 sammen med de særlige objektive krav i artikel 4 finder Kommissionen derfor ikke under disse særlige omstændigheder, at den uddannelsestjeneste, der leveres af de berørte enheder, kan betragtes som en økonomisk aktivitet.

(173) For tjenesteydelser vedrørende logi og aktiviteter i forbindelse med kultur, fritid og sport skal de ifølge artikel 4 i bekendtgørelsen leveres gratis eller mod et symbolsk gebyr, der under alle omstændigheder ikke må overstige halvdelen af gennemsnitsprisen for lignende konkurrencebaserede aktiviteter i samme geografiske område, idet der også tages hensyn til, at det ikke må stå i forhold til tjenesteydelsens faktiske omkostninger. Dette krav er identisk med den anden betingelse, der er fastsat for bistands- og sundhedsaktiviteter, som gennemgås i ovenstående pkt. (171), og derfor gælder de samme overvejelser. Hvis tjenesteydelserne leveres gratis, udgør de principielt ikke en økonomisk aktivitet. Det samme gælder, hvis de leveres mod et symbolsk gebyr. I den forbindelse er det vigtigt at bemærke, at det i bekendtgørelsen fastsættes, at gebyret – hvis det skal betragtes som symbolsk – ikke må stå i forhold til omkostningerne ved tjenesteydelsen. Det bestemmes også, at den fastsatte grænse på halvdelen af gennemsnitsprisen for tilsvarende konkurrencebaserede aktiviteter i samme geografiske område kun må anvendes til at udelukke berettigelse til fritagelsen (som angivet ved ordene »under alle omstændigheder«). Det indebærer dog ikke, at tjenesteydere, der tager en pris under den grænse, er berettigede til fritagelsen.

(174) I tilfælde af tjenesteydelser vedrørende logi og sportsaktiviteter bemærker Kommissionen de yderligere krav, der er baseret på definitionerne af disse aktiviteter i bekendtgørelsens artikel 1, stk. 1, litra j) og m). For tjenesteydelser vedrørende logi begrænser bekendtgørelsen fritagelsen til tjenesteydelser, der leveres af ikke-kommercielle enheder, og som kun er tilgængelige for visse personkategorier og ikke er åbne uden afbrydelse. Især vedrørende »modtagelsesstrukturer af social art« står der i bekendtgørelsen, at aktiviteterne skal være målrettet mennesker med midlertidige eller permanente særlige behov eller mennesker, der er dårligt stillede på grund af fysiske, psykologiske, økonomiske, sociale eller familiemæssige forhold. Enheden må kun forlange betaling af et symbolsk gebyr, der under alle omstændigheder ikke må overstige halvdelen af gennemsnitsprisen for lignende aktiviteter, som udøves af kommercielle enheder i samme geografiske område, idet der også tages hensyn til, at det ikke står i forhold til de faktiske omkostninger ved tjenesteydelsen. Det præciseres under alle omstændigheder også i bekendtgørelsen, at fritagelsen ikke finder anvendelse på aktiviteter, der udøves på hoteller eller lignende foretagender som defineret i artikel 9 i lovdekret nr. 79 af 23. maj 2011 ([72]). Fritagelsen er derfor udelukket for aktiviteter, der udøves på f.eks. hoteller, moteller og bed-and-breakfast-virksomheder. Da de ikke-kommercielle enheder, som udbyder indlogering i den foreliggende sag, skal opfylde de generelle, subjektive og objektive krav i artikel 1, 3 og 4 i bekendtgørelsen, finder Kommissionen på baggrund af den foreliggende sags særlige karakter ikke, at disse aktiviteter udgør en økonomisk aktivitet, jf. EU-retten, idet de opfylder ovenstående betingelser.

([70]) Sag 263/86, Humbel og Edel, Sml. 1988, s. 5365, præmis 17 og 18, sag C-109/92, Wirth, Sml. 1993 I, s. 6447, præmis 15 og 16, sag C-76/05, Schwarz, Sml. 2007 I, s. 6849, præmis 39. Se også EFTA-Domstolens dom af 21. februar 2008 i sag E-5/07, Private Barnehagers Landsforbund mod EFTA-Tilsynsmyndigheden, præmis 80-83.

([71]) EUT C 8 af 11.1.2012, s. 4.

([72]) Lovdekret nr. 79 af 23. maj 2011 - Codice *della normativa statale in tema di ordinamento e mercato del turismo, a norma dell'articolo 14 della legge 28 novembre 2005, No 246, nonché attuazione della direttiva 2008/122/CE, relativa ai contratti di multiproprietà, contratti relativi ai prodotti per le vacanze di lungo termine, contratti di rivendita e di scambio*- (Italiens statstidende, Gazzetta ufficiale, nr. 129 af 6.6.2011 – Supplemento ordinario nr. 139). Ifølge artikel 9 i dette lovdekret er følgende defineret som hoteller og lignende strukturer: a) hoteller, b) moteller, c) ferielandsbyer, d) hotellejligheder, e) pensionater, f) residenshoteller, der holder åbent i sæsonen, g) bed-and-breakfast-virksomheder, h) helsefarme, i) alle andre turistindlogeringsstrukturer med de samme træk som en eller flere af ovenstående kategorier.

(175) I betragtning af denne sags særlige omstændigheder og eftersom de ikke-kommercielle enheder, som tilbyder tjenesteydelser vedrørende logi samt kultur-, fritids- og sportsaktiviteter, også skal opfylde kravene i bekendtgørelsens artikel 1 og 3, konkluderer Kommissionen, at disse aktiviteter, der udøves som beskrevet i loven, ikke kan betragtes som økonomiske aktiviteter.

(176) På grundlag af de oplysninger, der er fremlagt af de italienske myndigheder, og i lyset af den foreliggende sags særlige karakter konkluderer Kommissionen derfor, at de i de foregående punkter analyserede aktiviteter, som udøves af ikke-kommercielle enheder i fuld overensstemmelse med de generelle, subjektive og objektive kriterier, jf. bekendtgørelsens artikel 1, 3 og 4, ikke er af økonomisk karakter. Derfor optræder de berørte ikke-kommercielle enheder, når de udøver de pågældende aktiviteter i fuld overensstemmelse med betingelserne i den italienske lovgivning, ikke som virksomheder, jf. EU-retten. Da traktatens artikel 107, stk. 1, kun finder anvendelse på virksomheder, følger det, at foranstaltningen i den foreliggende sag ikke henhører under den artikels anvendelsesområde.

(177) Endelig bemærker Kommissionen, at det i sagen om blandet anvendelse af en bygning fra 1. januar 2013 er muligt i henhold til italiensk lovgivning at beregne den forholdsmæssige kommercielle anvendelse af ejendommen og kun pålægge økonomiske aktiviteter IMU. Kommissionen understreger i den forbindelse, at hvis en enhed udøver både økonomiske og ikke-økonomiske aktiviteter, udgør den delvise fritagelse, der gælder for enheden for den del af ejendommen, som benyttes til ikke-økonomiske aktiviteter, ikke en fordel for enheden, når den udøver en økonomisk aktivitet som virksomhed. Derfor udgør foranstaltningen heller ikke i den situation statsstøtte, jf. traktatens artikel 107, stk. 1.

6.5. **Tilbagesøgning**

(178) Ifølge traktaten og Domstolens faste retspraksis har Kommissionen, når den finder, at en støtte er uforenelig med det indre marked, kompetence til at beslutte, at den berørte stat skal ophæve eller ændre støtten ([73]). Det fremgår ligeledes af Domstolens faste praksis, at en stats forpligtelse til at ophæve støtte, som Kommissionen anser for at være uforenelig med det indre marked, har til formål at genoprette den oprindelige situation ([74]). I den forbindelse har Domstolen fastslået, at formålet er opfyldt, så snart støttemodtageren har tilbagebetalt det bevilgede beløb og dermed har mistet den fordel, der var opnået i forhold til konkurrenterne på markedet, og situationen fra tiden før ydelsen af støtte genoprettes ([75]).

(179) Ifølge den retspraksis er det fastsat i artikel 14, stk. 1, i forordning (EF) nr. 659/1999 ([76]), at »I negative beslutninger om ulovlig støtte bestemmer Kommissionen, at den pågældende medlemsstat skal træffe alle nødvendige foranstaltninger til at kræve støtten tilbagebetalt fra støttemodtageren«.

(180) Så når ICI-fritagelsen betragtes som ulovlig og uforenelig støtte, skal den i princippet kræves tilbagebetalt for at genoprette situationen på markedet fra tiden før ydelsen af støtte.

(181) Dog begrænser forordning (EF) nr. 659/99 mulighederne for at kræve tilbagebetaling. F.eks. fastsættes det i artikel 14, stk. 1, at »Kommissionen kræver ikke tilbagebetaling af støtten, hvis det vil være i modstrid med et generelt princip i fællesskabslovgivningen« såsom beskyttelsen af berettiget forventning. Domstolen har også anerkendt en undtagelse fra en medlemsstats forpligtelse til at gennemføre en tilbagesøgningsafgørelse rettet til den, nemlig særlige omstændigheder, der gør det absolut umuligt for medlemsstaten at gennemføre afgørelsen korrekt ([77]).

(182) Da disse undtagelser blev gjort gældende af de italienske myndigheder i forbindelse med den formelle undersøgelse, skal Kommissionen undersøge, om de finder anvendelse i den foreliggende sag for at fastslå, om tilbagesøgning er påkrævet.

6.5.1. *Berettiget forventning*

(183) Det er gennem Domstolens retspraksis og Kommissionens egen beslutningspraksis fastslået, at et krav om tilbagebetaling af støtte vil være en overtrædelse af et generelt EU-retligt princip, hvis Kommissionens handlinger har skabt en berettiget forventning om, at støtten er bevilget i overensstemmelse med EU-retten, hos den, der begunstiges af en foranstaltning.

([73]) Sag C-70/72, Kommissionen mod Tyskland, Sml. 1973, s. 813, præmis 13.

([74]) Forenede sager C-278/92, C-279/92 og C-280/92, *Spanien mod Kommissionen*, Sml. 1994 I, s. 4103, præmis 75.

([75]) Sag C-75/97, Belgien mod Kommissionen, Sml. 1999 I, s. 3671, præmis 64-65.

([76]) EFT L 83 af 27.3.1999, s. 1.

([77]) Meddelelse fra Kommissionen – Mod en effektiv gennemførelse af Kommissionens beslutninger, som pålægger en medlemsstat at tilbagesøge ulovlig og uforenelig statsstøtte, EUT C 272 af 15.11.2007, s. 4, præmis 18.

(184) Domstolen har gentagne gange fastslået, at retten til at påberåbe sig princippet om beskyttelse af den berettigede forventning gælder enhver privatperson med begrundede forventninger, som en fællesskabsinstitution har givet anledning til. Dog kan ingen påberåbe sig berettiget forventning, såfremt administrationen ikke har afgivet præcise løfter ([78]).

(185) I den foreliggende sag har de italienske myndigheder og de 78 interesserede parter især påberåbt sig den berettigede forventning på grundlag af Kommissionens svar på en skriftlig parlamentarisk forespørgsel i 2009 ([79]). I sit svar erklærede Kommissionen, at den havde foretaget en foreløbig vurdering og havde fundet, at der ikke var grund til at gå videre, eftersom ICI-skatteordningen tilsyneladende ikke ville give kirkelige institutioner en konkurrencemæssig fortrinsstilling.

(186) Kommissionen fastholder, at dette svar af følgende årsager ikke gav anledning til nogen berettiget forventning:

(187) For det første var Kommissionens udsagn blot resultatet af en »foreløbig vurdering«, og Kommissionen sagde ikke, at den havde truffet en afgørelse, men kun at den fandt, at der ikke var grund til at gå videre. For det andet anførte Kommissionen forsøgsvis, at ICI-fritagelsen tilsyneladende ikke ville give kirkelige institutioner en fordel. For det tredje vedrørte forespørgsel og svar kun kirkelige institutioner, som er en underkategori af ikke-kommercielle enheder, der er berørt af ICI-fritagelsen.

(188) I lyset af ovenstående mener Kommissionen ikke, at den gav nogen specifikke, ubetingede og konsistente løfter af en sådan art, at de, der begunstiges af den omtvistede foranstaltning, kunne have begrundede forventninger om, at ordningen var lovlig i den forstand, at den ikke henhørte under anvendelsesområdet for statsstøttebestemmelserne, og at en eventuel fordel heraf følgelig ikke kunne være genstand for en tilbagesøgningssag. Afslutningsvis finder Kommissionen ikke, at den afgav nogen præcis og ubetinget erklæring om, at den pågældende ICI-fritagelse ikke skulle betragtes som statsstøtte.

([78]) Sag C-182/03 og C-217/03, *Belgien og Forum 187 ASBL* mod Kommissionen, Sml. 2006 I, s. 5479, præmis 147.

([79]) Skriftlig forespørgsel E-177/2009 (EUT C 189 af 13.7.2010).

(189) Italien har også hævdet, at Kommissionens svar til klagerne vedrørende ICI-fritagelsen, som Italien fik en uformel underretning om, havde skabt en berettiget forventning hos ikke-kommercielle enheder om, at ICI-fritagelsen var forenelig med EU-lovgivningen. Kommissionen er ikke enig i Italiens synspunkter. De skrivelser med en foreløbig vurdering, Kommissionen sendte klagerne, og som medlemsstaten uofficielt blev underrettet om, udgør ikke Kommissionens endelige stillingtagen. Selv om Kommissionens afgørelser offentliggøres og udgives i EU-Tidende, er dette ikke tilfældet med en administrativ procedure, hvor Kommissionen – på grundlag af de foreliggende oplysninger – ikke nærer alvorlige tvivl om de undersøgte foranstaltningers forenelighed. Endvidere blev brevet, som blev sendt til klagerne den 15. februar 2010, anfægtet af to klagere ved Retten og blev ikke endeligt. Disse retssager blev først trukket tilbage efter afgørelsen om at indlede proceduren.

(190) Kommissionen konkluderer derfor, at Italien og de 78 interesserede parter i den foreliggende sag ikke fik noget løfte af en EU-institution, der kan begrunde en berettiget forventning og dermed forhindre Kommissionen i at kræve tilbagebetaling.

6.5.2. *Særlige omstændigheder: tilbagesøgning absolut umulig*

(191) I henhold til traktatens artikel 288 er den medlemsstat, tilbagesøgningsafgørelsen er rettet til, forpligtet til at gennemføre afgørelsen. Som ovenfor nævnt er der én undtagelse til denne forpligtelse, nemlig hvis medlemsstaten godtgør, at der foreligger særlige omstændigheder, som vil gøre det absolut umuligt for medlemsstaten at gennemføre afgørelsen korrekt.

(192) Medlemsstater gør normalt dette argument gældende i forbindelse med drøftelser med Kommissionen efter vedtagelse af afgørelsen ([80]). I denne sag hævdede Italien dog allerede før afgørelsens vedtagelse, at der ikke skulle stilles krav om tilbagesøgning, fordi det ville være absolut umuligt at gennemføre det. Eftersom Italien rejste dette spørgsmål i forbindelse med den formelle undersøgelse, og ingen ifølge et generelt retsprincip kan forpligtes til at gøre det umulige, finder Kommissionen det nødvendigt at behandle spørgsmålet i denne afgørelse.

([80]) Sag C-214/07, Kommissionen mod Frankrig, Sml. 2008 I, s. 8357, præmis 13 og 22.

(193) Det skal først erindres, at Domstolen til stadighed har fortolket begrebet »absolut umulighed« meget strengt. Betingelsen om, at det skal være absolut umuligt at gennemføre afgørelsen om tilbagesøgning, er ikke opfyldt, når medlemsstaterne udelukkende har underrettet Kommissionen om de retlige, politiske eller praktiske vanskeligheder, som gennemførelsen af afgørelsen indebærer ([81]). Det eneste tilfælde, hvor »absolut umulighed« kan accepteres, er, når tilbagesøgning fra starten ville være objektivt og absolut umulig ([82]).

(194) I den foreliggende sag har de italienske myndigheder fremført, at det ville blive absolut umuligt at definere, hvilken ejendom tilhørende ikke-kommercielle enheder der blev benyttet til aktiviteter, som ikke var af udelukkende kommerciel karakter, og indhente de nødvendige oplysninger for at bestemme, hvilket skattebeløb der skulle have været betalt.

(195) De italienske myndigheder forklarede, at det på grund af den måde, hvorpå matrikelregistret er opbygget, er umuligt efterfølgende at ekstrapolere data fra matrikeldatabaserne vedrørende ejendomme tilhørende ikke-kommercielle enheder, der blev benyttet til aktiviteter af ikke udelukkende kommerciel karakter af den type, som er anført i ICI-fritagelsen. Det er ikke muligt ud fra oplysningerne i matrikelregistret at spore, hvilke aktiviteter der udøves i ejendommen. Med andre ord er det ikke på grundlag af dataene i matrikelregistret muligt at finde ud af, om en enhed udøvede kommercielle eller ikke-kommercielle aktiviteter i given ejendom. Hver enkelt ejendom (herunder dele af ejendomme med en separat klassificering) registreres nemlig kun i matrikelregistret på grundlag af sine objektive karakteristika, som omfatter fysiske og strukturelle elementer i forbindelse med ejendommens anvendelsesformål.

(196) Med hensyn til skattedatabaser og især registre over skatteangivelser fra ikke-kommercielle enheder forklarede Italien, at det af dem kun var muligt at identificere den ejendom, der udelukkende blev benyttet på ikke-kommerciel basis. I så fald skal bygninger, der genererer indkomst, anføres i standardskatteangivelsen under afsnit RB vedrørende indtægter fra bygningen, mens afsnit RS om blandede omkostninger og indtægter, ikke skal udfyldes. Omvendt hvis en ikke-kommerciel enhed ejer ejendom, hvor der også udøves kommercielle aktiviteter, skal både afsnit RB og RS udfyldes. Hvis der er anført mere end én bygning under afsnit RB, er det dog ikke muligt at identificere, i hvilken ejendom, aktiviteten, der skabte den i skatteangivelsen anførte indtægt, blev udøvet. Under alle omstændigheder bør det bemærkes, at afsnit RS i standardformularen omfatter samlede omkostnings- og indtægtsdata vedrørende varer og tjenesteydelser, der benyttes til både kommercielle og ikke-kommercielle formål (varer og tjenesteydelser, der anvendes vilkårligt til kommercielle og andre aktiviteter). Selv om der er anført en enkelt bygning under afsnit RB, er det imidlertid på grund af den måde, hvorpå matrikelsystemet er opbygget, ikke muligt at få en opdeling baseret på kommerciel/ikke-kommerciel anvendelse af en bygning, og derfor er det ikke muligt at afdække, hvilken del af bygningen der blev benyttet til den økonomiske aktivitet, som skabte den i skatteangivelsen anførte indtægt.

(197) Følgelig finder Kommissionen, at de italienske myndigheder har godtgjort, at modtagerne af støtten ikke kan identificeres, og at selve støtten ikke kan beregnes objektivt, da der mangler tilgængelige data. Grundlæggende er det ikke muligt ud fra skatte- og matrikeldatabaserne at identificere ejendomme tilhørende ikke-kommercielle enheder, som ikke udelukkende blev benyttet til kommercielle aktiviteter af den type, der er anført i bestemmelserne om ICI-fritagelsen. Derfor er det ikke muligt at få de oplysninger, der er nødvendige til at beregne det skattebeløb, som skal tilbagesøges. Det ville derfor være objektivt og absolut umuligt at håndhæve et eventuelt tilbagesøgningspåbud.

(198) Kommissionen konkluderer, at det på baggrund af denne sags specifikke karakter ville være absolut umuligt for Italien at tilbagesøge en støtte, der eventuelt er ydet ulovligt i henhold til bestemmelserne om ICI-fritagelsen. Der bør derfor ikke kræves tilbagesøgning af støtten som følge af den ulovlige og uforenelige fritagelse for den kommunale ejendomsskat.

7. **KONKLUSION**

(199) Kommissionen finder, at Italien ulovligt har gennemført fritagelsen for den kommunale ejendomsskat i henhold til artikel 7, stk. 1, litra i), i lovdekret nr. 504/92 i strid med traktatens artikel 108, stk. 3.

(200) Da der ikke kan identificeres noget grundlag for forenelighed for den pågældende ordning, erklæres den for uforenelig med det indre marked. På baggrund af de særlige omstændigheder, Italien har gjort gældende, bør tilbagesøgningen af støtten dog ikke anordnes, da Italien har godtgjort, at det ville være absolut umuligt at håndhæve den.

([81]) Sag C-404/00, Spanien mod Kommissionen, Sml. 2003 I, s. 6695, præmis 47.

([82]) Sag C-75/97, Belgien mod Kommissionen (»Maribel I«), Sml. 1999 I, s. 3671, præmis 86, sag C-214/07, Kommissionen mod Frankrig, Sml. 2008 I, s. 8357, præmis 13, 22 og 48.

(201) Kommissionen finder, at artikel 149, stk. 4, i TUIR ikke udgør statsstøtte i henhold til traktatens artikel 107, stk. 1.

(202) Endelig finder Kommissionen under henvisning til den særlige karakter af IMU-fritagelsen for ikke-kommercielle enheder, som udelukkende udøver specifikke ikke-kommercielle aktiviteter i overensstemmelse med betingelserne i den italienske lovgivning, at disse aktiviteter ikke kan betragtes som økonomiske aktiviteter, jf. statsstøttebestemmelserne, og at foranstaltningen derfor ikke henhører under anvendelsesområdet for artikel 107, stk. 1 —

VEDTAGET FØLGENDE AFGØRELSE:

Artikel 1

Statsstøtten i form af ICI-fritagelsen, der ydes ikke-kommercielle virksomheder, som i ejendommen udelukkende udøver de artikel 7, stk. 1, litra i), i lovdekret nr. 504/92 anførte aktiviteter, og som Italien har iværksat under overtrædelse af traktatens artikel 108, stk. 3, er uforenelig med det indre marked.

Artikel 2

Artikel 149, stk. 4, i TUIR udgør ikke statsstøtte i henhold til traktatens artikel 107, stk. 1.

Artikel 3

IMU-fritagelsen, der indrømmes ikke-kommercielle enheder, som i ejendommen udelukkende udøver de i artikel 7, stk. 1, litra i), i lovdekret nr. 504/92 anførte aktiviteter, udgør ikke statsstøtte i henhold til traktatens artikel 107, stk. 1.

Artikel 4

Denne afgørelse er rettet til Den Italienske Republik.

Udfærdiget i Bruxelles, den 19. december 2012.

På Kommissionens vegne

Joaquín ALMUNIA

Næstformand

BILAG 1

LISTE OVER DE INTERESSEREDE TREDJEPARTER, DER FREMSENDTE BEMÆRKNINGER TIL AFGØRELSEN OM AT INDLEDE PROCEDUREN

Navn/Adresse

1. Santa Maria Annunciata in Chiesa Rossa, Via Neera 24, Milano, Italien
2. Fondazione Pro-Familia, Piazza Fontana 2, Milano, Italien
3. Pietro Farracci, San Cesareo, Italien
4. Scuola Elementare Maria Montessori s.r.l., Rom, Italien
5. Parrocchia S. Luca Evangelista, Via Negarville 14, Torino, Italien
6. Parrocchia S. Nicolò di Bari, Piazza Principe Napoli 3, Tortorici (Messina), Italien
7. Parrocchia S. Nicolò di Bari, Via Libertà 30, Caronia (Messina), Italien
8. Parrocchia S. Nicolò di Bari, Piazza Matrice, S. Stefano di Camastra (Messina), Italien
9. Parrocchia S. Orsola, Contrada S. Orsola, S. Angelo di Brolo (Messina), Italien
10. Parrocchia Sacro Cuore di Gesù, Frazione Galbato, Gioiosa Marea (Messina), Italien
11. Parrocchia Sacro Cuore di Gesù, Corso Matteotti 51, Patti (Messina), Italien
12. Parrocchia Sacro Cuore di Gesù, Via Medici 411, S. Agata Militello (Messina), Italien
13. Istituto Sacro Cuore di Gesù, Via Medici 411, S. Agata Militello (Messina), Italien
14. Parrocchia Santi Nicolò e Giacomo, Discesa Sepolcri, Capizzi (Messina), Italien
15. Istituto Diocesano Sostentamento Clero, Via Cattedrale 7, Patti (Messina), Italien
16. Parrocchia Madonna del Buon Consiglio e S. Barbara, Con. Cresta, Naso (Messina), Italien
17. Parrocchia Maria SS. Annunziata, Frazione Marina, Marina di Caronia (Messina), Italien
18. Parrocchia Maria SS. Assunta, Via Battisti, Militello Rosmarino (Messina), Italien
19. Parrocchia Maria SS. Assunta, Via Monte di Pietà 131, Cesarò (Messina), Italien
20. Parrocchia Maria SS. Assunta, Piazza S. Pantaleone, Alcara Li Fusi (Messina), Italien
21. Parrocchia Maria SS. Assunta, Via Oberdan 6, Castell'Umberto (Messina), Italien
22. Parrocchia Maria SS. Assunta, Piazza Duomo, Tortorici (Messina), Italien
23. Parrocchia Maria SS. Assunta, Via Roma 33, Mirto (Messina), Italien
24. Parrocchia Maria SS. Del Rosario, Contrada Scala, Patti (Messina), Italien
25. Parrocchia Maria SS. Della Scala, Contrada Sceti, Tortorici (Messina), Italien

26. Parrocchia Maria SS. Della Visitazione, Contrada Casale, Gioiosa Marea (Messina), Italien

27. Parrocchia Maria SS. Delle Grazie, Via Campanile 3, Montagnareale (Messina), Italien

28. Parrocchia Maria SS. Delle Grazie, Via Cappellini 2, Castel di Lucio (Messina), Italien

29. Parrocchia Maria SS. Annunziata, Piazza Regina Adelasia 1, Frazzanò (Messina), Italien

30. Parrocchia Maria SS. Annunziata, Contrada Sfaranda, Castell'Umberto (Messina), Italien

31. Parrocchia Maria SS. Di Lourdes, Frazione Gliaca, Piraino (Messina), Italien

32. Parrocchia S. Giuseppe, Contrada Malvicino, Capo d'Orlando (Messina), Italien

33. Parrocchia s. Maria del Carmelo, Piazza Duomo 20, S. Agata Militello (Messina), Italien

34. Parrocchia S. Maria di Gesù, Via Giovanni XXIII 43, Raccuja (Messina), Italien

35. Parrocchia S. Maria Maddalena, Contrada Maddalena, Gioiosa Marea (Messina), Italien

36. Parrocchia S. Maria, Via S. Maria, San Angelo di Brolo (Messina), Italien

37. Parrocchia S. Michele Arcangelo, Via San Michele 5, Patti (Messina), Italien

38. Parrocchia S. Michele Arcangelo, Via Roma, Sinagra (Messina), Italien

39. Parrocchia S. Antonio, Via Forno Basso, Capo d'Orlando (Messina), Italien

40. Parrocchia S. Caterina, Frazione Marina, Marina di Patti (Messina), Italien

41. Parrocchia Cattedrale S. Bartolomeo, Via Cattedrale, Patti (Messina), Italien

42. Parrocchia Maria SS. Addolorata, Contrada Torre, Tortorici (Messina), Italien

43. Parrocchia S. Nicolò di Bari, Via Risorgimento, San Marco d'Alunzio (Messina), Italien

44. Parrocchia Immacolata Concezione, Frazione Landro, Gioiosa Marea (Messina), Italien

45. Parrocchia Maria SS Assunta, Piazza Mazzini 11, Tusa (Messina), Italien

46. Parrocchia Maria SS Assunta, Frazione Torremuzza, Motta d'Affermo (Messina), Italien

47. Parrocchia Maria SS Assunta, Salita Madre Chiesa, Ficarra (Messina), Italien

48. Parrocchia Maria SS. Della Catena, Via Madonna d. Catena 10, Castel di Tusa (Messina), Italien

49. Parrocchia Maria SS. Delle Grazie, Via N. Donna 2, Pettineo (Messina), Italien

50. Parrocchia Ognissanti, Frazione Mongiove, Mongiove di Patti (Messina), Italien

51. Parrocchia S. Anna, Via Umberto 155, Floresta (Messina), Italien

52. Parrocchia S. Caterina, Vico S. Caterina 2, Mistretta (Messina), Italien

53. Parrocchia S. Giorgio Martire, Frazione S. Giorgio, San Giorgio di Gioiosa M. (Messina), Italien

54. Parrocchia S. Giovanni Battista, Frazione Martini, Sinagra (Messina), Italien

55. Parrocchia S. Lucia, Via G. Rossini, S. Agata Militello (Messina), Italien

56. Parrocchia S. Maria delle Grazie, Via Normanni, S. Fratello (Messina), Italien

57. Parrocchia S. Maria, Piazzetta Matrice 8, Piraino (Messina), Italien

58. Parrocchia S. Michele Arcangelo, Piazza Chiesa Madre, Librizzi (Messina), Italien

59. Parrocchia S. Michele Arcangelo, Via Umberto I, Longi (Messina), Italien

60. Parrocchia S. Nicolò di Bari, Piazza S. Nicola, Patti (Messina), Italien

61. Parrocchia S. Nicolò di Bari, Via Ruggero Settimo 10, Gioiosa Marea (Messina), Italien

62. Parrocchia S. Nicolò di Bari, Via S. Nicolò, S. Fratello (Messina), Italien

63. Parrocchia Santa Maria e San Pancrazio, Via Gorgone, S. Piero Patti (Messina), Italien

64. Parrocchia Maria SS Assunta, Piazza Convento, S. Fratello (Messina), Italien

65. Parrocchia Maria SS. Del Rosario, Via Provinciale 7, Caprileone (Messina), Italien

66. Parrocchia Maria SS Assunta, Via Monachelle 10, Caprileone (Messina), Italien

67. Parrocchia Maria SS del Tindari, Via Nazionale, Caprileone (Messina), Italien

68. Parrocchia S. Febronia, Contrada Case Nuove, Patti (Messina), Italien

69. Parrocchia Maria SS. della Stella, Contrada S. Maria Lo Piano, S. Angelo di Brolo (Messina), Italien

70. Parrocchia S. Erasmo, Piazza del Popolo, Reitano (Messina), Italien

71. Parrocchia Maria SS. della Catena, Via Roma, Naso (Messina), Italien

72. Parrocchia S. Benedetto il Moro, Piazza Libertà, Acquedolci (Messina), Italien

73. Parrocchia S. Giuseppe, Frazione Tindari, Tindari (Messina), Italien

74. Parrocchia Santi Filippo e Giacomo, Via D. Oliveri 2, Naso (Messina), Italien

75. Parrocchia SS. Salvatore, Via Cavour 7, Naso (Messina), Italien

76. Santuario Maria SS del Tindari, Via Mons. Pullano, Tindari (Messina), Italien

77. Parrocchia S. Maria Assunta, Via Roma, Galati Mamertino (Messina), Italien

78. Fondazione Opera Immacolata Concezione O.N.L.U.S., Padova, Italien

79. Parrocchia San Giuseppe, Piazza Dante 11, Oliveri (Messina), Italien

80. Parrocchia S. Leonardo, Frazione San Leonardo, Gioiosa Marea (Messina), Italien