# ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ

## της 19ης Δεκεμβρίου 2012

## σχετικα με την κρατικη ενισχυση SA.20829 (C 26/2010, πρώην NN 43/2010 (πρώην CP 71/2006)) Καθεστώς απαλλαγής από τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας για ακίνητα που χρησιμοποιούνται από μη εμπορικές οντότητες για ειδικούς σκοπούς που χορήγησε η Ιταλία

*[κοινοποιηθείσα υπό τον αριθμό C(2012) 9461]*

**(Το κείμενο στην ιταλική γλώσσα είναι το μόνο αυθεντικό)**

**(Κείμενο που παρουσιάζει ενδιαφέρον για τον ΕΟΧ)**

(2013/284/ΕΕ)

Η ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ,

Έχοντας υπόψη τη Συνθήκη για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, και ιδίως το άρθρο 108 παράγραφος 2 εδάφιο πρώτο,

Έχοντας υπόψη τη συμφωνία για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο, και ιδίως το άρθρο 62 παράγραφος 1 στοιχείο α),

Αφού κάλεσε τους ενδιαφερόμενους να υποβάλουν τις παρατηρήσεις τους σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις [1] και έχοντας υπόψη τις παρατηρήσεις αυτές,

Εκτιμώντας τα ακόλουθα:

### 1. ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ

(1) Το 2006 η Επιτροπή έλαβε πλήθος καταγγελιών που σχετίζονταν ουσιαστικά με δύο καθεστώτα, τα οποία αφορούν αντιστοίχως την απαλλαγή από τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας και τη μείωση του φόρου εισοδήματος των νομικών προσώπων, και πιο συγκεκριμένα:

(α) την απαλλαγή από τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας (εφεξής «ICI») για τα ακίνητα που χρησιμοποιούνται από μη εμπορικές οντότητες οι οποίες παρέχουν αποκλειστικά υπηρεσίες περίθαλψης, κοινωνικής πρόνοιας, υγείας, εκπαίδευσης, στέγασης, πολιτιστικές, ψυχαγωγικές, αθλητικές, καθώς και θρησκευτικές και λατρευτικές δραστηριότητες (άρθρο 7 εδάφιο πρώτο στοιχείο θ), του νομοθετικού διατάγματος αριθ. 504 της 30ής Δεκεμβρίου 1992)·

(β) τη μείωση κατά το ήμισυ του φόρου εισοδήματος των νομικών προσώπων για τις οντότητες που απαριθμούνται στο άρθρο 6 του Π.Δ. αριθ. 601 της 29ης Σεπτεμβρίου 1973, ήτοι, κατά κύριο λόγο, οργανισμούς κοινωνικής πρόνοιας, εκπαιδευτικά και ερευνητικά ιδρύματα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και οργανισμούς με φιλανθρωπικούς και εκπαιδευτικούς σκοπούς (συμπεριλαμβανομένων των εκκλησιαστικών ιδρυμάτων). Η εν λόγω διάταξη περιλαμβάνει επίσης τους αυτόνομους οργανισμούς εργατικής κατοικίας, καθώς και τα ιδρύματα και τους συλλόγους με αποκλειστικά πολιτιστικούς σκοπούς.

(2) Σε συνέχεια των καταγγελιών που ελήφθησαν σχετικά με την προαναφερθείσα απαλλαγή από τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας, στις 5 Μαΐου 2006 η Επιτροπή απέστειλε στις ιταλικές αρχές ένα πρώτο αίτημα παροχής πληροφοριών. Με βάση τις πληροφορίες που διαβιβάστηκαν από την Ιταλία στις 6 Ιουνίου 2006 και μετά την έναρξη ισχύος ορισμένων τροποποιήσεων στη νομοθεσία για τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας, με επιστολή της 8ης Αυγούστου 2006, οι υπηρεσίες της Επιτροπής ενημέρωσαν τους καταγγέλλοντες ότι, βάσει μιας προκαταρκτικής ανάλυσης, δεν υφίστατο λόγος συνέχισης της έρευνας.

(3) Ωστόσο, με επιστολή της 24ης Οκτωβρίου 2006, οι καταγγέλλοντες επεσήμαναν εκ νέου τη μη συμμόρφωση της απαλλαγής από τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας για τις μη εμπορικές οντότητες με το άρθρο 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης. Με επιστολή της 14ης Νοεμβρίου 2006, οι υπηρεσίες της Επιτροπής επανέλαβαν στους καταγγέλλοντες ότι, με βάση τις διαθέσιμες πληροφορίες, δεν υφίστατο λόγος περαιτέρω διερεύνησης του θέματος της εν λόγω απαλλαγής.

(4) Τον Ιανουάριο και τον Σεπτέμβριο του 2007, αντίστοιχα, η Επιτροπή έλαβε από τους καταγγέλλοντες νέες επιστολές σχετικά με την απαλλαγή από τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας. Στην επιστολή της 12ης Σεπτεμβρίου 2007 οι καταγγέλλοντες επέστησαν την προσοχή της Επιτροπής στο άρθρο 149 του Κωδικοποιημένου κειμένου για τους φόρους εισοδήματος (εφεξής «TUIR»), το οποίο εγκρίθηκε με το προεδρικό διάταγμα αριθ. 917 της 22ας Δεκεμβρίου 1986. Το εν λόγω άρθρο, κατά την άποψή τους, παρέχει ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση μόνο στα εκκλησιαστικά ιδρύματα και στους ερασιτεχνικούς αθλητικούς συλλόγους.

(5) Στις 5 Νοεμβρίου 2007, η Επιτροπή κάλεσε τις ιταλικές αρχές και τους καταγγέλλοντες να παράσχουν περαιτέρω πληροφορίες σχετικά με όλες τις φερόμενες ως προτιμησιακές διατάξεις τις οποίες ανέφεραν οι καταγγέλλοντες. Οι ιταλικές αρχές προσκόμισαν τις πληροφορίες που ζητήθηκαν με τις επιστολές τους της 3ης Δεκεμβρίου 2007 και της 30ής Απριλίου 2008, αντιστοίχως. Οι καταγγέλλοντες διαβίβασαν περαιτέρω πληροφορίες με επιστολή της 21ης Μαΐου 2008.

(6) Στις 20 Οκτωβρίου 2008, οι καταγγέλλοντες έστειλαν προειδοποιητική επιστολή (άρθρο 265 της Συνθήκης), ζητώντας από την Επιτροπή να κινήσει την επίσημη διαδικασία έρευνας και να λάβει επίσημη απόφαση σχετικά με τις καταγγελίες τους.

[1] ΕΕ C 348 της 21.12.2010, σ. 17.

(7) Στις 24 Νοεμβρίου 2008, η Επιτροπή απέστειλε νέο αίτημα παροχής πληροφοριών στις ιταλικές αρχές, οι οποίες απάντησαν με επιστολή της 8ης Δεκεμβρίου 2008.

(8) Με επιστολή της 19ης Δεκεμβρίου 2008, οι υπηρεσίες της Επιτροπής ενημέρωσαν τους καταγγέλλοντες ότι, βάσει μιας προκαταρκτικής ανάλυσης, έκριναν ότι τα αμφισβητούμενα μέτρα δεν φαινόταν να συνιστούν κρατική ενίσχυση και ότι, συνεπώς, δεν ήταν απαραίτητη η συνέχιση της έρευνας.

(9) Στις 26 Ιανουαρίου 2009, το ιταλικό Υπουργείο Οικονομικών εξέδωσε την εγκύκλιο αριθ. 2/DF (εφεξής, η «εγκύκλιος») προκειμένου να διασαφηνίσει το πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής από τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας για τις μη εμπορικές οντότητες. Στις 2 Μαρτίου 2009, οι καταγγέλλοντες έστειλαν επιστολή προς την Επιτροπή εκφράζοντας τη δυσαρέσκειά τους σχετικά με την ισχύουσα τότε νομοθεσία και επικρίνοντας την προαναφερθείσα εγκύκλιο.

(10) Στις 11 Ιανουαρίου 2010, μέσω μηνύματος ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, οι καταγγέλλοντες ζήτησαν εκ νέου από την Επιτροπή να κινήσει επίσημη διαδικασία έρευνας, λαμβάνοντας επίσης υπόψη το περιεχόμενο της εγκυκλίου. Λαμβάνοντας υπόψη την εγκύκλιο, οι υπηρεσίες της Επιτροπής απέστειλαν στις 15 Φεβρουαρίου 2010 επιστολή προς τους καταγγέλλοντες, επιβεβαιώνοντας τις αιτιολογήσεις που περιείχε η επιστολή τους της 19ης Δεκεμβρίου 2008.

(11) Στις 26 Απριλίου 2010, δύο καταγγέλλοντες υπέβαλαν χωριστές προσφυγές ακυρώσεως ενώπιον του Δικαστηρίου κατά της επιστολής της Επιτροπής της 15ης Φεβρουαρίου 2010 ([2]). Κατόπιν αιτήματος των προσφευγόντων, το Δικαστήριο αποφάσισε στις 18 Νοεμβρίου 2010 τη διαγραφή της υποθέσεως ([3]).

(12) Με την απόφαση της 12ης Οκτωβρίου 2010 (εφεξής «απόφαση περί κινήσεως της διαδικασίας»), η Επιτροπή κίνησε την επίσημη διαδικασία έρευνας σύμφωνα με το άρθρο 108 παράγραφος 2 της Συνθήκης, σχετικά με την απαλλαγή από τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας για τα ακίνητα που χρησιμοποιούνται από μη εμπορικές οντότητες για ειδικούς σκοπούς και σε σχέση με το άρθρο 149, εδάφιο τέταρτο, του Κωδικοποιημένου κειμένου για τους φόρους εισοδήματος ([4]). Η απόφαση περί κινήσεως της διαδικασίας, με την οποία η Επιτροπή καλούσε τα ενδιαφερόμενα μέρη να υποβάλουν παρατηρήσεις, δημοσιεύθηκε στην Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης ([5]) της 21ης Δεκεμβρίου 2010.

(13) Με επιστολή της 10ης Νοεμβρίου 2010, οι ιταλικές αρχές ζήτησαν από την Επιτροπή αντίγραφα των επιστολών που είχαν αποσταλεί στους καταγγέλλοντες από το 2006 έως το 2010. Οι επιστολές διαβιβάστηκαν στην Ιταλία στις 2 Δεκεμβρίου 2010.

(14) Στο διάστημα από τις 21 Ιανουαρίου 2011 έως τις 4 Απριλίου 2011, η Επιτροπή έλαβε παρατηρήσεις σχετικά με την απόφαση περί κινήσεως της διαδικασίας από τα 80 ενδιαφερόμενα μέρη που απαριθμούνται στο παράρτημα 1 της παρούσας απόφασης.

(15) Με επιστολή της 2ας Μαρτίου 2011, η Επιτροπή έλαβε από την Ιταλία παρατηρήσεις σχετικά με την απόφαση κινήσεως της διαδικασίας. Εν συνεχεία, η Επιτροπή διαβίβασε τις παρατηρήσεις των ενδιαφερομένων τρίτων μερών στις ιταλικές αρχές, οι οποίες υπέβαλαν τις σχετικές παρατηρήσεις τους στις 10 Ιουνίου 2011.

(16) Στις 19 Ιουλίου 2011, διεξήχθη μια σύσκεψη τεχνικού περιεχομένου μεταξύ των ιταλικών αρχών και των υπηρεσιών της Επιτροπής.

(17) Με επιστολή της 15ης Φεβρουαρίου 2012, η Ιταλία κοινοποίησε στην Επιτροπή την πρόθεσή της να θεσπίσει νέα νομοθεσία σχετικά με τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας και ανακοίνωσε ότι, από 1ης Ιανουαρίου 2012, ο δημοτικός φόρος ακίνητης περιουσίας είχε αντικατασταθεί από τον ενιαίο φόρο ακίνητης περιουσίας (εφεξής «IMU»).

(18) Μετά την έγκριση από την Ιταλία του νόμου αριθ. 27 της 24ης Μαρτίου 2012, ο οποίος προέβλεπε, μεταξύ άλλων, νέες διατάξεις για την απαλλαγή από τον ενιαίο φόρο ακίνητης περιουσίας για τις μη εμπορικές οντότητες που αναπτύσσουν ειδικές δραστηριότητες, μεταθέτοντας τον καθορισμό μιας σειράς ζητημάτων σε μεταγενέστερο εκτελεστικό μέτρο, η Επιτροπή, στις 16 Μαΐου 2012, απέστειλε προς τις ιταλικές αρχές αίτημα παροχής πληροφοριών.

([2]) Βλ. υποθέσεις T-192/10, Ferracci κατά Επιτροπής (ΕΕ C 179 της 3.7.2010 σ. 45) και T-193/10, Scuola Elementare Maria Montessori κατά Επιτροπής (ΕΕ C 179 της 3.7.2010 σ. 46).

([3]) ΕΕ C 30 της 29.1.2011, σ. 57.

([4]) Στην απόφαση περί κινήσεως της διαδικασίας, η Επιτροπή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η μείωση κατά 50 % του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων κατά το άρθρο 6 του Π.Δ. αριθ. 601/73 θα μπορούσε να συνιστά υφιστάμενη ενίσχυση (σημείο 18), διευκρινίζοντας παράλληλα ότι προτίθετο να εξετάσει το εν λόγω μέτρο στο πλαίσιο χωριστής διαδικασίας σχετικά με τις υφιστάμενες ενισχύσεις, η οποία κινήθηκε εν συνεχεία τον Φεβρουάριο του 2011. Τα πρόσωπα που ορίζονται στο άρθρο 6 του Π.Δ. αριθ. 601/73 είναι: α) οι οργανισμοί και τα ιδρύματα κοινωνικής πρόνοιας, οι φορείς αλληλασφάλισης, οι νοσηλευτικοί φορείς, οι οργανισμοί αρωγής και φιλανθρωπίας· β) τα μη κερδοσκοπικά εκπαιδευτικά ιδρύματα και τα ιδρύματα μελετών και ερευνών γενικού συμφέροντος· οι επιστημονικοί φορείς· οι ακαδημίες, τα ιδρύματα και οι ενώσεις με ιστορικό, φιλολογικό ή επιστημονικό χαρακτήρα που έχουν αποκλειστικά πολιτιστικούς σκοπούς· γ) οι οντότητες με σκοπούς που, σύμφωνα με τον νόμο, εξομοιώνονται με φιλανθρωπικούς και εκπαιδευτικούς σκοπούς· γ1) οι αυτόνομοι οργανισμοί εργατικής κατοικίας και οι συνεταιρισμοί τους.

([5]) Βλ. υποσημείωση 1.

(19) Στις 27 Ιουνίου 2012, η Επιτροπή έλαβε συμπληρωματικές πληροφορίες από τους καταγγέλλοντες, μεταξύ των οποίων και παρατηρήσεις σχετικά με τη νέα νομοθεσία για τον ενιαίο φόρο ακίνητης περιουσίας, οι οποίες διαβιβάστηκαν στις 6 Ιουλίου 2012 στο κράτος μέλος, προκειμένου να μπορέσει να τοποθετηθεί επ' αυτών.

(20) Με επιστολή της 5ης Σεπτεμβρίου 2012, η Ιταλία διαβίβασε στην Επιτροπή τις πληροφορίες που ζητήθηκαν, καθώς και τις θέσεις της επί των παρατηρήσεων των ενδιαφερόμενων τρίτων, οι οποίες της είχαν αποσταλεί στις 6 Ιουλίου 2012.

(21) Εν συνεχεία, με επιστολή της 21ης Νοεμβρίου 2012, οι ιταλικές αρχές απέστειλαν στην Επιτροπή αντίγραφο του εκτελεστικού κανονισμού για τον ενιαίο φόρο ακίνητης περιουσίας, ο οποίος εγκρίθηκε στις 19 Νοεμβρίου 2012.

## 2. ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΤΩΝ ΜΕΤΡΩΝ

### 2.1. Απαλλαγή από τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας για τις μη εμπορικές οντότητες

(22) Το 1992 οι ιταλικές αρχές θέσπισαν έναν δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας (ICI). Όπως προβλέπεται στο νομοθετικό διάταγμα αριθ. 504 της 30ής Δεκεμβρίου 1992, υποκείμενοι στον φόρο ήταν όλα τα φυσικά και νομικά πρόσωπα που είχαν στην κατοχή τους ακίνητα (ως ιδιοκτησία, δικαίωμα επικαρπίας, χρήσης, κατοικίας ή εμφυτεύσεως). Ο φόρος έπρεπε να καταβάλλεται τόσο από μόνιμους όσο και από μη μόνιμους κατοίκους, ανεξάρτητα από τη χρήση του ακινήτου, και υπολογιζόταν με βάση την αντικειμενική αξία του κτιρίου.

(23) Κατά την έννοια του άρθρου 7 εδάφιο πρώτο στοιχείο θ) του νομοθετικού διατάγματος αριθ. 504/92, τα ακίνητα που χρησιμοποιούνται από μη εμπορικές οντότητες οι οποίες παρέχουν υπηρεσίες κοινωνικής πρόνοιας, υγείας, εκπαίδευσης και στέγασης, καθώς και πολιτιστικές, ψυχαγωγικές, αθλητικές, θρησκευτικές και λατρευτικές δραστηριότητες, απαλλάσσονται από τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας.

(24) Κατά την έννοια του άρθρου 7 εδάφιο 2α του νομοθετικού διατάγματος αριθ. 203 ([6]) της 30ής Σεπτεμβρίου 2005, η απαλλαγή βάσει του άρθρου 7 εδάφιο πρώτο στοιχείο θ) του νομοθετικού διατάγματος αριθ. 504/92, ίσχυε για τις δραστηριότητες που απαριθμούνται στο ίδιο στοιχείο, ακόμη και εάν ήταν εμπορικής φύσεως. Το άρθρο 39 του νομοθετικού διατάγματος αριθ. 223 ([7]) της 4ης Ιουλίου 2006 προέβλεπε ότι η απαλλαγή θα ίσχυε μόνον υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες δεν θα είχαν αποκλειστικά εμπορικό χαρακτήρα.

([6]) Μετατράπηκε από τον νόμο αριθ. 248 της 2ας Δεκεμβρίου 2005.
([7]) Μετατράπηκε από τον νόμο αριθ. 248 της 4ης Αυγούστου 2006.

(25) Οι ιταλικές αρχές διευκρίνισαν ότι η απαλλαγή από τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας σύμφωνα με το άρθρο 7 εδάφιο πρώτο στοιχείο θ), ίσχυε μόνον εφόσον συνέτρεχαν, σωρευτικά, δύο προϋποθέσεις:

i. το ακίνητο έπρεπε να χρησιμοποιείται από μη εμπορικές οντότητες ([8]). Ο νόμος ορίζει ως μη εμπορικές οντότητες τους δημόσιους και ιδιωτικούς οργανισμούς πλην των εταιρειών, οι οποίοι δεν έχουν ως αποκλειστικό ή κύριο σκοπό την άσκηση εμπορικών δραστηριοτήτων·

ii. το ακίνητο έπρεπε να χρησιμοποιείται αποκλειστικά για την εκτέλεση των δραστηριοτήτων που απαριθμούνται στο άρθρο 7 εδάφιο πρώτο στοιχείο θ).το ακίνητο έπρεπε να χρησιμοποιείται αποκλειστικά για την εκτέλεση των δραστηριοτήτων που απαριθμούνται στο άρθρο 7 εδάφιο πρώτο στοιχείο θ).

(26) Με την εγκύκλιο αριθ. 2/DF της 26ης Ιανουαρίου 2009, οι ιταλικές αρχές διευκρίνισαν ποιες οντότητες θα μπορούσαν να θεωρηθούν μη εμπορικές και τα χαρακτηριστικά που έπρεπε να παρουσιάζουν οι εκτελούμενες δραστηριότητές τους για να δικαιούνται την εν λόγω απαλλαγή.

(27) Η εγκύκλιος υπενθύμιζε ότι οι μη εμπορικές οντότητες μπορούν να είναι είτε δημόσιες είτε ιδιωτικές. Πιο συγκεκριμένα, δημόσιες μη εμπορικές οντότητες θεωρούντο τα ακόλουθα πρόσωπα: το κράτος, οι περιφέρειες, οι επαρχίες, οι δήμοι, τα εμπορικά επιμελητήρια, οι υγειονομικές υπηρεσίες, οι δημόσιοι οργανισμοί που έχουν συσταθεί αποκλειστικά με σκοπό την παροχή υπηρεσιών κοινωνικής πρόνοιας, περίθαλψης και υγείας, οι μη οικονομικοί δημόσιοι οργανισμοί, τα ιδρύματα κοινωνικής πρόνοιας και περίθαλψης, τα πανεπιστήμια και τα ερευνητικά ιδρύματα και οι δημόσιες επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών (πρώην IPAB). Μεταξύ των παραδειγμάτων ιδιωτικών μη εμπορικών οντοτήτων που αναφέρονται στην εγκύκλιο, συγκαταλέγονται: οι σύλλογοι, τα ιδρύματα και οι επιτροπές, οι μη κυβερνητικές οργανώσεις (ΜΚΟ), οι ερασιτεχνικοί αθλητικοί σύλλογοι, οι οργανώσεις εθελοντών, οι οντότητες που χαρακτηρίζονται από φορολογική άποψη ως μη κερδοσκοπικές οργανώσεις κοινής ωφέλειας (Onlus) και τα εκκλησιαστικά ιδρύματα της Καθολικής Εκκλησίας και άλλων θρησκευμάτων.

(28) Η εγκύκλιος διευκρίνιζε επίσης ότι οι αναπτυσσόμενες δραστηριότητες στα ακίνητα που απαλλάσσονταν από τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας δεν θα έπρεπε να διατίθενται στην αγορά ([9]) ή ότι θα έπρεπε να αναπτύσσονται προκειμένου να ανταποκρίνονται σε κοινωνικά σημαντικές ανάγκες, τις οποίες δεν μπορούσαν να ικανοποιήσουν πάντα οι δημόσιες δομές ούτε οι ιδιωτικοί εμπορικοί φορείς.

([8]) Πιο συγκεκριμένα, το άρθρο 7 εδάφιο πρώτο στοιχείο θ) του νομοθετικού διατάγματος αριθ. 504/92 αναφέρεται στα πρόσωπα του άρθρου 87 [νυν άρθρου 73] εδάφιο πρώτο στοιχείο γ) του Π.Δ. αριθ. 917/86. Ο ορισμός των μη εμπορικών οντοτήτων περιέχεται στην τελευταία αυτή διάταξη.
([9]) Βλ. εγκύκλιο, σημείο 5.

(29) Η εγκύκλιος περιείχε μια σειρά κριτηρίων για καθεμία από τις δραστηριότητες που απαριθμούνταν στο άρθρο 7 εδάφιο πρώτο στοιχείο θ), τα οποία κριτήρια επέτρεπαν να καθοριστεί πότε καθεμία από τις δραστηριότητες αυτές μπορούσε να θεωρηθεί μη αποκλειστικά εμπορικού χαρακτήρα ([10]).

(30) Από 1ης Ιανουαρίου 2012, ο δημοτικός φόρος ακίνητης περιουσίας αντικαταστάθηκε από τον ενιαίο φόρο ακίνητης περιουσίας. Το 2012 τροποποιήθηκαν επίσης οι διατάξεις σχετικά με τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας για τις μη εμπορικές οντότητες, όπως επεξηγείται στην ενότητα 5.

### 2.2. **Άρθρο 149 του Κωδικοποιημένου κειμένου για τους φόρους εισοδήματος**

(31) Το άρθρο 149 βρίσκεται στον Τίτλο ΙΙ, Κεφάλαιο ΙΙΙ, του Κωδικοποιημένου κειμένου για τους φόρους εισοδήματος (TUIR). Ο Τίτλος ΙΙ περιέχει διατάξεις σχετικά με τον φόρο εισοδήματος των εταιρειών και το Κεφάλαιο ΙΙΙ καθορίζει τις φορολογικές διατάξεις που εφαρμόζονται στις μη εμπορικές οντότητες, όπως οι κανόνες για τον υπολογισμό της φορολογικής βάσης και για τη φορολόγησή τους ([11]). Το άρθρο 149 προσδιορίζει τους όρους που μπορούν να οδηγήσουν στην απώλεια του «χαρακτήρα μη εμπορικής οντότητας».

(32) Ειδικότερα, το άρθρο 149 εδάφιο πρώτο του Κωδικοποιημένου κειμένου για τους φόρους εισοδήματος ορίζει ότι μια μη εμπορική οντότητα χάνει τον εν λόγω χαρακτηρισμό εάν ασκεί κυρίως εμπορική δραστηριότητα για μια πλήρη φορολογική περίοδο.

(33) Το άρθρο 149 εδάφιο δεύτερο του Κωδικοποιημένου κειμένου για τους φόρους εισοδήματος καθορίζει τον «εμπορικό χαρακτήρα» της οντότητας με όρους, για παράδειγμα, υπερίσχυσης των εισοδημάτων που προέρχονται από εμπορικές δραστηριότητες σε σχέση με τα θεσμοθετημένα έσοδα, καθώς και με όρους υπερίσχυσης των πάγιων στοιχείων που συνδέονται με την εμπορική δραστηριότητα σε σχέση με τις λοιπές δραστηριότητες ([12]). Η νομική μορφή που επιλέγουν οι εν λόγω οντότητες δεν επηρεάζει επ' ουδενί την απώλεια του «χαρακτήρα μη εμπορικής οντότητας».

(34) Το άρθρο 149 εδάφιο τέταρτο του Κωδικοποιημένου κειμένου για τους φόρους εισοδήματος ορίζει ότι οι προαναφερθείσες διατάξεις (ήτοι το άρθρο 149 εδάφιο πρώτο και δεύτερο) δεν ισχύουν για εκκλησιαστικά ιδρύματα αστικού χαρακτήρα που έχουν αναγνωρισθεί ως νομικά πρόσωπα και ερασιτεχνικούς αθλητικούς συλλόγους.

## 3. **ΛΟΓΟΙ ΓΙΑ ΤΗΝ ΚΙΝΗΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΣΗΜΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ ΕΡΕΥΝΑΣ**

(35) Η Επιτροπή κίνησε την επίσημη διαδικασία έρευνας όσον αφορά την απαλλαγή από τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας (απαλλαγή από τον ICI) για τα ακίνητα που χρησιμοποιούνται από μη εμπορικές οντότητες για ειδικούς σκοπούς, καθώς το μέτρο φαινόταν να πληροί τις προϋποθέσεις για να θεωρηθεί κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης. Ομοίως, η Επιτροπή κίνησε την επίσημη διαδικασία έρευνας όσον αφορά το άρθρο 149 εδάφιο τέταρτο του Κωδικοποιημένου κειμένου για τους φόρους εισοδήματος, το οποίο ορίζει ότι οι διατάξεις που αφορούν την απώλεια του χαρακτήρα μη εμπορικής οντότητας δεν εφαρμόζονται στα εκκλησιαστικά ιδρύματα και στους ερασιτεχνικούς αθλητικούς συλλόγους.

(36) Προκειμένου να διαπιστωθεί εάν τα εν λόγω μέτρα ήταν επιλεκτικά, σύμφωνα με την πάγια νομολογία ([13]), η Επιτροπή προσδιόρισε καταρχάς για κάθε μέτρο το φορολογικό σύστημα αναφοράς, εξετάζοντας εν συνεχεία εάν το μέτρο συνιστά παρέκκλιση από το εν λόγω σύστημα και, σε αυτήν την περίπτωση, εάν η εν λόγω παρέκκλιση δικαιολογείται από «τη φύση και τη γενική οικονομία» του φορολογικού συστήματος.

([10]) Επί παραδείγματι, όπως αναφέρεται ήδη στην απόφαση κινήσεως της διαδικασίας, στους τομείς των υγειονομικών και κοινωνικών δραστηριοτήτων, η εγκύκλιος απαιτεί σύμβαση με τις δημόσιες αρχές. Όσον αφορά τις εκπαιδευτικές δραστηριότητες, η εγκύκλιος, αφενός, φαίνεται να απαιτεί τη συμμόρφωση με τις υποχρεωτικές βασικές αρχές προκειμένου η αναπτυσσόμενη δραστηριότητα να είναι ισότιμη με την κρατική και, αφετέρου, απαιτεί τα ενδεχόμενα πλεονάσματα διαχείρισης να επανεπενδύονται στην ίδια εκπαιδευτική δραστηριότητα. Όσον αφορά τις κινηματογραφικές αίθουσες, στους φορείς που επιθυμούν να επωφεληθούν από την απαλλαγή, η εγκύκλιος φαίνεται να επιβάλλει τη δραστηριοποίηση μόνον σε συγκεκριμένους τομείς της αγοράς (ταινίες αναγνωρισμένου πολιτιστικού ενδιαφέροντος, ταινίες στις οποίες έχει χορηγηθεί βεβαίωση ποιότητας, παιδικές ταινίες). Κατά τον ίδιο τρόπο, σε ό,τι αφορά τις δραστηριότητες στέγασης γενικώς, οι μονάδες που επιθυμούν να επωφεληθούν από την απαλλαγή πρέπει να εφαρμόζουν τιμές χαμηλότερες από εκείνες της αγοράς και να μην λειτουργούν ως κανονικά ξενοδοχεία.

([11]) Βλ. άρθρο 143 και επόμενα του Κωδικοποιημένου κειμένου για τους φόρους εισοδήματος. Γενικά, το συνολικό εισόδημα των μη εμπορικών οντοτήτων αποτελείται από τις έγγειες προσόδους, τα εισοδήματα εταιρικού κεφαλαίου και άλλα (άρθρο 143 του Κωδικοποιημένου κειμένου για τους φόρους εισοδήματος). Οι μη εμπορικές οντότητες μπορούν να επιλέξουν απλοποιημένα συστήματα προσδιορισμού του εισοδήματος, υπό τον όρο ότι πληρούνται ορισμένες προϋποθέσεις (άρθρο 145 του Κωδικοποιημένου κειμένου για τους φόρους εισοδήματος).

([12]) Τα στοιχεία που μπορούν να χρησιμοποιηθούν για τους σκοπούς της αξιολόγησης σύμφωνα με το άρθρο 149 εδάφιο δεύτερο του Κωδικοποιημένου κειμένου για τους φόρους εισοδήματος είναι: υπερίσχυση των πάγιων στοιχείων που συνδέονται με την εμπορική δραστηριότητα σε σχέση με τις λοιπές δραστηριότητες· υπερίσχυση των εσόδων που προέρχονται από εμπορικές δραστηριότητες σε σχέση με την κανονική αξία των πωλήσεων ή των υπηρεσιών που αφορούν τις θεσμικές δραστηριότητες· υπερίσχυση των εισοδημάτων που προέρχονται από εμπορικές δραστηριότητες σε σχέση με τα θεσμοθετημένα έσοδα (ήτοι εισφορές, επιχορηγήσεις, επιδοτήσεις και συνδρομές).

([13]) Βλ., μεταξύ άλλων, την υπόθεση C-88/03, Πορτογαλία κατά Επιτροπής (Συλλογή 2006, σ. I-7115, σκέψη 56) και την υπόθεση C-487/06 P British Aggregates (Συλλογή 2008, σ. I-10505, σκέψεις 81-83).

(37) Όσον αφορά την απαλλαγή από τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας, η Επιτροπή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι το σύστημα αναφοράς για την αξιολόγηση του εν λόγω μέτρου ήταν ο ίδιος ο δημοτικός φόρος ακίνητης περιουσίας. Δεδομένου ότι χορηγούσε απαλλαγή σε μη εμπορικές οντότητες που χρησιμοποιούσαν τα ακίνητα για συγκεκριμένες δραστηριότητες, ορισμένες εκ των οποίων θεωρήθηκαν οικονομικές, το εν λόγω μέτρο συνιστούσε παρέκκλιση από το σύστημα αναφοράς (το οποίο προέβλεπε ότι κάθε νομικό πρόσωπο με ιδιόκτητο ακίνητο όφειλε να καταβάλλει τον αντίστοιχο δημοτικό φόρο, ανεξαρτήτως της χρήσης του ακινήτου). Η χορήγηση απαλλαγής αποκλειστικά σε μη εμπορικές οντότητες που ασκούσαν πολύ συγκεκριμένες δραστηριότητες με καθορισμένη κοινωνική αξία δεν θεωρήθηκε δικαιολογημένη από «τη φύση και τη γενική οικονομία» του ιταλικού συστήματος σε σχέση με τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας.

(38) Όσον αφορά το άρθρο 149 εδάφιο τέταρτο του Κωδικοποιημένου κειμένου για τους φόρους εισοδήματος, η Επιτροπή προσδιόρισε τους φόρους εισοδήματος ως σύστημα αναφοράς. Η Επιτροπή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι το μέτρο ήταν, εκ πρώτης όψεως, επιλεκτικό μέτρο, αφής στιγμής φαινόταν να παρέχει τη δυνατότητα –αλλά μόνον στα εκκλησιαστικά ιδρύματα και στους ερασιτεχνικούς αθλητικούς συλλόγους– της διατήρησης του καθεστώτος μη εμπορικής οντότητας ακόμη και σε περίπτωση που έπαυαν να θεωρούνται πλέον μη εμπορικές οντότητες. Ένα παρόμοιο μέτρο δεν θα μπορούσε να δικαιολογηθεί βάσει των αρχών που διέπουν το ιταλικό φορολογικό σύστημα.

(39) Οι ιταλικές αρχές δεν είχαν παράσχει πληροφορίες που να αποδεικνύουν ότι τα εν λόγω μέτρα πληρούσαν τους όρους της απόφασης του Δικαστηρίου στην υπόθεση Altmark ([14]). Αφ'ης στιγμής φαινόταν να πληρούνται τα κριτήρια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης, τα μέτρα φαινόταν ότι συνιστούσαν κρατικές ενισχύσεις.

(40) Όσον αφορά το συμβιβάσιμο, δεν προέκυπτε ότι οι διατάξεις του άρθρου 107παράγραφος 2 της Συνθήκης εφαρμόζονταν στα εν λόγω μέτρα. Επίσης, ούτε οι εξαιρέσεις που προέβλεπε το άρθρο 107 παράγραφος 3, φαινόταν να έχουν εφαρμογή, πλην του άρθρου 107 παράγραφος 3 στοιχείο δ), σχετικά με την προώθηση του πολιτισμού και τη διατήρηση της πολιτιστικής κληρονομιάς. Πράγματι, η Επιτροπή θεώρησε ότι, όσον αφορά την απαλλαγή από τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας, η εν λόγω εξαίρεση θα μπορούσε να εφαρμοσθεί στις μη εμπορικές οντότητες που ανέπτυσσαν ειδικές δραστηριότητες αποκλειστικά στον εκπαιδευτικό, πολιτιστικό και ψυχαγωγικό τομέα. Τέλος, η Επιτροπή δεν απέκλεισε το ενδεχόμενο ορισμένες δραστηριότητες να μπορούσαν να ταξινομηθούν ως υπηρεσίες γενικού οικονομικού συμφέροντος σύμφωνα με το άρθρο 106 παράγραφος 2 της Συνθήκης. Ωστόσο, οι ιταλικές αρχές δεν είχαν παράσχει καμία πληροφορία που να επέτρεπε την αξιολόγηση του συμβιβάσιμου των εν λόγω μέτρων με την εσωτερική αγορά.

(41) Συνεπώς, η Επιτροπή διατηρούσε αμφιβολίες όσον αφορά το συμβιβάσιμο των μέτρων με την εσωτερική αγορά και, σύμφωνα με το άρθρο 4 παράγραφος 4 του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 659/1999 της 22ας Μαρτίου 1999, για τη θέσπιση λεπτομερών κανόνων εφαρμογής του άρθρου 93 της Συνθήκης ΕΚ ([15]), αποφάσισε να κινήσει την επίσημη διαδικασία έρευνας, καλώντας την Ιταλία και τα λοιπά ενδιαφερόμενα μέρη να υποβάλουν τις παρατηρήσεις τους.

(42) Σύμφωνα με την Επιτροπή, τόσο η απαλλαγή από τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας, όσο και το άρθρο 149 εδάφιο τέταρτο του Κωδικοποιημένου κειμένου για τους φόρους εισοδήματος, μπορούσαν να χαρακτηρισθούν ως νέες ενισχύσεις. Πράγματι, ο ετήσιος δημοτικός φόρος ακίνητης περιουσίας θεσπίστηκε το 1992 και η εν λόγω φορολογική απαλλαγή δεν είχε κοινοποιηθεί ούτε άλλως εγκριθεί από την Επιτροπή. Η απαλλαγή εφαρμοζόταν σε ευρύ φάσμα δραστηριοτήτων οι οποίες δεν ήταν κλειστές στον ανταγωνισμό όταν θεσπίστηκε ο δημοτικός φόρος ακίνητης περιουσίας. Συνεπώς, κάθε παρέκκλιση από τις συνήθεις διατάξεις του εν λόγω φορολογικού καθεστώτος θα έπρεπε να θεωρηθεί αναγκαστικά ως νέα ενίσχυση, στον βαθμό που φαινόταν να συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζονται στο άρθρο 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης. Επίσης, το άρθρο 149 του Κωδικοποιημένου κειμένου για τους φόρους εισοδήματος ([16]) προστέθηκε το 1998 και ούτε αυτό κοινοποιήθηκε ούτε εγκρίθηκε κατά άλλον τρόπο από την Επιτροπή. Για τον λόγο αυτόν, η παρέκκλιση που προέβλεπε το εν λόγω μέτρο έπρεπε να χαρακτηρισθεί ως νέα ενίσχυση, στον βαθμό που φαινόταν να πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης.

### 4. ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΤΩΝ ΙΤΑΛΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΤΡΙΤΩΝ ΕΝΔΙΑΦΕΡΟΜΕΝΩΝ

(43) Σύμφωνα με το άρθρο 20 παράγραφος 2 του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 659/1999, και ως απάντηση στην ανακοίνωσή της που δημοσιεύθηκε στην Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης ([17]), η Επιτροπή έλαβε τις παρατηρήσεις των ιταλικών αρχών και 80 τρίτων ενδιαφερομένων.

(44) Συνοπτικά, κατά την άποψη των ιταλικών αρχών, οι οντότητες που επωφελήθηκαν από την απαλλαγή από τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας δεν ήταν «επιχειρήσεις» σύμφωνα με το δίκαιο της Ένωσης. Εν πάση περιπτώσει, οι δραστηριότητες που ανέπτυσσαν οι εν λόγω οντότητες είχαν σημαντική δημόσια και κοινωνική διάσταση. Συνεπώς, ήταν σύμφωνη με τον χαρακτήρα και τη λογική του ίδιου του

([14]) Υπόθεση C-280/00, Altmark Trans και Regierungspräsidium Magdeburg (Συλλογή 2003, σ. I-7747).

([15]) ΕΕ L 83 της 27.3.1999, σ. 1.

([16]) Πρώην άρθρο 111α του Κωδικοποιημένου κειμένου για τους φόρους εισοδήματος.

([17]) Βλ. υποσημείωση 1.

φορολογικού συστήματος η πρόβλεψη διαφοροποιημένης φορολογικής μεταχείρισης για τις καθαρά οικονομικές δραστηριότητες αφενός και για δραστηριότητες όπως οι δραστηριότητες κοινωνικής ασφάλισης, φιλανθρωπίας, αλληλεγγύης και θρησκευτικής λατρείας αφετέρου. Οι ιταλικές αρχές διαφώνησαν επίσης με τον χαρακτηρισμό του δημοτικού φόρου ακίνητης περιουσίας ως νέας ενίσχυσης, υποστηρίζοντας ότι το εν λόγω μέτρο θα έπρεπε να εξετασθεί υπό το πρίσμα της στενής του σχέσης συνέχειας με τους προηγούμενους φόρους περιουσίας (οι οποίοι ήταν ήδη σε ισχύ πριν από την έναρξη ισχύος της Συνθήκης ΕΟΚ). Επιπλέον, με βάση τις διοικητικές επιστολές απόρριψης που απεστάλησαν στους καταγγέλλοντες, το μέτρο θα έπρεπε να θεωρηθεί εγκεκριμένο από την Επιτροπή. Σε κάθε περίπτωση, η Επιτροπή είχε προκαλέσει δικαιολογημένη εμπιστοσύνη στους δικαιούχους του μέτρου μέσω της απάντησής της σε γραπτή κοινοβουλευτική ερώτηση και, όπως προαναφέρθηκε ήδη, ανακοινώνοντας στους καταγγέλλοντες την προκαταρκτική της θέση, για την οποία είχαν ενημερωθεί ανεπισήμως και οι ιταλικές αρχές.

(45) Όσον αφορά το άρθρο 149 εδάφιο τέταρτο του Κωδικοποιημένου κειμένου για τους φόρους εισοδήματος, παρά τα όσα αναφέρονται στη διατύπωση της διάταξης, οι ιταλικές αρχές υποστηρίζουν ότι τα εκκλησιαστικά ιδρύματα και οι ερασιτεχνικοί αθλητικοί σύλλογοι μπορούν να απολέσουν τον χαρακτηρισμό της μη εμπορικής οντότητας. Στην περίπτωση αυτή, οι εν λόγω οντότητες δεν θα δικαιούνται πλέον καμία φορολογική ελάφρυνση.

(46) Από τους 80 τρίτους ενδιαφερόμενους, 78 (εφεξής «οι 78 τρίτοι ενδιαφερόμενοι») συμφωνούν με τη θέση των ιταλικών αρχών, ενώ δύο, οι οποίοι ανήκαν στους αρχικούς καταγγέλλοντες (εφεξής «οι δύο ενδιαφερόμενοι» ή «οι καταγγέλλοντες»), θεωρούν ότι ο δημοτικός φόρος ακίνητης περιουσίας και το άρθρο 149 εδάφιο τέταρτο του Κωδικοποιημένου κειμένου για τους φόρους εισοδήματος συνιστούν παράνομες και ασυμβίβαστες με την εσωτερική αγορά κρατικές ενισχύσεις. Συνεπώς, τα επιχειρήματα των 78 τρίτων ενδιαφερομένων θα παρουσιαστούν από κοινού με τη θέση των ιταλικών αρχών, ενώ οι θέσεις των καταγγελλόντων θα εξετασθούν χωριστά.

### 4.1. **Παρατηρήσεις των ιταλικών αρχών και των 78 τρίτων ενδιαφερόμενων**

#### 4.1.1. *Δημοτικός φόρος ακίνητης περιουσίας: οι ειδικές δραστηριότητες που αναπτύσσουν οι μη εμπορικές οντότητες δεν μπορούν να θεωρηθούν οικονομικές δραστηριότητες*

(47) Οι ιταλικές αρχές και οι 78 τρίτοι ενδιαφερόμενοι υποστηρίζουν, καταρχάς, ότι οι ειδικές δραστηριότητες οι οποίες αναπτύσσονται από τις μη εμπορικές οντότητες που επωφελούνται από την απαλλαγή από τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας δεν μπορούν να θεωρηθούν οικονομικές δραστηριότητες, δεδομένου ότι οι εν λόγω δραστηριότητες, οι οποίες απευθύνονται κυρίως σε συγκεκριμένες κατηγορίες χρηστών, δεν συνιστούν προσφορά αγαθών ή υπηρεσιών στην αγορά και, συνεπώς, δεν ανταγωνίζονται τις δραστηριότητες οι οποίες αναπτύσσονται από τις εμπορικές επιχειρήσεις. Οι εν λόγω μη εμπορικές οντότητες, οι οποίες δραστηριοποιούνται σε τομείς κοινής ωφελείας, δεν μπορούν συνεπώς να θεωρηθούν επιχειρήσεις, πράγμα που αποτελεί προϋπόθεση για την εφαρμογή του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης.

(48) Σύμφωνα με τις ιταλικές αρχές και ορισμένους εκ των 78 τρίτων ενδιαφερόμενων, στην πλειονότητα των περιπτώσεων οι εν λόγω δραστηριότητες έχουν ειδικά χαρακτηριστικά, καθώς αποτελούν, για παράδειγμα, δραστηριότητες κοινωνικού ενδιαφέροντος ή δραστηριότητες που αναπτύσσονται για σκοπούς αλληλεγγύης, δωρεάν ή με την καταβολή μειωμένου αντιτίμου. Λαμβάνοντας υπόψη τα προαναφερθέντα χαρακτηριστικά και τους ειδικούς σκοπούς των υπό εξέταση μη εμπορικών οντοτήτων, δεν είναι δυνατόν οι οντότητες αυτές να θεωρηθούν επιχειρήσεις.

#### 4.1.2. *Δημοτικός φόρος ακίνητης περιουσίας: το μέτρο δικαιολογείται από τη λογική του ιταλικού φορολογικού συστήματος*

(49) Οι ιταλικές αρχές και οι 78 τρίτοι ενδιαφερόμενοι θεωρούν ότι η απαλλαγή από τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας δεν συνιστά κατά κανέναν τρόπο παρέκκλιση από το συνολικό φορολογικό σύστημα, αλλά ότι αντιπροσωπεύει απλώς την εφαρμογή των θεμελιωδών αρχών του εν λόγω συστήματος.

(50) Η διαφορετική φορολογική μεταχείριση μεταξύ, αφενός, των οικονομικών και κερδοσκοπικών δραστηριοτήτων και, αφετέρου, των δραστηριοτήτων περίθαλψης, φιλανθρωπίας και θρησκευτικής λατρείας που αναπτύσσονται από οντότητες με ειδικούς σκοπούς ([18]), συνάδει, συνεπώς, με τη λογική του ιταλικού φορολογικού συστήματος. Η δεύτερη κατηγορία δραστηριοτήτων βασίζεται στην αρχή της αλληλεγγύης, η οποία αποτελεί θεμελιώδη αρχή του εθνικού δικαίου και της Ένωσης. Εφαρμόζοντας αυτήν τη διαφοροποίηση, ο νομοθέτης θέλησε απλώς να λάβει υπόψη τη διαφορετική νομική και πραγματική κατάσταση των οντοτήτων που αναπτύσσουν τις εν λόγω δραστηριότητες κοινής ωφελείας υψηλής κοινωνικής αξίας.

(51) Επίσης, ο καθορισμός των δραστηριοτήτων κοινής ωφέλειας αποτελεί αρμοδιότητα του κράτους μέλους. Ο μόνος περιορισμός στη δράση του κράτους μέλους θα μπορούσε να είναι το γεγονός ότι η φορολογική μεταχείριση πρέπει να είναι συνεκτική. Με άλλα λόγια, η ενδεχόμενη διαφορετική φορολογική μεταχείριση θα πρέπει να συνάδει με τη λογική του φορολογικού συστήματος στο σύνολό του, ενώ επίσης θα πρέπει να θεσπιστεί ένα κατάλληλο σύστημα ελέγχων. Στην περίπτωση της απαλλαγής από τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας, αμφότερες οι προϋποθέσεις φαίνεται ότι πληρούνται.

([18]) Επίσης, οι εν λόγω οντότητες δραστηριοποιούνται κυρίως σε περιορισμένο γεωγραφικό πλαίσιο (σε τοπικό επίπεδο) και οι δραστηριότητες προορίζονται για ειδικές κατηγορίες χρηστών/δικαιούχων.

(52) Η λογική της απαλλαγής από τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας βασίζεται στα άρθρα 2 και 3 του ιταλικού Συντάγματος, τα οποία απαιτούν την εκπλήρωση των υποχρεώσεων πολιτικής, οικονομικής και κοινωνικής αλληλεγγύης έναντι των πολιτών, καθώς και στο άρθρο 38 του Συντάγματος, το οποίο θεσπίζει το δικαίωμα στην κοινωνική πρόνοια για τους πολίτες που δεν διαθέτουν τα αναγκαία μέσα για τη διαβίωσή τους. Θα πρέπει επίσης να επισημανθεί ότι οι μη εμπορικές οντότητες συνεπικουρούν το κράτος στην εκπλήρωση ειδικών καθηκόντων κοινωνικής σημασίας. Το κράτος αναγνώριζε ανέκαθεν τον ειδικό ρόλο που επιτελούν οι εν λόγω οντότητες, γνωρίζοντας ότι χωρίς βοήθεια θα του ήταν αδύνατον να παράσχει προνοιακές, υγειονομικές, πολιτιστικές, εκπαιδευτικές και αθλητικές υπηρεσίες.

(53) Οι ιταλικές αρχές επανέλαβαν όσα αναφέρονται στην εγκύκλιο, ήτοι ότι για την απαλλαγή από τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας έπρεπε να συντρέχουν, σωρευτικά, οι δύο προϋποθέσεις του σημείου (24) (υποκειμενική και αντικειμενική προϋπόθεση).

(54) Όσον αφορά την προϋπόθεση υποκειμενικού χαρακτήρα (οντότητα μη εμπορικού χαρακτήρα) και, ειδικότερα, τα θρησκευτικά ιδρύματα, οι ιταλικές αρχές επεσήμαναν ότι η κατηγορία των μη εμπορικών οντοτήτων περιλαμβάνει τα εκκλησιαστικά ιδρύματα που αναγνωρίζονται ως νομικά πρόσωπα αστικού δικαίου, είτε ανήκουν στην Καθολική Εκκλησία είτε σε άλλα θρησκευτικά δόγματα ([19]).

(55) Όσον αφορά την αντικειμενική προϋπόθεση (ανάπτυξη μίας εκ των δραστηριοτήτων που απαριθμούνται στην εγκύκλιο), οι ιταλικές αρχές επεσήμαναν ότι το Ακυρωτικό Δικαστήριο έχει επανειλημμένα αποφανθεί ότι, για τη χορήγηση της απαλλαγής από τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας, απαραίτητη προϋπόθεση είναι να λαμβάνεται υπόψη η πραγματική δραστηριότητα που αναπτύσσεται στο ακίνητο. Πράγματι, πρέπει να επαληθεύεται ότι η εν λόγω δραστηριότητα, έστω και εάν συγκαταλέγεται στις απαλλασσόμενες, δεν αναπτύσσεται, στην πράξη, με τις μεθόδους μιας εμπορικής δραστηριότητας ([20]). Επίσης, όπως έχει ήδη αποφανθεί το Συμβούλιο της Επικρατείας ([21]), εάν πρόκειται για ένα ολόκληρο ακίνητο που προορίζεται μόνον εν μέρει, ή έστω κατά κύριο λόγο, για τις δραστηριότητες που προβλέπει ο νόμος, ο περιοριστικός χαρακτήρας της φορολογικής απαλλαγής δεν επιτρέπει την παροχή της διευκόλυνσης σε ολόκληρο το ακίνητο.

4.1.3. *Χαρακτηρισμός του μέτρου ως υφιστάμενης ενίσχυσης*

(56) Σύμφωνα με τις ιταλικές αρχές, ο δημοτικός φόρος ακίνητης περιουσίας αντιπροσωπεύει τη φυσική νομοθετική εξέλιξη των προηγούμενων φόρων περιουσίας, με τους οποίους διατήρησε στενή σχέση τυπικής και ουσιαστικής συνέχειας. Η απαλλαγή των ακινήτων που χρησιμοποιούνται για ειδικές δραστηριότητες υψηλής κοινωνικής αξίας αποτελούσε ανέκαθεν κεντρικό στοιχείο όλης της νομοθεσίας για τα ακίνητα ήδη από το 1931 και, συνεπώς, πολύ πριν τεθεί εν ισχύι η Συνθήκη ΕΟΚ.

(57) Επίσης, οι ιταλικές αρχές και οι 78 τρίτοι ενδιαφερόμενοι θεωρούν ότι, βάσει των επιστολών απόρριψης που απεστάλησαν στους καταγγέλλοντες, και για τις οποίες ενημερώθηκε η Ιταλία, η απαλλαγή από τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας είχε εγκριθεί από την Επιτροπή.

(58) Για τους λόγους αυτούς, εάν η απαλλαγή από τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας θεωρηθεί ενίσχυση, πρέπει να θεωρηθεί υφιστάμενη ενίσχυση.

4.1.4. *Συμβιβάσιμο*

(59) Οι ιταλικές αρχές αποφάσισαν να μην υποβάλουν καμία παρατήρηση σχετικά με το ενδεχόμενο συμβιβάσιμο των μέτρων με το άρθρο 107 παράγραφος 2, και με το άρθρο 107 παράγραφος 3 της Συνθήκης, καθώς και σχετικά με τον πιθανό χαρακτηρισμό τους ως υπηρεσιών γενικού οικονομικού ενδιαφέροντος σύμφωνα με το άρθρο 106 παράγραφος 2 της Συνθήκης και με την απόφαση Altmark.

(60) Ορισμένοι εκ των 78 τρίτων ενδιαφερόμενων υποστηρίζουν το συμβιβάσιμο της απαλλαγής από τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας με το άρθρο 106 παράγραφος 2, και με το άρθρο 107 παράγραφος 3 στοιχείο γ) της Συνθήκης, καθώς το μέτρο ήταν αναγκαίο για την ανάπτυξη κοινωνικά ωφέλιμων δραστηριοτήτων που βασίζονται στην αρχή της αλληλεγγύης. Επίσης, η απαλλαγή δεν προκαλεί σημαντική στρέβλωση του ανταγωνισμού και δεν επηρεάζει σημαντικά τις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών.

4.1.5. *Δικαιολογημένη εμπιστοσύνη*

(61) Οι ιταλικές αρχές υποστηρίζουν ότι οι απαντήσεις της Επιτροπής προς τους καταγγέλλοντες σχετικά με την απαλλαγή από τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας, για τις οποίες είχε ενημερωθεί ανεπισήμως η Ιταλία, δημιούργησαν στις μη εμπορικές οντότητες δικαιολογημένη εμπιστοσύνη όσον αφορά το συμβιβάσιμο της απαλλαγής από τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας με το δίκαιο της Ένωσης.

(62) Επίσης, δικαιολογημένη εμπιστοσύνη δημιούργησε και η απάντηση της Επιτροπής το 2009 σε γραπτή κοινοβουλευτική ερώτηση σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση των μη εμπορικών οντοτήτων ([22]).

([19]) Για όλες τις θρησκείες που δέχεται το Κράτος, συμπεριλαμβανομένης της Καθολικής Εκκλησίας, ο νόμος ορίζει ότι, όσον αφορά τη φορολογία, ο λατρευτικός σκοπός εξομοιώνεται με τους φιλανθρωπικούς και εκπαιδευτικούς σκοπούς.

([20]) Βλ. αποφάσεις αριθ. 20776 της 26ης Οκτωβρίου 2005, αριθ. 23703 της 15ης Νοεμβρίου 2007, αριθ. 5485 της 29ης Φεβρουαρίου 2008 και αριθ. 19731 της 17ης Σεπτεμβρίου 2010. Βλ. επίσης απόφαση αριθ. 8495 της 9ης Απριλίου 2010.

([21]) Βλ. γνωμοδότηση αριθ. 266 της 18ης Ιουνίου 1996.

([22]) Γραπτή ερώτηση E-177/2009 (ΕΕ C 189 της 13.7.2010).

(63) Αυτό θα είχε ως συνέπεια, εάν η Επιτροπή θεωρήσει το μέτρο παράνομη και ασυμβίβαστη ενίσχυση, χωρίς να αποδεχθεί τον χαρακτηρισμό του μέτρου ως υφιστάμενης ενίσχυσης, να μην διατάξει την ανάκτησή της σύμφωνα με το άρθρο 14 παράγραφος 1 του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 659/1999.

(64) Σύμφωνα με ορισμένους τρίτους ενδιαφερόμενους, η ανάκτηση δεν θα πρέπει να διαταχθεί σε καμία περίπτωση ούτε όσον αφορά το άρθρο 149 εδάφιο τέταρτο του Κωδικοποιημένου κειμένου για τους φόρους εισοδήματος, δεδομένου ότι θα ήταν πολύ δύσκολος ο προσδιορισμός του υποθετικού πλεονεκτήματος που χορηγήθηκε και θα απαιτούσε υπερβολική προσπάθεια εκ μέρους των εθνικών αρχών.

4.1.6. *Άρθρο 149 του Κωδικοποιημένου κειμένου για τους φόρους εισοδήματος*

(65) Στις παρατηρήσεις τους, οι ιταλικές αρχές παρέθεσαν μια λεπτομερή περιγραφή των ειδικών φορολογικών διατάξεων που εφαρμόζονται στις μη κερδοσκοπικές οντότητες, μεταξύ των οποίων συγκαταλέγονται τα εκκλησιαστικά ιδρύματα και οι ερασιτεχνικοί αθλητικοί σύλλογοι. Οι ιταλικές αρχές υπογραμμίζουν ότι το δεύτερο εδάφιο του άρθρου 149 του Κωδικοποιημένου κειμένου για τους φόρους εισοδήματος παρέχει έναν ενδεικτικό κατάλογο παραμέτρων που μπορούν να χρησιμοποιηθούν ([23]) για να χαρακτηριστεί μια οντότητα ως εμπορικός οργανισμός. Η εκπλήρωση μίας ή περισσοτέρων εξ αυτών των προϋποθέσεων δεν σημαίνει ότι η μη εμπορική οντότητα χάνει αυτομάτως τον χαρακτήρα της, καθώς οι εν λόγω παράμετροι δεν μπορούν να θεωρηθούν νόμιμα τεκμήρια. Το γεγονός ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις αυτές αντιπροσωπεύει μια απλή ένδειξη του πιθανού εμπορικού κυρίως χαρακτήρα των δραστηριοτήτων που αναπτύσσει η εν λόγω οντότητα.

(66) Όπως αναφέρεται στην εγκύκλιο αριθ. 124/Ε της Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων της 12ης Μαΐου 1998, τα εκκλησιαστικά ιδρύματα που αναγνωρίζονται ως νομικά πρόσωπα αστικού δικαίου μπορούν να θεωρηθούν μη εμπορικές οντότητες μόνον εάν ο αποκλειστικός ή κύριος σκοπός της δραστηριότητάς τους δεν έχει εμπορικό χαρακτήρα.

(67) Συνεπώς, σύμφωνα με την Ιταλία, το άρθρο 149 εδάφιο τέταρτο του Κωδικοποιημένου κειμένου για τους φόρους εισοδήματος αποκλείει απλώς την εφαρμογή των ειδικών παραμέτρων του χρόνου και της εμπορικότητας που ορίζονται στο πρώτο και στο δεύτερο εδάφιο του άρθρου 149 ([24]). Το άρθρο 149 εδάφιο τέταρτο του Κωδικοποιημένου κειμένου για τους φόρους εισοδήματος δεν αποκλείει τη δυνατότητα να απολέσουν τα εκκλησιαστικά ιδρύματα τον χαρακτηρισμό της μη εμπορικής οντότητας. Εν πάση περιπτώσει, σύμφωνα με ορισμένους εκ των 78 τρίτων ενδιαφερόμενων, το μέτρο αυτό δεν συνεπάγεται καμία μεταφορά δημόσιων πόρων και δεν παρέχει κανένα πλεονέκτημα.

(68) Οι ιταλικές αρχές διευκρίνισαν ότι το μέτρο έχει ως σκοπό τη διατήρηση της αποκλειστικής αρμοδιότητας που αναγνωρίζεται στην Ιταλική Εθνική Ολυμπιακή Επιτροπή (CONI) όσον αφορά τους ερασιτεχνικούς αθλητικούς συλλόγους και στο Υπουργείο Εσωτερικών όσον αφορά την αναγνώριση και την ανάκληση της νομικής προσωπικότητας αστικού δικαίου στα εκκλησιαστικά ιδρύματα ([25]). Εξυπακούεται ότι εάν κατά τη διάρκεια ενός ελέγχου οι φορολογικές αρχές διαπιστώσουν ότι οι εν λόγω οντότητες αναπτύσσουν κατά κύριο λόγο εμπορικές δραστηριότητες, θα ενημερώνουν αμέσως σχετικά το Υπουργείο Εσωτερικών ή την Ιταλική Ολυμπιακή Επιτροπή. Από την πλευρά τους, οι φορολογικές αρχές προβαίνουν στην ανάκτηση με φορολόγηση της σχετικής διαφοράς από την εν λόγω οντότητα.

(69) Οι ιταλικές αρχές επιβεβαίωσαν ότι διενεργήθηκαν έλεγχοι τόσο σε εκκλησιαστικά ιδρύματα όσο και σε ερασιτεχνικούς αθλητικούς συλλόγους. Όσον αφορά, ειδικότερα, τα εκκλησιαστικά ιδρύματα, το Υπουργείο Εσωτερικών διενήργησε επίσης ελέγχους στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων του, χωρίς να διαπιστωθεί μάλιστα καμία μορφή κατάχρησης.

4.2. **Παρατηρήσεις των δύο ενδιαφερόμενων**

(70) Στις παρατηρήσεις τους, οι δύο ενδιαφερόμενοι ([26]) αναφέρονται σε όλα τα έγγραφα και τα σχόλια που είχαν υποβάλει ήδη στην Επιτροπή στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας πριν από την απόφαση περί κινήσεως της διαδικασίας. Κατά την άποψή τους, τα εν λόγω έγγραφα αποδεικνύουν ότι, στην πραγματικότητα, τα εκκλησιαστικά ιδρύματα αναπτύσσουν οικονομικές δραστηριότητες.

(71) Όσον αφορά την απαλλαγή από τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας, οι δύο ενδιαφερόμενοι επισημαίνουν ότι η Ιταλία θέσπισε το αμφισβητούμενο μέτρο το 2005. Μετά την έναρξη ισχύος του νομοθετικού διατάγματος αριθ. 203/2005, η απαλλαγή από τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας εφαρμοζόταν σε μη εμπορικές οντότητες που ασκούσαν τις προβλεπόμενες από τη νομοθεσία δραστηριότητες, έστω και εάν ήταν εμπορικού χαρακτήρα ([27]). Μετά από ορισμένες τροποποιήσεις στον νόμο σχετικά με τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας που επήλθαν το 2006, η απαλλαγή από τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας κατέστη εφαρμοστέα στις εν λόγω δραστηριότητες, υπό την προϋπόθεση ότι δεν θα είχαν αποκλειστικά εμπορικό χαρακτήρα ([28]). Η τροποποίηση του 2006 δεν κατήργησε, ωστόσο, τον χαρακτήρα της κρατικής ενίσχυσης του εν λόγω μέτρου.

([23]) Βλ. υποσημείωση 12.
([24]) Βλ. προηγούμενο σημείο 2.2 και επόμενα.
([25]) Κατ' αυτόν τον τρόπο, διασφαλίζεται επίσης ο σεβασμός των διεθνών συμφωνιών που έχουν συναφθεί μεταξύ της Ιταλίας και της Αγίας Έδρας όσον αφορά τα εκκλησιαστικά ιδρύματα.
([26]) Από τους αρχικούς καταγγέλλοντες, μόνον ο Pietro Ferracci και η Scuola Elementare Maria Montessori s.r.l. υπέβαλαν παρατηρήσεις σχετικά με την απόφαση περί κινήσεως της διαδικασίας.
([27]) Νομοθετικό διάταγμα αριθ. 203/2005 που μετατράπηκε με τον νόμο αριθ. 248 της 2ας Δεκεμβρίου 2005.
([28]) Νομοθετικό διάταγμα αριθ. 223/2006 που μετατράπηκε με τον νόμο αριθ. 248 της 4ης Αυγούστου 2006.

(72) Η ίδια εγκύκλιος εκχωρούσε επιλεκτικό πλεονέκτημα σε οντότητες οι οποίες στην πραγματικότητα πρέπει να θεωρούνται επιχειρήσεις. Πράγματι, σε πολλές περιπτώσεις σχετικές με τις δραστηριότητες που περιγράφονται στην εγκύκλιο, η δυνατότητα χορήγησης της απαλλαγής από τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας εξαρτάτο μόνο από την προϋπόθεση να μην αποκόμιζε κέρδη η οντότητα. Ωστόσο, σύμφωνα με τις αρχές που καθορίζονται στη νομολογία της Ένωσης, το γεγονός ότι μια οντότητα δεν είναι κερδοσκοπική είναι άνευ σημασίας για την εφαρμογή της νομοθεσίας σχετικά με τις κρατικές ενισχύσεις. Η εγκύκλιος δεν επέλυε, συνεπώς, τα ζητήματα που αφορούν τις κρατικές ενισχύσεις σε σχέση με την απαλλαγή από τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας, δεδομένου ότι η εν λόγω απαλλαγή εξακολουθούσε να εφαρμόζεται σε μη εμπορικές οντότητες οι οποίες ασκούσαν οικονομική δραστηριότητα, αλλά όχι σε οντότητες οι οποίες ασκούσαν την ίδια δραστηριότητα με κερδοσκοπικό χαρακτήρα.

(73) Σύμφωνα με τους καταγγέλλοντες, θα ήταν σε κάθε περίπτωση πρακτικά αδύνατη η συλλογή ειδικών πληροφοριών σχετικά με τα ακίνητα που ανήκουν στις εν λόγω οντότητες, κυρίως γιατί οι οντότητες αυτές δεν ήταν υποχρεωμένες να δηλώνουν τα ακίνητα με απαλλαγή από την καταβολή του δημοτικού φόρου ακίνητης περιουσίας.

(74) Όσον αφορά το άρθρο 149 εδάφιο τέταρτο του Κωδικοποιημένου κειμένου για τους φόρους εισοδήματος, οι καταγγέλλοντες επισημαίνουν ότι δεν είναι δυνατή η απώλεια του χαρακτηρισμού των μη εμπορικών οντοτήτων για τα εκκλησιαστικά ιδρύματα.

(75) Όσον αφορά την απαλλαγή από τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας και το άρθρο 149 εδάφιο τέταρτο του Κωδικοποιημένου κειμένου για τους φόρους εισοδήματος, οι καταγγέλλοντες συμφωνούν με τα προκαταρκτικά συμπεράσματα στα οποία κατέληξε η Επιτροπή στην απόφαση περί κινήσεως της διαδικασίας σχετικά με την παρουσία κρατικών πόρων και την ύπαρξη πλεονεκτήματος, καθώς επίσης όσον αφορά την επιλεκτικότητα, τη στρέβλωση του ανταγωνισμού και τις επιπτώσεις στις συναλλαγές.

(76) Όσον αφορά το συμβιβάσιμο των εν λόγω μέτρων, οι καταγγέλλοντες συμφωνούν με το προκαταρκτικό συμπέρασμα της Επιτροπής σχετικά με την αδυναμία εφαρμογής του άρθρου 107 παράγραφος 2 της Συνθήκης και του άρθρου 107 παράγραφος 3 στοιχεία α), β) και γ) της Συνθήκης. Οι καταγγέλλοντες δεν συμφωνούν, ωστόσο, με τη δυνατότητα εφαρμογής της παρέκκλισης που προβλέπεται στο άρθρο 107 παράγραφος 3 στοιχείο δ) της Συνθήκης σε ορισμένες οντότητες που αναπτύσσουν αποκλειστικά εκπαιδευτικές, πολιτιστικές και ψυχαγωγικές δραστηριότητες. Θεωρούν, επίσης, ότι στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της απόφασης του Δικαστηρίου στην υπόθεση Altmark.

### 4.3. **Παρατηρήσεις των ιταλικών αρχών επί των σχολίων των τρίτων ενδιαφερόμενων**

(77) Με επιστολή της 10ης Ιουνίου 2011, οι ιταλικές αρχές διαβίβασαν τις παρατηρήσεις τους επί των σχολίων των τρίτων ενδιαφερόμενων.

(78) Καταρχάς, ακόμη και εάν υποτεθεί ότι ορισμένες δραστηριότητες οι οποίες αναπτύσσονται από μη εμπορικές οντότητες που επωφελούνται από την απαλλαγή μπορούν να χαρακτηρισθούν πράγματι ως οικονομικές δραστηριότητες, η Επιτροπή θα πρέπει ούτως ή άλλως να αποδείξει ότι το παρεχόμενο πλεονέκτημα είναι επιλεκτικό και ότι δεν δικαιολογείται με επιχειρήματα που αφορούν τη λογική του ιταλικού φορολογικού συστήματος.

(79) Κατά δεύτερο λόγο, όσον αφορά τις γενικές παρατηρήσεις που διατυπώνονται σχετικά με την εγκύκλιο, οι ιταλικές αρχές είναι της άποψης ότι η Επιτροπή καλείται να εξετάσει ένα μέτρο που προβλέπει φορολογική απαλλαγή. Αυτό σημαίνει ότι η Επιτροπή καλείται να εκτιμήσει τα ερμηνευτικά κριτήρια της νομοθεσίας που επισημαίνουν οι εθνικές αρχές, καθώς και την ύπαρξη ενός κατάλληλου συστήματος ελέγχων.

(80) Ειδικότερα, όσον αφορά τις υποτιθέμενες δυσκολίες που αναφέρουν οι καταγγέλλοντες σχετικά με τη συγκέντρωση στοιχείων για τα ακίνητα που ανήκουν σε μη εμπορικές οντότητες, οι ιταλικές αρχές διευκρινίζουν ότι η υποχρέωση υποβολής δήλωσης δημοτικού φόρου ακίνητης περιουσίας είχε καταργηθεί γενικώς από το 2006. Οι ιταλικές αρχές επισημαίνουν επίσης ότι επί του παρόντος τελούν υπό αναθεώρηση τόσο το σύστημα του κτηματολογίου όσο και οι βάσεις δεδομένων για τα ακίνητα.

(81) Όσον αφορά το άρθρο 149 εδάφιο τέταρτο του Κωδικοποιημένου κειμένου για τους φόρους εισοδήματος, οι ιταλικές αρχές επισημαίνουν ότι, όπως αναγνωρίζουν και οι ίδιοι οι καταγγέλλοντες, η εν λόγω διάταξη δεν είναι μια αυτοτελής ρήτρα, ενώ δεν έχει ούτε ουσιαστικό περιεχόμενο, αλλά αποτελεί μια διάταξη διαδικαστικής φύσεως και έχει σημασία αποκλειστικά και μόνο από την άποψη των ελέγχων.

## 5. **Η ΝΕΑ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ ΓΙΑ ΤΟΝ ΔΗΜΟΤΙΚΟ ΦΟΡΟ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ**

### 5.1. **Περιγραφή του νέου δημοτικού φόρου ακίνητης περιουσίας: ο ενιαίος φόρος ακίνητης περιουσίας (IMU)**

(82) Στο πλαίσιο της επονομαζόμενης μεταρρύθμισης για τον δημοσιονομικό φεντεραλισμό, το νομοθετικό διάταγμα αριθ. 23 της 14ης Μαρτίου 2011, προβλέπει την αντικατάσταση του δημοτικού φόρου ακίνητης περιουσίας (ICI) με τον ενιαίο φόρο ακίνητης περιουσίας (IMU) από 1ης Ιανουαρίου 2014. Με το νομοθετικό διάταγμα αριθ. 201 της 6ης Δεκεμβρίου 2011, το οποίο μετατράπηκε στον νόμο αριθ. 214 της 22ας Δεκεμβρίου 2011, η Ιταλία αποφάσισε να επισπεύσει την εφαρμογή του ενιαίου φόρου ακίνητης περιουσίας από το 2012.

(83) Υπόχρεοι καταβολής του ενιαίου φόρου ακίνητης περιουσίας είναι όλοι οι ιδιοκτήτες ακινήτων. Η φορολογητέα βάση υπολογίζεται λαμβάνοντας υπόψη την αξία του ακινήτου. Πιο συγκεκριμένα, η αξία αυτή υπολογίζεται με βάση το τεκμαρτό εισόδημα από το ακίνητο και με την εφαρμογή των κριτηρίων του άρθρου 5 του διατάγματος για τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας (νομοθετικό διάταγμα αριθ. 504/92) σε συνδυασμό με τα κριτήρια που καθορίζει το νομοθετικό διάταγμα αριθ. 201/2011. Στην αξία που προσδιορίζεται σύμφωνα με τα προαναφερθέντα κριτήρια εφαρμόζονται συγκεκριμένοι πολλαπλασιαστές που διαφέρουν ανάλογα με την κτηματολογική κατηγορία του ακινήτου. Ο βασικός συντελεστής του ενιαίου φόρου ακίνητης περιουσίας είναι 0,76 %.

(84) Το σύστημα κτηματολογίου έχει, συνεπώς, θεμελιώδη σημασία όσον αφορά τον φόρο ακίνητης περιουσίας. Η βασική κτιριακή μονάδα για τους σκοπούς του κτηματολογίου μπορεί να είναι ένα κτίριο ή ένα τμήμα κτιρίου ή ένα συγκρότημα κτιρίων ή ένα οικόπεδο, αρκεί να διαθέτουν λειτουργική και εισοδηματική αυτονομία. Το ιταλικό σύστημα κτηματολογίου, το οποίο πρόκειται να αναθεωρηθεί σύντομα, διακρίνει έξι κατηγορίες ακινήτων. Η κατηγορία Α περιλαμβάνει ακίνητα που προορίζονται για κατοικία ή συναφείς χρήσεις· η κατηγορία Β περιλαμβάνει ακίνητα για συλλογική χρήση, όπως, για παράδειγμα, κολέγια, νοσοκομεία, δημόσιες υπηρεσίες και σχολεία· η κατηγορία Γ περιλαμβάνει ακίνητα που προορίζονται για κοινή εμπορική χρήση, όπως καταστήματα, αποθήκες, κτίρια και εγκαταστάσεις για αθλητισμό· η κατηγορία Δ περιλαμβάνει ακίνητα ειδικού προορισμού, όπως ξενοδοχεία, θέατρα, νοσοκομεία, κτίρια και εγκαταστάσεις για αθλητισμό· στην κατηγορία Ε συγκαταλέγονται ακίνητα ιδιαίτερου προορισμού, όπως σταθμοί για υπηρεσίες χερσαίων, θαλάσσιων και αεροπορικών μεταφορών, γέφυρες με διόδια, φάροι, κτίρια που προορίζονται για τη δημόσια άσκηση θρησκευτικής λατρείας· τέλος, η κατηγορία ΣΤ περιλαμβάνει ακίνητα καταχωρημένα σε πλασματικές κατηγορίες.

(85) Όσον αφορά ειδικά τον νέο ενιαίο φόρο ακίνητης περιουσίας, το άρθρο 91α του νομοθετικού διατάγματος αριθ. 1 της 24ης Ιανουαρίου 2012, το οποίο μετατράπηκε από τον νόμο αριθ. 27 της 24ης Μαρτίου 2012, εισάγει μια σειρά τροποποιήσεων σε σχέση με τη φορολόγηση των ακινήτων των μη εμπορικών οντοτήτων που αναπτύσσουν ειδικές δραστηριότητες. Ειδικότερα, ο νέος νόμος καταργεί την τροποποίηση του 2006, η οποία είχε διευρύνει το πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής από τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας στα ακίνητα στα οποία αναπτύσσονται δραστηριότητες «οι οποίες δεν έχουν αποκλειστικά εμπορικό χαρακτήρα» ([29]) (εδάφιο τέταρτο), ενώ διευκρινίζει επίσης ότι η απαλλαγή από τον ενιαίο φόρο ακίνητης περιουσίας περιορίζεται στις δραστηριότητες τις οποίες προβλέπει ο νόμος ([30]) και οι οποίες αναπτύσσονται από μη εμπορικές οντότητες με μη εμπορικές μεθόδους (εδάφιο πρώτο). Το νομοθετικό διάταγμα αριθ. 1/2012 εισήγαγε επίσης ειδικές διατάξεις για να επιτραπεί η αναλογική καταβολή του ενιαίου φόρου ακίνητης περιουσίας σε περίπτωση που ένα συγκεκριμένο ακίνητο χρησιμοποιείται είτε για εμπορικές είτε για μη εμπορικές δραστηριότητες. Ειδικότερα, το άρθρο 91α εδάφιο δεύτερο, προβλέπει ότι, εάν η κτιριακή μονάδα προορίζεται για μεικτή χρήση, η απαλλαγή θα εφαρμόζεται από 1ης Ιανουαρίου 2013 μόνο στο τμήμα της κτιριακής μονάδας στο οποίο αναπτύσσεται η δραστηριότητα μη εμπορικού χαρακτήρα, εάν είναι εφικτός ο προσδιορισμός του τμήματος της κτιριακής μονάδας που προορίζεται αποκλειστικά για την εν λόγω δραστηριότητα. Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός των εν λόγω αυτόνομων τμημάτων κτιριακών μονάδων, από 1ης Ιανουαρίου 2013, η απαλλαγή εφαρμόζεται κατ' αναλογία της μη εμπορικής χρήσης του ακινήτου όπως προκύπτει από την ειδική δήλωση (άρθρο 91α εδάφιο τρίτο). Το νομοθετικό διάταγμα αριθ. 1/2012 παραπέμπει για τον ορισμό μιας σειράς στοιχείων σε μελλοντικό εκτελεστικό κανονισμό που πρόκειται να θεσπιστεί από το Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών, με θέμα: τις προθεσμίες και τους όρους για την υποβολή της εν λόγω δήλωσης· τα σημαντικά στοιχεία για τον αναλογικό προσδιορισμό· και –μετά τις τροποποιήσεις που επέφερε το νομοθετικό διάταγμα αριθ. 174/2012 ([31])– τις γενικές και τις τομεακές προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται προκειμένου να χαρακτηρισθεί μια δραστηριότητα ως αναπτυσσόμενη με μη εμπορικές μεθόδους.

(86) Κατόπιν της θετικής γνωμοδότησης του Συμβουλίου της Επικρατείας και λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που διατύπωσε το Συμβούλιο της Επικρατείας ([32]), ο υπουργός Οικονομίας και Οικονομικών εξέδωσε με το διάταγμα αριθ. 200 της 19ης Νοεμβρίου 2012 τον εκτελεστικό κανονισμό για τον ενιαίο φόρο ακίνητης περιουσίας (εφεξής ο «κανονισμός») ([33]). Ο εν λόγω κανονισμός καθορίζει πότε οι συγκεκριμένες δραστηριότητες στις οποίες εφαρμόζεται η

([29]) Άρθρο 7 εδάφιο 2α του νομοθετικού διατάγματος αριθ. 203 της 30ής Σεπτεμβρίου 2005· άρθρο 91α εδάφιο τέταρτο του νομοθετικού διατάγματος αριθ. 1/2012.

([30]) Βλ. σχετικά το άρθρο 13 εδάφιο 13 του νομοθετικού διατάγματος αριθ. 201/2011, καθώς και το άρθρο 9 εδάφιο 8 του νομοθετικού διατάγματος αριθ. 23/2011, το οποίο παραπέμπει στο άρθρο 7 εδάφιο πρώτο του νόμου για τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας. Για την περιγραφή του άρθρου 7 εδάφιο πρώτο στοιχείο θ) του νόμου για τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας, βλέπε το σημείο (22).

([31]) Βλ. άρθρο 9 παράγραφος 6 του νομοθετικού διατάγματος αριθ. 174 της 10ης Οκτωβρίου 2012, το οποίο μετατράπηκε με τροποποιήσεις από τον νόμο αριθ. 213 της 7ης Δεκεμβρίου 2012 (ΕΕ αριθ. 286 της 7ης Δεκεμβρίου 2012).

([32]) Βλ. γνωμοδότηση αριθ. 4802/2012, η οποία υπεβλήθη στις 13 Νοεμβρίου 2012 (υπόθεση αριθ. 10380/2012).

([33]) Διάταγμα αριθ. 200 της 19ης Νοεμβρίου 2012, το οποίο δημοσιεύθηκε στην ΕΕ αριθ. 274 της 23ης Νοεμβρίου 2012.

απαλλαγή από τον ενιαίο φόρο ακίνητης περιουσίας, όπως ορίζονται από τον ίδιο κανονισμό, πρέπει να θεωρούνται ότι αναπτύσσονται με «μη εμπορικές μεθόδους». Καταρχάς, ως γενική προϋπόθεση, οι εν λόγω δραστηριότητες δεν πρέπει να είναι κερδοσκοπικές· επίσης, σύμφωνα με το δίκαιο της Ένωσης, λόγω της φύσεώς τους, οι δραστηριότητες αυτές δεν ανταγωνίζονται άλλους παράγοντες της αγοράς κερδοσκοπικού χαρακτήρα και αποτελούν έκφραση των αρχών της αλληλεγγύης και της επικουρικότητας ([34]). Επιπλέον, θα πρέπει να πληρούνται, σωρευτικά, δύο σειρές κριτηρίων που αφορούν αφενός τις μη εμπορικές οντότητες (υποκειμενικές προϋποθέσεις) και αφετέρου τις ειδικές δραστηριότητες τις οποίες αναπτύσσουν οι εν λόγω οντότητες (αντικειμενικές προϋποθέσεις). Όσον αφορά τις υποκειμενικές προϋποθέσεις, ο κανονισμός θέτει τους γενικούς όρους που πρέπει να πληρούν οι μη εμπορικές οντότητες προκειμένου να δικαιούνται απαλλαγή από τον ενιαίο φόρο ακίνητης περιουσίας ([35]). Ειδικότερα, ο κανονισμός διευκρινίζει ότι η ιδρυτική πράξη ή το καταστατικό της μη εμπορικής οντότητας πρέπει να προβλέπει τη γενική απαγόρευση διανομής παντός τύπου κερδών, πλεονασμάτων διαχείρισης, κονδυλίων και αποθεματικών. Επίσης, ισχύει η υποχρέωση επανεπένδυσης των ενδεχόμενων κερδών αποκλειστικά για την ανάπτυξη των δραστηριοτήτων που εξυπηρετούν την επίτευξη του θεσμικού σκοπού της κοινωνικής αλληλεγγύης· σε περίπτωση διάλυσης της μη εμπορικής οντότητας, ισχύει η υποχρέωση διάθεσης των περιουσιακών της στοιχείων σε άλλη μη εμπορική οντότητα που αναπτύσσει ανάλογη δραστηριότητα. Όσον αφορά τις αντικειμενικές προϋποθέσεις ([36]), ορίζονται ειδικά χαρακτηριστικά για τους διάφορους τύπους δραστηριότητας που αναφέρονται στο άρθρο 1 ([37]). Για τις δραστηριότητες περίθαλψης και υγείας, πρέπει να πληρούνται δύο εναλλακτικές προϋποθέσεις: α) ο δικαιούχος να είναι διαπιστευμένος από το κράτος και να έχει συνάψει σύμβαση ή συμφωνία με τις δημόσιες αρχές· οι δραστηριότητες να αναπτύσσονται με τρόπο επικουρικό ή συμπληρωματικό σε σχέση με τη δημόσια υπηρεσία, παρέχοντας στους χρήστες μια υπηρεσία δωρεάν ή με την καταβολή αντιτίμου που θα αντιπροσωπεύει απλή συμμετοχή στην προϋπολογιζόμενη δαπάνη για την κάλυψη της καθολικής υπηρεσίας· β) εάν η οντότητα δεν είναι διαπιστευμένη ή δεν έχει συνάψει σύμβαση ή συμφωνία, οι υπηρεσίες που παρέχονται δωρεάν ή με την καταβολή συμβολικού αντιτίμου το οποίο δεν θα υπερβαίνει σε καμία περίπτωση το ήμισυ των μέσων προβλεπόμενων αντιτίμων για ανάλογες δραστηριότητες που παρέχονται στην ίδια γεωγραφική ζώνη με ανταγωνιστικές μεθόδους, λαμβάνοντας επίσης υπόψη την απουσία συσχέτισης με το πραγματικό κόστος της υπηρεσίας. Για τις εκπαιδευτικές δραστηριότητες πρέπει να συντρέχουν, σωρευτικά, τρεις προϋποθέσεις: α) η δραστηριότητα πρέπει να είναι ισότιμη σε σχέση με τη δημόσια εκπαίδευση και η σχολή πρέπει να διασφαλίζει την απουσία διακρίσεων στη φάση επιλογής των μαθητών· β) η σχολή πρέπει επίσης να δέχεται τους μαθητές με αναπηρία, να εφαρμόζει τη συλλογική σύμβαση, να διαθέτει κατάλληλες εγκαταστάσεις σύμφωνα με τα προβλεπόμενα πρότυπα και να δημοσιεύει τους ισολογισμούς της· γ) η δραστηριότητα να παρέχεται δωρεάν ή με την καταβολή συμβολικού αντιτίμου που θα καλύπτει μόνον ένα τμήμα του πραγματικού κόστους της υπηρεσίας, λαμβάνοντας επίσης υπόψη την απουσία συσχέτισης με το πραγματικό κόστος της εν λόγω υπηρεσίας. Όσον αφορά τις δραστηριότητες στέγασης, καθώς και τις πολιτιστικές, ψυχαγωγικές και αθλητικές δραστηριότητες, ο δικαιούχος πρέπει να παρέχει υπηρεσίες δωρεάν ή με την καταβολή συμβολικού αντιτίμου το οποίο δεν θα υπερβαίνει σε καμία περίπτωση το ήμισυ των μέσων προβλεπόμενων αντιτίμων για ανάλογες δραστηριότητες που παρέχονται στην ίδια γεωγραφική ζώνη, λαμβάνοντας επίσης υπόψη την απουσία συσχέτισης με το πραγματικό κόστος της υπηρεσίας.

([34]) Βλ. άρθρο 1 εδάφιο πρώτο στοιχείο ιστ) του κανονισμού του υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών της 19ης Νοεμβρίου 2012.

([35]) Άρθρο 3 του κανονισμού του υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών της 19ης Νοεμβρίου 2012.

([36]) Άρθρο 4 του κανονισμού του υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών της 19ης Νοεμβρίου 2012.

([37]) Περαιτέρω προϋποθέσεις περιλαμβάνονται στους ορισμούς που περιέχει το άρθρο 1 του κανονισμού. Συγκεκριμένα, όσον αφορά τις δραστηριότητες στέγασης, το άρθρο 1 εδάφιο πρώτο στοιχείο ι) του κανονισμού προβλέπει τη δυνατότητα πρόσβασης μόνο σε συγκεκριμένες κατηγορίες χρηστών και την απαγόρευση της συνεχούς λειτουργίας. Πιο συγκεκριμένα, όσον αφορά την «κοινωνική στέγαση», ο κανονισμός διευκρινίζει ότι οι δραστηριότητες πρέπει να απευθύνονται σε άτομα με προσωρινές ή μόνιμες ειδικές ανάγκες ή σε μειονεκτούντα άτομα από άποψη σωματικής, ψυχικής, οικονομικής, κοινωνικής ή οικογενειακής κατάστασης. Σε κάθε περίπτωση, η απαλλαγή δεν προβλέπεται για τις δραστηριότητες που αναπτύσσονται σε ξενοδοχειακές ή παραξενοδοχειακές μονάδες, σύμφωνα με το άρθρο 9 του νομοθετικού διατάγματος αριθ. 79 της 23ης Μαΐου 2011. Όσον αφορά τις «αθλητικές δραστηριότητες», το άρθρο 1 εδάφιο πρώτο στοιχείο ιγ) προβλέπει ότι οι δικαιούχες οντότητες πρέπει να είναι μη κερδοσκοπικοί αθλητικοί σύλλογοι που είναι μέλη των εθνικών αθλητικών ομοσπονδιών ή των αναγνωρισμένων φορέων που προάγουν τον αθλητισμό βάσει του άρθρου 90 του νόμου αριθ. 289 της 27ης Δεκεμβρίου 2002.

### 5.2. **Παρατηρήσεις των δύο ενδιαφερόμενων σχετικά με τη νομοθεσία για τον ενιαίο φόρο ακίνητης περιουσίας (IMU)**

(87) Σύμφωνα με τα δύο ενδιαφερόμενα μέρη, το άρθρο 91α εδάφια δεύτερο και τρίτο, του νομοθετικού διατάγματος αριθ. 1/2012 συνιστούν παρέκκλιση από τη συνήθη νομοθεσία περί φορολόγησης των ακινήτων.

(88) Καταρχάς, οι δύο καταγγέλλοντες υποβάλλουν τις παρατηρήσεις τους σχετικά με το άρθρο 91α εδάφιο δεύτερο. Το εν λόγω εδάφιο προβλέπει ότι, εάν η κτιριακή μονάδα προορίζεται για μεικτή χρήση, η απαλλαγή από τον ενιαίο φόρο ακίνητης περιουσίας θα εφαρμόζεται μόνο στο τμήμα του κτιρίου στο οποίο αναπτύσσεται η δραστηριότητα μη εμπορικού χαρακτήρα, εάν είναι εφικτός ο προσδιορισμός του τμήματος του ακινήτου που προορίζεται αποκλειστικά για την εν λόγω δραστηριότητα. Στο υπόλοιπο τμήμα της κτιριακής μονάδας, εφόσον διαθέτει μόνιμη λειτουργική και εισοδηματική αυτονομία, εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 2 εδάφια 41, 42 και 44 του νομοθετικού διατάγματος αριθ. 262 της 3ης Οκτωβρίου 2006, το οποίο μετατράπηκε, με τροποποιήσεις, στον νόμο αριθ. 286 της 24ης Νοεμβρίου 2006. Οι προαναφερθείσες διατάξεις ρυθμίζουν την εφαρμοζόμενη διαδικασία στα ακίνητα που ανήκουν στην κατηγορία Ε του κτηματολογίου, για τα οποία είναι αναγκαίο να πραγματοποιηθεί ο επαναπροσδιορισμός και η επανεκτίμηση του τεκμαρτού εισοδήματος. Πράγματι, σύμφωνα με τον ίδιο νόμο, στα ακίνητα που κατατάσσονται στην κατηγορία Ε (ακίνητα ιδιαίτερου προορισμού) ([38]), δεν μπορούν να συγκαταλέγονται κτίρια ή τμήματα κτιρίων με εμπορική ή βιομηχανική χρήση ή κτίρια που χρησιμοποιούνται για διαφορετικούς σκοπούς, εάν διαθέτουν λειτουργική και εισοδηματική αυτονομία.

([38]) Βλ. προηγούμενο σημείο (82).

(89) Οι δύο ενδιαφερόμενοι επισημαίνουν ότι η αναφορά στο νομοθετικό διάταγμα αριθ. 262/2006 που περιέχεται στο άρθρο 91α εδάφιο δεύτερο πρέπει να ερμηνεύεται ως γενική αναφορά στη διαδικασία αναταξινόμησης στο κτηματολόγιο. Πράγματι, σύμφωνα με τους δύο ενδιαφερόμενους, εάν η διαδικασία που ορίζεται στο νομοθετικό διάταγμα αριθ. 262/2006 ίσχυε μόνο για τα ακίνητα της κατηγορίας Ε του κτηματολογίου, η υποχρέωση «κατάτμησης» ενός ακινήτου που προορίζεται για μεικτή χρήση θα μπορούσε να εφαρμοσθεί μόνο σε πολύ περιορισμένο αριθμό κτιρίων, ήτοι στα κτίρια των κατηγοριών Ε7 και Ε9.

(90) Οι δύο ενδιαφερόμενοι επισημαίνουν επίσης ότι η δήλωση που προβλέπεται στο άρθρο 91α εδάφιο τρίτο θα μπορούσε να δημιουργήσει προβλήματα αποφυγής και ότι ο νέος νόμος αφήνει υπερβολικά περιθώρια διακριτικής ευχέρειας στη δημόσια διοίκηση. Σε αυτό προστίθεται και το γεγονός ότι οι νέες διατάξεις θα αρχίσουν να εφαρμόζονται μόνον μετά την 1η Ιανουαρίου 2013 και, συνεπώς, σε κάθε περίπτωση, η Επιτροπή θα πρέπει να διατάξει την ανάκτηση των ενισχύσεων που χορηγήθηκαν παρανόμως από το 2006 έως το 2012 στο πλαίσιο της απαλλαγής από τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας.

### 5.3. **Παρατηρήσεις των ιταλικών αρχών επί των σχολίων των δύο ενδιαφερόμενων**

(91) Οι ιταλικές αρχές εξήγησαν ότι η αναφορά στο άρθρο 2 εδάφια 41, 42 και 44 του νομοθετικού διατάγματος 262/2006 που περιέχεται στο άρθρο 91α, πρέπει να ερμηνεύεται ως μια γενική αναφορά στον τύπο της εφαρμοστέας διαδικασίας για την κατάτμηση ενός ακινήτου με μεικτή χρήση. Η εν λόγω διαδικασία εφαρμόζεται ανεξαρτήτως της κατηγορίας κτηματολογίου στην οποία ανήκει το ακίνητο.

(92) Η Ιταλία διευκρίνισε επίσης ότι, σε γενικές γραμμές, το ιταλικό φορολογικό σύστημα βασίζεται στην υποχρέωση δήλωσης των φορολογουμένων και ότι αποτελεί κοινή νομοθετική πρακτική η ρύθμιση ειδικών ζητημάτων με εκτελεστικά μέτρα. Επίσης, δεδομένου ότι ο νόμος που θεσπίστηκε τον Μάρτιο του 2012 καθιερώνει ένα νέο σύστημα δήλωσης για τα ακίνητα που χρησιμοποιούνται από τις μη εμπορικές οντότητες, ήταν αναγκαίο να μετατεθεί η ημερομηνία έναρξης ισχύος του νέου συστήματος για τις εν λόγω οντότητες.

(93) Όσον αφορά την ανάκτηση, οι ιταλικές αρχές διευκρίνισαν ότι δεν είναι δυνατόν να προσδιοριστεί αναδρομικά ποια είναι τα ακίνητα που ανήκουν σε μη εμπορικές οντότητες στα οποία αναπτύχθηκαν δραστηριότητες μη αποκλειστικά εμπορικού χαρακτήρα (και τα οποία επωφελήθηκαν, συνεπώς, από την απαλλαγή από τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας). Πράγματι, τα στοιχεία του κτηματολογίου δεν παρέχουν πληροφορίες σχετικά με τον τύπο της δραστηριότητας που αναπτύσσεται σε ένα ακίνητο ([39]). Επίσης, ούτε άλλες φορολογικές βάσεις δεδομένων επιτρέπουν τον εντοπισμό των ακινήτων που χρησιμοποιήθηκαν από μη εμπορικές οντότητες για την ανάπτυξη θεσμικών δραστηριοτήτων με μη αποκλειστικά εμπορικές μεθόδους.

([39]) Βλ. επίσης εγκύκλιο αριθ. 4/2006 της Υπηρεσίας Χωροταξίας της 16ης Μαΐου 2006.

## 6. **ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ**

(94) Προκειμένου να διαπιστώσει εάν ένα μέτρο συνιστά κρατική ενίσχυση, η Επιτροπή πρέπει να αξιολογήσει εάν το εν λόγω μέτρο πληροί όλες τις προϋποθέσεις που προβλέπει το άρθρο 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης, το οποίο ορίζει: «Ενισχύσεις που χορηγούνται υπό οποιαδήποτε μορφή από τα κράτη ή με κρατικούς πόρους και που νοθεύουν ή απειλούν να νοθεύσουν τον ανταγωνισμό διά της ευνοϊκής μεταχειρίσεως ορισμένων επιχειρήσεων ή ορισμένων κλάδων παραγωγής είναι ασυμβίβαστες με την εσωτερική αγορά, κατά το μέτρο που επηρεάζουν τις μεταξύ κρατών μελών συναλλαγές, εκτός αν οι Συνθήκες ορίζουν άλλως.» Σύμφωνα με την εν λόγω διάταξη, η Επιτροπή θα εξετάσει: i) εάν το μέτρο χρηματοδοτείται από το κράτος ή με κρατικούς πόρους· ii) εάν το μέτρο παρέχει επιλεκτικό πλεονέκτημα· iii) εάν το μέτρο επηρεάζει τις συναλλαγές μεταξύ των κρατών μελών και νοθεύει ή απειλεί να νοθεύσει τον ανταγωνισμό.

(95) Καταρχάς, η Επιτροπή πρέπει να αξιολογήσει εάν τουλάχιστον ορισμένες από τις εν λόγω μη εμπορικές οντότητες είναι στην πραγματικότητα επιχειρήσεις σύμφωνα με τη νομοθεσία της Ένωσης για τον ανταγωνισμό.

### 6.1. **Χαρακτηρισμός μη εμπορικών οντοτήτων ως επιχειρήσεων**

(96) Στην απόφαση περί κινήσεως της διαδικασίας, η Επιτροπή επεσήμανε ότι οι μη εμπορικές οντότητες που επωφελήθηκαν από τα εν λόγω μέτρα ανέπτυσσαν, τουλάχιστον εν μέρει, οικονομικές δραστηριότητες και, συνεπώς, χαρακτηρίσθηκαν ως επιχειρήσεις στον βαθμό που ανέπτυσσαν τέτοιου είδους δραστηριότητες.

(97) Οι ιταλικές αρχές και οι 78 τρίτοι ενδιαφερόμενοι θεωρούν ότι οι ειδικές δραστηριότητες που αναπτύσσονται από μη εμπορικές οντότητες δεν μπορούν να θεωρηθούν οικονομικές δραστηριότητες, υποστηρίζοντας ειδικότερα ότι, στο πλαίσιο της νομοθεσίας για τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας, δεν συνιστούν οικονομική δραστηριότητα η περίθαλψη νεαρών μητέρων που αντιμετωπίζουν δυσκολίες ή η διαχείριση, κατά τη θερινή περίοδο, ενός κτιρίου σε ορεινή περιοχή για τις διακοπές των παιδιών μιας ενορίας. Πράγματι, οι δραστηριότητες αυτές –οι οποίες απευθύνονται σε σαφώς καθορισμένες κατηγορίες χρηστών– δεν έχουν χαρακτηριστικά προσφοράς αγαθών και υπηρεσιών που παρέχουν στην αγορά οι μη εμπορικές οντότητες και δεν ανταγωνίζονται τις δραστηριότητες τις οποίες αναπτύσσουν εμπορικές επιχειρήσεις. Οι εν λόγω μη εμπορικές οντότητες, οι οποίες ασκούν δραστηριότητες κοινής ωφελείας, δεν πρέπει, συνεπώς, να θεωρηθούν επιχειρήσεις· καταπίπτει έτσι η προκαταρκτική προϋπόθεση για την εφαρμογή του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης. Επίσης, σύμφωνα με τις ιταλικές αρχές και ορισμένους εκ των 78 τρίτων ενδιαφερόμενων, σε πολλές περιπτώσεις δεν υπάρχει μια πραγματική και ουσιαστική αγορά για παρόμοιες δραστηριότητες. Όλες σχεδόν οι εν λόγω δραστηριότητες παρουσιάζουν επίσης ειδικά χαρακτηριστικά που μπορούν να συνοψισθούν ως εξής:

α) παρέχονται δωρεάν ή με μειωμένο αντίτιμο·

β) παρέχονται με έναν προσανατολισμό αλληλεγγύης και κοινωνικής ωφέλειας που δεν έχει σχέση με το πεδίο δράσης των εμπορικών επιχειρήσεων·

γ) έχουν μειωμένη φοροδοτική ικανότητα σε σχέση με τις εμπορικές επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται με λογικές αγοράς·

δ) παράγουν ελλείμματα ή μειωμένα εισοδήματα· όλα τα κέρδη πρέπει να επανεπενδύονται σύμφωνα με τους σκοπούς της οντότητας.

(98) Λαμβάνοντας υπόψη τα προαναφερθέντα χαρακτηριστικά και τους ειδικούς σκοπούς των υπό εξέταση μη εμπορικών οντοτήτων, δεν είναι δυνατόν οι οντότητες αυτές να θεωρηθούν επιχειρήσεις.

(99) Η Επιτροπή επισημαίνει ότι, σύμφωνα με την πάγια νομολογία, η έννοια της επιχειρήσεως καλύπτει κάθε φορέα ο οποίος ασκεί οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από το νομικό καθεστώς που τον διέπει και τον τρόπο της χρηματοδοτήσεώς του ([40]). Η ταξινόμηση μιας συγκεκριμένης οντότητας ως επιχείρησης εξαρτάται, συνεπώς, αποκλειστικά από τη φύση των δραστηριοτήτων της. Η γενική αυτή αρχή έχει ως αποτέλεσμα τρεις σημαντικές επιπτώσεις, οι οποίες περιγράφονται στη συνέχεια.

(100) Πρώτον, το καθεστώς που προσδίδει σε μια συγκεκριμένη οντότητα ένας ειδικός εθνικός νόμος δεν ασκεί καμία επιρροή. Αυτό σημαίνει ότι η νομική και οργανωτική μορφή είναι άνευ σημασίας. Συνεπώς, ακόμη και μια οντότητα η οποία βάσει της εθνικής νομοθεσίας χαρακτηρίζεται ως σύλλογος ή αθλητική ένωση μπορεί να θεωρηθεί επιχείρηση κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης. Το μόνο σημαντικό κριτήριο εν προκειμένω είναι εάν η συγκεκριμένη οντότητα αναπτύσσει ή όχι οικονομική δραστηριότητα.

(101) Δεύτερον, η εφαρμογή της νομοθεσίας για τις κρατικές ενισχύσεις δεν εξαρτάται από το εάν μια οντότητα έχει συσταθεί με κερδοσκοπικό σκοπό, καθώς ακόμη και μια μη κερδοσκοπική οντότητα μπορεί να προσφέρει αγαθά και υπηρεσίες στην αγορά ([41]).

([40]) Βλ., μεταξύ άλλων, υπόθεση C-41/90, Höfner (Συλλογή 1991, σ. I-1979, σκέψη 21)· υπόθεση C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze, (Συλλογή 2006, σ. I-289, σκέψη 107 και επόμενες).

([41]) Συνεκδικασθείσες υποθέσεις από 209/78 έως 215/78 και 218/78, Van Landewyck (Συλλογή 1980, σ. 3125, σκέψη 21)· υπόθεση C-244/94, FFSA και λοιποί (Συλλογή 1995, σ. I-4013)· υπόθεση C-49/07, MOTOE (Συλλογή 2008, σ. I-4863, σκέψεις 27 και 28).

(102) Τρίτον, ο χαρακτηρισμός μιας οντότητας ως επιχείρησης συνδέεται πάντα με μια συγκεκριμένη δραστηριότητα. Μια οντότητα που αναπτύσσει δραστηριότητες τόσο οικονομικής όσο και μη οικονομικής φύσεως πρέπει να θεωρείται επιχείρηση μόνο σε σχέση με τον πρώτο τύπο δραστηριοτήτων.

(103) Ως οικονομική δραστηριότητα νοείται κάθε δραστηριότητα που προβλέπει την προσφορά αγαθών και υπηρεσιών στην αγορά. Εν προκειμένω, η Επιτροπή επισημαίνει ότι τα χαρακτηριστικά και τα στοιχεία που παρατίθενται στο σημείο (96), και που αναφέρθηκαν από την Ιταλία και τους λοιπούς 78 τρίτους ενδιαφερόμενους, τα οποία, ωστόσο, όπως παραδέχονται οι ίδιοι, δεν ισχύουν σε όλες τις περιπτώσεις, δεν αρκούν από μόνα τους για να αποκλείσουν την οικονομική φύση των συγκεκριμένων δραστηριοτήτων.

(104) Όπως αναφέρθηκε ήδη, σύμφωνα με το άρθρο 7 εδάφιο 2α του νομοθετικού διατάγματος αριθ. 203/2005, το οποίο τροποποιήθηκε από το νομοθετικό διάταγμα αριθ. 223/2006 (καταργηθέν πλέον), οι δραστηριότητες που απαριθμούνται στο άρθρο 7 εδάφιο πρώτο στοιχείο θ) του νόμου για τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας μπορούσαν να έχουν εμπορικό χαρακτήρα, υπό τον όρο να μην έχουν αποκλειστικά εμπορικό χαρακτήρα. Η εγκύκλιος της 29ης Ιανουαρίου 2009 είχε καθορίσει μια σειρά κριτηρίων για καθεμία από τις δραστηριότητες που απαριθμούνταν στο άρθρο 7 εδάφιο πρώτο στοιχείο θ), για να καθοριστεί πότε καθεμία από τις δραστηριότητες αυτές έπρεπε να θεωρείται μη αποκλειστικά εμπορικού χαρακτήρα. Εάν πληρούνταν οι προϋποθέσεις που προέβλεπε η εγκύκλιος, οι μη εμπορικές οντότητες απαλλάσσονταν από τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας, ακόμη και όταν οι δραστηριότητες τις οποίες ανέπτυσσαν παρουσίαζαν στοιχεία οικονομικού χαρακτήρα. Στην πραγματικότητα, όπως αναφέρεται ήδη στην απόφαση περί κινήσεως της διαδικασίας, για τον τομέα των υγειονομικών δραστηριοτήτων η ουσιαστική απαίτηση ήταν οι μη εμπορικές οντότητες να είχαν συνάψει συμφωνία ή σύμβαση με τις δημόσιες αρχές. Είναι προφανές ότι αυτή η προϋπόθεση δεν αρκεί από μόνη της για να αποκλειστεί ο οικονομικός χαρακτήρας των εν λόγω δραστηριοτήτων. Κατά τον ίδιο τρόπο, όσον αφορά τις εκπαιδευτικές δραστηριότητες, η σχολή έπρεπε να πληροί τα πρότυπα διδασκαλίας, να δέχεται μαθητές με αναπηρία, να εφαρμόζει τη συλλογική σύμβαση και να διασφαλίζει την απουσία διακρίσεων στη φάση επιλογής των μαθητών· επίσης, τα ενδεχόμενα πλεονάσματα διαχείρισης έπρεπε να επανεπενδύονται στην εκπαιδευτική δραστηριότητα. Ούτε αυτές οι προϋποθέσεις αποκλείουν τον οικονομικό χαρακτήρα των εκπαιδευτικών δραστηριοτήτων που ασκούνται με τις προαναφερθείσες μεθόδους. Όσον αφορά τις κινηματογραφικές αίθουσες, έπρεπε να προβάλλουν ταινίες πολιτιστικού ενδιαφέροντος, ταινίες στις οποίες είχε χορηγηθεί πιστοποιητικό ποιότητας ή ταινίες για παιδιά. Σε σχέση με τις δραστηριότητες στέγασης, η προϋπόθεση ήταν να μην απευθύνονται σε αδιαφοροποίητο κοινό, αλλά σε προκαθορισμένες κατηγορίες, ενώ η υπηρεσία δεν έπρεπε να παρέχεται καθ' όλη τη διάρκεια του ημερολογιακού έτους. Ο πάροχος των υπηρεσιών υποχρεούτο επίσης να εφαρμόζει μειωμένες τιμές σε σχέση με τις τιμές της αγοράς και η μονάδα δεν έπρεπε να λειτουργεί σαν κανονικό ξενοδοχείο. Και στην περίπτωση αυτή, επίσης, οι προαναφερθείσες προϋποθέσεις δεν αποκλείουν τον οικονομικό χαρακτήρα των συγκεκριμένων δραστηριοτήτων.

(105) Η Επιτροπή επισημαίνει επίσης ότι ακόμη και εάν, στην πλειονότητα των περιπτώσεων, οι εν λόγω δραστηριότητες παρέχονται για κοινωφελείς σκοπούς, το στοιχείο αυτό δεν αρκεί από μόνο του για να αποκλειστεί ο οικονομικός χαρακτήρας. Πράγματι, σε κάθε περίπτωση, ακόμη και όταν μια δραστηριότητα έχει κοινωνικούς σκοπούς, αυτοί δεν αρκούν από μόνοι τους για να αποκλειστεί ο χαρακτηρισμός της ως οικονομικής δραστηριότητας. Επίσης, μολονότι οι μη εμπορικές οντότητες έχουν μειωμένη φοροδοτική ικανότητα, αυτό δεν συνεπάγεται την απουσία οικονομικής δραστηριότητας και δεν έχει σημασία σε ό,τι αφορά τον φόρο ακίνητης περιουσίας που βασίζεται στην ιδιοκτησία των ακινήτων, καθώς δεν λαμβάνονται υπόψη άλλα στοιχεία φοροδοτικής ικανότητας.

(106) Με βάση τα ανωτέρω, λαμβάνοντας υπόψη ότι ο ίδιος νόμος του 2005 επέτρεπε την απαλλαγή από τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας και για δραστηριότητες οικονομικού χαρακτήρα, και δεδομένου ότι τα κριτήρια που ορίζονται στην εγκύκλιο, όπως και τα στοιχεία που επισημάνθηκαν από την Ιταλία, δεν αρκούν από μόνα τους για να αποκλείσουν τον οικονομικό χαρακτήρα των ασκούμενων δραστηριοτήτων, η Επιτροπή θεωρεί ότι οι εν λόγω μη εμπορικές οντότητες πρέπει να χαρακτηρισθούν ως επιχειρήσεις όσον αφορά τις προαναφερθείσες δραστηριότητες. Το ίδιο ισχύει και για τις μη εμπορικές οντότητες που αναφέρονται στο άρθρο 149 εδάφιο τέταρτο, του Κωδικοποιημένου κειμένου για τους φόρους εισοδήματος, οι οποίες έχουν πράγματι άδεια άσκησης οικονομικών δραστηριοτήτων, συμπέρασμα το οποίο δεν αμφισβητείται από τις ιταλικές αρχές.

(107) Σε κάθε περίπτωση, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου ([42]), προκειμένου να χαρακτηρίσει ένα καθεστώς ως κρατική ενίσχυση, η Επιτροπή δεν θεωρεί αναγκαίο να αποδείξει ότι όλα τα μεμονωμένα μέτρα στο πλαίσιο του καθεστώτος συνιστούν κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης. Για τον σκοπό αυτόν, προκειμένου να διαπιστωθεί ότι ένα καθεστώς παρουσιάζει στοιχεία ενίσχυσης κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης, αρκεί στο πλαίσιο της εφαρμογής του να υφίστανται καταστάσεις που συνιστούν ενίσχυση. Τηρουμένων των αναλογιών, στο πλαίσιο της παρούσας απόφασης δεν είναι, συνεπώς, αναγκαίο να ληφθεί υπόψη ο χαρακτήρας όλων των επιμέρους δραστηριοτήτων που απαριθμούνται στο άρθρο 7 εδάφιο πρώτο στοιχείο θ) του νομοθετικού διατάγματος αριθ. 504/92. Όπως επισημαίνεται ήδη στο σημείο (103), η Επιτροπή έχει πράγματι διαπιστώσει ότι ορισμένες από τις επιμέρους εφαρμογές του επίμαχου καθεστώτος ενίσχυσης αφορούν επιχειρήσεις.

(108) Με βάση τα στοιχεία αυτά, η Επιτροπή συμπεραίνει ότι δεν υπάρχει λόγος αναθεώρησης της θέσης που διατυπώθηκε στην απόφαση περί κινήσεως της διαδικασίας: το υπό εξέταση καθεστώς περιλαμβάνει και οικονομικές δραστηριότητες. Βάσει των ειδικών χαρακτηριστικών ορισμένων τουλάχιστον εκ των εν λόγω δραστηριοτήτων, η Επιτροπή είναι σε θέση να τις χαρακτηρίσει ως οικονομικές δραστηριότητες. Ως εκ τούτου, εφόσον οι δικαιούχοι των εν λόγω μέτρων μπορούν να ασκούν οικονομικές δραστηριότητες, μπορούν να χαρακτηρισθούν ως επιχειρήσεις, στον βαθμό που αναπτύσσουν τέτοιες δραστηριότητες.

([42]) Βλ. υποθέσεις από C-471/09 P έως C-473/09 P, Diputación Foral de Álava και λοιποί κατά Επιτροπής (δεν έχει δημοσιευθεί ακόμη στη Συλλογή Νομολογίας, σκέψη 98)· βλ. επίσης συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-71/09 P, C-73/09 P και C-76/09 P, Επιτροπή «Venezia vuole vivere» κατά Επιτροπής (δεν έχει δημοσιευθεί ακόμη στη Συλλογή Νομολογίας, σκέψη 130 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

### 6.2. **Η απαλλαγή από τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας (ICI)**

(109) Στην παρούσα ενότητα η Επιτροπή θα αναλύσει εάν η απαλλαγή από τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας που χορηγήθηκε στις μη εμπορικές οντότητες, σύμφωνα με το άρθρο 7 εδάφιο πρώτο στοιχείο θ) του νομοθετικού διατάγματος αριθ. 504/92, όπως ίσχυε πριν τις τροποποιήσεις από το νομοθετικό διάταγμα αριθ. 1/2012, χρηματοδοτήθηκε από το κράτος ή με κρατικούς πόρους· εάν παρείχε επιλεκτικό πλεονέκτημα και εάν ήταν δικαιολογημένη με βάση τη λογική που διέπει το ιταλικό φορολογικό σύστημα· εάν επηρέασε τις συναλλαγές μεταξύ των κρατών μελών και στρέβλωσε ή απείλησε να στρεβλώσει τον ανταγωνισμό.

#### 6.2.1. *Κρατικοί πόροι*

(110) Το μέτρο προϋπέθετε τη χρήση κρατικών πόρων και είχε ως συνέπεια την παραίτηση από φορολογικά έσοδα κατά το ποσόν που αντιστοιχεί στη μείωση του φόρου.

(111) Η απώλεια φορολογικών εσόδων ισοδυναμεί στην πράξη με την κατανάλωση κρατικών πόρων υπό μορφή φορολογικών δαπανών. Επιτρέποντας σε οντότητες, οι οποίες θα μπορούσαν να χαρακτηρισθούν ως επιχειρήσεις, να μειώσουν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις μέσω απαλλαγών, οι ιταλικές αρχές παραιτήθηκαν από έσοδα τα οποία θα εισέπρατταν χωρίς την εν λόγω απαλλαγή.

(112) Για τους λόγους αυτούς, η Επιτροπή θεωρεί ότι το υπό εξέταση μέτρο αποτελεί αιτία απώλειας κρατικών πόρων στον βαθμό κατά τον οποίο παρείχε φορολογική απαλλαγή.

#### 6.2.2. *Πλεονέκτημα*

(113) Σύμφωνα με τη νομολογία, η έννοια της ενίσχυσης δεν καλύπτει μόνον θετικές παροχές, αλλά και παρεμβάσεις οι οποίες υπό διάφορες μορφές ελαφρύνουν τις επιβαρύνσεις που κανονικώς βαρύνουν τον προϋπολογισμό μιας επιχειρήσεως ([43]).

(114) Μειώνοντας τις επιβαρύνσεις που συνήθως περιλαμβάνονται στο λειτουργικό κόστος των επιχειρήσεων με ιδιόκτητα ακίνητα στην Ιταλία, η απαλλαγή από τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας παρείχε στις εν λόγω οντότητες οικονομικό πλεονέκτημα σε σχέση με άλλες επιχειρήσεις που δεν μπόρεσαν να επωφεληθούν από αυτές τις φορολογικές απαλλαγές.

([43]) Υπόθεση C-143/99, Adria-Wien Pipeline, (Συλλογή 2001, σ. I-8365, σκέψη 38).

6.2.3. *Επιλεκτικότητα*

(115) Για να συνιστά κρατική ενίσχυση, ένα μέτρο πρέπει να είναι επιλεκτικό ([44]), υπό την έννοια ότι πρέπει να μεταχειρίζεται ευνοϊκώς συγκεκριμένες επιχειρήσεις ή την παραγωγή συγκεκριμένων αγαθών. Σύμφωνα με την πάγια νομολογία ([45]), ο χαρακτηρισμός ενός εθνικού φορολογικού μέτρου ως «επιλεκτικού» προϋποθέτει συνήθως, αρχικά, τον προσδιορισμό και την εξέταση του συνήθους ή «κανονικού» φορολογικού καθεστώτος που εφαρμόζεται στο οικείο κράτος μέλος. Κατά δεύτερο λόγο, θα πρέπει να διαπιστωθεί σε σχέση με αυτό το φορολογικό καθεστώς εάν τα παρεχόμενα πλεονεκτήματα από το εν λόγω μέτρο μπορούν να είναι επιλεκτικά. Για τον σκοπό αυτόν, πρέπει να αποδειχθεί εάν η διάταξη παρεκκλίνει από το σύνηθες καθεστώς στον βαθμό κατά τον οποίο δημιουργεί διαφοροποιήσεις μεταξύ οικονομικών φορέων οι οποίοι, όσον αφορά τον σκοπό που επιδιώκει το καθεστώς, βρίσκονται σε ανάλογη πραγματική και νομική κατάσταση. Τρίτον, εάν η παρέκκλιση υφίσταται, θα πρέπει να εξετασθεί εάν προκύπτει από τη «φύση ή τη γενική οικονομία» του φορολογικού συστήματος στο οποίο εντάσσεται και εάν μπορεί, συνεπώς, να δικαιολογηθεί από τη φύση ή από τη «φύση ή τη γενική οικονομία» του εν λόγω συστήματος. Στο πλαίσιο αυτό, το κράτος μέλος οφείλει να αποδείξει ότι η διαφοροποιημένη φορολογική μεταχείριση απορρέει ευθέως από τις θεμελιώδεις και κατευθυντήριες αρχές του φορολογικού του συστήματος ([46]).

α) Σύστημα αναφοράς

(116) Ο δημοτικός φόρος ακίνητης περιουσίας ήταν ένας αυτόνομος φόρος, ο οποίος καταβάλλεται ετησίως στους δήμους. Στην απόφαση κίνησης της διαδικασίας, η Επιτροπή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι το σύστημα αναφοράς για την αξιολόγηση της απαλλαγής από τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας έπρεπε να είναι ο ίδιος ο δημοτικός φόρος ακίνητης περιουσίας. Το συμπέρασμα αυτό δεν αντικρούστηκε ούτε από την Ιταλία ούτε από τους άλλους ενδιαφερόμενους που παρενέβησαν.

(117) Η Επιτροπή συμπεραίνει, συνεπώς, ότι δεν υπάρχει λόγος αναθεώρησης της θέσης που διατυπώθηκε στην απόφαση κίνησης της διαδικασίας: στη συγκεκριμένη περίπτωση, το σύστημα αναφοράς είναι ο ίδιος ο δημοτικός φόρος ακίνητης περιουσίας.

β) Παρέκκλιση από το σύστημα αναφοράς

(118) Σύμφωνα με τον νόμο για τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας, υποκείμενοι στον φόρο ([47]) ήταν όλα τα νομικά πρόσωπα με ιδιόκτητα ακίνητα, ανεξαρτήτως της χρήσης του ακινήτου. Το άρθρο 7 όριζε ποιες κατηγορίες ακινήτων απαλλάσσονταν από τον φόρο.

(119) Η Επιτροπή επισημαίνει ότι το άρθρο 7 εδάφιο πρώτο στοιχείο θ) του νομοθετικού διατάγματος αριθ. 504/92 συνιστούσε παρέκκλιση από το σύστημα αναφοράς, σύμφωνα με το οποίο κάθε πρόσωπο με ιδιόκτητο ακίνητο υποχρεούτο να καταβάλλει τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας ανεξαρτήτως της χρήσης του ακινήτου. Όπως προαναφέρθηκε, οι εν λόγω μη εμπορικές οντότητες μπορούσαν να αναπτύσσουν δραστηριότητα εμπορικού χαρακτήρα, όπως οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση που ασκούσε ανάλογες οικονομικές δραστηριότητες. Σε σχέση με τις επιχειρήσεις που υπόκεινται στην καταβολή του δημοτικού φόρου ακίνητης περιουσίας, οι μη εμπορικές οντότητες βρίσκονταν, κατά συνέπεια, σε ανάλογη πραγματική και νομική κατάσταση, όσον αφορά τον σκοπό που επιδιώκει το φορολογικό καθεστώς του δημοτικού φόρου ακίνητης περιουσίας, ήτοι τη φορολόγηση της ιδιοκτησίας ακινήτων εκ μέρους των δήμων.

(120) Επί παραδείγματι, σύμφωνα με τους όρους που προβλέπει η εγκύκλιος, δικαιούντο απαλλαγή από τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας οι κινηματογραφικές αίθουσες τις οποίες διαχειρίζονταν μη εμπορικές οντότητες με μη αποκλειστικά εμπορικές μεθόδους. Οι εν λόγω υπηρεσίες, εάν παρέχονται στην αγορά με οργανωμένη μορφή και με την καταβολή αντιτίμου, συνιστούν, ωστόσο, οικονομική δραστηριότητα. Είναι αναμφίβολο ότι στις περιπτώσεις κατά τις οποίες τις δραστηριότητες που ορίζει το άρθρο 7 εδάφιο πρώτο στοιχείο θ), τις ανέπτυσσαν μη εμπορικές οντότητες, οι οντότητες αυτές επωφελήθηκαν από την απαλλαγή από τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας για το ακίνητο στο οποίο ασκούσαν αυτές τις δραστηριότητες, αρκεί να πληρούσαν τις ελάχιστες προϋποθέσεις της εγκυκλίου. Οι εμπορικές οντότητες δεν επωφελήθηκαν από την ίδια φορολογική απαλλαγή, ακόμη και όταν ανέπτυσσαν τις ίδιες δραστηριότητες και πληρούσαν τις προϋποθέσεις που προέβλεπε η εγκύκλιος σχετικά με το είδος των ταινιών.

(121) Η Επιτροπή συμπεραίνει, συνεπώς, ότι η απαλλαγή από τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας σύμφωνα με το άρθρο 7 εδάφιο πρώτο στοιχείο θ), όπως ίσχυε πριν τις τροποποιήσεις από το νομοθετικό διάταγμα αριθ. 1/2012, συνιστούσε παρέκκλιση από το σύστημα αναφοράς και είχε χαρακτήρα επιλεκτικού μέτρου κατά την έννοια της νομολογίας.

γ) Αιτιολόγηση με βάση τη «φύση και τη γενική οικονομία» του φορολογικού συστήματος

(122) Επειδή η Επιτροπή θεωρεί ότι η υπό εξέταση φορολογική απαλλαγή είναι επιλεκτική, θα πρέπει να αποφασίσει, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εάν η εν λόγω απαλλαγή δικαιολογείται από τη φύση και τη γενική οικονομία του συστήματος στο οποίο εντάσσεται. Ένα μέτρο που συνιστά παρέκκλιση από την εφαρμογή του γενικού φορολογικού συστήματος, μπορεί να δικαιολογηθεί από τη φύση και από τη γενική οικονομία του φορολογικού συστήματος, εάν το οικείο κράτος μέλος είναι σε θέση να αποδείξει ότι το εν λόγω μέτρο απορρέει ευθέως από τις θεμελιώδεις ή κατευθυντήριες αρχές του φορολογικού του συστήματος.

([44]) Βλ. υπόθεση C-66/02, Ιταλία κατά Επιτροπής (Συλλογή 2005, σ. I-10901, σκέψη 94).

([45]) Βλ., π.χ., υπόθεση C-88/03, Πορτογαλία κατά Επιτροπής (Συλλογή 2006, σ. I-7115, σκέψη 56) και συνεκδικασθείσες υποθέσεις από C-78/08 έως C-80/08, Paint Graphos (δεν έχει δημοσιευθεί ακόμη στη Συλλογή Νομολογίας, σκέψη 49).

([46]) Υπόθεση C-143/99, Adria-Wien Pipeline GmbH και Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, (Συλλογή 2001, σ. I-8365, σκέψη 42).

([47]) Βλ. άρθρα 1 και 3 του νομοθετικού διατάγματος 504/92.

(123) Οι ιταλικές αρχές, με την υποστήριξη των 78 τρίτων ενδιαφερόμενων, θεωρούν ότι η απαλλαγή από τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας συνιστά την εφαρμογή των θεμελιωδών αρχών του ιταλικού φορολογικού συστήματος. Κατά την άποψή τους, η διαφοροποιημένη μεταχείριση των δραστηριοτήτων που έχουν υψηλή κοινωνική αξία και παρέχονται με προσανατολισμό κοινωνικού ενδιαφέροντος εντάσσεται στη λογική του φορολογικού συστήματος. Οι εν λόγω δραστηριότητες υποστηρίζεται ότι βασίζονται στην αρχή της αλληλεγγύης, η οποία αποτελεί θεμελιώδη αρχή της εθνικής νομοθεσίας και της Ένωσης. Επίσης, θεωρείται ότι οι εμπλεκόμενες μη εμπορικές οντότητες μοιράζονται συγκεκριμένα καθήκοντα κοινωνικής σημασίας με το κράτος. Η λογική της απαλλαγής από τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας βασίζεται στα άρθρα 2 και 3 του ιταλικού Συντάγματος, τα οποία απαιτούν την εκπλήρωση των υποχρεώσεων πολιτικής, οικονομικής και κοινωνικής αλληλεγγύης έναντι των πολιτών, καθώς και στο άρθρο 38 του Συντάγματος, το οποίο θεσπίζει το δικαίωμα σε κοινωνική πρόνοια για τους πολίτες που δεν διαθέτουν τα αναγκαία μέσα για τη διαβίωσή τους.

(124) Για το ζήτημα αυτό, η Επιτροπή θεωρεί ότι οι ιταλικές αρχές δεν απέδειξαν ότι το εν λόγω μέτρο απορρέει ευθέως από τις θεμελιώδεις ή κατευθυντήριες αρχές του φορολογικού τους συστήματος. Πράγματι, τα άρθρα του ιταλικού Συντάγματος στα οποία παραπέμπει η Ιταλία, δεν αναφέρονται σε καμία θεμελιώδη αρχή του ιταλικού φορολογικού συστήματος, αλλά μόνο στις γενικές αρχές της κοινωνικής αλληλεγγύης.

(125) Δεύτερον, η Επιτροπή επισημαίνει ότι ο επιδιωκόμενος στόχος από τα κρατικά μέτρα δεν αρκεί για να αποκλειστεί ο χαρακτηρισμός αυτών των μέτρων ως «ενίσχυσης» κατά την έννοια του άρθρου 107 της Συνθήκης ([48]). Επίσης, το Δικαστήριο έχει δηλώσει επανειλημμένα ότι το άρθρο 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης δεν κάνει διάκριση μεταξύ των αιτιών ή των στόχων των κρατικών παρεμβάσεων, αλλά τους ορίζει σε συνάρτηση με τα αποτελέσματά τους ([49]). Με βάση τα ανωτέρω, η Επιτροπή επισημαίνει επίσης ότι ούτε ο κοινωνικός σκοπός ούτε η άσκηση δραστηριότητας κοινωνικού ενδιαφέροντος αρκούν για να αποκλείσουν τον χαρακτηρισμό του υπό εξέταση μέτρου ως κρατικής ενίσχυσης.

(126) Τρίτον, η Επιτροπή επισημαίνει επίσης ότι, όπως προαναφέρθηκε, ένα μέτρο που συνιστά παρέκκλιση από την εφαρμογή του συνήθους φορολογικού καθεστώτος μπορεί να δικαιολογηθεί από τη φύση ή από τη γενική οικονομία του φορολογικού συστήματος (αναφοράς), εν προκειμένω, του δημοτικού φόρου ακίνητης περιουσίας. Στο πλαίσιο αυτό, όπως διευκρινίζεται και στο σημείο 26 της ανακοίνωσης της Επιτροπής σχετικά με την εφαρμογή των κανόνων για τις κρατικές ενισχύσεις στα μέτρα που σχετίζονται με την άμεση φορολογία των επιχειρήσεων ([50]), πρέπει να γίνεται διάκριση μεταξύ των στόχων, αφενός, που επιδιώκει ένα συγκεκριμένο φορολογικό καθεστώς, οι οποίοι όμως είναι εξωγενείς σε σχέση με το καθεστώς αυτό –όπως ιδίως οι κοινωνικοί ή περιφερειακοί στόχοι– και, αφετέρου, των στόχων που είναι εγγενείς στο ίδιο το φορολογικό σύστημα. Συνεπώς, οι φορολογικές απαλλαγές που απορρέουν από εξωγενείς στόχους σε σχέση με το φορολογικό καθεστώς αναφοράς, δεν μπορούν να παρακάμψουν τα όσα προβλέπονται στο άρθρο 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης ([51]). Ο λόγος ύπαρξης του υπό εξέταση φορολογικού συστήματος είναι η είσπραξη των εσόδων που προορίζονται για τη χρηματοδότηση των κρατικών δαπανών ([52]) με την επιβολή φόρων στην ιδιοκτησία ακινήτων. Η Επιτροπή θεωρεί, συνεπώς, ότι οι κοινωνικοί στόχοι τους οποίους επεδίωκαν οι οντότητες που εντάσσονταν στο πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής από τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας είναι εξωγενείς ως προς τη λογική του φορολογικού συστήματος για τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας και δεν μπορούν, κατά συνέπεια, να χρησιμοποιηθούν για να δικαιολογηθεί εκ πρώτης όψεως η επιλεκτικότητα του μέτρου.

(127) Τέταρτον, σύμφωνα με τη νομολογία ([53]), για να κριθεί εάν ένα μέτρο μπορεί να δικαιολογηθεί από τη φύση ή από τη γενική οικονομία του συστήματος στο οποίο εντάσσεται, πρέπει να διαπιστωθεί εάν το μέτρο είναι αναπόσπαστο τμήμα των βασικών αρχών του φορολογικού συστήματος που εφαρμόζεται στο οικείο κράτος μέλος, αλλά και εάν συνάδει με τις αρχές της συνοχής και της αναλογικότητας. Ωστόσο, δεδομένου ότι το εν λόγω μέτρο δεν απορρέει ευθέως από τις κατευθυντήριες αρχές του φορολογικού συστήματος αναφοράς, η Επιτροπή θεωρεί περιττό να αναλύσει το σύστημα ελέγχων που εφήρμοσε η Ιταλία για να διασφαλίσει την τήρηση των όρων απαλλαγής από τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας για τις μη εμπορικές οντότητες, όπως περιγράφεται από τις ιταλικές αρχές. Σε κάθε περίπτωση, η διαφοροποιημένη φορολογική μεταχείριση των μη εμπορικών οντοτήτων, την οποία επιφέρει το υπό εξέταση μέτρο, δεν είναι ούτε αναγκαία ούτε αναλογική σε σχέση με τη λογική του φορολογικού συστήματος.

(128) Λαμβάνοντας υπόψη τα σημεία από 0 έως (125), η Επιτροπή καταλήγει στο συμπέρασμα ότι ο επιλεκτικός χαρακτήρας του εν λόγω φορολογικού μέτρου δεν δικαιολογείται από τη λογική του φορολογικού συστήματος. Συνάγεται, συνεπώς, ότι το αμφισβητούμενο μέτρο παρέχει επιλεκτικό πλεονέκτημα στις μη εμπορικές οντότητες που αναπτύσσουν συγκεκριμένες δραστηριότητες.

([48]) Συνεκδικασθείσες υποθέσεις από C-78/08 έως C-80/08, Paint Graphos, σκέψη 67· βλ. επίσης υπόθεση C-487/06, British Aggregates κατά Επιτροπής (Συλλογή 2008, σ. I-10505, σκέψη 84) και εκεί παρατιθέμενη νομολογία.

([49]) Υπόθεση C-487/06, British Aggregates κατά Επιτροπής (Συλλογή 2008, σ. I-10505, σκέψη 85).

([50]) ΕΕ C 384 της 10.12.1998, σ. 3.

([51]) Συνεκδικασθείσες υποθέσεις από C-78/08 έως C-80/08, Paint Graphos, σκέψη 70.

([52]) Βλ. σκέψη 26 της ανακοίνωσης της Επιτροπής σχετικά με την εφαρμογή των κανόνων για τις κρατικές ενισχύσεις στα μέτρα που σχετίζονται με την άμεση φορολογία των επιχειρήσεων.

([53]) Συνεκδικασθείσες υποθέσεις από C-78/08 έως C-80/08, Paint Graphos, σκέψη 73 και επόμενες.

6.2.4. *Επιπτώσεις στις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών και στρέβλωση του ανταγωνισμού*

(129) Το άρθρο 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης απαγορεύει τις ενισχύσεις που επηρεάζουν τις μεταξύ των κρατών μελών συναλλαγές και νοθεύουν ή απειλούν να νοθεύσουν τον ανταγωνισμό. Σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου ([54]), για τον χαρακτηρισμό ενός εθνικού μέτρου ως κρατικής ενίσχυσης απαιτείται να εξεταστεί μόνον αν οι ενισχύσεις δύνανται να επηρεάσουν το εμπόριο μεταξύ των κρατών μελών και να νοθεύσουν τον ανταγωνισμό και όχι αν οι ενισχύσεις αυτές έχουν πραγματικές επιπτώσεις στο ενδοκοινοτικό εμπόριο και στρεβλώνουν όντως τον ανταγωνισμό. Είναι επίσης σκόπιμο να επισημανθεί, όπως εξηγείται και στο σημείο (105), ότι, για να εξαχθεί ένα συμπέρασμα σχετικά με τον χαρακτηρισμό ενός καθεστώτος ως κρατικής ενίσχυσης, δεν είναι αναγκαίο να αποδειχθεί ότι όλα τα μεμονωμένα μέτρα στο πλαίσιο του καθεστώτος συνιστούν κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης. Για τον σκοπό αυτόν, για να διαπιστωθεί ότι ένα καθεστώς παρουσιάζει στοιχεία ενίσχυσης κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης, αρκεί στο πλαίσιο της εφαρμογής του να υφίστανται καταστάσεις που συνιστούν ενίσχυση.

(130) Όσον αφορά ειδικότερα την προϋπόθεση του επηρεασμού του εμπορίου μεταξύ κρατών μελών, όπως προκύπτει από τη νομολογία, η χορήγηση ενισχύσεως από κράτος μέλος, υπό μορφή φορολογικής ελαφρύνσεως, σε ορισμένους υπόχρεους πρέπει να λογίζεται ως δυνάμενη να θίξει το συγκεκριμένο εμπόριο και, συνακόλουθα, ως πληρούσα την εν λόγω προϋπόθεση εφόσον οι συγκεκριμένοι υπόχρεοι ασκούν οικονομική δραστηριότητα αποτελούσα αντικείμενο του εμπορίου ή δεν μπορεί να αποκλείεται ότι τελούν σε σχέση ανταγωνισμού με επιχειρηματίες εγκατεστημένους σε άλλα κράτη μέλη ([55]). Επίσης, όταν η χορηγούμενη ενίσχυση από ένα κράτος μέλος ενισχύει τη θέση μιας επιχείρησης σε σχέση με άλλες ανταγωνιστικές επιχειρήσεις στο πλαίσιο των εσωτερικών συναλλαγών εντός της Ένωσης, πρέπει να θεωρηθεί ότι η ενίσχυση επηρεάζει τις συναλλαγές. Εξάλλου, δεν είναι αναγκαίο η ίδια η δικαιούχος επιχείρηση να συμμετέχει στις εσωτερικές συναλλαγές εντός της Ένωσης. Πράγματι, όταν ένα κράτος μέλος χορηγεί μια ενίσχυση σε μια επιχείρηση, η δραστηριότητα στην εθνική αγορά μπορεί να διατηρηθεί στο ίδιο επίπεδο ή και να αυξηθεί, με συνέπεια να μειώνονται οι δυνατότητες επιχειρήσεων εγκατεστημένων σε άλλα κράτη μέλη να εισχωρήσουν στην αγορά αυτού του κράτους μέλους.

([54]) Υπόθεση C-372/97, Ιταλία κατά Επιτροπής (Συλλογή 2004, σ. I-3679, σκέψη 44)· υπόθεση C-148/04, Unicredito Italiano (Συλλογή 2005, σ. I-11137, σκέψη 54)· υπόθεση C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze, (Συλλογή 2006, σ. I-289, σκέψη 140)· συνεκδικασθείσες υποθέσεις από C-78/08 έως C-80/08, Paint Graphos, σκέψη 78 (δεν έχει δημοσιευθεί ακόμη)· υπόθεση T-303/10, Wam Industriale Spa κατά Επιτροπής, σκέψη 25 και επόμενες (δεν έχει δημοσιευθεί ακόμη).

([55]) Βλ. υπόθεση C-88/03, Πορτογαλία κατά Επιτροπής, σκέψη 91 και υπόθεση C-172/03, Heiser (Συλλογή 2005, σ. I-1627, σκέψη 35)· υπόθεση C-494/06 P, Επιτροπή κατά Wam (Συλλογή 2009, σ. I-3639 σκέψη 51).

(131) Όσον αφορά την προϋπόθεση της στρεβλώσεως του ανταγωνισμού, υπενθυμίζεται ότι οι ενισχύσεις που αποσκοπούν στο να απαλλάξουν μια επιχείρηση από έξοδα που θα έπρεπε κανονικά να επωμιστεί στο πλαίσιο της τρέχουσας διαχείρισής της ή των συνήθων δραστηριοτήτων της, νοθεύουν κατά κανόνα τις συνθήκες του ανταγωνισμού ([56]).

(132) Οι ιταλικές αρχές δεν κατέθεσαν παρατηρήσεις επ' αυτού. Ορισμένοι εκ των 78 τρίτων ενδιαφερόμενων θεωρούν ότι η απαλλαγή από τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας δεν ήταν ικανή να προκαλέσει σημαντικές επιπτώσεις στις συναλλαγές ή σημαντικές στρεβλώσεις στον ανταγωνισμό, λαμβάνοντας υπόψη τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά των δικαιούχων των μέτρων και τις μεθόδους άσκησης των δραστηριοτήτων για τις οποίες χορηγήθηκε η απαλλαγή.

(133) Η Επιτροπή δεν μπορεί να συμφωνήσει με όσα υποστηρίζουν οι τρίτοι ενδιαφερόμενοι, οι οποίοι δηλώνουν ότι η εν λόγω απαλλαγή, η οποία χορηγείται σε μη εμπορικές οντότητες που δραστηριοποιούνται σε τοπικό επίπεδο, δεν έχει επηρεάσει σημαντικά τις συναλλαγές ούτε έχει προκαλέσει σημαντικές στρεβλώσεις στον ανταγωνισμό. Πράγματι, σύμφωνα με την πάγια νομολογία, για να προκληθούν αρνητικές επιπτώσεις στις συναλλαγές αρκεί η δικαιούχος επιχείρηση να δραστηριοποιείται σε αγορά ανοιχτή στον ανταγωνισμό (εισαγωγή ή εξαγωγή αγαθών ή παροχή διασυνοριακών υπηρεσιών) ([57]). Δεν έχει σημασία εάν οι σχετικές αγορές είναι τοπικές, περιφερειακές, εθνικές ή σε επίπεδο Ένωσης. Το κρίσιμο στοιχείο δεν είναι ο προσδιορισμός σε υλικό και γεωγραφικό επίπεδο των σημαντικών αγορών, αλλά οι πιθανές αρνητικές επιπτώσεις στις συναλλαγές στο εσωτερικό της Ένωσης. Το σχετικά χαμηλό ύψος μιας ενισχύσεως ή το σχετικά μέτριο μέγεθος της λαμβάνουσας την ενίσχυση επιχειρήσεως δεν αποκλείουν a priori τη δυνατότητα επηρεασμού των συναλλαγών στο εσωτερικό της Ένωσης ([58]). Το χαμηλό ύψος της ενίσχυσης ή το μέτριο μέγεθος των επιχειρήσεων που λαμβάνουν την ενίσχυση δεν αποκλείουν την παρουσία της ενίσχυσης ([59]).

([56]) Βλ. υπόθεση C-156/98, Γερμανία κατά Επιτροπής (Συλλογή 2000, σ. I-6857, σκέψη 30) και Heiser, σκέψη 55.

([57]) Βλ. υπόθεση T-298/97, Alzetta (Συλλογή 2000, σ. II-2319, σκέψη 93 και επόμενες).

([58]) Βλ. υπόθεση C-142/87, Βέλγιο κατά Επιτροπής (Συλλογή 1990, σ. I-959, σκέψη 43)· συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-278/92, C-279/92 και C-280/92, Ισπανία κατά Επιτροπής (Συλλογή 1994, σ. I-4103, σκέψη 42)· υπόθεση C-280/00, Altmark Trans και Regierungspräsidium Magdeburg (Συλλογή 2003, σ. I-7747, σκέψη 81).

([59]) Υπόθεση T-171/02, Σαρδηνία κατά Επιτροπής (Συλλογή 2005, σ. II-2123, σκέψη 86 και επόμενες)· υπόθεση C-113/00, Ισπανία κατά Επιτροπής (Συλλογή 2002, σ. I-7601, σκέψη 30)· υπόθεση T-288/97, Van den Bergh Foods κατά Επιτροπής (Συλλογή 2001, σ. II-1169, σκέψεις 44 και 46).

(134) Στη συγκεκριμένη περίπτωση, η Επιτροπή επισημαίνει ότι τουλάχιστον ορισμένοι εκ των τομέων που επωφελήθηκαν της απαλλαγής από τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας, όπως οι υπηρεσίες στέγασης και υγείας, ήταν και είναι πράγματι ανοιχτοί στον ανταγωνισμό και στις συναλλαγές στο εσωτερικό της Ένωσης. Όσον αφορά το υπό εξέταση μέτρο, η Επιτροπή θεωρεί ότι πληρούνται οι συνθήκες που ορίζει η νομολογία. Πράγματι, το μέτρο παρέχει πλεονέκτημα ως προς τη χρηματοδότηση των δραστηριοτήτων που αναπτύσσουν οι ενδιαφερόμενες οντότητες, τις οποίες απαλλάσσει από έξοδα που θα έπρεπε κανονικά να επωμιστούν. Κατά συνέπεια, το μέτρο είναι ικανό να νοθεύσει τον ανταγωνισμό.

(135) Η Επιτροπή συμπεραίνει, συνεπώς, ότι το υπό εξέταση μέτρο μπορεί να επηρεάσει τις συναλλαγές μεταξύ των κρατών μελών και να νοθεύσει τον ανταγωνισμό κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης.

6.2.5. *Συμπέρασμα σχετικά με τον χαρακτηρισμό του αμφισβητούμενου μέτρου*

(136) Με βάση τα ανωτέρω, η Επιτροπή καταλήγει στο συμπέρασμα ότι το υπό εξέταση μέτρο πληροί όλες τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στο άρθρο 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης και πρέπει να θεωρηθεί κρατική ενίσχυση.

6.2.6. *Χαρακτηρισμός του μέτρου ως νέας ενίσχυσης*

(137) Στην απόφαση κίνησης της διαδικασίας, η Επιτροπή έκρινε ότι η απαλλαγή από τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας που προέβλεπε το άρθρο 7 εδάφιο πρώτο στοιχείο θ) του νομοθετικού διατάγματος αριθ. 504/92 συνιστούσε νέα ενίσχυση. Ο δημοτικός φόρος ακίνητης περιουσίας, ο οποίος επιβλήθηκε το 1992 ως ετήσιος φόρος που καταβάλλεται στους δήμους, δεν είχε κοινοποιηθεί στην Επιτροπή ούτε είχε εγκριθεί ποτέ από αυτήν. Η εν λόγω απαλλαγή εφαρμοζόταν σε ευρύ φάσμα δραστηριοτήτων ανοιχτών στον ανταγωνισμό κατά τη στιγμή που θεσπίστηκε.

(138) Η Ιταλία υποστηρίζει ότι η προσέγγιση της Επιτροπής στην απόφαση κίνησης της διαδικασίας δεν είναι ορθή, επισημαίνοντας ότι, εάν η απαλλαγή από τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας θεωρηθεί ενίσχυση, η ενίσχυση αυτή πρέπει να χαρακτηριστεί υφιστάμενη ενίσχυση. Πράγματι, ο δημοτικός φόρος ακίνητης περιουσίας θεωρείται ότι αντιπροσωπεύει τη λογική νομοθετική εξέλιξη των φόρων περιουσίας στα ακίνητα, παρουσιάζοντας στενή σχέση τυπικής και ουσιαστικής συνέχειας με τους προηγούμενους φόρους. Η χορήγηση απαλλαγής στα ακίνητα που χρησιμοποιούνται για να αναπτύσσονται ειδικές δραστηριότητες υψηλής κοινωνικής αξίας αποτέλεσε βασικό στοιχείο όλων των φόρων ακίνητης περιουσίας που θεσπίστηκαν από το 1931, ήτοι πολύ πριν από την έναρξη ισχύος της Συνθήκης ΕΟΚ.

(139) Οι ιταλικές αρχές υποστηρίζουν επίσης ότι οι απαντήσεις της Επιτροπής προς τους καταγγέλλοντες σχετικά με την απαλλαγή από τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας, για τις οποίες είχε ενημερωθεί ανεπισήμως η Ιταλία, δημιούργησαν στις μη εμπορικές οντότητες δικαιολογημένη εμπιστοσύνη όσον αφορά το συμβιβάσιμο της εν λόγω απαλλαγής με το δίκαιο της Ένωσης.

(140) Η Ιταλία παρουσίασε μια λεπτομερή περιγραφή των φόρων ακίνητης περιουσίας που ίσχυαν πριν από τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας. Το 1931, με το Κωδικοποιημένο κείμενο για τα δημοσιονομικά της τοπικής αυτοδιοίκησης, η Ιταλία θέσπισε τα τέλη ειδικής και γενικής υπεραξίας. Εν συνεχεία, το 1963, με τον νόμο αριθ. 246 της 5ης Μαρτίου 1963 θεσπίστηκε ο φόρος για την αύξηση της αξίας των οικοδομήσιμων περιοχών. Τέλος, με το προεδρικό διάταγμα αριθ. 643 της 26ης Οκτωβρίου 1972 θεσπίστηκε ο φόρος επί της υπεραξίας των ακινήτων (INVIM). Για τον υπολογισμό των εισφορών ειδικής και γενικής υπεραξίας, έπρεπε να λαμβάνεται υπόψη η αύξηση της αξίας του ακινήτου. Κατά ανάλογο τρόπο, ο φόρος του 1963 επιβλήθηκε στην υπεραξία των οικοδομήσιμων περιοχών. Ωστόσο, η υπεραξία αυτή φορολογείτο κατά τη μεταβίβαση της ιδιοκτησίας με πράξεις μεταξύ ζώντων και, γενικώς, με τη συμπλήρωση κάθε δεκαετίας κατοχής του ακινήτου. Ο φόρος επί της υπεραξίας των ακινήτων που θεσπίστηκε το 1972, αντικατέστησε τόσο τον φόρο του 1931 όσο και εκείνον του 1963. Σύμφωνα με τον νόμο για τη φορολόγηση της υπεραξίας των ακινήτων, υπόχρεοι ήταν ο μεταβιβάζων εξ επαχθούς αιτίας ή ο αγοραστής χωρίς οικονομικό αντίτιμο και, σε κάθε περίπτωση, ο φόρος έπρεπε να καταβάλλεται με τη συμπλήρωση κάθε δεκαετίας κατοχής. Ο φόρος επί της υπεραξίας των ακινήτων καταργήθηκε με τη θέσπιση του δημοτικού φόρου ακίνητης περιουσίας. Σύμφωνα με την Ιταλία, η ανάλυση αυτή αποδεικνύει τη στενή σχέση συνέχειας μεταξύ των διαφόρων μέσων φορολόγησης των ακινήτων που επιβλήθηκαν από 1931 και μετά. Η Ιταλία επισημαίνει επίσης ότι οι διατάξεις σχετικά με τις απαλλαγές από τη φορολογία ακίνητης περιουσίας λάμβαναν ανέκαθεν υπόψη το είδος της δραστηριότητας την οποία ανέπτυσσε η οντότητα που δικαιούτο την απαλλαγή. Το γεγονός ότι οι κατηγορίες των δικαιούχων απαλλαγής αυξήθηκαν με την πάροδο των ετών εξαρτάται απλώς από το γεγονός ότι διευρύνθηκε εν τω μεταξύ ο αριθμός των οντοτήτων που αναπτύσσουν δραστηριότητες κοινωνικής σημασίας.

(141) Η Επιτροπή δεν θεωρεί ότι τα επιχειρήματα των ιταλικών αρχών είναι ορθά. Πρώτον, η Επιτροπή επισημαίνει ότι ο δημοτικός φόρος ακίνητης περιουσίας είναι ένας φόρος συμπληρωματικού τύπου που διαφέρει από τους προηγούμενους φόρους ακίνητης περιουσίας τους οποίους αντικατέστησε. Σε κάθε περίπτωση, υπάρχει πλήθος ουσιαστικών διαφορών μεταξύ του δημοτικού φόρου ακίνητης περιουσίας

και των προηγούμενων φόρων επί των ακινήτων σε επίπεδο υπόχρεων, φορολογικής βάσης και γεγονότων που καθιστούσαν υποχρεωτική την καταβολή των φόρων. Πράγματι, ενώ έως τη θέσπιση του δημοτικού φόρου ακίνητης περιουσίας ο υπολογισμός των φόρων επί των ακινήτων βασιζόταν στην υπεραξία του ακινήτου, ο δημοτικός φόρος ακίνητης περιουσίας βασιζόταν στο τεκμαρτό εισόδημα από το ακίνητο. Επίσης, ενώ ο φόρος επί της υπεραξίας των ακινήτων όριζε ως υπόχρεους των πωλητή εξ επαχθούς αιτίας ή τον αγοραστή χωρίς οικονομικό αντίτιμο, ο δημοτικός φόρος ακίνητης περιουσίας επιβαλλόταν σε κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο με ιδιόκτητο ακίνητο. Τέλος, ενώ ο φόρος επί της υπεραξίας των ακινήτων έπρεπε να καταβάλλεται ουσιαστικά ανά δεκαετία, ο δημοτικός φόρος ακίνητης περιουσίας ήταν ετήσιος. Με βάση τα ανωτέρω, η Επιτροπή θεωρεί ότι οι τροποποιήσεις που επήλθαν με την πάροδο του χρόνου και, ειδικότερα, με τον νόμο για τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας, επηρεάζουν την ίδια την ουσία του αρχικού καθεστώτος και δεν μπορούν να διαχωριστούν από αυτό, με αποτέλεσμα το αρχικό καθεστώς να έχει μετατραπεί σε ένα νέο καθεστώς ενισχύσεων ([60]). Η Επιτροπή δεν έχει λόγο να αναθεωρήσει όσα διατυπώνονται στην απόφαση κίνησης της διαδικασίας και επιβεβαιώνει ότι η απαλλαγή από τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας συνιστούσε νέα ενίσχυση.

(142) Όσον αφορά την υποτιθέμενη έγκριση του μέτρου σχετικά με τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας, η Επιτροπή επισημαίνει ότι η εν λόγω ενίσχυση δεν εγκρίθηκε ποτέ ούτε από την Επιτροπή ούτε από το Συμβούλιο. Εάν είχε εγκριθεί, η ενίσχυση θα θεωρείτο υφιστάμενη, σύμφωνα με το άρθρο 1 στοιχείο β) σημείο ii) του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 659/1999, αλλά οι επιστολές που περιέχουν την προκαταρκτική αξιολόγηση της Επιτροπής, τις οποίες αποστέλλουν οι υπηρεσίες της Επιτροπής στους καταγγέλλοντες στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας που προηγείται της απόφασης κίνησης, δεν μπορούν να εξομοιωθούν με αποφάσεις της Επιτροπής. Πράγματι, σύμφωνα με το άρθρο 1 στοιχείο β) σημείο ii), μπορούν να θεωρηθούν υφιστάμενες ενισχύσεις μόνον εκείνες οι οποίες έχουν εγκριθεί από την Επιτροπή ή από το Συμβούλιο με ρητή απόφαση. Σε κάθε περίπτωση, κατά της επιστολής που απεστάλη στους καταγγέλλοντες στις 15 Φεβρουαρίου 2010 κατετέθη προσφυγή ενώπιον του Δικαστηρίου από δύο εξ αυτών και, συνεπώς, η επιστολή αυτή δεν κατέστη οριστική· οι προσφυγές απεσύρθησαν μόνον μετά την απόφαση κίνησης της διαδικασίας. Η Επιτροπή καταλήγει, συνεπώς, στο συμπέρασμα ότι, εφόσον δεν υπήρξε απόφαση της Επιτροπής ή του Συμβουλίου, δεν εφαρμόζεται το άρθρο 1 στοιχείο β) σημείο ii) του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 659/1999. Συνεπώς, η εν λόγω ενίσχυση δεν μπορεί να θεωρηθεί υφιστάμενη ενίσχυση. Αντιθέτως, αντιπροσωπεύει μια νέα ενίσχυση.

6.2.7. *Συμβιβάσιμο*

(143) Στην απόφαση κίνησης της διαδικασίας, η Επιτροπή εξέφρασε την άποψη ότι στο εν λόγω καθεστώς ενίσχυσης δεν μπορούσε να εφαρμοστεί καμία από τις παρεκκλίσεις που ορίζει το άρθρο 107 παράγραφοι 2 και 3 της Συνθήκης και ότι οι ιταλικές αρχές δεν είχαν αποδείξει το συμβιβάσιμο της ενίσχυσης κατά την έννοια του άρθρου 106 παράγραφος 2.

([60]) Βλ. συνεκδικασθείσες υποθέσεις T-195/01 και T-207/01, Κυβέρνηση του Γιβραλτάρ κατά Επιτροπής (Συλλογή 2002, σ. II-2309, σκέψη 111).

(144) Κατά τη διάρκεια της διαδικασίας, οι ιταλικές αρχές δεν παρουσίασαν επιχειρήματα για να αποδείξουν ότι στο εν λόγω καθεστώς μπορούν να εφαρμοστούν οι παρεκκλίσεις που ορίζει το άρθρο 107 παράγραφοι 2 και 3, καθώς και το άρθρο 106 παράγραφος 2 της Συνθήκης. Σύμφωνα με ορισμένους εκ των 78 τρίτων ενδιαφερόμενων, το καθεστώς ήταν συμβιβάσιμο σύμφωνα με το άρθρο 106 παράγραφος 2 και το άρθρο 107 παράγραφος 3 στοιχείο γ) της Συνθήκης. Κατά την άποψή τους, η απαλλαγή ήταν πράγματι αναγκαία για δραστηριότητες κοινωνικού ενδιαφέροντος βασισμένες στην αρχή της αλληλεγγύης. Οι δύο καταγγέλλοντες υποστηρίζουν ότι δεν μπορεί να εφαρμοστεί καμία από τις παρεκκλίσεις που προβλέπει η Συνθήκη.

(145) Σύμφωνα με την Επιτροπή, οι παρεκκλίσεις που προβλέπει το άρθρο 107 παράγραφος 2 της Συνθήκης –οι οποίες αφορούν τις ενισχύσεις κοινωνικού χαρακτήρος προς μεμονωμένους καταναλωτές, οι ενισχύσεις για την επανόρθωση ζημιών που προκαλούνται από θεομηνίες ή άλλα έκτακτα γεγονότα και οι ενισχύσεις προς ορισμένες περιοχές της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας– δεν εφαρμόζονται στη συγκεκριμένη περίπτωση.

(146) Το ίδιο ισχύει για την παρέκκλιση που ορίζει το άρθρο 107 παράγραφος 3 στοιχείο α), το οποίο προβλέπει την έγκριση ενισχύσεων για την προώθηση της οικονομικής αναπτύξεως περιοχών, στις οποίες το βιοτικό επίπεδο είναι ασυνήθως χαμηλό ή στις οποίες επικρατεί σοβαρή υποαπασχόληση, καθώς και των περιοχών που αναφέρονται στο άρθρο 349 λαμβάνοντας υπόψη τη διαρθρωτική, οικονομική και κοινωνική τους κατάσταση. Το υπό εξέταση μέτρο δεν μπορεί να θεωρηθεί ικανό για την προώθηση της υλοποίησης ενός σημαντικού σχεδίου κοινού ευρωπαϊκού ενδιαφέροντος ή για την άρση σοβαρής διαταραχής της οικονομίας της Ιταλίας, όπως ορίζει το άρθρο 107 παράγραφος 3 στοιχείο β).

(147) Σύμφωνα με το άρθρο 107 παράγραφος 3 στοιχείο γ), οι ενισχύσεις για την προώθηση της αναπτύξεως ορισμένων οικονομικών δραστηριοτήτων μπορούν να θεωρηθούν συμβιβάσιμες εφόσον δεν αλλοιώνουν τους όρους των συναλλαγών κατά τρόπο που θα αντέκειτο προς το κοινό συμφέρον. Στην Επιτροπή, ωστόσο, δεν υπεβλήθησαν συγκεκριμένα στοιχεία για να αξιολογηθεί εάν η χορηγούμενη φορολογική απαλλαγή από το υπό εξέταση μέτρο αφορούσε ειδικές επενδύσεις ή εγκεκριμένα σχέδια για παροχή ενισχύσεων κατά την έννοια των κανόνων και των προσανατολισμών της Ένωσης ή άμεσα συμβιβάσιμα με το άρθρο 107 παράγραφος 3 στοιχείο γ). Η Επιτροπή δεν μπορεί, συνεπώς, να συμφωνήσει με τη θέση των τρίτων ενδιαφερόμενων που επικαλούνται το συμβιβάσιμο του μέτρου κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 3 στοιχείο γ), με αιτιολογία την ανάγκη να επιτραπεί στις μη εμπορικές οντότητες η άσκηση δραστηριοτήτων που βασίζονται στην αρχή της αλληλεγγύης και έχουν αυξημένη κοινωνική αξία. Ειδικότερα, λαμβάνοντας υπόψη την ίδια τη φύση του πλεονεκτήματος, το οποίο συνδέεται απλώς με τη μείωση του φόρου για την κατοχή ακινήτων,

δεν είναι δυνατόν να διαπιστωθεί η αναγκαιότητα και η αναλογικότητα σε σχέση με την επίτευξη ενός στόχου κοινού ενδιαφέροντος για τις μεμονωμένες περιπτώσεις. Η Επιτροπή πιστεύει, συνεπώς, ότι το εν λόγω μέτρο δεν μπορεί να θεωρηθεί συμβιβάσιμο σύμφωνα με κανέναν από τους προσανατολισμούς που θεμελιώνονται στο άρθρο 107 παράγραφος 3 στοιχείο γ).

(148) Σύμφωνα με το άρθρο 107 παράγραφος 3 στοιχείο δ), της Συνθήκης, μπορούν να θεωρηθούν συμβιβάσιμες με την εσωτερική αγορά οι ενισχύσεις για την προώθηση του πολιτισμού και της διατήρησης της πολιτιστικής κληρονομιάς, εφόσον δεν αλλοιώνουν τους όρους συναλλαγών και ανταγωνισμού στην Ένωση κατά τρόπο που θα αντέκειτο προς το κοινό συμφέρον. Στην απόφαση κίνησης της διαδικασίας η Επιτροπή θεώρησε αδύνατον να αποκλείσει εκ των προτέρων ότι ορισμένες οντότητες –επί παραδείγματι, οι μη εμπορικές οντότητες που ασκούν αποκλειστικά εκπαιδευτικές, πολιτιστικές και ψυχαγωγικές δραστηριότητες– δεν είχαν ως αντικείμενο την προώθηση του πολιτισμού και τη διατήρηση της πολιτιστικής κληρονομιάς και δεν θα μπορούσαν, συνεπώς, να υπαχθούν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 107 παράγραφος 3 στοιχείο δ) της Συνθήκης. Ωστόσο, ούτε η Ιταλία ούτε τα ενδιαφερόμενα μέρη προσκόμισαν στην Επιτροπή οποιοδήποτε στοιχείο που θα μπορούσε να αποδείξει, κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 3 στοιχείο δ) της Συνθήκης, το συμβιβάσιμο του εν λόγω μέτρου για συγκεκριμένες οντότητες ([61]). Και στο ζήτημα αυτό, λόγω της ίδιας της φύσης του πλεονεκτήματος, είναι αδύνατον να θεωρηθεί ότι η ενίσχυση είναι αναγκαία και αναλογική σε όλες τις μεμονωμένες περιπτώσεις.

(149) Τέλος, στην απόφαση κίνησης της διαδικασίας, η Επιτροπή δεν απέκλεισε το ενδεχόμενο ορισμένες από τις δραστηριότητες που επωφελήθηκαν από τα εν λόγω μέτρα να μπορούσαν να θεωρηθούν, κατά την έννοια της ιταλικής νομοθεσίας, υπηρεσίες γενικού οικονομικού συμφέροντος σύμφωνα με το άρθρο 106 παράγραφος 2 της Συνθήκης και την απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση Altmark. Ορισμένοι ενδιαφερόμενοι θεωρούν ότι η Επιτροπή οφείλει να αξιολογήσει το μέτρο υπό το πρίσμα του άρθρου 106 παράγραφος 2 της Συνθήκης χωρίς, ωστόσο, να παρέχουν κανένα χρήσιμο στοιχείο για την ανάλυση. Οι δύο ενδιαφερόμενοι υποστηρίζουν ότι το μέτρο δεν πληροί τα κριτήρια που ορίζει η απόφαση Altmark. Κατόπιν τούτου, και λαμβάνοντας υπόψη ότι ούτε η Ιταλία ούτε οι τρίτοι ενδιαφερόμενοι προσκόμισαν κάποια πληροφορία που θα επέτρεπε στην Επιτροπή να αξιολογήσει το μέτρο υπό το πρίσμα του άρθρου 106 παράγραφος 2 της Συνθήκης, η Επιτροπή συμπεραίνει ότι δεν είναι δυνατόν να διαπιστώσει εάν οι εν λόγω δραστηριότητες μπορούν να θεωρηθούν υπηρεσίες γενικού οικονομικού συμφέροντος, σύμφωνα με το προαναφερθέν άρθρο. Κατά τον ίδιο τρόπο, δεν είναι δυνατόν να καθοριστεί εάν, σε κάθε μεμονωμένη περίπτωση, η ενίσχυση είναι αναγκαία και αναλογική για την κάλυψη των εξόδων που απαιτούνται για την εκπλήρωση υποχρεώσεων δημόσιας υπηρεσίας ή για την παροχή υπηρεσιών γενικού οικονομικού συμφέροντος.

([61]) Στις παρατηρήσεις για τα σχόλια που εξέφρασαν τρίτοι ενδιαφερόμενοι οι ιταλικές αρχές υποστήριξαν ότι το άρθρο 107 παράγραφος 3 στοιχείο δ) της Συνθήκης θα μπορούσε να εφαρμοστεί, θεωρητικά, μόνο σε ορισμένες οντότητες που απαριθμούνται στο άρθρο 7 εδάφιο πρώτο στοιχείο θ). Ωστόσο, δεν κατατέθηκαν περισσότερα επιχειρήματα για την πρόταση αυτή.

(150) Με βάση τα ανωτέρω, η Επιτροπή συμπεραίνει ότι το εν λόγω καθεστώς ενισχύσεων δεν είναι συμβιβάσιμο με την εσωτερική αγορά.

### 6.3. **Άρθρο 149 εδάφιο τέταρτο του Κωδικοποιημένου κειμένου για τους φόρους εισοδήματος**

(151) Στην απόφαση κίνησης της διαδικασίας, η Επιτροπή έκρινε ότι το εν λόγω μέτρο φαινόταν να συνιστά κρατική ενίσχυση. Στην ενότητα που ακολουθεί, η Επιτροπή θα διαπιστώσει εάν το άρθρο 149 εδάφιο τέταρτο του Κωδικοποιημένου κειμένου για τους φόρους εισοδήματος συνιστά κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της ΣΛΕΕ.

(152) Οι ιταλικές αρχές εξήγησαν ότι το άρθρο 149 εδάφιο δεύτερο του Κωδικοποιημένου κειμένου για τους φόρους εισοδήματος περιέχει έναν ενδεικτικό κατάλογο παραμέτρων οι οποίες μπορούν να ληφθούν υπόψη για να αξιολογηθεί ο εμπορικός χαρακτήρας μιας οντότητας ([62]). Εάν πληρούται μία ή περισσότερες εξ αυτών των παραμέτρων δεν σημαίνει αυτομάτως ότι χάνεται ο χαρακτήρας της μη εμπορικής οντότητας (εφόσον δεν έχουν ισχύ νομικών τεκμηρίων), αλλά συνιστά περισσότερο μια ένδειξη του ενδεχόμενου εμπορικού χαρακτήρα της οντότητας. Όσον αφορά τα αναγνωρισμένα εκκλησιαστικά ιδρύματα αστικού χαρακτήρα, η

([62]) Βλ. υποσημείωση 12.

Ιταλία επισημαίνει ότι η εγκύκλιος της Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων αριθ. 124/Ε, της 12ης Μαΐου 1998, διευκρίνιζε ότι τα εκκλησιαστικά ιδρύματα μπορούν να επωφεληθούν από τη φορολογική μεταχείριση που προορίζεται για τις μη εμπορικές οντότητες μόνον εάν δεν έχουν ως κύριο σκοπό την άσκηση εμπορικών δραστηριοτήτων. Σε κάθε περίπτωση, τα αναγνωρισμένα εκκλησιαστικά ιδρύματα αστικού χαρακτήρα πρέπει να διατηρούν ως κύρια δραστηριότητά τους τη θεσμική δραστηριότητα πνευματικής έμπνευσης κατά κύριο λόγο. Συνεπώς, το άρθρο 149 εδάφιο τέταρτο του Κωδικοποιημένου κειμένου για τους φόρους εισοδήματος περιορίζεται στο να αποκλείει την εφαρμογή των ειδικών παραμέτρων χρόνου και εμπορικότητας που ορίζει το άρθρο 149 εδάφιο πρώτο και δεύτερο, στα εκκλησιαστικά ιδρύματα και στους ερασιτεχνικούς αθλητικούς συλλόγους, αλλά δεν αποκλείει οι οντότητες αυτές να μπορούν να χάσουν τον χαρακτήρα των μη εμπορικών οντοτήτων.

(153) Οι ιταλικές αρχές επεσήμαναν ότι το μέτρο έχει ως σκοπό τη διατήρηση της αποκλειστικής αρμοδιότητας που αναγνωρίζεται στην Ιταλική Ολυμπιακή Επιτροπή (CONI) όσον αφορά τους ερασιτεχνικούς αθλητικούς συλλόγους και στο Υπουργείο Εσωτερικών όσον αφορά τα εκκλησιαστικά ιδρύματα.

(154) Πιο συγκεκριμένα, όσον αφορά τα εκκλησιαστικά ιδρύματα, ο νόμος αριθ. 222/1985 για την εφαρμογή των διεθνών συμφωνιών μεταξύ της Ιταλίας και της Αγίας Έδρας ρυθμίζει, μεταξύ άλλων, τις αρμοδιότητες που παρέχονται στο Υπουργείο Εσωτερικών. Η Ιταλία επεσήμανε ότι το Υπουργείο Εσωτερικών έχει την αποκλειστική αρμοδιότητα τόσο για την αναγνώριση της νομικής προσωπικότητας αστικού δικαίου των εκκλησιαστικών ιδρυμάτων όσο και για την ανάκληση της εν λόγω αναγνώρισης ([63]). Το άρθρο 149 εδάφιο τέταρτο του Κωδικοποιημένου κειμένου για τους φόρους εισοδήματος επιβεβαιώνει τη χορήγηση αυτής της αποκλειστικής αρμοδιότητας, απαγορεύοντας τη σιωπηρή ανάκληση της νομικής προσωπικότητας αστικού δικαίου των εκκλησιαστικών ιδρυμάτων από τις φορολογικές αρχές. Σε περίπτωση που το Υπουργείο Εσωτερικών ανακαλέσει τη νομική προσωπικότητα αστικού δικαίου ενός εκκλησιαστικού ιδρύματος, το ίδρυμα χάνει τον χαρακτηρισμό της μη εμπορικής οντότητας και δεν μπορεί πλέον να επωφεληθεί από τη φορολογική μεταχείριση που εφαρμόζεται στις μη εμπορικές οντότητες. Σύμφωνα με το προεδρικό διάταγμα αριθ. 361/2000, το Υπουργείο Εσωτερικών ελέγχει επίσης, μέσω των νομαρχιών, εάν τα εκκλησιαστικά ιδρύματα εξακολουθούν να πληρούν τις προϋποθέσεις για τη διατήρηση της νομικής προσωπικότητας αστικού δικαίου.

(155) Όσον αφορά τους ερασιτεχνικούς αθλητικούς συλλόγους, η Ιταλία επιβεβαίωσε ότι η Ιταλική Ολυμπιακή Επιτροπή είναι ο μόνος οργανισμός που μπορεί να ελέγξει την πραγματική άσκηση αθλητικής δραστηριότητας από τους συλλόγους. Οι ιταλικές αρχές διευκρίνισαν επίσης ότι οι ερασιτεχνικοί αθλητικοί σύλλογοι μπορούν να χάσουν τον χαρακτηρισμό της μη εμπορικής οντότητας, εάν η Ιταλική Ολυμπιακή Επιτροπή κρίνει ότι δεν ασκούν ερασιτεχνικές αθλητικές δραστηριότητες. Οι ερασιτεχνικοί αθλητικοί σύλλογοι υποχρεούνται να κοινοποιούν τις δέουσες φορολογικές πληροφορίες που τους αφορούν μέσω του ειδικού εντύπου για συλλόγους (EAS) ([64]). Ωστόσο, οι ερασιτεχνικοί αθλητικοί σύλλογοι που δεν αναπτύσσουν εμπορικές δραστηριότητες δεν είναι υποχρεωμένοι να υποβάλουν το εν λόγω έντυπο. Με βάση τα ανωτέρω, αποδεικνύεται ότι οι ιταλικές αρχές προέβλεψαν και δημιούργησαν κατάλληλα μέσα που επιτρέπουν τον έλεγχο, και από φορολογική άποψη, των δραστηριοτήτων που ασκούν οι ερασιτεχνικοί αθλητικοί σύλλογοι.

(156) Επίσης, η Ιταλία επεσήμανε ότι αν οι φορολογικές αρχές επιβεβαιώσουν ότι τα εκκλησιαστικά ιδρύματα και οι ερασιτεχνικοί αθλητικοί σύλλογοι ασκούν κατά κύριο λόγο εμπορικές δραστηριότητες, ενημερώνουν άμεσα το Υπουργείο Εσωτερικών και την Ιταλική Ολυμπιακή Επιτροπή. Εξυπακούεται ότι το Υπουργείο Εσωτερικών και η Ιταλική Ολυμπιακή Επιτροπή διενεργούν επίσης αυτόνομους ελέγχους δυνάμει των εξουσιών που τους παρέχει ο νόμος. Παράλληλα, οι φορολογικές αρχές διατάσσουν τη διόρθωση των δηλώσεων της συγκεκριμένης μη εμπορικής οντότητας και προβαίνουν στην ανάκτηση με φορολόγηση της σχετικής διαφοράς.

(157) Οι ιταλικές αρχές επιβεβαίωσαν ότι πράγματι διενεργήθηκαν έλεγχοι στις μη εμπορικές οντότητες ([65]). Για τον σκοπό αυτόν, η Υπηρεσία Δημόσιων Εσόδων εξέδωσε πρόσφατα ειδικές πρακτικές οδηγίες προς τις περιφερειακές υπηρεσίες σχετικά με τις εμπορικές οντότητες ([66]). Όσον αφορά τα εκκλησιαστικά ιδρύματα, το Υπουργείο Εσωτερικών διενήργησε επίσης μια σειρά επίσημων ελέγχων στα ιδρύματα αυτά, χωρίς να διαπιστωθούν ποτέ περιπτώσεις κατάχρησης.

(158) Με βάση τα ανωτέρω, η Επιτροπή θεωρεί ότι υπάρχουν τα νομικά μέσα για να διασφαλίζεται η αποτελεσματική πρόληψη και καταστολή των καταχρήσεων του χαρακτηρισμού ως μη εμπορικών οντοτήτων από τα εκκλησιαστικά ιδρύματα και τους ερασιτεχνικούς αθλητικούς συλλόγους. Οι ιταλικές αρχές απέδειξαν επίσης ότι οι αρμόδιες αρχές αντεπεξέρχονται στις υποχρεώσεις ελέγχου και, στην πραγματικότητα, τόσο τα εκκλησιαστικά ιδρύματα όσο και οι ερασιτεχνικοί αθλητικοί σύλλογοι μπορούν να χάσουν τον χαρακτήρα της μη εμπορικής οντότητας εάν ασκούν κατά κύριο λόγο οικονομική δραστηριότητα. Συνεπώς, τα εκκλησιαστικά ιδρύματα και οι ερασιτεχνικοί αθλητικοί σύλλογοι μπορούν να χάσουν το πλεονέκτημα της φορολογικής μεταχείρισης που προορίζεται για τις μη εμπορικές οντότητες εν γένει. Δεν διαπιστώνεται, συνεπώς, η ύπαρξη ενός συστήματος «μόνιμου χαρακτηρισμού των μη εμπορικών οντοτήτων» που επισημαίνουν οι καταγγέλλοντες. Το γεγονός και μόνον ότι εφαρμόζονται ειδικές διαδικασίες για τους σχετικούς ελέγχους των εκκλησιαστικών ιδρυμάτων με νομική προσωπικότητα αστικού δικαίου και των ερασιτεχνικών αθλητικών συλλόγων δεν παρέχει πλεονέκτημα.

([63]) Ειδικότερα, όσον αφορά την ανάκληση, βλ. άρθρο 19 του νόμου αριθ. 222 της 20ής Μαΐου 1985.

([64]) Βλ. άρθρο 30 του νόμου αριθ. 185 της 29ης Νοεμβρίου 2008, καθώς και την εγκύκλιο αριθ. 12/Ε της Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων της 9ης Απριλίου 2009 και την απόφαση του διευθυντή της Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων της 2ας Σεπτεμβρίου 2009.

([65]) Όσον αφορά τη διετία 2010-2011, η Ιταλία διενήργησε 2 030 ελέγχους σε μη εμπορικές οντότητες, εκδίδοντας 5 086 πράξεις βεβαίωσης φόρου.

([66]) Βλ. εγκύκλιο αριθ. 20/Ε της Υπηρεσίας Δημόσιων Εσόδων της 16ης Απριλίου 2010.

(159) Η Επιτροπή συμπεραίνει, συνεπώς, ότι το άρθρο 149 εδάφιο τέταρτο του Κωδικοποιημένου κειμένου για τους φόρους εισοδήματος δεν παρέχει κανένα επιλεκτικό πλεονέκτημα ούτε στα εκκλησιαστικά ιδρύματα ούτε στους ερασιτεχνικούς αθλητικούς συλλόγους. Το μέτρο δεν συνιστά, κατά συνέπεια, κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης.

### 6.4. **Η απαλλαγή από τον ενιαίο φόρο ακίνητης περιουσίας (IMU)**

(160) Μετά τη θέσπιση του ενιαίου φόρου ακίνητης περιουσίας (IMU) –του νέου δημοτικού φόρου για τα ακίνητα που αντικατέστησε τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας (ICI)– κατόπιν αιτήματος των ιταλικών αρχών και λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις των καταγγελλόντων σχετικά με τη νέα νομοθεσία, η Επιτροπή δέχθηκε να ελέγξει εάν η νέα απαλλαγή από τον ενιαίο φόρο ακίνητης περιουσίας των μη εμπορικών οντοτήτων που αναπτύσσουν ειδικές δραστηριότητες συνάδει με τους κανόνες σχετικά με τις κρατικές ενισχύσεις. Η Επιτροπή θα αξιολογήσει, κατά συνέπεια, εάν η απαλλαγή από τον εν λόγω ενιαίο φόρο ακίνητης περιουσίας συνιστά κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης.

(161) Η Επιτροπή επισημαίνει ότι, από την έναρξη ισχύος του νομοθετικού διατάγματος αριθ. 1/2002, το οποίο επικυρώθηκε από τον νόμο αριθ. 27/2012, η απαλλαγή που προβλέπει το άρθρο 7 εδάφιο πρώτο στοιχείο θ) του νομοθετικού διατάγματος αριθ. 504/92 εφαρμόζεται στα ακίνητα των μη εμπορικών οντοτήτων μόνον εάν οι αναφερόμενες σε αυτό δραστηριότητες ασκούνται με μη εμπορικές μεθόδους. Οι διατάξεις που αφορούν τη «μεικτή χρήση» των ακινήτων, τόσο στην περίπτωση κατά την οποία τα τμήματα ακινήτων παρουσιάζουν λειτουργική και εισοδηματική αυτονομία, όσο και στην περίπτωση που είναι αναγκαία η δήλωση των ενδιαφερόμενων οντοτήτων, θα τεθούν σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2013.

(162) Σύμφωνα με την Επιτροπή, οι νέες διατάξεις διατυπώνουν με σαφήνεια ότι η απαλλαγή μπορεί να παρέχεται μόνον εάν δεν ασκούνται εμπορικές δραστηριότητες. Δεν είναι, συνεπώς, δυνατές πλέον οι υβριδικές καταστάσεις που δημιουργούσε η νομοθεσία για τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας, βάσει της οποίας ορισμένα ακίνητα που επωφελούνται από τις φορολογικές απαλλαγές μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν για δραστηριότητες εμπορικού χαρακτήρα.

(163) Γενικώς, η ερμηνεία της έννοιας της οικονομικής δραστηριότητας εξαρτάται, μεταξύ άλλων, από τις συγκεκριμένες περιστάσεις, από τον τρόπο με τον οποίο είναι οργανωμένη η δραστηριότητα από το κράτος και από το πλαίσιο στο οποίο έχει οργανωθεί. Για να διαπιστωθεί ο μη οικονομικός χαρακτήρας μιας δραστηριότητας σύμφωνα με τη νομολογία της Ένωσης, πρέπει να εξεταστούν η φύση, ο σκοπός και οι κανόνες που διέπουν την εν λόγω δραστηριότητα. Το γεγονός ότι ορισμένες δραστηριότητες μπορούν να χαρακτηριστούν ως «κοινωνικές» δεν αρκεί για να αποκλείσει τον οικονομικό χαρακτήρα τους. Ωστόσο, το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης έχει αναγνωρίσει ότι ορισμένες δραστηριότητες που εκπληρώνουν μια καθαρά κοινωνική αποστολή μπορούν να θεωρηθούν μη οικονομικές, κυρίως σε τομείς που συνδέονται με τις βασικές υποχρεώσεις και ευθύνες του κράτους.

(164) Κατόπιν τούτου, όσον αφορά τον ενιαίο φόρο ακίνητης περιουσίας, η Επιτροπή θεωρεί ουσιώδους σημασίας να καθορίσει αρχικά εάν τα προβλεπόμενα από το ιταλικό νομικό σύστημα κριτήρια για τον αποκλεισμό του εμπορικού χαρακτήρα των δραστηριοτήτων που υπόκεινται στην απαλλαγή από τον ενιαίο φόρο ακίνητης περιουσίας συνάδουν με την έννοια της μη οικονομικής δραστηριότητας που προβλέπει το δίκαιο της Ένωσης.

(165) Για τον σκοπό αυτόν, όπως επισημαίνεται στο σημείο 5.1 και επόμενα, οι ιταλικές αρχές ενέκριναν πρόσφατα τις εκτελεστικές διατάξεις που προβλέπει το άρθρο 91α εδάφιο τρίτο του νομοθετικού διατάγματος αριθ. 1/2012. Ο κανονισμός του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών της 19ης Νοεμβρίου 2012 ορίζει, μεταξύ άλλων, τις γενικές και τομεακές προϋποθέσεις που επιτρέπουν να προσδιοριστεί πότε ασκούνται με μη εμπορικές μεθόδους οι δραστηριότητες που ορίζει το άρθρο 7 εδάφιο πρώτο στοιχείο θ) του νομοθετικού διατάγματος αριθ. 504/92.

(166) Καταρχάς, το άρθρο 1 εδάφιο πρώτο στοιχείο ιστ) του υπουργικού κανονισμού της 19ης Νοεμβρίου 2012 ορίζει την έννοια των «μη εμπορικών μεθόδων». Οι θεσμικές δραστηριότητες θεωρούνται ότι ασκούνται με μη εμπορικές μεθόδους όταν α) δεν είναι κερδοσκοπικές, β) σύμφωνα με το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, λόγω της φύσης τους, δεν ανταγωνίζονται άλλους παράγοντες της αγοράς κερδοσκοπικού χαρακτήρα και γ) αποτελούν έκφραση των αρχών της αλληλεγγύης και της επικουρικότητας. Σχετικά με το ζήτημα αυτό, η προϋπόθεση του στοιχείου β) συνιστά μια σημαντική προστασία, καθώς, με τη ρητή αναφορά στο δίκαιο της Ένωσης, παρέχει γενική εγγύηση ότι η δραστηριότητα δεν ανταγωνίζεται άλλους παράγοντες κερδοσκοπικού χαρακτήρα της αγοράς, χαρακτηριστικό που είναι θεμελιώδες για τις μη οικονομικές δραστηριότητες ([67]).

(167) Δεύτερον, το άρθρο 3 του κανονισμού ορίζει τις γενικές προϋποθέσεις υποκειμενικού χαρακτήρα που πρέπει να αναφέρονται στην ιδρυτική πράξη ή στο καταστατικό της μη εμπορικής οντότητας, προκειμένου οι προβλεπόμενες δραστηριότητες να ασκούνται με μη εμπορικές μεθόδους. Τα

([67]) Βλ. υπόθεση C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze (Συλλογή 2006, σ. I-289, σκέψεις 121-123).

κριτήρια είναι: α) απαγόρευση διανομής, ακόμη και εμμέσως, κερδών, πλεονασμάτων διαχείρισης, κονδυλίων, αποθεματικών ή κεφαλαίου κατά τη διάρκεια της λειτουργίας της οντότητας, εκτός και εάν η διανομή επιβάλλεται από τον νόμο ή πραγματοποιείται υπέρ οντοτήτων που ανήκουν στην ίδια ενιαία οργάνωση και αναπτύσσουν την ίδια δραστηριότητα· β) υποχρέωση επανεπένδυσης των ενδεχόμενων κερδών και πλεονασμάτων διαχείρισης αποκλειστικά για την ανάπτυξη δραστηριοτήτων που εξυπηρετούν την επίτευξη του θεσμικού σκοπού κοινωνικής αλληλεγγύης· γ) σε περίπτωση διάλυσης της μη εμπορικής οντότητας, υποχρέωση διάθεσης των περιουσιακών στοιχείων σε άλλη μη εμπορική οντότητα που ασκεί ανάλογη θεσμική δραστηριότητα, με την επιφύλαξη διαφορετικού προορισμού που επιβάλλεται από τον νόμο.

(168) Τρίτον, το άρθρο 4 του κανονισμού ορίζει πρόσθετες προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται παράλληλα με τους όρους των άρθρων 1 και 3, προκειμένου οι δραστηριότητες που ορίζει το άρθρο 7 εδάφιο πρώτο στοιχείο θ) του νομοθετικού διατάγματος αριθ. 504/92 να θεωρούνται ότι ασκούνται με μη εμπορικές μεθόδους.

(169) Ειδικότερα, όσον αφορά την άσκηση δραστηριοτήτων περίθαλψης και υγείας, ο κανονισμός ορίζει ότι οι εν λόγω δραστηριότητες ασκούνται με μη εμπορικές μεθόδους εάν πληρούν τουλάχιστον μία από τις ακόλουθες προϋποθέσεις: α) οι δραστηριότητες είναι διαπιστευμένες από το κράτος και παρέχονται στο πλαίσιο σύμβασης ή συμφωνίας με το κράτος, τις περιφέρειες ή τους τοπικούς φορείς με τρόπο συμπληρωματικό ή επικουρικό σε σχέση με τη δημόσια υπηρεσία, παρέχοντας στους χρήστες δωρεάν υπηρεσία ή με την καταβολή αντιτίμου που αντιπροσωπεύει απλή συμμετοχή στην προβλεπόμενη δαπάνη για την κάλυψη της καθολικής υπηρεσίας· β) εάν δεν είναι διαπιστευμένες ή δεν ασκούνται στο πλαίσιο μιας σύμβασης ή συμφωνίας, οι δραστηριότητες παρέχονται δωρεάν ή με την καταβολή συμβολικού αντιτίμου το οποίο δεν θα υπερβαίνει σε καμία περίπτωση το ήμισυ των μέσων προβλεπόμενων αντιτίμων για ανάλογες δραστηριότητες που παρέχονται στην ίδια γεωγραφική ζώνη με ανταγωνιστικές μεθόδους, λαμβάνοντας επίσης υπόψη την απουσία συσχέτισης με το πραγματικό κόστος της υπηρεσίας.

(170) Σε σχέση με την πρώτη προϋπόθεση, η Επιτροπή επισημαίνει καταρχάς ότι, όπως εξήγησαν οι ιταλικές αρχές, για να μπορέσουν να επωφεληθούν από την απαλλαγή οι ενδιαφερόμενες οντότητες, πρέπει να αποτελούν αναπόσπαστο τμήμα του εθνικού συστήματος υγείας, το οποίο προσφέρει καθολική κάλυψη και βασίζεται στην αρχή της αλληλεγγύης. Στο σύστημα αυτό, τα δημόσια νοσοκομεία χρηματοδοτούνται απευθείας από τις κοινωνικές εισφορές και από άλλους κρατικούς πόρους. Τα νοσοκομεία αυτά παρέχουν την υπηρεσία δωρεάν βάσει της καθολικής κάλυψης ή με την καταβολή μειωμένου αντιτίμου που καλύπτει μόνον ένα μικρό τμήμα του πραγματικού κόστους της υπηρεσίας. Οι μη εμπορικές οντότητες που υπάγονται στην ίδια κατηγορία και πληρούν τις ίδιες προϋποθέσεις θεωρούνται επίσης αναπόσπαστο τμήμα του εθνικού συστήματος υγείας ([68]). Με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της συγκεκριμένης περίπτωσης και σύμφωνα με τις αρχές που ορίζει η νομολογία της Ένωσης ([69]), λαμβάνοντας υπόψη ότι το εθνικό σύστημα της Ιταλίας παρέχει μια υπηρεσία καθολικής κάλυψης, η Επιτροπή συμπεραίνει ότι οι εν λόγω οντότητες που ασκούν τις προαναφερθείσες δραστηριότητες και πληρούν όλες τις προϋποθέσεις που προβλέπει η νομοθεσία, δεν μπορούν να θεωρηθούν επιχειρήσεις.

(171) Όσον αφορά τη δεύτερη προϋπόθεση, ο κανονισμός προβλέπει ότι οι δραστηριότητες πρέπει να παρέχονται δωρεάν ή με την καταβολή συμβολικού αντιτίμου. Οι υπηρεσίες που παρέχονται δωρεάν δεν συνιστούν γενικώς οικονομική δραστηριότητα. Ειδικότερα, όπως ορίζει το άρθρο 1, στην περίπτωση αυτή ανήκουν οι υπηρεσίες οι οποίες δεν παρέχονται ανταγωνιστικά προς άλλους παράγοντες της αγοράς. Το ίδιο ισχύει για τις υπηρεσίες που παρέχονται με την καταβολή συμβολικού αντιτίμου· επ' αυτού, επισημαίνεται αφενός ότι για να έχει συμβολικό χαρακτήρα το αντίτιμο θα πρέπει, βάσει του κανονισμού, να μην είναι συνδεδεμένο με το κόστος της υπηρεσίας και αφετέρου ότι το όριο του 50 % της μέσης τιμής, το οποίο ορίζεται για τις ίδιες δραστηριότητες που ασκούνται στην ίδια γεωγραφική ζώνη με ανταγωνιστικές μεθόδους, μπορεί να χρησιμοποιηθεί μόνον για να αποκλεισθεί το δικαίωμα στην απαλλαγή (όπως υποδηλώνουν οι λέξεις «σε κάθε περίπτωση») και δεν προϋποθέτει εξ αντιδιαστολής ότι μπορούν να υπαχθούν στην απαλλαγή οι πάροχοι υπηρεσιών που προσφέρουν τιμή κατώτερη του εν λόγω ορίου. Συνεπώς, λαμβάνοντας υπόψη ότι οι δραστηριότητες περίθαλψης και υγείας πληρούν επίσης τις γενικές και υποκειμενικές προϋποθέσεις που ορίζουν τα άρθρα 1 και 3 του κανονισμού, η Επιτροπή συμπεραίνει ότι οι εν λόγω δραστηριότητες, οι οποίες ασκούνται σύμφωνα με τις αρχές που ορίζει η ισχύουσα νομοθεσία, δεν συνιστούν οικονομική δραστηριότητα.

(172) Όσον αφορά τις εκπαιδευτικές δραστηριότητες, θεωρούνται ότι ασκούνται με μη εμπορικές μεθόδους εάν πληρούν ορισμένες συγκεκριμένες προϋποθέσεις. Ειδικότερα, η δραστηριότητα πρέπει να είναι ισότιμη σε σχέση με τη δημόσια εκπαίδευση και η σχολή πρέπει να διασφαλίζει την απουσία διακρίσεων στη φάση επιλογής των μαθητών· η σχολή πρέπει επίσης να δέχεται τους μαθητές με αναπηρία, να εφαρμόζει τη συλλογική σύμβαση, να διαθέτει κατάλληλες εγκαταστάσεις σύμφωνα με τα προβλεπόμενα πρότυπα και να δημοσιεύει τους ισολογισμούς της. Εκτός αυτού, η δραστηριότητα

([68]) Βλ. ειδικότερα το άρθρο 1 εδάφιο 18 του νομοθετικού διατάγματος αριθ. 502 της 30ής Δεκεμβρίου 1992.

([69]) Βλ. υπόθεση T-319/99, FENIN κατά Επιτροπής (Συλλογή 2003, σ. II-357, σκέψη 39, η οποία επιβεβαιώθηκε από την υπόθεση C-205/03 P, FENIN κατά Επιτροπής (Συλλογή 2006, σ. I-6295)· συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-264/01, C-306/01, C-354/01 και C-355/01, AOK Bundesverband και άλλοι (Συλλογή 2004, σ. I-2493, σκέψεις από 45 έως 55)· βλ. επίσης υπόθεση T-137/10, CBI κατά Επιτροπής, δεν έχει δημοσιευθεί ακόμη.

πρέπει να παρέχεται δωρεάν ή με την καταβολή συμβολικού αντιτίμου που θα καλύπτει μόνον ένα τμήμα του πραγματικού κόστους της υπηρεσίας, λαμβάνοντας επίσης υπόψη την απουσία συσχέτισης με αυτό. Επ' αυτού, η Επιτροπή επισημαίνει ότι, σύμφωνα με τη νομολογία ([70]), δεν συνιστούν οικονομική δραστηριότητα τα μαθήματα που παρέχονται από συγκεκριμένα ιδρύματα, τα οποία αποτελούν τμήμα του δημόσιου εκπαιδευτικού συστήματος και χρηματοδοτούνται εν όλω ή κατά κύριο λόγο από δημόσιους πόρους. Ο μη οικονομικός χαρακτήρας της δημόσιας εκπαίδευσης δεν ανατρέπεται καταρχήν από το γεγονός ότι, σε ορισμένες περιπτώσεις, οι μαθητές ή οι γονείς τους υποχρεούνται να καταβάλλουν σχολικά δίδακτρα ή τέλη εγγραφής για να συνεισφέρουν στο κόστος λειτουργίας του συστήματος, αρκεί οι οικονομικές αυτές εισφορές να καλύπτουν ένα μόνον τμήμα του πραγματικού κόστους της υπηρεσίας και να μην μπορούν, κατά συνέπεια, να θεωρηθούν αντίτιμο για την παρεχόμενη υπηρεσία. Όπως έχει ήδη αναγνωρίσει η Επιτροπή στην ανακοίνωσή της σχετικά με την εφαρμογή των κανόνων της Ευρωπαϊκής Ένωσης για τις κρατικές ενισχύσεις στην αντιστάθμιση για παροχή δημόσιας υπηρεσίας γενικού οικονομικού συμφέροντος ([71]), οι εν λόγω αρχές αφορούν την επαγγελματική κατάρτιση, τη δημόσια και ιδιωτική πρωτοβάθμια εκπαίδευση και τους παιδικούς σταθμούς, τις δευτερεύουσες εκπαιδευτικές δραστηριότητες σε πανεπιστήμια και την παρεχόμενη στα πανεπιστήμια εκπαίδευση. Με βάση τα ανωτέρω, η Επιτροπή θεωρεί ότι οι συμβολικές εισφορές στις οποίες αναφέρεται το διάταγμα δεν μπορούν να θεωρηθούν αντίτιμο για την παρεχόμενη υπηρεσία. Συνεπώς, στη συγκεκριμένη περίπτωση, λαμβάνοντας υπόψη τις γενικές και υποκειμενικές προϋποθέσεις που ορίζουν τα άρθρα 1 και 3 του κανονισμού και τις ειδικές αντικειμενικές προϋποθέσεις του άρθρου 4, η Επιτροπή κρίνει ότι η παρεχόμενη εκπαιδευτική υπηρεσία από τις εν λόγω οντότητες δεν μπορεί να θεωρηθεί οικονομική δραστηριότητα.

(173) Όσον αφορά τις δραστηριότητες στέγασης, καθώς και τις πολιτιστικές, ψυχαγωγικές και αθλητικές δραστηριότητες, το άρθρο 4 του κανονισμού ορίζει ότι πρέπει να παρέχονται δωρεάν ή με την καταβολή συμβολικού αντιτίμου το οποίο, σε κάθε περίπτωση, δεν θα υπερβαίνει το ήμισυ της μέσης τιμής για ανάλογες δραστηριότητες που ασκούνται με ανταγωνιστικές μεθόδους στην ίδια γεωγραφική ζώνη, λαμβάνοντας επίσης υπόψη την απουσία συσχέτισης με το πραγματικό κόστος της υπηρεσίας. Η εν λόγω προϋπόθεση είναι πανομοιότυπη με τη δεύτερη προϋπόθεση που προβλέπεται για τις δραστηριότητες περίθαλψης και υγείας του σημείου (169) και συνεπώς ισχύουν οι ίδιες παρατηρήσεις. Οι υπηρεσίες που παρέχονται δωρεάν δεν συνιστούν γενικώς οικονομική δραστηριότητα. Το ίδιο ισχύει για τις υπηρεσίες που παρέχονται με την καταβολή συμβολικού αντιτίμου· επ' αυτού, επισημαίνεται αφενός ότι, για να έχει συμβολικό χαρακτήρα το αντίτιμο θα πρέπει, βάσει του κανονισμού, να μην είναι συνδεδεμένο με το κόστος της υπηρεσίας και αφετέρου ότι το όριο του 50 % της μέσης τιμής, το οποίο ορίζεται για τις ίδιες δραστηριότητες που ασκούνται στην ίδια γεωγραφική ζώνη με ανταγωνιστικές μεθόδους, μπορεί να χρησιμοποιηθεί μόνον για να αποκλεισθεί το δικαίωμα στην απαλλαγή (όπως υποδηλώνουν οι λέξεις «σε κάθε περίπτωση») και δεν προϋποθέτει εξ αντιδιαστολής ότι μπορούν να υπαχθούν στην απαλλαγή οι πάροχοι υπηρεσιών που προσφέρουν τιμή κατώτερη του εν λόγω ορίου.

(174) Επίσης, για τις δραστηριότητες στέγασης και τις αθλητικές δραστηριότητες, η Επιτροπή λαμβάνει υπόψη και τις περαιτέρω προϋποθέσεις που απορρέουν από τους ορισμούς των εν λόγω δραστηριοτήτων στο άρθρο 1 εδάφιο πρώτο στοιχεία ι) και ιγ), του κανονισμού. Συγκεκριμένα, όσον αφορά τις δραστηριότητες στέγασης, ο κανονισμός περιορίζει την απαλλαγή στις δραστηριότητες οι οποίες ασκούνται από μη εμπορικές οντότητες που παρέχουν προσβασιμότητα σε συγκεκριμένες κατηγορίες χρηστών και τη μη συνεχή λειτουργία. Ειδικότερα, όσον αφορά την «κοινωνική στέγαση», ο κανονισμός διευκρινίζει ότι οι δραστηριότητες πρέπει να απευθύνονται σε άτομα με προσωρινές ή μόνιμες ειδικές ανάγκες ή σε μειονεκτούντα άτομα από άποψη σωματικής, ψυχικής, οικονομικής, κοινωνικής ή οικογενειακής κατάστασης. Εξυπακούεται ότι η οντότητα μπορεί να ζητεί μόνον την καταβολή ενός συμβολικού αντιτίμου, το οποίο, σε κάθε περίπτωση, δεν θα υπερβαίνει το ήμισυ της μέσης τιμής για ανάλογες δραστηριότητες που ασκούνται από εμπορικές οντότητες στην ίδια γεωγραφική ζώνη, λαμβάνοντας επίσης υπόψη την απουσία συσχέτισης με το πραγματικό κόστος της υπηρεσίας. Ο κανονισμός διευκρινίζει επίσης ότι, σε κάθε περίπτωση, η απαλλαγή δεν μπορεί να εφαρμόζεται στις δραστηριότητες που ασκούνται σε ξενοδοχειακές ή παραξενοδοχειακές μονάδες, σύμφωνα με το άρθρο 9 του νομοθετικού διατάγματος αριθ. 79 της 23ης Μαΐου 2011 ([72]). Η απαλλαγή, συνεπώς, αποκλείεται για τις δραστηριότητες που ασκούνται, μεταξύ άλλων, σε ξενοδοχεία, μοτέλ και ξενώνες «bed and breakfast». Λαμβάνοντας υπόψη ότι, στη συγκεκριμένη περίπτωση, οι μη εμπορικές οντότητες που ασκούν δραστηριότητες στέγασης πρέπει να πληρούν τις γενικές υποκειμενικές και αντικειμενικές προϋποθέσεις που ορίζουν τα άρθρα 1, 3 και 4 του κανονισμού, η Επιτροπή θεωρεί ότι, λαμβάνοντας υπόψη την ιδιαιτερότητα της υπό εξέταση περίπτωσης, οι εν λόγω δραστηριότητες με τα προαναφερθέντα χαρακτηριστικά δεν συνιστούν οικονομική δραστηριότητα σύμφωνα με το δίκαιο της Ένωσης.

([70]) Υπόθεση 263/86, Humbel και Edel (Συλλογή 1988, σ. 5365, σκέψεις 17 και 18)· υπόθεση C-109/92, Wirth (Συλλογή 1993, σ. I-6447, σκέψεις 15 και 16)· υπόθεση C-76/05, Schwarz (Συλλογή 2007, σ. I-6849, σκέψη 39). Βλ. επίσης απόφαση του Δικαστηρίου ΕΖΕΣ της 21ης Φεβρουαρίου 2008 στην υπόθεση E-5/07, Private Barnehagers Landsforbund κατά Εποπτικής Αρχής ΕΖΕΣ, σκέψεις 80-83.

([71]) ΕΕ C 8 της 11.1.2012, σ. 4.

([72]) Νομοθετικό διάταγμα αριθ. 79 της 23ης Μαΐου 2011, Κώδικας κρατικού κανονισμού σχετικά με τη ρύθμιση και την αγορά του τουρισμού, σύμφωνα με το άρθρο 14 του νόμου αριθ. 246 της 28ης Νοεμβρίου 2005, καθώς και με την εφαρμογή της οδηγίας 2008/122/ΕΚ, σχετικά με τις συμβάσεις χρονομεριστικής μίσθωσης, μακροπρόθεσμων προϊόντων διακοπών, μεταπώλησης και ανταλλαγής (ΕΕ αριθ. 129 της 6.6.2011 - Τακτικό Συμπλήρωμα αριθ. 139). Το άρθρο 9 του νομοθετικού διατάγματος ορίζει ως ξενοδοχειακές και παραξενοδοχειακές μονάδες τις ακόλουθες μονάδες φιλοξενίας: α) τα ξενοδοχεία· β) τα μοτέλ· γ) τα ξενοδοχειακά συγκροτήματα· δ) τις ξενοδοχειακού τύπου τουριστικές κατοικίες· ε) τα διαμερίσματα ξενοδοχειακού τύπου· στ) τα ξενοδοχεία σε ιστορικά κτίρια· ζ) τα «bed and breakfast» που είναι οργανωμένα με επιχειρηματική δομή· η) τα κέντρα υγείας-ομορφιάς ξενοδοχειακού τύπου· θ) κάθε άλλη τουριστική μονάδα φιλοξενίας με στοιχεία που συνδέονται με μία ή με περισσότερες από τις προηγούμενες κατηγορίες.

(175) Συνεπώς, λαμβάνοντας υπόψη τις ειδικές περιστάσεις της υπό εξέταση περίπτωσης και δεδομένου ότι οι μη εμπορικές οντότητες που ασκούν δραστηριότητες στέγασης, καθώς και πολιτιστικές, ψυχαγωγικές και αθλητικές δραστηριότητες, πρέπει να πληρούν επίσης τις προϋποθέσεις που ορίζουν τα άρθρα 1 και 3 του κανονισμού, η Επιτροπή συμπεραίνει ότι οι εν λόγω δραστηριότητες, οι οποίες ασκούνται σύμφωνα με τις αρχές που ορίζει ο νόμος, δεν θεωρούνται οικονομικές δραστηριότητες.

(176) Εν κατακλείδι, η Επιτροπή θεωρεί ότι, σύμφωνα με τις πληροφορίες που διαβίβασαν οι ιταλικές αρχές και λαμβάνοντας υπόψη τα ειδικά και ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της εν λόγω περίπτωσης, οι δραστηριότητες που εξετάζονται στα προηγούμενα σημεία και ασκούνται από μη εμπορικές οντότητες με πλήρη τήρηση των γενικών υποκειμενικών και αντικειμενικών κριτήρια των άρθρων 1, 3 και 4 του κανονισμού, δεν έχουν οικονομικό χαρακτήρα. Συνεπώς, οι εν λόγω μη εμπορικές οντότητες, όταν ασκούν τις προαναφερθείσες δραστηριότητες τηρώντας πλήρως τις προβλεπόμενες από την ιταλική νομοθεσία προϋποθέσεις, δεν δραστηριοποιούνται ως επιχειρήσεις με την έννοια που προβλέπει το δίκαιο της Ένωσης. Δεδομένου ότι το άρθρο 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης εφαρμόζεται μόνον στις επιχειρήσεις, στη συγκεκριμένη περίπτωση το μέτρο δεν υπάγεται στο πεδίο εφαρμογής του εν λόγω άρθρου.

(177) Η Επιτροπή υπενθυμίζει επίσης ότι, από 1ης Ιανουαρίου 2013, σε περίπτωση μεικτής χρήσης ενός ακινήτου, η ιταλική νομοθεσία θα επιτρέπει τον υπολογισμό της αναλογικής σχέσης της εμπορικής χρήσης του ακινήτου και την επιβολή του ενιαίου φόρου ακίνητης περιουσίας μόνον στις οικονομικές δραστηριότητες. Σχετικά με το ζήτημα αυτό, η Επιτροπή επισημαίνει ότι, στις περιπτώσεις κατά τις οποίες μια οντότητα ασκεί τόσο οικονομικές όσο και μη οικονομικές δραστηριότητες, η τμηματική απαλλαγή στην οποία υπάγεται για το τμήμα του ακινήτου που χρησιμοποιείται για μη οικονομικές δραστηριότητες, δεν αντιπροσωπεύει πλεονέκτημα για την εν λόγω οντότητα όταν ασκεί οικονομική δραστηριότητα ως επιχείρηση. Σε μια τέτοια κατάσταση, το μέτρο δεν συνιστά, επομένως, κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης.

### 6.5. **Ανάκτηση**

(178) Σύμφωνα με τις διατάξεις της Συνθήκης και την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, όταν έχει διαπιστωθεί ότι μια ενίσχυση δεν συμβιβάζεται με την κοινή αγορά, η Επιτροπή είναι αρμόδια να αποφασίσει αν το σχετικό κράτος πρέπει να καταργήσει ή να τροποποιήσει την ενίσχυση ([73]). Σύμφωνα πάντα με την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, η υποχρέωση που επιβάλλεται σε ένα κράτος να καταργήσει μια ενίσχυση που θεωρείται από την Επιτροπή ασυμβίβαστη με την εσωτερική αγορά, έχει ως στόχο την επαναφορά των πραγμάτων στην προτέρα κατάσταση ([74]). Για το ζήτημα αυτό, το Δικαστήριο αποφάσισε ότι ο στόχος αυτός επιτυγχάνεται όταν ο λαβών την ενίσχυση αποδώσει τα ποσά που χορηγήθηκαν ως παράνομη ενίσχυση, χάνοντας συνεπώς το πλεονέκτημα που απολάμβανε στην αγορά σε σχέση με τους ανταγωνιστές του, και επανέρχονται τα πράγματα στην προ της καταβολής κατάσταση ([75]).

(179) Βάσει της εν λόγω νομολογίας, το άρθρο 14 παράγραφος 1 του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 659/99 ([76]) ορίζει ότι «σε περίπτωση αρνητικής απόφασης για υπόθεση παράνομων ενισχύσεων, η Επιτροπή αποφασίζει την εκ μέρους του οικείου κράτους μέλους λήψη όλων των αναγκαίων μέτρων για την ανάκτηση της ενίσχυσης από τον δικαιούχο».

(180) Συνεπώς, δεδομένου ότι το μέτρο απαλλαγής από τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας πρέπει να θεωρηθεί παράνομη και ασυμβίβαστη ενίσχυση, κατά κανόνα, το ποσόν της ενίσχυσης πρέπει να ανακτηθεί προκειμένου να επανέλθει η κατάσταση που επικρατούσε στην αγορά πριν από τη χορήγησή του.

(181) Ωστόσο, ο κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 659/99 επιβάλλει όρια στις διατάξεις της ανάκτησης. Ειδικότερα, σύμφωνα με το άρθρο 14 παράγραφος 1, «η Επιτροπή δεν απαιτεί ανάκτηση της ενίσχυσης εάν αυτό αντίκειται σε κάποια γενική αρχή του κοινοτικού δικαίου», όπως της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης. Το Δικαστήριο αναγνώρισε επίσης μία εξαίρεση σε σχέση με την υποχρέωση των κρατών μελών να εφαρμόζουν αποφάσεις ανάκτησης που απευθύνονται σε αυτά, και συγκεκριμένα την ύπαρξη εξαιρετικών περιστάσεων που συνεπάγονται απόλυτη αδυναμία ορθής εκτελέσεως της αποφάσεως από το οικείο κράτος μέλος ([77]).

(182) Λαμβάνοντας υπόψη ότι οι ιταλικές αρχές επικαλέσθηκαν τις εν λόγω εξαιρέσεις στο πλαίσιο της επίσημης έρευνας, η Επιτροπή θα πρέπει να εξετάσει εάν εφαρμόζονται στη συγκεκριμένη περίπτωση, προκειμένου να αποφασίσει εάν είναι αναγκαίο να προβεί στην ανάκτηση.

#### 6.5.1. *Δικαιολογημένη εμπιστοσύνη*

(183) Σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου και την πρακτική λήψης αποφάσεων της Επιτροπής, μια εντολή ανάκτησης της ενίσχυσης παραβαίνει μια γενική αρχή του δικαίου της Ένωσης εάν, ως αποτέλεσμα ενέργειας της Επιτροπής, ο δικαιούχος ενός μέτρου έχει αποκτήσει δικαιολογημένη εμπιστοσύνη ότι η ενίσχυση τού χορηγήθηκε σύμφωνα με τη νομοθεσία της Ένωσης.

([73]) Υπόθεση C-70/72, Επιτροπή κατά Γερμανίας (Συλλογή 1973, σ. 813, σκέψη 13).

([74]) Συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-278/92, C-279/92 και C-280/92, Ισπανία κατά Επιτροπής (Συλλογή 1994, σ. I-4103, σκέψη 75).

([75]) Υπόθεση C-75/97, Βέλγιο κατά Επιτροπής (Συλλογή 1999, σ. I-030671, σκέψεις 64-65).

([76]) ΕΕ L 83 της 27.3.1999, σ. 17.

([77]) Ανακοίνωση της Επιτροπής - Για μια αποτελεσματική εφαρμογή των αποφάσεων της Επιτροπής με τις οποίες τα κράτη μέλη διατάσσονται να ανακτήσουν παράνομες και ασυμβίβαστες κρατικές ενισχύσεις, ΕΕ C 272 της 15.11.2007, σ. 4, σκέψη 18.

(184) Το Δικαστήριο έχει επανειλημμένως κρίνει ότι το δικαίωμα επικλήσεως της αρχής προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης παρέχεται σε κάθε πρόσωπο στο οποίο ένα όργανο της Ένωσης έχει δημιουργήσει βάσιμες προσδοκίες. Ένα πρόσωπο δεν μπορεί, ωστόσο, να επικαλεσθεί την προστασία της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης εάν οι διοικητικές αρχές δεν του είχαν παράσχει συγκεκριμένες διαβεβαιώσεις ([78]).

(185) Στη συγκεκριμένη περίπτωση, οι ιταλικές αρχές και οι 78 τρίτοι ενδιαφερόμενοι επικαλέσθηκαν ουσιαστικά την προστασία της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης βασιζόμενοι σε μια απάντηση σε κοινοβουλευτική ερώτηση του 2009 ([79]). Στην απάντηση στην εν λόγω ερώτηση, η Επιτροπή δηλώνει ότι «διενήργησε προκαταρκτική εξέταση και θεώρησε ότι δεν ήταν αναγκαίες περαιτέρω έρευνες, καθώς φαίνεται απίθανο το καθεστώς του δημοτικού φόρου ακίνητης περιουσίας να θέτει τα εκκλησιαστικά ιδρύματα σε πλεονεκτική θέση από άποψη ανταγωνισμού».

(186) Η Επιτροπή θεωρεί ότι η εν λόγω απάντηση δεν δημιούργησε καμία δικαιολογημένη εμπιστοσύνη για τους ακόλουθους λόγους.

(187) Καταρχάς, η δήλωση της Επιτροπής ήταν βασισμένη απλώς σε μια «προκαταρκτική εξέταση»· η Επιτροπή δεν δήλωσε ότι έλαβε απόφαση, αλλά απλώς ότι θεώρησε πως δεν υπήρχε λόγος για περαιτέρω έρευνες. Δεύτερον, η Επιτροπή εκφράσθηκε διατυπώνοντας αμφιβολίες, υποστηρίζοντας ότι ήταν απίθανο η απαλλαγή από τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας να παρείχε πλεονέκτημα στα εκκλησιαστικά ιδρύματα. Τρίτον, η ερώτηση και η απάντηση κάνουν αποκλειστικά αναφορά στα εκκλησιαστικά ιδρύματα, τα οποία αντιπροσωπεύουν μια υποκατηγορία των μη εμπορικών οντοτήτων που υπήχθησαν στην απαλλαγή από τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας.

(188) Με βάση τα ανωτέρω, η Επιτροπή θεωρεί ότι δεν παρείχε ειδικές, άνευ όρων και εναρμονισμένες διαβεβαιώσεις, ο χαρακτήρας των οποίων είχε ως αποτέλεσμα οι δικαιούχοι του επίμαχου μέτρου να αναπτύξουν βάσιμες προσδοκίες ότι το καθεστώς ήταν νόμιμο, με την έννοια του ότι δεν περιλαμβανόταν στον τομέα εφαρμογής των κανόνων περί κρατικών ενισχύσεων και ότι, ως εκ τούτου, κανένα από τα ενδεχόμενα πλεονεκτήματα του εν λόγω μέτρου δεν θα μπορούσε να είναι αντικείμενο διαδικασιών ανάκτησης. Εν κατακλείδι, η Επιτροπή θεωρεί ότι δεν προέβη σε καμία συγκεκριμένη και ανεπιφύλακτη δήλωση διαβεβαίωσης ότι η εν λόγω απαλλαγή από τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας δεν θα έπρεπε να θεωρηθεί κρατική ενίσχυση.

([78]) Υποθέσεις C-182/03 και C-217/03, Βέλγιο και Forum 187 ASBL κατά Επιτροπής (Συλλογή 2006, σ. I-5479, σκέψη 147).

([79]) Γραπτή ερώτηση E-177/2009 (ΕΕ C 189 της 13.7.2010).

(189) Η Ιταλία υποστήριξε επίσης ότι οι απαντήσεις σχετικά με την απαλλαγή από τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας που παρείχε η Επιτροπή στους καταγγέλλοντες, για τις οποίες οι ιταλικές αρχές ενημερώθηκαν ανεπισήμως, δημιούργησαν δικαιολογημένη εμπιστοσύνη στις μη εμπορικές οντότητες όσον αφορά το συμβιβάσιμο της εν λόγω απαλλαγής με το δίκαιο της Ένωσης. Η Επιτροπή δεν συμφωνεί με τις παρατηρήσεις της Ιταλίας. Πράγματι, οι επιστολές με την προκαταρκτική αξιολόγηση που απέστειλαν οι υπηρεσίες της Επιτροπής στους καταγγέλλοντες, για τις οποίες το κράτος μέλος ενημερώνεται μόνον ανεπισήμως, δεν αντιπροσωπεύουν την τελική θέση της Επιτροπής. Ενώ οι αποφάσεις της Επιτροπής ανακοινώνονται και δημοσιεύονται στην Επίσημη Εφημερίδα, δεν συμβαίνει το ίδιο στο πλαίσιο μιας απλής διοικητικής διαδικασίας κατά την οποία, βάσει των διαθέσιμων στοιχείων, οι υπηρεσίες της Επιτροπής δεν διατηρούν σοβαρές αμφιβολίες σχετικά με το συμβιβάσιμο των υπό εξέταση μέτρων. Επίσης, κατά της επιστολής που απεστάλη στους καταγγέλλοντες στις 15 Φεβρουαρίου κατετέθη προσφυγή ενώπιον του Δικαστηρίου από δύο εξ αυτών και, συνεπώς, η επιστολή αυτή δεν κατέστη τελική· οι προσφυγές αποσύρθηκαν μόνον μετά την απόφαση κίνησης της διαδικασίας.

(190) Συνεπώς, η Επιτροπή συμπεραίνει ότι, στη συγκεκριμένη περίπτωση, η Ιταλία και οι 78 τρίτοι ενδιαφερόμενοι δεν έλαβαν καμία διαβεβαίωση εκ μέρους οργάνου της Ένωσης η οποία να αιτιολογεί τη δικαιολογημένη εμπιστοσύνη, εμποδίζοντας, κατά συνέπεια, την Επιτροπή να διατάξει την ανάκτηση.

6.5.2. *Εξαιρετικές περιστάσεις: απόλυτη αδυναμία εκτελέσεως της αποφάσεως ανάκτησης.*

(191) Σύμφωνα με το άρθρο 288 της Συνθήκης, το κράτος μέλος προς το οποίο απευθύνεται μια απόφαση ανάκτησης είναι υποχρεωμένο να την εκτελέσει. Όπως προαναφέρθηκε, υπάρχει μια εξαίρεση στην υποχρέωση αυτή, σε περίπτωση που το κράτος μέλος αποδείξει την ύπαρξη εξαιρετικών περιστάσεων που καθιστούν απολύτως αδύνατη την ορθή εκτέλεση της αποφάσεως.

(192) Συνήθως, τα κράτη μέλη επικαλούνται αυτήν την πιθανότητα στο πλαίσιο των συζητήσεων με την Επιτροπή μετά την έγκριση της απόφασης ([80]). Ωστόσο, στη συγκεκριμένη περίπτωση, η Ιταλία υποστήριξε, πριν από τη λήψη της απόφασης, ότι δεν θα έπρεπε να διαταχθεί η ανάκτηση, καθώς θα ήταν απολύτως αδύνατη η εκτέλεσή της. Επειδή η Ιταλία έθεσε το εν λόγω ζήτημα στο πλαίσιο της επίσημης έρευνας και επειδή, σύμφωνα με μια γενική αρχή του δικαίου, κανείς δεν μπορεί να υποχρεωθεί να κάνει το αδύνατον, η Επιτροπή θεωρεί αναγκαίο να εξετάσει το ζήτημα στην παρούσα απόφαση.

([80]) Υπόθεση C 214/07, Επιτροπή κατά Ισπανίας (Συλλογή 2008, σ. I-08357, σκέψεις 13 και 22).

(193) Θα πρέπει καταρχάς να επισημανθεί ότι το Δικαστήριο έχει επανειλημμένα δώσει μια πολύ περιοριστική ερμηνεία στην έννοια της «απόλυτης αδυναμίας». Η προϋπόθεση περί απόλυτης αδυναμίας εκτελέσεως δεν πληρούται όταν το κράτος μέλος απλώς γνωστοποιεί στην Επιτροπή δυσχέρειες νομικής, πολιτικής και πρακτικής φύσεως που παρουσιάζει η εκτέλεση της αποφάσεως ([81]). Η μόνη περίπτωση στην οποία μπορεί να γίνει αποδεκτή η απόλυτη αδυναμία, είναι εκείνη στην οποία η εκτέλεση της ανάκτησης είναι, από της γενέσεώς της, αντικειμενικώς και απολύτως, αδύνατη ([82]).

(194) Στην υπό εξέταση περίπτωση, οι ιταλικές αρχές υποστήριξαν ότι θα ήταν απολύτως αδύνατον τόσο να προσδιοριστεί ποια ακίνητα που ανήκουν στις μη εμπορικές οντότητες είχαν ως προορισμό την άσκηση δραστηριοτήτων με μη αποκλειστικά εμπορικό χαρακτήρα, όσο και η συγκέντρωση των αναγκαίων πληροφοριών για τον προσδιορισμό του ποσού του φόρου που θα έπρεπε να καταβληθεί.

(195) Πράγματι, οι ιταλικές αρχές εξήγησαν ότι, εξαιτίας της δομής του κτηματολογίου, είναι αδύνατο να εξαχθούν αναδρομικά από τις βάσεις δεδομένων τα στοιχεία σχετικά με τα ακίνητα που ανήκουν σε μη εμπορικές οντότητες και προορίζονται για δραστηριότητες που δεν έχουν αποκλειστικά εμπορικό χαρακτήρα σύμφωνα με τις διατάξεις για την απαλλαγή από τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας. Οι πληροφορίες που έχουν καταχωρηθεί στο κτηματολόγιο δεν επιτρέπουν τη διαπίστωση των δραστηριοτήτων που ασκούνται στο ακίνητο. Με άλλα λόγια, με βάση τα στοιχεία που έχουν καταχωρηθεί στο κτηματολόγιο, δεν είναι δυνατόν να προσδιοριστεί εάν, σε ένα συγκεκριμένο ακίνητο, μια οντότητα άσκησε εμπορικές ή μη εμπορικές δραστηριότητες. Πράγματι, κάθε ακίνητο (συμπεριλαμβανομένων των τμημάτων ακινήτων διαφορετικής κατηγορίας) καταχωρείται στο κτηματολόγιο μόνον βάσει των αντικειμενικών του χαρακτηριστικών, τα οποία αφορούν τα φυσικά και δομικά στοιχεία που απορρέουν από τον προορισμό χρήσης του.

(196) Όσον αφορά τις φορολογικές βάσεις δεδομένων και, ειδικότερα, τα αρχεία των δηλώσεων εισοδήματος που υποβάλλουν οι μη εμπορικές οντότητες, η Ιταλία επεσήμανε ότι επιτρέπουν μόνον τον εντοπισμό των ακινήτων που χρησιμοποιούνται με μη εμπορικές μεθόδους. Πράγματι, στην περίπτωση αυτή, τα κτίρια που παράγουν εισόδημα πρέπει να δηλώνονται στο ενιαίο έντυπο της δήλωσης εισοδήματος στο πεδίο RB που αφορά το εισόδημα κτιρίων, ενώ δεν συμπληρώνεται το πεδίο RS σχετικά με τα μεικτά έξοδα και έσοδα. Από την άλλη πλευρά, στην περίπτωση που μια μη εμπορική οντότητα διαθέτει ακίνητα στα οποία ασκούνται και εμπορικές δραστηριότητες, πρέπει να συμπληρώνεται τόσο το πεδίο RB όσο και το RS. Ωστόσο, εάν στο πεδίο RB δηλωθούν περισσότερα ακίνητα, δεν είναι δυνατόν να προσδιοριστεί το ακίνητο στο οποίο ασκήθηκε η δραστηριότητα που παρήγαγε το δηλωθέν εισόδημα. Σε κάθε περίπτωση, πρέπει να επισημανθεί ότι το πεδίο RS του ενιαίου εντύπου περιλαμβάνει συγκεντρωτικά στοιχεία για έξοδα και εισοδήματα τα οποία αφορούν αγαθά και υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται με εμπορικές και μη εμπορικές μεθόδους (αγαθά και υπηρεσίες που προορίζονται μεικτά για την άσκηση εμπορικών και άλλων δραστηριοτήτων). Κατόπιν τούτου, ακόμη και όταν στο πεδίο RB δηλώνεται ένα μόνον ακίνητο, λόγω των δομικών χαρακτηριστικών του συστήματος του κτηματολογίου (το οποίο δεν επιτρέπει την αναλογική κατανομή μεταξύ εμπορικών και μη εμπορικών χρήσεων του ακινήτου), δεν είναι δυνατόν να προσδιοριστεί σε ποιο τμήμα του ακινήτου ασκήθηκαν εμπορικές δραστηριότητες που παρήγαγαν το δηλωθέν εισόδημα.

(197) Η Επιτροπή θεωρεί, συνεπώς, ότι οι ιταλικές αρχές απέδειξαν ότι οι δικαιούχοι της εν λόγω ενίσχυσης δεν μπορούν να εντοπιστούν και ότι η ενίσχυση δεν μπορεί να υπολογιστεί αντικειμενικά λόγω της έλλειψης διαθέσιμων στοιχείων. Πράγματι, οι κτηματολογικές και φορολογικές βάσεις δεδομένων δεν επιτρέπουν τον εντοπισμό των ακινήτων που ανήκουν σε μη εμπορικές οντότητες και χρησιμοποιήθηκαν για μη αποκλειστικά εμπορικές δραστηριότητες, όπως αυτές που αναφέρονται στις διατάξεις για την απαλλαγή από τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας, ούτε επιτρέπουν, κατά συνέπεια, τη συγκέντρωση των αναγκαίων πληροφοριών για τον υπολογισμό του ποσού των φόρων προς ανάκτηση. Συνεπώς, η εκτέλεση ενδεχόμενης εντολής ανάκτησης θα ήταν αδύνατη με αντικειμενικούς και απόλυτους όρους.

(198) Εν κατακλείδι, η Επιτροπή θεωρεί ότι, λαμβάνοντας υπόψη την ιδιαιτερότητα της συγκεκριμένης περίπτωσης, θα ήταν απολύτως αδύνατον για την Ιταλία να προβεί στην ανάκτηση ενδεχόμενων ενισχύσεων που χορηγήθηκαν παράνομα στο πλαίσιο των διατάξεων απαλλαγής από τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας. Δεν θα ανακτηθούν, συνεπώς, οι ενισχύσεις που παρασχέθηκαν στο πλαίσιο της παράνομης και ασυμβίβαστης απαλλαγής από τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας.

## 7. **ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ**

(199) Η Επιτροπή συμπεραίνει ότι η Ιταλία εφήρμοσε παράνομα την απαλλαγή από τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας που προβλέπεται στο άρθρο 7 εδάφιο πρώτο στοιχείο θ) του νομοθετικού διατάγματος αριθ. 504/92, κατά παράβαση του άρθρου 108 παράγραφος 3 της Συνθήκης.

(200) Επειδή για το εν λόγω καθεστώς δεν είναι δυνατόν να διαπιστωθεί κανένας λόγος που να το καθιστά συμβιβάσιμο, το καθεστώς κρίνεται ασυμβίβαστο με την εσωτερική αγορά. Ωστόσο, λαμβάνοντας υπόψη τις εξαιρετικές περιστάσεις τις οποίες επικαλέσθηκε η Ιταλία, δεν πρέπει να διαταχθεί η ανάκτηση της ενίσχυσης, δεδομένου ότι η Ιταλία απέδειξε την απόλυτη αδυναμία εκτέλεσής της.

([81]) Υπόθεση C-404/00, Επιτροπή κατά Ισπανίας (Συλλογή 2003, σ. I-6695, σκέψη 47).

([82]) Υπόθεση C-75/97, Βέλγιο κατά Επιτροπής («Maribel I») (Συλλογή 1999, σ. I-3671, σκέψη 86)· υπόθεση C-214/07 Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 2008, σ. I - 08357, σκέψεις 13, 22 και 48).

(201) Η Επιτροπή θεωρεί ότι το άρθρο 149 εδάφιο τέταρτο του Κωδικοποιημένου κειμένου για τους φόρους εισοδήματος δεν συνιστά κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης.

(202) Τέλος, λαμβάνοντας υπόψη τα ειδικά χαρακτηριστικά του μέτρου απαλλαγής από τον ενιαίο φόρο ακίνητης περιουσίας για τις μη εμπορικές οντότητες που ασκούν αποκλειστικά μη εμπορικές ειδικές δραστηριότητες σύμφωνα με τους όρους που προβλέπει η εθνική νομοθεσία, η Επιτροπή συμπεραίνει ότι οι εν λόγω δραστηριότητες δεν μπορούν να θεωρηθούν οικονομικές δραστηριότητες βάσει των κανόνων για τις κρατικές ενισχύσεις και, συνεπώς, το μέτρο δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης,

ΕΞΕΔΩΣΕ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ:

*Άρθρο 1*

Η κρατική ενίσχυση που χορηγήθηκε υπό μορφή απαλλαγής από τον δημοτικό φόρο ακίνητης περιουσίας στις μη εμπορικές οντότητες οι οποίες ασκούσαν στα ακίνητα αποκλειστικά τις δραστηριότητες που ορίζονται στο άρθρο 7 εδάφιο πρώτο στοιχείο θ) του νομοθετικού διατάγματος αριθ. 504/92, το οποίο παρανόμως θέσπισε η Ιταλία κατά παράβαση του άρθρου 108 παράγραφος 3 της Συνθήκης, είναι ασυμβίβαστη με την εσωτερική αγορά.

*Άρθρο 2*

Το άρθρο 149 εδάφιο τέταρτο του Κωδικοποιημένου κειμένου για τους φόρους εισοδήματος δεν συνιστά κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης.

*Άρθρο 3*

Η απαλλαγή από τον ενιαίο φόρο ακίνητης περιουσίας που χορηγήθηκε στις μη εμπορικές οντότητες οι οποίες ασκούν στα ακίνητα αποκλειστικά τις δραστηριότητες που ορίζονται στο άρθρο 7 εδάφιο πρώτο στοιχείο θ) του νομοθετικού διατάγματος αριθ. 504/92, δεν συνιστά κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης.

*Άρθρο 4*

Η παρούσα απόφαση απευθύνεται στην Ιταλική Δημοκρατία.

Βρυξέλλες, 19 Δεκεμβρίου 2012.

*Για την Επιτροπή*

Joaquín ALMUNIA

*Αντιπρόεδρος*

*ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1*

**ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΤΩΝ ΕΝΔΙΑΦΕΡΟΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ ΠΟΥ ΚΑΤΕΘΕΣΑΝ ΤΙΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΤΟΥΣ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΑΠΟΦΑΣΗ ΚΙΝΗΣΗΣ ΤΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ**

Όνομα-Επωνυμία/διεύθυνση

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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