# DECISIÓN DE LA COMISIÓN

## de 19 de diciembre de 2012

## relativa a la ayuda estatal SA.20829 (C 26/2010, ex NN 43/2010 (ex CP 71/2006)) Régimen de exención del impuesto municipal sobre bienes inmuebles concedido a entidades no comerciales por los bienes inmuebles utilizados para fines específicos ejecutado por Italia

*[notificada con el número C(2012) 9461]*

**(El texto en lengua italiana es el único auténtico)**

**(Texto pertinente a efectos del EEE)**

(2013/284/UE)

LA COMISIÓN EUROPEA,

Visto el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y, en particular, su artículo 108, apartado 2, párrafo primero,

Visto el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo y, en particular, su artículo 62, apartado 1, letra a),

Después de haber emplazado a los interesados para que presentaran sus observaciones, de conformidad con los citados artículos ([1]), y teniendo en cuenta dichas observaciones,

Considerando lo siguiente:

### 1. PROCEDIMIENTO

(1) En 2006 la Comisión recibió numerosas denuncias que se referían fundamentalmente a dos regímenes, relativos respectivamente a la exención del impuesto municipal sobre bienes inmuebles y a la reducción del impuesto sobre la renta de las personas jurídicas, y más concretamente a:

(a) la exención del impuesto municipal sobre bienes inmuebles (en lo sucesivo, denominado «ICI») concedida a entidades no comerciales por los bienes inmuebles utilizados y destinados exclusivamente al ejercicio de actividades de asistencia social, bienestar social, sanitarias, educativas, de alojamiento, culturales, recreativas, deportivas y actividades religiosas y de culto (artículo 7, párrafo primero, letra i), del Decreto Legislativo nº 504, de 30 de diciembre de 1992);

(b) la reducción del 50 % en la cuota del impuesto sobre la renta de las personas jurídicas para las entidades enumeradas en el artículo 6 del Decreto del Presidente de la República nº 601, de 29 de septiembre de 1973, es decir, principalmente entidades de asistencia social, centros de enseñanza e investigación sin ánimo de lucro y entidades con fines de beneficencia y enseñanza (incluidas las instituciones eclesiásticas). Esta disposición comprende también las instituciones autónomas de viviendas sociales así como las fundaciones y las asociaciones que persigan exclusivamente objetivos culturales.

(2) A raíz de las denuncias recibidas por la citada exención del ICI, el 5 de mayo de 2006 la Comisión envió a las autoridades italianas una primera solicitud de información. A la vista de la información transmitida por Italia el 6 de junio de 2006, y tras la entrada en vigor de algunas enmiendas a la normativa sobre el ICI, por carta de 8 de agosto de 2006 los servicios de la Comisión comunicaron a los demandantes que, sobre la base de un análisis preliminar, no había motivos para proseguir la investigación.

(3) No obstante, por carta de 24 de octubre de 2006, los demandantes volvieron a señalar que la exención del ICI para las entidades no comerciales no era conforme con el artículo 107, apartado 1, del Tratado. Por carta de 14 de noviembre de 2006, los servicios de la Comisión reiteraron a los demandantes que, basándose en la información disponible, no había motivos para seguir investigando dicha exención.

(4) En enero y septiembre de 2007, respectivamente, la Comisión recibió de los demandantes otras cartas sobre la exención del ICI. En su carta de 12 de septiembre de 2007, los demandantes llamaron la atención de la Comisión sobre el artículo 149 del Texto Refundido del impuesto sobre la renta (en lo sucesivo, «TUIR»), aprobado por el Decreto del Presidente de la República nº 917, de 22 de diciembre de 1986. En su opinión, dicho artículo otorgaba un trato fiscal ventajoso únicamente a las instituciones eclesiásticas y a los clubes deportivos de aficionados.

(5) El 5 de noviembre de 2007, la Comisión pidió a las autoridades italianas y a los demandantes que presentaran información adicional sobre todas las presuntas disposiciones preferentes citadas por los demandantes. Las autoridades italianas facilitaron la información solicitada por cartas de 3 de diciembre de 2007 y 30 de abril de 2008. Los demandantes presentaron información adicional por carta de 21 de mayo de 2008.

(6) El 20 de octubre de 2008, los demandantes enviaron un requerimiento (artículo 265 del Tratado), solicitando a la Comisión que incoara el procedimiento de investigación formal y adoptara una decisión formal relativa a sus denuncias.

([1]) DO C 348 de 21.12.2010, p. 17.

(7) Por carta de 24 de noviembre de 2008, la Comisión envió a las autoridades italianas otra solicitud de información, a la que estas respondieron por carta de 8 de diciembre de 2008.

(8) Por carta de 19 de diciembre de 2008, los servicios de la Comisión informaron a los demandantes de que, sobre la base de un análisis preliminar, consideraban que las medidas controvertidas no parecían constituir ayuda estatal y que, por consiguiente, no era necesario proseguir la investigación.

(9) El 26 de enero de 2009, el Ministerio de Hacienda italiano emitió la circular 2/DF (en lo sucesivo, la «circular») para aclarar el ámbito de aplicación de la exención del ICI a las entidades no comerciales. El 2 de marzo de 2009, los demandantes escribieron a la Comisión para expresarle su insatisfacción con la legislación vigente en aquel momento y criticar la citada circular.

(10) Por correo electrónico de 11 de enero de 2010, los demandantes volvieron a solicitar a la Comisión, teniendo también en cuenta el contenido de la circular, que incoara el procedimiento de investigación formal. Los servicios de la Comisión tomaron nota de la circular y el 15 de febrero de 2010 enviaron una carta a los demandantes, reiterando los motivos aducidos en su carta de 19 de diciembre de 2008.

(11) El 26 de abril de 2010, dos demandantes interpusieron sendos recursos de anulación ante el Tribunal contra la carta de la Comisión de 15 de febrero de 2010 ([2]). A petición de las partes demandantes, el 18 de noviembre de 2010 el Tribunal resolvió archivar el asunto ([3]).

(12) Mediante decisión de 12 de octubre de 2010 (en lo sucesivo, la «Decisión de incoación»), la Comisión incoó el procedimiento de investigación formal a tenor del artículo 108, apartado 2, del Tratado, por lo que se refiere a la exención del ICI concedida a entidades no comerciales por los bienes inmuebles utilizados para fines específicos y por lo que respecta al artículo 149, párrafo cuarto, del TUIR ([4]). La Decisión de incoación se publicó el 21 de diciembre de 2010 en el *Diario Oficial de la Unión Europea* ([5]), invitando a las partes interesadas a que presentaran sus observaciones.

(13) Por carta de 10 de noviembre de 2010, las autoridades italianas solicitaron a la Comisión copia de las cartas enviadas a los demandantes entre 2006 y 2010. Las cartas se transmitieron a Italia el 2 de diciembre de 2010.

(14) Entre el 21 de enero y el 4 de abril de 2011, la Comisión recibió observaciones sobre la Decisión de incoación de 80 partes interesadas, que figuran en el anexo 1 de la presente Decisión.

(15) Por carta de 2 de marzo de 2011, la Comisión recibió observaciones de Italia sobre la Decisión de incoación. A continuación, la Comisión transmitió las observaciones de los terceros interesados a las autoridades italianas, que presentaron sus observaciones al respecto el 10 de junio de 2011.

(16) El 19 de julio de 2011 tuvo lugar una reunión técnica entre las autoridades italianas y los servicios de la Comisión.

(17) Por carta de 15 de febrero de 2012, Italia comunicó a la Comisión su intención de adoptar una nueva normativa en materia del impuesto municipal sobre bienes inmuebles y anunció que, desde el 1 de enero de 2012, el ICI había sido sustituido por la *Imposta Municipale Propria* (en lo sucesivo, «IMU»).

(18) Tras la adopción por parte de Italia de la Ley nº 27, de 24 de marzo de 2012, que prevé, entre otras cosas, nuevas disposiciones para la exención del IMU a las entidades no comerciales que ejerzan actividades específicas, posponiendo la definición de una serie de aspectos a normas de desarrollo posteriores, el 16 de mayo de 2012 la Comisión envió a las autoridades italianas una solicitud de información.

([2]) Véanse los asuntos T-192/10, Ferracci/Comisión (DO C 179 de 3.7.2010, p. 45) y T-193/10, Scuola Elementare Maria Montessori/Comisión (DO C 179 de 3.7.2010, p. 46).

([3]) DO C 30 de 29.1.2011, p. 57.

([4]) En la Decisión de incoación, la Comisión concluyó que la reducción del 50 % en la cuota del impuesto sobre la renta de las personas jurídicas contemplada en el artículo 6 del Decreto del Presidente de la República nº 601/73 podría constituir ayuda existente (considerando 18), al tiempo que precisaba que se ocuparía de dicha medida en el ámbito de un procedimiento separado, relativo a las ayudas existentes, incoado posteriormente en febrero de 2011. Las entidades contempladas en el artículo 6 del Decreto del Presidente de la República nº 601/73 son: a) entidades y establecimientos de asistencia social; mutualidades; centros hospitalarios; entidades asistenciales y benéficas; b) establecimientos de enseñanza, estudio e investigación de interés general y sin ánimo de lucro; asociaciones científicas; academias; fundaciones y asociaciones históricas, literarias y científicas que persigan exclusivamente objetivos culturales; c) entidades con fines legalmente asimilados a los de beneficencia o enseñanza; c *bis*) instituciones autónomas de viviendas sociales y sus consorcios.

([5]) Véase la nota a pie de página 1.

(19) El 27 de junio de 2012, la Comisión recibió información adicional de los demandantes, entre otras cosas, observaciones sobre la nueva normativa IMU, que transmitió al Estado miembro el 6 de julio de 2012, para que este pudiera manifestarse al respecto.

(20) Por carta de 5 de septiembre de 2012, Italia facilitó a la Comisión la información solicitada, además de sus comentarios sobre las observaciones de terceros interesados que le habían sido transmitidas el 6 de julio de 2012.

(21) Posteriormente, por carta de 21 de noviembre de 2012, las autoridades italianas transmitieron a la Comisión copia del Reglamento de aplicación del IMU, adoptado el 19 de noviembre de 2012.

## 2. DESCRIPCIÓN DE LAS MEDIDAS

### 2.1. Exención del impuesto municipal sobre bienes inmuebles concedida a entidades no comerciales

(22) En 1992, las autoridades italianas introdujeron un impuesto municipal sobre bienes inmuebles (ICI). Como prevé el Decreto Legislativo nº 504, de 30 de diciembre de 1992, eran sujetos pasivos del impuesto todas las personas físicas y jurídicas en posesión de bienes inmuebles (por razón de propiedad, derecho de usufructo, uso, domicilio o enfiteusis). El impuesto debían pagarlo tanto los residentes como los no residentes, con independencia del uso que se hiciera del inmueble, y se calculaba en función del valor catastral del mismo.

(23) Con arreglo al artículo 7, párrafo primero, letra i), del Decreto Legislativo nº 504/92, los bienes inmuebles utilizados por entidades no comerciales y destinados exclusivamente al ejercicio de actividades de asistencia social, bienestar social, sanitarias, educativas, de alojamiento, culturales, recreativas, deportivas y actividades religiosas y de culto estaban exentos del ICI.

(24) Con arreglo al artículo 7, párrafo segundo *bis*, del Decreto Ley nº 203, de 30 de septiembre de 2005 ([6]), la exención en virtud del artículo 7, párrafo primero, letra i), del Decreto Legislativo nº 504/92 era aplicable a las actividades allí indicadas, aun cuando fueran de naturaleza comercial. El artículo 39 del Decreto Ley nº 223, de 4 de julio de 2006 ([7]), disponía que la exención se aplicara únicamente con la condición de que las actividades en cuestión no tuvieran exclusivamente naturaleza comercial.

([6]) Convalidado en Ley nº 248, de 2 de diciembre de 2005.
([7]) Convalidado en Ley nº 248, de 4 de agosto de 2006.

(25) Las autoridades italianas aclararon que la exención del impuesto municipal sobre bienes inmuebles a que se refiere el artículo 7, párrafo primero, letra i), se aplicaba únicamente cuando concurrían dos condiciones acumulativas:

i. el inmueble debía ser utilizado por entidades no comerciales ([8]). La ley define las entidades no comerciales como aquellas entidades públicas y privadas que no son sociedades y que no tienen como objeto exclusivo o principal el ejercicio de actividades comerciales;

ii. el inmueble debía ser utilizado exclusivamente para realizar las actividades enumeradas en el artículo 7, párrafo primero, letra i).

(26) Mediante la circular 2/DF, de 26 de enero de 2009, las autoridades italianas precisaron qué entidades podían considerarse no comerciales y las características que debían reunir las actividades realizadas por estas últimas para poder beneficiarse de la exención en cuestión.

(27) La circular recordaba que las entidades no comerciales podían ser tanto públicas como privadas. Específicamente, se consideraban entidades no comerciales públicas: el Estado, las regiones, las provincias, los ayuntamientos, las cámaras de comercio, las agencias sanitarias, los organismos públicos creados exclusivamente para el ejercicio de actividades de bienestar social, asistencia social y sanitarias, entidades públicas no económicas, instituciones de previsión y asistencia social, Universidades y centros de investigación y los organismos públicos de servicios a la persona (antes IPAB). Entre los ejemplos de entidades no comerciales privadas mencionadas en la circular estaban: las asociaciones, las fundaciones y comités, las organizaciones no gubernamentales (ONG), los clubes deportivos de aficionados, las organizaciones de voluntariado, las entidades clasificadas a efectos fiscales como sin ánimo de lucro (ONLUS) y las instituciones eclesiásticas, pertenecientes a la Iglesia católica o a otras confesiones religiosas.

(28) La circular precisaba además que las actividades realizadas en los inmuebles exentos del ICI no debían estar disponibles en el mercado ([9]), es decir, debían realizarse para responder a necesidades sociales no siempre satisfechas por las estructuras públicas ni por los operadores privados comerciales.

([8]) Específicamente, el artículo 7, párrafo primero, letra i), del Decreto Legislativo nº 504/92 se refiere a las entidades contempladas en el artículo 87 [ahora artículo 73], párrafo primero, letra c), del D.P.R. nº 917/86. La definición de entidades no comerciales figura en esta última disposición.
([9]) Véase el punto 5 de la circular.

(29) La circular fijaba una serie de criterios para cada una de las actividades enumeradas en el artículo 7, párrafo primero, letra i), que permitían establecer cuándo cada una de ellas debía considerarse de naturaleza no exclusivamente comercial ([10]).

(30) A partir del 1 de enero de 2012, el ICI fue sustituido por el IMU. En 2012 se modificaron también las disposiciones relativas al impuesto municipal sobre bienes inmuebles para entidades no comerciales, como se explica en la sección 5.

### 2.2. **Artículo 149 del Texto Refundido del impuesto sobre la renta**

(31) El artículo 149 figura en el Título II, Capítulo III, del Texto Refundido del impuesto sobre la renta (TUIR). El Título II expone las disposiciones relativas al impuesto sobre la renta de las sociedades y el Capítulo III establece las disposiciones fiscales aplicables a las entidades no comerciales, como las normas para el cálculo de la base imponible y del tipo impositivo ([11]). El artículo 149 señala las condiciones que pueden dar lugar a la pérdida del «carácter de entidad no comercial».

(32) En particular, el artículo 149, párrafo primero, del TUIR establece que una entidad no comercial perderá este carácter si realiza predominantemente actividades comerciales durante un periodo impositivo completo.

(33) El artículo 149, párrafo segundo, del TUIR define el «carácter comercial» de la entidad en términos, por ejemplo, de prevalencia de los ingresos procedentes de actividades comerciales frente a los ingresos institucionales o también en cuanto a la prevalencia de los activos fijos relativos a la actividad comercial con respecto a las restantes actividades ([12]). La forma jurídica de las entidades en cuestión no influye en modo alguno en la pérdida del «carácter de entidad no comercial».

(34) El artículo 149, párrafo cuarto, del TUIR prevé que las disposiciones antes citadas (a saber, el artículo 149, párrafos primero y segundo) no se apliquen a las instituciones eclesiásticas reconocidas como personas jurídicas a efectos civiles y a los clubes deportivos de aficionados.

## 3. **RAZONES PARA INCOAR EL PROCEDIMIENTO DE INVESTIGACIÓN FORMAL**

(35) La Comisión incoó el procedimiento de investigación formal por lo que se refiere a la exención del impuesto municipal sobre bienes inmuebles (exención del ICI) concedida a entidades no comerciales por los bienes inmuebles utilizados para fines específicos puesto que la medida parecía reunir las condiciones para ser considerada ayuda estatal con arreglo al artículo 107, apartado 1, del Tratado. Asimismo, la Comisión incoó el procedimiento de investigación formal por lo que se refiere al artículo 149, párrafo cuarto, del TUIR, que dispone que las normas relativas a la pérdida del carácter de entidad no comercial no se aplican a las instituciones eclesiásticas y a los clubes deportivos de aficionados.

(36) Para establecer si las medidas en cuestión eran selectivas, según reiterada jurisprudencia ([13]), la Comisión identificó en primer lugar, para cada una de ellas, el sistema fiscal de referencia, para después apreciar si la medida constituía una excepción de dicho sistema y, en caso afirmativo, si esa excepción estaría justificada por la naturaleza y la estructura general del sistema fiscal.

([10]) Por ejemplo, como ya se indicaba en la Decisión de incoación, en los sectores de las actividades sanitarias y sociales, la circular exige un convenio con las autoridades públicas. Por lo que se refiere a la actividades educativas, la circular, por una parte, parece exigir la conformidad con los principios básicos obligatorios para que las actividades realizadas sean comparables con las estatales y, por otra, exige que los posibles excedentes de explotación se reinviertan en la propia actividad educativa. En cuanto a los cines, la circular parece imponer a los operadores que quieran beneficiarse de la exención que operen únicamente en determinados segmentos de mercado (películas de interés cultural, películas a las que se ha concedido un certificado de calidad, películas para niños). De la misma manera, por lo que se refiere a los servicios de alojamiento en general, las organizaciones que quieran beneficiarse de la exención deben cobrar precios inferiores a los del mercado y no funcionar como hoteles al uso.

([11]) Véanse los artículo 143 y ss. del TUIR. En términos generales, la renta total de las entidades no comerciales se compone de los ingresos percibidos por bienes raíces y capital y de otras fuentes (artículo 143 del TUIR). Las entidades no comerciales pueden optar por sistemas simplificados para determinar la renta, siempre que se satisfagan determinadas condiciones (artículo 145 del TUIR).

([12]) Los factores que pueden utilizarse para la valoración con arreglo al artículo 149, párrafo segundo, del TUIR son los siguientes: prevalencia de los activos fijos netos relacionados con las actividades comerciales frente a otras actividades; prevalencia de los ingresos procedentes de actividades comerciales frente al valor normal de las cesiones o prestaciones relativas a las actividades institucionales; prevalencia de las rentas procedentes de las actividades comerciales frente a los ingresos procedentes de las instituciones (como contribuciones, subvenciones, donaciones y cuotas de los socios).

([13]) Véanse, entre otros, el asunto C-88/03, Portugal/Comisión, (Rec. 2006, p. I-7115), apartado 56, y el asunto C-487/06 P British Aggregates, (Rec. 2008, p. I-10505), apartados 81-83.

(37) Por lo que se refiere a la exención del ICI, la Comisión concluyó que el sistema de referencia para la apreciación de la medida en cuestión era el propio ICI. Dado que otorgaba una exención a las entidades no comerciales que utilizaban los bienes inmuebles para actividades específicas, algunas de ellas consideradas económicas, la medida en cuestión constituía una excepción al sistema de referencia (según el cual, toda persona jurídica en posesión de un inmueble debía pagar el impuesto municipal correspondiente, independientemente del uso que hiciera del mismo). Conceder una exención exclusivamente a entidades no comerciales que ejercían actividades específicas con un determinado valor social no se ha considerado justificado por la naturaleza y la estructura general del sistema italiano en el caso del impuesto municipal sobre bienes inmuebles.

(38) En cuanto al artículo 149, párrafo cuarto, del TUIR, la Comisión consideró que el sistema de referencia es el impuesto sobre la renta. La Comisión concluyó que la medida era, *prima facie*, selectiva, puesto que parecía dar la posibilidad – pero solo a las instituciones eclesiásticas y a los clubes deportivos de aficionados - de conservar el carácter de entidad no comercial aun cuando ya no fueran consideradas entidades no comerciales. Una medida similar no podría justificarse sobre la base de los principios inherentes al sistema tributario italiano.

(39) Las autoridades italianas no aportaron información que demostrara que las medidas en cuestión reunían las condiciones establecidas en la jurisprudencia Altmark ([14]). Puesto que parecían cumplirse todos los demás criterios contemplados en el artículo 107, apartado 1, del Tratado, las medidas parecían implicar ayuda estatal.

(40) Por lo que se refiere a la compatibilidad, el artículo 107, apartado 2, del Tratado no parecía aplicarse a dichas medidas. Por otra parte, tampoco parecían ser de aplicación las excepciones contempladas en el artículo 107, apartado 3, excepto por lo que se refiere al artículo 107, apartado 3, letra d), relativo a la promoción de la cultura y la conservación del patrimonio. De hecho, por lo que se refiere a la exención del ICI, la Comisión consideró que esta excepción habría podido aplicarse a las entidades no comerciales que realizan exclusivamente actividades didácticas, culturales y recreativas. Por último, la Comisión no excluía que algunas actividades pudieran clasificarse como servicios de interés económico general a tenor del artículo 106, apartado 2, del Tratado; no obstante, las autoridades italianas no han presentado información que permita apreciar la compatibilidad de las medidas en cuestión con el mercado interior.

(41) En consecuencia, la Comisión albergaba dudas con respecto a la compatibilidad de las medidas con el mercado interior y, de conformidad con el artículo 4, apartado 4, del Reglamento (CE) nº 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo de 1999 por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado CE ([15]), decidió incoar el procedimiento de investigación formal, invitando a Italia y a los demás interesados a que presentaran sus observaciones.

(42) Según la Comisión, tanto la exención del ICI como el artículo 149, párrafo cuarto, del TUIR, pueden clasificarse como nueva ayuda. El ICI, que era un impuesto anual, se introdujo efectivamente en 1992 y la exención fiscal en cuestión no fue notificada, ni aprobada por la Comisión de ninguna otra forma. La exención se aplicaba a toda una serie de actividades que no estaban cerradas a la competencia cuando se introdujo el ICI. Por tanto, toda excepción a las disposiciones normales de este régimen fiscal debía considerarse necesariamente nueva ayuda, puesto que parecían concurrir las condiciones contempladas en el artículo 107, apartado 1, del Tratado. Asimismo, el artículo 149 del TUIR ([16]) fue introducido en 1998 y tampoco fue notificado ni aprobado por la Comisión de ninguna otra forma. Por este motivo, la excepción prevista por esta medida debía calificarse de nueva ayuda, puesto que parecían cumplirse las condiciones contempladas en el artículo 107, apartado 1, del Tratado.

## 4. OBSERVACIONES DE LAS AUTORIDADES ITALIANAS Y DE LOS TERCEROS INTERESADOS

(43) De conformidad con el artículo 20, apartado 2, del Reglamento (CE) nº 659/1999 y en respuesta a la publicación en el *Diario Oficial de la Unión Europea* ([17]), la Comisión recibió las observaciones de las autoridades italianas y de 80 terceros interesados.

(44) En resumen, según las autoridades italianas, las entidades que se han beneficiado de la exención del ICI no eran «empresas» a tenor del Derecho de la Unión. En cualquier caso, las actividades realizadas por estas entidades cumplían una importante función pública y social. Por tanto, la exención se ajustaba a la naturaleza y la lógica del sistema tributario puesto que este prevé un trato fiscal distinto para las actividades puramente económicas, por

([14]) Asunto C-280/00, Altmark Trans GmbH y Regierungspräsidium Magdeburg, (Rec. 2003, p. I-7747).

([15]) DO L 83 de 27.3.1999, p. 1.

([16]) Antes artículo 111 *bis* del TUIR.

([17]) Véase la nota a pie de página 1.

una parte, y para las actividades de asistencia social, caritativas, solidarias y religiosas, por otra. Además, las autoridades italianas contestaron la clasificación del ICI como nueva ayuda, afirmando que esta medida debería haberse evaluado teniendo en cuenta su estrecha relación de continuidad con los impuestos anteriores sobre la propiedad inmobiliaria (vigentes ya antes de la entrada en vigor del Tratado CEE). Por otra parte, sobre la base de las cartas de denegación enviadas a los demandantes, la medida debería considerarse aprobada por la Comisión. En cualquier caso, la Comisión generó una confianza legítima en los beneficiarios de la medida por una respuesta a una pregunta parlamentaria escrita y, como ya se ha indicado, al comunicar a los demandantes su posición preliminar, que también se comunicó informalmente a las autoridades italianas.

(45) Por lo que se refiere al artículo 149, párrafo cuarto, del TUIR, a pesar de lo que sugiera su redacción, las autoridades italianas sostienen que las instituciones eclesiásticas y los clubes deportivos de aficionados pueden perder el carácter de entidad no comercial. En tal caso, dichas entidades ya no se beneficiarían de ninguna desgravación fiscal.

(46) De los 80 terceros interesados, 78 (en lo sucesivo, «los 78 terceros interesados») comparten la posición de las autoridades italianas, mientras que los otros dos, que formaban parte de los demandantes iniciales (en lo sucesivo, «las dos partes interesadas» o «los demandantes»), sostienen que el ICI y el artículo 149, párrafo cuarto, del TUIR, constituyen ayuda estatal ilegal e incompatible con el mercado interior. Por consiguiente, los argumentos de los 78 terceros interesados se presentarán junto con la posición de las autoridades italianas, mientras que los motivos de los demandantes se tratarán por separado.

### 4.1. **Observaciones de las autoridades italianas y de los 78 terceros interesados**

#### 4.1.1. *ICI: las actividades específicas desarrolladas por las entidades no comerciales no pueden considerarse actividades económicas*

(47) En primer lugar, las autoridades italianas y los 78 terceros interesados afirman que las actividades específicas realizadas por entidades no comerciales que se benefician de la exención del ICI no pueden ser consideradas actividades económicas, puesto que tales actividades, destinadas principalmente a categorías muy concretas de usuarios, no constituyen una oferta de bienes o servicios en el mercado y, por tanto, no compiten con las actividades realizadas por empresas comerciales. Esas entidades no comerciales, que operan en sectores de utilidad pública, no pueden, por tanto, ser consideradas empresas, lo cual es un prerrequisito para la aplicación del artículo 107, apartado 1, del Tratado.

(48) Según las autoridades italianas y algunos de los 78 terceros interesados, en la mayoría de los casos esas actividades tienen características específicas, por ejemplo, son actividades de interés social o realizadas con fines solidarios, gratuitamente o con tarifas reducidas. Habida cuenta de dichas características y de los fines específicos de las entidades no comerciales que nos ocupan, no se las puede considerar empresas.

#### 4.1.2. *ICI: la medida está justificada por la lógica del sistema fiscal italiano*

(49) Las autoridades italianas y los 78 terceros interesados sostienen que la exención del ICI no constituye en modo alguno una excepción al sistema fiscal general sino que representa simplemente la aplicación de los principios fundadores de dicho sistema.

(50) El trato fiscal diferenciado entre actividades económicas y lucrativas, por una parte, y actividades asistenciales, caritativas y religiosas realizadas por entidades con fines específicos ([18]), por otra, es efectivamente coherente con la lógica del sistema fiscal italiano. Este segundo tipo de actividades están basadas en el principio de solidaridad, principio fundamental del Derecho nacional y de la Unión. Al hacer esta diferencia, el legislador solo quiso tener en cuenta las diversas situaciones de hecho y de derecho de las entidades que ejercen las citadas actividades de utilidad pública con alto valor social.

(51) Por otra parte, corresponde al Estado miembro definir las actividades de utilidad pública. El único límite a la actuación del Estado miembro lo constituye el hecho de que el trato fiscal debe ser coherente. En otras palabras, el posible trato fiscal diferenciado debe ajustarse a la lógica del sistema fiscal en su conjunto y debe además instaurarse un sistema de controles adecuado. En el caso de la exención del ICI, se cumplen ambas condiciones.

([18]) Además, las entidades en cuestión actúan principalmente en un ámbito territorial limitado (a nivel local) y las actividades están destinadas principalmente a categorías específicas de usuarios/beneficiarios.

(52) La lógica de la exención del ICI se basa en el artículo 2 y el artículo 3 de la Constitución italiana, que exigen el cumplimiento de las obligaciones de solidaridad política, económica y social para con los ciudadanos, y su artículo 38, que establece el derecho a la asistencia social para los ciudadanos que carecen de los medios de subsistencia necesarios. Cabe también recordar que las entidades no comerciales asisten al Estado en el desempeño de tareas específicas en el ámbito social. El Estado siempre ha reconocido el papel específico que desempeñan estas entidades, consciente de que le sería imposible prestar por sí solo servicios asistenciales, sanitarios, culturales, educativos y deportivos.

(53) Las autoridades italianas insistieron en que, como se indicaba en la circular, para beneficiarse de la exención del ICI deben concurrir los dos requisitos acumulativos mencionados en el considerando (25) (requisito subjetivo y objetivo).

(54) Por lo que se refiere al requisito de carácter subjetivo (ser una entidad no comercial), y más concretamente, las instituciones eclesiásticas, las autoridades italianas subrayaron que la categoría de las entidades no comerciales incluye las instituciones eclesiásticas reconocidas como personas jurídicas de Derecho civil, pertenecientes a la Iglesia católica o a otras confesiones religiosas ([19]).

(55) Por lo que se refiere al requisito de carácter objetivo (realizar una de las actividades enumeradas en la norma), las autoridades italianas señalaron que el Tribunal Supremo italiano (Corte di Cassazione) ha dictaminado en repetidas ocasiones que, a efectos de la concesión de la exención del ICI, es fundamental tomar en cuenta la actividad realmente realizada en el bien inmueble. De hecho, hay que comprobar que la actividad, aun siendo una de las exentas, no se ejerza, en la práctica, como actividad comercial ([20]). Además, como ya estableció el Consejo de Estado ([21]), cuando se trate de todo un inmueble destinado solo en parte, aun cuando esta sea predominante, a los fines previstos por la ley, el carácter restrictivo de la exención fiscal impide en cualquier caso que se conceda la desgravación a la totalidad del bien.

4.1.3. *Calificación de la medida como ayuda existente*

(56) Según las autoridades italianas, el ICI representa la evolución legislativa natural de los anteriores impuestos sobre la propiedad inmobiliaria, con los que guarda una estrecha relación de continuidad tanto de forma como de fondo. La exención de los bienes inmuebles utilizados para actividades específicas con alto valor social siempre ha sido un elemento crucial de toda la legislación en materia inmobiliaria desde 1931, mucho antes, por tanto, de la entrada en vigor del Tratado CEE.

(57) Además, las autoridades italianas y los 78 terceros interesados sostienen que, sobre la base de las cartas de denegación enviadas a los demandantes, de las que fue informada Italia, la Comisión aprobó la exención del ICI.

(58) Por las razones mencionadas, la exención del ICI, si se considerara ayuda, se consideraría ayuda existente.

4.1.4. *Compatibilidad*

(59) Las autoridades italianas decidieron no presentar observaciones sobre la posible compatibilidad de las medidas con arreglo al artículo 107, apartados 2 y 3, del Tratado, y a su posible calificación como servicios de interés económico general en virtud del artículo 106, apartado 2, del Tratado y de la jurisprudencia Altmark.

(60) Algunos de los 78 terceros interesados sostienen que la exención del ICI es compatible con el artículo 106, apartado 2, y con el artículo 107, apartado 3, letra c), del Tratado, puesto que la medida es necesaria para realizar actividades de utilidad social basadas en el principio de solidaridad. Además, la exención no supondría un falseamiento importante de la competencia ni afectaría considerablemente al comercio entre Estados miembros.

4.1.5. *Confianza legítima*

(61) Las autoridades italianas afirman que las respuestas de la Comisión a los demandantes en relación con la exención del ICI, de las que se puso al corriente a Italia de manera informal, crearon en las entidades no comerciales una confianza legítima en cuanto a la compatibilidad de la exención del ICI con el Derecho de la Unión.

(62) Por otra parte, la respuesta de la Comisión en 2009 a una pregunta parlamentaria escrita sobre el trato fiscal a las entidades no comerciales generó una confianza legítima ([22]).

([19]) Para todos los cultos aceptados por el Estado, incluida la Iglesia católica, la ley establece que, a efectos fiscales, los fines religiosos se equipararán a los fines de beneficencia y educación.

([20]) Véanse las sentencias nº 20776, de 26 de octubre de 2005, nº 23703, de 15 de noviembre de 2007, nº 5485, de 29 de febrero de 2008, y nº 19731, de 17 de septiembre de 2010. Véase también la sentencia nº 8495, de 9 de abril de 2010.

([21]) Véase el dictamen nº 266, de 18 de junio de 1996.

([22]) Pregunta escrita E-177/2009 (DO C 189 de 13.7.2010).

(63) Esto implicaría que, si la Comisión considerara la medida ayuda ilegal e incompatible, sin aceptar la calificación de ayuda existente, no debería ordenar su recuperación con arreglo al artículo 14, apartado 1, del Reglamento (CE) nº 659/1999.

(64) Según algunos de los interesados, en cualquier caso, tampoco se debería ordenar la recuperación por lo que se refiere al artículo 149, párrafo cuarto, del TUIR, puesto que cuantificar la hipotética ventaja otorgada sería muy difícil y oneroso para las autoridades nacionales.

4.1.6. *Artículo 149 del TUIR*

(65) En sus observaciones, las autoridades italianas facilitaron una descripción detallada de las normas específicas en materia de tipos impositivos aplicables a las entidades no comerciales, entre otras, las instituciones eclesiásticas y los clubes deportivos de aficionados. Las autoridades italianas destacan que el párrafo segundo del artículo 149 del TUIR facilita una lista no exhaustiva de parámetros que pueden utilizarse ([23]) para calificar a una entidad como organización comercial. Reunir uno o varios de estos requisitos no significa que la entidad no comercial pierda automáticamente su carácter, ya que esos parámetros no pueden considerarse presunciones legales. El hecho de que se cumplan esos requisitos no sería más que una indicación de la naturaleza potencial predominantemente comercial de las actividades realizadas por la entidad en cuestión.

(66) Como se indica en la circular nº 124/E de la Agenzia delle Entrate (Agencia Tributaria) de 12 de mayo de 1998, las instituciones eclesiásticas reconocidas como personas jurídicas de Derecho civil solo pueden ser consideradas entidades no comerciales si el objeto exclusivo o principal de sus actividades es de naturaleza no comercial.

(67) Por consiguiente, según Italia, el artículo 149, párrafo cuarto, del TUIR excluye simplemente la aplicación de los parámetros específicos temporales y mercantiles definidos en los párrafos primero y segundo del artículo 149 ([24]). El artículo 149, párrafo cuarto, del TUIR no excluye la posibilidad de que las instituciones eclesiásticas pierdan el carácter de entidad no comercial. En cualquier caso, según algunos de los 78 terceros interesados, esa medida no implica ninguna transferencia de recursos públicos ni otorga ninguna ventaja.

([23]) Véase la nota a pie de página 12.
([24]) Véanse los considerandos 31 y ss.

(68) Las autoridades italianas han precisado que la medida pretende preservar la exclusiva competencia reconocida al CONI (Comitato Olimpico Nazionale Italiano) en lo referente a los clubes deportivos de aficionados y al Ministerio del Interior en la concesión y revocación a las instituciones eclesiásticas de la personalidad jurídica de Derecho civil ([25]). Si, no obstante, en una inspección, las autoridades fiscales detectaran que estas entidades realizan predominantemente actividades comerciales, informarán de ello inmediatamente al Ministerio del Interior o al CONI. Por su parte, las autoridades fiscales ordenarán la recuperación de la diferencia correspondiente de la tributación de la entidad en cuestión.

(69) Las autoridades italianas confirmaron que se han efectuado controles tanto en las instituciones eclesiásticas como en los clubes deportivos de aficionados. Por lo que se refiere específicamente a las instituciones eclesiásticas, el Ministerio del Interior además ha llevado a cabo los controles que le competen, sin haber detectado ningún abuso.

4.2. **Observaciones de las dos partes interesadas**

(70) En sus observaciones, las dos partes interesadas ([26]) remiten a toda la documentación y a las observaciones que ya habían transmitido a la Comisión en el curso del procedimiento administrativo anterior a la Decisión de incoación. En su opinión, la documentación en cuestión prueba que, en realidad, las instituciones eclesiásticas ejercen actividades económicas.

(71) Por lo que se refiere a la exención del ICI, las dos partes interesadas ponen de manifiesto que Italia adoptó la medida controvertida en 2005. Tras la entrada en vigor del Decreto Ley nº 203/2005, la exención del ICI se aplicaba a entidades no comerciales que ejercían las actividades indicadas en la normativa, incluso de naturaleza comercial ([27]). Como consecuencia de algunas modificaciones de la ley sobre el ICI introducidas en 2006, la exención del ICI era aplicable a las mismas actividades, a condición de que no fueran de naturaleza exclusivamente comercial ([28]). De todos modos, la modificación de 2006 no eliminó la naturaleza de ayuda estatal de la medida en cuestión.

([25]) Lo que garantiza además el respeto de los acuerdos internacionales firmados entre Italia y la Santa Sede en lo referente a las instituciones eclesiásticas.
([26]) De los demandantes iniciales, solo Pietro Ferracci y la Scuola Elementare Maria Montessori s.r.l. presentaron observaciones relativas a la Decisión de incoación.
([27]) Decreto Ley nº 203/2005, convalidado en Ley nº 248, de 2 de diciembre de 2005.
([28]) Decreto Ley nº 223/2006, convalidado en Ley nº 248, de 4 de agosto de 2006.

(72) La propia circular otorgaba una ventaja selectiva a entidades que, en realidad, deben considerarse empresas. De hecho, en muchos casos relacionados con las actividades descritas en la circular, la posibilidad de conceder la exención del ICI dependía únicamente de la condición de que la entidad no generase beneficios. No obstante, con arreglo a los principios definidos en la jurisprudencia de la Unión, el hecho de que una entidad no tenga ánimo de lucro es irrelevante a efectos de la aplicación de las normas sobre ayudas estatales. Por tanto, la circular no resolvía las cuestiones relativas a las ayudas estatales por lo que se refiere la exención del ICI, puesto que esa exención seguía siendo aplicable a entidades no comerciales que ejercían una actividad económica, pero no a entidades que, ejerciendo la misma actividad, tenían ánimo de lucro.

(73) Según los demandantes, de todos modos, era prácticamente imposible conseguir datos específicos sobre los bienes inmuebles pertenecientes a las entidades en cuestión, principalmente porque estas últimas no estaban obligadas a declarar los bienes inmuebles exentos del pago del ICI.

(74) Por lo que se refiere al artículo 149, párrafo cuarto, del TUIR, los demandantes señalan que las instituciones eclesiásticas no pueden perder el carácter de entidad no comercial.

(75) Por lo que respecta a la exención del ICI y al artículo 149, párrafo cuarto, del TUIR, los demandantes están de acuerdo con las conclusiones preliminares de la Comisión en la Decisión de incoación en cuanto a la presencia de recursos estatales y a la existencia de una ventaja, pero no en lo referente a la selectividad, el falseamiento de la competencia y los efectos sobre el comercio.

(76) En cuanto a la compatibilidad de las medidas en cuestión, los demandantes están de acuerdo con la conclusión preliminar de la Comisión sobre la no aplicabilidad del artículo 107, apartado 2, del Tratado, y del artículo 107, apartado 3, letras a), b) y c), del Tratado. Sin embargo, no están de acuerdo en cuanto a la posibilidad de aplicar la excepción prevista en el artículo 107, apartado 3, letra d), del Tratado a determinadas entidades que realizan exclusivamente actividades educativas, culturales y recreativas. Los demandantes consideran además que en el presente asunto no se reúnen las condiciones de la jurisprudencia Altmark.

### 4.3. **Observaciones de las autoridades italianas relativas a las observaciones de los terceros interesados**

(77) Por carta de 10 de junio de 2011, las autoridades italianas transmitieron sus observaciones relativas a las observaciones de los terceros interesados.

(78) En primer lugar, aunque admiten que determinadas actividades realizadas por entidades no comerciales que se benefician de la exención pueden calificarse efectivamente como actividades económicas, la Comisión debe probar, no obstante, que la ventaja otorgada es selectiva y que no está justificada por la lógica del sistema tributario italiano.

(79) En segundo lugar, por lo que se refiere a las observaciones generales referentes a la circular, las autoridades italianas opinan que la Comisión debe examinar una medida que prevé una exención fiscal. Esto significa que la Comisión debe evaluar los criterios interpretativos de la normativa señalados por las autoridades nacionales y también la existencia de un sistema de controles adecuado.

(80) En particular, por lo que se refiere a las presuntas dificultades, citadas por los demandantes para obtener datos sobre los bienes inmuebles pertenecientes a entidades no comerciales, las autoridades italianas precisan que la obligación de presentar la declaración del ICI se suprimió de forma general en 2006. Las autoridades italianas precisan también que actualmente están reorganizando tanto el sistema catastral como las bases de datos sobre bienes inmuebles.

(81) En cuanto al artículo 149, párrafo cuarto, del TUIR, las autoridades italianas señalan que, como reconocen los propios demandantes, esta norma no es una cláusula propiamente hablando y tampoco tiene alcance sustancial sino que es una disposición relativa al procedimiento que solo tiene relevancia desde el punto de vista de los controles.

## 5. **LA NUEVA NORMATIVA RELATIVA AL IMPUESTO MUNICIPAL SOBRE BIENES INMUEBLES**

### 5.1. **Descripción del nuevo impuesto municipal sobre bienes inmuebles: el IMU**

(82) En el marco de la denominada reforma sobre el federalismo fiscal, el Decreto Legislativo nº 23, de 14 de marzo de 2011, prevé que el IMU sustituya al ICI a partir del 1 de enero de 2014. Mediante Decreto Ley nº 201, de 6 de diciembre de 2011, convalidado en Ley nº 214, de 22 de diciembre de 2011, Italia decidió adelantar la adopción del IMU a 2012.

(83) Son sujetos pasivos del IMU todas las personas en posesión de bienes inmuebles. La base imponible se calcula teniendo en cuenta el valor del inmueble. Concretamente, ese valor se calcula partiendo de la renta catastral del inmueble y aplicando los criterios contemplados en el artículo 5 del Decreto ICI (Decreto Legislativo nº 504/92) junto con los criterios establecidos por el Decreto Ley nº 201/2011. Al valor calculado según los citados criterios se aplican determinados coeficientes multiplicadores, que varían en función de la categoría catastral del inmueble. El tipo impositivo básico del IMU es del 0,76 %.

(84) Por consiguiente, el sistema catastral reviste una importancia fundamental a efectos del impuesto sobre bienes inmuebles. La unidad inmobiliaria mínima relevante a efectos catastrales puede ser un edificio o una parte del mismo o bien un conjunto de edificios o una zona, siempre y cuando estén dotados de autonomía en cuanto a función y renta. El sistema catastral italiano, que en breve será revisado, distingue seis categorías de bienes inmuebles. El grupo A comprende los bienes inmuebles para uso de vivienda o similar; el grupo B comprende los bienes inmuebles para uso colectivo, por ejemplo, colegios, hospitales, oficinas públicas, escuelas; el grupo C, los bienes inmuebles para uso comercial ordinario como tiendas, almacenes, edificios y locales para la práctica deportiva; el grupo D, los bienes inmuebles para usos especiales, como hoteles, teatros, hospitales, edificios y locales para la práctica deportiva; del grupo E forman parte los bienes inmuebles para usos especiales, como estaciones para servicios de trasporte terrestre, marítimo y aéreo, puentes de peaje, faros, edificios para actividades públicas de culto; por último, el grupo F comprende los bienes inmuebles registrados en categorías ficticias.

(85) Refiriéndose específicamente al nuevo IMU, el artículo 91 *bis* del Decreto Ley nº 1, de 24 de enero de 2012, convalidado en Ley nº 27, de 24 de marzo de 2012, introdujo una serie de modificaciones en la imposición sobre bienes inmuebles de las entidades no comerciales que realizan actividades específicas. En particular la nueva ley derogó la modificación de 2006, que había ampliado el ámbito de aplicación de la exención del ICI a bienes inmuebles en los que se realizan actividades «que no tengan exclusivamente naturaleza comercial» ([29]) (párrafo cuarto), y precisó además que la exención del IMU se limitaba a las actividades, indicadas en la ley ([30]), ejercidas por entidades no comerciales con fines no comerciales (párrafo primero). El Decreto Ley nº 1/2012 introdujo también normas específicas para permitir un pago a *pro rata* del IMU en el supuesto de que el mismo inmueble se utilice para actividades tanto comerciales como no comerciales. En concreto, el artículo 91 *bis*, párrafo segundo, prevé que, cuando la unidad inmobiliaria tenga un uso mixto, a partir del 1 de enero de 2013 la exención se aplicará únicamente a la fracción de la unidad en la que se ejerza la actividad de naturaleza no comercial, cuando sea posible distinguir la fracción de unidad inmobiliaria dedicada exclusivamente a dicha actividad. En los casos en los que no sea posible distinguir fracciones autónomas de unidad inmobiliaria, a partir del 1 de enero de 2013 la exención se aplicará a *pro rata* al uso no comercial del inmueble que figure en una declaración especial (artículo 91 *bis*, párrafo tercero). El Decreto Ley nº 1/2012 deja la definición de una serie de elementos para un Reglamento de aplicación posterior, que adoptará el Ministro de Economía y Hacienda, y abordará: los términos y condiciones para presentar la declaración; los datos relevantes para asignar la utilización proporcional; y –tras las modificaciones introducidas por el Decreto Ley nº 174/2012 ([31])– los requisitos generales y sectoriales que deben cumplirse para que se considere que una actividad se ejerce con fines no comerciales.

(86) Oído el dictamen favorable del Consejo de Estado y teniendo en cuenta las observaciones del mismo ([32]), por Decreto nº 200, de 19 de noviembre de 2012, el Ministro de Economía y Hacienda adoptó el Reglamento de aplicación del IMU (en lo sucesivo, el «Reglamento») ([33]). Dicho Reglamento establece cuándo se considerará que

([29]) Artículo 7, párrafo segundo *bis*, del Decreto Ley nº 203, de 30 de septiembre de 2005; artículo 91 *bis*, párrafo cuarto, del Decreto Ley nº 1/2012.

([30]) A este respecto, véase el artículo 13, párrafo decimotercero, del Decreto Ley nº 201/2011 y también el artículo 9, párrafo octavo, del Decreto Legislativo nº 23/2011, que remite al artículo 7, párrafo primero, de la Ley sobre el ICI. Para la descripción del artículo 7, párrafo primero, letra i), de la Ley sobre el ICI, véase el considerando 23.

([31]) Véase el artículo 9, apartado 6, del Decreto Ley nº 174, de 10 de octubre de 2012, convalidado, con modificaciones, en Ley nº 213, de 7 de diciembre de 2012 (Gazetta Ufficiale nº 286, de 7 de diciembre de 2012).

([32]) Véase el Dictamen nº 4802/2012, emitido el 13 de noviembre de 2012 (asunto nº 10380/2012).

([33]) Decreto nº 200, de 19 de noviembre de 2012, publicado en la GU nº 274, de 23 de noviembre de 2012.

las actividades específicas a las que es aplicable la exención del IMU, definidas en el mismo Reglamento, se ejercen con «fines no comerciales». En primer lugar, como requisito general, dichas actividades no deben tener ánimo de lucro; además, de conformidad con el Derecho de la Unión, por su naturaleza, no deben competir con otros operadores del mercado con ánimo de lucro y deben respetar los principios de solidaridad y subsidiariedad ([34]). Además, deben satisfacerse dos serie acumulativas de criterios por lo que se refiere a las entidades no comerciales (requisitos subjetivos), por una parte, y a las actividades específicas que estas ejercen (requisitos objetivos), por otra. Por lo que se refiere a los requisitos subjetivos, el Reglamento establece las condiciones generales que deben cumplir las entidades no comerciales para beneficiarse de la exención del IMU ([35]). En concreto, el Reglamento precisa que el acto constitutivo o el estatuto de las entidades no comerciales debe prever la prohibición general de reparto de cualquier tipo de beneficios, excedentes de explotación, fondos y reservas. Además, están obligadas a reinvertir los eventuales beneficios exclusivamente en el ejercicio de las actividades que contribuyan al objetivo institucional de solidaridad social; en caso de disolución de la entidad no comercial, sus activos deben asignarse a otra entidad no comercial que realice una actividad similar. Por lo que se refiere a los requisitos objetivos ([36]), se definen características específicas para los diversos tipos de actividades contempladas en el artículo 1 ([37]). En el caso de las actividades asistenciales y sanitarias, deben reunirse otros dos requisitos: a) que el beneficiario esté acreditado por el Estado y haya celebrado un contrato o un convenio con las autoridades públicas; las actividades forman parte integrante del servicio público o lo complementan, prestando a los usuarios un servicio gratuito o por una cantidad que solo representa una contribución al coste de la cobertura del servicio universal; b) si la entidad no está acreditada ni ha celebrado un contrato o un convenio, los servicios se prestarán gratuitamente o por el pago de una cantidad simbólica y, en cualquier caso, que no supere la mitad del precio medio de actividades similares realizadas en la misma zona geográfica de manera competitiva, teniendo también en cuenta que el precio no guarda relación con el coste efectivo del servicio. En el caso de las actividades educativas, deben reunirse tres requisitos acumulativos: a) la actividad debe ser comparable con la enseñanza pública y la escuela debe aplicar una política no discriminatoria de aceptación de alumnos; b) la escuela debe además aceptar alumnos discapacitados, aplicar convenios laborales colectivos, contar con estructuras conformes con las normas aplicables y publicar sus cuentas; c) la actividad se prestará gratuitamente o por el pago de una cantidad simbólica que cubra únicamente una fracción del coste real del servicio, teniendo también en cuenta que el precio no guarda relación con el coste efectivo del servicio. En cuanto a las actividades de alojamiento, culturales, recreativas y deportivas, el beneficiario debe prestar servicios gratuitamente o por el pago de una cantidad simbólica y, en cualquier caso, que no supere la mitad del precio medio de actividades similares realizadas en la misma zona geográfica, teniendo también en cuenta que el precio no guarda relación con el coste efectivo del servicio.

([34]) Véase el artículo 1, párrafo primero, letra p), del Reglamento del Ministro de Economía y Hacienda, de 19 de noviembre de 2012.

([35]) Artículo 3 del Reglamento del Ministro de Economía y Hacienda, de 19 de noviembre de 2012.

([36]) Artículo 4 del Reglamento del Ministro de Economía y Hacienda, de 19 de noviembre de 2012.

([37]) En las definiciones del artículo 1 del Reglamento figuran otros requisitos. En particular, por lo que se refiere a los servicios de alojamiento, el artículo 1, párrafo primero, letra j), del Reglamento prevé que solo se conceda el acceso a determinadas categorías de destinatarios y que el periodo de apertura sea discontinuo. Más concretamente, en cuanto al «alojamiento social», el Reglamento precisa que las actividades deben estar destinadas a personas con necesidades especiales temporales o permanentes o a personas desfavorecidas por sus condiciones físicas, psíquicas, económicas, sociales o familiares. En cualquier caso, la exención no está prevista para las actividades realizadas en hoteles o establecimientos similares a que hace referencia el artículo 9 del Decreto Legislativo nº 79, de 23 de mayo de 2011. Por lo que se refiere a las «actividades deportivas», el artículo 1, párrafo primero, letra m), prevé que las entidades destinatarias sean clubes deportivos sin ánimo de lucro afiliados a las federaciones deportivas nacionales o entidades que fomenten el deporte reconocidas en el artículo 90 de la Ley nº 289, de 27 de diciembre de 2002.

### 5.2. **Observaciones de las dos partes interesadas relativas a la normativa del IMU**

(87) Según las dos partes interesadas, el artículo 91 *bis*, párrafos segundo y tercero, del Decreto Ley nº 1/2012 constituye una excepción a las normas ordinarias de imposición sobre bienes inmuebles.

(88) En primer lugar, los dos demandantes formulan sus observaciones sobre el artículo 91 *bis*, párrafo segundo. Dicho párrafo dispone que, cuando la unidad inmobiliaria tenga un uso mixto, la exención se aplicará únicamente a la fracción de la unidad en la que se ejerza la actividad de naturaleza no comercial, si puede identificarse separando la fracción de unidad inmobiliaria dedicada exclusivamente a dicha actividad. A la parte restante de la unidad inmobiliaria, autónoma en cuanto a función y renta, se le aplicarán las disposiciones del artículo 2, párrafos 41, 42 y 44, del Decreto Ley nº 262, de 3 de octubre de 2006, convalidado, con modificaciones, en Ley nº 286, de 24 de noviembre de 2006. Las citadas disposiciones regulan el procedimiento aplicable a los inmuebles pertenecientes al grupo catastral E, cuya renta catastral debe recalificarse y reevaluarse. De conformidad con dicha ley, de hecho, entre los bienes inmuebles clasificados en el grupo E (bienes inmuebles para usos especiales) ([38]), no pueden figurar edificios o parte de los mismos con un uso comercial o industrial o utilizados para fines diversos, si gozan de autonomía en cuanto a función y renta.

([38]) Véase el considerando 84.

(89) Las dos partes interesadas señalan que la referencia al Decreto Ley nº 262/2006, contenida en el artículo 91 *bis*, párrafo segundo, debe entenderse como una referencia genérica al procedimiento de reclasificación catastral. En su opinión, de hecho, si el procedimiento establecido por el Decreto Ley nº 262/2006 solo fuera aplicable a los bienes inmuebles del grupo catastral E, la obligación de «fraccionar» un bien inmueble destinado a un uso mixto solo sería aplicable a un numero muy limitado de edificios, a saber, los edificios de las categorías E7 y E9.

(90) Las dos partes interesadas señalaron también que la declaración prevista por el artículo 91 *bis*, párrafo tercero, podría plantear problemas de elusión y que la nueva ley deja excesiva facultad discrecional a las administraciones públicas. A esto se añade que las nuevas normas solo serán aplicables a partir del 1 de enero de 2013 y, por tanto, en cualquier caso, la Comisión debería ordenar la recuperación de las ayudas concedidas de forma ilegal en virtud de la exención del ICI desde 2006 hasta 2012.

### 5.3. **Observaciones de las autoridades italianas relativas a las observaciones de las dos partes interesadas**

(91) Las autoridades italianas explicaron que la referencia al artículo 2, párrafos 41, 42 y 44, del Decreto Ley nº 262/2006, contenida en el artículo 91 *bis*, se entiende como referencia general al tipo de procedimiento que debe aplicarse para efectuar el fraccionamiento de un inmueble que tenga un uso mixto. Este procedimiento se aplica independientemente de la pertenencia a un grupo catastral específico.

(92) Italia precisó también que, en general, el sistema tributario italiano se basa en la obligación de declarar de los contribuyentes y que es praxis legislativa habitual dejar la reglamentación de aspectos específicos a las disposiciones de aplicación. Por otra parte, dado que la ley adoptada en marzo de 2012 introduce un nuevo sistema de declaración para los bienes inmuebles utilizados por las entidades no comerciales, era necesario retrasar la fecha de entrada en vigor del nuevo sistema para dichas entidades.

(93) Por lo que se refiere a la recuperación, las autoridades italianas precisaron que no se puede distinguir de manera retroactiva en qué bienes inmuebles pertenecientes a entidades no comerciales se han ejercido actividades de naturaleza no exclusivamente comercial (y que, por tanto, se han beneficiado de la exención del ICI). Los datos catastrales no ofrecen de hecho información sobre el tipo de actividad ejercida en un inmueble ([39]). Las otras bases de datos fiscales tampoco permiten señalar qué bienes inmuebles han utilizado las entidades no comerciales para actividades institucionales realizadas con fines no exclusivamente comerciales.

## 6. **EVALUACIÓN**

(94) Para determinar si una medida constituye ayuda estatal, la Comisión debe evaluar si la medida en cuestión cumple todas las condiciones contempladas en el artículo 107, apartado 1, del Tratado, que prevé: «Salvo que los Tratados dispongan otra cosa, serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones.». De conformidad con dicha disposición, la Comisión examinará si la medida: i) está financiada por el Estado o mediante fondos estatales; ii) otorga una ventaja selectiva; iii) afecta a los intercambios comerciales entre Estados miembros y falsea o amenaza falsear la competencia.

(95) De manera preliminar, la Comisión debe evaluar si al menos algunas de las entidades no comerciales son en realidad empresas a efectos de las normas de la Unión en materia de competencia.

### 6.1. **Calificación de empresas de las entidades no comerciales**

(96) En la Decisión de incoación, la Comisión observó que las entidades no comerciales afectadas por las medidas en cuestión realizaban, al menos parcialmente, actividades económicas y, por consiguiente, fueron clasificadas como empresas en la medida en que ejercían esas actividades.

(97) Las autoridades italianas y los 78 terceros interesados consideran que las actividades específicas realizadas por las entidades no comerciales no pueden considerarse actividades económicas, y afirman en particular que, en el contexto de la medida ICI, no constituyen actividad económica la asistencia a jóvenes madres con problemas o la gestión, durante el periodo estival, de un edificio en la montaña donde pasan las vacaciones los niños de una parroquia. Efectivamente, esas actividades – que van destinadas a categorías muy definidas de destinatarios - no constituyen una oferta de bienes o servicios que las entidades no comerciales ofrecen en el mercado y, por tanto, no compiten con las actividades ejercidas por empresas comerciales. Por tanto, estas entidades no comerciales, que actúan en interés público, no deben considerarse empresas, que es el prerrequisito para la aplicación del artículo 107, apartado 1, del Tratado. Además, según las autoridades italianas y algunos de los 78 terceros interesados, en muchos casos prácticamente no existe un verdadero mercado para actividades de ese tipo. Casi todas estas actividades presentan además características específicas que pueden resumirse como sigue:

([39]) Véase también la circular nº 4/2006 de la Agenzia del Territorio, de 16 de mayo de 2006.

a) se ofrecen gratuitamente o a precios o tarifas reducidos;

b) se ofrecen con una perspectiva solidaria y de utilidad social ajena al campo de acción de las empresas comerciales;

c) tienen una capacidad contributiva reducida frente a las empresas comerciales que operan según la lógica de mercado;

d) son deficitarias o generan ingresos reducidos; todos los beneficios deben reinvertirse de acuerdo con los fines de la entidad.

(98) Habida cuenta de las citadas características y de los fines específicos de las entidades no comerciales en cuestión, estas entidades no pueden ser consideradas empresas.

(99) La Comisión señala que, según jurisprudencia reiterada, el concepto de «empresa» comprende cualquier entidad que ejerza una actividad económica, con independencia del estatuto jurídico de dicha entidad y de su modo de financiación ([40]). Así pues, la clasificación de una entidad concreta como empresa depende totalmente de la naturaleza de sus actividades. Este principio general tiene tres implicaciones importantes, descritas a continuación.

(100) En primer lugar, el estatuto jurídico que conceda a una determinada entidad una ley nacional específica no es decisivo. Esto significa que la forma jurídica y organizativa es irrelevante. Por tanto, una entidad que esté considerada como asociación o club deportivo por la legislación nacional puede, no obstante, ser considerada como empresa a tenor del artículo 107, apartado 1, del Tratado. El único criterio relevante al respecto es si la entidad ejerce o no una actividad económica.

(101) En segundo lugar, la aplicación de las normas sobre ayudas no depende de si la entidad ha sido creada para generar beneficios, puesto que una entidad sin ánimo de lucro también puede ofrecer bienes y servicios en un mercado ([41]).

(102) En tercer lugar, la clasificación de una entidad como empresa se relaciona siempre con una actividad específica. Una entidad que realiza actividades económicas y no económicas se considerará una empresa únicamente en lo referente al primer tipo de actividades.

(103) Por actividad económica se entiende cualquier actividad consistente en ofrecer bienes y servicios en un mercado. A este respecto, la Comisión señala que las características y aspectos contemplados en el considerando (97), indicados por Italia y los otros 78 terceros interesados, que incluso ellos mismos admiten que no están presentes en todos los casos, no bastan por sí solos para descartar la naturaleza económica de las actividades en cuestión.

(104) Como ya se ha precisado, de conformidad con el artículo 7, párrafo segundo *bis*, del Decreto Ley nº 203/2005, modificado por el Decreto Ley nº 223/2006 (ahora derogado), las actividades enumeradas en el artículo 7, párrafo primero, letra i), de la ley sobre el ICI podían tener naturaleza comercial, a condición de que no fueran de naturaleza exclusivamente comercial. La circular de 29 de enero de 2009 estableció una serie de criterios para cada una de las actividades enumeradas en el artículo 7, párrafo primero, letra i), para determinar cuándo cada una de ellas debía ser considerada de naturaleza no exclusivamente comercial. Si se cumplían las condiciones indicadas en la circular, las entidades no comerciales estaban eximidas del ICI, incluso si las actividades que realizaban tenían elementos de naturaleza económica. De hecho, como ya se explicó en la Decisión de incoación, para el sector de las actividades sanitarias era fundamental que las entidades no comerciales hubieran celebrado un convenio o un contrato con las autoridades públicas. Es evidente que estas condiciones no son por sí solas suficientes para descartar la naturaleza económica de las actividades en cuestión. Asimismo, por lo que se refiere a las actividades educativas, la escuela debía cumplir las normas en materia de enseñanza, aceptar alumnos discapacitados, aplicar convenios laborales colectivos y aplicar una política no discriminatoria de aceptación de alumnos; además, los posibles excedentes de explotación debían reinvertirse en la actividad educativa. Estos requisitos tampoco excluyen la naturaleza económica de las actividades educativas realizadas según se indica. Por lo que se refiere a los cines, debían proyectar películas de interés cultural, películas a las que se hubiera concedido un certificado de calidad o películas para niños. En cuanto a los servicios de alojamiento se requería que no estuvieran destinados al público en general sino a categorías definidas de antemano y que el servicio no se prestara todo el año. Además, el prestador de servicios tenía que aplicar tarifas reducidas en comparación con los precios del mercado y la estructura de alojamiento no debía funcionar como un hotel al uso. En este caso, tampoco esas condiciones excluyen la naturaleza económica de las actividades en cuestión.

([40]) Véase, entre otros, el asunto C-41/90, Höfner (Rec. 1991, p. I-1979), apartado 21; asunto C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze, (Rec. 2006, p. I-289), apartado 107 y ss.

([41]) Asuntos acumulados 209/78 a 215/78 y 218/78, Van Landewyck, (Rec. 1980, p. 3125), apartado 21; asunto C-244/94, FFSA y otros (Rec. 1995, p. I-4013); asunto C-49/07, MOTOE (Rec. 2008, p. I-4863), apartados 27 y 28.

(105) La Comisión señala, por otra parte, que incluso si, en la mayor parte de los casos, las actividades en cuestión se prestan con fines de interés social, ese elemento, por sí solo, no basta para excluir su naturaleza económica. En cualquier caso, de hecho, incluso si una actividad tiene fines sociales, esto por sí solo no basta para excluirla de la clasificación de actividad económica. Por otra parte, aun admitiendo que las entidades no comerciales tengan una capacidad contributiva reducida, eso no implica que no haya una actividad económica y es irrelevante a efectos de un impuesto sobre bienes inmuebles basado en la posesión de los mismos, que no tiene en cuenta otros elementos de capacidad contributiva.

(106) Habida cuenta de cuanto antecede, considerando que la misma ley de 2005 autorizaba la exención del ICI también para las actividades de naturaleza comercial y dado que los criterios definidos en la circular, así como los aspectos puestos de manifiesto por Italia, no son suficientes por sí solos para descartar la naturaleza económica de las actividades realizadas, la Comisión sostiene que las entidades no comerciales en cuestión deben considerarse empresas, por lo que se refiere a dichas actividades. Lo mismo se aplica a las entidades no comerciales contempladas en el artículo 149, párrafo cuarto, del TUIR, que están autorizadas efectivamente para realizar actividades económicas, conclusión que no ha sido rebatida por las autoridades italianas.

(107) En cualquier caso, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia ([42]), para calificar un régimen de ayuda estatal, la Comisión no considera necesario demostrar que cada una de las medidas concedidas en virtud del régimen constituyen ayuda estatal a tenor del artículo 107, apartado 1, del Tratado. A este fin, para concluir que un régimen presenta elementos de ayuda con arreglo al artículo 107, apartado 1, del Tratado, basta que en el marco de su aplicación se presenten situaciones que constituyan ayuda. *Mutatis mutandis*, en la presente Decisión no es por tanto necesario tomar en consideración la naturaleza de cada una de las actividades concretas enumeradas en el artículo 7, párrafo primero, letra i), del Decreto Legislativo nº 504/92. Como ya se ha precisado en el considerando (104), la Comisión ha establecido de hecho que algunos de los casos concretos de aplicación del régimen de ayuda impugnado se referían a empresas.

(108) Habida cuenta de estas consideraciones, la Comisión concluye que no procede reconsiderar el punto de vista expresado en la Decisión de incoación: el régimen examinado comprende también actividades económicas. Basándose en las características específicas de al menos algunas de las actividades, la Comisión puede clasificarlas como actividades económicas. Dado que los beneficiarios de las medidas en cuestión pueden ejercer actividades económicas, es posible, por tanto, considerarlas empresas, en la medida en que ejerzan dichas actividades.

### 6.2. **Exención del ICI**

(109) En la presente sección la Comisión analizará si la exención del ICI concedida a las entidades no comerciales contempladas en el artículo 7, párrafo primero, letra i), del Decreto Legislativo nº 504/92, en su versión vigente anterior a las modificaciones introducidas por el Decreto Ley nº 1/2012, fue financiada por el Estado o mediante fondos estatales; si otorgaba una ventaja selectiva y además se justificaba por la lógica inherente al sistema tributario italiano; si afectó a los intercambios comerciales entre Estados miembros y falseó o amenazó falsear la competencia.

#### 6.2.1. *Fondos estatales*

(110) La medida implicó el uso de fondos estatales y la renuncia a unos ingresos fiscales por el importe correspondiente a la reducción del impuesto.

(111) Una pérdida de ingresos fiscales equivale, en efecto, al consumo de fondos estatales en forma de gasto fiscal. Al permitir a entidades, que podían clasificarse como empresas, reducir sus propias cargas fiscales por medio de exenciones, las autoridades italianas renunciaron a ingresos a los que habrían tenido derecho de no ser por dicha exención.

(112) Por las razones aducidas, la Comisión sostiene que la medida examinada origina una pérdida de fondos estatales puesto que otorgó una exención fiscal.

#### 6.2.2. *Ventaja*

(113) Según la jurisprudencia, el concepto de ayuda comprende no solo las prestaciones positivas, sino también las intervenciones que, bajo formas diversas, alivian las cargas que normalmente recaen sobre el presupuesto de una empresa ([43]).

(114) Al reducir las cargas que generalmente están incluidas en los costes de explotación de empresas que poseen bienes inmuebles en Italia, la exención del ICI aportó a las entidades implicadas una ventaja económica frente a otras empresas que no han podido beneficiarse de esas ventajas fiscales.

([42]) Véanse las sentencias C-471/09 P a C-473/09 P, Diputación Foral de Álava y otros/Comisión (pendiente de publicación en la Recopilación, apartado 98); véanse también los asuntos acumulados C-71/09 P, C-73/09 P y C-76/09 P, Comitato «Venezia vuole vivere»/Comisión (pendiente de publicación en la Recopilación, apartado 130 y jurisprudencia que allí se cita).

([43]) Asunto C-143/99, Adria-Wien Pipeline, (Rec. 2001, p. I-8365), apartado 38.

6.2.3. *Selectividad*

(115) Para que sea constitutiva de ayuda estatal, una medida debe ser selectiva ([44]), es decir, debe favorecer a determinadas empresas o producciones. Según reiterada jurisprudencia ([45]), la calificación de una medida fiscal nacional como «selectiva» supone en general, en un primer momento, la identificación y el examen del régimen fiscal común o «normal» aplicable en el Estado miembro de que se trate. Y en segundo lugar, por lo que se refiere al régimen tributario que nos ocupa, establecer si las ventajas fiscales aportadas por la medida en cuestión pueden ser selectivas. Para ello, es necesario demostrar que la disposición constituye una excepción al régimen ordinario, puesto que hace diferencias entre operadores económicos que, desde el punto de vista del objetivo que persigue el régimen, se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable. En tercer lugar, si subsiste dicha excepción, hay que examinar si esta resulta de la naturaleza o de la estructura general del sistema tributario en el que se inscribe y, por tanto, puede estar justificada por la naturaleza o la estructura general de dicho sistema. En esta situación, corresponde al Estado miembro demostrar que el trato fiscal diferenciado se deriva directamente de los principios fundadores o rectores de su sistema fiscal ([46]).

a) Sistema de referencia

(116) El ICI era un impuesto autónomo que se pagaba anualmente al ayuntamiento. En la Decisión de incoación, la Comisión concluyó que el sistema de referencia para la apreciación de la exención del ICI debía ser el propio impuesto municipal sobre bienes inmuebles. Ni Italia ni las otras partes interesadas contestaron esta conclusión.

(117) Por consiguiente, la Comisión concluye que no procede reconsiderar el punto de vista expresado en la Decisión de incoación: en este caso, el sistema de referencia es el propio ICI.

b) Excepción al sistema de referencia

(118) A tenor de las normativa sobre el ICI, eran sujetos pasivos del ICI ([47]) todas las personas jurídicas en posesión de bienes inmuebles, independientemente del uso que se hiciera de ellos. El artículo 7 indicaba qué categorías de bienes inmuebles estaban exentas del impuesto.

(119) La Comisión señala que el artículo 7, párrafo primero, letra i), del Decreto Legislativo nº 504/92 constituye una excepción al sistema de referencia, según el cual estaba obligada al pago del ICI toda persona en posesión de bienes inmuebles, independientemente del uso que se hiciera de ellos. Como se ha demostrado, las entidades no comerciales en cuestión podían ejercer actividades de naturaleza comercial, como cualquier otra empresa que ejerza actividades económicas comparables. Por tanto, con respecto a las empresas sujetas al pago del ICI, las entidades no comerciales se encontraban en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por el régimen fiscal del ICI, es decir, la imposición de bienes inmuebles por parte de los ayuntamientos.

(120) Por ejemplo, de conformidad con las condiciones establecidas por la circular, se beneficiaban de la exención del ICI los cines gestionados por entidades no comerciales con fines no exclusivamente comerciales. Estos servicios, si se ofrecen en el mercado de forma organizada y de pago, no dejan de constituir una actividad económica. No hay duda de que en los casos en los que las actividades contempladas en el artículo 7, párrafo primero, letra i), han sido ejercidas por entidades no comerciales, estas se han beneficiado de la exención del ICI para un bien inmueble en el que se han realizado dichas actividades, siempre que se respetaran los requisitos mínimos de la circular. Las entidades comerciales no se beneficiaban de la misma exención fiscal, aun cuando se ejercieran las mismas actividades y cumplieran las condiciones previstas en la circular en cuanto a la naturaleza de las películas.

(121) Por tanto, la Comisión concluye que la exención del ICI contemplada en el artículo 7, párrafo primero, letra i), en su versión vigente antes de las modificaciones introducidas por el Decreto Ley nº 1/2012, constituía una excepción al sistema de referencia y representaba una medida selectiva a tenor de la jurisprudencia.

c) Justificación por la naturaleza o la estructura general del sistema fiscal

(122) Puesto que la Comisión sostiene que la exención fiscal en cuestión es selectiva, deberá definir, conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, si dicha exención está justificada por la naturaleza o la estructura general del sistema al que pertenece. Una medida que establece una excepción a la aplicación del sistema fiscal general puede verse justificada por la naturaleza y la estructura general del sistema fiscal si el Estado miembro de que se trate puede demostrar que dicha medida se deriva directamente de los principios fundadores o rectores de su sistema fiscal.

([44]) Véase también el asunto C-66/02 Italia/Comisión, (Rec. 2005, p. I-10901), apartado 94.
([45]) Véase, entre otros, el asunto C-88/03, Portugal/Comisión (Rec. 2006, p. I-7115), apartado 56, y los asuntos acumulados C-78/08 a C-80/08, Paint Graphos (pendiente de publicación, apartado 49).
([46]) Asunto C-143/99, Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, (Rec. 2001, p. I-8365), apartado 42.
([47]) Véanse e1 artículo 1 y el artículo 3 del Decreto Legislativo nº 504/92.

(123) Las autoridades italianas, respaldadas por los 78 terceros interesados, sostienen que la exención del ICI constituye la aplicación de los principios fundadores del sistema fiscal italiano. En su opinión, el trato diferenciado de las actividades que tienen elevado valor social y se prestan con una perspectiva de interés social pertenece a la lógica del sistema tributario. Estas actividades se inspiran en el principio de solidaridad, que es un principio fundamental del Derecho nacional y de la Unión. Además, las entidades no comerciales en cuestión comparten con el Estado determinadas tareas de interés social. La lógica de la exención del ICI se basa en el artículo 2 y el artículo 3 de la Constitución italiana, que disponen el cumplimiento de las obligaciones de solidaridad política, económica y social para con los ciudadanos, y su artículo 38, que establece el derecho a la asistencia social para los ciudadanos que carecen de los medios de subsistencia necesarios.

(124) A este respecto, la Comisión considera que las autoridades italianas no han demostrado que la medida en cuestión se derive directamente de los principios fundadores o rectores de su sistema tributario. Los artículos de la Constitución italiana a los que remite Italia, de hecho, no se refieren a ningún principio fundador del sistema tributario italiano, sino únicamente a los principios generales de solidaridad social.

(125) En segundo lugar, la Comisión observa que la finalidad perseguida por las medidas estatales no basta para evitar la calificación de «ayuda» en el sentido del artículo 107 del Tratado ([48]). El Tribunal también ha dictaminado en numerosas ocasiones que el artículo 107, apartado 1, del Tratado no establece ninguna distinción según las causas o la finalidad de las intervenciones estatales, sino que las define en función de sus efectos ([49]). Habida cuenta de cuanto antecede, la Comisión señala además que no basta para descartar la calificación de ayuda estatal de la medida examinada ni su finalidad social, ni el ejercicio de actividades de interés social.

(126) En tercer lugar, la Comisión observa también que, como ya se ha alegado, una medida que establece una excepción a la aplicación del sistema fiscal general puede verse justificada por la naturaleza y la estructura general del sistema fiscal (de referencia), en este caso, el ICI. A este respecto, como también se precisa en el punto 26 de la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas ([50]), se ha de distinguir, por una parte, entre los objetivos asignados a un determinado régimen fiscal, a los cuales es ajeno -en particular, los objetivos sociales o regionales- y, por otra, los objetivos inherentes al propio sistema fiscal. Por consiguiente, las exenciones fiscales resultantes de objetivos ajenos al régimen fiscal de referencia no podrán eludir lo dispuesto en el artículo 107, apartado 1, del Tratado ([51]). La razón de ser del régimen fiscal examinado es obtener ingresos para financiar los gastos del Estado ([52]) mediante impuestos sobre la posesión de bienes inmuebles. La Comisión considera, por tanto, que los objetivos sociales perseguidos por las entidades que entraban en el ámbito de aplicación de la exención del ICI son ajenos a la lógica del sistema tributario del ICI y, por tanto, no pueden aducirse para justificar *prima facie* la selectividad de la medida.

(127) En cuarto lugar, de acuerdo con la jurisprudencia ([53]), para determinar si una medida puede estar justificada por la naturaleza o la estructura general del sistema al que pertenece, hay que establecer no solo si la medida es parte integrante de los principios esenciales del sistema tributario aplicable en el Estado miembro en cuestión, sino también si es conforme con los principios de coherencia y proporcionalidad. No obstante, dado que la medida en cuestión no se deriva directamente de los principios rectores del sistema tributario de referencia, la Comisión considera superfluo analizar el sistema de controles implantado por Italia para garantizar el respeto de las condiciones para la exención del ICI por parte de las entidades no comerciales, descrito por las autoridades italianas. En cualquier caso, el trato fiscal diferenciado de las entidades no comerciales introducido por la medida en cuestión no es ni necesario ni proporcionado en relación con la lógica del sistema tributario.

(128) Habida cuenta de los considerandos (122) a (127)la Comisión concluye que la naturaleza selectiva de la medida fiscal en cuestión no está justificada por la lógica del sistema tributario. Por consiguiente, se concluye que la medida controvertida concede una ventaja selectiva a las entidades no comerciales que realizan determinadas actividades.

([48]) Asuntos acumulados C-78/08 a C-80/08, Paint Graphos, apartado 67; véase también el asunto C-487/06, British Aggregates/Comisión, (Rec. 2008, p. I-10505), apartado 84, y jurisprudencia que allí se cita.

([49]) Asunto C-487/06, British Aggregates/Comisión, (Rec. 2008, p. I-10505), apartado 85.

([50]) DO C 384 de 10.12.1998, p. 3.

([51]) Asuntos acumulados C-78/08 a C-80/08, Paint Graphos, apartado 70.

([52]) Véase el punto 26 de la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas.

([53]) Asuntos acumulados C-78/08 a C-80/08, Paint Graphos, apartados 73 y ss.

6.2.4. *Efecto sobre los intercambios comerciales entre Estados miembros y falseamiento de la competencia*

(129) El artículo 107, apartado 1, del Tratado prohíbe las ayudas que afecten a los intercambios comerciales entre los Estados miembros y falseen o amenacen falsear la competencia. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia ([54]), a efectos de la calificación de una medida nacional como ayuda de Estado, no es necesario acreditar la incidencia real de la ayuda sobre los intercambios comerciales entre los Estados miembros y el falseamiento efectivo de la competencia, sino únicamente examinar si tal ayuda puede afectar a dichos intercambios y falsear la competencia. Conviene además recordar, como se explica en el considerando (107), que, para decidir clasificar un régimen como ayuda estatal, no es necesario demostrar que cada una de las medidas concedidas en virtud del régimen constituye ayuda estatal a tenor del artículo 107, apartado 1, del Tratado. A este fin, para concluir que un régimen presenta elementos de ayuda a tenor del artículo 107, apartado 1, del Tratado, basta que en el marco de su aplicación se presenten situaciones que constituyan ayuda.

(130) Por lo que se refiere más concretamente al requisito de que deben verse afectados los intercambios comerciales entre Estados miembros, de la jurisprudencia se deriva que la concesión de una ayuda por parte de un Estado miembro consistente en una desgravación fiscal a algunos sujetos pasivos debe considerarse que probablemente afecta a dichos intercambios y, por consiguiente, probablemente satisfaga el requisito en cuestión, cuando esos sujetos pasivos ejerzan una actividad económica que constituya el objeto de dichos intercambios o no pueda descartarse que compitan con operadores establecidos en otros Estados miembros ([55]). Además, cuando una ayuda otorgada por un Estado miembro sirve para reforzar la posición de una empresa frente a otras empresas que compiten con esta en los intercambios dentro de la Unión, dichos intercambios deben considerarse afectados por la ayuda. Por otra parte, no es necesario que la propia empresa beneficiaria participe en los intercambios comerciales dentro de la Unión. En efecto, cuando un Estado miembro concede una ayuda a una empresa, la actividad en el mercado nacional puede mantenerse o aumentar, con la consecuencia de que disminuyen con ello las posibilidades de las empresas establecidas en otros Estados miembros de penetrar en el mercado de dicho Estado miembro.

([54]) Asunto C-372/97 Italia/Comisión, (Rec. 2004 I-3679), apartado 44; asunto C-148/04, Unicredito Italiano, (Rec. 2005, p. I-11137), apartado 54; asunto C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze, (Rec. 2006, p. I-289), apartado 140; asuntos acumulados C-78/08 a C-80/08, Paint Graphos, apartado 78 (pendiente de publicación); asunto T-303/10, Wam Industriale Spa/Comisión, apartado 25 y ss. (pendiente de publicación).

([55]) Véase el asunto C-88/03, Portugal/Comisión, apartado 91 y asunto C-172/03, Heiser (Rec. 2005, p. I-1627), apartado 35; asunto C-494/06 P, Comisión/Wam (Rec. 2009, p. I-3639), apartado 51.

(131) En cuanto al requisito del falseamiento de la competencia, conviene recordar que las ayudas encaminadas a liberar a una empresa de los costes que normalmente habría debido asumir en el marco de su gestión corriente o sus actividades normales, falsean, en principio, las condiciones de la competencia ([56]).

(132) Las autoridades italianas no formularon observaciones a este respecto. Algunos de los 78 terceros interesados consideran que la exención del ICI no puede producir efectos significativos sobre el comercio o falseamientos relevantes de la competencia, dadas las peculiares características de los beneficiarios de la medida y la forma en que realizan las actividades que originan la exención.

(133) La Comisión no puede aceptar lo que afirman dichos interesados, según los cuales la exención en cuestión, concedida a entidades no comerciales que trabajan a nivel local, no afectó de manera significativa a los intercambios comerciales ni provocó falseamientos importantes de la competencia. Según jurisprudencia reiterada, de hecho, para causar efectos negativos para los intercambios comerciales basta que la empresa beneficiaria opere en un mercado abierto a la competencia (importación o exportación de bienes o prestación de servicios transnacionales) ([57]). Es irrelevante si los mercados de referencia son locales, regionales, nacionales o a nivel de la Unión. El elemento decisivo no es la definición de los mercados de referencia desde el punto de vista substancial y geográfico, sino más bien el potencial efecto negativo en los intercambios comerciales dentro de la Unión. La cuantía relativamente reducida de una ayuda o el tamaño relativamente modesto de la empresa beneficiaria no excluyen a priori la posibilidad de que se vean afectados los intercambios comerciales dentro de la Unión ([58]). La cuantía relativamente reducida o el tamaño relativamente modesto de la empresa beneficiaria no excluyen la existencia de ayuda ([59]).

([56]) Véase el asunto C-156/98, Alemania/Comisión, (Rec. 2000, p. I-6857), apartado 30, y Heiser, apartado 55.

([57]) Véase el asunto T-298/97, Alzetta, (Rec. 2000, p. II-2319), apartados 93 y *ss.*

([58]) Véase el asunto C-142/87, Bélgica/Comisión (Rec. 1990, p. I-959), apartado 43; asuntos acumulados C-278/92, C-279/92 y C-280/92, España/Comisión (Rec. 1994, p. I-4103), apartado 42; asunto C-280/00, Altmark Trans e Regierungspräsidium Magdeburg (Rec. 2003, p. I-7747), apartado 81.

([59]) Asunto T-171/02, Cerdeña/Comisión (Rec. 2005, p. II-2123), apartados 86 y ss.; asunto C-113/00, España/Comisión, (Rec. 2002, p. I-7601), apartado 30; asunto T-288/97, Van den Bergh Foods/Comisión, (Rec. 2001, p. II-1169), apartados 44 y 46.

(134) En este caso, la Comisión señala que al menos algunos de los sectores que se han beneficiado de la exención del ICI, como los servicios de alojamiento y sanitarios, estaban y siguen estando abiertos a la competencia y a los intercambios comerciales dentro de la Unión. En cuanto a la medida examinada, la Comisión considera que se cumplen las condiciones establecidas en la jurisprudencia. La medida concede de hecho una ventaja en la financiación de las actividades realizadas por los interesados, liberándolos de costes que normalmente habrían debido asumir. Por consiguiente, la medida puede falsear la competencia.

(135) Por tanto, La Comisión concluye que es probable que la medida examinada afecte a los intercambios comerciales entre Estados miembros y falsee la competencia a tenor del artículo 107, apartado 1, del Tratado.

6.2.5. *Conclusión sobre la calificación de la medida controvertida*

(136) Habida cuenta de cuanto antecede, la Comisión concluye que la medida examinada reúne todas las condiciones contempladas en el artículo 107, apartado 1, del Tratado y debe ser considerada ayuda estatal.

6.2.6. *Calificación de la medida como nueva ayuda*

(137) En la Decisión de incoación, la Comisión consideró que la exención del ICI prevista por el artículo 7, párrafo primero, letra i), del Decreto Legislativo nº 504/92 constituía nueva ayuda. El ICI, impuesto anual que se pagaba al ayuntamiento y que se introdujo en 1992, no se notificó a la Comisión, ni esta lo ha aprobado nunca. La exención en cuestión se aplicaba a toda una serie de actividades abiertas a la competencia en el momento de su introducción.

(138) Italia sostiene que el planteamiento de la Comisión en la Decisión de incoación no es correcto, por estimar que si la exención del ICI se considerara ayuda, debería clasificarse como ayuda existente. Italia opina que el ICI representa la lógica evolución legislativa de los impuestos sobre la propiedad inmobiliaria, con los que guarda una estrecha relación de continuidad tanto de forma como de fondo. La concesión de una exención a los bienes inmuebles utilizados para actividades específicas con alto valor social ha sido un componente fundamental de todos los impuestos sobre la propiedad inmobiliaria introducidos desde 1931, es decir, mucho antes, de la entrada en vigor del Tratado CEE.

(139) Las autoridades italianas afirman además que las respuestas de la Comisión a los demandantes sobre la exención del ICI, de las que se puso al corriente a Italia de manera informal, crearon en las entidades no comerciales una confianza legítima en cuanto a la compatibilidad de dicha exención con el Derecho de la Unión.

(140) Italia presentó una descripción detallada de los impuestos sobre bienes inmuebles vigentes con anterioridad al ICI. En 1931, mediante la Ley única sobre haciendas locales (*Testo unico della finanza locale*) Italia introdujo las contribuciones de mejora generales y especiales. En 1963, la Ley nº 246, de 5 de marzo de 1963, instituyó un impuesto sobre el incremento del valor del suelo edificable. Por último, el Decreto del Presidente de la República nº 643, de 26 de octubre de 1972, introdujo el impuesto sobre el incremento del valor de los bienes inmuebles (el denominado INVIM). Para calcular las contribuciones de mejora generales y especiales se debía tener en cuenta el incremento del valor del bien inmueble. De forma similar, también el impuesto de 1963 gravaba la plusvalía del suelo edificable. No obstante, esta plusvalía se gravaba cuando se producía una transmisión patrimonial por actos *inter vivos* y, en general, al cumplirse cada decenio de posesión del bien inmueble. El INVIM, introducido en 1972, sustituyó tanto al impuesto de 1931 como al de 1963. Conforme a la Ley sobre el INVIM, los sujetos pasivos eran el cedente a título oneroso o el adquirente a título gratuito y, en cualquier caso, el impuesto debía pagarse al cumplirse cada decenio de posesión del bien inmueble. El INVIM se suprimió cuando se introdujo el ICI. Según Italia, este análisis demuestra la estrecha relación de continuidad entre los diversos instrumentos de imposición fiscal sobre bienes inmuebles anteriores desde 1931 en adelante. Italia señala, además, que las normas relativas a las exenciones de los impuestos sobre bienes inmuebles siempre han tenido en cuenta el tipo de actividad realizada por la entidad beneficiaria de la exención. El hecho de que las categorías de los beneficiarios de la exención hayan aumentado a lo largo de los años se debe simplemente al hecho de que, entretanto, se ha ampliado la plataforma de entidades que realizan actividades de interés social.

(141) La Comisión no considera correctos los argumentos de las autoridades italianas. En primer lugar, señala que el ICI es un impuesto completamente distinto a los impuestos anteriores sobre bienes inmuebles a los que sustituyó. En cualquier caso, hay numerosas diferencias sustanciales entre el ICI y los anteriores impuestos sobre bienes inmuebles, en cuanto a los sujetos pasivos, a la base imponible y al hecho imponible que da lugar al nacimiento de la obligación del pago de los impuestos. Por ejemplo, mientras que hasta la introducción del ICI los impuestos sobre bienes inmuebles se calculaban en función de la

plusvalía del bien inmueble, el ICI se calculaba en función de la renta catastral del mismo. Además, mientras que el INVIM señalaba como sujetos pasivos el cedente a título oneroso o el adquirente a título gratuito, el ICI debía pagarlo toda persona física o jurídica que poseyera un bien inmueble. Por último, mientras que el INVIM se pagaba generalmente cada diez años, el ICI debía pagarse todos los años. Habida cuenta de cuanto antecede, la Comisión considera que las modificaciones introducidas a lo largo del tiempo y, en particular, mediante la Ley sobre el ICI, afectan al régimen inicial en su propia esencia, del que no pueden disociarse, por lo que el régimen inicial resulta transformado en un régimen de ayudas nuevas ([60]). La Comisión no considera que haya motivos para modificar la apreciación que realizó en la Decisión de incoación y confirma que la exención del ICI constituye nueva ayuda.

(142) Por lo que se refiere a la presunta autorización de la medida relativa al ICI, la Comisión señala que la ayuda en cuestión nunca ha sido autorizada ni por la Comisión ni por el Consejo. Si hubiera sido autorizada, la ayuda sería considerada ayuda existente, de conformidad con el artículo 1, letra b), inciso ii), del Reglamento (CE) nº 659/1999, pero las cartas con la evaluación preliminar de la Comisión, que los servicios de la Comisión enviaron a los demandantes en el marco del procedimiento administrativo que precede a la Decisión de incoación, no pueden equipararse a decisiones de la Comisión. De hecho, solo pueden considerarse ayudas existentes a tenor del artículo 1, letra b), inciso ii), las ayudas que han sido autorizadas por la Comisión o por el Consejo mediante una decisión explícita. Sea como fuere, contra la carta enviada a los demandantes con fecha de 15 de febrero de 2010 interpusieron recurso ante el Tribunal de Justicia dos de ellos, y por lo tanto, dicha carta no es definitiva; los recursos se retiraron con posterioridad a la Decisión de incoación. Así pues, la Comisión concluye que, al no haber una decisión de la Comisión o del Consejo, no es aplicable el artículo 1, letra b), inciso ii), del Reglamento (CE) nº 659/1999. Por consiguiente, la ayuda en cuestión no puede ser considerada ayuda existente sino que, por el contrario, constituye nueva ayuda.

6.2.7. *Compatibilidad*

(143) En la Decisión de incoación, la Comisión consideró que al régimen de ayuda en cuestión no se le podía aplicar ninguna de las excepciones contempladas en el artículo 107, apartados 2 y 3, del Tratado y que las autoridades italianas no habían demostrado la compatibilidad de la ayuda con el artículo 106, apartado 2.

([60]) Véanse los asuntos acumulados T-195/01 y T-207/01, Gobierno de Gibraltar/Comisión, (Rec. 2002 p. II-2309), apartado 111.

(144) En el curso del procedimiento, las autoridades italianas no adujeron argumentos que demostraran que al régimen en cuestión se le podían aplicar las excepciones contemplada en el artículo 107, apartados 2 y 3, y en el artículo 106, apartado 2, del Tratado. Según algunos de los 78 terceros interesados, el régimen era compatible, de conformidad con el artículo 106, apartado 2, y del artículo 107, apartado 3, letra c), del Tratado. En su opinión, la exención era de hecho necesaria para actividades de interés social fundadas en el principio de solidaridad. Las dos partes demandantes consideran que no es aplicable ninguna de las excepciones previstas en el Tratado.

(145) Según la Comisión, las excepciones establecidas en el artículo 107, apartado 2, del Tratado, relativas a las ayudas de carácter social concedidas a los consumidores individuales, las ayudas destinadas a reparar los perjuicios causados por desastres naturales o por otros acontecimientos de carácter excepcional, y las ayudas concedidas a determinadas regiones de la República Federal de Alemania, no son aplicables en el presente asunto.

(146) Lo mismo se aplica a la excepción contemplada en el artículo 107, apartado 3, letra a), que prevé la autorización de ayudas destinadas a favorecer el desarrollo económico de regiones en las que el nivel de vida sea anormalmente bajo o en las que exista una grave situación de subempleo, así como el de las regiones contempladas en el artículo 349, habida cuenta de su situación estructural, económica y social. La medida examinada tampoco puede considerarse que sea un proyecto importante de interés común europeo o esté destinada a poner remedio a una grave perturbación en la economía italiana, conforme a lo dispuesto por el artículo 107, apartado 3, letra b).

(147) De conformidad con el artículo 107, apartado 3, letra c), podrán considerarse compatibles las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común. Sin embargo, a la Comisión no se le han facilitado datos concretos para valorar si la exención fiscal concedida por la medida examinada se refería

a inversiones específicas o a proyectos autorizados para recibir ayudas con arreglo a las normas y directrices de la Unión Europea o directamente compatibles con el artículo 107, apartado 3, letra c). Por tanto, la Comisión no puede estar de acuerdo con la posición de los terceros interesados que alegan la compatibilidad de la medida a tenor del artículo 107, apartado 3, letra c), aduciendo la necesidad de permitir a las entidades no comerciales ejercer actividades basadas en el principio de solidaridad con elevado valor social. En particular, habida cuenta de la naturaleza misma de la ventaja, que está ligada sencillamente a la reducción del impuesto por la posesión de bienes inmuebles, no puede establecerse la necesidad y la proporcionalidad con la consecución de un objetivo de interés común en los casos individuales. Por consiguiente, la Comisión considera que la medida en cuestión no puede considerarse compatible en virtud de ninguna de las directrices basadas en el artículo 107, apartado 3, letra c).

(148) Según el artículo 107, apartado 3, letra d), del Tratado, las ayudas destinadas a promover la cultura y la conservación del patrimonio podrán ser declaradas compatibles con el mercado interior cuando no alteren las condiciones de los intercambios y de la competencia en la Unión en contra del interés común. En la Decisión de incoación, la Comisión no consideró posible descartar *a priori* que algunas entidades –por ejemplo, las entidades no comerciales que realicen exclusivamente actividades educativas, culturales y recreativas– tuvieran por objeto la promoción de la cultura y la conservación del patrimonio y que, por tanto, pudieran entrar en el ámbito de aplicación del artículo 107, apartado 3, letra d), del Tratado. Sin embargo, ni Italia, ni las partes interesadas han facilitado a la Comisión ningún elemento que pueda demostrar, a tenor del artículo 107, apartado 3, letra d), del Tratado, la compatibilidad de la medida en cuestión para determinadas entidades ([61]). A este respecto, por la naturaleza misma de la ventaja resulta imposible considerar que la ayuda es necesaria y proporcionada en todos los casos individuales.

(149) Por último, en la Decisión de incoación, la Comisión no descartó que algunas de las actividades beneficiarias de las medidas en cuestión pudieran clasificarse con arreglo a la legislación italiana como servicios de interés económico general, a tenor del artículo 106, apartado 2, del Tratado y de la jurisprudencia Altmark. Algunas de las partes interesadas consideran que la Comisión debe evaluar la medida con arreglo al artículo 106, apartado 2, del Tratado, aunque no aportan ningún elemento útil para el análisis. Las dos partes opinan que la medida no cumple los criterios establecidos en la jurisprudencia Altmark. Dicho esto, y considerando que ni Italia ni los terceros interesados han facilitado información que permita a la Comisión evaluar la medida con arreglo al artículo 106, apartado 2, del Tratado, la Comisión concluye que no es posible establecer si las actividades en cuestión pueden clasificarse como servicios de interés económico general conforme al citado artículo. Asimismo, tampoco puede establecerse si, en cada caso individual, la ayuda es necesaria y proporcionada para cubrir los gastos ocasionados por las obligaciones de servicio público o para prestar servicios de interés económico general.

(150) Habida cuenta de todo lo anterior, la Comisión concluye que el régimen de ayuda en cuestión es incompatible con el mercado interior.

### 6.3. **Artículo 149, párrafo cuarto, del TUIR**

(151) En la Decisión de incoación, la Comisión consideró que la medida en cuestión parecía constituir ayuda estatal. En la siguiente sección, la Comisión procederá a verificar si el artículo 149, párrafo cuarto, del TUIR constituye ayuda estatal a tenor del artículo 107, apartado 1, del TFUE.

(152) Las autoridades italianas han explicado que en el artículo 149, párrafo segundo, del TUIR figura una lista no exhaustiva de parámetros que pueden tenerse en cuenta para evaluar la naturaleza comercial de una entidad ([62]). Que se reúna uno o varios de dichos parámetros no implica automáticamente la pérdida del carácter de entidad no comercial (puesto que estos parámetros no tienen valor de presunciones legales) sino que más bien constituye un indicio de la posible naturaleza comercial de la entidad. Por lo que se refiere a las instituciones eclesiásticas de Derecho civil, Italia recuerda que la circular de la Agenzia delle Entrate nº 124/E, de 12 de mayo de 1998, aclaró que las instituciones eclesiásticas solo pueden beneficiarse del trato fiscal reservado a las entidades no comerciales si no tienen como objeto principal

([61]) En sus comentarios a las observaciones de los terceros interesados, las autoridades italianas alegaron que el artículo 107, apartado 3, letra d), del Tratado podría ser aplicable, teóricamente, solo a algunas actividades enumeradas en el artículo 7, párrafo primero, letra i). No obstante, no se han aducido más argumentos al respecto.

([62]) Véase la nota a pie de página 12.

el ejercicio de actividades comerciales. En cualquier caso, las instituciones eclesiásticas de Derecho civil deben dar prioridad a las actividades institucionales con una motivación principalmente idealista. Por consiguiente, el artículo 149, párrafo cuarto, del TUIR se limita a excluir la aplicación de los parámetros específicos temporales y mercantiles contemplados en el artículo 149, párrafos primero y segundo, a las instituciones eclesiásticas y a los clubes deportivos de aficionados, pero no descarta que tales entidades puedan perder el carácter de entidades no comerciales.

(153) Las autoridades italianas destacaron que el objeto de la medida es preservar la competencia exclusiva reconocida al CONI en lo referente a los clubes deportivos de aficionados y al Ministerio del Interior en lo referente a las instituciones eclesiásticas.

(154) Concretamente, por lo que se refiere a las instituciones eclesiásticas, la Ley nº 222/1985 de aplicación de los Acuerdos internacionales entre Italia y la Santa Sede regula, entre otras cosas, las competencias atribuidas al Ministerio del Interior. Italia destacó que el Ministerio del Interior tiene competencias exclusivas tanto en cuanto al reconocimiento de la personalidad jurídica de Derecho civil de las instituciones eclesiásticas como en cuanto a la revocación de dicho reconocimiento ([63]). El artículo 149, párrafo cuarto, del TUIR confirma la atribución de esta competencia exclusiva e impide la revocación implícita de la personalidad jurídica de Derecho civil de las instituciones eclesiásticas por parte de las autoridades tributarias. Si el Ministerio del Interior revocara la personalidad jurídica de Derecho civil de una institución eclesiástica, esta perdería su carácter de entidad no comercial y ya no podría beneficiarse del trato fiscal aplicable a las entidades no comerciales. De conformidad con el Decreto del Presidente de la República nº 361/2000, el Ministerio del Interior, a través de los gobernadores civiles (*prefetti*), comprueba también que las instituciones eclesiásticas siguen cumpliendo los requisitos para conservar la personalidad jurídica de Derecho civil.

(155) Por lo que se refiere a los clubes deportivos de aficionados, Italia confirmó que el CONI es el único organismo que puede comprobar que los clubes realizan efectivamente actividades deportivas. Las autoridades italianas aclararon además que los clubes deportivos de aficionados pueden perder el carácter de entidad no comercial si el CONI concluye que no realizan actividades deportivas de aficionados. Estos clubes están obligados a comunicar sus datos fiscales mediante el formulario EAS ([64]). No obstante, los clubes deportivos de aficionados que no realizan actividades comerciales no están obligados a presentar ese formulario. Habida cuenta de todo lo anterior, resulta que las autoridades italianas previeron y pusieron en marcha instrumentos adecuados que permiten comprobar, también desde una perspectiva fiscal, las actividades realizadas por estos clubes.

(156) Por otra parte, Italia ha explicado que si las autoridades fiscales descubren que las instituciones eclesiásticas y los clubes deportivos de aficionados realizan predominantemente actividades comerciales, informarán de ello inmediatamente al Ministerio del Interior y al CONI. Se entiende que el Ministerio del Interior y el CONI efectúan sus propios controles, conforme a las competencias que les atribuye la ley. De forma paralela, las autoridades fiscales disponen la rectificación de las declaraciones de las entidades no comerciales afectadas y proceden a la recuperación de la diferencia en el tipo impositivo.

(157) Las autoridades italianas confirmaron que efectivamente se efectuaron controles a las entidades no comerciales ([65]). A este respecto, la Agenzia delle Entrate dio recientemente a sus delegaciones regionales instrucciones operativas específicas sobre las entidades no comerciales ([66]). Por lo que se refiere a las instituciones eclesiásticas, el Ministerio del Interior ha efectuado además una serie de controles de oficio de dichas entidades y nunca ha detectado casos de abuso.

(158) Habida cuenta de lo anterior, la Comisión considera que existen instrumentos jurídicos para garantizar la prevención y represión eficaces de los abusos del carácter de entidad no comercial por parte de las instituciones eclesiásticas y los clubes deportivos de aficionados. Las autoridades italianas demostraron además que las autoridades competentes ejercen sus obligaciones de control y que, en realidad, tanto las instituciones eclesiásticas como los clubes deportivos de aficionados pueden perder el carácter de entidad no comercial si ejercen actividades predominantemente económicas. Por tanto, también las instituciones eclesiásticas y los clubes deportivos de aficionados pueden perder el beneficio del trato fiscal reservado a las entidades no comerciales en general. Por consiguiente, no existe el sistema de «carácter permanente de entidades no comerciales» del que hablan los demandantes. El mero hecho de que se apliquen procedimientos específicos a los controles efectuados a las instituciones eclesiásticas con personalidad jurídica de Derecho civil y a los clubes deportivos de aficionados en cuestión no implica una ventaja.

([63]) En particular, por lo que se refiere a la revocación, véase el artículo 19 de la Ley nº 222, de 20 de mayo de 1985.

([64]) Véase el artículo 30 de la Ley nº 185, de 29 de noviembre de 2008. Véase también la circular nº 12/E de la Agenzia delle Entrate, de 9 de abril de 2009, y la medida adoptada por el director de la misma el 2 de septiembre de 2009.

([65]) Para los años 2010-2011, Italia llevó a cabo 2 030 comprobaciones de entidades no comerciales y emitió 5 086 notificaciones de liquidación.

([66]) Véase la circular nº 20/E de la Agenzia delle Entrate de 16 de abril de 2010.

(159) Por tanto, la Comisión concluye que el artículo 149, párrafo cuarto, del TUIR no concede ventajas selectivas ni a las instituciones eclesiásticas ni a los clubes deportivos de aficionados. Así pues, la medida no constituye ayuda estatal con arreglo al artículo 107, apartado 1, del Tratado.

### 6.4. **Exención del IMU**

(160) Tras la introducción del IMU –el nuevo impuesto municipal sobre bienes inmuebles que sustituyó al ICI– a petición de las autoridades italianas y teniendo en cuenta las observaciones de los demandantes sobre la nueva normativa, la Comisión aceptó verificar si la nueva exención del IMU relativa a las entidades no comerciales que realizan actividades específicas es conforme a las normas sobre ayudas estatales. La Comisión evaluará, por tanto, si la exención del IMU en cuestión constituye ayuda estatal a tenor del artículo 107, apartado 1, del Tratado.

(161) La Comisión señala que, desde la fecha de entrada en vigor del Decreto Ley nº 1/2002, convalidado en Ley nº 27/2012, la exención prevista por el artículo 7, párrafo primero, letra i), del Decreto Legislativo nº 504/92 se aplica a los bienes inmuebles de las entidades no comerciales solo si las actividades que allí se enumeran se realizan con fines no comerciales. Las disposiciones relativas al «uso mixto» de los bienes inmuebles, tanto en el caso de que las partes del inmueble sean autónomas en cuanto a función y renta, como en el caso de que sea necesaria la declaración de las entidades interesadas, entrarán en vigor el 1 de enero de 2013.

(162) Según la Comisión, las nuevas normas expresan claramente que la exención solo puede concederse si no se ejercen actividades comerciales. Por tanto, no son posibles las situaciones mixtas creadas por la normativa ICI, según la cual, en algunos bienes inmuebles que se beneficiaban de exenciones fiscales, se realizaban actividades de naturaleza comercial.

(163) En términos generales, la interpretación del concepto de actividad económica depende, entre otras cosas, de las circunstancias específicas, de la forma en que el Estado organiza la actividad y del contexto en que se organiza. Para determinar el carácter no económico de una actividad con arreglo a la jurisprudencia de la Unión hay que examinar la naturaleza, el objeto y las normas que regulan dicha actividad. El hecho de que algunas actividades puedan calificarse como «sociales» no basta para descartar su naturaleza económica. Por otra parte, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha reconocido que algunas actividades que cumplen una función puramente social pueden considerarse no económicas, sobre todo en sectores relacionados con los deberes y responsabilidades fundamentales del Estado.

(164) Dicho esto, por lo que se refiere al IMU, la Comisión considera esencial determinar de manera preliminar si los criterios previstos por el sistema jurídico italiano para descartar la naturaleza comercial de las actividades que se benefician de la exención del IMU se ajustan al concepto de actividad no económica previsto por el Derecho de la Unión.

(165) A este respecto, como se explica en el considerando (82) y siguientes, las autoridades aprobaron recientemente las disposiciones de aplicación previstas en el artículo 91 *bis*, párrafo tercero, del Decreto Ley nº 1/2012. El Reglamento del Ministerio de Economía y Hacienda, de 19 de noviembre de 2012, establece, entre otras cosas, los requisitos generales y sectoriales que permiten establecer cuándo las actividades contempladas en el artículo 7, párrafo primero, letra i), del Decreto Legislativo nº 504/92 se realizan con fines no comerciales.

(166) En primer lugar, el artículo 1, párrafo primero, letra p), del Reglamento ministerial, de 19 de noviembre de 2012, define el concepto de «fines no comerciales». Se considera que las actividades institucionales se realizan con fines no comerciales cuando a) no tienen ánimo de lucro, b) de conformidad con el Derecho de la Unión Europea, por su naturaleza, no compiten con otros operadores del mercado con ánimo de lucro y c) respetan los principios de solidaridad y subsidiaridad. A este respecto, el requisito contemplado en la letra b) constituye una protección importante ya que, al remitir expresamente al Derecho de la Unión, garantiza en general que la actividad no compita con otros operadores del mercado con ánimo de lucro, que es una característica fundamental de las actividades no económicas ([67]).

(167) En segundo lugar, el artículo 3 del Reglamento define los requisitos generales de carácter subjetivo que deben figuran en el acto constitutivo o en el estatuto de las entidades no comerciales para que las actividades previstas se realicen con fines no comerciales. Dichos criterios son los siguientes: a) prohibición de reparto, incluso indirectamente, de beneficios, excedentes de explotación, fondos,

([67]) Véase el asunto C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze, (Rec. 2006, p. I-289), apartados 121-123.

reservas o capital mientras exista la entidad, salvo que lo imponga la ley o se efectúe a favor de entidades que pertenezcan a la misma estructura y realicen la misma actividad; b) obligación de reinvertir los eventuales beneficios y excedentes de explotación exclusivamente en el ejercicio de actividades que contribuyan al objetivo institucional de solidaridad social; c) en caso de disolución de la entidad no comercial, obligación de asignar sus activos a otra entidad no comercial que realice una actividad similar.

(168) En tercer lugar, el artículo 4 del Reglamento señala otros requisitos que deben cumplirse, junto con las condiciones contempladas en el artículo 1 y en el artículo 3, para que se considere que las actividades contempladas en el artículo 7, párrafo primero, letra i), del Decreto Legislativo nº 504/92 se realizan con fines no comerciales.

(169) En particular, por lo que se refiere al ejercicio de actividades de asistencia social y sanitarias, el Reglamento establece que estas se realizan con fines no comerciales si respetan al menos alguna de las siguientes condiciones: a) las actividades están acreditadas por el Estado y se realizan en el marco de un contrato o un convenio con el Estado, las regiones o las entidades locales, y forman parte integrante del servicio público o lo complementan, prestando a los usuarios un servicio gratuito o por una cantidad que solo representa una contribución al coste de la cobertura del servicio universal; b) si no están acreditadas ni se ha celebrado un contrato o un convenio, las actividades se realizarán gratuitamente o por el pago de una cantidad simbólica y, en cualquier caso, que no supere la mitad del precio medio de actividades similares realizadas en la misma zona geográfica de manera competitiva, teniendo también en cuenta que el precio no guarda relación con el coste efectivo del servicio.

(170) Con respecto a la primera condición, la Comisión señala que, como han explicado las autoridades italianas, las entidades interesadas, para poder beneficiarse de la exención, deben formar parte integrante del sistema nacional de salud, que ofrece una cobertura universal y se rige por el principio de solidaridad. En un sistema de este tipo, los hospitales públicos se financian directamente mediante cotizaciones sociales y otras contribuciones estatales. Estos hospitales prestan un servicio gratuito sobre la base de la cobertura universal o a cambio de una cantidad reducida, que cubre solo una pequeña parte del verdadero coste del servicio. Las entidades no comerciales que pertenecen a la misma categoría y cumplen las mismas condiciones también se considera que forman parte integrante del sistema nacional de salud ([68]). Habida cuenta de las características específicas del presente asunto y de conformidad con los principios establecidos en la jurisprudencia de la Unión ([69]), puesto que el sistema nacional italiano ofrece un sistema de cobertura universal, la Comisión considera que las entidades en cuestión que realizan las actividades descritas y satisfacen todas las condiciones previstas por la ley no pueden ser consideradas empresas.

(171) Por lo que se refiere a la segunda condición, el Reglamento prevé que las actividades se realicen gratuitamente o por el pago de una cantidad simbólica. Los servicios prestados gratuitamente no constituyen, en general, una actividad económica. En particular, es así cuando, como establece el artículo 1, los servicios ofrecidos no compiten con otros operadores del mercado. Lo mismo se aplica a los servicios prestados por el pago de una compensación simbólica; a este respecto, cabe señalar, por una parte, que el Reglamento establece que, para que la compensación se considere simbólica, no debe guardar relación con el coste del servicio y, por otra, que el límite de la mitad del precio medio, fijado para las mismas actividades realizadas en la misma zona geográfica de manera competitiva, solo puede utilizarse para excluir el derecho a la exención (como indican las palabras «en todo caso») y no implica, por el contrario, que puedan beneficiarse de la exención los prestadores de servicios que cobren un precio inferior a ese límite. Por tanto, considerando que las actividades de asistencia social y sanitarias cumplen también los requisitos generales y subjetivos contemplados en el artículo 1 y en el artículo 3 del Reglamento, la Comisión considera que dichas actividades, realizadas respetando los principios establecidos por la legislación vigente, no constituyen actividad económica.

(172) Por lo que se refiere a las actividades educativas, se considera que se ejercen con fines no comerciales si se cumplen algunas condiciones específicas. En particular, la actividad debe ser comparable con la enseñanza pública y la escuela debe aplicar una política no discriminatoria de aceptación de alumnos; la escuela debe además aceptar alumnos discapacitados, aplicar convenios laborales colectivos, contar con estructuras conformes con las normas aplicables y publicar sus cuentas. Por otra parte, la

([68]) Véase en particular el artículo 1, párrafo decimoctavo, del Decreto Legislativo nº 502, de 30 de diciembre de 1992.

([69]) Véase el asunto T-319/99, FENIN/Comisión, (Rec. 2003, p. II-357), apartado 39, confirmado por el asunto C-205/03 P, FENIN/Comisión, (Rec. 2006, p. I-6295); asuntos acumulados C-264/01, C-306/01, C-354/01 y C-355/01, AOK Bundesverband y otros, (Rec. 2004, p. I-2493), apartados 45 a 55; véase también el asunto T-137/10, CBI/Comisión, pendiente de publicación.

actividad debe realizarse gratuitamente o por el pago de una cantidad simbólica, que cubra solo una parte del verdadero coste del servicio, teniendo también en cuenta que no guarda relación con dicho coste. A este respecto, la Comisión recuerda que, conforme a jurisprudencia ([70]), no constituyen actividad económica los cursos impartidos por determinados centros que forman parte del sistema de educación nacional y que se financian, total o parcialmente, con cargo a fondos públicos. La naturaleza no económica de la educación pública no se ve afectada en principio por el hecho de que los alumnos o sus padres tengan que pagar gastos docentes o matrículas que contribuyan a los gastos de funcionamiento del sistema, siempre y cuando estas aportaciones financieras solo cubran una fracción del verdadero coste del servicio y no puedan, por tanto, considerarse una remuneración por el servicio prestado. Como también ha reconocido la Comisión en la Comunicación relativa a la aplicación de las normas de la Unión Europea en materia de ayudas estatales a las compensaciones concedidas por la prestación de servicios de interés económico general ([71]), estos principios se refieren a la formación profesional, escuelas primarias y jardines de infancia públicos y privados, la enseñanza ejercida como actividad profesional secundaria en universidades y las prestaciones docentes en universidades. Habida cuenta de cuanto antecede, la Comisión considera que las tarifas simbólicas contempladas en el Decreto no pueden considerarse una remuneración por el servicio prestado. Por consiguiente, en el presente asunto, considerados los requisitos generales y subjetivos contemplados en los artículos 1 y 3 del Reglamento y los requisitos objetivos específicos contemplados en el artículo 4, la Comisión estima que el servicio educativo prestado por las entidades en cuestión no puede ser considerado una actividad económica.

(173) En cuanto a las actividades de alojamiento, culturales, recreativas y deportivas, el artículo 4 del Reglamento precisa que deben realizarse gratuitamente o por el pago de una cantidad simbólica y, en cualquier caso, que no supere la mitad del precio medio de actividades similares realizadas en la misma zona geográfica de manera competitiva, teniendo también en cuenta que el precio no guarda relación con el coste efectivo del servicio. Este requisito es idéntico a la segunda condición prevista para las actividades de asistencia social y sanitarias examinadas en el considerando (171) y, por consiguiente, se aplican las mismas consideraciones. Los servicios prestados gratuitamente no constituyen, en general, una actividad económica. Lo mismo se aplica a los servicios prestados por el pago de una compensación simbólica; a este respecto, cabe señalar, por una parte, que el Reglamento establece que, para que la compensación se considere simbólica, no debe guardar relación con el coste del servicio y, por otra, que el límite de la mitad del precio medio, fijado para las mismas actividades realizadas en la misma zona geográfica con carácter comercial, solo puede utilizarse para excluir el derecho a la exención (como indican las palabras «en todo caso») y no implica, por el contrario, que puedan beneficiarse de la exención los prestadores de servicios que cobren un precio inferior a ese límite.

(174) Por otra parte, para las actividades de alojamiento y deportivas, la Comisión también toma en cuenta los requisitos derivados de las definiciones de estas actividades que figuran en el artículo 1, párrafo primero, letras j) y m), del Reglamento. En particular, por lo que se refiere a las actividades de alojamiento, el Reglamento limita la exención a las actividades realizadas por entidades no comerciales que prevean el acceso a determinadas categorías de destinatarios y cuyo periodo de apertura sea discontinuo. Más concretamente, en cuanto al «alojamiento social», el Reglamento precisa que las actividades deben estar destinadas a personas con necesidades especiales temporales o permanentes o a personas desfavorecidas por sus condiciones físicas, psíquicas, económicas, sociales o familiares. Se entiende que la entidad solo puede pedir el pago de una tarifa por una cantidad simbólica y en ningún caso superior al 50 % del precio medio cobrado por actividades comparables realizadas por entidades comerciales en la misma zona geográfica, habida cuenta de que no guarda relación con el coste real del servicio. El Reglamento aclara también que, en cualquier caso, la exención no es aplicable a las actividades realizadas en hoteles o establecimientos similares a que hace referencia el artículo 9 del Decreto Legislativo nº 79, de 23 de mayo de 2011 ([72]). Por consiguiente, la exención está excluida en las actividades ejercidas, por ejemplo, en hoteles, moteles y habitaciones en casas privadas (*bed and breakfast*). Considerando que en el presente asunto, las entidades no comerciales que ofrecen servicios de alojamiento deben cumplir los requisitos generales subjetivos y objetivos contemplados en los artículos 1, 3 y 4 del Reglamento, la Comisión considera que, habida cuenta de las particularidades del asunto en cuestión, los citados servicios, que presentan las características citadas, no constituyen una actividad económica con arreglo al Derecho de la Unión.

([70]) Asunto 263/86, Humbel y Edel, (Rec. 1988, p. 5365), apartados 17 y 18; asunto C-109/92, Wirth, (Rec. 1993, p. I-6447), apartados 15 y 16; asunto C-76/05, Schwarz, (Rec. 2007, p. I-6849), apartado 39. Véase también la sentencia del Tribunal de la AELC de 21 de febrero de 2008 en el asunto E-5/07, Private Barnehagers Landsforbund/Órgano de Vigilancia de la AELC, apartados 80-83.

([71]) DO C 8 de 11.1.2012, p. 4.

([72]) Decreto Legislativo nº 79, de 23 de mayo de 2011, *Codice della normativa statale in tema di ordinamento e mercato del turismo, a norma dell'articolo 14 della legge 28 novembre 2005, n. 246, nonché attuazione della direttiva 2008/122/CE, relativa ai contratti di multiproprieta', contratti relativi ai prodotti per le vacanze di lungo termine, contratti di rivendita e di scambio* (GU nº 129 de 6.6.2011 - Suplemento Ordinario nº 139). El artículo 9 del Decreto Legislativo define como hoteles y establecimientos similares: a) hoteles; b) moteles; c) complejos hoteleros; d) apartoteles turísticos; e) hoteles «diseminados» (repartidos entre varios edificios con encanto); f) hoteles en edificios históricos; g) *bed and breakfast* de estructura empresarial; h) hoteles Spa; i) cualquier otra estructura de alojamiento turístico que presente elementos similares a una o varias de las categorías anteriores.

(175) Por consiguiente, dadas las circunstancias específicas del presente asunto y visto que las entidades no comerciales que realizan actividades de alojamiento, culturales, recreativas y deportivas deben cumplir también los requisitos contemplados en el artículo 1 y en el artículo 3 del Reglamento, la Comisión concluye que dichas actividades, realizadas respetando los principios establecidos por la ley, no se consideran actividades económicas.

(176) En conclusión, la Comisión considera que, sobre la base de la información facilitada por las autoridades italianas, habida cuenta de las características específicas y peculiares del asunto en cuestión, las actividades examinadas en los considerandos anteriores, ejercidas por entidades no comerciales dentro del pleno respeto de los criterios generales subjetivos y objetivos contemplados en los artículos 1, 3 y 4 del Reglamento, no tienen naturaleza económica. Por consiguiente, las entidades no comerciales en cuestión, cuando realicen las actividades citadas respetando las condiciones previstas en la legislación italiana no actúan como empresas a tenor del Derecho de la Unión. Dado que el artículo 107, apartado 1, del Tratado se aplica únicamente a las empresas, en el presente asunto la medida no entra en el ámbito de aplicación de dicho artículo.

(177) Por último, la Comisión recuerda que, a partir del 1 de enero de 2013, en caso de uso mixto de un inmueble, la legislación italiana permite calcular a *pro rata* el uso comercial del mismo y aplicar el IMU únicamente a las actividades económicas. La Comisión señala a este respecto que, en los casos en los que una entidad realice tanto actividades económicas como no económicas, la exención parcial de la que se beneficia la parte del inmueble utilizada para actividades no económicas no representa una ventaja para esa entidad cuando realiza una actividad económica como empresa. Por tanto, en una situación así, la medida no constituye ayuda estatal con arreglo al artículo 107, apartado 1, del Tratado.

### 6.5. **Recuperación**

(178) Según el TFUE y reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, la Comisión es competente para decidir si el Estado en cuestión debe suprimir o modificar la ayuda cuando se haya comprobado que es incompatible con el mercado interior ([73]). Siempre según reiterada jurisprudencia, la obligación por parte de un Estado de suprimir ayuda que la Comisión haya considerado incompatible con el mercado interior tiene por objeto restablecer la situación existente anteriormente ([74]). El Tribunal de Justicia ha establecido al respecto que este objetivo se alcanza una vez que el beneficiario ha reembolsado los importes recibidos en forma de ayudas ilegales, perdiendo así la ventaja de la que había gozado en el mercado frente a sus competidores, y una vez que se restablece la situación anterior a la concesión de la ayuda ([75]).

(179) Sobre la base de dicha jurisprudencia, el artículo 14, apartado 1, del Reglamento (CE) nº 659/1999 ([76]) dispone que «cuando se adopten decisiones negativas en casos de ayuda ilegal, la Comisión decidirá que el Estado miembro interesado tome todas las medidas necesarias para obtener del beneficiario la recuperación de la ayuda».

(180) Por consiguiente, desde el momento en que la medida de exención del ICI debe ser considerada ayuda ilegal e incompatible, en principio, debe recuperarse el importe de la ayuda con el fin de restablecer la situación de mercado anterior a la concesión de la ayuda.

(181) No obstante, el Reglamento (CE) nº 659/99 impone límites a las disposiciones de recuperación. En particular, según el artículo 14, apartado 1, «la Comisión no exigirá la recuperación de la ayuda si ello fuera contrario a un principio general del Derecho comunitario», por ejemplo, la protección de la confianza legítima. El TJCE también ha reconocido una excepción a esta obligación para que un Estado miembro aplique una decisión de recuperación a él dirigida, a saber, la existencia de circunstancias excepcionales que hicieran absolutamente imposible que el Estado miembro ejecutara correctamente la decisión ([77]).

(182) Puesto que las autoridades italianas alegaron esas excepciones en el marco de la investigación formal, la Comisión debe examinar si son aplicables en el presente asunto, con el fin de determinar si es necesario proceder a la recuperación.

#### 6.5.1. *Confianza legítima*

(183) Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y la propia práctica decisoria de la Comisión, una orden para recuperar la ayuda infringiría un principio general del Derecho de la Unión si mediante sus acciones la Comisión hubiera generado la confianza legítima del beneficiario de que la ayuda se había concedido de conformidad con la normativa de la Unión.

([73]) Asunto C-70/72, Comisión/Alemania, (Rec. 1973, p. 813), apartado 13.

([74]) Asuntos acumulados C-278/92, C-279/92 y C-280/92, España/Comisión, (Rec. 1994, p. I-4103), apartado 75.

([75]) Asunto C-75/97, Bélgica/Comisión, (Rec. 1999, p. I-030671), apartados 64 y 65.

([76]) DO L 83 de 27.3.1999, p. 17.

([77]) Comunicación de la Comisión — Hacia una aplicación efectiva de las decisiones de la Comisión por las que se ordena a los Estados miembros que recuperen las ayudas estatales ilegales e incompatibles, DO C 272 de 15.11.2007, p. 4, punto 18.

(184) El Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente que el derecho a invocar el principio de protección de la confianza legítima se extiende a todo justiciable que se encuentre en una situación de la que se desprenda que una institución de la Unión le hizo concebir esperanzas fundadas. Ahora bien, una persona no puede invocar la protección de la confianza legítima si la Administración no le dio garantías concretas ([78]).

(185) En el presente asunto, las autoridades italianas y los 78 terceros interesados han alegado fundamentalmente la protección de la confianza legítima basándose en una respuesta a una pregunta parlamentaria escrita de 2009 ([79]). En la respuesta a dicha pregunta, la Comisión declara que «ha efectuado una evaluación preliminar y ha considerado que no estaba justificado proseguir la investigación, puesto que resulta improbable que el régimen ICI ponga a las instituciones eclesiásticas en una posición ventajosa desde el punto de vista de la competencia».

(186) La Comisión considera que dicha respuesta no generó confianza legítima, por las siguientes razones.

(187) En primer lugar, la declaración de la Comisión se basaba simplemente en una «evaluación preliminar»; la Comisión no declaró que hubiera tomado una decisión, sino que simplemente consideraba que no había motivos para seguir investigando. En segundo lugar, la Comisión no expresó una certeza cuando afirmaba que no era probable que la exención del ICI otorgase una ventaja a las instituciones eclesiásticas. En tercer lugar, la pregunta y la respuesta se refieren exclusivamente a las instituciones eclesiásticas, que son una subcategoría de las entidades no comerciales a las que afecta la exención del ICI.

(188) Habida cuenta de cuanto antecede, la Comisión considera que no dio garantías concretas, incondicionales y concordantes de naturaleza tal que indujeran a los beneficiarios de la medida en cuestión a concebir esperanzas fundadas de que el régimen era legítimo, en el sentido de que entrase en el ámbito de aplicación de las normas sobre ayudas estatales y que, por tanto, las posibles ventajas derivadas de la medida no podían ser objeto de un procedimiento de recuperación. En conclusión, la Comisión considera que no hizo declaraciones concretas e incondicionales que dieran garantías de que la exención del ICI en cuestión no debía considerarse ayuda estatal.

([78]) Asuntos acumulados C-182/03 y C-217/03, Bélgica y Forum 187 ASBL/Comisión, (Rec. 2006, p. I-5479), apartado 147.

([79]) Pregunta escrita E-177/2009, DO C 189 de 13.7.2010.

(189) Italia afirma además que las respuestas de la Comisión a los demandantes sobre la exención del ICI, de las que se puso al corriente a las autoridades italianas de manera informal, crearon en las entidades no comerciales una confianza legítima en cuanto a la compatibilidad de dicha exención con el Derecho de la Unión. La Comisión no está de acuerdo con las observaciones de Italia. Efectivamente, las cartas con la evaluación preliminar que enviaron los servicios de la Comisión a los denunciantes, de las que se informó al Estado miembro solo de manera informal, no representan la posición definitiva de la Comisión. Mientras que las decisiones de la Comisión se hacen públicas y se publican en el Diario Oficial, no ocurre así en un simple procedimiento administrativo en el que, sobre la base de los datos disponibles, los servicios de la Comisión no albergan serias dudas en cuanto a la compatibilidad de las medidas examinadas. Además, contra la carta enviada a los demandantes con fecha de 15 de febrero interpusieron recurso ante el Tribunal de Justicia dos de ellos y, por lo tanto, dicha carta no es definitiva; los recursos se retiraron con posterioridad a la Decisión de incoación.

(190) Por consiguiente, la Comisión concluye que en el presente asunto, Italia y los 78 terceros interesados no recibieron garantías por parte de una institución de la Unión que justifiquen la confianza legítima y que impidan a la Comisión ordenar la recuperación.

6.5.2. *Circunstancias excepcionales: imposibilidad absoluta de ejecutar correctamente la recuperación*

(191) De conformidad con el artículo 288 del Tratado, el Estado miembro destinatario de una decisión de recuperación está obligado a ejecutarla. Como se ha indicado anteriormente, existe una excepción a esta obligación, que es el caso en el que el Estado miembro demuestre la existencia de circunstancias excepcionales que hicieran absolutamente imposible la correcta ejecución de la decisión.

(192) Generalmente, los Estados miembros aducen esta posibilidad en el marco de las conversaciones con la Comisión tras la adopción de la decisión ([80]). En el presente asunto, sin embargo, Italia alegó, antes de la adopción de la decisión, que no se debía ordenar la recuperación porque sería absolutamente imposible ejecutarla. Puesto que Italia planteó esta cuestión en el contexto de la investigación formal y dado que, según un principio general de Derecho, nadie puede estar obligado a hacer lo imposible, la Comisión considera necesario que se aborde esta cuestión en la presente Decisión.

([80]) Asunto C-214/07, Comisión/Francia, (Rec. 2008, p. I-08357), apartados 13 y 22.

(193) En primer lugar, hay que recordar que el Tribunal de Justicia ha hecho de forma reiterada una interpretación muy restrictiva del concepto de «imposibilidad absoluta». La condición de la imposibilidad absoluta de proceder a la recuperación no se cumple cuando el Estado miembro se limita a comunicar a la Comisión las dificultades jurídicas, políticas o prácticas que suscita la ejecución de la decisión ([81]). El único caso en el que puede aceptarse la imposibilidad absoluta es cuando la recuperación sea desde el principio, y de manera objetiva y absoluta, imposible de ejecutar ([82]).

(194) En el presente asunto, las autoridades italianas alegaron que sería absolutamente imposible precisar qué bienes inmuebles pertenecientes a entidades no comerciales se dedicaban al ejercicio de actividades de naturaleza no exclusivamente comercial, o bien recuperar los datos necesarios para determinar el importe del impuesto que debería haberse pagado.

(195) De hecho, las autoridades italianas explicaron que, debido a la estructura del catastro, resulta imposible extrapolar, con efectos retroactivos, de las bases de datos catastrales los datos relativos a los bienes inmuebles pertenecientes a entidades no comerciales destinados a actividades de naturaleza no exclusivamente comercial del tipo indicado en las disposiciones de la exención del ICI. Los datos que figuran en el catastro no permiten remontarse a las actividades realizadas en el inmueble. En otras palabras, a partir de los datos que figuran en el catastro no es posible determinar si, en un determinado inmueble, una entidad ha ejercido actividades comerciales o no comerciales. En realidad, cada inmueble (incluidas las partes de inmuebles que tienen una clasificación separada) se registra en el catastro únicamente en función de sus características objetivas, que reflejan los elementos físicos y estructurales relacionados con el uso al que están destinados.

(196) En cuanto a las bases de datos fiscales y, en particular, a los archivos de las declaraciones de la renta presentadas por las entidades no comerciales, Italia aclaró que dichas declaraciones solo permiten señalar los bienes inmuebles utilizados por las entidades no comerciales. En ese caso, los edificios que generan rentas deben señalarse en el formulario *Modello Unico* de la declaración de la renta en la Sección RB de rentas de los edificios, pero no figuran en la Sección RS de costes e ingresos mixtos. Por otra parte, en el caso de que una entidad no comercial posea bienes inmuebles en los que se realizan también actividades comerciales, hay que rellenar tanto la Sección RB como la Sección RS. Ahora bien, si en la Sección RB se declaran varios edificios, no es posible distinguir la propiedad inmobiliaria en la que se ha realizado la actividad que ha generado las rentas indicadas en la declaración. En cualquier caso, hay que señalar que la Sección RS del *Modello Unico* comprende datos agregados sobre costes y rentas relativos a bienes y servicios utilizados con fines comerciales y no comerciales (bienes y servicios destinados tanto al ejercicio de actividades comerciales como de otras actividades). Dicho esto, incluso cuando en la Sección RB figura un único edificio, dadas las características estructurales del sistema catastral (que no permiten un desglose proporcional entre usos comerciales y no comerciales del edificio), no es posible distinguir en qué parte del inmueble se realizan las actividades económicas que han generado las rentas indicadas en la declaración.

(197) Por consiguiente, la Comisión considera que las autoridades italianas han demostrado que no puede identificarse a los beneficiarios de la ayuda en cuestión y que la ayuda no puede calcularse objetivamente ya que no se dispone de datos. Efectivamente, las bases de datos fiscales y catastrales no permiten distinguir los bienes inmuebles pertenecientes a entidades no comerciales que se han destinado a actividades no exclusivamente comerciales del tipo indicado en las disposiciones de la exención del ICI ni, por consiguiente, obtener los datos necesarios para calcular el importe del impuesto que se debe recuperar. Por tanto, ejecutar una posible orden de recuperación resultaría imposible en términos objetivos y absolutos.

(198) Para concluir, la Comisión considera que, habida cuenta de las particularidades del presente asunto, a Italia le resultaría absolutamente imposible proceder a la recuperación de las posibles ayudas concedidas ilegalmente en el marco de las disposiciones de exención del ICI. Así pues, no se procede a la recuperación de las ayudas derivadas de la exención ilegal e incompatible relativa al impuesto municipal sobre bienes inmuebles.

## 7. **CONCLUSIÓN**

(199) La Comisión concluye que Italia ejecutó ilegalmente la exención del impuesto municipal sobre bienes inmuebles prevista por el artículo 7, párrafo primero, letra i), del Decreto Legislativo nº 504/92, infringiendo el artículo 108, apartado 3, del Tratado.

(200) Puesto que en el régimen en cuestión no se puede encontrar ningún motivo de compatibilidad, este es incompatible con el mercado interior. No obstante, dadas las circunstancias excepcionales aducidas por Italia, no debe ordenarse la recuperación de la ayuda, ya que Italia ha demostrado la imposibilidad absoluta de ejecutarla.

([81]) Asunto C-404/00, Comisión/España, (Rec. 2003, p. I-6695), apartado 47.

([82]) Asunto C-75/97, Bélgica/Comisión («Maribel I»), (Rec. 1999, p. I-3671), apartado 86; asunto C-214/07, Comisión /Francia, (Rec. 2008, p. I - 08357), apartados 13, 22 y 48.

(201) La Comisión considera que el artículo 149, párrafo cuarto, del TUIR no constituye ayuda estatal a tenor del artículo 107, apartado 1, del Tratado.

(202) Por último, habida cuenta de las características específicas de la medida de exención del IMU concedida a entidades no comerciales, que realizan actividades específicas no comerciales respetando las condiciones impuestas por la legislación nacional, la Comisión concluye que dichas actividades no pueden considerarse actividades económicas con arreglo a las normas sobre ayudas estatales y que, por tanto, la medida no entra en el ámbito de aplicación del artículo 107, apartado 1, del Tratado,

HA ADOPTADO LA PRESENTE DECISIÓN:

*Artículo 1*

La ayuda estatal consistente en la exención del ICI, concedida a entidades no comerciales que realizan en los bienes inmuebles exclusivamente las actividades enumeradas en el artículo 7, párrafo primero, letra i), del Decreto Legislativo nº 504/92, ejecutada ilegalmente por Italia infringiendo el artículo 108, apartado 3, del Tratado, es incompatible con el mercado interior.

*Artículo 2*

El artículo 149, párrafo cuarto, del TUIR no constituye ayuda estatal a tenor del artículo 107, apartado 1, del Tratado.

*Artículo 3*

La exención del IMU, concedida a entidades no comerciales que realizan en los bienes inmuebles exclusivamente las actividades enumeradas en el artículo 7, párrafo primero, letra i), del Decreto Legislativo nº 504/92, no constituye ayuda estatal a tenor del artículo 107, apartado 1, del Tratado.

*Artículo 4*

El destinatario de la presente Decisión será la República Italiana.

Hecho en Bruselas, el 19 de diciembre de 2012.

*Por la Comisión*
Joaquín ALMUNIA
*Vicepresidente*

*ANEXO 1*

**LISTA DE LAS PARTES INTERESADAS QUE HAN ENVIADO OBSERVACIONES RELATIVAS A LA DECISIÓN DE INCOACIÓN**

Nombre-Denominación/Dirección

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