BESLUIT VAN DE COMMISSIE

van 19 december 2012

betreffende steunmaatregel SA.20829 (C 26/2010, ex NN 43/2010 (ex CP 71/2006)) Regeling betreffende de door Italië ten uitvoer gelegde vrijstelling van de onroerendezaakbelasting ICI voor bij niet-commerciële organisaties ten behoeve van specifieke doeleinden in gebruik zijnde onroerende zaken

(Kennisgeving geschied onder nummer C(2012) 9461)

(Slechts de tekst in de Italiaanse taal is authentiek)

(Voor de EER relevante tekst)

(2013/284/EU)

DE EUROPESE COMMISSIE,

Gezien het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, en met name artikel 108, lid 2, eerste alinea,

Gezien de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte, en met name artikel 62, lid 1, onder a),

Na de belanghebbenden overeenkomstig de genoemde artikelen te hebben aangemaand hun opmerkingen kenbaar te maken [1], en gezien deze opmerkingen,

Overwegende hetgeen volgt:

1. DE PROCEDURE

(1) In 2006 heeft de Commissie talrijke klachten ontvangen die in hoofdzaak twee regelingen betroffen: de regeling betreffende de vrijstelling van de gemeentelijke onroerendezaakbelasting en de verlaging van de inkomstenbelasting van rechtspersonen. Meer bepaald ging het om:

(a) de vrijstelling van de gemeentelijke onroerendezaakbelasting ICI (hierna „ozb" genoemd) voor onroerende zaken gebruikt door niet-commerciële organisaties en uitsluitend bestemd voor het uitoefenen van activiteiten op het gebied van sociale zekerheid, assistentie, zorg, onderwijs, logiesaccommodatie, cultuur, recreatie, sport, religie en eredienst (artikel 7, lid 1, onder i), van decreto legislativo nr. 504 van 30 december 1992);

(b) de verlaging met de helft van de inkomstenbelastingen van rechtspersonen voor de in artikel 6 van het presidentieel decreet nr. 601 van 29 september 1973 bedoelde organisaties, in hoofdzaak sociale-bijstandsinstellingen, opleidings- en onderzoeksinstellingen zonder winstoogmerk, en organisaties met liefdadige en pedagogische doelstellingen (waaronder ook kerkelijke organisaties). Onder deze bepaling vallen ook autonome woningcorporaties en stichtingen en verenigingen met uitsluitend culturele doelstellingen.

(2) Na de klachten die ten aanzien van voornoemde ozb-vrijstelling waren ingekomen, heeft de Commissie de Italiaanse autoriteiten een eerste verzoek om inlichtingen gezonden. Op grond van de gegevens die Italië op 6 juni 2006 heeft verschaft en nadat een aantal aanpassingen aan de ozb-regelgeving van kracht waren geworden, hebben de diensten van de Commissie op 8 augustus 2006 de klagers meegedeeld dat, op basis van een voorlopige beoordeling, er geen gronden waren om het onderzoek voort te zetten.

(3) Bij schrijven van 24 oktober 2006 hebben de klagers echter andermaal beklemtoond dat de ozb-vrijstelling voor niet-commerciële organisaties niet verenigbaar was met artikel 107, lid 1, van het Verdrag. Bij schrijven van 14 september 2006 hebben de diensten van de Commissie tegenover de klagers herhaald dat er, op basis van de beschikbare gegevens, geen gronden waren om het onderzoek naar deze vrijstelling voort te zetten.

(4) In januari en september 2007 heeft de Commissie van de klagers verdere brieven ontvangen met betrekking tot de ozb-vrijstelling. Bij schrijven van 12 september 2007 hebben de klagers de aandacht van de Commissie gevestigd op artikel 149 van de *Testo unico delle imposte sui redditi* (geconsolideerde wet op de inkomstenbelasting - hierna „TUIR" genoemd), die was goedgekeurd bij presidentieel decreet nr. 917 van 22 december 1986. Met dat artikel zou volgens hen een fiscale voorkeursbehandeling zijn verleend aan uitsluitend kerkelijke organisaties en amateursportverenigingen.

(5) Op 5 november 2007 heeft de Commissie de Italiaanse autoriteiten en de klagers verzocht verdere informatie te verschaffen over alle vermeende voorkeursmaatregelen die door de klagers aan de kaak waren gesteld. De Italiaanse autoriteiten hebben de verlangde inlichtingen verschaft bij brieven van 3 december 2007 en 30 april 2008. De klagers hebben bij brief van 21 mei 2008 verdere informatie verstrekt.

(6) Op 20 oktober hebben de klagers een aanmaningsbrief gezonden (artikel 265 van het Verdrag), waarin zij de Commissie vragen de formele onderzoeksprocedure in te leiden en een formeel besluit vast te stellen ten aanzien van hun klachten.

[1] PB C 348 van 21.12.2010, blz. 17.

(7) Bij schrijven van 24 november 2008 heeft de Commissie een verder verzoek om inlichtingen gezonden aan de Italiaanse autoriteiten, die daarop bij schrijven van 8 december 2008 hebben geantwoord.

(8) Bij schrijven van 19 december 2008 hebben de diensten van de Commissie de klagers meegedeeld dat zij, op grond van een voorlopige beoordeling, van mening waren dat de bestreden maatregelen geen staatssteun leken te vormen en dat het onderzoek dus niet hoefde te worden voortgezet.

(9) Op 26 januari 2009 heeft het Italiaanse ministerie van Financiën circulaire 2/DF (hierna „de circulaire" genoemd) gepubliceerd om het toepassingsbereik van de ozb-vrijstelling voor niet-commerciële organisaties te verduidelijken. Op 2 maart 2009 hebben de klagers zich tot de Commissie gewend om hun ongenoegen te laten blijken over de toentertijd geldende wetgeving en om kritiek te geven op genoemde circulaire.

(10) Op 11 januari 2010 hebben de klagers via e-mail de Commissie, mede in het licht van de inhoud van de circulaire, opnieuw gevraagd om de formele onderzoeksprocedure in te leiden. Na kennisname van de circulaire hebben de diensten van de Commissie op 15 februari 2010 de klagers een brief gezonden waarin zij de argumenten uit hun brief van 19 december 2008 herhalen.

(11) Op 26 april 2010 hebben twee klagers elk bij het Gerecht een beroep tot nietigverklaring ingesteld ten aanzien van de brief van de Commissie van 15 februari 2010 ([2]). Op vraag van de verzoekende partijen heeft het Gerecht op 18 november 2010 de doorhaling van de zaak gelast ([3]).

(12) Bij besluit van 12 oktober 2010 heeft de Commissie de formele onderzoeksprocedure van artikel 108, lid 2, van het Verdrag ingeleid ten aanzien van de ozb-vrijstelling voor door niet-commerciële organisaties voor specifieke doeleinden gebruikte onroerende zaken en ten aanzien van artikel 149, lid 4, TUIR ([4]). Het besluit tot inleiding van de procedure, waarin de Commissie belanghebbenden verzocht hun opmerkingen te maken, is bekendgemaakt in het *Publicatieblad van de Europese Unie* van 21 december 2010 ([5]).

(13) Bij schrijven van 10 november 2010 hebben de Italiaanse autoriteiten de Commissie verzocht om een afschrift van de brieven die de klagers tussen 2006 en 2010 waren gezonden. Deze brieven zijn op 2 december 2010 doorgeleid naar Italië.

(14) Tussen 21 januari 2011 en 4 april 2011 heeft de Commissie ten aanzien van het besluit tot inleiding van de procedure opmerkingen ontvangen van 80 belanghebbenden, waarvan de lijst in bijlage 1 bij dit besluit te vinden is.

(15) Bij schrijven van 2 maart 2011 heeft de Commissie van Italië opmerkingen ontvangen over het besluit tot inleiding van de procedure. De Commissie heeft vervolgens de opmerkingen van belanghebbenden naar de Italiaanse autoriteiten doorgeleid, die op 10 juni 2011 hun eigen opmerkingen daarbij hebben gemaakt.

(16) Op 19 juli 2011 vond een technische bijeenkomst van de Italiaanse autoriteiten en de diensten van de Commissie plaats.

(17) Bij schrijven van 15 februari 2012 heeft Italië de Commissie meegedeeld dat het voornemens was nieuwe regelgeving vast te stellen op het gebied van de ozb (ICI) en kondigde het aan dat per 1 januari 2012 de ozb zou worden vervangen door de *Imposta Municipale Propria* (hierna „IMU" genoemd).

(18) Na de goedkeuring in Italië van wet nr. 27 van 24 maart 2012 - waarin onder meer nieuwe bepalingen voor de vrijstelling van de IMU waren opgenomen voor niet-commerciële organisaties die specifieke activiteiten uitoefenen, en waarbij voor het uitwerken van een reeks aspecten werd verwezen naar een nog vast te stellen uitvoeringsbesluit - heeft de Commissie de Italiaanse autoriteiten op 16 mei 2012 een verzoek om inlichtingen gezonden.

([2]) Cf. zaak T-192/10, Ferracci/Commissie (PB C 179 van 3.7.2010, blz. 45) en zaak T-193/10, Scuola Elementare Maria Montessori/Commissie (PB C 179 van 3.7.2010, blz. 46).

([3]) PB C 30 van 29.1.2011, blz. 57.

([4]) In het besluit tot inleiding van de procedure is de Commissie (in punt 18) tot de conclusie gekomen dat de verlaging met 50 % van de inkomstenbelasting voor rechtspersonen als bedoeld in artikel 6 van presidentieel decreet nr. 601/73 bestaande steun kon vormen, waarbij zij er tegelijk aan toevoegde dat zij deze maatregel in een afzonderlijke procedure - voor bestaande steun - zou behandelen, procedure die nadien in februari 2011 is ingeleid. Onder artikel 6 van presidentieel decreet nr. 601/73 vallen: a) organisaties en instellingen voor sociale bijstand, onderlinge waarborgmaatschappijen, ziekenhuisinstellingen, ondersteunings- en liefdadigheidsinstellingen; b) onderwijsinstellingen en instellingen voor (empirisch) onderzoek van algemeen belang zonder winstoogmerk, wetenschappelijke genootschappen, academiën, stichtingen en verenigingen voor geschiedkunde, letteren, wetenschap en (empirisch) onderzoek met uitsluitend culturele doelen; c) organisaties met doelstellingen die krachtens de wet worden gelijkgesteld met liefdadigheids- en onderwijsdoelstellingen, en c bis) autonome woningcorporaties en hun *consorzi* (verenigingen).

([5]) Cf. voetnoot 1.

(19) Op 27 juni 2012 heeft de Commissie aanvullende informatie ontvangen van de klagers, onder meer opmerkingen over de nieuwe IMU-regelgeving; deze informatie is op 6 juli 2012 doorgeleid naar de lidstaat, met het verzoek opmerkingen te maken.

(20) Bij schrijven van 5 september 2012 heeft Italië de Commissie de verlangde inlichtingen verschaft, samen met zijn opmerkingen bij de opmerkingen van belanghebbenden die op 6 juli 2012 naar Italië waren doorgeleid.

(21) Vervolgens hebben de Italiaanse autoriteiten bij schrijven van 21 november 2012 de Commissie een afschrift doen toekomen van de op 19 november 2012 goedgekeurde ministeriële regeling (*regolamento attuativo*) met betrekking tot de IMU.

2. BESCHRIJVING VAN DE MAATREGELEN

2.1. De ozb-vrijstelling voor niet-commerciële organisaties

(22) In 1992 hebben de Italiaanse autoriteiten een ozb (*Imposta comunale sugli immobili* - ICI) ingevoerd. Volgens de bepalingen van decreto legislativo nr. 504 van 30 december 1992 was deze belasting verschuldigd door alle natuurlijke personen en rechtspersonen die (krachtens eigendom, vruchtgebruik, gebruiksrecht, woonrecht of erfpacht) het genot van een onroerende zaak hadden. De belasting was zowel door ingezetenen als door niet-ingezetenen verschuldigd, ongeacht het gebruik dat van de onroerende zaak wordt gemaakt, en werd berekend op basis van de waardering van de onroerende zaak (wozwaarde).

(23) Overeenkomstig artikel 7, lid 1, onder i), van decreto legislativo nr. 504/92 gold een ozb-vrijstelling voor onroerende zaken in gebruik door niet-commerciële organisaties en uitsluitend bestemd voor het uitoefenen van assistentie-, socialezekerheids- en zorgactiviteiten, onderwijs, logiesaccommodatie, cultuur, recreatie, sport, religie en eredienst.

(24) Overeenkomstig artikel 7, lid 2 bis, van decreto-legge nr. 203 van 30 september 2005 ([6]) gold de vrijstelling als bedoeld in artikel 7, lid 1, onder i), van decreto legislativo nr. 504/92 voor de in dat punt genoemde activiteiten, ook indien het activiteiten van commerciële aard betrof. In artikel 39 van decreto-legge nr. 223 van 4 juli 2006 ([7]) was bepaald dat de vrijstelling alleen gold op voorwaarde dat de betrokken activiteiten geen uitsluitend commercieel karakter hadden.

([6]) Omgezet bij wet nr. 248 van 2 december 2005.
([7]) Omgezet bij wet nr. 248 van 4 augustus 2006.

(25) De Italiaanse autoriteiten hebben duidelijk gemaakt dat de ozb-vrijstelling van artikel 7, lid 1, onder i), alleen gold indien twee, cumulatieve voorwaarden vervuld waren:

i. de onroerende zaak moest in gebruik zijn bij niet-commerciële organisaties ([8]). De wet omschrijft niet-commerciële organisaties als publieke en particuliere organisaties niet zijnde vennootschappen, die niet uitsluitend of hoofdzakelijk de uitoefening van commerciële activiteiten tot doel hebben;

ii. de onroerende zaak moest uitsluitend worden gebruikt voor het uitoefenen van de in artikel 7, lid 1, onder i), opgesomde activiteiten.

(26) Bij circulaire 2/DF van 26 januari 2009 hebben de Italiaanse autoriteiten verduidelijkt welke organisaties kunnen worden beschouwd als niet-commercieel en welke kenmerken de activiteiten die deze laatsten uitoefenen, moeten hebben om de betrokken afwijking te kunnen genieten.

(27) De circulaire herhaalde dat het bij de niet-commerciële organisaties om publieke of particuliere organisaties kan gaan. Meer bepaald werden de volgende belastingplichtigen als publieke niet-commerciële organisaties beschouwd: de Staat, de regio's, de provincies, de gemeenten, kamers van koophandel, gezondheidsdiensten (*aziende sanitarie*), publieke organisaties die uitsluitend voor het uitoefenen van socialezekerheids-, assistentie- en zorgactiviteiten zijn opgericht, niet-economische publieke organisaties, socialezekerheids- en zorginstellingen, universiteiten en onderzoeksorganisaties, en publieke zorgondernemingen (*aziende pubbliche di servizi alla persona* - ASP's (de vroegere IPAB's)). Als voorbeelden van particuliere, niet-commerciële organisaties werden in de circulaire genoemd: verenigingen, stichtingen en comités, niet-gouvernementele organisaties (ngo's), amateursportverenigingen, vrijwilligersverenigingen, stichtingen met een ideëel doel die voor de belastingdienst kwalificeren als *organizzazione non lucrativa di utilità sociale* (ONLUS), en kerkelijke organisaties die behoren tot de katholieke Kerk en andere geloofsgenootschappen.

(28) In de circulaire werd voorts aangegeven dat de in van de ozb vrijgestelde onroerende zaken uitgeoefende activiteiten feitelijk niet op de markt beschikbaar mochten zijn ([9]) of zouden moeten worden uitgeoefend om te voldoen aan maatschappelijk relevante behoeften, die niet altijd worden vervuld door overheidsstructuren of door commerciële particuliere partijen.

([8]) Meer bepaald is in artikel 7, lid 1, onder i), van decreto legislativo nr. 504/92 sprake van de belastingplichtigen als bedoeld in artikel 87 [thans artikel 73]), lid 1, onder c), van presidentieel decreet nr. 917/86. De definitie van „niet-commerciële organisaties" is in die laatste bepaling opgenomen.
([9]) Cf. punt 5 van de circulaire.

(29) De circulaire bevatte een reeks criteria voor elk van de in artikel 7, lid 1, onder i), opgesomde activiteiten aan de hand waarvan kon worden bepaald wanneer elk van deze activiteiten moest worden beschouwd als niet uitsluitend commercieel van aard ([10]).

(30) Per 1 januari 2012 is de ozb (ICI) vervangen door de IMU. In 2012 zijn er ook wijzigingen geweest met betrekking tot de ozb voor niet-commerciële organisaties, zoals blijkt uit deel 5.

2.2. **Artikel 149 van de Testo unico delle imposto sui redditi (TUIR)**

(31) Artikel 149 staat in titel II, hoofdstuk III, van de *Testo unico delle imposte sui redditi* (TUIR). Titel II bevat de bepalingen met betrekking tot de vennootschapsbelasting en in hoofdstuk III daarvan zijn de belastingbepalingen vastgesteld die gelden voor niet-commerciële organisaties, zoals de regelgeving voor de berekening van de belastinggrondslag en de belastingheffing ([11]). In artikel 149 worden de voorwaarden genoemd die kunnen leiden tot het verlies van de kwalificatie „niet-commerciële organisatie".

(32) In het bijzonder wordt in artikel 149, lid 1, TUIR bepaald dat een niet-commerciële organisatie deze kwalificatie verliest wanneer zij gedurende een bepaalde belastingperiode overwegend commerciële activiteiten uitoefent.

(33) Volgens artikel 149, lid 2, TUIR wordt de kwalificatie als „commerciële organisatie" bepaald doordat bijvoorbeeld de inkomsten van een organisatie overwegend afkomstig zijn uit commerciële activiteiten in plaats van inkomsten uit activiteiten die binnen haar statutaire doelstellingen vallen (*entrate istituzionali*) of doordat haar immateriële activa met betrekking tot de commerciële activiteiten belangrijker zijn dan die voor de overige activiteiten ([12]). De rechtsvorm die de betrokken organisaties kiezen, speelt geen enkele rol voor het al dan niet intrekken van de kwalificatie als „niet-commerciële organisatie".

(34) In artikel 149, lid 4, TUIR wordt bepaald dat voornoemde voorwaarden (artikel 149, leden 1 en 2) niet van toepassing zijn op kerkelijke organisaties die, uit oogpunt van het burgerlijke recht, als rechtspersoon zijn erkend, en evenmin op amateursportverenigingen.

3. **REDENEN VOOR HET INLEIDEN VAN DE FORMELE ONDERZOEKSPROCEDURE**

(35) De Commissie heeft de formele onderzoeksprocedure ingeleid ten aanzien van de ozb-vrijstelling (ICI-vrijstelling) voor onroerende zaken die bij niet-commerciële organisaties voor specifieke doeleinden in gebruik zijn, omdat de maatregel leek te voldoen aan de voorwaarden om te worden aangemerkt als staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag. Evenzo heeft de Commissie de formele onderzoeksprocedure ingeleid ten aanzien van artikel 149, lid 4, TUIR, waarin is bepaald dat de regelgeving ten aanzien van het verlies van de kwalificatie als „niet-commerciële organisatie" niet geldt voor kerkelijke organisaties en amateursportverenigingen.

(36) Om te bepalen of de betrokken maatregelen, volgens vaste rechtspraak ([13]), selectief waren, heeft de Commissie in de eerste plaats voor elke maatregel het algemene fiscale referentiekader bepaald, om daarna na te gaan of de maatregel een afwijking van dit stelsel is, en zo ja, of deze afwijking gerechtvaardigd werd door de aard en de opzet van het belastingstelsel.

([10]) Zo eiste de circulaire bijvoorbeeld, zoals reeds aangegeven in het besluit tot inleiding van de procedure, voor activiteiten in de zorg en de sociale sector een overeenkomst (*convenzione*) met overheidsinstanties. Wat onderwijsactiviteiten betreft, lijkt de circulaire te eisen dat de verplichte basisbeginselen in acht worden genomen zodat de betrokken activiteit op voet van gelijkheid met de door de Staat uitgeoefende activiteit plaatsvindt, terwijl zij ook eist dat de exploitatieoverschotten opnieuw worden geïnvesteerd in dezelfde onderwijsactiviteit. Wat bioscopen betreft, lijkt de circulaire van de exploitanten die voor de vrijstelling in aanmerking willen komen, te eisen dat zij alleen in bepaalde marktsegmenten actief zijn (films met een erkend cultureel belang, films met een kwaliteitslabel, jeugdfilms). Evenzo moeten, bij het aanbieden van logiesaccommodatie in het algemeen, de logiesaccommodaties die de vrijstelling willen genieten, tarieven berekenen die onder de markttarieven liggen en niet als normale hotels functioneren.

([11]) Zie de artikelen 143 e.v. TUIR. Algemeen genomen, worden de totale inkomsten van niet-commerciële organisaties gevormd door de *redditi fondiari* (kadastraal inkomen), het ondernemingskapitaal en diversen (artikel 143 TUIR). De niet-commerciële organisaties kunnen kiezen voor vereenvoudigde systemen voor het bepalen van opbrengsten, mits aan bepaalde voorwaarden is voldaan (artikel 145 TUIR).

([12]) Met het oog op de beoordeling in de zin van artikel 149, lid 2, TUIR kunnen de volgende elementen worden gebruikt: de immateriële activa met betrekking tot de commerciële activiteit zijn belangrijker dan die met betrekking tot de overige activiteiten; de inkomsten afkomstig uit commerciële activiteiten liggen hoger dan de normale waarde van de verkopen of diensten met betrekking tot de activiteiten binnen de statutaire doelstellingen; de inkomsten uit commerciële activiteiten liggen hoger dan de *entrate istituzionali* (bijdragen, subsidies, giften en lidmaatschapsbijdragen)

([13]) Cf. o.a. arrest van 6 september 2006, zaak C-88/03, Portugal/Commissie, Jurispr. 2006, blz. I-7115, punt 56, en arrest van 22 december 2008, zaak C-487/06 P, British Aggregates Association/Commissie, Jurispr. 2008, blz. I-10515, punten 81 t/m 83.

(37) Wat betreft de ozb-vrijstelling is de Commissie tot de conclusie gekomen dat het referentiekader voor de beoordeling van de betrokken maatregel de ozb zelf is. Aangezien met deze maatregel een vrijstelling werd verleend aan niet-commerciële organisaties die van onroerende zaken gebruikmaakten ten behoeve van specifieke activiteiten, waarvan enkele als economische activiteiten golden, vormde de betrokken maatregel een afwijking van het referentiekader (dat erin voorzag dat iedere rechtspersoon in het bezit van een onroerende zaak de betreffende gemeentebelasting moest betalen, ongeacht het gebruik dat hij daarvan maakte). Een vrijstelling verlenen aan uitsluitend niet-commerciële belastingplichtigen die welomschreven activiteiten met een bepaalde maatschappelijke waarde uitoefenden, werd niet beschouwd als zijnde gerechtvaardigd door de aard en de opzet van het Italiaanse stelsel met betrekking tot de gemeentelijke belasting op onroerende zaken.

(38) Wat betreft artikel 149, lid 4, TUIR stelde de Commissie vast dat het stelsel van de inkomstenbelastingen het referentiekader is. De Commissie is tot de conclusie gekomen dat maatregel - op het eerste gezicht - een selectieve maatregel vormde, omdat daarmee de mogelijkheid leek te worden geboden - maar alleen aan kerkelijke organisaties en amateursportverenigingen - om de status van niet-commerciële organisatie te behouden, ook al werden deze niet langer als niet-commerciële organisaties beschouwd. Een vergelijkbare maatregel zou niet kunnen worden gerechtvaardigd op grond van de beginselen die inherent zijn aan het Italiaanse belastingstelsel.

(39) De Italiaanse autoriteiten hebben geen gegevens verschaft om aan te tonen dat de betrokken maatregelen zouden voldoen aan de voorwaarden van het Altmark-arrest ([14]). Aangezien leek te zijn voldaan aan alle overige criteria van artikel 107, lid 1, van het Verdrag, leken de maatregelen staatssteun in te houden.

(40) Wat de verenigbaarheid betreft, de bepalingen van artikel 107, lid 2, van het Verdrag bleken niet op deze maatregelen van toepassing te zijn. Voorts leken evenmin de afwijkingen van artikel 107, lid 3, van toepassing te zijn, met uitzondering van artikel 107, lid 3, onder d), met betrekking tot de bevordering van de cultuur en de instandhouding van het culturele erfgoed. De Commissie was namelijk van oordeel dat, wat de ozb-vrijstelling betreft, deze vrijstelling had kunnen worden toegepast op de niet-commerciële organisaties die uitsluitend op gebied van onderwijs, cultuur en recreatie specifieke activiteiten uitoefenen. Ten slotte heeft de Commissie niet uitgesloten dat bepaalde activiteiten konden worden aangemerkt als diensten van algemeen economisch belang in de zin van artikel 106, lid 2, van het Verdrag; de Italiaanse autoriteiten hebben echter geen enkele informatie verschaft die zou kunnen dienen om de betrokken maatregelen op hun verenigbaarheid met de interne markt te kunnen beoordelen.

(41) Daarom had de Commissie twijfel over de verenigbaarheid van de maatregelen met de interne markt en heeft zij, overeenkomstig artikel 4, lid 4, van Verordening (EG) nr. 659/1999 van de Raad van 22 maart 1999 tot vaststelling van nadere bepalingen voor de toepassing van artikel 93 van het EG-Verdrag ([15]), besloten de formele onderzoeksprocedure in te leiden, waarbij zij Italië en andere belanghebbenden verzocht hun opmerkingen te maken.

(42) Volgens de Commissie konden zowel de ozb-vrijstelling als artikel 149, lid 4, TUIR als nieuwe steun worden aangemerkt. De ozb, een jaarlijks verschuldigde belasting, is immers ingevoerd in 1992 en de betrokken fiscale vrijstelling is niet aangemeld bij noch goedgekeurd door de Commissie. De vrijstelling gold voor een breed scala activiteiten die, toen de ozb werd ingevoerd, niet voor concurrentie waren afgeschermd. Bijgevolg diende iedere afwijking van de normale bepalingen van deze belastingregeling noodzakelijkerwijs als nieuwe steun te worden beschouwd, voor zover deze in strijd lijken te zijn met de voorwaarden van artikel 107, lid 1, van het Verdrag. Hetzelfde geldt voor artikel 149 TUIR ([16]): dit is in 1998 ingevoerd en is niet aangemeld bij noch goedgekeurd door de Commissie. Om die reden diende de afwijking waarin deze maatregel voorziet, te worden gekwalificeerd als nieuwe steun, voor zover daarmee de voorwaarden van artikel 107, lid 1, van het Verdrag vervuld leken te zijn.

4. **OPMERKINGEN VAN DE ITALIAANSE AUTORITEITEN EN VAN BELANGHEBBENDEN**

(43) Overeenkomstig artikel 20, lid 2, van Verordening (EG) nr. 659/1999 en als reactie op de bekendmaking in het *Publicatieblad van de Europese Unie* ([17]) heeft de Commissie opmerkingen ontvangen van de Italiaanse autoriteiten en van 80 belanghebbenden.

(44) Samengevat komen deze volgens de Italiaanse autoriteiten er op neer dat de organisaties die ozb-vrijstelling genoten, geen „ondernemingen" waren in de zin van het Unierecht. Hoe dan ook hadden de activiteiten die

([14]) Arrest van 24 juli 2003, zaak C-280/00, Altmark Trans GmbH en Regierungspräsidium Magdeburg/Nahverkehrsgesellschaft Altmark GmbH, Jurispr. 2003, blz. I-7747.

([15]) PB L 83 van 27.3.1999, blz. 1.
([16]) Ex artikel 111 bis TUIR.
([17]) Cf. voetnoot 1.

deze organisaties uitoefenden, een belangrijke publieke en maatschappelijke functie. Bijgevolg was deze vrijstelling in lijn met de aard en de opzet van het belastingstelsel doordat daarmee werd voorzien in een verschillende fiscale behandeling voor de zuiver economische activiteiten, enerzijds, en de activiteiten op het gebied van sociale bijstand, liefdadigheid, solidariteit en religie, anderzijds. De Italiaanse autoriteiten hebben overigens de kwalificatie van de ozb als nieuwe steun betwist, omdat die maatregel, naar hun zeggen, diende te worden beoordeeld in het licht van de nauwe continuïteit ervan met de voorgaande onroerendezaakbelastingen (die reeds van kracht waren vóór de inwerkingtreding van het EEG-Verdrag). Voorts diende de maatregel, op grond van de administratieve afwijzingsbrieven aan de klagers, te worden beschouwd als goedgekeurd door de Commissie. Hoe dan ook zou de Commissie bij de begunstigden van de maatregel een gewettigd vertrouwen hebben gewekt, op grond van een van haar antwoorden op een schriftelijke vraag in het Europees Parlement en, zoals gezegd, de mededeling van haar voorlopige standpunt aan de klagers, waarvan de Italiaanse autoriteiten ook informeel in kennis waren gesteld.

(45) Wat betreft artikel 149, lid 4, TUIR betogen de Italiaanse autoriteiten dat, in tegenstelling tot wat de bewoording van die bepaling suggereert, de kerkelijke organisaties en de amateursportverenigingen de kwalificatie van „niet-commerciële organisatie" kunnen verliezen. In dat geval komen die organisaties niet langer in aanmerking voor enig belastingvoordeel.

(46) Van de 80 belanghebbenden delen er 78 (hierna tezamen „de 78 belanghebbenden" genoemd) het standpunt van de Italiaanse autoriteiten, terwijl twee van de initiële klagers (hierna „de twee belanghebbenden" of „de klagers" genoemd) van mening zijn dat de ozb en artikel 149, lid 4, TUIR onrechtmatige en met de interne markt onverenigbare steun inhouden. Daarom worden de argumenten van de 78 belanghebbenden hier gepresenteerd samen met het standpunt van de Italiaanse autoriteiten, terwijl de argumenten van de klagers afzonderlijk zullen worden behandeld.

4.1. **Opmerkingen van de Italiaanse autoriteiten en de 78 belanghebbenden**

4.1.1. *Ozb: de specifieke activiteiten uitgeoefend door niet-commerciële organisaties kunnen niet als economische activiteiten worden beschouwd*

(47) In de eerste plaats betogen de Italiaanse autoriteiten en de 78 belanghebbenden dat de specifieke activiteiten van niet-commerciële organisaties die de ozb-vrijstelling genieten, niet als economische activiteiten kunnen worden beschouwd, aangezien het bij deze activiteiten, die in hoofdzaak bestemd zijn voor welomschreven gebruikerscategorieën, niet om het aanbieden van goederen en diensten op de markt gaat - en deze activiteiten bijgevolg niet concurreren met de activiteiten van commerciële ondernemingen. Deze niet-commerciële organisaties, die actief zijn in sectoren van algemeen belang, kunnen dus niet als ondernemingen worden beschouwd, hetgeen een voorwaarde is om artikel 107, lid 1, van het Verdrag te kunnen toepassen.

(48) Volgens de Italiaanse autoriteiten en de 78 belanghebbenden vertonen deze activiteiten in de meeste gevallen specifieke kenmerken, omdat het bijvoorbeeld gaat om activiteiten van maatschappelijk belang of die plaatsvinden uit solidariteit, kosteloos of tegen verlaagde vergoedingen. Gelet op deze kenmerken en de specifieke doelstellingen van de hier te onderzoeken niet-commerciële organisaties zouden die organisaties niet als ondernemingen kunnen worden beschouwd.

4.1.2. *Ozb: de maatregel wordt gerechtvaardigheid door de opzet van het Italiaanse belastingstelsel*

(49) De Italiaanse autoriteiten en de 78 belanghebbenden zijn van mening dat de ozb-vrijstelling op geen enkele wijze een afwijking vormt van het belastingstelsel als geheel, maar dat het gewoon de toepassing is van de basisbeginselen van dat stelsel.

(50) Het verschil in fiscale behandeling van economische activiteiten met winstoogmerk, enerzijds, en ondersteunende, liefdadige en religieuze activiteiten van organisaties met specifieke doelstellingen ([18]), anderzijds, zou immers in lijn zijn met de opzet van het Italiaanse belastingstelsel. Het tweede soort activiteiten zou gebaseerd zijn op het solidariteitsbeginsel, een van de basisbeginselen van het nationale recht en het Unierecht. Door die differentiatie te hanteren zou de wetgever gewoonweg rekening hebben willen houden met de verschillende juridische en feitelijke positie van de organisaties die activiteiten van algemeen nut uitoefenen met een grote maatschappelijke waarde.

(51) Bovendien zou het aan de lidstaat staan om te bepalen wat als activiteiten van algemeen belang geldt. De enige beperking aan het optreden van de lidstaat zou de eis zijn dat de fiscale behandeling coherent dient te zijn. Met andere woorden, het eventuele verschil in fiscale behandeling zou dus moeten stroken met de opzet van het belastingstelsel in zijn geheel en er zou bovendien een adequaat controlemechanisme moeten worden ingesteld. In het geval van de ozb-vrijstelling zou aan deze beide voorwaarden zijn voldaan.

([18]) Bovendien zijn de betrokken organisaties in beginsel actief binnen een beperkt geografisch gebied (op lokaal niveau) en zijn hun activiteiten gericht op specifieke categorieën gebruikers/begunstigden.

(52) De opzet van de ozb-vrijstelling zou zijn gebaseerd op de artikelen 2 en 3 van de Italiaanse Grondwet (die eisen dat verplichtingen van politieke, economische en maatschappelijke solidariteit ten aanzien van de burgers dienen te worden vervuld) en artikel 38 van diezelfde Grondwet (dat het recht op sociale bijstand vastlegt voor burgers zonder de nodige middelen van bestaan). Overigens dient te worden herhaald dat de niet-commerciële organisaties de Staat terzijde staan bij het uitvoeren van specifieke, maatschappelijk relevante taken. De Staat zou steeds de specifieke rol van deze organisaties hebben erkend, omdat hij zich ervan rekenschap gaf dat hij alleen niet in staat was om diensten te verrichten op het gebied van bijstand, zorg, cultuur, onderwijs en sport.

(53) De Italiaanse autoriteiten hebben herhaald wat in de circulaire werd verklaard, namelijk dat om de ozb-vrijstelling te kunnen genieten, de twee cumulatieve voorwaarden als bedoeld in overweging 25 (subjectieve en objectieve voorwaarde) vervuld dienden te zijn.

(54) Wat betreft de subjectieve voorwaarde (een niet-commerciële organisatie zijn), en meer specifiek de religieuze organisaties, hebben de Italiaanse autoriteiten beklemtoond dat de categorie van de niet-commerciële organisaties de kerkelijke instellingen omvat die als rechtspersonen naar burgerlijk recht zijn erkend, ongeacht of zij tot de katholieke Kerk behoren of tot andere geloofsgenootschappen ([19]).

(55) Wat betreft de objectieve voorwaarde (een van de in regelgeving opgesomde activiteiten uitoefenen), voeren de Italiaanse autoriteiten aan dat het Corte di Cassazione bij herhaling heeft verklaard dat, met het oog op de toekenning van de ozb-vrijstelling, het van essentieel belang is om in aanmerking te nemen dat de activiteit daadwerkelijk in de onroerende zaak werd uitgeoefend. Nagegaan dient namelijk te worden of deze activiteiten, ook al geldt daarvoor een vrijstelling, in de praktijk niet als commerciële activiteiten zijn uitgeoefend ([20]). Voorts is het, zoals bepaald door de Consiglio di Stato ([21]), ingeval een volledige onroerende zaak slechts ten dele - zij het overwegend - is bestemd voor door de wet bepaalde doelstellingen, zo dat het restrictieve karakter van de belastingvrijstelling toch eraan in de weg staat dat de vermindering wordt toegekend voor de hele onroerende zaak.

4.1.3. *De kwalificatie van de maatregel als bestaande steun*

(56) Volgens de Italiaanse autoriteiten zou de ozb de natuurlijke ontwikkeling zijn van de regelgeving met betrekking tot de vroegere onroerendezaakbelastingen, waarmee zij - formeel en inhoudelijk - een nauwe continuïteit zou hebben behouden. De vrijstelling voor onroerende zaken in gebruik voor specifieke activiteiten van groot maatschappelijk belang is steeds een centraal onderdeel geweest van alle wetgeving op het gebied van onroerende zaken sinds 1931 - dus ruim vóór de inwerkingtreding van het EEG-Verdrag.

(57) Voorts zijn de Italiaanse autoriteiten en de 78 belanghebbenden van mening dat, op grond van de afwijzingsbrieven aan de klagers, waarvan Italië in kennis is gesteld, de ozb-vrijstelling door de Commissie is goedgekeurd.

(58) Om die redenen dient de ozb-vrijstelling, mocht deze als steun worden beschouwd, als bestaande steun te worden aangemerkt.

4.1.4. *Verenigbaarheid*

(59) De Italiaanse autoriteiten hebben besloten geen opmerkingen te maken ten aanzien van de eventuele verenigbaarheid van de maatregelen in de zin van artikel 107, leden 2 en 3, van het Verdrag, noch ten aanzien van de mogelijkheid om deze, op grond van artikel 106, lid 2, van het Verdrag en het Altmark-arrest, aan te merken als diensten van algemeen economisch belang.

(60) Een aantal van de 78 belanghebbenden voert aan dat de ozb-vrijstelling verenigbaar is op grond van artikel 106, lid 2, en artikel 107, lid 3, onder c), van het Verdrag omdat de maatregel noodzakelijk zou zijn om maatschappelijk nuttige activiteiten uit te oefenen, die op het solidariteitsbeginsel zijn gebaseerd. Voorts zou de vrijstelling geen aanzienlijke concurrentieverstoring met zich meebrengen en zou deze het handelsverkeer tussen de lidstaten niet bijzonder ongunstig beïnvloeden.

4.1.5. *Gewettigd vertrouwen*

(61) De Italiaanse autoriteiten voeren aan dat de antwoorden die de Commissie aan de klagers heeft gegeven met betrekking tot de ozb-vrijstelling - en waarvan Italië informeel in kennis is gesteld -, bij de niet-commerciële organisaties een gewettigd vertrouwen hebben gewekt wat betreft de verenigbaarheid van de ozb-vrijstelling met het Unierecht.

(62) Bovendien zou ook het antwoord van de Commissie van 2009 op een schriftelijke parlementaire vraag over de fiscale behandeling van niet-commerciële organisaties ([22]) een gewettigd vertrouwen hebben doen ontstaan.

([19]) Voor alle door de Staat erkende erediensten (waaronder de katholieke Kerk) is in de wet bepaald dat, wat belastingheffing betreft, de doelstelling eredienst gelijkgesteld is met die van liefdadigheid en onderwijs.

([20]) Cf. de arresten nr. 20776 van 26 oktober 2005, nr. 23703 van 15 november 2007, nr. 5485 van 29 februari 2008 en nr. 19731 van 17 september 2010. Cf. verder het arrest nr. 8495 van 9 april 2010.

([21]) Cf. advies nr. 266 van 18 juni 1996.

([22]) Schriftelijke vraag E-177/2009 (PB C 189 van 13.7.2010).

(63) Dit zou betekenen dat de Commissie, wanneer zij de maatregel als onrechtmatige en onverenigbare steun zou beschouwen, zonder in te stemmen met de kwalificatie als „bestaande steun", niet de terugvordering ervan overeenkomstig artikel 14, lid 1, van Verordening (EG) nr. 659/1999 zou mogen gelasten.

(64) Volgens bepaalde belanghebbenden zou in geen geval de terugvordering mogen worden gelast, zelfs niet wat betreft artikel 149, lid 4, TUIR, omdat het kwantificeren van het verleende hypothetische voordeel vrij moeilijk zou zijn en een buitensporige inspanning van de nationale autoriteiten zou vergen.

4.1.6. *Artikel 149 TUIR*

(65) In hun opmerkingen hebben de Italiaanse autoriteiten een nadere beschrijving verschaft van de specifieke regelgeving inzake de belasting van niet-commerciële organisaties, waaronder kerkelijke organisaties en amateursportverenigingen. De Italiaanse autoriteiten beklemtonen dat in artikel 149, lid 2, TUIR, een niet-uitputtende lijst wordt gegeven van de paramaters die kunnen worden gebruikt ([23]) om een organisatie als commerciële organisatie aan te merken. Het feit dat niet aan een of meer van deze voorwaarden wordt voldaan, betekent niet dat de niet-commerciële organisatie automatisch deze kwalificatie verliest, aangezien deze parameters niet kunnen worden beschouwd als wettelijke vermoedens. Het feit dat aan deze voorwaarden blijkt te zijn voldaan, zou een eenvoudige aanwijzig zijn dat de activiteiten die de betrokken organisatie uitoefent, potentieel overwegend commercieel van aard zijn.

(66) Zoals aangegeven in circulaire nr. 124/E van de Agenzia delle Entrate (belastingdienst) van 12 mei 1998 kunnen kerkelijke organisaties die als rechtspersonen naar burgerlijk recht zijn erkend, alleen als niet-commerciële organisaties worden erkend indien het enige of voornaamste doel van hun activiteiten niet-commercieel van aard is.

(67) Bijgevolg zou, volgens Italië, met artikel 149, lid 4, TUIR gewoon de toepassing worden uitgesloten van de specifieke parameters wat betreft looptijd en commercieel karakter zoals die in de leden 1 en 2 van datzelfde artikel 149 zijn omschreven ([24]). Artikel 149, lid 4, TUIR sluit de mogelijkheid niet uit dat kerkelijke organisaties de kwalificatie van niet-commerciële organisaties verliezen. Hoe dan ook zou, volgens een aantal van de 78 belanghebbenden, deze maatregel geen overdracht van overheidsmiddelen met zich meebrengen en zou daarmee ook geen voordeel worden verleend.

([23]) Cf. voetnoot 12.
([24]) Cf. overweging 31 e.v.

(68) De Italiaanse autoriteiten hebben aangegeven dat de maatregel is bedoeld voor het behoud van de uitsluitende bevoegdheid die is verleend aan het Italiaans Olympisch Comité (CONI) wat betreft de amateursportverenigingen en aan het ministerie van Binnenlandse Zaken wat betreft de toekenning aan kerkelijke organisaties van rechtspersoonlijkheid naar burgerlijk recht, en de intrekking daarvan ([25]). Met dien verstande dat de belastingdienst, wanneer deze bij een controle constateert dat deze organisaties overwegend commerciële activiteiten uitoefenen, het ministerie van Binnenlandse Zaken of het CONI daarvan onverwijld in kennis stelt. Zelf vordert de belastingdienst bij de betrokken organisatie het saldo alsnog in.

(69) De Italiaanse autoriteiten hebben bevestigd dat controles zijn uitgevoerd bij zowel kerkelijke organisaties als amateursportverenigingen. Wat meer bepaald kerkelijke organisaties betreft, het ministerie van Binnenlandse zaken heeft ook de controles uitgevoerd waartoe het bevoegd is, overigens zonder op enige vorm van misbruik te stoten.

4.2. **Opmerkingen van de twee belanghebbenden**

(70) In hun opmerkingen verwijzen de twee belanghebbenden ([26]) naar alle documenten en opmerkingen die zij de Commissie al hadden doen toekomen in de loop van de administratieve procedure die aan het besluit tot inleiding van de procedure voorafging. Volgens hen bewijzen de betrokken documenten dat de kerkelijke organisaties in werkelijkheid economische activiteiten uitoefenen.

(71) Wat betreft de ozb-vrijstelling, de twee belanghebbenden wijzen erop dat Italië de bestreden maatregel in 2005 heeft goedgekeurd. Na de inwerkingtreding van decreto-legge nr. 203/2005 gold de ozb-vrijstelling voor niet-commerciële organisaties die de in regelgeving genoemde activiteiten uitoefenen, ook al betrof het activiteiten van commerciële aard ([27]). Na enkele aanpassingen aan de wet betreffende de ozb in 2006, is de ozb-vrijstelling gaan gelden voor diezelfde activiteiten, mits deze geen uitsluitend commercieel karakter hadden ([28]). Met de aanpassing van 2006 zou het staatssteunkarakter van de betrokken maatregel niet zijn weggenomen.

([25]) Dit zou bovendien de garantie bieden op de naleving van de internationale akkoorden tussen Italië en de Heilige Stoel wat betreft de kerkelijke organisaties.
([26]) Van de oorspronkelijke klagers hebben alleen Pietro Ferracci en de Scuola Elementare Maria Montessori srl opmerkingen gemaakt bij het besluit tot inleiding van de procedure.
([27]) Decreto-legge nr. 203/2005 omgezet bij wet nr. 248 van 2 december 2005.
([28]) Decreto-legge nr. 223/2006 omgezet bij wet nr. 248 van 4 augustus 2006.

(72) Dezelfde circulaire verleende een selectief voordeel aan de organisaties die in werkelijkheid als ondernemingen dienen te worden beschouwd. Immers, in vele gevallen met betrekking tot de in circulaire beschreven activiteiten was de mogelijkheid om de ozb-vrijstelling toe te kennen uitsluitend afhankelijk van de voorwaarde dat de betrokken organisatie geen winst boekte. Echter, op grond van de in de Unierechtspraak vastgelegde beginselen, doet het feit dat een organisatie geen winstoogmerk heeft, niet ter zake voor de toepassing van de staatssteunvoorschriften. De circulaire bood dus geen oplossing voor de staatssteunkwesties verbonden aan de ozb-vrijstelling, aangezien die vrijstelling bleef gelden voor niet-commerciële organisaties die een economische activiteit uitoefenden, maar niet voor organisaties die dezelfde activiteit uitoefenden, maar een winstoogmerk hadden.

(73) Volgens de klagers zou het praktisch toch onmogelijk zijn om specifieke informatie te krijgen over de aan de betrokken organisaties toebehorende onroerende zaken, vooral omdat deze niet verplicht waren de van betaling van ozb vrijgestelde onroerende zaken aan te geven.

(74) Wat betreft artikel 149, lid 4, TUIR, merken de klagers op dat het voor kerkelijke organisaties niet mogelijk is hun status van niet-commerciële organisatie te verliezen.

(75) Wat betreft de ozb-vrijstelling en artikel 149, lid 4, TUIR zijn de klagers het eens met de voorlopige conclusies die de Commissie in haar besluit tot inleiding van de procedure had getrokken ten aanzien van de aanwezigheid van staatsmiddelen en het bestaan van een voordeel, alsmede ten aanzien van de selectiviteit, de verstoring van de mededinging en de beïnvloeding van het handelsverkeer.

(76) Ten aanzien van de verenigbaarheid van de betrokken maatregelen delen de klagers de voorlopige conclusie van de Commissie met betrekking tot de niet-toepasselijkheid van artikel 107, lid 2, en artikel 107, lid 3, onder a), b) en c), van het Verdrag. De klagers zijn het echter niet ermee eens dat de afwijking van artikel 107, lid 3, onder d), van het Verdrag zou kunnen worden toegepast op bepaalde organisaties die uitsluitend activiteiten uitoefenen op het gebied van onderwijs, cultuur en recreatie. Voorts zijn zij van mening dat in deze zaak de criteria van het Altmark-arrest niet zijn vervuld.

4.3. **Opmerkingen van de Italiaanse autoriteiten ten aanzien van de opmerkingen van belanghebbenden**

(77) Bij schrijven van 10 juni 2011 hebben de Italiaanse autoriteiten hun opmerkingen ten aanzien van de opmerkingen van belanghebbenden doen toekomen.

(78) In de eerste plaats staat het, ook al kunnen bepaalde activiteiten welke worden uitgeoefend door niet-commerciële organisaties die een vrijstelling genieten, daadwerkelijk als economische activiteiten worden aangemerkt, toch aan de Commissie om aan te tonen dat het verleende voordeel selectief is en dat het niet gerechtvaardigd wordt door overwegingen die inherent zijn aan de opzet van het Italiaanse belastingstelsel.

(79) In de tweede plaats zijn de Italiaanse autoriteiten, wat betreft de algemene opmerkingen ten aanzien van de circulaire, van mening dat de Commissie een maatregel moet onderzoeken die voorziet in een belastingvrijstelling. Dit betekent dat de Commissie een beoordeling dient uit te voeren van de interpretatieve criteria van de door de nationale autoriteiten vermelde wet- en regelgeving, alsmede de vraag of er een afdoende controlesysteem bestaat.

(80) Wat meer bepaald de vermeende moeilijkheden betreft die volgens de klagers zouden bestaan met betrekking tot het verzamelen van gegevens over onroerende zaken toebehorend aan niet-commerciële organisaties, geven de Italiaanse autoriteiten aan dat de verplichting om een ozb-aangifte in te dienen, in 2006was afgeschaft. De Italiaanse autoriteiten vermelden voorts dat zowel het kadaster als de databank voor onroerende zaken worden hervormd.

(81) Ten aanzien van artikel 149, lid 4, TUIR doen de Italiaanse autoriteiten opmerken dat deze bepaling, zoals door de klagers zelf wordt erkend, geen op zich staande bepaling is en dat deze evenmin een materiële werkingssfeer heeft, maar dat het een procedurele bepaling is die uitsluitend relevant is uit oogpunt van controle.

5. **DE NIEUWE OZB-REGELGEVING**

5.1. **Beschrijving van de nieuwe ozb: de IMU**

(82) In het kader van de zogeheten hervorming met betrekking tot het fiscaal federalisme, was in decreto legislativo nr. 23 van 14 maart 2011 bepaald dat de IMU per 1 januari 2014 de ICI (ozb) zou vervangen. Bij decreto-legge nr. 201 van 6 december 2011, omgezet in wet nr. 214 van 22 december 2011, heeft Italië besloten de invoering van de IMU te vervroegen tot 2012.

(83) IMU-belastingplichtig zijn alle personen in het bezit van onroerende zaken. De belastinggrondslag wordt berekend op basis van de waarde van de onroerende zaak. Meer bepaald wordt deze waarde berekend aan de hand van de *rendita catastale* (kadastraal inkomen) van de onroerende zaak en gebruikmakend van de criteria van artikel 5 van het ICI-decreet (decreto legislativo nr. 504/92) *junctis* de criteria van decreto-legge nr. 201/2011. Op de aldus volgens die criteria vastgestelde waarde worden bepaalde vermenigvuldigingscoëfficiënten toegepast, die verschillen naar gelang de kadastrale categorie van de onroerende zaak. Het basispercentage van de IMU is 0,76 %.

(84) Het kadaster is dus van fundamenteel belang voor de belastingheffing op onroerende zaken. De uit kadastraal oogpunt relevante basiseenheid voor onroerende zaken kan een pand zijn of een deel daarvan of een groep panden of een perceel, mits dit in functioneel opzicht en wat betreft opbrengsten zelfstandig is. Het Italiaanse kadastraal stelsel, dat binnenkort zal worden herzien, onderscheidt zes categorieën objecten. Groep A omvat verblijfsobjecten (of daarmee gelijkgestelde objecten); groep B omvat objecten voor collectief gebruik zoals kostscholen, ziekenhuizen, openbare gebouwen, scholen; groep C omvat objecten met een gewone commerciële bestemming zoals winkels, opslagruimten, sportgebouwen en -ruimten; groep D omvat objecten met een bijzondere bestemming zoals hotels, theaters, ziekenhuizen, sportgebouwen en -ruimten; tot groep E behoren objecten met een bijzondere bestemming zoals stations ten behoeve van vervoersdiensten te land, ter zee en in de lucht, tolbruggen, vuurtorens, gebouwen bestemd voor de publieke uitoefening van erediensten; groep F, ten slotte, omvat objecten die zijn ondergebracht in „fictieve" categorieën (d.w.z. specifieke dummy-categorieën zonder opbrengsten).

(85) Wat meer specifiek de nieuwe IMU betreft, is met artikel 91 bis van decreto-legge nr. 1 van 24 januari 2012, omgezet bij wet nr. 27 van 24 maart 2012, een reeks aanpassingen doorgevoerd voor de belasting op onroerende zaken van niet-commerciële organisaties die specifieke activiteiten uitoefenen. Meer bepaald heeft de nieuwe wet de aanpassing van 2006 afgeschaft, waarmee het toepassingsbereik van de ozb-vrijstelling was uitgebreid tot onroerende zaken waarin activiteiten plaatsvinden „die geen uitsluitend commercieel karakter" ([29]) hebben (lid 4), en is voorts bepaald dat de vrijstelling van de IMU beperkt is tot - in de wet genoemde ([30]) - activiteiten die op niet-commerciële basis worden uitgeoefend door niet-commerciële organisaties (lid 1). Met decreto-legge nr. 1/2012 is ook specifieke regelgeving ingevoerd om een proportionele betaling van de IMU mogelijk te maken, voor het geval dat dezelfde onroerende zaak gebruikt wordt voor zowel commerciële als niet-commerciële activiteiten. Meer bepaald is het, volgens artikel 91 bis, lid 2, zo dat, in het geval van een vastgoedobject met gemengd gebruik, vanaf 1 januari 2013 de vrijstelling alleen geldt voor het gedeelte van het pand waarin de niet-commerciële activiteit wordt uitgeoefend, voor zover het mogelijk is het uitsluitend voor die activiteit gebruikte gedeelte van het vastgoedobject af te bakenen. Ingeval het niet mogelijk is die zelfstandige gedeelten van een vastgoedobject af te bakenen, wordt vanaf 1 januari 2013 de vrijstelling toegepast pro rata van het niet-commerciële gebruik van het vastgoedobject zoals dat blijkt uit de verklaring ter zake (artikel 91 bis, lid 3). Decreto-legge nr. 1/2012 verwijst voor de definitie van een reeks elementen naar een nadien door de minister van Economie en Financiën vast te stellen ministeriële regeling (*regolamento attuativo*) betreffende de voorwaarden voor het indienen van dit soort verklaring, de elementen die relevant zijn met het oog op die proratering, en - na de aanpassingen doorgevoerd bij decreto-legge nr. 174/2012 ([31]) – de algemene en sectorale voorwaarden die vervuld moeten zijn om een activiteit te kunnen aanmerken als een activiteit die op niet-commerciële basis wordt uitgeoefend.

(86) Gezien het gunstige advies van de Consiglio di Stato en gelet op diens opmerkingen ([32]) heeft de minister van Economie en Financiën een ministeriële regeling met betrekking tot de IMU (hierna „IMU-regeling" genoemd) bekendgemaakt ([33]). In die regeling wordt bepaald

([29]) Artikel 7, lid 2 bis, van decreto-legge nr. 203 van 30 september 2005; artikel 91 bis, lid 4, van decreto-legge nr. 1/2012.

([30]) Zie in dat verband artikel 13, lid 13, van decreto-legge nr. 201/2011 en artikel 9, lid 8, van decreto legislativo nr. 23/2011, waarin wordt verwezen naar artikel 7, lid 1, van de wet betreffende de ICI (ozb). Zie, voor de beschrijving van artikel 7, lid 1, onder i), van de ICI-wet, overweging 23.

([31]) Cf. artikel 9, lid 6, van decreto-legge nr. 174 van 10 oktober 2012, omgezet, met wijzigingen, door wet nr. 213 van 7 december 2012 (GURI nr. 286 van 7.12.2012).

([32]) Cf. advies nr. 4802/2012, uitgebracht op 13.11.2012 (zaaknummer 10380/2012).

([33]) Decreet nr. 200 van 19 november 2012, GURI nr. 274 van 23.11.2012.

wanneer de specifieke activiteiten waarvoor de IMU-vrijstelling geldt, zoals die in datzelfde besluit zijn omschreven, moeten worden beschouwd als uitgeoefend „op niet-commerciële basis". In de eerste plaats is het algemene vereiste dat deze activiteiten geen winstoogmerk mogen hebben; bovendien mogen zij, overeenkomstig het Unierecht, naar hun aard, niet concurreren met andere marktdeelnemers die winst nastreven, en moeten zij de uitdrukking zijn van de beginselen van solidariteit en subsidiariteit ([34]). Daarenboven moeten twee reeksen cumulatieve criteria vervuld zijn wat betreft de niet-commerciële organisaties (subjectieve voorwaarden), enerzijds, en de specifieke activiteiten die deze uitoefenen (objectieve voorwaarden), anderzijds. Wat betreft de objectieve voorwaarden, worden in de IMU-regeling de algemene voorwaarden bepaald die niet-commerciële organisaties moeten vervullen om de IMU-vrijstelling te kunnen krijgen ([35]). Meer bepaald moeten volgens de IMU-regeling de oprichtingsakte of de statuten van de niet-commerciële organisaties een algemeen verbod bevatten op enigerlei uitkering van winst, exploitatieoverschotten, middelen en reserves. Voorts geldt de verplichting om eventuele winst uitsluitend opnieuw te investeren met het oog op de uitbouw van activiteiten die van functioneel belang zijn voor de uitoefening van de statutaire doelstelling van maatschappelijke solidariteit; ingeval de niet-commerciële organisatie wordt ontbonden, geldt de verplichting om het patrimonium ervan over te dragen aan een andere niet-commerciële organisatie die vergelijkbare activiteiten uitoefent. Wat betreft de objectieve voorwaarden ([36]), specifieke kenmerken worden bepaald voor de verschillende soorten activiteiten genoemd in artikel 1 ([37]). De activiteiten op het gebied van bijstand en zorg dienen aan een van beide voorwaarden te voldoen: a) de begunstigde is door de Staat erkend en heeft met de overheid een contract of overeenkomst gesloten; de activiteiten worden uitgeoefend als onderdeel van of in aanvulling op de publieke dienstverlening, waarbij de gebruikers de dienst kosteloos verleend krijgen of tegen betaling van een bedrag dat een deelname is in de kosten verbonden aan de universele dienstverlening; b) indien de organisatie niet erkend is of geen contract of overeenkomst heeft afgesloten, worden de diensten kosteloos verstrekt of tegen een symbolische vergoeding die hoe dan ook niet méér bedraagt dan de helft van de gemiddelde vergoeding die wordt berekend voor vergelijkbare activiteiten die binnen dezelfde regio op concurrerende voorwaarden worden uitgeoefend, mede rekening houdende met het ontbreken van een verband met de daadwerkelijke kosten van die dienst. Voor onderwijsactiviteiten moet worden voldaan aan drie cumulatieve voorwaarden: a) de activiteiten vinden op voet van gelijkheid met het openbare onderwijs plaats en de school garandeert dat bij de inschrijving van leerlingen niet wordt gediscrimineerd; b) de school laat ook leerlingen met een handicap toe, voert cao-onderhandelingen, beschikt over voorzieningen die voldoen aan de normen en publiceert een balans; c) de activiteit wordt kosteloos aangeboden of tegen betaling van een symbolische bijdrage die slechts een fractie van de reële kosten van de dienstverlening dekt, mede rekening houdende met het ontbreken van een verband met de reële kosten van die dienst. Voor activiteiten op het gebied van logiesaccommodatie, cultuur, recreatie en sport moet de begunstigde de diensten kosteloos aanbieden of tegen een symbolische vergoeding die hoe dan ook niet méér bedraagt dan de helft van de gemiddelde vergoeding die wordt berekend voor vergelijkbare activiteiten die binnen dezelfde regio worden uitgeoefend, mede rekening houdende met het ontbreken van een verband met de reële kosten van die dienst.

([34]) Cf. artikel 1, lid 1, onder p), van de ministeriële regeling (*regolamento*) van de minister van Economie en Financiën van 19 november 2012.

([35]) Artikel 3 van de ministeriële regeling van de minister van Economie en Financiën van 19 november 2012.

([36]) Artikel 4 van de ministeriële regeling van de minister van Economie en Financiën van 19 november 2012.

([37]) Verdere voorwaarden zijn te vinden in de definities in artikel 1 van de IMU-regeling. Meer bepaald wordt, wat logiesaccommodaties betreft, in artikel 1, lid 1, onder j), van de IMU-regeling bepaald dat alleen bepaalde doelgroepen toegang mogen krijgen en dat er sluitingsperioden moeten zijn. Wat meer bepaald „sociale opvangvoorzieningen" betreft, is in de IMU-regeling bepaald dat de activiteiten moeten bestemd zijn voor personen met bijzondere tijdelijke of permanente behoeften of voor personen uit achterstandsgroepen met lichamelijke, psychische, economische, sociale of gezinsproblemen. Hoe dan ook geldt de vrijstelling niet voor activiteiten uitgeoefend in hotel- of logiesaccommodaties in de zin van artikel 9 van decreto legislativo nr. 79 van 23 mei 2011. Wat betreft „sportactiviteiten" is in artikel 1, lid 1, onder m), bepaald dat de betrokken organisaties sportverenigingen zonder winstoogmerk moeten zijn die aangesloten zijn bij nationale sportbonden of organisaties ter bevordering van de sport die erkend zijn door artikel 90 van wet nr. 289 van 27 december 2002.

5.2. **Opmerkingen van de twee belanghebbenden ten aanzien van de IMU-regelgeving**

(87) Volgens de twee belanghebbenden is artikel 91 bis, leden 2 en 3, van decreto-legge nr. 1/2012 een afwijking van de gewone belastingregels voor onroerende zaken.

(88) In de eerste plaats maken de twee klagers opmerkingen ten aanzien van artikel 91 bis, lid 2. Volgens die bepaling is het zo dat, bij gemengd gebruik van het object, de IMU-vrijstelling alleen geldt voor het deel van het object waarin de niet-commerciële activiteit plaatsvindt, indien dat kan worden onderscheiden door af te bakenen welk deel van het object uitsluitend voor die activiteit wordt gebruikt. Voor het resterende deel van het object, voor zover dit in functioneel opzicht zelfstandig is en baten blijft opleveren, gelden de bepalingen van artikel 2, leden 41, 42 en 44, van decreto-legge nr. 262 van 3 oktober 2006, als omgezet, met wijzigingen, bij wet nr. 286 van 24 november 2006. In die bepalingen wordt de procedure vastgesteld die geldt voor onroerende zaken uit de kadastrale categorie E waarvoor de herkwalificatie en nieuwe waardering van de kadastrale opbrengsten moet plaatsvinden. Overeenkomstig diezelfde wet zouden van de onroerende zaken in groep E (objecten met een bijzondere bestemming) ([38]) geen deel kunnen uitmaken panden (of delen daarvan) voor commercieel of industrieel gebruik of die voor diverse doeleinden worden gebruikt, wanneer deze in functioneel opzicht en wat betreft opbrengsten zelfstandig zijn.

([38]) Cf. overweging 84.

(89) De twee belanghebbende partijen merken op dat de verwijzing in artikel 91 bis, lid 2, naar decreto-legge nr. 262/2006 dient te worden gelezen als een algemene verwijzing naar de procedure voor de herindeling in het kadaster. Volgens de twee partijen zou, indien de in decreto-legge nr. 262/2006 vastgestelde procedure alleen op onroerende zaken van de kadastrale categorie E van toepassing zou zijn, de verplichting om een pand met gemengd gebruik „op te splitsen" alleen gelden voor een beperkt aantal panden, namelijk de panden uit de categorieën E7 en E9.

(90) Deze beide partijen merken voorts op dat de in artikel 91 bis, lid 3, bedoelde verklaring zou kunnen leiden tot ontwijking en dat de nieuwe wet te veel discretionaire bevoegdheid aan de overheidsdiensten laat. Daarbij komt nog dat de nieuwe regelgeving pas vanaf 1 januari 2013 zou gelden en dat de Commissie hoe dan ook de terugvordering dient te gelasten van de steun die in de periode 2006-2012 onrechtmatig is verleend in het kader van de ozb-vrijstelling.

5.3. **Opmerkingen van de Italiaanse autoriteiten ten aanzien van de opmerkingen van de twee belanghebbenden**

(91) De Italiaanse autoriteiten hebben verklaard dat de verwijzing in artikel 91 bis naar artikel 2, leden 41, 42 en 44, van decreto-legge nr. 262/2006 dient te worden begrepen als een algemene verwijzing van procedurele aard om een pand met gemengd gebruik te kunnen opsplitsen. De toepassing van deze procedure laat de indeling bij een specifieke kadastrale categorie onverlet.

(92) Italië heeft voorts aangegeven dat het Italiaanse belastingstelsel, in de regel, is gebaseerd op de aangifteplicht van belastingplichtigen en dat het vrij gebruikelijke wetgevingspraktijk is om de regelgeving voor specifieke aspecten uit te werken in uitvoeringsbepalingen. Voorts was het, omdat de in maart 2012 goedgekeurde wet een nieuw aangiftestelsel invoert voor door niet-commerciële organisaties gebruikte onroerende zaken, noodzakelijk om het tijdstip van de inwerkingtreding van het nieuwe stelsel voor dit soort organisaties te verschuiven.

(93) Ten aanzien van de terugvordering hebben de Italiaanse autoriteiten aangevoerd dat retroactief niet te bepalen valt, welke de aan niet-commerciële organisaties toebehorende onroerende zaken zijn waarin activiteiten van niet uitsluitend commerciële aard zijn uitgeoefend (en die dus de ozb-vrijstelling hebben genoten). De kadastergegevens leveren geen informatie op over het soort activiteiten dat in een onroerende zaak wordt uitgeoefend ([39]). Evenmin kunnen met de andere fiscale gegevensbanken de onroerende zaken worden onderscheiden die niet-commerciële organisaties hebben gebruikt voor hun statutaire activiteiten die op niet uitsluitend commerciële basis zijn uitgeoefend.

([39]) Cf. ook circulaire nr. 4/2006 van de Agenzia del Territorio van 16 mei 2006.

6. **BEOORDELING**

(94) Om te bepalen of een maatregel staatssteun vormt, dient de Commissie na te gaan of de betrokken maatregel voldoet aan alle voorwaarden van artikel 107, lid 1, van het Verdrag; daarin is bepaald: „Behoudens de afwijkingen waarin de Verdragen voorzien, zijn steunmaatregelen van de staten of in welke vorm ook met staatsmiddelen bekostigd, die de mededinging door begunstiging van bepaalde ondernemingen of bepaalde producties vervalsen of dreigen te vervalsen, onverenigbaar met de interne markt, voor zover deze steun het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloedt." Overeenkomstig die bepaling zal de Commissie onderzoeken: i) of de maatregel wordt bekostigd door de Staat of uit staatsmiddelen; ii) of met de maatregel een selectief voordeel wordt verleend, en iii) of de maatregel het handelsverkeer tussen de lidstaat ongunstig beïnvloedt en de mededinging vervalst of dreigt te vervalsen.

(95) Vooraf dient de Commissie na te gaan of ten minste een aantal van de betrokken niet-commerciële organisaties in werkelijkheid geen ondernemingen zijn in de zin van het mededingingsrecht van de Unie.

6.1. **Kwalificatie van niet-commerciële organisaties als onderneming**

(96) In haar besluit tot inleiding van de procedure merkte de Commissie op dat niet-commerciële organisaties die door de betrokken maatregelen werden geraakt, - ten minste ten dele - economische activiteiten uitoefenden en dus als ondernemingen worden aangemerkt voor zover zij die activiteiten uitoefenden.

(97) De Italiaanse autoriteiten en de 78 belanghebbenden zijn van mening dat de specifieke activiteiten van de niet-commerciële organisaties niet als economische activiteiten kunnen worden beschouwd, met name omdat, wat de ozb-vrijstelling betreft, de bijstand aan jonge moeders in moeilijkheden of de exploitatie tijdens de zomermaanden van een gebouw in de bergen waar kinderen van een parochie de vakantie doorbrengen, geen economische activiteit vormen. Immers, met die activiteiten - die worden uitgeoefend ten behoeve van duidelijk omschreven gebruikers - zouden niet-commerciële organisaties geen goederen en diensten op de markt aanbieden, en zouden zij evenmin concurreren met de activiteiten die commerciële ondernemingen uitoefenen. Deze niet-commerciële organisaties, die in het algemeen belang opereren, zouden dus niet als ondernemingen mogen worden beschouwd; zodoende zou de voorafgaande voorwaarde om artikel 107, lid 1, van het Verdrag toe te passen niet vervuld zijn. Voorts bestaat er, volgens de Italiaanse autoriteiten en een aantal van de 78 belanghebbenden, in vele gevallen geen echte markt voor de betrokken activiteiten. Bijna al deze activiteiten zouden specifieke kenmerken vertonen die als volgt kunnen worden samengevat:

a) zij worden kosteloos of tegen verlaagde tarieven/prijzen aangeboden;

b) zij worden aangeboden uit solidariteit en uit maatschappelijk nut, buiten het werkterrein van commerciële ondernemingen;

c) zij hebben een beperkte draagkracht ten opzichte van commerciële ondernemingen die opereren volgens de wetten van de markt;

d) zij lijden verlies of genereren beperkte winst. Alle winst moet opnieuw worden geïnvesteerd in overeenstemming met de doelstellingen van de organisatie.

(98) Gelet op deze kenmerken en de specifieke doelstellingen van de hier te onderzoeken niet-commerciële activiteiten zouden die organisaties niet als ondernemingen kunnen worden beschouwd.

(99) De Commissie merkt op dat, volgens vaste rechtspraak, het begrip onderneming elke entiteit omvat die een economische activiteit uitoefent, ongeacht haar rechtsvorm en de wijze waarop zij wordt gefinancierd ([40]). Of een bepaalde entiteit als onderneming wordt aangemerkt, hangt dus volledig af van de aard van haar activiteiten. Dit algemene beginsel heeft drie belangrijke gevolgen, die hierna worden beschreven.

(100) Ten eerste is de status die een entiteit met een specifieke nationale wet verleend krijgt, niet bepalend. Dit betekent dat de rechts- en organisatievorm niet relevant is. Zo moet bijvoorbeeld een entiteit die volgens het nationale recht een vereniging of een sportclub is, misschien dus toch als een onderneming in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag worden aangemerkt. Het enige relevante criterium in dat verband is de vraag of de organisatie een economische activiteit uitoefent.

(101) Ten tweede is de toepassing van de staatssteunregels op zich niet afhankelijk van de vraag of de entiteit is opgezet om winst te genereren, aangezien ook entiteiten zonder winstoogmerk goederen of diensten op een markt kunnen aanbieden ([41]).

([40]) Cf. o.a. arrest van 23 april 1991, zaak C-41/90, Klaus Höfner en Fritz Elser/Macrotron GmbH, Jurispr. 1991, blz. I-1979, punt 21; arrest van 10 januari 2006, zaak C-222/04, Ministero dell'Economia e delle Finanze/Cassa di Risparmio di Firenze SpA e.a., Jurispr. 2006, blz. I-289, punten 107 e.v.

([41]) Arrest van 29 oktober 1980, gevoegde zaken 209 tot 215 en 218/78, Heintz van Landewyck SARL e.a./Commissie, Jurispr. 1980, blz. 3125, punt 21; arrest van 16 november 1995, zaak C-244/94, Fédération française des sociétés d'assurance (FFSA) e.a./Ministère de l'Agriculture et de la Pêche, Jurispr. 1995, blz. I-4013, en arrest van 1 juli 2008, zaak C-49/07, Motosykletistiki Omospondia Ellados NPID (MOTOE)/Elliniko Dimosio, Jurispr. 2008, blz. I-4863, punten 27 en 28.

(102) Ten derde houdt, wanneer een entiteit als onderneming wordt aangemerkt, dit steeds verband met een specifieke activiteit. Een entiteit die zowel economische als niet-economische activiteiten uitgeoefend, dient alleen ten aanzien van de economische activiteiten als onderneming te worden aangemerkt.

(103) Onder economische activiteiten worden begrepen alle activiteiten waarbij goederen en diensten op een markt worden aangeboden. In dat verband tekent de Commissie aan dat de kenmerken en de in overweging 97 bedoelde elementen, die door Italië en de 78 belanghebbenden zijn vermeld, maar die, zoals zij zelf toegeven, niet in alle gevallen aanwezig zijn, op zich niet voldoende zijn om het economische karakter van de betrokken activiteiten uit te sluiten.

(104) Zoals hier reeds is opgemerkt, konden, overeenkomstig artikel 7, lid 2 bis, van decreto-legge nr. 203/2005, gewijzigd bij decreto-legge nr. nr. 223/2006 (thans ingetrokken), de in artikel 7, lid 1, onder i), van de ozb-wet bedoelde activiteiten een commercieel karakter hebben, mits zij geen uitsluitend commercieel karakter hadden. In de circulaire van 29 januari 2009 waren een reeks criteria uitgewerkt voor elk van de in artikel 7, lid 1, onder i), opgesomde activiteiten aan de hand waarvan kon worden bepaald wanneer elk van deze activiteiten moest worden beschouwd als niet uitsluitend commercieel van aard. Indien aan de voorwaarden uit de circulaire was voldaan, waren de niet-commerciële organisaties van de ozb vrijgesteld, ook indien de activiteiten die zij uitoefenden, commerciële aspecten vertoonden. Immers, zoals reeds in het besluit tot inleiding van de procedure werd aangetoond, kwam dit voor de zorgsector in wezen er op neer dat de niet-commerciële organisaties een overeenkomst of contract met overheden had gesloten. Het spreekt voor zich dat deze voorwaarde op zich niet voldoende is om het economische karakter van de betrokken activiteit uit te sluiten. Hetzelfde geldt voor onderwijsactiviteiten: de school diende te voldoen aan de onderwijsnormen, leerlingen met een handicap toe te laten, cao-onderhandelingen te voeren, en te garanderen dat bij inschrijving van leerlingen niet wordt gediscrimineerd; daarnaast moesten eventuele exploitatieoverschotten opnieuw in de onderwijsactiviteiten worden geïnvesteerd. Deze voorwaarden sluiten evenmin het economische karakter uit van de onderwijsactiviteiten die op die voorwaarden plaatsvinden. Wat betreft bioscopen, deze moesten films van cultureel belang, films met een kwaliteitslabel of jeugdfilms vertonen. Aan logiesaccommodaties werd de eis gesteld dat deze niet voor een breed publiek openstonden, maar dat deze voor vooraf bepaalde categorieën golden en dat de dienstverlening niet gedurende het hele kalenderjaar plaatsvond. De dienstverrichter diende bovendien tarieven te berekenen die lager lagen dan de marktprijzen, en de betrokken voorzieningen mochten niet functioneren als een gewoon hotel. Ook in dit geval sluiten bovenstaande voorwaarden het economische karakter van de betrokken activiteiten uit.

(105) De Commissie merkt bovendien op dat, hoewel - in het merendeel van de gevallen - de betrokken activiteiten worden aangeboden voor doelstellingen van maatschappelijk belang, dit aspect op zich niet voldoende is om het economische karakter ervan uit te sluiten. Hoe dan ook is het, zelfs wanneer een activiteit een maatschappelijk belang heeft, op zich niet voldoende om daarmee de kwalificatie als economische activiteit uit te sluiten. Bovendien betekent een en ander, ook al hebben de niet-commerciële organisaties een beperkte draagkracht, niet dat er geen sprake is van economische activiteiten; evenmin is dit relevant voor een op het bezit van onroerende zaken gebaseerde ozb, die met andere elementen van draagkracht geen rekening houdt.

(106) In het licht van het voorgaande is de Commissie van mening dat, rekening houdende met het feit dat diezelfde wet van 2005 de ozb-vrijstelling ook toestond voor activiteiten van commerciële aard en het feit dat de in circulaire bepaalde criteria, evenals de door Italië aangedragen elementen, op zich niet voldoende zijn om het economische karakter van de uitgeoefende activiteiten uit te sluiten, de betrokken niet-commerciële organisaties moeten worden aangemerkt als onderneming waar het gaat om de zo-even genoemde activiteiten. Hetzelfde geldt voor de in artikel 149, lid 4, TUIR bedoelde niet-commerciële organisaties die daadwerkelijk zijn gemachtigd om economische activiteiten uit te oefenen; deze conclusie wordt trouwens niet betwist door de Italiaanse autoriteiten.

(107) Hoe dan ook acht de Commissie het, wanneer het erom gaat of een regeling al dan niet als staatssteun moet worden aangemerkt, in overeenstemming met de rechtspraak van het Hof van Justitie ([42]), niet noodzakelijk om aan te tonen dat alle in het kader van de regeling toegekende individuele maatregelen staatssteun vormen in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag. Daartoe is het, om te kunnen concluderen dat een regeling elementen van staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag bevat, voldoende dat in het kader van de tenuitvoerlegging van die regeling zich situaties voordoen die steun vormen. Mutatis mutandis hoeft dus in het kader van dit besluit de aard van alle verschillende, in artikel 7, lid 1, onder i), van decreto legislativo nr. 504/92 opgesomde activiteiten niet in de beschouwing te worden betrokken. Zoals reeds aangegeven in overweging 104, heeft de Commissie namelijk kunnen vaststellen dat een aantal van de individuele gevallen waarin de bestreden steunregeling werd toegepast, op ondernemingen zag.

(108) In het licht van deze overwegingen concludeert de Commissie dat er dus geen redenen zijn om het standpunt dat zij in het besluit tot inleiding van de procedure formuleerde, te herzien: de hier te onderzoeken regeling omvat ook economische activiteiten. Op basis van de specifieke kenmerken van ten minste een deel van de betreffende activiteiten kan de Commissie deze laatste aanmerken als economische activiteiten. Aangezien de begunstigden van de betrokken maatregelen economische activiteiten kunnen uitoefenen, is het dus mogelijk om dezen als ondernemingen aan te merken, voor zover zij die activiteiten uitoefenen.

([42]) Cf. arrest van 28 juli 2011, gevoegde zaken C-471/09 P tot C-473/09 P, Territorio Histórico de Vizcaya e.a./Commissie, (nog niet bekendgemaakt in de Jurispr.) punt 98; cf. ook arrest van 9 juni 2011, gevoegde zaken C-71/09 P, C-73/09 P en C-76/09 P, Comitato „Venezia vuole vivere" e.a./Commissie, (nog niet bekendgemaakt in de Jurispr.) punt 130 (en de daar aangehaalde rechtspraak).

6.2. **De ozb-vrijstelling**

(109) In dit onderdeel zal de Commissie voor de ozb-vrijstelling voor niet-commerciële organisaties, als bedoeld in artikel 7, lid 1, onder i), van decreto legislativo nr. 504/92, in de versie zoals die van kracht was vóór de wijzigingen ingevoerd met decreto-legge nr. 1/2012, nagaan: a) of deze door de Staat of uit staatsmiddelen werd bekostigd; b) of daarmee een selectief voordeel werd verleend en of dat ook gerechtvaardigd was door de opzet van het Italiaanse belastingstelsel, en c) of daarmee het handelsverkeer tussen lidstaten werd beïnvloed en de mededinging verstoord (of het gevaar daartoe bestond).

6.2.1. *Staatsmiddelen*

(110) Met de maatregel waren staatsmiddelen gemoeid en deze hield een derving van belastinginkomsten in voor het bedrag dat overeenkomt met het bedrag van het belastingvoordeel.

(111) Een derving van belastinginkomsten komt namelijk neer op het verbruik van staatsmiddelen in de vorm van belastinguitgaven. Door aan organisaties die als ondernemingen konden worden aangemerkt, toe te staan hun belastingdruk via vrijstellingen te verlichten, hebben de Italiaanse autoriteiten afgezien van inkomsten waarmee zij zonder die vrijstelling hadden kunnen rekenen.

(112) Om die redenen is de Commissie van oordeel dat de hier te onderzoeken maatregel resulteert in een derving van staatsmiddelen voor zover daarmee een belastingvrijstelling werd verleend.

6.2.2. *Voordeel*

(113) Volgens vaste rechtspraak omvat het begrip staatssteun niet alleen positieve prestaties, maar ook maatregelen die, in verschillende vormen, de lasten verlichten die normaliter op het budget van een onderneming drukken ([43]).

(114) Door de lasten te verlichten die normaal gesproken behoren tot de exploitatiekosten van ondernemingen in het bezit van onroerende zaken in Italië, is met de ozb-vrijstelling aan de betrokken organisaties een economisch voordeel verleend ten opzichte van andere ondernemingen die dit soort belastingvoordelen niet hebben kunnen genieten.

([43]) Arrest van 8 november 2001, zaak C-143/99, Adria-Wien Pipeline GmbH en Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke GmbH/Finanzlandesdirektion für Kärnten, Jurispr. 2001, blz. I-8365, punt 38.

6.2.3. *Selectiviteit*

(115) Wil een maatregel staatssteun vormen, dan moet deze selectief zijn ([44]) - moet deze dus bepaalde ondernemingen of bepaalde producties begunstigen. Volgens vaste rechtspraak ([45]) veronderstelt de kwalificatie van een nationale belastingmaatregel als „selectief" dus doorgaans dat in de eerste plaats wordt bepaald en onderzocht welke algemene of „normale" belastingregeling geldt in de betrokken lidstaat. Vervolgens moet worden beoordeeld of het door de betrokken belastingmaatregel verschafte voordeel eventueel selectief is ten opzichte van die algemene belastingregeling, door te bewijzen dat die maatregel van voornoemde algemene regeling afwijkt, voor zover zij differentiaties invoert tussen marktdeelnemers die zich, gelet op het doel van het belastingstelsel van de betrokken lidstaat, in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden. In de derde plaats dient, wanneer dit soort afwijking bestaat, te worden onderzocht of deze voortvloeit uit de aard of de opzet van het belastingstelsel waarvan zij deel uitmaakt, en of zij kan worden gerechtvaardigd door de aard of de opzet van dat stelsel. In dat verband staat het aan de betrokken lidstaat om aan te tonen dat de gedifferentieerde fiscale behandeling rechtstreeks uit de basis- of hoofdbeginselen van dat belastingstelsel voortvloeit ([46]).

a) Referentiekader

(116) De ozb-vrijstelling is een autonome belasting, die jaarlijks aan de gemeente verschuldigd is. In haar besluit tot inleiding van de procedure is de Commissie tot de conclusie gekomen dat het referentiekader voor de beoordeling van de ozb-vrijstelling de gemeentelijke onroerendezaakbelasting zelf moest zijn. Die conclusie is niet aangevochten door Italië of door andere belanghebbenden bij de procedure.

(117) De Commissie concludeert bijgevolg dat er geen reden is om de positie te herzien die zij in het besluit tot inleiding van de procedure heeft ingenomen: in deze zaak is het referentiekader de ozb.

b) Afwijking van het referentiekader

(118) Volgens de ozb-regelgeving zijn alle rechtspersonen in het bezit van onroerende zaken ozb-plichtig ([47]), ongeacht het gebruik dat van die zaken wordt gemaakt. In artikel 7 was aangegeven welke categorieën onroerende zaken van de belasting waren vrijgesteld.

(119) De Commissie merkt op dat artikel 7, lid 1, onder i), van decreto legislativo nr. 504/92 een afwijking was van het referentiekader, op basis waarvan alle personen in het bezit van een onroerende zaak, de ozb verschuldigd waren, ongeacht het gebruik dat van die zaak werd gemaakt. Zoals hier reeds is opgemerkt, konden de betrokken niet-commerciële organisaties activiteiten van commerciële aard uitoefenen, evenals iedere andere onderneming die vergelijkbare economische activiteiten uitoefende. Ten opzichte van de ozb-plichtige ondernemingen bevonden de niet-commerciële organisaties zich dus, bezien vanuit de met de ozb-regeling nagestreefde doelstelling (de belastingheffing door de gemeenten op het bezit van onroerende zaken), in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie.

(120) Zo konden, volgens de in de circulaire vastgestelde voorwaarden, bijvoorbeeld bioscoopzalen die door niet-commerciële organisaties niet uitsluitend op commerciële basis werden geëxploiteerd, ozb-vrijstelling krijgen. Ook al worden deze diensten georganiseerd en tegen vergoeding aangeboden, toch vormen zij een economische activiteit. Het staat buiten kijf dat, wanneer de activiteiten bedoeld in artikel 7, lid 1, onder i), door niet-commerciële organisaties werden uitgeoefend, deze organisaties de ozb-vrijstelling hebben genoten voor de onroerende zaak waarin die activiteiten hebben plaatsgevonden, mits de minimumvoorwaarden van de circulaire in acht werden genomen. Commerciële organisaties genoten niet diezelfde belastingvrijstelling, zelfs niet indien zij dezelfde activiteiten uitoefenden en voldeden aan de voorwaarden die in de circulaire waren gesteld aan de aard van de film.

(121) De Commissie concludeert dan ook dat de ozb-vrijstelling van artikel 7, lid 1, onder i), in de versie zoals die van kracht was vóór de met decreto-legge nr. 1/2012 ingevoerde wijzigingen, een afwijking was van het referentiekader en een selectieve maatregel vormde in de zin van de rechtspraak.

c) Rechtvaardiging op grond van de aard en de opzet van het belastingstelsel

(122) Omdat de Commissie de hier te onderzoeken belastingvrijstelling als selectief beschouwt, dient zij, overeenkomstig de rechtspraak van het Hof van Justitie, na te gaan of die afwijking wordt gerechtvaardigd door de aard en de opzet van het stelsel waarvan zij deel uitmaakt. Een maatregel die een uitzondering op de toepassing van het algemene belastingstelsel maakt, kan door de aard en de opzet van het belastingstelsel worden gerechtvaardigd wanneer de betrokken lidstaat kan aantonen dat deze maatregel rechtstreeks uit de basis- of hoofdbeginselen van zijn belastingstelsel voortvloeit.

([44]) Cf. arrest van 15 december 2005, zaak C-66/02, Italië/Commissie, Jurispr. 2005, blz. I-10901, punt 94.
([45]) Cf. o.a. arrest van 6 september 2006, zaak C-88/03, Portugal/Commissie, Jurispr. 2006, blz. I-7115, punt 56, en arrest van 8 september 2011, gevoegde zaken C-78/08 tot C-80/08, Ministero dell'Economia e delle Finanze en Agenzia delle Entrate/Paint Graphos Soc. coop. arl enz., (nog niet bekendgemaakt in de Jurispr.) punt 49.
([46]) Arrest-Adria-Wien Pipeline, reeds aangehaald, punt 42.
([47]) Cf. de artikelen 1 en 3 van decreto legislativo nr. 504/92.

(123) De Italiaanse autoriteiten, daarin gesteund door de 78 belanghebbenden, zijn van mening dat met de ozb-vrijstelling de basisbeginselen van het Italiaanse belastingstelsel worden toegepast. Volgens hen zou de verschillende behandeling van de activiteiten die een grote maatschappelijke waarde hebben en die om sociale redenen worden uitgeoefend, passen binnen de opzet van het belastingstelsel. Die activiteiten zouden zijn geïnspireerd op het solidariteitsbeginsel, dat een van de basisbeginselen is van de nationale wetgeving en het Unierecht. De niet-commerciële organisaties zouden bovendien met de Staat bepaalde maatschappelijk relevante taken delen. De opzet van de ozb-vrijstelling zou zijn gebaseerd op de artikelen 2 en 3 van de Italiaanse Grondwet (die eisen dat verplichtingen van politieke, economische en maatschappelijke solidariteit ten aanzien van de burgers dienen te worden vervuld) en artikel 38 van diezelfde Grondwet (dat het recht op sociale bijstand vastlegt voor burgers zonder de nodige middelen van bestaan).

(124) In dat verband is de Commissie van oordeel dat de Italiaanse autoriteiten niet hebben aangetoond dat de betrokken maatregel rechtstreeks voortvloeit uit de basis- of hoofdbeginselen van hun belastingstelsel. De artikelen van de Italiaanse Grondwet waarnaar Italië verwijst, verwijzen niet naar enig basisbeginsel van het Italiaanse belastingstelsel, maar alleen naar de algemene beginselen van maatschappelijke solidariteit.

(125) In de tweede plaats merkt de Commissie op dat het met de overheidsmaatregelen nagestreefde doel niet voldoende is om ten aanzien daarvan meteen de kwalificatie als „steunmaatregel" in de zin van artikel 107 van het Verdrag uit te sluiten ([48]). Het Hof heeft ook herhaaldelijk geoordeeld dat artikel 107, lid 1, van het Verdrag geen onderscheid maakt naar de oorzaken of doeleinden van de steunmaatregelen, doch naar hun gevolgen ziet ([49]). In het licht van het voorgaande merkt de Commissie voorts op dat noch de maatschappelijke doelstelling, noch de uitoefening van activiteiten van maatschappelijk belang volstaan om de kwalificatie als staatssteun van de hier te onderzoeken maatregel te kunnen uitsluiten.

(126) In de derde plaats merkt de Commissie op dat, zoals hier reeds is aangegeven, een maatregel die afwijkt van het gewone belastingstelsel kon worden gerechtvaardigd door de aard en de opzet van het (referentie)belastingstelsel, in dit geval de ozb (ICI). In dat verband dient, zoals ook vermeld in punt 26 van de mededeling van de Commissie over de toepassing van de regels betreffende steunmaatregelen van de staten op maatregelen op het gebied van de directe belastingen op ondernemingen ([50]), een onderscheid te worden gemaakt tussen twee categorieën doelstellingen: de doelstellingen van een welbepaald belastingstelsel die buiten dat stelsel zijn gelegen (met name sociale of regionale doelstellingen), en de doelstellingen die inherent zijn aan het belastingstelsel zelf. Bijgevolg kunnen belastingvrijstellingen die een doelstelling nastreven die vreemd is aan het belastingstelsel waarvan zij deel uitmaken, niet ontsnappen aan de vereisten die uit artikel 107, lid 1, van het Verdrag voortvloeien ([51]). De bestaansreden van het hier te onderzoeken belastingstelsel is de inning van ontvangsten ter financiering van de overheidsuitgaven ([52]) via belasting op het bezit van onroerende zaken. Bijgevolg is de Commissie van mening dat de maatschappelijke doelstellingen die worden nagestreefd door de organisaties die onder de toepassing van de ozb-vrijstelling vallen, vreemd zijn aan de opzet van het ozb-stelsel en dus niet kunnen worden aangevoerd om op het eerste gezicht de selectiviteit van de maatregel te rechtvaardigen.

(127) In de vierde plaats dient, in lijn met de rechtspraak ([53]), om te bepalen of een maatregel kan worden gerechtvaardigd door de aard of de opzet van het stelsel waarvan deze deel uitmaakt, niet alleen te worden nagegaan of de maatregel integrerend deel uitmaakt van de wezenlijke beginselen van het in de betrokken lidstaat geldende belastingstelsel, maar ook of het in overeenstemming is met de beginselen van coherentie en evenredigheid. Aangezien de betrokken maatregel echter niet rechtstreeks voortvloeit uit de basisbeginselen van het fiscale referentiekader, acht de Commissie het overbodig om het (door de Italiaanse autoriteiten beschreven) controlesysteem te onderzoeken dat Italië heeft opgezet om ervoor te zorgen dat de niet-commerciële organisaties de voorwaarden voor de ozb-vrijstelling in acht nemen. Hoe dan ook is de verschillende fiscale behandeling van niet-commerciële organisaties die met de hier te onderzoeken maatregel is ingevoerd, noodzakelijk voor noch evenredig aan de opzet van het belastingstelsel.

(128) In het licht van de overwegingen 122 tot en met 127 concludeert de Commissie dat het selectieve karakter van de betrokken belastingmaatregel niet wordt gerechtvaardigd door de opzet van het belastingstelsel. Bijgevolg dient te worden geconcludeerd dat met de bestreden maatregel een selectief voordeel wordt verleend aan niet-commerciële organisaties die bepaalde activiteiten uitoefenen.

([48]) Arrest-Paint Graphos, reeds aangehaald, punt 67; cf. ook arrest-British Aggregates Association, reeds aangehaald, punt 84, en de daar aangehaalde rechtspraak.

([49]) Arrest-British Aggregates Association, reeds aangehaald, punt 85.

([50]) PB C 384 van 10.12.1998, blz. 3.

([51]) Arrest-Paint Graphos, reeds aangehaald, punt 70.

([52]) PB C 384 van 10.12.1998, blz. 3.

([53]) Arrest-Paint Graphos, reeds aangehaald, punt 73 e.v.

6.2.4. *Beïnvloeding van het handelsverkeer tussen lidstaten en verstoring van de mededinging*

(129) Artikel 107, lid 1, van het Verdrag verbiedt steunmaatregelen die het handelsverkeer tussen de lidstaten beïnvloeden en de mededinging vervalsen of dreigen te vervalsen. Volgens de rechtspraak van het Hof van Justitie ([54]) behoeft, om een nationale maatregel als verboden staatssteun te kunnen kwalificeren, niet te worden vastgesteld of de steun het handelsverkeer tussen lidstaten daadwerkelijk beïnvloedt en de mededinging daadwerkelijk vervalst, maar behoeft enkel te worden onderzocht of de steunmaatregelen dat handelsverkeer ongunstig kunnen beïnvloeden en de mededinging kunnen vervalsen. Voorts dient hier te worden herhaald dat het, zoals uiteengezet in overweging 107, om een regeling als staatssteun te kunnen aanmerken, niet noodzakelijk is aan te tonen dat alle in het kader van de regeling toegekende individuele maatregelen staatssteun vormen in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag. Daartoe is het, om te kunnen concluderen dat een regeling elementen van staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag bevat, voldoende dat in het kader van de tenuitvoerlegging van die regeling zich situaties voordoen die steun vormen.

(130) Wat meer in het bijzonder de voorwaarde van de ongunstige beïnvloeding van het handelsverkeer tussen lidstaten betreft, blijkt uit vaste rechtspraak dat de toekenning van steun door een lidstaat in de vorm van een belastingverlichting aan bepaalde belastingplichtigen moet worden geacht het handelsverkeer ongunstig te kunnen beïnvloeden en bijgevolg deze voorwaarde te vervullen, aangezien deze belastingplichtigen een economische activiteit uitoefenen die handelsverkeer tussen de lidstaten meebrengt, dan wel niet kan worden uitgesloten dat zij concurreren met in een andere lidstaat gevestigde ondernemers ([55]). Bovendien moet, wanneer steun van een lidstaat de positie van een onderneming ten opzichte van andere concurrerende ondernemingen in het handelsverkeer binnen de Unie versterkt, dit handelsverkeer worden geacht door de steun te worden beïnvloed. Overigens is niet vereist dat de begunstigde onderneming zelf deelneemt aan het handelsverkeer binnen de Unie. Wanneer een lidstaat steun toekent aan een onderneming, kan de binnenlandse activiteit immers in stand blijven of stijgen, met als gevolg dat de kansen van in andere lidstaten gevestigde ondernemingen om in die lidstaat op de markt te komen, afnemen.

([54]) Arrest van 29 april 2004, zaak C-372/97, Italië/Commissie, Jurispr. 2004, blz. I-3679, punt 44; arrest van 15 december 2005, zaak C-148/04, Unicredito Italiano SpA/Agenzia delle Entrate, Ufficio Genova 1., Jurispr. 2005, blz.. I-11137, punt 54; arrest-Cassa di Risparmio di Firenze, reeds aangehaald, punt 140; arrest-Paint Graphos, reeds aangehaald, punt 78; arrest van 27 september 2012, zaak T-303/10, Wam Industriale SpA/Commissie, (nog niet bekendgemaakt in de Jurispr.) punt 25 e.v.

([55]) Cf. zaak C-88/03, Portugal/Commissie, reeds aangehaald, punt 91; arrest van 3 maart 2005, zaak C-172/03, Wolfgang Heiser/Finanzamt Innsbruck, Jurispr. 2005, blz. I-1627, punt 35, en arrest van 30 april 2009, zaak C-494/06 P, Commissie/Italië en Wam SpA, Jurispr. 2009, blz. I-3639, punt 51.

(131) Wat betreft de voorwaarde van de verstoring van de mededinging dient te worden herhaald dat steun die is bedoeld om een onderneming te bevrijden van de kosten die zij normaliter in het kader van haar lopend beheer of van haar normale activiteiten had moeten dragen, in beginsel de mededingingsvoorwaarden vervalst ([56]).

(132) De Italiaanse autoriteiten hebben op dit punt geen opmerkingen gemaakt. Een aantal van de 78 belanghebbenden is van mening dat de ozb-vrijstelling geen wezenlijke effecten op het handelsverkeer of relevante concurrentiedistorsies kan hebben veroorzaakt, gelet op de bijzondere kenmerken van de begunstigden van de maatregelen en de voorwaarden waarin dezen de activiteiten uitoefenen die aan de vrijstelling ten grondslag liggen.

(133) De Commissie kan niet akkoord gaan met de stelling van deze belanghebbenden die aanvoeren dat de betrokken vrijstelling, die wordt verleend aan niet-commerciële organisaties die lokaal actief zijn, geen significante invloed op het handelsverkeer heeft gehad of geen relevante concurrentiedistorsies heeft veroorzaakt. Volgens vaste rechtspraak is het, om van een ongunstige beïnvloeding van het handelsverkeer te kunnen spreken, voldoende dat de begunstigde onderneming actief is op een markt die open staat voor concurrentie (invoer of uitvoer van goederen of grensoverschrijdende dienstverrichting) ([57]). Daarbij doet niet ter zake of de betrokken markten lokaal, regionaal, nationaal van omvang zijn of de hele Unie bestrijken. Het bepalende element is niet de afbakening op inhoudelijk en geografisch niveau van de relevante markten, maar wel de potentieel ongunstige invloed op het handelsverkeer binnen de Unie. De betrekkelijk geringe omvang van staatssteun of de vrij bescheiden grootte van de begunstigde onderneming sluit niet bij voorbaat de mogelijkheid uit dat het handelsverkeer binnen de Unie ongunstig wordt beïnvloed ([58]). Het lage steunbedrag of de geringe omvang van de begunstigde ondernemingen sluiten niet uit dat er sprake is van steun ([59]).

([56]) Cf. arrest van 19 september 2000, zaak C-156/98, Duitsland/Commissie, Jurispr. 2000, blz. I-6857, punt 30, en arrest-Heiser, reeds aangehaald, punt 55.

([57]) Cf. arrest van 15 juni 2000, gevoegde zaken T-298/97 enz., Alzetta Mauro e.a./Commissie, Jurispr. 2000, blz. II-2319, punt 93 e.v.

([58]) Cf. arrest van 21 maart 1990, zaak C-142/87, België/Commissie, Jurispr. 1990, blz. I-959, punt 43; arrest van 14 september 1994, gevoegde zaken C-278/92, C-279/92 en C-280/92, Spanje/Commissie, Jurispr. 1994, blz. I-4103, punt 42, en arrest van 24 juli 2003, zaak C-280/00, Altmark Trans GmbH en Regierungspräsidium Magdeburg/Nahverkehrsgesellschaft Altmark GmbH, Jurispr. 2003, blz. I-7747, punt 81.

([59]) Arrest van 15 juni 2005, zaak T-171/02, Regione autonoma della Sardegna/Commissie, Jurispr. 2005, blz. II-2123, punt 86 e.v.; arrest van 19 september 2002, zaak C-113/00, Spanje/Commissie, Jurispr. 2002, blz. I-7601, punt 30; arrest van 4 april 2001, zaak T-288/97, Regione Friuli Venezia Giulia/Commissie, Jurispr. 2001, blz. II-1169, punten 44 en 46.

(134) In deze zaak merkt de Commissie op dat ten minste bepaalde sectoren die de ozb-vrijstelling hebben genoten (zoals logiesaccommodaties en zorgdiensten), daadwerkelijk open stonden - en staan - voor concurrentie en handelsverkeer binnen de Unie. Ten aanzien van de hier te onderzoeken maatregel is de Commissie van oordeel dat aan de voorwaarden uit de rechtspraak is voldaan. De maatregel verschaft een voordeel in termen van financiering van de activiteiten die de betrokken organisaties uitoefenen, waardoor deze bevrijd worden van de kosten die zij normaal gesproken hadden moeten dragen. De maatregel kan bijgevolg de mededinging vervalsen.

(135) Mitsdien concludeert de Commissie dat de hier te onderzoeken maatregel het handelsverkeer tussen lidstaten kan beïnvloeden en de mededinging kan vervalsen in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag.

6.2.5. *Conclusie over de kwalificatie van de bestreden maatregel*

(136) In het licht van het voorgaande komt de Commissie tot de conclusie dat de betrokken maatregel aan alle voorwaarden van artikel 107, lid 1, van het Verdrag voldoet en dat deze moet worden aangemerkt als staatssteun.

6.2.6. *De kwalificatie van de maatregel als nieuwe steun*

(137) In haar besluit tot inleiding van de procedure was de Commissie van mening dat de ozb-vrijstelling van artikel 7, lid 1, onder i), van decreto legislativo nr. 504/92 nieuwe steun vormde. De ozb (ICI), een jaarlijks aan de gemeente verschuldigde belasting die in 1992 is ingevoerd, is niet bij de Commissie aangemeld, noch heeft zij deze ooit goedgekeurd. De betrokken vrijstelling gold voor een breed scala activiteiten die voor concurrentie openstonden op het tijdstip van de invoering van die maatregel.

(138) Italië betoogt dat het uitgangspunt van de Commissie in haar besluit tot inleiding van de procedure niet correct was, omdat het van mening is dat, mocht de ozb-vrijstelling als steun moeten worden aangemerkt, deze steun als bestaande steun diende te worden aangemerkt. Immers, de ozb zou de logische wetgevende ontwikkeling zijn van de onroerendezaakbelastingen, die met de vorige belastingen een nieuwe band van formele en inhoudelijke continuïteit zou hebben. De toekenning van een vrijstelling voor onroerende zaken die worden gebruikt om specifieke activiteiten met een hoge maatschappelijke waarde uit te oefenen, zou een fundamenteel bestanddeel zijn van alle onroerendezaakbelastingen die sinds 1931 zijn ingevoerd - dus ruim vóór de inwerkingtreding van het EEG-Verdrag.

(139) De Italiaanse autoriteiten voeren voorts aan dat de antwoorden die de Commissie aan de klagers heeft gegeven ten aanzien van de ozb-vrijstelling- en waarvan Italië informeel in kennis is gesteld -, bij de niet-commerciële organisaties een gewettigd vertrouwen hebben gewekt wat betreft de verenigbaarheid van die vrijstelling met het Unierecht.

(140) Italië heeft een nadere beschrijving verschaft van de onroerendezaakbelastingen die vóór de ICI (ozb) van kracht waren. In 1931 heeft Italië met de *Testo unico della finananza locale* (geconsolideerde wet op de lokale belastingen (TUFL)) een *contributo di miglioria specifica* (belasting op de waardestijging door verbeteringen extern aan de onroerende zaak) en een *contributo di miglioria generica* (belasting op de waardestijging door verbeteringen aan de onroerende zaak zelf). Daarna is in 1963 met wet nr. 246 van 5 maart 1963 een belasting op de waardestijging van bouwterreinen ingevoerd. Ten slotte is met presidentieel decreet nr. 643 van 26 oktober 1972 de belasting op de waardestijging van onroerende zaken (*imposta sull'incremento di valore degli immobili* - de zogeheten „INVIM") ingevoerd. Bij de berekening van de *contributi di miglioria specifica e generica* werd rekening gehouden met de waardestijging van de onroerende zaak. Evenzo werd met de belasting van 1963 de waardestijging van de bouwterreinen aangeslagen. Die waardestijging werd echter belast naar aanleiding van de vervreemding van de eigendommen bij schenkingen inter vivos, doorgaans telkens aan het eind van de tienjaarsperiode dat het vastgoed in bezit was. De in 1972 ingevoerde INVIM kwam in de plaats van zowel de belasting van 1931 als die van 1963. Overeenkomstig de INVIM-wetgeving waren belastingplichtig de vervreemder onder bezwarende titel of de verwerver onder kosteloze titel, en hoe dan ook was de belasting verschuldigd aan het eind van iedere tienjaarsperiode van bezit. De INVIM is afgeschaft bij de invoering van de ozb (ICI). Volgens Italië zou uit deze analyse de nauwe band van continuïteit blijken tussen de verschillende instrumenten voor de belasting van onroerende zaken zoals die sinds 1931 in gebruik is. Italië merkt voorts op dat in de regelgeving met betrekking tot de vrijstellingen van onroerendezaakbelastingen steeds is rekening gehouden met het soort activiteit dat de vrijgestelde organisatie uitoefent. Het feit dat de categorieën van de vrijgestelde organisaties over de jaren zijn uitgebreid, hangt gewoon samen met het feit dat in de loop der jaren het scala organisaties dat maatschappelijk relevante activiteiten uitoefent, is toegenomen.

(141) De Commissie acht deze argumenten van de Italiaanse autoriteiten niet correct. In de eerste plaats merkt de Commissie op dat de ozb een belasting van een volledig ander type is dan de vroegere belastingen op onroerende zaken waarvan zij in de plaats is getreden. Hoe dan ook zijn er talrijke substantiële verschillen tussen de ICI (ozb) en de vroegere onroerendezaakbelastingen, wat betreft belastingplichtigen, belastinggrondslag en belastbare feiten. Immers, werd vóór de introductie van de ozb (ICI)

de onroerendezaakbelasting berekend op de grondslag van de meerwaarde van de onroerende zaak, dan wordt de ozb berekend op basis van de *rendita catastale* (kadastrale opbrengst) van de zaak. Bovendien werden voor de INVIM de vervreemder onder bezwarende titel of de verwerver onder kosteloze titel als belastingplichtige onderscheiden, terwijl de ICI verschuldigd was door iedere natuurlijke persoon of rechtspersoon in het bezit van een onroerende zaak. Ten slotte werd de INVIM in wezen om de tien jaar betaald, terwijl de ozb (ICI) jaarlijks verschuldigd is. In het licht van het voorgaande is de Commissie van oordeel dat de wijzigingen die mettertijd zijn ingevoerd, en met name met de ICI-wetgeving, de kern van de oorspronkelijke regeling raken en daarvan niet los kunnen worden beschouwd, zodat de oorspronkelijke regeling in een nieuwe steunregeling is omgezet ([60]). De Commissie heeft geen redenen om haar standpunt uit het besluit tot inleiding van de procedure te herzien en bevestigt dat de ozb-vrijstelling nieuwe steun vormde.

(142) Wat betreft de vermeende goedkeuring van de maatregel met betrekking tot de ozb merkt de Commissie op dat de betrokken steun nooit is goedgekeurd door de Commissie of de Raad. Mocht deze zijn goedgekeurd, dan zou de steun worden beschouwd als bestaande steun in de zin van artikel 1, onder b), punt ii), van Verordening (EG) nr. 659/1999, maar de brieven met een voorlopige beoordeling van de Commissie, die de diensten van de Commissie aan klagers zenden in het kader van de administratieve procedure voorafgaand aan het besluit tot inleiding van de procedure, kunnen niet worden gelijkgesteld met besluiten van de Commissie. Als bestaande steun in de zin van artikel 1, onder b), punt ii), kan namelijk alleen worden aangemerkt de steun die met een uitdrukkelijk besluit van de Commissie of de Raad zijn goedgekeurd. Hoe dan ook is tegen de brief van 15 februari 2010 die de klagers is gezonden, beroep ingesteld bij het Gerecht door twee van de klagers, en is die brief dus niet definitief geworden; het beroep is pas na het besluit tot inleiding van de procedure ingetrokken. Bijgevolg concludeert de Commissie dat artikel 1, onder b), punt ii), van Verordening (EG) nr. 659/1999, bij gebreke van een besluit van de Commissie of de Raad, niet kan worden toegepast. Daarom kan de betrokken steun niet als bestaande steun worden aangemerkt. Integendeel, hij vormt nieuwe steun.

6.2.7. *Verenigbaarheid*

(143) In haar besluit tot inleiding van de procedure was de Commissie van oordeel dat op de betrokken steunregeling geen van de afwijkingen van artikel 107, leden 2 en 3, van het Verdrag konden worden toegepast en dat de Italiaanse autoriteiten niet hadden aangetoond dat de steun verenigbaar was in de zin van artikel 106, lid 2.

(144) Tijdens de procedure hebben de Italiaanse autoriteiten geen argumenten aangedragen om aan te tonen dat op de betrokken regeling de afwijkingen van artikel 107, leden 2 en 3, en artikel 106, lid 2, van het Verdrag kunnen worden toegepast. Volgens een deel van 78 belanghebbenden zou de regeling verenigbaar zijn op grond van artikel 106, lid 2, en artikel 107, lid 3, onder c), van het Verdrag. Volgens hen was de vrijstelling namelijk noodzakelijk voor de activiteiten van maatschappelijk belang die op het solidariteitsbeginsel berusten. De beide klagers zijn van mening dat geen van de afwijkingen uit het Verdrag van toepassing is.

(145) Volgens de Commissie zijn de afwijkingen van artikel 107, lid 2, van het Verdrag (die betrekking hebben op steunmaatregelen van sociale aard aan individuele verbruikers, steunmaatregelen tot herstel van de schade veroorzaakt door natuurrampen of andere buitengewone gebeurtenissen, en steunmaatregelen aan de economie van bepaalde streken van de Bondsrepubliek Duitsland) in dit geval niet van toepassing.

(146) Hetzelfde geldt voor de afwijking van artikel 107, lid 3, onder a), op grond waarvan goedkeuring mogelijk is van steunmaatregelen ter bevordering van de economische ontwikkeling van streken waarin de levensstandaard abnormaal laag is of waar een ernstig gebrek aan werkgelegenheid heerst, en van de in artikel 349 bedoelde regio's, rekening houdende met hun structurele, economische en sociale situatie. De hier te onderzoeken maatregel kan evenmin worden beschouwd als geschikt om de verwezenlijking van een belangrijk project van gemeenschappelijk Europees belang te bevorderen, noch is deze, overeenkomstig artikel 107, lid 3, onder b), bestemd om een ernstige verstoring in de Italiaanse economie op te heffen.

(147) Overeenkomstig artikel 107, lid 3, onder c), kunnen steunmaatregelen om de ontwikkeling van bepaalde vormen van economische bedrijvigheid te vergemakkelijken, als verenigbaar worden beschouwd mits de voorwaarden waaronder het handelsverkeer plaatsvindt daardoor niet zodanig worden veranderd dat het gemeenschappelijk

([60]) Cf. arrest van 30 april 2002, gevoegde zaken T-195/01 en T-207/01, Government of Gibraltar/Commissie, Jurispr. 2002, blz. II-2309, punt 111.

belang wordt geschaad. De Commissie mocht echter geen concrete elementen ontvangen aan de hand waarvan zij had kunnen nagaan of de met de bewuste maatregel verleende belastingmaatregel betrekking had op specifieke investeringen of op projecten die konden worden gesteund op grond van de regelgeving en richtsnoeren van de Unie, of die rechtstreeks verenigbaar zijn met artikel 107, lid 3, onder c). De Commissie kan dus niet akkoord gaan met het standpunt van belanghebbenden die aanvoeren dat de maatregel verenigbaar is op grond van artikel 107, lid 3, onder c), met het argument dat niet-commerciële organisaties moet worden toegestaan activiteiten uit te oefenen die zijn gebaseerd op het solidariteitsbeginsel en die een sterk maatschappelijke functie hebben. Meer bepaald valt, gelet op de aard zelf van het voordeel - dat gewoonweg verband houdt met de verlaging van de belasting op het bezit van onroerende zaken -, voor de individuele gevallen niet aan te tonen dat die maatregel noodzakelijk is voor en evenredig aan het behalen van een doelstelling van gemeenschappelijk belang. De Commissie is bijgevolg van mening dat de betrokken maatregel niet verenigbaar kan worden verklaard op grond van een van de richtsnoeren en steunkaders die artikel 107, lid 3, onder c), als grondslag hebben.

(148) Overeenkomstig artikel 107, lid 3, onder d), van het Verdrag kunnen steunmaatregelen om de cultuur en de instandhouding van het culturele erfgoed te bevorderen als verenigbaar worden beschouwd wanneer deze de voorwaarden inzake het handelsverkeer en de mededingingsvoorwaarden in de Unie niet zodanig veranderen dat het gemeenschappelijk belang wordt geschaad. In haar besluit tot inleiding van de procedure achtte de Commissie het niet mogelijk om a priori uit te sluiten dat sommige organisaties (bijv. de niet-commerciële organisaties die uitsluitend activiteiten uitoefenen op het gebied van onderwijs, cultuur en recreatie) de bevordering van cultuur en de instandhouding van het culturele erfgoed tot doel hadden - en dat zij dus onder artikel 107, lid 3, onder d), van het Verdrag konden vallen. Echter, Italië noch de belanghebbenden hebben de Commissie enig element aangereikt waaruit voor bepaalde organisaties de verenigbaarheid van de betrokken maatregel uit hoofde van artikel 107, lid 3, onder d), van het Verdrag zou kunnen blijken ([61]). Ook binnen dat kader blijkt het, gezien de aard zelf van het voordeel, niet mogelijk om de steun in alle individuele gevallen als noodzakelijk en evenredig te beschouwen.

(149) Ten slotte heeft de Commissie, in het besluit tot inleiding van de procedure, niet uitgesloten dat sommige activiteiten die de betrokken maatregelen genieten, volgens de Italiaanse wetgeving kunnen worden aangemerkt als diensten van algemeen economisch belang in de zin van artikel 106, lid 2, van het Verdrag en het Altmark-arrest. Sommige belanghebbenden zijn van mening dat de Commissie de maatregel aan artikel 106, lid 2, van het Verdrag had moeten toetsen, zonder evenwel enig element te verschaffen dat dienstig is voor de beoordeling. De beide partijen zijn van mening dat de maatregel niet voldoet aan de criteria uit het Altmark-arrest. Niettemin concludeert de Commissie, rekening houdende met het feit dat Italië noch de belanghebbenden enige gegevens hebben verschaft aan de hand waarvan de Commissie de maatregel aan artikel 106, lid 2, van het Verdrag kon toetsen, dat niet te bepalen valt of de betrokken activiteiten als diensten van algemeen economisch belang in de zin van bewust artikel kunnen worden aangemerkt. Overigens is het niet mogelijk om na te gaan of in ieder individueel geval de steun noodzakelijk is en evenredig om de kosten te dekken die nodig zijn om de dienst van algemeen economisch belang uit te voeren of om diensten van algemeen economisch belang te verrichten.

(150) In het licht van het voorgaande concludeert de Commissie dat de betrokken steunregeling onverenigbaar is met de interne markt.

6.3. **Artikel 149, lid 4, TUIR**

(151) In haar besluit tot inleiding van de procedure was de Commissie van mening dat de betrokken maatregel staatssteun leek te vormen. In dit onderdeel zal de Commissie nagaan of artikel 149, lid 4, TUIR staatssteun vormt in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag.

(152) De Italiaanse autoriteiten hebben verklaard dat artikel 149, lid 2, TUIR een niet-uitputtende lijst bevat van parameters waarmee rekening kan worden gehouden om het commerciële karakter van een organisatie te bepalen ([62]). Het feit dat een of meer van deze parameters vervuld is, brengt nog niet automatisch het verlies van de kwalificatie „niet-commerciële organisatie" met zich mee (deze parameters hebben immers niet de waarde van een wettelijk vermoeden), maar is veeleer een aanwijzing van het mogelijke commerciële karakter van de organisatie. Wat betreft de burgerrechtelijk erkende kerkelijke organisaties herhaalt Italië dat circulaire nr. 124/E van de Agenzia delle entrate van 12 mei 1998 heeft duidelijk gemaakt dat de kerkelijke organisaties fiscaal alleen als niet-commerciële organisaties kunnen worden behandeld indien zij de uitoefening van commerciële activiteiten niet tot hoofddoel hebben. Hoe dan ook moeten bij de burgerrechtelijk erkende kerkelijke organisaties de statutaire activiteiten overwegend ideëel geïnspireerd

([61]) De Italiaanse autoriteiten hebben in hun opmerkingen bij de opmerkingen van belanghebbenden aangevoerd dat artikel 107, lid 3, onder d), van het Verdrag - theoretisch - van toepassing zou kunnen zijn, maar alleen voor bepaalde in artikel 7, lid 1, onder i), genoemde activiteiten. In dat verband zijn evenwel geen verdere argumenten aangedragen.

([62]) Cf. voetnoot 12.

zijn. Bijgevolg blijft artikel 149, lid 4, TUIR ertoe beperkt om de toepassing van de in artikel 149, leden 1 en 2, bedoelde specifieke parameters op gebied van tijd en commercieel karakter uit te sluiten voor kerkelijke organisaties en amateursportverenigingen, maar wordt daarmee niet uitgesloten dat deze organisaties hun kwalificatie van „niet-commerciële organisaties" kunnen verliezen.

(153) De Italiaanse autoriteiten hebben beklemtoond dat de maatregel is bedoeld om de uitsluitende bevoegdheid veilig te stellen die is verleend aan het Italiaans Olympisch Comité (CONI) voor amateursportverenigingen, en aan het ministerie van Binnenlandse Zaken voor kerkelijke organisaties.

(154) Meer bepaald worden, wat de kerkelijke organisaties betreft, in wet nr. 222/1985 betreffende de tenuitvoerlegging van de internationale overeenkomsten tussen Italië en de Heilige Stoel onder meer de bevoegdheden geregeld die aan het ministerie van Binnenlandse Zaken zijn verleend. Italië heeft beklemtoond dat het ministerie van Binnenlandse Zaken de uitsluitende bevoegdheid heeft ten aanzien van zowel de erkenning van de rechtspersoonlijkheid naar burgerlijk recht van kerkelijke organisaties als de intrekking van deze erkenning ([63]). Met artikel 149, lid 4, TUIR zou de toekenning van die uitsluitende bevoegdheid worden bevestigd - en zodoende worden belet dat de belastingdienst de rechtspersoonlijkheid naar burgerlijk recht van kerkelijke organisaties impliciet intrekt. Wanneer het ministerie van Binnenlandse Zaken de rechtspersoonlijkheid naar burgerlijk recht van een kerkelijke organisatie intrekt, zouden deze organisaties de kwalificatie van niet-commerciële organisatie verliezen en niet langer aanspraak kunnen maken op de fiscale behandeling die geldt voor niet-commerciële organisaties. Overeenkomstig presidentieel decreet nr. 361/2000 vergewist het ministerie van Binnenlandse Zaken zich - via de prefecten - er ook van dat de kerkelijke organisaties blijven voldoen aan de voorwaarden om de rechtspersoonlijkheid naar burgerlijk recht te behouden.

(155) Wat betreft de amateursportverenigingen heeft Italië bevestigd dat het CONI de enige instantie is die kan nagaan of de sportactiviteiten daadwerkelijk door de verenigingen worden uitgeoefend. Voorts hebben de Italiaanse autoriteiten duidelijk gemaakt dat de amateursportverenigingen de kwalificatie van niet-commerciële organisatie kunnen verliezen indien het CONI tot de conclusie komt dat zij geen amateursportactiviteiten uitoefenen. De amateursportverenigingen moeten hun belastinggegevens meedelen via het desbetreffende EAS-formulier ([64]). De amateursportverenigingen die echter geen commerciële activiteiten uitoefenen, hoeven dit formulier niet in te dienen. Uit het voorgaande blijkt dus dat de Italiaanse autoriteiten adequate instrumenten hebben uitgewerkt en ingesteld om, mede uit fiscaal oogpunt, de door de amateursportverenigingen uitgeoefende activiteiten te kunnen controleren.

(156) Bovendien heeft Italië verklaard dat, mocht de belastingdienst vaststellen dat kerkelijke organisaties en amateursportverenigingen in hoofdzaak commerciële activiteiten uitoefenen, deze dan het ministerie van Binnenlandse Zaken en het CONI onverwijld in kennis moet stellen. Daarbij komt dat het ministerie van Binnenlandse Zaken en het CONI autonoom controles kunnen uitvoeren, overeenkomstig de hun bij wet toegekende bevoegdheden. Parallel daarmee gaat de belastingdienst over tot de rectificatie van de verklaringen van de betrokken niet-commerciële organisatie en vordert deze het betreffende verschil in.

(157) De Italiaanse autoriteiten hebben bevestigd dat daadwerkelijk controles bij niet-commerciële organisaties zijn uitgevoerd ([65]). Op dat punt heeft de Agenzia delle Entrate recentelijk ten behoeve van de districtskantoren (*uffici territoriali*) specifieke uitvoeringsvoorschriften met betrekking tot niet-commerciële organisaties uitgevaardigd ([66]). Wat de kerkelijke organisaties betreft, het ministerie van Binnenlandse Zaken heeft verder een reeks ambtshalve controles uitgevoerd bij deze organisaties, zonder ooit enig geval van misbruik vast te stellen.

(158) In het licht van het voorgaande is de Commissie van mening dat er juridische instrumenten bestaan om misbruiken van de kwalificatie als niet-commerciële organisatie door kerkelijke organisaties en amateursportverenigingen doeltreffend te voorkomen en te bestrijden. Daarnaast hebben de Italiaanse autoriteiten aangetoond dat de bevoegde autoriteiten hun controleverplichtingen nakomen en dat in werkelijkheid zowel kerkelijke organisaties als amateursportverenigingen de kwalificatie van niet-commerciële organisatie kunnen verliezen indien zij overwegend economische activiteiten uitoefenen. Bijgevolg kunnen ook de kerkelijke organisaties en de amateursportverenigingen het voordeel verliezen van de fiscale behandeling die in de regel aan niet-commerciële organisaties is voorbehouden. Dit stelsel van „vaste kwalificatie als niet-commerciële organisatie" waarover klagers het hebben, blijkt dus niet te bestaan. Het enkele feit dat specifieke procedures gelden voor de controles bij de betrokken kerkelijke organisaties met rechtspersoonlijkheid naar burgerlijk recht en bij amateursportverenigingen brengt geen voordeel met zich mee.

([63]) Zie, wat meer bepaald de intrekking van deze erkenning betreft, artikel 19 van wet nr. 222 van 20 mei 1985.

([64]) Cf. artikel 30 van wet nr. 185 van 29 november 2008. Cf. ook circulaire nr. 12/E van de Agenzia delle Entrate van 9 april 2009 en de instructie (*provvedimento*) van de directeur van de Agenzia delle Entrate van 2 september 2009.

([65]) Voor de tweejaarsperiode 2010-2011 heeft Italië 2 030 controles uitgevoerd bij niet-commerciële organisaties, waarbij 5 086 aanslagbiljetten zijn uitgegaan.

([66]) Cf. circulaire nr. 20/E van de Agenzia delle entrate van 16 april 2010.

(159) De Commissie concludeert dan ook dat met artikel 149, lid 4, TUIR geen selectief voordeel wordt verleend aan kerkelijke organisaties of amateursportverenigingen. De maatregel vormt bijgevolg geen staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag.

6.4. **De IMU-vrijstelling**

(160) Na de invoering van de IMU (de nieuwe gemeentelijke belasting op onroerende zaken die de ICI (ozb) heeft vervangen) heeft de Commissie, op verzoek van de Italiaanse autoriteiten en in het licht van de opmerkingen van de klagers ten aanzien van de nieuwe regelgeving, erin toegestemd om na te gaan of de nieuwe IMU-vrijstelling voor niet-commerciële organisaties die specifieke activiteiten uitoefenen, in overeenstemming is met de staatssteunvoorschriften. De Commissie zal hier dus nagaan of de betrokken IMU-vrijstelling staatssteun vormt in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag.

(161) De Commissie merkt op dat vanaf de datum van inwerkingtreding van decreto-legge nr. 1/2002, omgezet bij wet nr. 27/2012, de vrijstelling van artikel 7, lid 1, onder i), van decreto legislativo nr. 504/92 alleen geldt voor de onroerende zaken van niet-commerciële organisaties indien de daarin opgesomde activiteiten op niet-commerciële basis worden uitgeoefend. De bepalingen met betrekking tot het „gemengd gebruik" van onroerende zaken zullen gelden vanaf 1 januari 2013, zowel voor het geval waarin delen van de onroerende zaken in functioneel opzicht en uit oogpunt van opbrengsten zelfstandig zijn, als voor het geval waarin een verklaring van de betrokken organisatie vereist is.

(162) Volgens de Commissie wordt in de nieuwe regelgeving helder aangegeven dat de vrijstelling alleen kan worden gegarandeerd indien geen commerciële activiteiten worden uitgeoefend. Hybride situaties die door de ICI-regelgeving werden gecreëerd, waarbij in bepaalde onroerende zaken die belastingvrijstellingen genoten, commerciële activiteiten werden uitgeoefend, zijn dus niet langer mogelijk.

(163) Ten algemene is de uitlegging van het begrip „economische activiteit" onder meer afhankelijk van de specifieke omstandigheden, van de wijze waarop de activiteit is georganiseerd en van de context waarbinnen deze wordt georganiseerd. Om te bepalen dat een activiteit geen economisch karakter heeft in de zin van de rechtspraak van de Unie, dient de aard en het doel van en de betreffende regelgeving voor dit soort activiteiten te worden onderzocht. Het feit dat sommige activiteiten als „sociaal" kunnen worden aangemerkt, is niet voldoende om het economische karakter ervan uit te sluiten. Ook het Hof van Justitie heeft evenwel erkend dat bepaalde activiteiten die een zuiver maatschappelijke functie vervullen, als niet-economisch kunnen worden beschouwd, vooral in sectoren die verband houden met de plichten en fundamentele opdrachten van de Staat.

(164) Niettemin acht de Commissie het, wat de IMU betreft, van essentieel belang om vooraf na te gaan of de criteria uit de Italiaanse rechtsorde om het commerciële karakter uit te sluiten van activiteiten die de IMU-vrijstelling genieten, bestaanbaar zijn met het begrip „niet-economische activiteit" uit het Unierecht.

(165) In dat verband hebben de Italiaanse autoriteiten, zoals blijkt uit de overwegingen 82 e.v., recentelijk de uitvoeringsbepalingen van artikel 91 bis, lid 3, van decreto-legge nr. 1/2002 goedgekeurd. De ministeriële regeling van de minister van Economische Zaken en Financiën van 19 november 2012 stelt onder meer de algemene en sectorale voorwaarden vast aan de hand waarvan kan worden bepaald wanneer de in artikel 7, lid 1, onder i), van decreto legislativo nr. 504/92 op niet-commerciële basis worden uitgeoefend.

(166) In de eerste plaats wordt in artikel 1, lid 1, onder p), van de ministeriële regeling van 19 november 2012 het begrip „op niet-commerciële basis" omschreven. De statutaire activiteiten (*attività istituzionali*) worden beschouwd als uitgeoefend op niet-commerciële basis wanneer zij: a) geen winstoogmerk hebben; b) overeenkomstig het Unierecht, naar hun aard, niet concurreren met andere marktdeelnemers die winst nastreven, en c) de uitdrukking zijn van de beginselen van solidariteit en subsidiariteit. In dat verband biedt de voorwaarde van punt b) een belangrijke garantie, omdat deze, door de uitdrukkelijke verwijzing naar het Unierecht, in de regel garandeert dat de activiteit niet concurreert met andere marktdeelnemers die winst nastreven, hetgeen net een basiskenmerk is van niet-economische activiteiten ([67]).

(167) In de tweede plaats stelt artikel 3 van die regeling de algemene subjectieve voorwaarden vast die in de oprichtingsakte of in de statuten van de niet-commerciële organisatie moeten zijn opgenomen, om de voorgenomen activiteiten te kunnen beschouwen als uitgeoefend op niet-commerciële basis. Deze criteria zijn: a) verbod op het (ook indirect) uitkeren van winst, exploitatieoverschotten, middelen, reserves of kapitaal tijdens de levensduur van de organisatie, tenzij die uitkering bij wet is geregeld of plaatsvindt ten faveure van organisaties die

([67]) Cf. arrest-Cassa di Risparmio di Firenze, reeds aangehaald, punten 121 t/m 123.

deel uitmaken van dezelfde algemene structuur (*struttura unitaria*) en dezelfde activiteiten uitoefenen; b) verplichting om eventuele winst en exploitatieoverschotten uitsluitend opnieuw te investeren met het oog op de uitbouw van activiteiten die van functioneel belang zijn voor de uitoefening van de statutaire doelstelling van maatschappelijke solidariteit, en c) ingeval de niet-commerciële entiteit wordt ontbonden, de verplichting om het patrimonium ervan over te dragen aan een andere niet-commerciële organisatie die vergelijkbare activiteiten uitoefent, tenzij de wet een andere bestemming oplegt.

(168) In de derde plaats worden in artikel 4 van die regeling, naast de voorwaarden van de artikelen 1 en 3, andere voorwaarden genoemd die moeten worden vervuld om de in artikel 7, lid 1, onder i), van decreto legislativo nr. 504/92 bedoelde activiteiten te kunnen beschouwen als uitgeoefend op niet-commerciële basis.

(169) Wat meer bepaald de uitoefening van ondersteunings- en zorgactiviteiten betreft, is in de regeling bepaald dat deze activiteiten op niet-commerciële basis worden uitgeoefend indien ten minste een van de volgende voorwaarden is vervuld: a) de activiteiten zijn door de Staat erkend en worden uitgeoefend in het kader van een contract of een overeenkomst met de Staat, de regio's of lokale overheden en worden uitgeoefend als onderdeel van of in aanvulling op de publieke dienstverlening, waarbij de gebruikers de dienst kosteloos verleend krijgen of tegen betaling van een bedrag dat gewoon een deelname is in de kosten verbonden aan de universele dienstverlening; b) indien de activiteiten niet erkend zijn en worden uitgeoefend in het kader van een contract of overeenkomst, worden de diensten kosteloos verstrekt of tegen een symbolische vergoeding die hoe dan ook niet méér bedraagt dan de helft van de gemiddelde vergoeding die wordt berekend voor vergelijkbare activiteiten die binnen dezelfde regio op concurrerende voorwaarden worden uitgeoefend, mede rekening houdende met het ontbreken van een verband met de daadwerkelijke kosten van die dienst.

(170) Ten aanzien van de eerste voorwaarde merkt de Commissie in de eerste plaats op dat, om de vrijstelling te kunnen krijgen, de betrokken organisaties volgens de Italiaanse autoriteiten integrerend deel moeten uitmaken van het nationale zorgstelsel dat een algemene dekking biedt en op het solidariteitsbeginsel is gebaseerd. In dat stelsel worden de publieke ziekenhuizen rechtstreeks gefinancierd uit sociale premies en andere staatsmiddelen. Deze ziekenhuizen verrichten de dienst kosteloos op basis van de algemene dekking of tegen betaling van een beperkte bijdrage, die slechts een klein deel van de daadwerkelijke kostprijs van de dienstverlening dekt. Niet-commerciële organisaties die tot dezelfde categorie behoren en aan dezelfde voorwaarden voldoen, worden zelf ook beschouwd als een integrerend onderdeel van het nationale zorgstelsel ([68]). In het licht van de voornaamste kenmerken van deze zaak en overeenkomstig de door de Unierechtspraak bepaalde beginselen ([69]), concludeert de Commissie dat, gelet op het feit dat het Italiaanse nationale stelsel een stelsel van algemene dekking aanbiedt, de betrokken organisaties die bovengenoemde activiteiten uitoefenen en die voldoen aan alle voorwaarden uit de wet, niét als ondernemingen kunnen worden beschouwd.

(171) Wat de tweede voorwaarde betreft, is in de ministeriële regeling bepaald dat de activiteiten kosteloos of tegen betaling van een symbolische bijdrage worden verricht. Kosteloos aangeboden diensten vormen in de regel geen economische activiteit. Dit is met name het geval indien, zoals bepaald in artikel 1, de diensten niet in concurrentie met andere marktdeelnemers worden aangeboden. Hetzelfde geldt voor de diensten die tegen betaling van een symbolische vergoeding worden verricht. In dat verband dient te worden aangetekend dat, volgens de regeling, een vergoeding symbolisch is indien deze niet in verhouding staat tot de kostprijs van de dienst en dat voorts het plafond van de helft van het gemiddelde tarief dat is vastgesteld voor dezelfde activiteiten die binnen dezelfde regio op concurrerende voorwaarden worden uitgeoefend, alleen kan worden gebruikt om het recht op vrijstelling te ontzeggen (zoals blijkt uit de woorden „hoe dan ook") en dat een ander, *a contrario*, niet inhoudt dat verrichters van diensten die een tarief hanteren dat dat plafond onderschrijdt, de vrijstelling kunnen krijgen. Daarom concludeert de Commissie dat, gelet op het feit dat de ondersteunings- en zorgactiviteiten evenzo voldoen aan de algemene en subjectieve voorwaarden van de artikelen 1 en 3 van de regeling, deze activiteiten, die worden uitgeoefend met inachtneming van de in de vigerende wetgeving vastgestelde beginselen, geen economische activiteit vormen.

(172) Wat betreft de onderwijsactiviteiten, deze worden geacht op niet-commerciële basis plaats te vinden indien aan een aantal specifieke voorwaarden is voldaan. Met name moet de activiteit op voet van gelijkheid met het openbare onderwijs plaatsvinden en de school moet garanderen dat niet wordt gediscrimineerd bij de inschrijving van leerlingen; de school moet ook leerlingen met een handicap toelaten, cao-onderhandelingen voeren, beschikken over voorzieningen die voldoen aan de normen en voorzien in de publicatie van een balans. Daarnaast moet de activiteit kosteloos worden aangeboden of tegen betaling van een symbolische bijdrage die slechts een fractie van de reële kosten van de dienstverlening dekt, mede rekening houdende met het ontbreken van een verband met de reële kosten van die dienst. In dat verband herhaalt de

([68]) Zie met name artikel 1, lid 18, van decreto legislativo nr. 502 van 30 december 1992.

([69]) Cf. arrest van 4 maart 2003, zaak T-319/99, Federación Nacional de Empresas de Instrumentación Científica, Médica, Técnica y Dental (FENIN)/Commissie, Jurispr. 2003, blz. II-357, punt 39, bevestigd door arrest van 11 juli 2006, zaak C-205/03 P, Federación Española de Empresas de Tecnología Sanitaria (FENIN)/Commissie, Jurispr. 2006, blz. I-6295; arrest van 16 maart 2004, gevoegde zaken C-264/01, C-306/01, C-354/01 en C-355/01, AOK Bundesverband e.a, Jurispr. 2004, blz. I-2493, punten 45 t/m 55; cf. ook arrest van 7 november 2012, zaak T-137/10, Coördinatie van Brusselse instellingen voor welzijnswerk en gezondheidszorg (CBI)/Commissie (nog niet bekendgemaakt in de Jurispr.).

Commissie dat, volgens de rechtspraak ([70]), onderwijs dat wordt gegeven door bepaalde instellingen die deel uitmaken van een openbaar onderwijsstelsel en volledig of hoofdzakelijk uit de staatskas worden gefinancierd, geen economische activiteiten vormt. Aan het niet-economische karakter van het openbare onderwijs wordt in beginsel niet afgedaan door de vaststelling dat leerlingen of hun ouders soms school- of inschrijvingsgeld moeten betalen, dat bijdraagt in de exploitatiekosten van het onderwijsbestel, ook al dekken die financiële bijdragen slechts een fractie van de daadwerkelijke kosten van de dienstverlening - en kunnen zij dus niet worden beschouwd als een vergoeding voor de verrichte dienst. Zoals ook de Commissie heeft erkend in haar mededeling betreffende de toepassing van de staatssteunregels van de Europese Unie op voor het verrichten van diensten van algemeen economisch belang verleende compensatie ([71]), gelden deze beginselen voor diensten zoals beroepsopleiding, particuliere en openbare basisscholen en peuterspeelzalen/kleuterscholen, nevenactiviteiten als docent aan een universiteit, en hoger onderwijs. In het licht van het voorgaande is de Commissie van mening dat de symbolische vergoedingen waarvan sprake in het decreet, niet kunnen worden beschouwd als een vergoeding voor de geleverde dienst. Bijgevolg is de Commissie in dit geval van mening dat, gelet op de algemene en subjectieve voorwaarden waarvan sprake in de artikelen 1 en 3 van de ministeriële regeling en de vereiste specifieke doelstellingen waarvan sprake in artikel 4 van diezelfde regeling, de onderwijsdiensten die de betrokken organisaties verrichten, niet als een economische activiteit kunnen worden beschouwd.

(173) Voor activiteiten op het gebied van logiesaccommodatie, cultuur, recreatie en sport is in artikel 4 van de ministeriële regeling bepaald dat deze diensten kosteloos moeten worden aangeboden of tegen een symbolische bijdrage die hoe dan ook niet méér bedraagt dan de helft van de gemiddelde vergoeding die wordt berekend voor vergelijkbare activiteiten die binnen dezelfde regio op basis van concurrentie worden uitgeoefend, mede rekening houdende met het ontbreken van een verband met de reële kosten van die dienst. Dit vereiste is identiek aan de tweede voorwaarde die geldt voor de ondersteunings- en zorgactiviteiten die in overweging 171 werden onderzocht, zodat daarvoor ook dezelfde voorwaarden gelden. Kosteloos aangeboden diensten vormen in de regel geen economische activiteit. Hetzelfde geldt voor de diensten die tegen betaling van een symbolische vergoeding worden verricht. In dat verband dient te worden aangetekend dat, volgens de ministeriële regeling, een vergoeding symbolisch is indien deze niet in verhouding staat tot de kostprijs van de dienst en dat voorts het plafond van de helft van het gemiddelde tarief is bepaald voor dezelfde activiteiten die binnen dezelfde regio op commerciële voorwaarden worden uitgeoefend, alleen kan worden gebruikt om het recht op vrijstelling te ontzeggen (zoals blijkt uit de woorden „hoe dan ook") en dat een ander, *a contrario*, niet inhoudt dat verrichters van diensten die een tarief hanteren dat dat plafond onderschrijdt, de vrijstelling kunnen krijgen.

(174) Daarnaast houdt de Commissie, voor logiesaccommodaties en sportactiviteiten, trouwens rekening met de verdere voorwaarden die voortvloeien uit de definities die van die activiteiten in artikel 1, lid 1, onder j) en m), van de ministeriële regeling worden gegeven. Met name beperkt de regeling, voor logiesaccommodaties, de vrijstelling tot de activiteiten van niet-commerciële organisaties die openstaan voor bepaalde doelgroepen en sluitingsperioden hebben. Wat meer bepaald „sociale opvangvoorzieningen" betreft, is in de ministeriële regeling bepaald dat de activiteiten moeten zijn bestemd voor personen met bijzondere tijdelijke of permanente behoeften of voor personen uit achterstandsgroepen met lichamelijke, psychische, economische, sociale problemen of gezinsproblemen. Uiteraard kan de organisatie de betaling van slechts een symbolische vergoeding vragen die hoe dan ook niet méér bedraagt dan de helft van het gemiddelde tarief dat wordt berekend voor vergelijkbare activiteiten die binnen dezelfde regio door commerciële organisaties worden uitgeoefend, mede rekening houdende met het ontbreken van een verband met de reële kosten van die dienst. De regeling maakt voorts dat duidelijk dat hoe dan ook de vrijstelling niet geldt voor activiteiten uitgeoefend in hotel- of logiesaccommodaties in de zin van artikel 9 van decreto legislativo nr. 79 van 23 mei 2011 ([72]). Bijgevolg blijkt de vrijstelling te zijn uitgesloten voor de activiteiten die (onder meer) plaatsvinden in hotels, motels en logies-en-ontbijtaccommodaties. Aangezien in deze zaak niet-commerciële organisaties die logiesaccommodatie aanbieden, moeten voldoen aan de algemene subjectieve en objectieve voorwaarden van de artikelen 1, 3 en 4 van de ministeriële regeling, is de Commissie van oordeel dat, gelet op het specifieke karakter van dit geval, de betrokken activiteiten die bovengenoemde kenmerken vertonen, geen economische activiteit vormen in de zin van het Unierecht.

([70]) Arrest van 27 september 1988, zaak 263/86, Belgische Staat/René Humbel en Marie-Thérèse Edel, Jurispr. 1988, blz. 5365, punten 17 en 18; arrest van 7 december 1993, zaak C-109/92, Stephan Max Wirth/Landeshauptstadt Hannover, Jurispr. 1993, blz. I-6447, punten 15 en 16; arrest van 11 september 2007, zaak C-76/05, Herbert Schwarz en Marga Gootjes-Schwarz/Finanzamt Bergisch Gladbach, Jurispr. 2007, blz. I-6849, punt 39. Cf. ook het arrest van het EVA-Hof van 21 februari 2008, zaak E-5/07, Barnehagers Landsforbund/Toezichthoudende Autoriteit van de EVA, Jurispr. EVA-Hof 2008, blz. 62, punten 80 t/m 83.

([71]) PB C 8 van 11.1.2012, blz. 4.

([72]) Decreto legislativo nr. 79 van 23 mei 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" [Overheidsregels betreffende de organisatie van en de markt voor toerisme op grond van artikel 14 van wet nr. 246 van 28 november 2005, alsmede omzetting van Richtlijn 2008/122/EG betreffende de bescherming van de consumenten met betrekking tot bepaalde aspecten van overeenkomsten betreffende gebruik in deeltijd, vakantieproducten van lange duur, doorverkoop en uitwisseling] (GURI nr. 129 van 6.6.2011 - Supplemento Ordinario nr. 139). In artikel 9 van dit besluit worden de volgende voorzieningen als hotel- of logiesaccommodaties omschreven: a) hotels; b) motels; c) hotelcomplexen; d) *residenze turistico alberghiere* (RTA) (toeristische logiesaccommodaties); e) de *alberghi diffusi* (AD); f) erfgoedlogies; g) als bedrijf gerunde logies-ontbijt-accommodaties (B&B); h) wellnessresorts - beautyfarms; i) iedere andere vorm van logies voor gasten met elementen die bij een of meer van de voorgaande categorieën kunnen worden ingedeeld.

(175) Daarom concludeert de Commissie dat, gelet op de specifieke omstandigheden van de hier te onderzoeken zaak en gelet op het feit dat de niet-commerciële organisaties die activiteiten uitoefenen op het gebied van logies-accommodatie, cultuur, recreatie en sport, daarenboven moeten voldoen aan de voorwaarden van de artikelen 1 en 3 van de ministeriële regeling, deze activiteiten, die met in achtneming van de bij wet vastgelegde beginselen worden uitgeoefend, niet als economische activiteiten gelden.

(176) Geconcludeerd dient te worden dat de Commissie van oordeel is dat, op basis van de door de Italiaanse autoriteiten verschafte inlichtingen en gelet op de specifieke en bijzondere kenmerken van dit geval, de in de voorgaande overwegingen onderzochte activiteiten die door niet-commerciële organisaties worden uitgeoefend met volledige inachtneming van de algemene subjectieve en objectieve criteria van de artikelen 1, 3 en 4 van de ministeriële regeling, geen economisch karakter hebben. Daarom handelen de betrokken niet-commerciële organisaties bij het met volledige inachtneming van de voorwaarden van de Italiaanse wetgeving uitoefenen van bovengenoemde activiteiten niet als onderneming in de zin van het Unierecht. Aangezien artikel 107, lid 1, van het Verdrag alleen van toepassing is op ondernemingen, blijkt in dit geval de maatregel niet binnen het toepassingsbereik van dat artikel te vallen.

(177) Tot slot herhaalt de Commissie dat het vanaf 1 januari 2013, in het geval van gemengd gebruik van een onroerende zaak, in de Italiaanse wetgeving mogelijk wordt om het proportionele aandeel te berekenen van het commerciële gebruik van de onroerende zaak en de IMU alleen over de economische activiteiten te heffen. In dat verband merkt de Commissie op dat, indien een organisatie zowel economische als niet-economische activiteiten uitoefent, de gedeeltelijke vrijstelling voor het gedeelte van de onroerende zaak dat voor de niet-economische activiteit wordt gebruikt, geen voordeel voor die organisatie vormt wanneer deze als onderneming een economische activiteit uitoefent. In dat soort situatie vormt de maatregel bijgevolg geen staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag.

6.5. **Terugvordering**

(178) Overeenkomstig de Verdragsbepalingen en vaste rechtspraak van het Hof van Justitie is de Commissie, wanneer haar van een met de interne markt onverenigbare steunmaatregel blijkt, bevoegd te beslissen dat de betrokken lidstaat die maatregel moet intrekken of wijzigen ([73]). Nog steeds volgens de vaste rechtspraak van het Hof, beoogt de verplichting voor een lidstaat tot intrekking van een steunmaatregel die de Commissie onverenigbaar acht met de interne markt, het herstel van de vroegere toestand ([74]). In dat verband heeft het Hof verklaard dat die doelstelling wordt behaald wanneer de begunstigde de uit hoofde van onrechtmatige steun verstrekte bedragen heeft terugbetaald - en zo het marktvoordeel verliest dat hij ten opzichte van zijn concurrenten genoot - waardoor de toestand van vóór de steunverlening wordt hersteld ([75]).

(179) Op grond van die rechtspraak is in artikel 14, lid 1, van Verordening (EG) nr. 659/99 ([76]) bepaald: „Indien negatieve beschikkingen worden gegeven in gevallen van onrechtmatige steun beschikt de Commissie dat de betrokken lidstaat alle nodige maatregelen dient te nemen om de steun van de begunstigde terug te vorderen".

(180) Bijgevolg moet, vanaf het tijdstip waarop de vrijstelling van de ozb (ICI) als onrechtmatige en onverenigbare steun moet worden aangemerkt, in beginsel het steunbedrag worden terugbetaald om zodoende op de markt de situatie van vóór de steunverlening te herstellen.

(181) In Verordening (EG) nr. 659/1999 worden echter beperkingen opgelegd aan de bepalingen inzake terugvordering. Met name „verlangt de Commissie", volgens artikel 14, lid 1, „geen terugvordering van de steun indien zulks in strijd is met een algemeen beginsel van het Gemeenschapsrecht", bijvoorbeeld de bescherming van gewettigd vertrouwen. Het Hof van Justitie erkent ook één uitzondering op de verplichting voor een lidstaat om een aan hem gericht terugvorderingsbesluit uit te voeren, namelijk het bestaan van uitzonderlijke omstandigheden die het de lidstaat volstrekt onmogelijk maken het besluit naar behoren uit te voeren ([77]).

(182) Aangezien de Italiaanse autoriteiten dit soort uitzonderingen hebben aangevoerd in het kader van het formele onderzoek, dient de Commissie te onderzoeken of deze van toepassing zijn in deze zaak, om te kunnen bepalen of tot terugvordering dient te worden overgegaan.

6.5.1. *Gewettigd vertrouwen*

(183) Volgens de rechtspraak van het Hof van Justitie en de eigen beschikkingspraktijk van de Commissie is een bevel tot het terugvorderen van steun een inbreuk op een algemeen beginsel van het Unierecht indien de Commissie door haar acties bij de begunstigde een gewettigd vertrouwen heeft gewekt dat de steun werd toegekend in overeenstemming met het Unierecht.

([73]) Arrest van 12 juli 1973, zaak 70/72, Commissie/Duitsland, Jurispr. 1973, blz. 813, punt 13.

([74]) Arrest van 14 september 1994, gevoegde zaken C-278/92, C-279/92 en C-280/92, Spanje/Commissie, Jurispr. 1994, blz. I-4103, punt 75.

([75]) Arrest van 21 maart 1999, zaak C-75/97, Italië/Commissie, Jurispr. 1991, blz. I-30671, punten 64-65.

([76]) PB L 83 van 27.3.1999, blz. 17.

([77]) Bekendmaking van de Commissie „Naar een doelmatige [*immo*: daadwerkelijke] tenuitvoerlegging van beschikkingen van de Commissie waarbij lidstaten wordt gelast onrechtmatige en onverenigbare steun terug te vorderen", PB C 272 van 15.11.2007, blz. 4, punt 18.

(184) Het Hof heeft bij herhaling geoordeeld dat iedere justitiabele bij wie een Unie-instelling gegronde verwachtingen heeft gewekt, zich op het vertrouwensbeginsel kan beroepen. Voorts kan niemand schending van dit beginsel stellen wanneer de administratie hem geen precieze toezeggingen heeft gedaan ([78]).

(185) In deze zaak hebben de Italiaanse autoriteiten en de 78 belanghebbenden in wezen de bescherming van het gewettigd vertrouwen aangevoerd op basis van een antwoord op een schriftelijke parlementaire vraag van 2009 ([79]). In haar antwoord op die vraag verklaart de Commissie dat zij een voorlopige beoordeling heeft uitgevoerd en heeft geoordeeld dat verder onderzoek niet gerechtvaardigd was, omdat het onwaarschijnlijk bleek dat de ozb-regeling de kerkelijke instellingen in een uit mededingingsoogpunt voordelige positie brengt.

(186) De Commissie is van mening dat dit antwoord geen enkel gewettigd vertrouwen heeft gewekt, en wel hierom.

(187) In de eerste plaats was de verklaring van de Commissie eenvoudig gebaseerd op een „voorlopige beoordeling": de Commissie heeft niet verklaard een besluit te hebben genomen, maar heeft eenvoudig gemeend dat er geen reden was om verder onderzoek te voeren. In de tweede plaats heeft de Commissie zich voorzichtig uitgelaten, dat het onwaarschijnlijk was dat met de ozb-vrijstelling een voordeel aan de kerkelijke instellingen zou worden verleend. In derde plaats is in zowel de vraag als het antwoord uitsluitend sprake van de kerkelijke organisaties, die een subcategorie vormen van de niet-commerciële organisaties die de ozb-vrijstelling kunnen genieten.

(188) In het licht van het voorgaande is de Commissie van oordeel dat zij geen nauwkeurige, onvoorwaardelijke en concordante toezeggingen heeft gedaan die bij de begunstigden van de betrokken maatregel gegronde verwachtingen wekken dat de regeling rechtmatig was, in de zin dat deze niet binnen het toepassingsbereik van de staatssteunvoorschriften viel - en dat de eventuele voordelen welke die maatregel opleverde, niet tot een terugvorderingsprocedure konden leiden. Geconcludeerd dient te worden dat de Commissie van oordeel is dat zij geen nauwkeurige en onvoorwaardelijke verklaring heeft gegeven dat de betrokken ozb-vrijstelling niet als staatssteun diende te worden beschouwd.

([78]) Arrest van 22 juni 2006, gevoegde zaken C-182/03 en C-217/03, België en Forum 187 vzw/Commissie, Jurispr. 2006, blz. I-5479, punt 147.

([79]) Schriftelijke vraag E-177/2009 (PB C 189 van 13.7.2010).

(189) De Italiaanse autoriteiten hebben voorts aangevoerd dat de antwoorden die de Commissie aan de klagers heeft gegeven ten aanzien van de ozb-vrijstelling - en waarvan Italië informeel in kennis is gesteld -, bij de niet-commerciële organisaties een gewettigd vertrouwen hebben gewekt wat betreft de verenigbaarheid van die vrijstelling met het Unierecht. De Commissie is het niet eens met de opmerkingen van Italië. Immers, de brieven met een voorlopige beoordeling die de diensten van de Commissie aan de klagers hebben gezonden - en waarvan de lidstaat alleen informeel in kennis wordt gesteld - vertegenwoordigen geen definitief standpunt van de Commissie. Worden de besluiten van de Commissie publiek gemaakt en bekendgemaakt in het *Publicatieblad van de Europese Unie*, dan is dat niet het geval in het kader van een eenvoudige administratieve procedure waarin de diensten van de Commissie, op basis van de beschikbare gegevens, geen ernstige twijfel hebben ten aanzien van de verenigbaarheid van de te onderzoeken maatregelen. Bovendien is tegen de brief van 15 februari 2010 die de klagers is gezonden, bij het Gerecht beroep ingesteld door twee van de klagers, en is die brief dus niet definitief geworden; het beroep is pas na het besluit tot inleiding van de procedure ingetrokken.

(190) Bijgevolg concludeert de Commissie dat in deze zaak Italië en de 78 belanghebbenden geen enkele garantie van een Unie-instelling hebben gekregen die een gewettigd vertrouwen zou rechtvaardigen, waardoor de Commissie de terugvordering niet zou kunnen gelasten.

6.5.2. *Uitzonderlijke omstandigheden: de volstrekte onmogelijkheid de terugvordering ten uitvoer te leggen*

(191) Overeenkomstig artikel 288 van het Verdrag is de lidstaat tot wie het terugvorderingsbesluit is gericht, verplicht dat ten uitvoer te leggen. Zoals hier is uiteengezet, bestaat er een uitzondering op deze verplichting, namelijk in het geval waarin de lidstaat het bestaan aantoont van uitzonderlijke omstandigheden die een correcte tenuitvoerlegging van het besluit volstrekt onmogelijk maken.

(192) Doorgaans voeren de lidstaten die onmogelijkheid aan in het kader van het overleg met de Commissie dat ná de vaststelling van het besluit plaatsvindt ([80]). In dit geval heeft Italië echter vóór de vaststelling van het besluit aangevoerd dat de terugvordering niet mocht worden gelast, omdat het volstrekt onmogelijk zou zijn die ten uitvoer te leggen. Aangezien Italië deze kwestie aan de orde heeft gesteld tijdens het formele onderzoek en, volgens een algemeen rechtsbeginsel, niemand tot het onmogelijke is gehouden, acht de Commissie het noodzakelijk om in dit besluit op deze kwestie in te gaan.

([80]) Arrest van 13 november 2008, zaak C-214/07, Commissie/Frankrijk, Jurispr. 2008, blz. I-8357, punten 13 en 22.

(193) In de eerste plaats dient te worden herhaald dat het Hof van Justitie steeds een zeer restrictieve uitlegging heeft gegeven van het begrip „volstrekte onmogelijkheid". Aan de voorwaarde van volstrekte onmogelijkheid tot uitvoering is niet voldaan wanneer de lidstaat zich ertoe beperkt de Commissie in kennis te stellen van de juridische, politieke of praktische problemen die de uitvoering van het besluit met zich meebrengt ([81]). Het enige geval waarin de volstrekte onmogelijkheid kan worden aanvaard is wanneer de uitvoering van de terugvordering van meet af aan objectief en absoluut onmogelijk is ([82]).

(194) In deze zaak hebben de Italiaanse autoriteiten aangevoerd dat het volstrekt onmogelijk zou zijn zowel om te bepalen welke aan niet-commerciële organisaties toebehorende onroerende zaken bestemd waren voor activiteiten die geen uitsluitend commercieel karakter hadden, als om de vereiste gegevens te achterhalen om het belastingbedrag vast te stellen dat verschuldigd was geweest.

(195) De Italiaanse autoriteiten hebben immers verklaard dat, als gevolg van de structuur van het kadaster, het onmogelijk blijkt om - retroactief - uit de kadastrale databanken de gegevens te extrapoleren met betrekking tot aan niet-commerciële organisaties toebehorende onroerende zaken die bestemd waren voor activiteiten die niet het uitsluitend commerciële karakter hadden als bedoeld in de regelgeving betreffende de ozb-vrijstelling. Uit de in het kadaster beschikbare gegevens vallen de in de onroerende zaak uitgeoefende activiteiten niet na te trekken. Met andere woorden, aan de hand van de in het kadaster beschikbare gegevens kan niet worden bepaald of een organisatie in een bepaalde onroerende zaak commerciële of niet-commerciële activiteiten heeft uitgeoefend. Immers, iedere individuele onroerende zaak (daaronder begrepen de gedeelten van onroerende zaken die afzonderlijk zijn opgenomen) wordt in het kadaster slechts vermeld op basis van zijn objectieve kenmerken, die de fysieke en structurele elementen weerspiegelen die tot de gebruiksbestemming ervan zijn terug te voeren.

(196) Wat betreft de fiscale databanken en met name de archieven van de aangiften inkomstenbelasting die door niet-commerciële organisaties zijn ingediend, heeft Italië verklaard dat daarmee alleen de onroerende zaken kunnen worden geïdentificeerd die op niet-commerciële basis zijn gebruikt. In dat geval moeten immers de panden die inkomsten genereren, op het betrokken aangifteformulier voor de inkomstenbelasting (het zogeheten *Modello Uni.Co.*) worden vermeld in vak RB met betrekking tot de inkomsten uit de panden, terwijl het vak RS met betrekking tot de kosten en gemengde opbrengsten niet moet worden ingevuld. Wanneer echter een niet-commerciële organisatie onroerende zaken bezit waarin ook commerciële activiteiten plaatsvinden, moeten zowel vak RB als vak RS worden ingevuld. Indien echter in vak RB meerdere panden worden vermeld, blijkt het niet mogelijk te zijn de onroerende zaken te identificeren waarin de activiteit heeft plaatsgevonden die de in de aangifte vermelde inkomsten heeft gegenereerd. Hoe dan ook dient te worden aangetekend dat vak RS van het Uni.Co.-formulier geaggregeerde gegevens bevat over kosten en baten van de goederen en diensten die op commerciële en op niet-commerciële basis zijn gebruikt (goederen en diensten die dus gemengd zijn gebruikt voor de uitoefening van commerciële en andere activiteiten). Dit betekent dat het, ook wanneer in vak RB slechts één pand wordt opgegeven, door de structurele kenmerken van het kadaster (waarmee geen proportionele verdeling tussen commercieel en niet-commercieel gebruik van het pand kan worden gemaakt), niet mogelijk blijkt om te bepalen in welk gedeelte van de onroerende zaak de economische activiteiten hebben plaatsgevonden die de in de aangifte vermelde inkomsten hebben gegenereerd.

(197) Daarom is de Commissie van mening dat de Italiaanse autoriteiten hebben aangetoond dat de begunstigden van de betrokken steunmaatregel niet kunnen worden geïdentificeerd en dat de steun niet objectief kan worden berekend doordat er geen gegevens beschikbaar zijn. Aan de hand van de fiscale en kadastrale databanken is het namelijk niet mogelijk de aan niet-commerciële organisaties toebehorende onroerende zaken te identificeren die bestemd zijn voor niet uitsluitend commerciële activiteiten van het type bedoeld in de bepalingen met betrekking tot de ozb-vrijstelling, zodat het dus ook niet mogelijk is om de voor de berekening van het terug te vorderen belastingbedrag benodigde gegevens te verkrijgen. Bijgevolg zou de tenuitvoerlegging van een eventueel bevel tot terugvordering objectief en absoluut onmogelijk blijken te zijn.

(198) Geconcludeerd dient te worden dat de Commissie van mening is dat, in het licht van de specifieke kenmerken van de hier te onderzoeken zaak, het voor Italië volstrekt onmogelijk zou zijn om in het kader van de regeling voor ozb-vrijstelling onrechtmatig verleende steun terug te vorderen. Mitsdien wordt niet overgegaan tot de terugvordering van de steun resulterend uit de onrechtmatige en onverenigbare vrijstelling van de onroerendezaakbelasting.

7. **CONCLUSIE**

(199) De Commissie concludeert dat Italië de gemeentelijke onroerendezaakbelasting ICI van artikel 7, lid 1, onder i), van decreto legislativo nr. 504/92, in strijd met artikel 108, lid 3, van het Verdrag, onrechtmatig ten uitvoer heeft gelegd.

(200) Aangezien voor de betrokken regeling geen enkele verenigbaarheidsgrond valt vast te stellen, blijkt deze onverenigbaar met de interne markt. Gezien evenwel de door Italië aangevoerde uitzonderlijke omstandigheden, dient de terugvordering van de steun niet te worden gelast, omdat Italië heeft aangetoond dat het volstrekt onmogelijk zou zijn die eis ten uitvoer te leggen.

([81]) Arrest van 26 juni 2003, zaak C-404/00, Commissie/Spanje, Jurispr. 2003, blz. I-6695, punt 47.

([82]) Arrest van 17 juni 1999, zaak C-75/97, België/Commissie („Maribel bis/ter"), Jurispr. 1999, blz. I-3671, punt 86; zaak C-214/07, Commissie/Frankrijk, reeds aangehaald, punten 13, 22 en 48.

(201) De Commissie is van oordeel dat artikel 149, lid 4, TUIR geen staatssteun vormt in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag.

(202) Ten slotte concludeert de Commissie dat, in het licht van de specifieke kenmerken van de maatregel tot vrijstelling van de IMU voor niet-commerciële organisaties die uitsluitend specifieke niet-commerciële activiteiten uitoefenen met inachtneming van de door de nationale wetgeving opgelegde voorwaarden, die activiteiten niet kunnen worden beschouwd als economische activiteiten in de zin van de staatssteunvoorschriften en dat de maatregel dus bijgevolg niet onder de toepassing van artikel 107, lid 1, van het Verdrag valt,

HEEFT HET VOLGENDE BESLUIT VASTGESTELD:

Artikel 1

De staatssteun in de vorm van vrijstelling van de onroerendezaakbelasting ICI voor niet-commerciële organisaties die in onroerende zaken uitsluitend de in artikel 7, lid 1, onder i), van decreto legislativo nr. 504/92 opgesomde activiteiten uitoefenen, welke door Italië, in strijd met artikel 108, lid 3, van het Verdrag, onrechtmatig ten uitvoer is gelegd, is onverenigbaar met de interne markt.

Artikel 2

Artikel 149, lid 4, TUIR vormt geen staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag.

Artikel 3

De vrijstelling van de onroerendezaakbelasting IMU voor niet-commerciële organisaties die in onroerende zaken uitsluitend de in artikel 7, lid 1, onder i), van decreto legislativo nr. 504/92 opgesomde activiteiten uitoefenen, vormt geen staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag.

Artikel 4

Dit besluit is gericht tot de Italiaanse Republiek.

Gedaan te Brussel, 19 december 2012.

Voor de Commissie
Joaquín ALMUNIA
Vicevoorzitter

BIJLAGE 1

LIJST VAN DE BELANGHEBBENDEN DIE ZELF OPMERKINGEN BIJ HET BESLUIT TOT INLEIDING VAN DE PROCEDURE HEBBEN INGEDIEND

Naam-Benaming/adres

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