DECISÃO DA COMISSÃO

de 19 de dezembro de 2012

relativa ao auxílio estatal SA.20829 [C 26/2010, ex NN 43/2010 (ex CP 71/2006)] Regime relativo à isenção do imposto municipal sobre imóveis (ICI) concedida a imóveis utilizados por entidades não comerciais para fins específicos a que a Itália deu execução

[notificada com o número C(2012) 9461]

(Apenas faz fé o texto em língua italiana)

(Texto relevante para efeitos do EEE)

(2013/284/UE)

A COMISSÃO EUROPEIA,

Tendo em conta o Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, nomeadamente o artigo 108.º, n.º 2, primeiro parágrafo,

Tendo em conta o Acordo sobre o Espaço Económico Europeu, nomeadamente o artigo 62.º, n.º 1, alínea a),

Após ter convidado as partes interessadas a apresentarem as suas observações nos termos das disposições referidas [1] e tendo em conta essas observações,

Considerando o seguinte:

1. PROCEDIMENTO

(1) Em 2006 a Comissão recebeu várias denúncias, relativas essencialmente a dois regimes, que diziam respeito à isenção de imposto municipal sobre imóveis e à redução do imposto sobre o rendimento de pessoas coletivas, concretamente:

(a) A isenção de imposto municipal sobre imóveis (*imposta comunale sugli immobili*, a seguir designado «ICI») aplicável aos imóveis utilizados por entidades não comerciais e destinados exclusivamente a atividades assistenciais, previdenciais, sanitárias, culturais, didáticas, recreativas, de hospedagem, desportivas e religiosas [artigo 7.º, n.º 1, alínea i), do Decreto Legislativo n.º 504 de 30 de dezembro de 1992];

(b) A redução para metade do imposto sobre o rendimento de pessoas coletivas aplicável às entidades mencionadas no artigo 6.º do D.P.R. n.º 601 de 29 de setembro de 1973, tratando-se essencialmente de entidades que prestam assistência social, estabelecimentos de ensino e investigação sem fins lucrativos e instituições de beneficência e instrução (incluindo as instituições religiosas). A disposição em questão abrange também os institutos autónomos de habitação social, bem como as fundações e associações com fins exclusivamente culturais.

(2) Na sequência das denúncias recebidas relativamente à já mencionada isenção de ICI, em 5 de maio de 2006, a Comissão enviou às autoridades italianas um primeiro pedido de informações. À luz das informações transmitidas pela Itália em 6 de junho de 2006 e na sequência da entrada em vigor de algumas alterações à legislação do ICI, a Comissão informou os autores das denúncias, por carta de 8 de agosto de 2006, que, com base na análise preliminar que realizara, não via motivos para prosseguir a investigação.

(3) Contudo, por carta de 24 de outubro de 2006, os autores das denúncias sublinharam de novo que a isenção de ICI para as entidades não comerciais era contrária ao artigo 107.º, n.º 1, do Tratado. Por carta de 14 de novembro de 2006, a Comissão voltou a comunicar-lhes que, com base nas informações disponíveis, não havia motivos para continuar a investigar a isenção de ICI.

(4) Em janeiro e setembro de 2007, a Comissão recebeu novas cartas dos autores das denúncias a propósito da isenção do ICI. Numa carta de 12 de setembro de 2007, os autores das denúncias chamaram a atenção da Comissão para o artigo 149.º do Texto Único dos Impostos sobre o Rendimento (*Testo unico delle imposte sui redditi*, a seguir designado «TUIR») aprovado pelo Decreto do Presidente da República n.º 917 de 22 de dezembro de 1986. A seu ver, o referido artigo concede um tratamento fiscal de favor penas às instituições religiosas e aos clubes desportivos amadores.

(5) Em 5 de novembro de 2007, a Comissão convidou as autoridades italianas e os autores das denúncias e apresentar mais informações sobre o alegado tratamento de favor. As autoridades italianas transmitiram as informações solicitadas por cartas de 3 de dezembro de 2007 e 30 de abril de 2008. Os autores das denúncias apresentaram informações adicionais por carta de 21 de maio de 2008.

(6) Em 20 de outubro de 2008, os autores das denúncias enviaram uma notificação formal (artigo 265.º do Tratado), solicitando que a Comissão desse início a um procedimento formal de investigação e tomasse uma decisão formal quanto às denúncias.

[1] JO C 348 de 21.12.2010, p. 17.

(7) Por carta de 24 de novembro de 2008, a Comissão solicitou informações complementares às autoridades italianas, que responderam por carta de 8 de dezembro de 2008.

(8) Por carta de 19 de dezembro de 2008, a Comissão informou os autores das denúncias que, com base numa análise preliminar, considerava que as medidas contestadas não pareciam constituir um auxílio estatal, pelo que não havia necessidade de prosseguir a investigação.

(9) Em 26 de janeiro de 2009, o ministério italiano das Finanças emitiu a *Circolare 2/DF* (a seguir designada «a circular») a fim de clarificar o âmbito de aplicação da isenção de ICI para as entidades não comerciais. Em 2 de março de 2009, os autores das denúncias dirigiram-se por carta à Comissão para exprimir a sua insatisfação relativamente à legislação em vigor e criticar a mencionada circular.

(10) Por *e-mail* de 11 de janeiro de 2010, os autores das denúncias solicitaram de novo à Comissão que, não obstante o conteúdo da circular, desse início a um procedimento formal de investigação. Em 15 de fevereiro de 2010, os serviços da Comissão, depois de terem tomado conhecimento da circular, enviaram uma carta aos autores das denúncias, na qual confirmavam a fundamentação exposta na sua carta de 19 de dezembro de 2008.

(11) Em 26 de abril de 2010, dois dos autores das denúncias interpuseram, cada um, um recurso de anulação contra a carta da Comissão de 15 de fevereiro de 2010 ([2]). A pedido das partes recorrentes, o Tribunal ordenou o cancelamento do processo no registo, em 18 de novembro de 2010 ([3]).

(12) Por decisão de 12 de outubro de 2010 (a seguir «a decisão de início de procedimento»), a Comissão lançou o procedimento formal de investigação na aceção do artigo 108, n.º 2, do Tratado relativamente à isenção de ICI para os imóveis utilizados por entidades não comerciais para fins específicos e com referência ao artigo 149.º, n.º 4, do TUIR ([4]). A decisão de início de procedimento foi publicada no *Jornal Oficial da União Europeia* ([5]) em 21 de dezembro de 2010, tendo as partes interessadas sido convidadas a apresentar as suas observações.

(13) Por carta de 10 de novembro de 2010, as autoridades italianas solicitaram à Comissão cópia das cartas enviadas aos autores das denúncias entre 2006 e 2010. As cartas foram enviadas em 2 de dezembro de 2010.

(14) Entre 21 de janeiro e 4 de abril de 2011, a Comissão recebeu observações sobre a decisão de início de procedimento formuladas por 80 partes interessadas, as quais constam do anexo 1 da presente decisão.

(15) Por carta de 2 de março de 2011, a Comissão recebeu as observações da Itália sobre a decisão de início de procedimento. Em seguida, a Comissão transmitiu às autoridades italianas as observações formuladas por terceiros, tendo estas autoridades reagido às mesmas em 10 de junho de 2011.

(16) Em 19 de julho de 2011, realizou-se uma reunião técnica entre as autoridades italianas e a Comissão.

(17) Por carta de 15 de fevereiro de 2012, a Itália informou a Comissão da sua intenção de adotar nova legislação em sede de imposto municipal sobre imóveis (ICI) e anunciou que a partir de 1 de janeiro de 2012 o ICI seria substituído pelo *Imposta Municipale Propria* (a seguir designado «IMU»).

(18) Após a adoção da lei de 24 de março de 2012, que incluía novas disposições em sede de isenção de IMU para entidades não comerciais que desenvolvem atividades específicas mas remetia a definição de certos aspetos para posterior legislação de execução, a Comissão enviou em 16 de maio de 2012 um pedido de informações às autoridades italianas.

([2]) Cf. processos T-192/10, *Ferracci/Commissão* (JO C 179 de 3.7.2010 p. 45) e T-193/10, *Scuola Elementare Maria Montessori/Commissão* (GU C 179 de 3.7.2010 p. 46).

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

([4]) Na decisão de início de procedimento, a Comissão chegou à conclusão de que a redução de 50 % do imposto sobre o rendimento de pessoas coletivas prevista no artigo 6.º do D.P.R. n.º 601/73 podia consubstanciar um auxílio existente (n.º 18), especificando ao mesmo tempo que a medida em questão seria tratada no âmbito de um procedimento separado relativamente a auxílios existentes, lançado sucessivamente em fevereiro de 2011. Os sujeitos passivos a que se refere o artigo 6.º do D.P.R n.º 601/73 são os seguintes: a) entidades e institutos de assistência social, sociedades de assistência mútua, estabelecimentos hospitalares, organizações de assistência e beneficiência; b) estabelecimentos de ensino e de investigação de interesse geral, sem fins lucrativos; organismos científicos; academias, fundações e associações históricas, literárias, científicas, de experimentação e de investigação com objetivos exclusivamente culturais; c) organismos cujos fins sejam equiparados aos fins de beneficência e de ensino; c-*bis*) instituições e consórcios de habitação social.

([5]) Cf. nota 1.

(19) Em 27 de junho de 2012, a Comissão recebeu informações adicionais dos autores das denúncias, incluindo comentários à nova legislação IMU, as quais foram transmitidas em 6 de julho de 2012 às autoridades italianas para que sobre elas se pronunciassem.

(20) Por carta de 5 de setembro de 2012, a Itália forneceu à Comissão as informações solicitadas, assim como as suas observações sobre os comentários de terceiros interessados que lhe tinham sido transmitidas em 6 de julho de 2012.

(21) Em seguida, por carta de 21 de novembro de 2012, as autoridades italianas enviaram à Comissão uma cópia do regulamento de execução do IMU, aprovado em 19 de novembro de 2012.

2. DESCRIÇÃO DAS MEDIDAS

2.1. Isenção de imposto municipal sobre imóveis para as entidades não comerciais

(22) Em 1992, as autoridades italianas introduziram um imposto municipal sobre imóveis (ICI). Nos termos do Decreto Legislativo n.º 504, de 30 de dezembro de 1992, eram sujeitos passivos do imposto todas as pessoas singulares e coletivas que possuíssem imóveis (propriedade, usufruto, uso, habitação ou enfiteuse). O imposto era devido quer por residentes, quer por não residentes, independentemente do uso que era feito do imóvel, sendo calculado com base no valor cadastral.

(23) De acordo com o artigo 7.º, n.º 1, alínea i), do Decreto Legislativo n.º 504/92, os imóveis utilizados por entidades não comerciais destinados exclusivamente a atividades assistenciais, previdenciais, sanitárias, didáticas, de hospedagem, culturais, recreativas e desportivas, assim como a atividades religiosas e de culto, estavam isentos de ICI.

(24) Nos termos do artigo 7.º, n.º 2, alínea a), do Decreto-Lei n.º 203, de 30 de setembro de 2005 ([6]), a isenção prevista no artigo 7.º, n.º 1, alínea i), do Decreto Legislativo n.º 504/92 aplicava-se às atividades ali indicadas, mesmo se de natureza comercial. O artigo 39.º do Decreto-Lei n.º 223, de 4 de julho de 2006 ([7]), previa que a isenção se aplicasse apenas se as atividades em questão não fossem exclusivamente de natureza comercial.

([6]) Convertido em Lei n.º 248 de 2.12.2005.
([7]) Convertido em Lei n.º 248 de 4.08.2006.

(25) As autoridades italianas explicaram que a isenção de ICI previsto no artigo 7.º, n.º 1, alínea i), se aplicava apenas quando estavam reunidas as seguintes duas condições:

i. O imóvel devia ser utilizado por entidades não comerciais ([8]). Segundo a lei, são entidades não comerciais as entidades públicas e privadas que não constituem sociedades e aquelas cujas atividades não são exclusiva ou principalmente comerciais;

ii. O imóvel devia ser utilizado exclusivamente para atividades como as referidas no artigo 7.º, n.º 1, alínea i).

(26) Com a Circular 2/DF de 26 de janeiro de 2009, as autoridades italianas clarificaram quais as entidades que podiam ser consideradas não comerciais e as características que deviam apresentar as atividades destas entidades para poderem beneficiar da isenção.

(27) A circular recordava que as entidades não comerciais podem ser públicas ou privadas. Concretamente, eram consideradas entidades não comerciais públicas: o Estado, as regiões, as províncias, os municípios, as câmaras de comércio, as agências sanitárias, as entidades públicas instituídas exclusivamente para atividades previdenciais, assistenciais e sanitárias, as entidades públicas não económicas, os organismos previdenciais e assistenciais, as universidades e instituições de investigação e as instituições públicas de serviços às pessoas (ex IPAB). Entre os exemplos de entidades não comerciais privadas, figuravam na circular: as associações, as fundações e os comités, as ONG, os clubes desportivos amadores, as organizações de voluntariado, as entidades classificadas para fins fiscais de organizações sem fins lucrativos (Onlus) e as instituições religiosas pertencentes à Igreja católica e a outras confissões religiosas.

(28) A circular especificava também que as atividades desempenhadas nos imóveis isentos de ICI de facto não deveriam estar disponíveis no mercado ([9]), ou que deveriam ter sido desenvolvidas para responder a necessidades socialmente relevantes que nem sempre eram satisfeitas pelas estruturas públicas nem por operadores comerciais privados.

([8]) Concretamente, o artigo 7.º, n.º 1, alínea i), do Decreto Legislativo n.º 504/92 refere-se às entidades definidas no artigo 87.º, n.º 1, alínea c) [agora artigo 73.º], do D.P.R. n.º 917/86. A definição de entidades não comerciais consta desta última disposição.
([9]) Cf. ponto 5 da circular.

(29) A circular continha uma série de critérios para cada uma das atividades referenciadas no artigo 7.º, n.º 1, alínea i), que permitiam estabelecer quando é que cada uma delas podia ser considerada de natureza não exclusivamente comercial ([10]).

(30) O ICI foi substituído pelo IMU a partir de 1 de janeiro de 2012. Em 2012, foram alteradas também as disposições relativas ao imposto municipal sobre imóveis para as entidades não comerciais, conforme referido no n.º 5.

2.2. **Artigo 149.º do Texto Único dos Impostos sobre o Rendimento (TUIR)**

(31) O artigo 149.º consta do Capítulo III do Título II do TUIR. O Título II estabelece disposições relativamente ao imposto sobre o rendimento das sociedades e o Capítulo III define as disposições fiscais aplicáveis às entidades não comerciais, tais como as regras para o cálculo da base tributável e para a respetiva tributação ([11]). O artigo 149.º estabelece as condições que podem levar à perda do estatuto de entidade não comercial.

(32) Em particular, o artigo 149.º, n.º 1, do TUIR estabelece que uma entidade não comercial perde este estatuto se exercer prevalentemente atividades comerciais durante um período de tributação completo.

(33) O artigo 149.º, n.º 2, do TUIR define o estatuto de entidade comercial em termos, por exemplo, da prevalência de rendimentos da atividade comercial sobre rendimentos institucionais e em termos de imobilizações relativas à atividade comercial superiores às de outras atividades ([12]). A forma legal adotada pelas entidades em questão não tem influência para efeitos de perda de estatuto de entidade comercial.

(34) O artigo 149.º, n.º 4, do TUIR estabelece que as disposições acima mencionadas (artigo 149.º, n.ºs 1 e 2, do TUIR) não se aplicam às instituições religiosas reconhecidas como pessoas coletivas para efeitos civis e aos clubes desportivos amadores.

3. **MOTIVOS PARA DAR INÍCIO AO PROCEDIMENTO FORMAL DE INVESTIGAÇÃO**

(35) A Comissão iniciou o procedimento formal de investigação relativamente à isenção de ICI de que beneficiam os imóveis utilizados por entidades não comerciais para fins específicos, uma vez que a medida parece satisfazer as condições para ser considerada um auxílio estatal na aceção do artigo 107, n.º 1, do Tratado. Da mesma forma, a Comissão deu início ao procedimento formal de investigação no que se refere ao artigo 149.º, n.º 4, do TUIR, por força do qual as disposições em matéria de perda do estatuto de entidade não comercial não se aplicam às instituições religiosas e aos clubes desportivos amadores.

(36) A fim de estabelecer se as medidas em questão eram seletivas, em conformidade com a jurisprudência constante ([13]), a Comissão começou por identificar, para cada uma das medidas, a tributação de referência, avaliando depois se a medida constituía uma derrogação a tal tributação e, em caso afirmativo, se tal derrogação podia ser justificada pela natureza e a estrutura geral do regime de tributação.

([10]) Por exemplo, como já foi indicado na decisão de início de procedimento, nos setores da saúde e das atividades sociais, a circular exige uma convenção com as autoridades públicas. Para as atividades didáticas, a circular parece exigir a conformidade com os princípios de base obrigatórios para que a atividade desenvolvida seja paritária em relação à estatal e, por outro lado, exige que os eventuais remanescentes da gestão sejam reinvestidos na mesma atividade didática. No que se refere às artes cinematográficas, para os operadores que pretendem beneficiar da isenção, a circular parece impor que operem apenas em determinados segmentos de mercado (filmes de reconhecido interesse cultural, filmes que receberam o certificado de qualidade, filmes para jovens). O mesmo acontece com a hospedagem, em que, para beneficiar de isenção, as entidades têm de cobrar preços inferiores aos preços de mercado e não podem funcionar como hotéis normais.

([11]) Cf. artigos 143.º e seguintes do TUIR. Em termos gerais, o rendimento total das entidades não comerciais consiste nos rendimentos dos imóveis e do capital e noutras fontes de rendimento (artigo 143.º do TUIR). Desde que se verifiquem determinadas condições, as entidades não comerciais podem optar por sistemas simplificados de determinação dos rendimentos (artigo 145.º do TUIR).

([12]) Elementos que podem ser utilizados para efeitos da avaliação prevista no artigo 149.º, n.º 2, do TUIR: imobilizações relativas à atividade comercial prevalecem sobre as restantes atividades; os resultados da atividade comercial prevalecem em relação ao valor normal de alienações ou prestações relativas às atividades institucionais; os rendimentos da atividade comercial prevalecem em relação aos das atividades institucionais (contributos, subvenções, liberalidades e quotas associativas).

([13]) Cf., entre outros, processo C-88/03, *Portugal/Comissão*, Col. 2006, p. I-7115, n.º 56, e processo C-487/06 P, *British Aggregates*, Col. 2008, p. I-10505, n.ºs 81-83.

(37) No que se refere à isenção de ICI, a Comissão concluiu que o sistema de referência para avaliar a medida em questão era o próprio ICI. Ao conceder uma isenção às entidades comerciais que utilizavam imóveis para atividades específicas, das quais algumas eram consideradas económicas, a medida em questão constituía uma derrogação ao sistema de referência (segundo o qual, qualquer pessoa coletiva proprietária de um imóvel era passível de ICI, independentemente do uso que do mesmo fazia). Não se considerou que conceder uma isenção exclusivamente a sujeitos não comerciais que desempenham atividades específicas com um determinado valor possa ser justificado pela natureza e a estrutura geral do sistema italiano em relação ao imposto municipal sobre imóveis.

(38) No que se refere ao artigo 149.º, n.º 4, do TUIR, a Comissão utilizou os impostos sobre o rendimento como sistema de referência. Concluiu que a medida era à primeira vista seletiva, já que parecia dar a possibilidade – mas apenas às instituições religiosas e aos clubes desportivos amadores – de manter o estatuto de entidade não comercial mesmo quando já não fossem consideradas entidades não comerciais. Uma tal medida não poderia justificar-se com base nos princípios inerentes ao sistema tributário italiano.

(39) As autoridades italianas não forneceram informações que demonstrassem que a medida em questão satisfazia as condições da jurisprudência *Altmark* ([14]). Dado que pareciam satisfeitos todos os outros critérios do artigo 107.º, n.º 1, do Tratado, as medidas pareciam comportar auxílios estatais.

(40) No que se refere à compatibilidade, o disposto no artigo 107.º, n.º 2, do Tratado não parecia aplicar-se a tais medidas. Acresce que nenhuma das exceções previstas no artigo 107.º, n.º 3, parecia aplicar-se, exceto a alínea d), em relação à promoção da cultura e à preservação do património. Com efeito, a Comissão considerou que, em relação à isenção de ICI, a mesma podia ter-se aplicado às entidades não comerciais que desempenham atividades específicas exclusivamente no âmbito didático, cultural e recreativo. Por fim, a Comissão não excluiu que algumas atividades pudessem ser classificadas como serviços de interesse económico geral na aceção do artigo 106.º, n.º 2, do Tratado. Contudo, as autoridades italianas não tinham fornecido quaisquer informações que permitissem aferir a compatibilidade das medidas em questão com o mercado interno.

(41) Em consequência, a Comissão tem dúvidas acerca da compatibilidade das medidas com o mercado interno e, em conformidade com o artigo 4.º, n.º 4, do Regulamento (CE) n.º 659/1999, de 22 de março de 1999, relativo às modalidades de aplicação do artigo 93.º do Tratado CE ([15]), decidiu iniciar um procedimento formal de investigação, convidando a Itália e as outras partes interessadas a apresentar as suas observações.

(42) A Comissão considera que tanto a isenção de ICI como o disposto no artigo 149.º, n.º4, do TUIR podem ser classificados como novos auxílios. O ICI, imposto cobrado anualmente, foi de facto introduzido em 1992 e a isenção fiscal em questão não tinha sido notificada, nem de resto aprovada pela Comissão. A isenção aplicava-se a um vasto conjunto de atividades que não estavam vedadas à concorrência quando o ICI foi introduzido. Daí que qualquer derrogação às disposições normais deste regime fiscal devesse ser considerada como um novo auxílio, na medida em que pareciam estar reunidas as condições previstas no artigo 107.º, n.º 1, do Tratado. Da mesma forma, o artigo 149.º do TUIR ([16]) tinha sido introduzido em 1998, não tendo sido notificado à Comissão, nem de resto aprovado por esta. Por este motivo, a prevista derrogação a esta medida devia ser classificada como um novo auxílio, na medida em que pareciam satisfeitas as condições do artigo 107.º, n.º 1, do Tratado.

4. OBSERVAÇÕES DAS AUTORIDADES ITALIANAS E DE TERCEIROS INTERESSADOS

(43) De acordo com o artigo 20.º, n.º 2, do Regulamento (CE) n.º 659/1999 e em resposta ao convite publicado no *Jornal Oficial da União Europeia* ([17]), a Comissão recebeu observações das autoridades italianas e de 80 partes interessadas.

(44) Em síntese, as autoridades italianas consideram que as entidades que beneficiaram de isenção de ICI não eram «empresas» na aceção do direito da União. Fosse como fosse, as atividades exercidas por tais entidades revestiam importante função pública e social. Assim, afigurava-se coerente com a lógica do sistema tributário enquanto tal prever um tratamento fiscal diferenciado para as atividades puramente económicas, por um lado, e as atividades

([14]) Processo C-280/00, *Altmark Trans e Regierungspräsidium Magdeburg*, Col. 2003, p. I-7747.

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

([16]) Ex-artigo 111.º-A do TUIR.

([17]) Cf. nota 1.

de assistência social, caridade, solidariedade e religiosas, por outro. As autoridades italianas também contestaram a classificação do ICI como um novo auxílio, afirmando que tal medida deveria ter sido avaliada à luz da sua estreita relação de continuidade com os anteriores impostos sobre o património (em vigor já antes da entrada em vigor do Tratado CEE). Acresce que, com base nas cartas de indeferimento enviadas aos autores das denúncias, a medida devia ter sido considerada aprovada pela Comissão. De qualquer forma, a Comissão criou expectativas legítimas nos beneficiários da medida na sequência de uma resposta a uma pergunta parlamentar escrita, bem como quando comunicou aos autores das denúncias a sua posição preliminar, da qual as autoridades italianas foram informadas.

(45) No que se refere ao artigo 149.º, n.º 4, do TUIR, não obstante a sua redação, as autoridades italianas alegam que as instituições religiosas e os clubes desportivos amadores podem perder o estatuto de entidade não comercial. Se assim for, tais entidades deixam de beneficiar de qualquer benefício fiscal.

(46) Das 80 partes interessadas, 78 (a seguir designadas «as 78 partes interessadas») defendem posição idêntica à das autoridades italianas, enquanto duas partes interessadas que integravam o grupo dos autores iniciais das denúncias (a seguir designadas «as duas partes interessadas» ou «os autores das denúncias») consideram que o ICI e o artigo 149.º, n.º 4, do TUIR comportam auxílios estatais ilegais e incompatíveis com o mercado interno. Os argumentos das 78 partes interessadas serão apresentados juntamente com a posição das autoridades italianas, enquanto os argumentos dos autores das denúncias serão tratados separadamente.

4.1. **Observações das autoridades italianas e das 78 partes interessadas**

4.1.1. *ICI: as atividades específicas exercidas por entidades não comerciais não podem ser consideradas atividades económicas*

(47) As autoridades italianas e as 78 partes interessadas alegam que as atividades específicas exercidas por entidades não comerciais que beneficiam de isenção de ICI não podem ser consideradas atividades económicas, a partir do momento em que tais atividades, principalmente destinadas a categorias precisas de utentes, não constituem uma oferta de bens ou serviços no mercado e não estão por isso em concorrência com as atividades das empresas comerciais. Em consequência, as entidades não comerciais que operam em setores de utilidade pública não podem ser consideradas empresas, o que em si constitui um requisito prévio para a aplicação do artigo 107.º, n.º 1, do TFUE.

(48) Segundo as autoridades italianas e algumas das 78 partes interessadas, na maior parte dos casos tais atividades têm características específicas, sendo por exemplo atividades de interesse social ou exercidas com propósitos solidários, a título gratuito ou mediante pagamentos reduzidos. Atendendo às características mencionadas e às finalidades específicas das entidades não comerciais em questão, não seria possível considerar tais entidades como empresas.

4.1.2. *ICI: a medida justifica-se pela lógica inerente ao sistema de tributação italiano*

(49) As autoridades italianas e as 78 partes interessadas consideram que a isenção de ICI não constitui de forma alguma uma derrogação ao sistema de tributação no seu conjunto, mas que representa apenas a aplicação dos princípios que guiam tal sistema.

(50) Com efeito, o tratamento fiscal diferenciado entre as atividades económicas e com fins lucrativos, por um lado, e as atividades assistenciais, caritativas e religiosas exercidas por entidades com fins específicos ([18]), por outro, seria coerente com a lógica do sistema de tributação italiano. A segunda tipologia de atividades assentaria no princípio da solidariedade, princípio fundamental do direito nacional e do direito da União. Ao fazer uma diferenciação desta natureza, o legislador terá simplesmente pretendido atender à diferença da situação jurídica e factual das entidades que empreendem tais atividades de utilidade pública com elevado valor social.

(51) Acresce que compete ao Estado-Membro definir o que são atividades de utilidade pública. O único limite à ação do Estado reside no facto de o tratamento fiscal ter de ser coerente. Por outras palavras, um eventual tratamento fiscal diferenciado deve estar em conformidade com a lógica do sistema de tributação no seu conjunto, devendo por outro lado ser instituído um sistema de controlo adequado. Ambas as condições estão reunidas no caso da isenção de ICI em questão.

([18]) Acresce que as entidades em questão operam essencialmente em zonas geográficas limitadas (esfera local) e as atividades destinam-se a categorias específicas de utentes/beneficiários.

(52) A lógica subjacente à isenção de ICI radica nos artigos 2.º e 3.º da Constituição italiana, que exigem o cumprimento dos deveres de solidariedade política, económica e social para com os cidadãos, e no artigo 38.º da mesma, que consagra o direito à assistência social para os cidadãos que não dispõem dos recursos necessários para viver. Importa também registar que as entidades não comerciais apoiam o Estrado no cumprimento de missões específicas socialmente relevantes. O Estado sempre reconheceu o papel específico destas entidades, ciente de que por si só não estaria em condições de garantir a prestação de serviços assistenciais, sanitários, culturais, didáticos e desportivos.

(53) As autoridades italianas reiteraram o que já era referido na circular, ou seja, que o benefício da isenção de ICI estava condicionado aos dois requisitos cumulativos mencionados no n.º 24 (requisito subjetivo e objetivo).

(54) No que se refere ao requisito subjetivo (ser uma entidade não comercial) e concretamente no que diz respeitos às instituições religiosas, as autoridades italianas sublinharam que a categoria de entidades não comerciais ([19]) incluía as instituições religiosas reconhecidas como pessoas coletivas de direito civil, pertencentes à Igreja católica ou a outras confissões religiosas.

(55) No que se refere ao requisito objetivo (ou seja, empreender uma das atividades que a lei prevê), as autoridades italianas recordaram que o Tribunal de Cassação (*Corte di Cassazione*) considerou reiteradamente que, para efeitos de isenção de ICI, é essencial considerar a atividade exercida no imóvel. Importa com efeito verificar se tal atividade, ainda que pertencente à categoria das atividades isentas, não é exercida de facto numa base comercial ([20]). Acresce que, como já foi estabelecido pelo Conselho de Estrado ([21]), se um imóvel for apenas utilizado em parte, ainda que prevalecente, para as finalidades previstas na lei, o caráter restritivo da isenção fiscal impede a concessão do benefício fiscal à totalidade do bem.

4.1.3. *Classificação da medida como auxílio estatal*

(56) Segundo as autoridades italianas, o ICI consubstancia a evolução normativa natural dos anteriores impostos sobre o património, com os quais manteve uma estreita relação em termos de forma, substância e continuidade. A isenção de imposto concedida aos imóveis utilizados para atividades específicas de elevado valor social sempre foi um elemento central de toda a legislação imobiliária desde 1931, bem antes da entrada em vigor do Tratado CEE.

(57) As autoridades italianas e as 78 partes interessadas consideram que, com base nas cartas de indeferimento enviadas aos autores das denúncias, das quais a Itália foi informada, a isenção de ICI tinha sido aprovada pela Comissão.

(58) Por estes motivos, a isenção de ICI – se for considerada um auxílio – deve ser considerada um auxílio já existente.

4.1.4. *Compatibilidade*

(59) As autoridades italianas decidiram não apresentar quaisquer observações relativamente à eventual compatibilidade das medidas na aceção do artigo 107.º, n.ºs 2 e 3, do Tratado e à sua possível classificação como serviços de interesse económico geral por força do artigo 106.º, n.º 2, do Tratado e do acórdão *Altmark* .

(60) Algumas das 78 partes interessadas alegam que a isenção de ICI é compatível com os artigos 106.º, n.º 2, e 107.º, n.º 3, alínea c), do Tratado, já que a medida é necessária para o desempenho de atividades socialmente úteis, baseadas no princípio da solidariedade. Acresce que a isenção não distorce significativamente a concorrência e não tem efeitos consideráveis nas trocas comerciais entre os Estados-Membros.

4.1.5. *Expectativa legítima*

(61) As autoridades italianas alegam que as respostas da Comissão aos autores das denúncias relativamente à isenção de ICI, de que tiveram conhecimento de modo informal, geraram nas entidades não comerciais uma expectativa legítima no que se refere à compatibilidade dessa isenção com o direito da União.

(62) Alegam também que a resposta da Comissão em 2009 a uma pergunta parlamentar sobre o tratamento fiscal das entidades não comerciais teria gerado uma expectativa legítima ([22]).

([19]) Para todas as religiões reconhecidas pelo Estado, incluindo a Igreja católica, a lei estabelece que, para efeitos de tributação, o culto é equiparado à beneficência e à instrução.

([20]) Ver acórdãos n.º 20776 de 26 de outubro de 2005, n.º 23703 de 15 de novembro de 2007, n.º 5485 de 29 de fevereiro de 2008 e n.º 19731 de 17 de setembro de 2010. Ver também o acórdão n.º 8495 de 9 de abril de 2010.

([21]) Ver parecer n.º 266 de 18 de junho de 1996.

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

(63) Isto implicaria que, se a Comissão tivesse considerado que a medida constituía um auxílio ilegal e incompatível, sem aceitar a classificação de auxílio existente, não deveria ordenar a recuperação na aceção do artigo 14.º, n.º 1, do Regulamento (CE) n.º 659/1999.

(64) Segundo algumas partes interessadas, não se deveria ordenar a recuperação do auxílio, nem sequer por força do artigo 149.º, n.º 4, do TIUR, dado que seria assaz difícil quantificar a alegada vantagem obtida e exigiria um esforço excessivo das autoridades nacionais.

4.1.6. *Artigo 149.º do TUIR*

(65) Nas observações que formularam, as autoridades italianas fizeram uma descrição circunstanciada das normas específicas em vigor em matéria de tributação, aplicáveis às entidades não comerciais, incluindo as instituições religiosas e os clubes desportivos amadores. As autoridades italianas sublinharam que o artigo 149.º, n.º 2, do TUIR estabelece uma lista não exaustiva de parâmetros que podiam ser considerados ([23]) para classificar uma entidade como organização comercial.

(66) Mesmo se uma ou mais destas condições estiverem satisfeitas, a entidade não comercial não perde automaticamente o seu estatuto, já que tais parâmetros não podem ser considerados pressupostos legais. O cumprimento de tais requisitos seria meramente indicativo da potencial natureza prevalentemente comercial das atividades exercidas pela entidade em questão. Conforme consta da circular n.º 124/E de 12 de maio de 1998, as instituições religiosas reconhecidas como pessoas coletivas de direito civil só podem ser consideradas entidades não comerciais se o objeto exclusivo ou principal da sua atividade for de natureza não comercial.

(67) Daí que o disposto no artigo 149.º, n.º 4, do TUIR excluiria apenas a aplicação dos parâmetros temporais e comerciais previstos nos n.ºs 1 e 2 do artigo 149.º ([24]). O artigo 149.º, n.º 4, do TUIR não exclui a possibilidade de as instituições religiosas perderem o estatuto de entidades não comerciais. Independentemente deste facto, segundo algumas das 78 partes interessadas, tal medida não implicaria qualquer transferência de recursos públicos, nem concederia qualquer vantagem.

([23]) Ver nota 12.

([24]) Cf. anterior ponto 2.2 e seguintes.

(68) As autoridades italianas explicaram que a medida em questão se destina a preservar a competência exclusiva reconhecida ao CONI (Comité olímpico nacional italiano) no que se refere aos clubes desportivos amadores e ao Ministério do Interior quando se trata da conceder ou retirar às instituições religiosas o estatuto de pessoa coletiva de direito civil ([25]). Contudo, se no âmbito de um controlo, as autoridades fiscais constatarem que tais entidades desempenham prevalentemente atividades comerciais, do facto devem dar conta de imediato ao Ministério do Interior ou ao CONI. As autoridades fiscais, por seu lado, devem ordenar a recuperação das dívidas fiscais correspondentes à diferença verificada.

(69) As autoridades italianas confirmaram a realização de controlos junto de instituições religiosas e de clubes desportivos amadores. No que se refere às instituições religiosas, o Ministério do Interior também realizou os controlos que lhe competiam e não constatou qualquer abuso.

4.2. **Observações das duas partes interessadas**

(70) Nas observações que formularam, as duas partes interessadas ([26]) fizeram referência a todos os documentos e comentários que já tinham transmitido à Comissão durante o procedimento administrativo anterior à decisão de início de procedimento. Segundo elas, os documentos em questão provam que na realidade as instituições religiosas desempenham atividades económicas.

(71) No que se refere à isenção de ICI, as duas partes assinalam que a medida contestada foi adotada pela Itália em 2005. Depois da entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 203/2005, a isenção de ICI aplicava-se a entidades não comerciais que exerciam as atividades referenciadas na legislação, mesmo se de natureza comercial ([27]). Na sequência de algumas alterações à lei do ICI em 2006, a isenção de imposto tornou-se aplicável às mesmas atividades, desde que não tivessem natureza exclusivamente comercial ([28]). A alteração de 2006 não terá, contudo, suprimido a natureza de auxílio estatal da medida em questão.

([25]) Esta situação garante ainda o respeito pelos acordos internacionais celebrados entre a Itália e a Santa Sé, no que se refere às instituições religiosas.

([26]) Dos autores das denúncias iniciais, só Pietro Ferracci e a Scuola Elementare Maria Montessori s.r.l. apresentaram observações relativamente à decisão de início de procedimento.

([27]) Decreto-Lei n.º 203/2005 convertido em Lei n.º 248 de 2 de dezembro de 2005.

([28]) Decreto-Lei n.º 223/2006, convertido em Lei n.º 248 de 4 de agosto de 2006.

(72) A própria circular conferia uma vantagem seletiva às entidades que de facto devem ser consideradas empresas. Em muitos casos, a possibilidade de as atividades descritas nessa circular beneficiarem de isenção de ICI dependia exclusivamente da condição de a entidade em questão não realizar lucros. Todavia, com base nos princípios estabelecidos na jurisprudência da União, o facto de uma entidade não ter lucros é irrelevante para efeitos da aplicação da legislação sobre os auxílios estatais. Em consequência, a circular não resolvia a questão dos auxílios estatais relativamente à isenção de ICI, dado que tal isenção continuava a ser aplicável às entidades comerciais que exerciam uma atividade económica, mas não a entidades que, exercendo idêntica atividade, tinham fins lucrativos.

(73) Segundo os autores das denúncias, seria contudo praticamente impossível obter informações específicas relativamente aos imóveis pertencentes às entidades em questão, até porque estas últimas não eram obrigadas a declarar os imóveis isentos do pagamento do ICI.

(74) No que se refere ao artigo 149.º, n.º 4, do TUIR, os autores das denúncias consideram que não é possível que as instituições religiosas percam o estatuto de entidades não comerciais.

(75) No que se refere à isenção de ICI e ao artigo 149.º, n.º 4, do TUIR, os autores das denúncias concordam com as conclusões preliminares a que chegou a Comissão na decisão de início de procedimento, relativas à presença de recursos estatais e à existência de uma vantagem, bem como à seletividade, à distorção da concorrência e aos efeitos nas trocas comerciais.

(76) Em relação à compatibilidade das medidas em questão, os autores das denúncias concordam com a conclusão preliminar da Comissão em relação à não aplicabilidade do artigo 107.º, n.º 2 e n.º 3, alíneas a), b) e c), do Tratado. Os autores das denúncias, contudo, não concordam com a possibilidade de aplicar a derrogação prevista no artigo 107.º, n.º 3, alínea d), do Tratado a certas entidades que desempenham atividades exclusivamente educativas, culturais e recreativas. Os autores das denúncias também consideram que no caso jacente não estão satisfeitas as condições do acórdão *Altmark*.

4.3. **Observações das autoridades italianas sobre os comentários das partes interessadas**

(77) Por carta de 10 de junho de 2011, as autoridades italianas transmitiram as suas observações relativamente aos comentários das partes interessadas.

(78) Em primeiro lugar, admitindo porém que certas atividades exercidas por entidades comerciais que beneficiam de isenção possam efetivamente ser classificadas como atividades económicas, a Comissão deve provar que a vantagem concedida é seletiva e que a mesma não pode ser justificada por considerações atinentes à lógica do sistema tributário italiano.

(79) Em segundo lugar, no que se refere às observações gerais relativamente à circular, as autoridades italianas consideram que a Comissão deve ser chamada a examinar uma medida que prevê uma isenção fiscal. Isto significa que a Comissão é chamada a avaliar os critérios interpretativos da legislação indicados pelas autoridades nacionais, assim como a existência de um sistema de controlo adequado.

(80) Sobretudo no que se refere às alegadas dificuldades referidas pelos autores das denúncias relativamente à recolha de dados sobre os imóveis pertencentes a entidades não comerciais, as autoridades italianas especificam que a obrigação de apresentar a declaração de ICI tinha sido abolida em 2006. As autoridades indicam ainda que estão atualmente a rever o sistema cadastral e as bases de dados sobre imóveis.

(81) No que se refere ao artigo 149.º, n.º 4, do TUIR, as autoridades italianas observam que, como reconhecem os próprios autores das denúncias, a disposição em questão não constitui por si só uma cláusula, nem sequer tem alcance substancial, mas trata-se de uma disposição de natureza processual e que apenas é relevante do ponto de vista dos controlos.

5. **NOVA LEGISLAÇÃO SOBRE O IMPOSTO MUNICIPAL SOBRE IMÓVEIS**

5.1. **Descrição do novo imposto municipal sobre imóveis, o IMU**

(82) No âmbito da chamada reforma do feudalismo fiscal, o Decreto Legislativo n.º 23, de 14 de março de 2011, estabeleceu que o IMU iria substituir o ICI a partir de janeiro de 2014. Com o Decreto-Lei n.º 201, de 6 de dezembro de 2011, convertido em Lei n.º 214 de 22 de dezembro de 2001, a Itália decidiu antecipar a adoção do IMI para 2012.

(83) São sujeitos passivos de IMU todas as pessoas que possuem imóveis. A base tributável è calculada tendo em conta o valor do imóvel. Concretamente, tal valor é calculado a partir do valor cadastral do imóvel e aplicam-se os critérios do artigo 5.º do decreto do ICI (Decreto Legislativo n.º 504/92) e os do Decreto-Lei n.º 201/2011. São aplicados ao valor determinado alguns coeficientes multiplicadores que variam em função da categoria cadastral do imóvel, segundo os critérios acima mencionados. A taxa do IMU é de 0,76 %.

(84) O sistema cadastral é pois de importância fundamental para efeitos do imposto sobre os imóveis. A unidade de base para efeitos cadastrais pode ser um edifício ou parte de um edifício ou ainda uma área, desde que dotados de autonomia funcional ou de rendimento. O sistema cadastral italiano, que em breve será revisto, identifica seis categorias de imóveis. O grupo A inclui imóveis para habitação ou fins análogos; o grupo B inclui os imóveis para uso coletivo, como os colégios, hospitais, serviços públicos e escolas; o grupo C inclui edifícios destinados a atividades comerciais, como lojas, armazéns, edifícios e instalações desportivas; o grupo D inclui imóveis para fins especiais, como hotéis, teatros, hospitais, edifícios e instalações desportivas; o grupo E inclui imóveis para fins específicos, como os transportes terrestres, marítimos e aéreos, pontes com portagens, faróis, edifícios destinados ao exercício público dos cultos; o grupo F inclui imóveis registados em categorias fictícias.

(85) Em relação ao novo IMU, o artigo 91.º–*bis* do Decreto-Lei n.º 1 de 24 de janeiro de 2012, convertido em lei n.º 27 de 24 de março de 2012, introduziu várias alterações relativamente à tributação dos imóveis de entidades não comerciais que desenvolvem atividades específicas. Em especial, a nova lei revogou a alteração de 2006 que tinha alargado o âmbito de aplicação da isenção de ICI a imóveis em que decorrem atividades «cuja natureza não é exclusivamente comercial» ([29]) (n.º 4) e especificou que a isenção de IMU se limita às atividades previstas pela lei ([30]), desempenhadas por entidades não comerciais segundo modalidades não comerciais (n.º 1). O Decreto-Lei n.º 1/2012 também introduziu regras específicas para permitir um pagamento proporcional do IMU nos casos em que um mesmo imóvel é utilizado para atividades comerciais e não comerciais. O artigo 91.º–*bis*, n.º 2, em particular, prevê que se uma unidade imobiliária tiver uma utilização mista, a partir de 1 de Janeiro 2013 a isenção aplica-se apenas à fração na qual se desenvolve a atividade de natureza não comercial, desde que seja possível individuar a fração da unidade imobiliária dedicada exclusivamente a tal atividade. Nos casos em que não é possível individuar tais frações autónomas, a partir de 1 de janeiro de 2013 a isenção aplica-se de forma proporcional à utilização não comercial do imóvel, nos termos em que tiver sido declarada (artigo 91.º–*bis*, n.º 3). O Decreto-Lei n.º 1/2012 remete para um sucessivo regulamento de execução, a adotar pelo Ministério da Economia e Finanças, a definição de um conjunto de elementos que têm por objeto: os termos e as condições para apresentar tal declaração; os elementos relevantes para determinar a parte do imóvel em utilização não comercial; bem como – na sequência das alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 174/2012 ([31]) – os requisitos gerais e setoriais a cumprir para que uma atividade seja considerada como exercida em moldes comerciais.

(86) Ouvido o parecer favorável do Conselho de Estado e tendo em conta as observações por este formuladas ([32]), por decreto n.º 200 de 19 de novembro de 2012, o ministro da Economia e Finanças promulgou o regulamento de execução do IMU (a seguir designado «regulamento») ([33]). Este diploma estabelece quando é que as

([29]) Artigo 7.º, n.º 2–*bis*, do Decreto-Lei n.º 203/2005 de 30 de setembro de 2005; artigo 91.º–*bis*, n.º 4, do Decreto-Lei n.º 1/2012.

([30]) Ver artigo 13.º, n.º 3, do Decreto-Lei n.º 201/2011 e artigo 9.º, n.º 8, do Decreto Legislativo n.º 23/2011, que remete para o artigo 7.º, n.º 1, alínea i), da lei do ICI. Para a descrição do artigo 7.º, n.º 1, alínea i), da lei do ICI, ver n.º 22.

([31]) Cf. artigo 9.º, n.º 6, do Decreto-Lei n.º 174 de 10 de outubro de 2012, convertido com alterações em Lei n.º 213 de 7 de dezembro de 2012 (GU 286 de 7 de dezembro 2012).

([32]) Cf. parecer n.º 4802/2012, emitido em 13 de novembro de 2012 (processo n.º 10380/2012).

([33]) Decreto n.º 200 de 19 de novembro de 2012, publicado na GU n.º 274 de 23 de novembro de 2012.

atividades específicas abrangidas pela isenção do IMU, nos termos em que estão definidas no mesmo regulamento, são consideradas como exercidas em moldes não comerciais. Em primeiro lugar, enquanto requisito geral, tais atividades não devem ter fins lucrativos; por outro lado, em conformidade com o direito da União, tais atividades, pela sua natureza, não podem entrar em concorrência com outros intervenientes no mercado que operam com fins lucrativos e constituem expressão dos princípios da solidariedade e da subsidiariedade ([34]). Além disso, devem ser cumpridas duas séries cumulativas de critérios relativos às entidades não comerciais (requisitos subjetivos) e às atividades específicas exercidas por essas entidades (requisitos objetivos). Em relação aos critérios subjetivos, o regulamento fixa as condições gerais a cumprir pelas entidades não comerciais para beneficiar de isenção de IMU ([35]). Concretamente, o regulamento estabelece que o ato constitutivo ou os estatutos da entidade não comercial devem prever uma proibição geral de distribuição de quaisquer tipos de lucros, excedentes, fundos e reservas. Por outro lado, vigora a obrigação de reinvestir os eventuais lucros exclusivamente em atividades que contribuam para a prossecução da finalidade institucional de solidariedade social. Em caso de dissolução da entidade não comercial, o seu património deve ser entregue a outra entidade não comercial que exerça atividade análoga. No que se refere aos requisitos objetivos ([36]), são definidas características específicas para os diversos tipos de atividades a que faz referência o artigo 1.º ([37]). Para as atividades assistenciais e sanitárias, devem ser cumpridos dois requisitos alternativos: a) o beneficiário tem acreditação do Estado e celebrou um contrato ou uma convenção com as autoridades públicas; as atividades exercidas integram ou completam o serviço público, fornecendo aos utentes um serviço gratuito ou mediante pagamento de um montante que representa uma simples participação nas despesas previstas para a cobertura do serviço universal; b) se a entidade não estiver acreditada, nem tiver celebrado contrato ou convenção com o Estado, os serviços são fornecidos gratuitamente ou mediante um pagamento simbólicos no mesmo âmbito territorial em moldes concorrenciais, tendo também em conta a ausência de nexo com o custo efetivo do serviço. Para as atividades didáticas, devem ser cumpridos três requisitos cumulativos: a) a atividade deve ser paritária relativamente à instrução pública e a escola deve garantir que na fase de aceitação dos alunos não há discriminação; b) a escola deve também acolher alunos portadores de deficiência, aplicar as normas inerentes à contratação coletiva, dispor de estruturas adequadas às normas em vigor e publicar as respetivas contas; c) a atividade deve prestar um serviço gratuito ou mediante um pagamento simbólico que cobre apenas uma parte do custo efetivo do serviço, tendo também em conta a ausência de nexo com o custo efetivo de tal serviço. No que se refere à hospedagem, às atividades culturais, recreativas e desportivas, o beneficiário deve fornecer serviços gratuitos ou mediante um pagamento simbólico, que não pode exceder metade da correspondente média para atividades análogas exercidas no mesmo âmbito territorial, tendo também em conta a ausência de nexo com o custo efetivo do serviço.

([34]) Cf. artigo 1.º, n.º 1, alínea p), do regulamento do Ministério da Economia e Finanças de 19 de novembro de 2012.

([35]) Artigo 3.º do regulamento do Ministério da Economia e Finanças de 19 de novembro de 2012.

([36]) Artigo 4.º do regulamento do Ministério da Economia e Finanças de 19 de novembro de 2012.

([37]) As definições contidas no artigo 1.º estabelecem outros requisitos. Concretamente, no que se refere às atividades de hospedagem, o artigo 1.º, n.º 1, alínea j), do regulamento estabelece que o acesso é concedido exclusivamente a determinadas categorias de destinatários e que deve haver uma descontinuidade nos períodos de abertura. Em relação especificamente à «hospedagem social», o regulamento estabelece que as atividades devem destinar-se a pessoas com necessidades especiais temporárias ou permanentes ou a pessoas desfavorecidas devido a condições físicas, psíquicas, económicas, sociais ou familiares. No entanto, a isenção não está prevista para as atividades exercidas em estruturas hoteleiras ou para-hoteleiras, a que se refere o artigo 9.º do Decreto Legislativo n.º 79 de 23 de maio de 2011. No que se refere às atividades desportivas, o artigo 1.º, n.º 1, alínea m), prevê que os destinatários sejam associações desportivas sem fins lucrativos filiadas nas federações nacionais ou entidades que promovem o desporto, na aceção do artigo 90.º da Lei n.º 289/2002.

5.2. **Observações das duas partes interessadas relativamente à legislação do IMU**

(87) Segundo as duas partes interessadas, o artigo 91.º–*bis*, n.ºs 2 e 3, do Decreto-Lei n.º 1/2012 constitui uma derrogação às normas ordinárias de tributação dos imóveis.

(88) Os dois autores de denúncias apresentaram as suas observações relativamente ao artigo 91.º–*bis*, n.º 2. Segundo a disposição em questão, se a unidade imobiliária tiver uma utilização mista, a isenção de IMU aplica-se unicamente à fração em que é exercida a atividade não comercial, desde que essa parte possa ser identificada. Para a parte restante da unidade imobiliária, dotada de autonomia funcional e de rendimento, aplica-se o disposto no artigo 2.º, n.ºs 41, 42 e 44, do Decreto-Lei n.º 262 de 24 de novembro de 2006. Estas disposições regem o procedimento aplicável aos imóveis pertencentes ao grupo cadastral E, os quais devem ser objeto de reclassificação e reavaliação do respetivo valor cadastral. Nos termos da mesma lei, de facto, entre os imóveis classificados no grupo E (imóveis para fins específicos) ([38]) não pode haver edifícios ou partes de edifícios com utilização comercial ou industrial ou utilizados para fins diversos, se dispuserem de autonomia funcional e de rendimento.

([38]) Ver n.º 83.

(89) As duas partes interessadas observam que a referência ao Decreto-Lei n.º 262/2006, feita no artigo 91.º–*bis* , n.º 2, deve ser lida como uma referência genérica ao procedimento de reclassificação cadastral. Segundo as duas partes, se o procedimento estabelecido pelo Decreto-Lei n.º 262/2006 fosse aplicável só aos imóveis do grupo E, a obrigatoriedade de «fracionar» um imóvel destinado a utilização mista só seria aplicável a um número muito limitado de edifícios, ou seja, aos das categorias E7 e E9.

(90) As duas partes assinalam também que a declaração prevista no artigo 90.º–*bis*, n.º 3, poderia levantar problemas de evasão e que a nova lei deixaria excessivo poder discricionário às administrações públicas. Acresce que as novas normas só seriam aplicáveis a partir de 1 de janeiro 2013, pelo que a Comissão deveria ordenar a recuperação dos auxílios ilegais concedidos entre 2006 e 2012 no âmbito da isenção do ICI.

5.3. **Observações das autoridades italianas sobre os comentários das duas partes interessadas**

(91) As autoridades italianas explicaram que a referência ao artigo 2.º, n.ºs 41, 42 e 44, do Decreto-Lei n.º 262/2006 contida no artigo 91.º–*bis*, n.º 2, devem ser entendidas como uma referência geral ao tipo de procedimento a aplicar para efetuar o fracionamento de um imóvel que tenha uma utilização mista. Este procedimento aplica-se independentemente do grupo cadastral.

(92) A Itália explicou também que, em geral, o sistema tributário italiano se baseava no dever declarativo dos contribuintes e que era prática legislativa comum delegar a regulamentação de aspetos específicos para procedimentos de execução. Acresce que, uma vez que a lei adotada em março de 2012 introduz um novo sistema declarativo para os imóveis utilizados por entidades não comerciais, era necessário diferir a data de entrada em vigor do novo sistema para tais entidades.

(93) No que se refere à recuperação, as autoridades italianas afirmaram que não era possível identificar retroativamente os imóveis pertencentes a entidades não comerciais nos quais eram exercidas atividades de natureza não exclusivamente comercial (e que beneficiaram de isenção de ICI). Os elementos cadastrais de facto não fornecem informações sobre o tipo de atividades exercidas num imóvel ([39]). As outras bases de dados fiscais também não permitem identificar os imóveis utilizados por entidades não comerciais para atividades institucionais exercidas em moldes não exclusivamente comerciais.

([39]) Cf. Circular n.º 4/2006 de 16 de maio de 2006 da *Agenzia del Territorio*.

6. **AVALIAÇÃO**

(94) Para verificar se uma medida constitui um auxílio de Estado, a Comissão deve avaliar se a medida em questão satisfaz todas as condições do artigo 107.º, n.º 1, do Tratado, que estabelece: «*Salvo disposição em contrário dos Tratados, são incompatíveis com o mercado interno, na medida em que afetem as trocas comerciais entre os Estados-Membros, os auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, independentemente da forma que assumam, que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções.*» Em conformidade com esta disposição, a Comissão examinará: i) se a medida é financiada pelo Estado ou por recursos estatais; ii) se a medida confere uma vantagem seletiva; iii) se a medida incide nas trocas comerciais entre os Estados-Membros e distorce ou ameaça distorcer a concorrência.

(95) A Comissão deve começar por avaliar se pelo menos algumas das entidades não comerciais em questão são de facto empresas para efeitos da legislação da União em matéria de concorrência.

6.1. **Classificação de entidades não comerciais como empresas**

(96) Na decisão de início de procedimento, a Comissão observou que as entidades não comerciais abrangidas pelas medidas em questão exerciam, pelo menos parcialmente, atividades económicas, tendo sido por isso classificadas como empresas, na medida em que exerciam tais atividades.

(97) As autoridades italianas e as 78 partes interessadas alegam que as atividades específicas exercidas por entidades não comerciais não podem ser consideradas atividades económicas, defendendo em particular que, no âmbito da medida ICI, não constituem uma atividade económica a assistência a jovens mães ou a gestão durante o verão de uma estrutura na montanha onde passam férias crianças de uma paróquia. Com efeito, tais atividades – destinadas a categorias bem definidas de destinatários – revestiriam contornos de oferta de bens e serviços que as entidades não comerciais propõem no mercado e não estariam em concorrência com as atividades exercidas por empresas comerciais. Estas entidades não comerciais, que operam ao serviço do interesse público, não deveriam por isso ser consideradas como empresas, não estando assim cumprida a condição preliminar para a aplicação do artigo 107.º, n.º 1, do Tratado. Acresce que segundo as autoridades italianas e algumas das 78 partes interessadas, em muitos casos não existe um verdadeiro mercado para atividades deste tipo. Quase todas estas atividades apresentariam, assim, características específicas que podem ser resumidas da seguinte forma:

a) Prestam serviços gratuitamente ou a preços/tarifas reduzidos/as;

b) São fornecidos numa ótica de solidariedade e de utilidade social que é estranha à esfera de ação das empresas comerciais;

c) Têm uma capacidade contributiva reduzida relativamente às empresas comerciais que operam numa lógica de mercado;

d) Dão prejuízo ou ocasionam rendimentos reduzidos; Os lucros devem ser reinvestidos na totalidade, de acordo com os objetivos da entidade em questão.

(98) Atendendo às características mencionadas e às finalidades específicas das entidades não comerciais em questão, não seria possível considerar tais entidades como empresas.

(99) A Comissão observa que, segundo a jurisprudência constante, o conceito de empresa abrange qualquer entidade que exerça uma atividade económica, independentemente do seu estatuto jurídico e modo de funcionamento ([40]). A classificação de uma determinada entidade como uma empresa depende assim, inteiramente, da natureza das suas atividades. Este princípio geral comporta três importantes consequências, a seguir descritas.

(100) Em primeiro lugar, o estatuto que uma lei nacional específica confere a um determinado sujeito é irrelevante. Isto significa que a forma jurídica e organizativa é irrelevante. Por isso, mesmo uma entidade que esteja classificada como associação ou clube desportivo nos termos da legislação nacional pode ser considerada uma empresa na aceção do artigo 107.º, n.º 1, do Tratado. O único critério relevante neste contexto é o de saber se o sujeito exerce ou não uma atividade económica.

(101) Em segundo lugar, a aplicação da legislação sobre os auxílios estatais não depende do facto de uma entidade ser constituída para gerar lucros, já que mesmo uma entidade sem fins lucrativos pode oferecer bens e serviços no mercado ([41]).

(102) Em terceiro lugar, a classificação de uma entidade como empresa está sempre relacionada com uma atividade específica. Uma entidade que desenvolve simultaneamente atividades económicas e não económicas só é considerada como empresa apenas no que se refere ao primeiro tipo de atividades.

(103) Por atividade económica entende-se qualquer tipo de atividade que preveja a oferta de bens e serviços num dado mercado. Neste contexto, a Comissão considera que as características e os aspetos mencionados no n.º 6.1 e que foram indicados pela Itália e pelas 78 partes interessadas, que elas próprias reconheceram não estar presentes em todos os casos, não constituem por si só elementos suficientes para excluir a natureza económica das atividades em questão.

(104) Como já foi indicado, em conformidade com o artigo 7.º, n.º 2–*bis*, do Decreto-Lei n.º 203/2005, alterado pelo Decreto-Lei n.º 223/2006 (agora revogado), as atividades referenciadas no artigo 7.º, n.º 1, alínea i), da Lei do ICI podiam ter natureza comercial, desde que não de forma exclusiva. A circular de 29 de janeiro de 2009 apontava um conjunto de critérios para cada uma das atividades referenciadas no artigo 7.º, n.º 1, alínea i), para estabelecer se cada uma dessas atividades podia ser considerada de natureza não exclusivamente comercial. Se estivessem reunidas as condições indicadas na circular, as entidades não comerciais eram isentadas do pagamento do ICI, mesmo quando as atividades apresentavam elementos de natureza económica. De facto, como já ficou claro na decisão de início de procedimento, no setor da saúde aquilo que se exigia era que as entidades não comerciais tivessem celebrado uma convenção ou um contrato com as autoridades públicas. É evidente que tal condição não é por si só suficiente para excluir a natureza económica das atividades em questão. Ao mesmo tempo, no que se refere às atividades didáticas, a escola deve cumprir as normas de qualidade do ensino, acolher alunos portadores de deficiência, aplicar as normas de contratação coletiva e garantir que não há discriminação na aceitação dos alunos. Por outro lado, os eventuais excedentes deviam ser reinvestidos na atividade didática. Estes requisitos também não excluem a natureza económica das atividades didáticas exercidas segundo as modalidades indicadas. No que se refere aos cinemas, deviam os mesmos projetar filmes com interesse cultural, aos quais tivesse sido atribuído o certificado de «filme de qualidade para jovens». Quanto à hospedagem, exigia-se que não se destinasse a um público indiferenciado, mas a categorias previamente definidas, e que o serviço não fosse prestado durante todo o ano. O fornecedor desses serviços devia também aplicar tarifas reduzidas relativamente aos preços de mercado e a estrutura não devia funcionar como um hotel normal. Também neste caso, as condições aplicáveis não excluíam a natureza económica das atividades em questão.

([40]) Cf, processo C-41/90, *Höfner*, Col. 1991, p. I-1979, n.º 21; processo C-222/04, *Cassa di Risparmio di Firenze*, Col. 2006, p. I-289, n.ºs 107 e seg.

([41]) Processos apensos 209/78 a 215/78 e 218/78, *Van Landewyck*, Col. 1980, p. 3125, n.º 21; processo C-244/94, *FFSA e outros*, Col. 1995, p. I-4013; processo C-49/07, *MOTOE*, Col. 2008, p. I-4863, n.ºs 27 e 28.

(105) A Comissão observou também que, embora na maior parte dos casos as atividades em questão fossem exercidas com fins de utilidade social, este facto não era suficiente para excluir a natureza económica de tais atividades. Com efeito, a finalidade social de uma atividade não é suficiente para excluir a sua natureza económica. Acresce que, embora admitindo que as entidades não comerciais possam ter uma capacidade contributiva reduzida, isto não implica a ausência de uma atividade económica e não é relevante em sede de imposto sobre imóveis, o qual assenta na posse de imóveis, sem ter em conta outros elementos da capacidade contributiva.

(106) À luz do que precede, dado que a própria lei de 2005 também permitia a isenção de ICI para atividades de natureza comercial, e uma vez que os critérios definidos na circular, assim como os elementos evidenciados pela Itália, não eram por si só suficientes para excluir a natureza económica das atividades exercidas, a Comissão considera que as entidades não comerciais em questão devem ser classificadas como empresas no que se refere a essas atividades. O mesmo se aplica às entidades não comerciais a que se refere o artigo 149.º, n.º 4, do TUIR, as quais estão efetivamente autorizadas a exercer atividades económicas, o que aliás não é contestado pelas autoridades italianas.

(107) Em linha com a jurisprudência do Tribunal de Justiça ([42]), e para efeitos de classificação de um regime como auxílio estatal, a Comissão não reputa necessário demonstrar que todas as medidas de auxílio concedidas no âmbito do regime correspondem a auxílios estatais na aceção do artigo 107.º, n.º 1, do Tratado. Para tal, a fim de aferir se um regime comporta elementos de auxílio na aceção do artigo 107.º, n.º 1, do Tratado, basta que no âmbito da sua aplicação se verifiquem situações que correspondem a um auxílio. Assim, *mutatis mutandis*, não é necessário no âmbito da presente decisão considerar a natureza de todas as atividades referenciadas no artigo 7.º, n.º 1, alínea i), do Decreto Legislativo n.º 504/92. Como já foi indicado no n.º (101), a Comissão verificou que algumas das aplicações individuais do regime de auxílios contestado diziam respeito a empresas.

(108) À luz do que foi exposto supra, a Comissão conclui que não há motivos para rever a posição expressa na decisão de início de procedimento: o regime em apreço inclui atividades económicas. Com base nas características específicas de pelo menos algumas das atividades em questão, a Comissão está em condições de as classificar como atividades económicas. Uma vez que os beneficiários das medidas em questão podem exercer atividades económicas, é possível classificá-los como empresas, na medida em que exercem tais atividades.

([42]) Cf. processos C-471/09 P a C-473/09 P, *Diputación Foral de Álava e outros/Comissão,* ainda não publicados na Coletânea, n.º 98; cf. também processos apensos C-71/09 P, C-73/09 P e C-76/09 P, *Comitato «Venezia vuole vivere»/Comissão,* ainda não publicados na Coletânea, n.º 130, e a jurisprudência nele citada.

6.2. **A isenção de ICI**

(109) Nesta secção, a Comissão analisa se a isenção de ICI concedida às entidades não comerciais, nos termos do artigo 7.º, n.º 1, alínea i), do Decreto Legislativo n.º 504/92, na versão em vigor antes da primeira alteração introduzida pelo Decreto-Lei n.º 1/2012, foi financiada pelo Estado ou através de recursos estatais; se a isenção conferiu uma vantagem seletiva e se foi justificada pela lógica inerente ao sistema tributário italiano; se afetou as trocas comerciais entre os Estados-Membros ou se distorceu a concorrência ou ameaçou fazê-lo.

6.2.1. *Recursos estatais*

(110) A medida implicava a utilização de recursos estatais e comportava a renúncia a receitas fiscais no valor correspondente à redução da matéria coletável.

(111) Com efeito, uma perda de receitas fiscais equivale ao consumo de recursos estatais sob a forma de despesa fiscal. Ao permitir que as entidades que podiam ser classificadas como empresas reduzissem as suas despesas fiscais mercê de isenções, as autoridades italianas renunciaram a receitas que lhes seriam devidas se tal isenção não tivesse existido.

(112) Por estes motivos, a Comissão considera que a medida em apreço está na origem de uma perda de recursos estatais, na medida em que garantiu uma isenção de imposto.

6.2.2. *Vantagem*

(113) De acordo com a jurisprudência, o conceito de auxílio designa não só prestações positivas, mas também intervenções que, de várias formas, reduzem os encargos que normalmente pesam nas contas de uma empresa ([43]).

(114) Ao reduzir os encargos que geralmente se incluem nos custos de exploração das empresas que possuem imóveis, a isenção de ICI trouxe aos interessados uma vantagem económica em relação às outras empresas que não puderam beneficiar de tais benefícios fiscais.

([43]) Processo C-143/99, *Adria-Wien Pipeline,* Col. 2001, p. I-8365, n.º 38.

6.2.3. *Seletividade*

(115) Para que constitua um auxílio estatal, uma medida deve ser seletiva ([44]), no sentido em que deve favorecer determinada empresa ou a produção de determinados bens. Segundo a jurisprudência constante ([45]), para qualificar uma medida fiscal nacional como «seletiva», é necessário, em primeiro lugar, identificar e analisar o regime tributário ordinário ou «normal» no Estado-Membro em questão. É em relação a este regime tributário que importa, num segundo tempo, apurar se as vantagens fiscais que a medida em questão proporciona podem ser seletivas. Para isso, há que demonstrar que a disposição constitui uma derrogação ao regime ordinário, na medida em que estabelece uma diferenciação entre operadores económicos que, à luz do objetivo do regime, se encontram em situação factual e jurídica análoga. Em terceiro lugar, se subsiste tal derrogação, é necessário analisar se a mesma resulta da natureza ou da estrutura geral do sistema tributário no qual se insere e se pode, por isso, ser considerada justificada pela natureza ou estrutura geral desse sistema. Neste contexto, cabe ao Estado-Membro demonstrar que o tratamento fiscal diferenciado decorre diretamente dos princípios fundadores e orientadores do seu sistema tributário ([46]).

a) Regime de referência

(116) O ICI era um imposto autónomo, a pagar anualmente aos municípios. Na decisão de início de procedimento, a Comissão concluiu que o regime de referência para a avaliação da isenção de ICI devia ser o próprio imposto municipal sobre imóveis. Tal conclusão não foi contestada pela Itália nem pelas partes interessadas.

(117) A Comissão concluiu, por isso, que não havia motivos para rever a posição expressa na decisão de início de procedimento: no caso jacente, o regime de referência é o próprio ICI.

b) Derrogação do regime de referência

(118) Nos termos da legislação ICI, eram sujeitos passivos de ICI ([47]) todas as pessoas coletivas que possuíam imóveis, independentemente do uso que deles faziam. O artigo 7.º indicava as categorias de imóveis que estavam isentas do imposto.

(119) A Comissão observa que o artigo 7.º, n.º 1, alínea i), do Decreto Legislativo n.º 504/92 consagrava uma derrogação ao regime de referência, segundo o qual era sujeito passivo de ICI qualquer pessoa que possuísse um imóvel, independentemente do uso que dele era feito. Como já foi referido, as entidades não comerciais em questão podiam exercer atividades comerciais, como qualquer outra empresa que exerça atividades económicas análogas. Em relação às empresas que são passíveis de ICI, as entidades não comerciais estão, assim, numa situação factual e jurídica análoga à luz do objetivo do regime fiscal do ICI, ou seja, a tributação por parte dos municípios da posse de imóveis.

(120) Por exemplo, em conformidade com as condições fixadas na circular, beneficiavam de isenção de ICI as salas de cinema que eram geridas por entidades não comerciais segundo modalidades não exclusivamente comerciais. Estes serviços, quando colocados no mercado de forma organizada e mediante remuneração, não deixam de constituir uma atividade económica. Não é contestado que, nos casos em que as atividades referenciadas no artigo 7.º, n.º 1, alínea i), foram exercidas por entidades não comerciais, estas últimas tenham beneficiado de isenção de ICI para o imóvel onde eram exercidas tais atividades, desde que fossem respeitados os requisitos mínimos previstos na circular. As entidades comerciais não beneficiavam de idêntica isenção fiscal, mesmo que exercessem as mesmas atividades e cumprissem os requisitos previstos na circular relativamente à natureza dos filmes.

(121) A Comissão concluiu, por isso, que a isenção de ICI ao abrigo do artigo 7.º, n.º 1, alínea i), na versão em vigor antes da alteração introduzida pelo Decreto-Lei n.º 1/2012, constituiu uma derrogação ao regime de referência e uma medida seletiva na aceção da jurisprudência.

c) Justificação com base na natureza e estrutura geral do sistema fiscal

(122) Uma vez que a Comissão considera que a isenção fiscal em apreço é seletiva, cabe-lhe determinar, em conformidade com a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia, se tal isenção se justifica pela natureza e estrutura geral do sistema no qual se insere. Uma medida que constitui uma derrogação à aplicação do sistema tributário geral pode ser justificada pela natureza e estrutura geral do sistema tributário se o Estado-Membro em causa conseguir demonstrar que tal medida resulta diretamente dos princípios fundadores ou diretores do seu sistema fiscal.

([44]) Cf. processo C-66/02, *Itália/Comissão*, Col. 2005, p. I-10901, n.º 94.
([45]) Cf., entre outros, processo C-88/03, *Portugal/Comissão*, Col. 2006, p. I-7115, n.º 56, e processos apensos C-78/08 a C-80/08, *Paint Graphos*, ainda não publicados, n.º 49.
([46]) Processo C-143/99, *Adria-Wien Pipeline GmbH e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, Col. 2001, p. I-8365, n.º 42.
([47]) Artigos 1.º e 3.º do Decreto Legislativo n.º 504/92.

(123) As autoridades italianas, apoiadas pelas 78 partes interessadas, consideram que a isenção de ICI representa a aplicação dos princípios orientadores do sistema tributário italiano. A seu ver, o tratamento diferenciado das atividades que têm elevado valor social e são exercidas numa ótica de interesse social obedece à lógica do sistema tributário. Estas atividades inspirar-se-iam no princípio da solidariedade, que constitui um princípio fundamental da legislação nacional e da legislação da União. As entidades não comerciais em questão partilham com o Estado o exercício de determinadas funções socialmente relevantes. A lógica da isenção de ICI radicaria nos artigos 2.º e 3.º da Constituição italiana, a qual consagra os deveres de solidariedade política, económica e social para com os cidadãos, assim como no artigo 38.º da mesma, que estabelece o direito à assistência social para os cidadãos desprovidos dos meios necessários para sobreviver.

(124) Neste contexto, a Comissão considera que as autoridades italianas não demonstraram que a medida em questão decorre diretamente dos princípios fundadores ou orientadores do seu sistema tributário. Os artigos da Constituição invocados pelas autoridades italianas não referem qualquer princípio orientador do sistema tributário italiano, mas apenas princípios gerais de solidariedade social.

(125) Em segundo lugar, a Comissão observa que o objetivo das medidas estatais não é suficiente para excluir, em relação a essas medidas, a qualificação de «auxílio» na aceção do artigo 107.º do Tratado ([48]). Em inúmeras situações, o Tribunal defendeu que o artigo 107.º, n.º 1, do Tratado não faz qualquer distinção entre as causas ou os objetivos dos auxílios estatais, mas define-os em função dos seus efeitos ([49]). À luz do que precede, a Comissão considera que a finalidade social e o exercício de atividades de interesse social não são suficientes para excluir a qualificação de auxílio estatal em relação à medida em apreço.

(126) Em terceiro lugar, a Comissão considera que, como já foi dito, uma medida que prevê uma derrogação em relação ao regime de tributação ordinário pode ser considerada justificada pela natureza e estrutura geral do regime tributário (de referência), neste caso, o ICI. Neste contexto, conforme indicado no n.º 26 da comunicação da Comissão sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitam à fiscalidade direta das empresas ([50]), é necessário fazer uma distinção entre duas categorias de objetivos, ou seja, os objetivos atribuídos a um determinado sistema fiscal (objetivos sociais ou regionais) e os objetivos inerentes ao próprio sistema fiscal. Em consequência, as isenções fiscais que decorrem de objetivos externos ao regime fiscal de referência não podem fugir ao disposto no artigo 107.º, n.º 1, do Tratado ([51]). A razão de ser do regime tributário em apreço é a recuperação de receitas para o Estado ([52]) mediante impostos sobre a propriedade de imóveis. Daí que a Comissão considere que os objetivos sociais das entidades abrangidas pelo âmbito de aplicação da isenção de ICI são estranhos à lógica do sistema tributário do ICI, pelo que não podem ser invocados para justificar a seletividade da medida.

(127) Em quarto lugar, de acordo com a jurisprudência ([53]), para determinar se uma medida pode ser justificada pela natureza ou estrutura do sistema em que se insere, importa estabelecer não só se a medida em questão é parte integrante dos princípios essenciais do sistema tributário do Estado-Membro em questão, mas também se está em conformidade com os princípios da coerência e da proporcionalidade. Contudo, dado que a medida em questão não decorre diretamente dos princípios fundadores do sistema tributário de referência, a Comissão considera que é supérfluo analisar os sistemas de controlo instituídos pela Itália para garantir o respeito pelas condições para a isenção do ICI para as entidades não comerciais, conforme indicado pelas autoridades italianas. Independentemente deste facto, o tratamento fiscal diferenciado das entidades não comerciais que a medida em apreço estabelece não é necessário nem proporcional em relação à lógica do sistema tributário.

(128) À luz do que se estabelece da alínea c) ao n.º (124), a Comissão concluiu que a natureza seletiva da medida em questão não é justificada pela lógica do sistema tributário. Em consequência, a medida contestada concede uma vantagem seletiva às entidades não comerciais que exercem determinada atividade.

([48]) Processos apensos C-78/08 a C-80/08, *Paint Graphos*, n.º 67; ver também processo C-487/06, *British Aggregates/Comissão*, Col. 2008, p. I-10505, n.º 84, e jurisprudência nele referida.

([49]) Processo C-487/06, *British Aggregates/Comissão*, Col. 2008, p. I-10505, n.º 85.

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

([51]) Processos apensos C-78/08 a C-80/08, *Paint Graphos*, n.º 70.

([52]) Cf. ponto 26 da comunicação da Comissão sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitam à fiscalidade direta das empresas.

([53]) Processos apensos C-78/08 a C-80/08, *Paint Graphos*, n.º 73 e seguintes.

6.2.4. *Efeitos sobre as trocas comerciais entre os Estados-Membros e distorção da concorrência*

(129) O artigo 107.º, n.º 1, do Tratado proíbe auxílios que afetem as trocas comerciais entre os Estados-Membros e que falseiem ou ameacem falsear a concorrência. Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça ([54]), para classificar uma medida nacional como auxílio de Estado não é necessário demonstrar uma incidência real de tal auxílio sobre as trocas comerciais entre Estados-Membros e uma distorção efetiva da concorrência, mas apenas examinar se o auxílio é suscetível de afetar essas trocas e de falsear a concorrência. É também oportuno recordar, conforme explicado no n.º (104), que para se chegar a uma conclusão quanto à classificação de um regime como auxílio estatal, não é necessário demonstrar que cada uma das medidas previstas no âmbito do regime corresponde a auxílios estatais na aceção do artigo 107.º, n.º 1, do Tratado. Para tal, a fim de aferir se um regime comporta elementos de auxílio na aceção do artigo 107.º, n.º 1, do Tratado, basta que no âmbito da sua aplicação se verifiquem situações que correspondam a um auxílio.

(130) No que se refere mais precisamente à incidência no comércio entre os Estados-Membros, resulta da jurisprudência que a concessão de um auxílio por parte de um Estado-Membro sob forma de desagravamento fiscal para certos contribuintes deve ser equiparada a uma medida com incidência no comércio entre os Estados-Membros sempre que tais contribuintes exercerem uma atividade económica objeto do comércio em questão ou quando não se pode excluir que estejam em concorrência com operadores estabelecidos noutros Estados-Membros ([55]). Acresce que, quando o auxílio concedido por um Estado-Membro reforça a posição de uma empresa relativamente às demais empresas concorrentes nas trocas comerciais dentro da União, deve entender-se que tais trocas comerciais são influenciadas pelo auxílio. Não é de resto necessário que a empresa beneficiária esteja envolvida no comércio intra-UE. De facto, quando um Estado-Membro concede um auxílio a uma empresa, a atividade no mercado nacional pode manter-se constante ou aumentar, daí resultando que as empresas estabelecidas noutros Estados-Membros veem diminuídas as suas hipóteses de penetrarem no mercado deste Estado-Membro.

([54]) Processo C-372/97, *Itália/Comissão*, Col. 2004, p. I-3679, n.º 44; processo C-148/04, *Unicredito Italiano*, Col. 2005, p. I-11137, n.º 54; processo C-222/04, *Cassa di Risparmio di Firenze*, Col. 2006, p. I-289, n.º 140; processos apensos C-78/08 a C-80/08, *Paint Graphos*, n.º 78 (ainda não publicados); processo T-303/10, *Wam Industriale Spa/Comissão*, n.º 25 e seguintes (ainda não publicado).

([55]) Cf. processo C-88/03, *Portugal/Comissão*, n.º 91, e processo C-172/03, *Heiser*, Col. 2005, p. I-1627, n.º 35; processo C-494/06, *Espanha/Comissão*, Col. 2009, p. I-3639, n.º 51.

(131) Em relação à distorção da concorrência, convém recordar que os auxílios que visam libertar uma empresa dos custos que teria normalmente de suportar no quadro da sua gestão corrente ou das suas atividades normais falseiam, em princípio, as condições da concorrência ([56]).

(132) As autoridades italianas não formularam quaisquer observações a este respeito. Algumas das 78 partes interessadas consideram que a isenção de ICI não produziu efeitos significativos no comércio ou distorções de concorrência, em razão das características peculiares dos beneficiários da medida e das modalidades que presidem ao exercício das atividades que estão na origem da isenção.

(133) A Comissão não pode concordar com a posição defendida por essas partes interessadas, que alegam que a isenção, concedida a entidades não comerciais que operam a nível local, não incidiu de forma significativa no comércio, nem provocou distorções de concorrência dignas de relevo. Segundo a jurisprudência, para causar efeitos negativos para o comércio, basta que a empresa beneficiária opere num mercado aberto à concorrência (importação ou exportação de bens ou prestação de serviços transnacionais) ([57]). Não importa se os mercados em questão são locais, regionais, nacionais ou à escala da União. O elemento decisivo não é a definição no plano substancial ou geográfico dos mercados relevantes, mas antes o potencial efeito negativo no comércio intra-UE. A importância relativamente reduzida de um auxílio ou a dimensão relativamente reduzida da empresa beneficiária não impedem, *a priori*, a eventualidade de as trocas comerciais intra-UE serem afetadas ([58]). A reduzida importância do auxílio ou a modesta dimensão das empresas beneficiárias não excluem a presença de auxílio ([59]).

([56]) Cf. processo C-156/98, *Alemanha/Comissão*, Col. 2000, p. I-6857, n.º 30, e *Heiser*, n.º 55.

([57]) Cf. processo T-298/97, *Alzetta*, Col. 2000, p. II-2319, n.º 93 e seguintes.

([58]) Processo C-142/87, *Bélgica/Comissão*, Col. 1990, p. I-959, n.º 43; processos apensos C-278/92, C-279/92 e C-280/92, *Espanha/Comissão*, Col. 1994, p. I-4103, n.º 42; processo C-280/00, *Altmark Trans e Regierungspräsidium Magdeburg*, Col. 2003, p. I-7747, n.º 81.

([59]) Processo T-171/02, *Sardenha/Comissão*, Col. 2005, p. II-2123, n.º 86 e seguintes; processo C-113/00, *Espanha/Comissão*, Col. 2002, p. I-7601, n.º 30; processo T-288/97, *Van den Bergh Foods/Comissão*, Col. 2001, p. II-1169, n.ºs 44 e 46.

(134) No caso jacente, a Comissão verifica que pelo menos alguns dos setores que beneficiaram de isenção de ICI, como a hospedagem e os serviços sanitários, eram e são de facto setores abertos à concorrência e ao comércio dentro da União. Em relação à medida em apreço, a Comissão considera que estão cumpridas as condições definidas na jurisprudência. A medida confere de facto vantagens em termos de financiamento das atividades exercidas pelas entidades interessadas, subtraindo-lhes custos que normalmente deveriam ter suportado. Por isso, pode distorcer a concorrência.

(135) A Comissão conclui que a medida em apreço pode ter incidência nas trocas comerciais entre os Estados-Membros e distorcer a concorrência na aceção do artigo 107.º, n.º 1, do Tratado.

6.2.5. *Conclusão sobre a classificação da medida contestada*

(136) À luz do que precede, a Comissão conclui que a medida em apreço satisfaz todas as condições do artigo 107.º, n.º 1, do Tratado e deve ser considerada um auxílio estatal.

6.2.6. *Classificação da medida como novo auxílio*

(137) Na decisão de início de procedimento, a Comissão considerou que a isenção de ICI prevista no artigo 7.º, n.º 1, alínea i), do Decreto Legislativo n.º 504/92 constituía um novo auxílio. O ICI, imposto municipal anual introduzido em 1992, não tinha sido notificado à Comissão, nem por esta fora aprovado. A isenção em questão aplicava-se a um vasto conjunto de atividades abertas à concorrência quando esta foi introduzida.

(138) A Itália considera que a posição da Comissão na decisão de início de procedimento não é correta e que, se a isenção viesse a ser considerada um auxílio, então deveria o mesmo ser classificado como auxílio existente. A Itália insiste em que o ICI representa a evolução legislativa lógica dos impostos sobre o património imobiliário, apresentando um estreito nexo de continuidade formal e substancial com os impostos anteriores. A concessão de uma isenção para os imóveis utilizados para o exercício de atividades específicas com elevado valor social seria um elemento fundamental de todos os impostos sobre o património imobiliário introduzidos desde 1931, ou seja, muito antes da entrada em vigor do Tratado CEE.

(139) As autoridades italianas alegam que as respostas sobre a isenção do ICI fornecidas pela Comissão aos autores das denúncias, de que tiveram conhecimento de modo informal, teriam gerado nas entidades não comerciais uma expectativa legítima quanto à compatibilidade de tal isenção com o direito da União.

(140) A Itália apresentou uma descrição detalhada dos impostos sobre imóveis em vigor antes do ICI. Em 1931, com o Texto Único das Finanças Locais (*Testo unico della finanza locale*), a Itália introduziu as contribuições por melhorias específicas e genéricas (*contributi di miglioria specifica e generica*). Mais tarde, em 1963, a Lei n.º 246 de 5 de março de 1963 instituiu um imposto sobre os incrementos de valor dos terrenos urbanizáveis. Por fim, o Decreto do Presidente da Republica n.º 643 de 26 de outubro de 1972 introduziu o imposto sobre o incremento de valor dos imóveis (INVIM). Para o cálculo das contribuições por melhorias específicas e genéricas, devia considerar-se o aumento de valor do imóvel. Da mesma forma, o imposto de 1963 incidia sobre a mais-valia dos terrenos urbanizáveis. Tal mais-valia era tributada no momento da alienação da propriedade por ato *inter vivis* e, em geral, ao fim de cada década de posse do imóvel. O INVIM, introduzido em 1972, substituiu as contribuições de 1931 e os impostos de 1963. Em conformidade com a lei do INVIM, eram sujeitos passivos do imposto o alienante a título oneroso ou o adquirente a título gratuito, sendo o imposto devido no termo de cada década de posse. O INVIM foi abolido com a introdução do ICI. Segundo a Itália, esta análise demonstra o nexo de continuidade entre os vários instrumentos de tributação dos bens imóveis utilizados desde 1931. A Itália regista também que as normas relativas às isenções de impostos sobre imóveis sempre tiveram em conta o tipo de atividade exercida pela entidade beneficiária da isenção. O facto de as categorias de beneficiários da isenção terem aumentado ao longo dos anos decorre do número crescente de entidades que exercem atividades socialmente relevantes.

(141) A Comissão reputa que a argumentação das autoridades italianas não é correta. Em primeiro lugar, a Comissão considera que o ICI é um imposto totalmente diferente dos anteriores impostos sobre imóveis que veio substituir. Há importantes diferenças entre o ICI e os anteriores impostos no que diz respeito aos sujeitos passivos, à base tributável e ao que dá origem à obrigação de pagamento do imposto. Por exemplo, embora até à introdução do ICI os impostos sobre imóveis fossem calculados a partir da mais-valia do imóvel, o ICI passou a ser calculado com base no valor cadastral do mesmo. Por outro lado, enquanto o INVIM considerava sujeitos passivos o alienante a título oneroso ou o adquirente a título gratuito, o ICI era devido por qualquer pessoa singular ou

coletiva possuidora de um imóvel. Por fim, enquanto o INVIM era geralmente pago de dez em dez anos, o ICI é devido anualmente. À luz do que precede, a Comissão considera que as alterações introduzidas ao longo do tempo e, em especial pela Lei do ICI, incidem na própria substância do regime inicial e não são dissociáveis do mesmo, pelo que o regime inicial foi transformado num novo regime de auxílios ([60]). A Comissão não vê motivos para corrigir a sua posição tomada na decisão de início de procedimento e confirma que a isenção de ICI constitui um novo auxílio.

(142) No que se refere à alegada autorização da medida relativa ao ICI, a Comissão regista que o auxílio em questão nunca foi autorizado nem por ela, nem pelo Conselho. Se tivesse sido esse o caso, o auxílio teria sido considerado um auxílio existente, em conformidade com o artigo 1.º, alínea b), subalínea ii), do Regulamento (CE) n.º 659/1999. Contudo, as cartas em que é feita uma avaliação preliminar que os serviços da Comissão enviam aos autores das denúncias, no âmbito do procedimento administrativo que precede a decisão de início de procedimento, não podem ser equiparadas a decisões da Comissão. Com efeito, só podem ser considerados auxílios existentes na aceção do artigo 1.º, alínea b), subalínea ii), os auxílios autorizados pela Comissão ou pelo Conselho mediante decisão explícita. Independentemente deste facto, a carta enviada aos autores das denúncias em 15 de fevereiro de 2010 foi objeto de um recurso interposto por dois desses autores, pelo que a dita carta não se tornou definitiva. Os recursos só foram retirados depois da decisão de início de procedimento. A Comissão conclui por isso que, na falta de decisão sua ou do Conselho, o artigo 1.º, alínea b), subalínea ii), do Regulamento (CE) n.º 659/1999 não se aplica. Em consequência, o auxílio em questão não pode ser considerado um auxílio existente, pelo contrário, representa um novo auxílio.

6.2.7. *Compatibilidade*

(143) Na decisão de início de procedimento, a Comissão considerou que ao regime de auxílio em questão não se podia aplicar nenhuma das derrogações do artigo 107.º, n.ºs 2 e 3, do Tratado e que as autoridades italianas não tinham demonstrado a compatibilidade do auxílio na aceção do artigo 106.º, n.º 2.

([60]) Processos apensos T-195/01 e T-207/01, *Governo de Gibraltar/Comissão*, Col. 2002, p. II-2309, n.º 111.

(144) No decurso do procedimento, as autoridades italianas não apresentaram argumentos para demonstrar que ao regime em questão se podiam aplicar as derrogações dos artigos 107.º, n.ºs 2 e 3, e 106.º, n.º 2, do Tratado. Segundo algumas das 78 partes interessadas, o regime era compatível com o previsto nos artigos 106.º, n.º 2, e 107.º, n.º 3, alínea c), do Tratado. Na sua opinião, a isenção era de facto necessária para atividades de interesse social assentes no princípio da solidariedade. Os dois autores de denúncias consideram que não é aplicável nenhuma das derrogações previstas no Tratado.

(145) Segundo a Comissão, as derrogações previstas no artigo 107.º, n.º 2, do Tratado – que dizem respeito aos auxílios de natureza social concedidos a consumidores individualmente, aos auxílios destinados a remediar danos causados por calamidades naturais ou por outros acontecimentos extraordinários e os auxílios concedidos a determinadas regiões da República Federal da Alemanha – não são aplicáveis neste caso concreto.

(146) O mesmo vale para a derrogação prevista no artigo 107.º, n.º 3, alínea a), do Tratado, que autoriza auxílios destinados a promover o desenvolvimento económico das regiões onde o nível de vida é anormalmente baixo, ou onde se registam graves índices de subemprego, e nas regiões a que se refere o 349.º, tendo em conta a sua situação estrutural, económica e social. A medida em apreço também não pode ser considerada como destinada a promover a realização de um importante projeto de interesse comum europeu nem a remediar graves perturbações da economia italiana, conforme prevê o artigo 107.º, n.º 3, alínea b).

(147) Em conformidade com o artigo 107.º, n.º 3, alínea c), os auxílios destinados a facilitar o desenvolvimento de certas atividades económicas podem ser considerados compatíveis sempre que não perturbem as condições das trocas comerciais em moldes contrários ao interesse comum. Contudo, à Comissão não foram fornecidos elementos concretos que lhe permitissem avaliar se a isenção concedida pela medida em apreço dizia respeito a investimentos específicos ou a projetos autorizados a receber

auxílios em conformidade com as normas e as orientações da União ou diretamente compatíveis com o artigo 107.º, n.º 3, alínea c). Em consequência, a Comissão não pode concordar com a posição das partes interessadas que invocam a compatibilidade da medida na aceção do artigo 107.º, n.º 3, alínea c), com base na necessidade de permitir que entidades não comerciais exerçam atividades assentes no princípio da solidariedade e com elevado valor social. É, em particular, à luz da própria natureza da vantagem em questão, a qual decorre simplesmente do desagravamento fiscal pela posse de imóveis, que não se pode estabelecer a respetiva necessidade e proporcionalidade relativamente à prossecução de um objetivo de interesse comum em cada caso individual. Em consequência, a Comissão considera que a medida em apreço não pode ser considerada compatível à luz de qualquer das orientações assentes no artigo 107.º, n.º 3, alínea c).

(148) Segundo o artigo 107.º, n.º 3, alínea c), do Tratado, os auxílios destinados a promover a cultura e a conservação do património, se não alterarem as condições das trocas comerciais e da concorrência na União num sentido contrário ao interesse comum, podem ser considerados compatíveis com o mercado interno. Na decisão de início de procedimento, a Comissão considerou que não era possível excluir *a priori* que algumas entidades – por exemplo, as entidades comerciais que exercem atividades exclusivamente didáticas, culturais e recreativas – tivessem por objeto a promoção da cultura e a conservação do património e que pudessem ser abrangidas pelo âmbito de aplicação do artigo 107.º, n.º 3, alínea d). Contudo, nem a Itália, nem as partes interessadas forneceram à Comissão qualquer elemento que pudesse demonstrar, na aceção do artigo 107.º, n.º 3, alínea d), do Tratado, a compatibilidade da medida em questão para determinadas entidades ([61]). Também neste contexto, em razão da própria natureza da vantagem, é impossível considerar o auxílio necessário e proporcionado em todos os casos individuais.

(149) Por fim, na decisão de início de procedimento, a Comissão não excluiu que algumas das atividades beneficiárias da medida em questão pudessem ser classificadas ao abrigo da legislação italiana como serviços de interesse económico geral, em conformidade com o artigo 106.º, n.º 2, do Tratado e o acórdão *Altmark*. Algumas das partes interessadas consideram que a Comissão deve avaliar a medida à luz do artigo 106.º, n.º 2, do Tratado, sem contudo fornecer qualquer elemento útil para a análise. As duas partes interessadas consideram que a medida não cumpre os critérios do acórdão *Altmark*. Contudo, dado que nem a Itália nem as partes interessadas forneceram informações que permitissem à Comissão avaliar a medida à luz do artigo 106.º, n.º 2, do Tratado, a Comissão concluiu que não é possível estabelecer se as atividades em questão podem ser classificadas como serviços de interesse económico geral em conformidade com o referido artigo. Mais uma vez, não é possível estabelecer se, em cada caso individual, o auxílio é necessário e proporcionado para cobrir os custos gerados para absorver obrigações de serviço público ou prestar serviços de interesse económico geral.

(150) À luz do que precede, a Comissão conclui que o regime de auxílio em questão é incompatível com o mercado interno.

6.3. **Artigo 149.º, n.º 4, do TUIR**

(151) Na decisão de início de procedimento, a Comissão considerou que a medida em questão parecia constituir um auxílio de Estado. Na presente secção, a Comissão verificará se o artigo 149.º, n.º 4, do TUIR constitui um auxílio estatal na aceção do artigo 107.º, n.º 1), do TFUE.

(152) As autoridade italianas explicaram que o artigo 149.º, n.º 2, do TUIR contém uma lista não exaustiva de critérios que podem servir para avaliar a natureza comercial de uma entidade ([62]). O cumprimento de um ou mais desses critérios não comporta por si só a perda do estatuto de entidade não comercial (já que estes critérios não podem ser considerados como pressupostos legais), mas dão uma indicação da natureza potencialmente comercial da atividade exercida pela entidade em questão. No que se refere às instituições religiosas reconhecidas pelo direito civil, a Itália recorda que a circular da *Agenzia delle entrate* n.º 124/E, de 12 de maio de 1998, deixa claro que instituições religiosas só podem beneficiar do tratamento fiscal reservado às entidades não comerciais se não tiverem por principal objeto o exercício de atividades comerciais. As instituições religiosas reconhecidas pelo

([61]) Nas observações que formularam a propósito dos comentários das partes interessadas, as autoridades italianas alegaram que o artigo 107.º, n.º 3, alínea d), do Tratado poderia teoricamente ter sido aplicável apenas a algumas atividades referenciadas no artigo 7.º, n.º 1, alínea i). Contudo, não foram apresentados ulteriores argumentos a este propósito.

([62]) Ver nota 12.

direito civil devem manter a prevalência de atividades institucionais de inspiração essencialmente idealística. Daí que o artigo 149.º, n.º 4, do TUIR se limite a excluir a aplicação dos critérios específicos de ordem temporal e comercial previstos no artigo 149.º, n.ºs 1 e 2, às instituições religiosas e aos clubes desportivos amadores, mas não exclua que tais entidades possam perder o estatuto de entidades não comerciais.

(153) As autoridades italianas sublinharam que a medida se destina a preservar a competência exclusiva reconhecida ao CONI no que se refere aos clubes desportivos amadores e ao Ministério do Interior no que se refere às instituições religiosas.

(154) Em relação às instituições religiosas, a Lei n.º 222 de 20 de maio de 1985 que dá execução aos acordos internacionais entre a Itália e a Santa Sé, rege, entre outros aspetos, os poderes atribuídos ao Ministério do Interior. A Itália sublinhou que o Ministério do Interior tem competência exclusiva em matéria de reconhecimento da personalidade jurídica de direito civil das instituições religiosas quando se trata da revogação de um tal estatuto ([63]). O artigo 149.º, n.º 4, do TUIR confirma a atribuição de tal competência exclusiva, impedindo que as autoridades tributárias possam retirar a personalidade jurídica de direito civil às instituições religiosas. Se o Ministério do Interior revogasse a personalidade jurídica de uma entidade religiosa, esta última perderia o estatuto de entidade não comercial e não poderia beneficiar do tratamento fiscal aplicável às entidades não comerciais. Em conformidade com o Decreto do Presidente da República n.º 361/2000, o Ministério do Interior, através dos prefeitos, deve verificar também se as instituições religiosas continuam a cumprir os requisitos necessários para a manutenção da personalidade jurídica de direito civil.

(155) No que se refere aos clubes amadores, a Itália confirmou que o CONI era a única entidade competente para verificar o exercício efetivo de atividades desportivas. As autoridades italianas também deixaram claro que os clubes desportivos amadores podiam perder o estatuto de entidade não comercial se o COMI chegasse à conclusão de que esses clubes não exerciam atividades desportivas de caráter amador. Os clubes desportivos devem comunicar as informações fiscais que lhes dizem respeito através do modelo especial EAS ([64]). Contudo, os clubes desportivos amadores que não exercem atividades comerciais não são obrigados a apresentar tal modelo. À luz do que precede, resulta que as autoridades italianas souberam prever e ativar os instrumentos adequados que permitem verificar, inclusivamente do ponto de vista fiscal, as atividades exercidas pelos clubes desportivos amadores.

(156) A Itália também explicou que quando as autoridades fiscais verificam que determinadas instituições religiosas ou clubes desportivos amadores exercem predominantemente atividades comerciais, dão conta imediatamente do facto ao Ministério do Interior e ao CONI. O Ministério do Interior e o CONI também efetuam os seus controlos, em conformidade com os poderes que a lei lhes confere. Paralelamente, as autoridades fiscais procedem, quando necessário, à retificação das declarações fiscais das entidades não comerciais e ordenam a cobrança de impostos devidos.

(157) As autoridades italianas confirmaram que tinham sido efetivamente realizados controlos às entidades não comerciais ([65]). Neste contexto, a *Agenzia delle entrate* deu recentemente instruções específicas aos serviços regionais relativamente às entidades não comerciais ([66]). Em relação às instituições religiosas, o Ministério do Interior realizou uma série de controlos, sem nunca ter registado situações de abuso.

(158) À luz do que precede, a Comissão considera que existem instrumentos jurídicos para garantir uma prevenção eficaz e reprimir a utilização abusiva do estatuto de entidade não comercial por parte de instituições religiosas e clubes desportivos amadores. As autoridades italianas demonstraram também que as autoridades competentes cumpriam as obrigações de controlo e que, na realidade, tanto as instituições religiosas como os clubes desportivos amadores podiam perder o estatuto de entidade não comercial se exercessem atividades predominantemente económicas. Em consequência, as instituições religiosas e os clubes desportivos amadores podem perder o benefício do tratamento fiscal reservado às entidades não comerciais em geral. Em consequência, não existe um estatuto permanente de entidade não comercial, a que fazem referência os autores das denúncias. O simples facto de se aplicarem procedimentos específicos aos controlos a efetuar às instituições religiosas com personalidade jurídica de direito civil e aos clubes desportivos amadores não constitui uma vantagem.

([63]) No que se refere à revogação, remete-se em especial para o artigo 19.º da Lei n.º 222 de 20 de maio de 1985.

([64]) Cf. artigo 30.º da Lei n.º 185 de 29 de novembro de 2008. Ver também Circular n.º 12/E de 9 de abril de 2009 da *Agenzia delle entrate* e a decisão do diretor da mesma, em 2 de setembro de 2009.

([65]) Em 2010-2011, a Itália realizou 2 030 controlos a entidades não comerciais, tendo emitido 5 086 avisos de cobrança.

([66]) Cf. Circular n.º 20/E da *Agenzia delle entrate*, de 16 de abril de 2010.

(159) Por isso, a Comissão conclui que o artigo 149.º, n.º 4, do TUIR não confere qualquer vantagem seletiva às instituições religiosas nem aos clubes desportivos amadores. A medida não constitui um auxílio estatal na aceção do artigo 107.º, n.º 1, do Tratado.

6.4. **A isenção de IMU**

(160) Na sequência da introdução do IMU – o novo imposto municipal sobre imóveis que substituiu o ICI – a pedido das autoridades italianas e à luz das observações dos autores das denúncias sobre a nova legislação, a Comissão aceitou verificar se a nova isenção de IMU para as entidades não comerciais que exercem atividades específicas estava em conformidade com as normas em vigor em matéria de auxílios estatais. A Comissão irá, assim, verificar se a isenção de IMU em questão constitui um auxílio estatal na aceção do artigo 107.º, n.º 1, do Tratado.

(161) A Comissão verifica que, desde a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 1/2002, convertido em Lei n.º 27/2012, a isenção prevista no artigo 7.º, n.º 1, alínea i), do Decreto Legislativo n.º 504/92 só se aplica aos imóveis das entidades não comerciais se as atividades ali referenciadas forem exercidas em moldes não comerciais. As disposições relativas à «utilização mista» dos imóveis, quer nos casos em que as frações apresentem autonomia funcional e de rendimento, quer quando é necessária uma declaração das entidades interessadas, produzem efeitos a contar de 1 de janeiro de 2013.

(162) Segundo a Comissão, as novas normas exprimem de forma clara que a isenção só pode ser garantida se não forem exercidas atividades comerciais. Em consequência, já não são possíveis situações híbridas como as criadas pela Lei do ICI, com base na qual eram exercidas atividades de natureza comercial em imóveis que beneficiavam de isenção de impostos.

(163) Em geral, a interpretação do conceito de atividade económica depende, entre outros fatores, das condições específicas, da forma como a atividade é organizada pelo Estado e do contexto em que é organizada. Para determinar o caráter não económico de uma atividade na aceção da jurisprudência da União, importa examinar a natureza, o objetivo e as normas que a regulam. O facto de algumas atividades poderem ser classificadas como «sociais» não basta para excluir a sua natureza económica. Contudo, também o Tribunal de Justiça da União Europeia reconheceu que algumas atividades que revestem caráter puramente social podem ser consideradas não económicas, sobretudo em setores ligados ao cumprimento de obrigações e responsabilidades fundamentais do Estado.

(164) Dito isto, no que se refere ao IMU, a Comissão considera essencial determinar previamente se os critérios previstos pelo sistema jurídico italiano para excluir a natureza comercial das atividades que beneficiam de isenção de IMU estão em conformidade com o conceito de atividade económica previsto no direito da União.

(165) A este propósito, como consta do n.º 5 e seguintes, as autoridades italianas aprovaram recentemente as disposições de execução previstas no artigo 91.º-*bis*, n.º 3, do Decreto-Lei n.º 1/2012. O regulamento do ministério da Economia e Finanças de 19 de novembro de 2012 fixa, entre outros, os requisitos gerais e setoriais que permitem estabelecer se as atividades referenciadas no artigo 7.º, n.º 1, alínea i), do Decreto Legislativo n.º 504/92 são exercidas em moldes não comerciais.

(166) Em primeiro lugar, o artigo 1.º, n.º 1, alínea p), do regulamento ministerial de 19 de novembro de 2012 define o conceito de «moldes não comerciais». Considera-se que as atividades institucionais são exercidas em moldes não comerciais quando a) são destituídas de finalidade lucrativa, b) em conformidade com o direito da União Europeia, pela sua natureza, não fazem concorrência a outros operadores do mercado que têm fins lucrativos e c) constituem a expressão dos princípios da solidariedade e da subsidiariedade. Neste contexto, o requisito referido em b) representa uma tutela importante, já que ao fazer referência expressa ao direito da União, garante em geral que a atividade não está em concorrência com outros operadores do mercado que têm fins lucrativos, que constitui uma característica fundamental das atividades não comerciais ([67]).

(167) Em segundo lugar, o artigo 3.º do regulamento define os requisitos gerais de caráter subjetivo que devem ser indicados no ato constitutivo ou nos estatutos da entidade não comercial para que as atividades previstas sejam exercidas em moldes não comerciais. Os critérios são os seguintes: a) proibição de distribuir, mesmo de forma

([67]) Cf. processo C-222/04, *Cassa di Risparmio di Firenze*, Col. 2006, p. I-289, n.ºs 121-123.

indireta, lucros, excedentes, fundos de reserva ou capital, durante o ciclo de vida da entidade, a menos que a distribuição seja imposta por lei ou efetuada a favor de entidades que façam parte da mesma estrutura e exerçam a mesma atividade; b) obrigação de reinvestir os eventuais lucros e excedentes de gestão exclusivamente no desenvolvimento de atividades ligadas à prossecução do objetivo institucional de solidariedade social; c) em caso de dissolução da entidade não comercial, obrigação de devolver o património a outra entidade não comercial que exerça uma atividade institucional análogo, salvo destino diferente imposto por lei.

(168) Em terceiro lugar, o artigo 4.º do regulamento identifica outros requisitos que devem ser cumpridos, juntamente com as condições previstas nos artigos 1.º e 3.º, para que as atividades previstas no artigo 7.º, n.º 1, alínea i), do Decreto Legislativo n.º 504/92 sejam consideradas exercidas em moldes não comerciais.

(169) No que se refere ao exercício de atividades assistenciais e sanitárias, o regulamento prevê que estas são exercidas em moldes não comerciais quando for cumprida pelo menos uma das seguintes condições: a) as atividades são reconhecidas pelo Estado e exercidas no âmbito de um contrato ou convenção com o Estado, as regiões ou as entidades locais e de uma forma complementar ou integrada numa lógica de serviço público, prestando aos utentes serviços gratuitos ou mediante um pagamento que representa uma mera participação nas despesas previstas para a cobertura do serviço universal; b) se as atividades não estiverem acreditadas, nem forem exercidas no âmbito de um contrato ou convenção com o Estado, os serviços são prestados gratuitamente ou mediante um pagamento simbólico, não superior a metade da média prevista para atividades análogas exercidas em moldes concorrenciais no mesmo âmbito territorial, tendo também em conta a ausência de nexo com o custo efetivo do serviço.

(170) Em relação à primeira condição, a Comissão verifica que, como as autoridades italianas explicaram, as entidades interessadas, para poderem beneficiar de isenção, devem fazer parte integrante do sistema nacional de saúde, que garante uma cobertura universal e assenta no princípio da solidariedade. Neste sistema, os hospitais públicos são diretamente financiados pelas contribuições para a segurança social e outros recursos do estatais. Estes hospitais fornecem o serviço gratuitamente com base na cobertura universal ou mediante um pagamento reduzido, cujo montante cobre apenas uma pequena fração do custo efetivo do serviço. Considera-se que as entidades não comerciais que integram essa categoria e que cumprem as mesmas condições também fazem parte do sistema nacional de saúde ([68]). À luz das características do caso jacente, e em conformidade com os princípios da jurisprudência da União ([69]), considerando que o sistema italiano garante uma cobertura universal, a Comissão conclui que as entidades em questão que exercem as atividades descritas supra e que cumprem todas as condições previstas na lei não podem ser consideradas empresas.

(171) Em relação à segunda condição, o regulamento prevê que as atividades sejam exercidas a título gratuito ou mediante pagamento de um montante simbólico. Em geral, os serviços prestados gratuitamente não constituem uma atividade económica. Assim acontece se, como prevê o artigo 1.º, os serviços propostos não estiverem em concorrência com outros operadores do mercado. O mesmo vale para os serviços prestados mediante um pagamento simbólico. Neste contexto, importa ter presente que, por força do regulamento, para ter uma natureza simbólica, o pagamento não deve ser proporcional ao custo do serviço e, por outro lado, o limite de metade do preço médio de atividades idênticas exercidas no mesmo âmbito territorial em moldes concorrenciais, só pode ser utilizado para excluir o direito à isenção e não implica que possam beneficiar da isenção os prestadores de serviços que aplicam um preço abaixo de tal limite. Em consequência, considerando que as atividades assistenciais e sanitárias satisfazem os requisitos gerais e subjetivos dos artigos 1.º e 3.º do regulamento, a Comissão conclui que estas atividades não constituem atividades económicas se forem exercidas de acordo com os princípios da legislação em vigor.

(172) No que se refere às atividades didáticas, considera-se que são exercidas em moldes não comerciais se forem satisfeitas algumas condições específicas. Em particular, as atividades exercidas devem ser paritárias relativamente à instrução pública e a escola deve garantir que na fase da aceitação não há discriminação dos alunos; a escola deve também acolher alunos portadores de deficiência, aplicar as normas da contratação coletiva, possuir estruturas adequadas às normas em vigor e publicar as respetivas contas. Acresce que as atividades devem ser exercidas a título

([68]) Cf. artigo 1.º, n.º 18, do Decreto Legislativo n.º 502 de 30 de dezembro de 1992.

([69]) Cf. processo T-319/99, *FENIN/Comissão*, Col. 2003, p. II-357, n.º 39, confirmado pelo processo C-205/03 P, *FENIN/Comissão*, Col. 2006, p. I-6295; processos apensos C-264/01, C-306/01, C-354/01 e C-355/01, *AOK Bundesverband e outros*, Col. 2004, p. I-2493, n.ºs 45 a 55; processo T-137/10, *CBI/Comissão*, ainda não publicado.

gratuito, ou seja, mediante um pagamento simbólico que cubra apenas uma parte do custo efetivo do serviço, tendo também em conta a ausência de nexo com o referido custo. A este respeito, a Comissão recorda que, de acordo com a jurisprudência ([70]), não constituem atividade económica os cursos propostos por determinados estabelecimentos públicos que fazem parte do sistema de ensino público e são financiados, parcial ou totalmente, por fundos públicos. A natureza não económica do ensino público não é posta em causa pelo facto de, por vezes, os alunos ou os pais terem de pagar propinas que contribuem para o funcionamento do sistema de ensino, desde que tais contributos representem só uma fração do custo efetivo do serviço e não possam ser considerados uma retribuição pelo serviço prestado. Como também reconheceu a Comissão na comunicação sobre a aplicação das normas de União Europeia em matéria de auxílios estatais para compensar a prestação de serviços de interesse económico geral ([71]), tais princípios dizem respeito à formação profissional, à escola primária, às creches privadas e públicas, ao ensino acessório nas universidades e à oferta de ensino superior. À luz do que precede, a Comissão considera que os pagamentos simbólicos não podem ser considerados uma remuneração pelos serviços prestados. Em consequência, tendo em conta os requisitos gerais e subjetivos do artigo 1.º e do artigo 3.º do regulamento e os requisitos específicos do artigo 4.º, a Comissão considera que os serviços didáticos prestados pelas entidades em questão não podem ser considerados uma atividade económica.

(173) No que se refere à hospedagem, às atividades culturais, recreativas e desportivas, o artigo 4.º do regulamento indica que estas devem ser exercidas a título gratuito ou mediante pagamentos simbólicos e nunca superiores ao preço médio praticado para atividades similares exercidas em moldes concorrenciais no mesmo âmbito territorial, tendo em conta a ausência de nexo com o custo efetivo do serviço. Tal requisito é idêntico à segunda condição prevista para as atividades assistenciais e sanitárias examinadas no n.º (168), sendo pois válidas as mesmas considerações. Em geral, os serviços fornecidos gratuitamente não constituem uma atividade económica. O mesmo vale para os serviços prestados mediante um pagamento simbólico. Neste contexto, importa ter presente que, por força do regulamento, para ter uma natureza simbólica, o pagamento não deve ser proporcional ao custo do serviço e, por outro lado, o limite de metade do preço médio de atividades idênticas exercidas no mesmo âmbito territorial em moldes concorrenciais só pode ser utilizado para excluir o direito à isenção (como indicam as palavras «em qualquer caso») e não implica que possam beneficiar da isenção os prestadores de serviços que aplicam um preço abaixo de tal limite.

(174) Por outro lado, para a hospedagem e as atividades desportivas, a Comissão considera também os outros requisitos decorrentes das definições de tais atividades, contidas no artigo 1.º, n.º 1, alíneas j) e m), do regulamento. No que se refere à hospedagem, o regulamento limita a isenção aos serviços prestados por entidades não comerciais que são acessíveis apenas a certas categorias de pessoas e por períodos de tempo não contínuos. Concretamente no que se refere à «hospedagem social», o regulamento precisa que as atividades devem dirigir-se a pessoas com necessidades especiais temporárias ou permanentes ou a pessoas desfavorecidas em razão de condições físicas, psíquicas, económicas ou familiares. A entidade pode solicitar apenas o pagamento de um montante simbólico e nunca superior ao preço médio praticado por atividades análogas exercidas por entidades comerciais no mesmo âmbito territorial, tendo também em conta a ausência de nexo com o custo efetivo do serviço. O regulamento deixa claro também que a isenção não está prevista para as atividades exercidas em estruturas hoteleiras ou para-hoteleiras, a que se refere o artigo 9.º do Decreto Legislativo n.º 79 de 23 de maio de 2011 ([72]). A isenção não se aplica quando se trata de atividades exercidas, entre outros, em hotéis, motéis ou turismo de habitação. Considerando que, no caso jacente, as entidades não comerciais que prestam serviços de hospedagem devem satisfazer os requisitos objetivos e subjetivos dos artigos 1.º, 3.º e 4.º do regulamento, a Comissão considera que à luz da peculiaridade da situação, as atividades em questão que apresentam as características referidas supra, não constituem uma atividade económica na aceção do direito da União.

([70]) Processo 263/86, *Humbel e Edel*, Col. 1988, p. 5365, n.os 17 e 18; processo C-109/07, *Wirth*, Col. 1993, p. I-6447, n.os 15 e 16; processo C-76/97, *Schwarz*, Col. 2007, p. I-6849, n.º 39. Ver também o acórdão do Tribunal da EFTA de 21 de fevereiro de 2008 no processo E-5/07, *Private Barnehagers Landsforbund/EFTA Surveillance Authority*, n.os 80-83.

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

([72]) Decreto Legislativo n.º 79, de 23 de maio de 2011, *Codice della normativa statale in tema di ordinamento e mercato del turismo*, artigo 14.º da Lei n.º 246 de 28 de novembro de 2005 e aplicação da Diretiva 2008/122/CE, relativa à proteção do consumidor relativamente a determinados aspetos dos contratos de utilização periódica de bens, de aquisição de produtos de férias de longa duração, de revenda e de troca. O artigo 9.º do Decreto Legislativo define como estruturas hoteleiras e para-hoteleiras: a) hotéis; b) motéis; c) aldeamentos de férias; d) apartamentos turísticos; e) pensões; f) residências sazonais; g) turismo de habitação; h) residências de saúde – beauty farm; i) outras estruturas de acolhimento com características similares a uma ou várias das categorias anteriores.

(175) Em consequência, dadas as circunstâncias específicas do caso em apreço e visto que as entidades não comerciais que prestam serviços de hospedagem, culturais, recreativos e desportivos devem satisfazer os requisitos dos artigos 1.º e 3.º do regulamento, a Comissão conclui que tais atividades, exercidas de acordo com os princípios estabelecidos na lei, não são consideradas atividades económicas.

(176) Em conclusão, a Comissão considera que, com base nas informações transmitidas pelas autoridades italianas, à luz das características específicas do caso em apreço, as atividades analisadas nos pontos anteriores, exercidas por entidades não comerciais no pleno respeito pelos critérios gerais subjetivos e objetivos dos artigos 1.º, 3.º e 4.º do regulamento, não são de natureza económica. Em consequência, as entidades não comerciais em questão, quando exercem as atividades referidas supra e respeitam integralmente as condições previstas pela legislação italiana, não agem como empresas na aceção do direito da União. Dado que o artigo 107.º, n.º 1, do Tratado se aplica exclusivamente às empresas, no caso jacente a medida não cabe no âmbito de aplicação do artigo.

(177) A Comissão recorda, por último, que a partir de 1 de janeiro de 2013, em caso de utilização mista de um imóvel, a legislação italiana permitirá determinar a parte do imóvel afeta a uso comercial e aplicar o IMU apenas às atividades económicas. A Comissão considera que, nos casos em que uma entidade exerce atividades económicas e não económicas, a isenção parcial de que beneficia pela fração do imóvel utilizada para as atividades não económicas não constitui uma vantagem para tal entidade quando esta exerce uma atividade económica enquanto empresa. Numa situação deste tipo, a medida não constitui um auxílio estatal na aceção do artigo 107.º, n.º 1, do Tratado.

6.5. **Recuperação**

(178) Em conformidade com as disposições do Tratado e a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia, quando se verificar a incompatibilidade do auxílio com o mercado interno, cabe à Comissão decidir se o país em questão deve abolir ou modificar o auxílio ([73]). O Tribunal de Justiça tem também decidido de forma reiterada que a obrigação que incumbe a um país de suprimir um auxílio que a Comissão considera incompatível com o mercado interno visa restabelecer a situação anterior ([74]). O Tribunal de Justiça estabeleceu, a este propósito, que tal objetivo se considera alcançado quando o beneficiário tiver reembolsado os montantes concedidos a título de auxílios ilegais, perdendo assim a vantagem de que tinha usufruído no mercado relativamente aos seus concorrentes, sendo assim reposta a situação anterior à concessão do auxílio ([75]).

(179) Com base nesta jurisprudência, o artigo 14.º, n.º 1, do Regulamento (CE) n.º 659/99 ([76]) prevê que «*nas decisões negativas relativas a auxílios ilegais, a Comissão decidirá que o Estado-Membro em causa deve tomar todas as medidas necessárias para recuperar o auxílio do beneficiário*».

(180) Em consequência, a partir do momento em que a isenção de ICI deve ser considerada um auxílio ilegal e incompatível, em princípio, o correspondente montante deve ser restituído a fim de repor a situação de mercado que precedeu a concessão do auxílio.

(181) Contudo, o Regulamento (CE) n.º 659/99 impõe limites no que se refere à recuperação de verbas. Assim, segundo o artigo 14.º, n.º 1, «*a Comissão não deve exigir a recuperação do auxílio se tal for contrário a um princípio geral de direito comunitário*», como por exemplo, a expectativa legítima. O Tribunal de Justiça reconheceu também uma exceção a esta obrigação do Estado-Membro de executar uma decisão recuperação de que seja destinatário, ou seja, a existência de circunstâncias excecionais que determinem a impossibilidade absoluta de executar corretamente a decisão ([77]).

(182) Considerando que tais circunstâncias excecionais foram invocadas pelas autoridades italianas no âmbito do procedimento formal de investigação, a Comissão deve analisar se as mesmas são aplicáveis ao caso em apreço, para poder determinar se é necessário proceder à recuperação.

6.5.1. *Expectativa legítima*

(183) Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça e a prática decisória da Comissão, uma ordem de recuperação de um auxílio viola um princípio geral de direito comunitário se, através das suas ações, a Comissão criar uma expectativa legítima no destinatário de que o auxílio foi concedido em conformidade com o direito da União.

([73]) Processo C-70/72, *Comissão/Alemanha*, Col. 1973, p. 813, n.º 13.
([74]) Processos apensos C-278/92, C-279/92 e C-280/92, *Espanha/Comissão*, Col. 1994, p. I-4103, n.º 75.
([75]) Processo C-75/97, *Bélgica/Comissão*, Col. 1999, p. I-030671, n.os 64-65.
([76]) JO L 83 de 27.3.1999, p. 17.
([77]) Comunicação da Comissão — Para uma aplicação efetiva das decisões da Comissão que exigem que os Estados-Membros procedam à recuperação de auxílios estatais ilegais e incompatíveis, JO C 272 de 15.11.2007, p. 4, ponto 18.

(184) O Tribunal de Justiça afirmou reiteradamente que o direito de fazer valer o princípio da expectativa legítima se estende a todos os sujeitos relativamente aos quais uma instituição da União tenha criado expectativas fundadas. Contudo, um particular não pode invocar a tutela da expectativa legítima se as autoridades administrativas não lhe tiverem fornecido garantias concretas ([78]).

(185) No caso presente, as autoridades italianas e as 78 partes interessadas invocaram a tutela da expectativa legítima com base na resposta a uma pergunta parlamentar escrita de 2009 ([79]). Na resposta em questão, a Comissão declarou ter efetuado uma avaliação prévia e considerado que não se justificavam ulteriores investigações, uma vez que era pouco provável que o regime do ICI colocasse as instituições religiosas em posição da vantagem de um ponto de vista concorrencial.

(186) A Comissão considera que tal resposta não gerou qualquer expectativa legítima, pelos motivos a seguir indicados.

(187) Em primeiro lugar, a declaração da Comissão baseava-se numa mera «avaliação preliminar»; a Comissão não declarou ter tomado uma decisão, mas apenas considerou que não havia motivos para efetuar ulteriores investigações. Em segundo lugar, a Comissão exprimiu-se em termos dubitativos, alegando que era pouco provável que a isenção de ICI conferisse uma vantagem às instituições religiosas. Em terceiro lugar, a interrogação e a resposta fazem exclusivamente referência às instituições religiosas que representam uma subcategoria das entidades não comerciais abrangidas pela isenção de ICI.

(188) À luz do que precede, a Comissão considera não ter dado garantias específicas, incondicionais e concordantes, passíveis de induzir nos beneficiários da medida em questão expectativas fundamentadas quanto à legitimidade do regime, no sentido de não caber no âmbito de aplicação das normas relativas aos auxílios estatais, pelo que as eventuais vantagens decorrentes de tal medida não podiam ser objeto de procedimentos de recuperação. Em conclusão, a Comissão considera não ter feito qualquer declaração precisa e incondicional quanto à garantia de que a isenção de ICI em questão não devia ter sido considerada um auxílio estatal.

([78]) Processos apensos C-182/03 e C-217/03, *Bélgica e Forum 187 ASBL/Comissão*, Col. 2006, p. I-5479, n.º 147.

([79]) Pergunta escrita E-177/2009 (JO C 189 de 13.7.2010).

(189) A Itália alegou ainda que as respostas sobre a isenção de ICI que a Comissão forneceu aos autores das denúncias, de que as autoridades italianas tiveram conhecimento de modo informal, teriam gerado expectativas legítimas nas entidades não comerciais a propósito da compatibilidade de tal isenção com o direito da União. A Comissão não concorda com as observações da Itália. Com efeito, as cartas em que foi feita uma avaliação preliminar que os serviços da Comissão enviaram aos autores das denúncias, e de que é dado conhecimento ao Estado-Membro apenas de modo informal, não representam a posição final da Comissão. Enquanto as decisões da Comissão são tornadas públicas e publicadas no Jornal Oficial, o mesmo não acontece no âmbito de um procedimento administrativo em que, a partir dos dados disponíveis, os serviços da Comissão não nutrem dúvidas sobre a compatibilidade das medidas em apreço. Acresce que a carta enviada aos autores das denúncias em 15 de fevereiro foi objeto de recurso judicial interposto por dois desses autores, pelo que a dita carta não se tornou definitiva. Os recursos só foram retirados depois da decisão de início de procedimento.

(190) A Comissão conclui portanto que, no caso jacente, a Itália e as 78 partes interessadas não receberam qualquer garantia por parte de uma instituição da União que justificasse a expectativa legítima, impedindo assim a Comissão de ordenar uma recuperação.

6.5.2. *Circunstâncias excecionais: impossibilidade absoluta de executar a recuperação*

(191) Em conformidade com o artigo 228.º do Tratado, o Estado-Membro destinatário de uma decisão de recuperação deve cumpri-la. Como já foi indicado, existe uma exceção a tal obrigação: quando o Estado-Membro consegue demonstrar a existência de circunstâncias excecionais que impossibilitam a correta execução da decisão.

(192) Geralmente, os Estados-Membros invocam tal possibilidade no âmbito das discussões com a Comissão que se seguem à adoção da decisão ([80]). No caso jacente, contudo, a Itália defendeu, antes da adoção da decisão, que não se devia ordenar a recuperação porque seria absolutamente impossível executar tal decisão. Uma vez que a Itália levantou a questão em sede de procedimento formal de investigação e que, segundo um princípio geral do direito, ninguém pode ser obrigada a fazer o impossível, a Comissão considera necessário que a questão seja tratada na presente decisão.

([80]) Processo C-214/07, *Itália/Comissão*, Col. 2008, p. I-08357, n.os 13 e 22.

(193) Importa, antes de mais, recordar que o Tribunal de Justiça faz, de forma constante, uma interpretação muito restritiva do conceito de «impossibilidade absoluta». Não se considera satisfeita a condição de impossibilidade absoluta de proceder à recuperação do auxílio quando o Estado-Membro se limita a comunicar à Comissão as dificuldades de ordem jurídica, política ou prática que a execução da decisão implica ([81]). O único caso em que pode ser aceite a impossibilidade absoluta é quando a recuperação se revela desde o início, e de forma objetiva e absoluta, impossível de realizar ([82]).

(194) No caso em apreço, as autoridades italianas alegaram que seria absolutamente impossível não só identificar os imóveis pertencentes a entidades não comerciais que se destinavam ao exercício de atividades não exclusivamente de natureza comercial, mas também recuperar as informações necessárias para determinar o montante do imposto que deveria ter sido pago.

(195) As autoridades italianas explicaram que, devido à estrutura do registo predial, era impossível extrapolar das bases de dados cadastrais, com efeitos retroativos, os dados relativos aos imóveis pertencentes a entidades comerciais destinados a atividades não exclusivamente comerciais do tipo indicado nas disposições de isenção de ICI. As informações cadastrais não permitem chegar às atividades exercidas no imóvel. Por outras palavras, com base nos dados presentes no registo predial, não é possível determinar se num determinado imóvel uma entidade exerceu atividades comerciais ou não comerciais. De facto, cada imóvel (incluindo as frações de imóveis classificadas separadamente) é inscrito no cadastro apenas com base nas suas características objetivas, as quais refletem os elementos físicos e estruturais que se referem ao uso a que se destina.

(196) No que se refere às bases de dados fiscais e, em especial, às declarações de rendimentos apresentadas pelas entidades não comerciais, a Itália deixou claro que essas declarações apenas permitiam identificar os imóveis utilizados em moldes não oficiais. Neste caso, os edifícios que geram rendimentos devem ser indicados no *Modello Unico* da declaração de rendimentos no Quadro RB relativo ao rendimento dos edifícios, não sendo preenchido o Quadro RS relativo a custos e ganhos promíscuos. Por outro lado, sempre que uma entidade comercial possui imóveis nos quais exerce também atividades comerciais, devem ser preenchidos o Quadro RB e o Quadro RS. Contudo, se no Quadro RB forem declarados vários edifícios, não é possível identificar o imóvel no qual é exercida a atividade que gerou o rendimento indicado na declaração. Importa contudo referir que o Quadro RS do *Modello Unico* inclui dados sobre custos e rendimentos relativos a bens e serviços utilizados em moldes comerciais e não comerciais (bens e serviços adstritos promiscuamente ao exercício de atividades comerciais e não comerciais). Dito isto, mesmo quando se indica apenas um edifício no Quadro RB, devido às características estruturais do sistema cadastral (que não permitem uma repartição proporcional entre utilizações comerciais e não comerciais), não é possível identificar a fração do imóvel onde foram exercidas atividades económicas que geraram o rendimento declarado.

(197) A Comissão considera, por isso, que as autoridades italianas demonstraram que os beneficiários dos auxílios não podem ser identificados e que o auxílio não pode ser calculado de forma objetiva devido à falta de dados disponíveis. Com efeito, as bases de dados fiscais e cadastrais não permitem identificar os imóveis pertencentes a entidades não comerciais que foram destinados a atividades não exclusivamente comerciais, do tipo indicado nas disposições de isenção do ICI, nem permitem obter as informações necessárias para calcular o montante do imposto a recuperar. Em consequência, seria impossível em termos objetivos e absolutos proceder a uma eventual injunção de recuperação.

(198) Em conclusão, a Comissão considera que, à luz da especificidade do caso em apreço, seria absolutamente impossível para a Itália proceder à recuperação de eventuais auxílios ilegalmente concedidos no âmbito das disposições de isenção do ICI. Não se deve, pois, ordenar a recuperação dos auxílios decorrentes da isenção ilegal e incompatível do imposto municipal sobre imóveis.

7. **CONCLUSÃO**

(199) A Comissão conclui que a Itália aplicou ilegitimamente a isenção de imposto municipal sobre imóveis prevista no artigo 7.º, n.º 1, alínea i), do Decreto Legislativo n.º 504/92 em violação do artigo 108.º, n.º 3, do Tratado.

(200) Uma vez que para o regime em questão não é possível identificar qualquer motivo de compatibilidade, o mesmo resulta incompatível com o mercado interno. Contudo, à luz das circunstâncias excecionais invocadas pela Itália, não deve ser ordenada a recuperação do auxílio, já que a Itália demonstrou a impossibilidade absoluta de proceder à sua execução.

([81]) Processo C-404/00, *Bélgica/Comissão*, Col. 2003, p. I-6695, n.º 47.
([82]) Processo C-75/97, *Bélgica/Comissão («Maribel I»)*, Col. 1999, p. I-3671, n.º 86. Processo C-214/07, *Comissão/França*, Col. 2008, p. I-08357, n.ºs 13, 22 e 48.

(201) A Comissão considera que o 149.º, n.º 4, do TUIR não constitui um auxílio estatal na aceção do artigo 107.º, n.º 1, do Tratado.

(202) Por fim, à luz das características específicas da medida de isenção do IMU para as entidades não comerciais que exercem exclusivamente atividades específicas em moldes não comerciais, e respeitando as condições impostas pela legislação nacional, a Comissão conclui que tais atividades não podem ser consideradas atividades económicas na aceção das normas que regem os auxílios estatais, pelo que a medida não é abrangida pelo âmbito de aplicação do artigo 107.º, n.º 1, do Tratado.

ADOTOU A PRESENTE DECISÃO:

Artigo 1.º

O auxílio estatal sob forma de isenção de ICI, concedido a entidades não comerciais que exercem nos imóveis exclusivamente as atividades referenciadas no artigo 7.º, n.º 1, alínea i), do Decreto Legislativo n.º 504/92, ilegalmente instituído pela Itália em violação do artigo 108.º, n.º 3, do Tratado, é incompatível com o mercado interno.

Artigo 2.º

O artigo 149.º, n.º 4, do TUIR não constitui um auxílio estatal na aceção do artigo 107.º, n.º 1, do Tratado.

Artigo 3.º

A isenção de IMU, concedida a entidades não comerciais que exercem nos imóveis exclusivamente as atividades referenciadas no artigo 7.º, n.º 1, alínea i), do Decreto Legislativo n.º 504/92, não constitui um auxílio estatal na aceção do artigo 107.º, n.º 1, do Tratado.

Artigo 4.º

A República Italiana é a destinatária da presente decisão.

Feito em Bruxelas, em 19 de dezembro de 2012.

Pela Comissão

Joaquín ALMUNIA

Vice-Presidente

ANEXO 1

LISTA DAS PARTES INTERESSADAS QUE APRESENTARAM OBSERVAÇÕES RELATIVAMENTE À DECISÃO DE INÍCIO DE PROCEDIMENTO

Nome-Denominação/morada

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