

## DÉCISION DE LA COMMISSION

du 19 décembre 2012

**concernant l'aide d'État S.A.20829 [C 26/2010, ex NN 43/2010 (ex CP 71/2006)] Régime concernant l'exonération de la taxe municipale sur les biens immobiliers utilisés à des fins spécifiques accordée aux entités non commerciales mis à exécution par l'Italie**

[notifiée sous le numéro C(2012) 9461]

(Le texte en langue italienne est le seul faisant foi)

(Texte présentant de l'intérêt pour l'EEE)

(2013/284/UE)

LA COMMISSION EUROPÉENNE,

vu le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, et notamment son article 108, paragraphe 2, premier alinéa,

vu l'accord sur l'Espace économique européen, et notamment son article 62, paragraphe 1, point a),

après avoir invité les intéressés à présenter leurs observations conformément aux dispositions précitées<sup>(1)</sup> et compte tenu de ces observations,

considérant ce qui suit:

## 1. PROCÉDURE

- (1) En 2006, la Commission a reçu de nombreuses plaintes portant essentiellement sur deux régimes concernant respectivement l'exonération de la taxe municipale sur les biens immobiliers et la réduction de l'impôt sur le revenu des personnes morales, et plus précisément:
- (a) l'exonération de la taxe municipale sur les biens immobiliers (ci-après la «TMBI») utilisés par des entités non commerciales qui exercent exclusivement des activités dans les domaines de l'assistance sociale, du bien-être, des soins de santé, de l'éducation, de l'hébergement, de la culture, des loisirs, des sports, de la religion et du culte [article 7, paragraphe 1, point i), du décret législatif n° 504 du 30 décembre 1992];
- (b) la réduction de moitié de l'impôt sur le revenu des personnes morales pour les entités énumérées à l'article 6 du décret du président de la République (ci-après «DPR») n° 601 du 29 septembre 1973, à savoir essentiellement les organismes d'assistance sociale, les instituts d'enseignement et de recherche sans but lucratif et les entités à but caritatif et didactique (y compris les entités ecclésiastiques). Cette disposition concerne également les organismes autonomes pour les habitations à loyer modéré ainsi que les fondations et les associations poursuivant exclusivement des buts culturels.
- (2) Consécutivement aux plaintes déposées au sujet de l'exonération susmentionnée de la TMBI, la Commission a
- envoyé une première demande d'informations aux autorités italiennes le 5 mai 2006. À la lumière des informations transmises par l'Italie le 6 juin 2006 et à la suite de l'entrée en vigueur de certains amendements à la réglementation relative à la TMBI, les services de la Commission ont indiqué aux plaignants, par lettre du 8 août 2006, qu'après une analyse préliminaire, il n'y avait pas lieu de poursuivre l'enquête.
- (3) Toutefois, par lettre du 24 octobre 2006, les plaignants ont une nouvelle fois indiqué que l'exonération de la TMBI pour les entités non commerciales n'était pas conforme à l'article 107, paragraphe 1, du traité. Par lettre du 14 novembre 2006, les services de la Commission ont rappelé aux plaignants qu'à la lumière des informations disponibles, il n'y avait pas lieu de poursuivre l'enquête sur cette exonération.
- (4) En janvier et septembre 2007, la Commission a reçu des plaignants d'autres lettres concernant l'exonération de la TMBI. Dans leur lettre du 12 septembre 2007, les plaignants ont attiré l'attention de la Commission sur l'article 149 du *Testo unico delle imposte sui redditi* (Texte unique des impôts sur les revenus) (ci-après «TUIR»), approuvé par le DPR n° 917 du 22 décembre 1986. Selon eux, cet article n'aurait accordé un traitement fiscal favorable qu'aux entités ecclésiastiques et aux clubs de sport amateur.
- (5) Le 5 novembre 2007, la Commission a invité les autorités italiennes et les plaignants à présenter des informations complémentaires sur toutes les dispositions préférentielles présumées citées par les plaignants. Les autorités italiennes ont fourni les informations requises par lettres des 3 décembre 2007 et 30 avril 2008. Les plaignants ont transmis des informations complémentaires par lettre du 21 mai 2008.
- (6) Le 20 octobre 2008, les plaignants ont envoyé une lettre de mise en demeure (article 265 du traité) à la Commission pour lui demander d'ouvrir la procédure formelle d'examen et d'adopter une décision formelle au sujet de leurs plaintes.

<sup>(1)</sup> JO C 348 du 21.12.2010, p. 17.

- (7) Le 24 novembre 2008, la Commission a adressé une nouvelle demande d'informations aux autorités italiennes, qui y ont répondu par lettre du 8 décembre 2008.
- (8) Par lettre du 19 décembre 2008, les services de la Commission ont informé les plaignants qu'ils estimaient, sur la base d'une analyse préliminaire, que les mesures contestées ne semblaient pas constituer des aides d'État et qu'il n'était dès lors pas nécessaire de poursuivre l'enquête.
- (9) Le 26 janvier 2009, le ministère des finances italien a adopté la circulaire 2/DF (ci-après la «circulaire») dans le but de préciser le champ d'application de l'exonération de la TMBI pour les entités non commerciales. Le 2 mars 2009, les plaignants ont écrit à la Commission pour exprimer leur insatisfaction au sujet de la législation alors en vigueur et pour critiquer la circulaire susmentionnée.
- (10) Par courrier électronique du 11 janvier 2010, les plaignants ont une nouvelle fois demandé à la Commission, notamment à la lumière du contenu de la circulaire, d'ouvrir la procédure formelle d'examen. Ayant pris acte de la circulaire, les services de la Commission ont envoyé une lettre aux plaignants, le 15 février 2010, pour leur rappeler les motivations qu'ils avaient exposées dans leur lettre du 19 décembre 2008.
- (11) Le 26 avril 2010, deux plaignants ont introduit chacun, devant le Tribunal, un recours en annulation de la décision de la Commission telle qu'elle figure dans sa lettre du 15 février 2010 <sup>(2)</sup>. À la demande des parties requérantes, le Tribunal a ordonné, le 18 novembre 2010, que l'affaire soit radiée du registre <sup>(3)</sup>.
- (12) Par décision du 12 octobre 2010 (ci-après la «décision d'ouvrir la procédure»), la Commission a ouvert la procédure formelle d'examen au sens de l'article 108, paragraphe 2, du traité pour ce qui concerne l'exonération de la TMBI sur les biens immobiliers utilisés par des entités non commerciales à des fins spécifiques et en référence à l'article 149, paragraphe 4, du TUIR <sup>(4)</sup>. La décision d'ouvrir la procédure, dans laquelle la Commission invitait les parties intéressées à présenter leurs observations, a été publiée au *Journal officiel de l'Union européenne* <sup>(5)</sup> le 21 décembre 2010.
- (13) Par lettre du 10 novembre 2010, les autorités italiennes ont demandé à la Commission une copie des lettres qu'elle a adressées aux plaignants entre 2006 et 2010. La Commission leur a transmis une copie de ces lettres le 2 décembre 2010.
- (14) Entre le 21 janvier 2011 et le 4 avril 2011, la Commission a reçu les observations de 80 parties intéressées au sujet de la décision d'ouvrir la procédure; celles-ci figurent à l'annexe 1 de la présente décision.
- (15) Par lettre du 2 mars 2011, la Commission a reçu les observations des autorités italiennes sur la décision d'ouvrir la procédure. Elle a ensuite transmis les observations des parties intéressées aux autorités italiennes, qui y ont réagi en date du 10 juin 2011.
- (16) Le 19 juillet 2011, les autorités italiennes ont rencontré les services de la Commission dans le cadre d'une réunion technique.
- (17) Par lettre du 15 février 2012, les autorités italiennes ont indiqué à la Commission leur intention d'adopter une nouvelle réglementation en matière de taxe municipale sur les biens immobiliers et ont annoncé que la TMBI était remplacée, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2012, par l'*Imposta Municipale Propria* (taxe municipale propre, ci-après l'«IMU»).
- (18) Après l'adoption par les autorités italiennes de la loi n<sup>o</sup> 27 du 24 mars 2012 qui prévoit, notamment, de nouvelles dispositions relatives à l'exonération de l'IMU pour les entités non commerciales exerçant des activités spécifiques, renvoyant la définition d'une série d'aspects à un acte d'application ultérieur, la Commission a envoyé auxdites autorités une demande d'informations en date du 16 mai 2012.

<sup>(2)</sup> Voir les ordonnances du Tribunal dans les affaires T-192/10, Ferracci/Commission (JO C 179 du 3.7.2010, p. 45) et T-193/10, Scuola Elementare Maria Montessori/Commission (JO C 179 du 3.7.2010, p. 46).

<sup>(3)</sup> JO C 30 du 29.1.2011, p. 57.

<sup>(4)</sup> Dans sa décision d'ouvrir la procédure, la Commission est parvenue à la conclusion que la réduction de moitié de l'impôt sur le revenu des personnes morales prévue à l'article 6 du DPR n<sup>o</sup> 601/73 pourrait constituer une aide existante (point 18); elle a, part ailleurs, précisé qu'elle traiterait cette mesure dans le cadre d'une procédure distincte, relative aux aides existantes, qu'elle a ouverte par la suite en février 2011. Les entités assujetties visées à l'article 6 du DPR n<sup>o</sup> 601/73 sont les suivantes: a) organismes et établissements d'assistance sociale, sociétés de secours mutuel, établissements hospitaliers, organismes d'assistance et de bienfaisance; b) établissements d'enseignement et établissements d'étude et d'expérimentation d'intérêt général sans but lucratif; corps scientifiques; académies, fondations et associations historiques, littéraires, scientifiques poursuivant des buts exclusivement culturels; c) organismes dont les buts sont assimilés, en vertu de la loi, aux buts de bienfaisance ou d'enseignement; c bis) organismes autonomes pour les habitations à loyer modéré et leurs associations.

<sup>(5)</sup> Voir note 1.

- (19) Le 27 juin 2012, la Commission a reçu des informations complémentaires de la part des plaignants, dont des observations sur la nouvelle réglementation IMU, lesquelles ont été transmises aux autorités italiennes le 6 juillet 2012 afin qu'elles puissent y réagir.
- (20) Par lettre du 5 septembre 2012, l'Italie a fourni à la Commission les informations requises, ainsi que ses remarques sur les observations des parties intéressées qui lui avaient été transmises le 6 juillet 2012.
- (21) Par lettre du 21 novembre 2012, les autorités italiennes ont transmis à la Commission une copie du règlement d'application de l'IMU, adopté le 19 novembre 2012.
- (25) Les autorités italiennes ont précisé que l'exonération de la taxe municipale sur les biens immobiliers prévue à l'article 7, paragraphe 1, point i), s'applique uniquement lorsque les deux conditions suivantes sont réunies:
- i. le bien immobilier doit être utilisé par des entités non commerciales<sup>(8)</sup>. La loi définit les entités non commerciales comme suit: entités publiques ou privées, à l'exclusion des entreprises, qui n'ont pas pour objet exclusif ou principal l'exercice d'activités commerciales;
  - ii. le bien immobilier doit être utilisé exclusivement pour l'exercice des activités énumérées à l'article 7, paragraphe 1, point i).

## 2. DESCRIPTION DES MESURES

### 2.1. Exonération de la taxe municipale sur les biens immobiliers utilisés par des entités non commerciales

- (22) En 1992, les autorités italiennes ont introduit une taxe municipale sur les biens immobiliers («TMBI»). Aux termes du décret législatif n° 504 du 30 décembre 1992, les assujettis à la taxe sont toutes les personnes physiques et morales propriétaires de biens immobiliers (du fait d'un titre de propriété, d'un droit d'usufruit, d'usage, d'habitation ou d'emphytéose). Tant les résidents que les non-résidents, quel que soit leur usage du bien immobilier, doivent s'acquitter du paiement de la taxe, qui est calculée sur la base de la valeur cadastrale du bâtiment.
- (23) Aux termes de l'article 7, paragraphe 1, point i), du décret législatif n° 504/92, les biens immobiliers utilisés par des entités non commerciales qui exercent exclusivement des activités dans les domaines de l'assistance sociale, du bien-être, des soins de santé, de l'éducation, de l'hébergement, de la culture, des loisirs, des sports, de la religion et du culte sont exonérés de la TMBI.
- (24) Aux termes de l'article 7, paragraphe 2 bis, du décret-loi n° 203 du 30 septembre 2005<sup>(6)</sup>, l'exonération prévue à l'article 7, paragraphe 1, point i), du décret législatif n° 504/92 s'applique aux activités énumérées sous ce point, y compris si elles sont de nature commerciale. L'article 39 du décret-loi n° 223 du 4 juillet 2006<sup>(7)</sup> prévoit que l'exonération ne doit s'appliquer que si les activités en cause ne sont pas exclusivement de nature commerciale.
- (26) Dans la circulaire 2/DF du 26 janvier 2009, les autorités italiennes ont indiqué quelles entités pouvaient être considérées comme des entités non commerciales et précisé les caractéristiques que devaient présenter les activités exercées par ces entités pour pouvoir bénéficier de l'exonération en cause.
- (27) La circulaire rappelle que les entités non commerciales peuvent être soit publiques soit privées. Plus précisément, sont considérés comme des entités publiques non commerciales les assujettis suivants: l'État, les régions, les provinces, les municipalités, les chambres de commerce, les agences sanitaires, les entités publiques instituées exclusivement pour l'exercice d'activités dans les domaines du bien-être, de l'assistance sociale et des soins de santé, les entités publiques non économiques, les organismes de prévoyance et d'assistance sociale, les universités et les organismes de recherche, ainsi que les agences publiques de services à la personne (ancien IPAB). Parmi les exemples d'entités non commerciales privées mentionnées dans la circulaire figurent les associations, les fondations et les comités, les organisations non gouvernementales (ONG), les clubs de sport amateur, les organisations de service volontaire, les entités qui acquièrent le titre fiscal d'organisations non lucratives d'utilité sociale (Onlus) et les entités ecclésiastiques relevant de l'église catholique et d'autres confessions religieuses.
- (28) La circulaire précise en outre que les activités exercées dans les biens immobiliers exonérés de la TMBI ne devraient pas de fait être disponibles sur le marché<sup>(9)</sup> ou devraient être exercées pour répondre aux besoins pertinents sur le plan social, qui ne sont pas toujours satisfaits par les structures publiques ou les opérateurs commerciaux privés.

<sup>(6)</sup> Converti en loi n° 248 du 2 décembre 2005.

<sup>(7)</sup> Converti en loi n° 248 du 4 août 2006.

<sup>(8)</sup> Plus précisément, l'article 7, paragraphe 1, point i), du décret législatif n° 504/92 se réfère aux assujettis visés à l'article 87 (actuel article 73), paragraphe 1, point c), du DPR n° 917/86. La définition du terme «entités non commerciales» figure dans cette disposition.

<sup>(9)</sup> Voir point 5 de la circulaire.

- (29) La circulaire contient une série de critères pour chacune des activités énumérées à l'article 7, paragraphe 1, point i), qui permettent de déterminer dans quels cas la nature de chacune de ces activités doit être considérée comme non exclusivement commerciale<sup>(10)</sup>.
- (30) La TMBI a été remplacée par l'IMU le 1<sup>er</sup> janvier 2012. Les dispositions relatives à la taxe municipale sur les biens immobiliers utilisés par les entités non commerciales ont également été modifiées en 2012, ainsi qu'il est exposé au point 5.
- (31) L'article 149 figure sous le titre II, chapitre III, du *Testo unico delle imposte sui redditi* (TUIR). Le titre II contient des dispositions relatives à l'impôt sur le revenu des sociétés et le chapitre III prévoit les dispositions fiscales applicables aux entités non commerciales, telles que les règles relatives au calcul de la base imposable et au taux d'imposition<sup>(11)</sup>. L'article 149 définit les conditions qui peuvent déclencher la perte du «statut d'entité non commerciale».
- (32) En particulier, l'article 149, paragraphe 1, du TUIR établit qu'une entité non commerciale perd ce statut si elle exerce à titre principal des activités commerciales pendant une période entière d'imposition.
- (33) L'article 149, paragraphe 2, du TUIR définit le «statut commercial» d'une entité en fonction, par exemple, de la prédominance des revenus provenant d'activités commerciales sur les recettes institutionnelles ou des immobilisations relatives à l'activité commerciale sur les autres activités<sup>(12)</sup>. La forme juridique adoptée par les entités concernées n'influe en aucune manière sur la perte du «statut d'entité non commerciale».
- (34) L'article 149, paragraphe 4, du TUIR énonce que les dispositions susmentionnées (à savoir l'article 149, paragraphes 1 et 2) ne s'appliquent pas aux entités ecclésiastiques reconnues comme personnes morales de droit civil et aux clubs de sport amateur.

## 2.2. Article 149 du *Testo unico delle imposte sui redditi*

- (31) L'article 149 figure sous le titre II, chapitre III, du *Testo unico delle imposte sui redditi* (TUIR). Le titre II contient des dispositions relatives à l'impôt sur le revenu des sociétés et le chapitre III prévoit les dispositions fiscales applicables aux entités non commerciales, telles que les règles relatives au calcul de la base imposable et au taux d'imposition<sup>(11)</sup>. L'article 149 définit les conditions qui peuvent déclencher la perte du «statut d'entité non commerciale».
- (32) En particulier, l'article 149, paragraphe 1, du TUIR établit qu'une entité non commerciale perd ce statut si elle exerce à titre principal des activités commerciales pendant une période entière d'imposition.

<sup>(10)</sup> Par exemple, ainsi que l'indique déjà la décision d'ouvrir la procédure, pour les activités de soins de santé et sociales, la circulaire exige qu'une convention soit conclue avec les autorités publiques. Pour ce qui concerne les activités pédagogiques, la circulaire semble, d'une part, exiger que ces activités soient conformes aux principes obligatoires de base afin d'être sur le même pied que les activités publiques et demande, d'autre part, que les éventuels excédents d'exploitation soient réinvestis dans les mêmes activités pédagogiques. S'agissant des salles cinématographiques, la circulaire semble imposer aux opérateurs qui souhaitent bénéficier de l'exonération de n'exercer leur activité que dans des segments déterminés du marché (films reconnus d'intérêt culturel, films ayant obtenu un label de qualité, films destinés à la jeunesse). De même, en ce qui concerne les activités d'hébergement en général, les structures qui souhaitent bénéficier de l'exonération doivent appliquer des prix inférieurs à ceux du marché et ne plus fonctionner comme des hôtels normaux.

<sup>(11)</sup> Voir articles 143 et suivants du TUIR. D'une manière générale, le revenu total des entités non commerciales est formé par les revenus fonciers, les revenus du capital et autres revenus divers (article 143 du TUIR). Les entités non commerciales peuvent opter pour des systèmes simplifiés de détermination du revenu à condition que certaines conditions soient réunies (article 145 du TUIR).

## 3. MOTIFS JUSTIFIANT L'OUVERTURE DE LA PROCÉDURE FORMELLE D'EXAMEN

- (35) La Commission a ouvert la procédure formelle d'examen au sujet de l'exonération de la taxe municipale sur les biens immobiliers (exonération de la TMBI) utilisés par des entités non commerciales à des fins spécifiques, car la mesure semblait remplir les conditions pour être considérée comme une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du traité. Elle a également ouvert la procédure formelle d'examen au sujet de l'article 149, paragraphe 4, du TUIR, qui prévoit que les règles relatives à la perte du statut d'entité non commerciale ne s'appliquent pas aux entités ecclésiastiques et aux clubs de sport amateur.
- (36) Dans son appréciation du caractère sélectif des mesures en cause, conformément à une jurisprudence constante<sup>(13)</sup>, la Commission a d'abord défini, pour chacune de ces mesures, le système fiscal de référence et a ensuite évalué si la mesure constituait une dérogation à ce système et, si tel était le cas, si cette dérogation était justifiée par la nature et la structure générale du système fiscal.

<sup>(12)</sup> Les éléments qui peuvent être utilisés aux fins de l'évaluation au sens de l'article 149, paragraphe 2, du TUIR sont les suivants: prédominance des immobilisations relatives à l'activité commerciale sur les autres activités; prédominance des recettes provenant d'activités commerciales sur la valeur normale des cessions ou prestations afférentes aux activités institutionnelles; prédominance des revenus provenant d'activités commerciales sur les recettes institutionnelles (à savoir contributions, subventions, libéralités et cotisations).

<sup>(13)</sup> Voir, notamment, l'arrêt du 6 septembre 2006 dans l'affaire C-88/03, Portugal/Commission (Recueil 2006, p. I-7115, point 56) et l'arrêt du 22 décembre 2008 dans l'affaire C-487/06 P, British Aggregates/Commission (Recueil 2008, p. I-10515, points 81 à 83).

- (37) En ce qui concerne l'exonération de la TMBI, la Commission a estimé que le système de référence pour l'appréciation de la mesure en cause était la taxe municipale elle-même. Dès lors qu'elle accorde une exonération aux entités non commerciales utilisant les biens immobiliers à des fins spécifiques, dont certaines considérées comme économiques, la mesure en cause constitue une dérogation au système de référence (selon lequel chaque personne morale propriétaire d'un bien immobilier doit s'acquitter du paiement de la taxe municipale correspondante, quel que soit l'usage de ce bien). La Commission a estimé que le fait de n'accorder une exonération qu'aux entités non commerciales exerçant des activités spécifiques présentant une certaine valeur sociale n'était pas justifié par la nature et la structure générale du système italien de taxe municipale sur les biens immobiliers.
- (38) S'agissant de l'article 149, paragraphe 4, du TUIR, la Commission a décidé que les impôts sur le revenu constituaient le système de référence. Elle est parvenue à la conclusion que la mesure était à première vue sélective car elle ne semblait donner qu'aux entités ecclésiastiques et aux clubs de sport amateur la possibilité de maintenir leur statut d'entités non commerciales même s'ils n'étaient plus considérés comme ayant ce statut. Une telle mesure ne saurait être justifiée sur la base des principes inhérents au système fiscal italien.
- (39) Les autorités italiennes n'ont pas fourni d'informations démontrant que les mesures en cause auraient satisfait aux conditions visées dans la jurisprudence *Altmark* <sup>(14)</sup>. Dès lors qu'elles paraissaient remplir tous les autres critères prévus à l'article 107, paragraphe 1, du traité, les mesures semblaient comporter une aide d'État.
- (40) Pour ce qui concerne la compatibilité, les dispositions de l'article 107, paragraphe 2, du traité ne semblaient pas s'appliquer à ces mesures. Par ailleurs, les exceptions prévues à l'article 107, paragraphe 3, ne semblaient pas non plus s'appliquer, à l'exclusion de l'article 107, paragraphe 3, point d), relatif à la promotion de la culture et de la conservation du patrimoine. La Commission a, en effet, estimé qu'au regard de l'exonération de la TMBI, cette exception aurait pu s'appliquer aux entités non commerciales n'exerçant des activités spécifiques que dans les domaines de l'éducation, de la culture et des loisirs. Enfin, la Commission n'a pas exclu la possibilité que certaines activités soient considérées comme des services d'intérêt économique général au sens de l'article 106, paragraphe 2, du traité. Les autorités italiennes

n'ont toutefois fourni aucune information permettant d'apprécier la compatibilité des mesures en cause avec le marché intérieur.

- (41) En conséquence, la Commission a émis des doutes quant à la compatibilité des mesures avec le marché intérieur et a décidé, conformément à l'article 4, paragraphe 4, du règlement (CE) n° 659/1999 du 22 mars 1999 portant modalités d'application de l'article 93 du traité CE <sup>(15)</sup>, d'ouvrir la procédure formelle d'examen, invitant l'Italie et les autres parties intéressées à présenter leurs observations.
- (42) Selon la Commission, tant l'exonération de la TMBI que l'article 149, paragraphe 4, du TUIR pouvaient être considérés comme de nouvelles aides. La TMBI, prélevée sur une base annuelle, a en effet été introduite en 1992, sans que l'exonération fiscale en cause n'ait été notifiée à la Commission ni que celle-ci l'ait autorisée. L'exonération était appliquée à un large éventail d'activités qui n'étaient pas fermées à la concurrence au moment où la TMBI a été introduite. Toute dérogation aux dispositions normales de ce régime fiscal devait dès lors être nécessairement considérée comme une nouvelle aide dans la mesure où les conditions prévues à l'article 107, paragraphe 1, du traité semblaient réunies. De même, l'article 149 du TUIR <sup>(16)</sup> a été introduit en 1998 et n'a pas non plus été notifié à la Commission ou autorisé par cette dernière. C'est pourquoi la dérogation prévue par cette mesure devait être qualifiée de nouvelle aide, dès lors que les conditions prévues à l'article 107, paragraphe 1, du traité semblaient réunies.

#### 4. OBSERVATIONS DES AUTORITÉS ITALIENNES ET DES PARTIES INTÉRESSÉES

- (43) Conformément à l'article 20, paragraphe 2, du règlement (CE) n° 659/1999 et en réponse à la publication au *Journal officiel de l'Union européenne* de la décision d'ouvrir la procédure <sup>(17)</sup>, la Commission a reçu les observations des autorités italiennes et de 80 parties intéressées.
- (44) En résumé, selon les autorités italiennes, les entités qui ont bénéficié de l'exonération de la TMBI n'étaient pas des «entreprises» au sens du droit de l'Union. En tout état de cause, les activités exercées par ces entités jouaient un rôle public et social important. Le fait de prévoir un traitement fiscal différencié pour les activités purement économiques, d'une part, et pour les activités exercées dans les domaines de l'assistance sociale, de la bienfaisance, de la solidarité et de la religion, d'autre part, était donc conforme à la nature et la logique du

<sup>(14)</sup> Arrêt du 24 juillet 2003 dans l'affaire C-280/00, *Altmark Trans et Regierungspräsidium Magdeburg/Nahverkehrsgesellschaft Altmark* (Recueil 2003, p. I-7747).

<sup>(15)</sup> JO L 83 du 27.3.1999, p.1.

<sup>(16)</sup> Ex-article 111 bis du TUIR.

<sup>(17)</sup> Voir note 1.

système fiscal en tant que tel. Les autorités italiennes ont également contesté le fait que la TMBI ait été qualifiée de nouvelle aide, soutenant que cette mesure aurait dû être appréciée à la lumière de la continuité dans laquelle elle s'inscrit par rapport aux taxes immobilières antérieures (déjà applicables avant l'entrée en vigueur du traité CEE). En outre, sur la base des lettres administratives de rejet envoyées aux plaignants, la mesure aurait dû être considérée comme autorisée par la Commission. En tout état de cause, la Commission a fait naître une confiance légitime chez les bénéficiaires dans la mesure en raison de la réponse qu'elle a donnée à une question parlementaire écrite et, comme indiqué précédemment, parce qu'elle a communiqué aux plaignants sa position préliminaire dont les autorités italiennes avaient également été informées à titre informel.

(45) Pour ce qui concerne l'article 149, paragraphe 4, du TUIR, les autorités italiennes soutiennent qu'en dépit de ce que suggère la formulation de la disposition, les entités ecclésiastiques et les clubs de sport amateur peuvent perdre le statut d'entités non commerciales, auquel cas ils ne bénéficieraient plus d'aucune mesure d'allègement fiscal.

(46) Sur les 80 parties intéressées, 78 (ci-après les «78 parties intéressées») partagent la position des autorités italiennes et deux, qui comptaient parmi les parties à l'origine de la plainte initiale (ci-après les «deux parties intéressées» ou les «plaignants»), estiment que la TMBI et l'article 149, paragraphe 4, du TUIR comportent une aide d'État illégale et incompatible avec le marché intérieur. Par conséquent, les arguments des 78 parties intéressées seront présentés en même temps que la position des autorités italiennes, tandis que ceux des plaignants seront traités séparément.

#### 4.1. Observations des autorités italiennes et des 78 parties intéressées

4.1.1. *TMBI: les activités spécifiques exercées par les entités non commerciales ne peuvent être considérées comme des activités économiques*

(47) Les autorités italiennes et les 78 parties intéressées affirment avant tout que les activités spécifiques exercées par les entités non commerciales qui bénéficient de l'exonération de la TMBI ne peuvent être considérées comme des activités économiques dès lors que ces activités, qui ciblent essentiellement des catégories bien définies d'utilisateurs, ne constituent pas une offre de biens ou de services sur le marché et ne sont donc pas en concurrence avec les activités exercées par les entreprises

commerciales. Ces entités non commerciales, qui exercent leurs activités dans le secteur des services d'utilité publique, ne peuvent par conséquent pas être considérées comme des entreprises, ce qui constitue une condition préalable à l'application de l'article 107, paragraphe 1, du traité.

(48) Selon les autorités italiennes et certaines des 78 parties intéressées, la plupart de ces activités présentent des caractéristiques spécifiques, dès lors qu'elles sont, par exemple, exercées dans un but social, à des fins de solidarité, à titre gratuit ou contre paiement de droits réduits. Compte tenu des caractéristiques susmentionnées et des finalités spécifiques des entités non commerciales en cause, il ne saurait être possible de considérer ces entités comme des entreprises.

#### 4.1.2. *TMBI: la mesure est justifiée par la logique du système fiscal italien*

(49) Les autorités italiennes et les 78 parties intéressées estiment que l'exonération de la TMBI ne constitue en aucune manière une dérogation au système fiscal dans son ensemble, mais représente simplement l'application des principes directeurs de ce système.

(50) D'après elles, un traitement fiscal différencié entre les activités économiques et à but lucratif, d'une part, et celles exercées dans le domaine social, caritatif et religieux par des entités à finalités spécifiques<sup>(18)</sup>, d'autre part, s'inscrirait en effet dans la logique du système fiscal italien. Cette seconde catégorie d'activités s'appuierait sur le principe de solidarité qui est un principe fondamental du droit italien et du droit de l'Union. En appliquant ce traitement différencié, le législateur aurait simplement souhaité tenir compte des différentes situations juridiques et factuelles des entités exerçant lesdites activités d'utilité publique à haute valeur sociale.

(51) C'est à l'État membre concerné qu'il appartiendrait en outre de définir quelles activités sont d'utilité publique. Son action serait uniquement limitée par le fait que l'éventuel traitement fiscal différencié doit être cohérent, c'est-à-dire qu'il doit s'inscrire dans la logique du système fiscal dans son ensemble et qu'un système de contrôle adapté doit en outre être mis en place. Dans le cas de l'exonération de la TMBI, ces deux conditions seraient réunies.

<sup>(18)</sup> De plus, les entités en cause exercent essentiellement leurs activités dans un cadre géographique limité (au niveau local) et ces activités ciblent des catégories spécifiques d'utilisateurs/de bénéficiaires.

(52) La logique de l'exonération de la TMBI s'appuierait sur les articles 2 et 3 de la Constitution italienne qui prescrivent l'accomplissement des devoirs de solidarité politique, économique et sociale à l'égard des citoyens, ainsi que sur son article 38 qui reconnaît le droit à l'assistance sociale pour tous les citoyens dépourvus des moyens de subsistance nécessaires. Il convient également de rappeler que les entités non commerciales assistent l'État dans l'accomplissement des devoirs spécifiques qui lui incombent dans le domaine social. L'État aurait de tout temps reconnu le rôle spécifique joué par ces entités, conscient qu'il ne pourrait pas à lui seul fournir des services dans les domaines de l'assistance sociale, des soins de santé, de la culture, de l'éducation et du sport.

(53) Les autorités italiennes ont rappelé qu'ainsi qu'il est indiqué dans la circulaire, il convient de réunir les deux conditions décrites au considérant 25 (conditions subjective et objective) pour pouvoir bénéficier de l'exonération de la TMBI.

(54) En ce qui concerne la condition subjective (être une entité non commerciale) et, plus particulièrement, les entités religieuses, les autorités italiennes ont souligné que la catégorie des entités non commerciales comprend les institutions ecclésiastiques reconnues comme personnes morales de droit civil, qu'elles relèvent de l'église catholique ou d'autres confessions religieuses <sup>(19)</sup>.

(55) S'agissant de la condition objective (exercer une des activités énumérées dans la réglementation), les autorités italiennes ont fait valoir que la *Corte di Cassazione* (cour de cassation) a indiqué à plusieurs reprises qu'aux fins de l'octroi de l'exonération de la TMBI, il est essentiel de prendre en compte l'activité effectivement exercée dans le bien immobilier. Il convient en effet de vérifier que ladite activité, même si elle figure dans la liste des activités exonérées, n'est pas en fait exercée selon des modalités commerciales <sup>(20)</sup>. Par ailleurs, comme l'a déjà établi le *Consiglio di Stato* (Conseil d'État) <sup>(21)</sup>, si seule une partie (même prééminente) d'un immeuble entier est utilisée aux fins prévues par la loi, l'allègement fiscal ne peut être accordé à l'ensemble du bien en raison de la nature restrictive de l'exonération fiscale.

#### 4.1.3. Qualification de la mesure d'aide existante

(56) Selon les autorités italiennes, la TMBI s'inscrit dans la suite législative logique des taxes immobilières précédentes, avec lesquelles elle aurait conservé un lien étroit

de continuité formelle et substantielle. L'exonération des biens immobiliers utilisés pour des activités spécifiques à haute valeur sociale a toujours été au cœur de toute la législation en matière immobilière depuis 1931, bien avant l'entrée en vigueur du traité CEE.

(57) Les autorités italiennes et les 78 parties intéressées estiment en outre que, sur la base des lettres de rejet envoyées aux plaignants, dont l'Italie avait été informée, l'exonération de la TMBI a été autorisée par la Commission.

(58) Pour les raisons susmentionnées, si l'exonération de la TMBI était qualifiée d'aide, elle devrait être considérée comme une aide existante.

#### 4.1.4. Compatibilité

(59) Les autorités italiennes ont décidé de ne présenter aucune observation ni au sujet de l'éventuelle compatibilité des mesures avec le marché intérieur au sens de l'article 107, paragraphes 2 et 3, du traité ni sur leur possible qualification de services d'intérêt économique général au sens de l'article 106, paragraphe 2, du traité et de la jurisprudence *Altmark*.

(60) Certaines des 78 parties intéressées soutiennent que l'exonération de la TMBI est compatible avec l'article 106, paragraphe 2, et avec l'article 107, paragraphe 3, point c), du traité, dès lors que la mesure serait nécessaire à l'exercice d'activités utiles sur le plan social, fondées sur le principe de la solidarité. Par ailleurs, l'exonération ne comporterait pas de distorsion importante de la concurrence et n'affecterait pas les échanges entre États membres de manière significative.

#### 4.1.5. Confiance légitime

(61) Les autorités italiennes font observer que les réponses apportées par la Commission aux plaignants au sujet de l'exonération de la TMBI, dont l'Italie a été avertie de manière informelle, ont fait naître chez les entités non commerciales une confiance légitime pour ce qui concerne la compatibilité de l'exonération de la TMBI avec le droit de l'Union.

(62) La réponse de la Commission à une question parlementaire écrite de 2009 sur le traitement fiscal des entités non commerciales aurait également fait naître une confiance légitime <sup>(22)</sup>.

<sup>(19)</sup> Pour tous les cultes admis par l'État, y compris l'église catholique, la loi prévoit qu'à des fins fiscales, le but religieux est assimilé au but caritatif et éducatif.

<sup>(20)</sup> Voir les arrêts n° 20776 du 26 octobre 2005, n° 23703 du 15 novembre 2007, n° 5485 du 29 février 2008 et n° 19731 du 17 septembre 2010. Voir, en outre, l'arrêt n° 8495 du 19 avril 2010.

<sup>(21)</sup> Voir avis n° 266 du 18 juin 1996.

<sup>(22)</sup> Question écrite E-177/2009 (JO C 189 du 13.7.2010).

(63) Cela impliquerait que, si la Commission considérait la mesure comme une aide illégale et incompatible, sans accepter de la qualifier d'aide existante, elle ne devrait pas ordonner la récupération de l'aide conformément à l'article 14, paragraphe 1, du règlement (CE) n° 659/1999.

(64) Selon certaines parties intéressées, la Commission ne devrait pas non plus, en tout état de cause, ordonner la récupération de l'aide pour ce qui concerne l'article 149, paragraphe 4, du TUIR, étant donné qu'il serait assez difficile et excessivement contraignant pour les autorités italiennes de quantifier l'hypothétique avantage accordé.

#### 4.1.6. Article 149 du TUIR

(65) Dans leurs observations, les autorités italiennes ont fourni une description détaillée des règles fiscales spécifiques applicables aux entités non commerciales, y compris les entités ecclésiastiques et les clubs de sport amateur. Elles soulignent qu'à l'article 149, paragraphe 2, du TUIR figure une liste non exhaustive de paramètres qui peuvent être utilisés<sup>(23)</sup> pour qualifier une entité d'organisation commerciale. Si une entité non commerciale remplit une ou plusieurs de ces conditions, elle ne perd pas automatiquement son statut d'entité non commerciale, dès lors que ces paramètres ne peuvent être considérés comme des présomptions légales. Le respect de ces conditions indiquerait simplement que la nature potentielle des activités exercées par l'entité en cause est essentiellement commerciale.

(66) Comme indiqué dans la circulaire n° 124/E de l'*Agenzia delle Entrate* (administration fiscale) du 12 mai 1998, les entités ecclésiastiques reconnues comme personnes morales de droit civil peuvent être considérées comme des entités non commerciales uniquement si l'objet exclusif ou principal de leur activité est de nature non commerciale.

(67) Par conséquent, les autorités italiennes estiment que l'article 149, paragraphe 4, du TUIR exclut tout bonnement l'application des paramètres temporels et commerciaux spécifiques définis à l'article 149, paragraphes 1 et 2<sup>(24)</sup>. L'article 149, paragraphe 4, du TUIR n'exclut pas la possibilité que les entités ecclésiastiques perdent leur statut d'entités non commerciales. En tout état de cause, selon certaines des 78 parties intéressées, cette mesure n'impliquerait aucun transfert de ressources publiques et n'accorderait aucun avantage.

(68) Les autorités italiennes ont précisé que la mesure vise à préserver la compétence exclusive reconnue au CONI (Comité olympique national italien) pour ce qui concerne les clubs de sport amateur et au ministère de l'intérieur pour ce qui concerne l'octroi de la personnalité juridique de droit civil aux entités ecclésiastiques et la révocation de cette personnalité<sup>(25)</sup>. Il est entendu que si, lors d'un contrôle, les autorités fiscales constatent que ces entités exercent des activités commerciales à titre principal, elles en informent immédiatement le ministère de l'intérieur ou le CONI. Les autorités fiscales procèdent, quant à elles, à la récupération de la différence de taxation auprès de l'entité en cause.

(69) Les autorités italiennes ont confirmé que des contrôles ont été effectués auprès tant des entités ecclésiastiques que des clubs de sport amateur. En ce qui concerne plus particulièrement les entités ecclésiastiques, le ministère de l'intérieur a également réalisé les contrôles qui relèvent de sa compétence, mais n'a constaté aucune forme d'abus.

#### 4.2. Observations des deux parties intéressées

(70) Dans leurs observations, les deux parties intéressées<sup>(26)</sup> font référence à tous les documents et à toutes les observations qu'elles avaient déjà transmis à la Commission au cours de la procédure administrative antérieure à la décision d'ouvrir la procédure. Selon elles, les documents en question montrent qu'en réalité, les entités ecclésiastiques exercent des activités économiques.

(71) En ce qui concerne l'exonération de la TMBI, les deux parties intéressées soulignent que l'Italie a adopté la mesure contestée en 2005. Après l'entrée en vigueur du décret-loi n° 203/2005, l'exonération de la TMBI s'appliquait aux entités non commerciales exerçant les activités prévues par la réglementation, même si ces activités étaient de nature commerciale<sup>(27)</sup>. À la suite des modifications apportées à la loi relative à la TMBI en 2006, l'exonération de la taxe municipale est devenue applicable aux mêmes activités, à condition que celles-ci ne soient pas de nature exclusivement commerciale<sup>(28)</sup>. Les modifications de 2006 n'auraient toutefois pas supprimé la nature d'aide d'État de la mesure en cause.

<sup>(23)</sup> Voir note 12.

<sup>(24)</sup> Voir les considérants 31 et suivants.

<sup>(25)</sup> Cette mesure garantit également le respect des accords internationaux conclus entre l'Italie et le Saint-Siège au sujet des entités ecclésiastiques.

<sup>(26)</sup> Parmi les parties à l'origine de la plainte initiale, seuls Pietro Ferracci et la Scuola Elementare Maria Montessori s.r.l. ont présenté des observations au sujet de la décision d'ouvrir la procédure.

<sup>(27)</sup> Décret-loi n° 203/2005, converti en loi n° 248 du 2 décembre 2005.

<sup>(28)</sup> Décret-loi n° 223/2006, converti en loi n° 248 du 4 août 2006.

- (72) La circulaire elle-même conférait un avantage sélectif aux entités qu'il convient en fait de considérer comme des entreprises. En effet, dans de nombreux cas concernant les activités décrites dans la circulaire, la possibilité d'accorder l'exonération de la TMBI dépendait uniquement de la non-réalisation de profits par l'entité. Toutefois, conformément aux principes définis dans la jurisprudence de l'Union, le fait qu'une entité ne poursuive aucun but lucratif n'est pas pertinent aux fins de l'application de la réglementation sur les aides d'État. La circulaire ne réglait donc pas les questions concernant les aides d'État relatives à l'exonération de la TMBI, dès lors que cette exonération continuait d'être appliquée aux entités non commerciales exerçant une activité économique, mais pas aux entités à but lucratif exerçant la même activité.
- (73) Les plaignants estiment néanmoins qu'il serait pratiquement impossible d'obtenir des informations spécifiques sur les biens immobiliers appartenant aux entités en cause, essentiellement parce que ces dernières n'étaient pas tenues de déclarer les biens immobiliers exonérés du paiement de la TMBI.
- (74) En ce qui concerne l'article 149, paragraphe 4, du TUIR, les plaignants font observer que les entités ecclésiastiques ne peuvent pas perdre leur statut d'entités non commerciales.
- (75) S'agissant de l'exonération de la TMBI et de l'article 149, paragraphe 4, du TUIR, les plaignants partagent les conclusions préliminaires auxquelles est parvenue la Commission dans sa décision d'ouvrir la procédure en ce qui concerne l'existence de ressources d'État et d'un avantage, ainsi que la sélectivité, la distorsion de la concurrence et les effets sur les échanges.
- (76) Pour ce qui est de la compatibilité des mesures en cause, les plaignants partagent la conclusion préliminaire de la Commission selon laquelle l'article 107, paragraphe 2, du traité et l'article 107, paragraphe 3, points a), b) et c), du traité ne sont pas applicables. Ils contestent néanmoins la possibilité d'appliquer la dérogation prévue à l'article 107, paragraphe 3, point d), du traité à certaines entités qui exercent exclusivement des activités didactiques, culturelles et récréatives. Ils estiment en outre que les conditions de la jurisprudence *Altmark* ne sont pas réunies en l'espèce.
- 4.3. Réaction des autorités italiennes aux observations des parties intéressées**
- (77) Par lettre du 10 juin 2011, les autorités italiennes ont réagi aux observations des parties intéressées.
- (78) Premièrement, à supposer même que certaines activités exercées par des entités non commerciales qui bénéficient de l'exonération puissent effectivement être qualifiées d'activités économiques, la Commission doit néanmoins prouver que l'avantage accordé est sélectif et qu'il n'est pas justifié par la logique du système fiscal italien.
- (79) Deuxièmement, pour ce qui concerne les observations générales formulées au sujet de la circulaire, les autorités italiennes estiment que la Commission est appelée à examiner une mesure qui prévoit une exonération fiscale, ce qui signifie qu'elle doit évaluer les critères d'interprétation de la réglementation indiqués par les autorités nationales, ainsi que l'existence d'un système de contrôle adapté.
- (80) En particulier, les autorités italiennes précisent qu'au regard des difficultés présumées, évoquées par les plaignants, de recueillir des données sur les biens immobiliers appartenant à des entités non commerciales, l'obligation de présenter la déclaration relative à la TMBI a été supprimée en 2006. Les autorités italiennes indiquent en outre que le système cadastral ainsi que les bases de données sur les biens immobiliers sont en cours de modernisation.
- (81) Les autorités italiennes font en outre observer que, comme le reconnaissent les plaignants eux-mêmes, l'article 149, paragraphe 4, du TUIR n'est ni une clause autonome ni une clause de portée matérielle, mais qu'il s'agit plutôt d'une disposition de nature procédurale qui n'est pertinente que du point de vue des contrôles.
- 5. LA NOUVELLE RÉGLEMENTATION RELATIVE À LA TAXE MUNICIPALE SUR LES BIENS IMMOBILIERS**
- 5.1. Description de la nouvelle taxe municipale sur les biens immobiliers: l'IMU**
- (82) Dans le cadre de la réforme sur le fédéralisme fiscal, le décret législatif n° 23 du 14 mars 2011 prévoit que l'IMU remplacera la TMBI à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2014. Par le décret-loi n° 201 du 6 décembre 2011, converti en loi n° 214 du 22 décembre 2011, l'Italie a décidé d'avancer l'adoption de l'IMU à 2012.

(83) Sont redevables de l'IMU toutes les personnes propriétaires de biens immobiliers. La base imposable est calculée en fonction de la valeur du bien immobilier, qui est elle-même calculée sur la base du revenu cadastral du bien immobilier et en appliquant les critères prévus à l'article 5 du décret TMBI (décret législatif n° 504/92) ainsi que les critères fixés par le décret-loi n° 201/2011. Des coefficients multiplicateurs, qui varient en fonction de la catégorie cadastrale du bien immobilier, sont appliqués à la valeur définie selon les critères susmentionnés. Le taux de base de l'IMU est de 0,76 %.

(84) Le système cadastral revêt donc une importance fondamentale pour l'imposition des biens immobiliers. L'unité immobilière de base pertinente à des fins cadastrales peut être un bâtiment ou une partie de bâtiment ou encore un ensemble de bâtiments ou un terrain, à condition qu'ils soient autonomes sur le plan fonctionnel et des revenus. Le système cadastral italien, qui sera prochainement révisé, compte six catégories de biens immobiliers. Le groupe A comprend les biens immobiliers à usage d'habitation ou similaire; le groupe B comprend les biens immobiliers à usage collectif, tels que les collèges, les hôpitaux, les bureaux publics et les écoles; le groupe C comprend les biens immobiliers à usage commercial ordinaire, tels que les magasins, les entrepôts, les bâtiments et locaux à usage sportif; le groupe D comprend les biens immobiliers à usage spécial, tels que les hôtels, les théâtres, les hôpitaux, les bâtiments et locaux à usage sportif; le groupe E comprend les biens immobiliers à usage particulier, tels que les stations pour services de transport terrestres, maritimes et aériens, les ponts soumis à péage, les phares, les bâtiments destinés à l'exercice public des cultes; le groupe F comprend les biens immobiliers recensés dans des catégories fictives.

(85) En mentionnant spécifiquement la nouvelle IMU, l'article 91 bis du décret-loi n° 1 du 24 janvier 2012, converti en loi n° 27 du 24 mars 2012, a introduit une série de modifications relatives à l'imposition des biens immobiliers des entités non commerciales exerçant des activités spécifiques. La nouvelle loi a notamment abrogé la modification de 2006 qui avait étendu le champ d'application de l'exonération de la TMBI aux

biens immobiliers dans lesquels sont exercées des activités «qui ne sont pas de nature exclusivement commerciale»<sup>(29)</sup> (paragraphe 4); elle a en outre précisé que l'exonération de l'IMU est limitée aux activités indiquées par la loi<sup>(30)</sup>, exercées par des entités non commerciales selon des modalités non commerciales (paragraphe 1). Le décret-loi n° 1/2012 a également introduit des règles spécifiques permettant un paiement proportionnel de l'IMU dans les cas où le même bien immobilier serait utilisé pour des activités à la fois commerciales et non commerciales. En particulier, l'article 91 bis, paragraphe 2, prévoit que si l'unité immobilière est à usage mixte, l'exonération s'applique, à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2013, uniquement à la partie de l'unité dans laquelle est exercée l'activité de nature non commerciale, à condition qu'il soit possible de déterminer quelle partie d'unité immobilière est exclusivement destinée à cette activité. Dans les cas où il ne serait pas possible de déterminer quelles parties d'unités immobilières sont indépendantes, l'exonération s'appliquera, à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2013, au prorata de l'utilisation non commerciale du bien immobilier qui sera indiquée dans une déclaration ad hoc (article 91 bis, paragraphe 3). Le décret-loi n° 1/2012 renvoie la définition d'une série d'éléments à un règlement d'application qui sera adopté ultérieurement par le ministre de l'économie et des finances et qui portera sur les termes et les conditions pour la présentation de cette déclaration; les éléments pertinents pour déterminer l'utilisation proportionnelle du bien immobilier; et - à la suite des modifications apportées par le décret-loi n° 174/2012<sup>(31)</sup> - les conditions générales et spécifiques qui doivent être remplies afin qu'une activité soit considérée comme étant exercée selon des modalités non commerciales.

(86) Compte tenu de l'avis favorable du *Consiglio di Stato* (Conseil d'État) et des observations formulées par ce dernier<sup>(32)</sup>, le ministre de l'économie et des finances, par le décret n° 200 du 19 novembre 2012, a adopté le règlement d'application de l'IMU (ci-après le «règlement») <sup>(33)</sup>. Celui-ci prévoit les cas dans lesquels

<sup>(29)</sup> Article 7, paragraphe 2 bis, du décret-loi n° 203 du 30 septembre 2005; article 91 bis, paragraphe 4, du décret-loi n° 1/2012.

<sup>(30)</sup> À cet égard, voir l'article 13, paragraphe 13, du décret-loi n° 201/2011, ainsi que l'article 9, paragraphe 8, du décret législatif n° 23/2011 qui renvoie à l'article 7, paragraphe 1, de la loi sur la TMBI. Pour la description de l'article 7, paragraphe 1, point i), de la loi sur la TMBI, voir le considérant 23.

<sup>(31)</sup> Voir l'article 9, paragraphe 6, du décret-loi n° 174 du 10 octobre 2012, converti, avec modifications, par la loi n° 213 du 7 décembre 2012 (Journal officiel de la République italienne n° 286 du 7 décembre 2012).

<sup>(32)</sup> Voir l'avis n° 4802/2012, rendu le 13 novembre 2012 (affaire n° 10380/2012).

<sup>(33)</sup> Décret n° 200 du 19 novembre 2012, publié au Journal officiel de la République italienne n° 274 du 23 novembre 2012.

il convient de considérer que les activités spécifiques auxquelles s'applique l'exonération de l'IMU, telles que définies dans le règlement lui-même, sont exercées selon des «modalités non commerciales». Avant tout, à titre de condition générale, ces activités ne doivent pas poursuivre un but lucratif; en outre, conformément au droit de l'Union, elles ne doivent pas, de par leur nature, être en concurrence avec d'autres opérateurs du marché qui poursuivent un but lucratif et elles doivent refléter les principes de solidarité et de subsidiarité<sup>(34)</sup>. Il convient aussi que deux séries de critères concernant les entités non commerciales (conditions subjectives), d'une part, et les activités spécifiques qu'elles exercent (conditions objectives), d'autre part, soient remplies. En ce qui concerne les conditions subjectives, le règlement prévoit les conditions générales auxquelles les entités non commerciales doivent satisfaire pour bénéficier de l'exonération de l'IMU<sup>(35)</sup>. Plus particulièrement, le règlement précise que l'acte constitutif ou les statuts de l'entité non commerciale doivent comporter une interdiction générale de distribution de quelques bénéfices, excédents d'exploitation, fonds et réserves que ce soit. Il convient en outre de réinvestir les éventuels bénéfices uniquement dans le développement d'activités qui contribuent à l'objectif institutionnel de solidarité sociale; en cas de dissolution de l'entité non commerciale, celle-ci doit transmettre son patrimoine à une autre entité non commerciale exerçant une activité similaire. En ce qui concerne les conditions objectives<sup>(36)</sup>, des caractéristiques spécifiques sont définies pour les divers types d'activités prévues à l'article 1<sup>er</sup><sup>(37)</sup>. Pour les activités exercées dans les domaines de l'assistance sociale et des soins de santé, deux autres conditions doivent être remplies: a) le bénéficiaire est agréé par l'État et a conclu un contrat ou une convention avec les autorités publiques; les activités font partie intégrante du service public ou viennent le compléter; les utilisateurs bénéficient d'un service gratuit ou contre paiement d'un montant qui représente une simple participation aux frais prévus pour la couverture du service universel; b) si l'entité n'est pas agréée et qu'elle n'a pas conclu de contrat ou de convention, les services sont fournis gratuitement ou contre paiement d'un montant symbolique et, en tout état de cause, inférieur à la moitié du prix moyen prévu pour des activités similaires

exercées dans la même zone géographique selon des modalités concurrentielles, compte tenu également de l'absence de rapport avec le coût réel du service. Pour les activités didactiques, trois conditions doivent être réunies: a) l'activité doit être de qualité comparable à celle de l'enseignement public et l'école doit pratiquer une politique d'inscription non discriminatoire à l'égard des élèves; b) l'école doit en outre accueillir les élèves présentant un handicap, appliquer les conventions collectives, disposer de structures adaptées aux normes applicables et prévoir la publication de ses comptes; c) l'activité est fournie à titre gratuit ou contre paiement d'un montant symbolique couvrant uniquement une partie du coût réel du service, compte tenu également de l'absence de rapport avec le coût réel dudit service. En ce qui concerne les activités d'hébergement, culturelles, récréatives et sportives, le bénéficiaire doit fournir des services gratuitement ou contre paiement d'un montant symbolique et, en tout état de cause, inférieur à la moitié du prix moyen prévu pour des activités similaires exercées dans la même zone géographique, compte tenu également de l'absence de rapport avec le coût réel du service.

## 5.2. Observations des deux parties intéressées au sujet de la réglementation relative à l'IMU

- (87) Selon les deux parties intéressées, l'article 91 bis, paragraphes 2 et 3, du décret-loi n° 1/2012 déroge aux règles ordinaires en matière de fiscalité immobilière.
- (88) Les deux plaignants présentent avant tout leurs observations sur l'article 91 bis, paragraphe 2. Ce paragraphe dispose que, si l'unité immobilière est à usage mixte, l'exonération de l'IMU s'applique uniquement à la partie de l'unité dans laquelle est exercée l'activité de nature non commerciale, à condition qu'il soit possible de déterminer quelle partie du bien immobilier est exclusivement destinée à ladite activité. Les dispositions de l'article 2, paragraphes 41, 42 et 44, du décret-loi n° 262 du 3 octobre 2006, converti, avec modifications, par la loi n° 286 du 24 novembre 2006, s'appliquent à la partie restante de l'unité immobilière pour autant qu'elle soit toujours autonome sur le plan fonctionnel et des revenus. Les dispositions ci-dessus régissent la procédure applicable aux biens immobiliers relevant du groupe cadastral E, dont il convient de requalifier et de réévaluer le revenu cadastral. Conformément à cette loi, ne peuvent en effet figurer au nombre des biens immobiliers classés dans le groupe E (biens immobilier à usage particulier)<sup>(38)</sup> les bâtiments ou parties de bâtiments destinés à un usage commercial ou industriel ou utilisés à d'autres fins, s'ils sont autonomes sur le plan fonctionnel et des revenus.

<sup>(34)</sup> Voir l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 1, point p), du règlement du ministre de l'économie et des finances du 19 novembre 2012.

<sup>(35)</sup> Article 3 du règlement du ministre de l'économie et des finances du 19 novembre 2012.

<sup>(36)</sup> Article 4 du règlement du ministre de l'économie et des finances du 19 novembre 2012.

<sup>(37)</sup> Les définitions qui figurent à l'article 1<sup>er</sup> du règlement contiennent d'autres conditions. En ce qui concerne notamment les activités d'hébergement, l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 1, point j), du règlement dispose que l'accès est uniquement accordé à certaines catégories de bénéficiaires et que les périodes d'ouverture sont discontinues. Plus précisément, en ce qui concerne l'«hébergement social», le règlement précise que les activités doivent cibler des personnes présentant des besoins spéciaux temporaires ou permanents ou des personnes défavorisées en raison de problèmes physiques, psychologiques, économiques, sociaux ou familiaux. En tout état de cause, l'exonération n'est pas prévue pour les activités exercées dans les structures hôtelières ou parahôtelières visées à l'article 9 du décret législatif n° 79 du 23 mai 2011. Pour ce qui est des «activités sportives», l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 1, point m), prévoit que les entités bénéficiaires sont des associations sportives sans but lucratif affiliées aux fédérations sportives nationales ou aux entités qui promeuvent le sport, reconnues par l'article 90 de la loi n° 289 du 27 décembre 2002.

<sup>(38)</sup> Voir le considérant 84.

(89) Les deux parties intéressées font observer qu'il y a lieu d'interpréter la référence au décret-loi n° 262/2006, figurant à l'article 91 bis, paragraphe 2, comme une référence générale à la procédure de reclassement cadastral. Selon les deux parties, si la procédure établie par le décret-loi n° 262/2006 était applicable aux seuls biens immobiliers du groupe cadastral E, l'obligation de «fractionner» un bien immobilier destiné à usage mixte s'appliquerait uniquement à un nombre très limité de bâtiments, à savoir les bâtiments des catégories E7 et E9.

(90) Les deux parties font en outre valoir que la déclaration prévue à l'article 91 bis, paragraphe 3, pourrait poser des problèmes d'évasion fiscale et que la nouvelle loi donnerait un trop grand pouvoir discrétionnaire aux administrations publiques. Qui plus est, les nouvelles règles seront applicables à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2013 seulement et, en tout état de cause, la Commission devrait donc ordonner la récupération des aides accordées illégalement entre 2006 et 2012 dans le cadre de l'exonération de la TMBl.

### 5.3. Réaction des autorités italiennes aux observations des parties intéressées

(91) Les autorités italiennes ont expliqué que la référence à l'article 2, paragraphes 41, 42 et 44, du décret-loi n° 262/2006, figurant à l'article 91 bis, doit être interprétée comme une référence générale au type de procédure qu'il y a lieu d'appliquer pour procéder au fractionnement d'un bien immobilier à usage mixte. Cette procédure s'applique quel que soit le groupe cadastral.

(92) L'Italie a en outre précisé qu'en règle générale, le système fiscal italien se fonde sur l'obligation pour les contribuables de remplir une déclaration fiscale et que le fait de renvoyer la réglementation d'aspects spécifiques à des dispositions d'application est une pratique législative assez courante. En outre, dès lors que la loi adoptée en mars 2012 introduit un nouveau système pour la déclaration des biens immobiliers utilisés par les entités non commerciales, il était nécessaire de reporter la date d'entrée en vigueur du nouveau système pour ces entités.

(93) En ce qui concerne la récupération des aides, les autorités italiennes ont précisé qu'il n'était pas possible de recenser rétroactivement les biens immobiliers appartenant à des entités non commerciales dans lesquels ont été exercées des activités de nature non exclusivement commerciale (et qui ont donc bénéficié de l'exonération de la TMBl). Les données cadastrales ne fournissent en effet aucune information sur le type d'activité exercée dans un bien immobilier<sup>(39)</sup>. Les autres bases de données fiscales ne permettent pas non plus de recenser les biens immobiliers utilisés par des entités non commerciales pour exercer des activités institutionnelles selon des modalités non exclusivement commerciales.

## 6. APPRÉCIATION

(94) Pour déterminer si une mesure constitue une aide d'État, la Commission doit apprécier si la mesure en cause remplit toutes les conditions prévues à l'article 107, paragraphe 1, du traité qui dispose ce qui suit: «Sauf dérogations prévues par les traités, sont incompatibles avec le marché intérieur, dans la mesure où elles affectent les échanges entre États membres, les aides accordées par les États ou au moyen de ressources d'État sous quelque forme que ce soit qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions.» Conformément à cette disposition, la Commission examinera: i) si la mesure est financée par l'État ou au moyen de ressources d'État; ii) si la mesure confère un avantage sélectif; iii) si la mesure affecte les échanges entre États membres et fausse ou menace de fausser la concurrence.

(95) À titre préliminaire, la Commission doit apprécier si au moins certaines des entités non commerciales concernées sont en fait des entreprises au sens du droit de l'Union en matière de concurrence.

### 6.1. Entités non commerciales qualifiées d'entreprises

(96) Dans sa décision d'ouvrir la procédure, la Commission a fait observer que les entités non commerciales concernées par les mesures en cause exerçaient, du moins en partie, des activités économiques et qu'à ce titre, elles ont été qualifiées d'entreprises.

(97) Les autorités italiennes et les 78 parties intéressées estiment que les activités spécifiques exercées par les entités non commerciales ne peuvent être considérées comme des activités économiques, et soutiennent notamment que, dans le cadre de la mesure relative à la TMBl, ne constituent pas des activités économiques l'aide apportée aux jeunes mères en difficulté ou la gestion, pendant la période estivale, d'un bâtiment situé en montagne où les enfants d'une paroisse passent leurs vacances. Ces activités - qui ciblent des catégories bien définies de bénéficiaires - ne constitueraient pas une offre de biens et de services proposés sur le marché par des entités non commerciales et ne seraient pas en concurrence avec les activités exercées par des entreprises commerciales. Ces entités non commerciales, qui exercent leurs activités dans l'intérêt public, ne devraient donc pas être considérées comme des entreprises. Or il s'agit d'une condition indispensable à l'application de l'article 107, paragraphe 1, du traité. En outre, selon les autorités italiennes et certaines des 78 parties intéressées, dans de nombreux cas, il n'existe pas de marché à proprement parler pour ce genre d'activités. Par ailleurs, quasiment toutes ces activités présenteraient des caractéristiques spécifiques qui peuvent être résumées comme suit:

<sup>(39)</sup> Voir également la circulaire n° 4/2006 de l'Agenzia del Territorio (Agence du territoire) du 16 mai 2006.

- a) elles sont fournies à titre gratuit ou à des tarifs ou prix réduits;
- b) elles sont fournies au nom de la solidarité et dans une optique d'utilité sociale qui ne relève pas du champ d'action des entreprises commerciales;
- c) elles ont une capacité contributive réduite par rapport aux entreprises commerciales qui exercent leurs activités selon des logiques de marché;
- d) elles génèrent des déficits ou des revenus réduits; leurs profits doivent être intégralement réinvestis conformément aux objectifs de l'entité.
- (98) Compte tenu des caractéristiques susmentionnées et des finalités spécifiques des entités non commerciales en cause, il ne saurait être possible de considérer ces entités comme des entreprises.
- (99) La Commission fait observer que, selon une jurisprudence constante, la notion d'entreprise comprend toute entité exerçant une activité économique, indépendamment du statut juridique de cette entité et de son mode de financement <sup>(40)</sup>. La question de savoir si une entité particulière peut être qualifiée d'entreprise ou non dépend donc entièrement de la nature de ses activités. Ce principe général comporte trois conséquences importantes, qui sont décrites ci-après.
- (100) Premièrement, le statut qu'une loi nationale spécifique confère à une entité particulière n'a aucune incidence. En d'autres termes, la forme juridique et organisationnelle de cette entité n'a pas d'importance. Ainsi, même une entité qui est qualifiée d'association ou de club de sport conformément à la réglementation nationale peut très bien être considérée comme une entreprise au sens de l'article 107, paragraphe 1, du traité. Le seul critère pertinent à cet égard est de savoir si l'entité concernée exerce ou non une activité économique.
- (101) Deuxièmement, l'application de la réglementation relative aux aides d'État ne dépend pas de la question de savoir si une entité a ou non été constituée pour réaliser des profits, puisqu'une entité sans but lucratif peut aussi proposer des biens et des services sur le marché <sup>(41)</sup>.
- (102) Troisièmement, le fait de qualifier une entité d'entreprise est toujours lié à une activité spécifique. Une entité qui exerce des activités à caractère tant économique que non économique est considérée comme une entreprise uniquement en ce qui concerne le premier type d'activité.
- (103) Par activité économique, on entend toute activité qui prévoit l'offre de biens et de services sur un marché. À cet égard, la Commission fait observer que les caractéristiques et les éléments décrits au considérant 97, tels qu'indiqués par les autorités italiennes et les 78 parties intéressées, qui ne sont pas de leur propre aveu présents dans tous les cas, ne suffisent pas à eux seuls à exclure la nature économique des activités en cause.
- (104) Comme indiqué précédemment, conformément à l'article 7, paragraphe 2 bis, du décret-loi n° 203/2005, modifié par le décret-loi n° 223/2006 (aujourd'hui abrogé), la nature des activités énumérées à l'article 7, paragraphe 1, point i), de la loi relative à la TMBI pouvait être commerciale, à condition de ne pas être exclusivement commerciale. La circulaire du 29 janvier 2009 prévoyait une série de critères pour chacune des activités énumérées à l'article 7, paragraphe 1, point i), permettant de déterminer dans quels cas la nature de chacune de ces activités devait être considérée comme non exclusivement commerciale. Si les conditions prévues dans la circulaire étaient remplies, les entités non commerciales étaient exonérées de la TMBI, y compris lorsque les activités qu'elles exerçaient présentaient des éléments de nature économique. Comme indiqué dans la décision d'ouvrir la procédure, la principale exigence pour le secteur des activités de soins de santé était en effet que les entités non commerciales aient conclu une convention ou un contrat avec les autorités publiques. Il est évident que cette condition ne suffit pas en soi à exclure la nature économique des activités en cause. De même, en ce qui concerne les activités didactiques, l'école devait satisfaire aux normes en matière d'enseignement, accueillir des élèves présentant un handicap, appliquer les conventions collectives et pratiquer une politique d'inscription non discriminatoire à l'égard des élèves. Les éventuels excédents d'exploitation devaient, en outre, être réinvestis dans l'activité didactique. Ces conditions n'excluent pas non plus la nature économique des activités didactiques exercées selon les modalités indiquées. En ce qui concerne les salles de cinéma, celles-ci devaient projeter des films d'intérêt culturel qui auraient reçu un label de qualité ou encore des films destinés à la jeunesse. Quant aux activités d'hébergement, la condition posée était qu'elles ne s'adressent pas à un public indifférencié, mais à des catégories prédéfinies, et que le service ne soit pas fourni toute l'année. Le prestataire de services était en outre tenu d'appliquer des tarifs réduits par rapport aux prix du marché et la structure ne devait pas fonctionner comme un hôtel normal. Dans ce cas également, les conditions susmentionnées n'excluent pas la nature économique des activités concernées.

<sup>(40)</sup> Voir notamment l'arrêt du 23 avril 1991 dans l'affaire C-41/90, Höfner (Recueil 1991, p. I-1979, point 21); l'arrêt du 10 janvier 2006 dans l'affaire C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze (Recueil 2006, p. I-289, points 107 et suivants).

<sup>(41)</sup> Arrêt du 29 octobre 1980 dans les affaires jointes 209/78 à 215/78 et 218/78, Van Landewyck (Recueil 1980, p. 3125, point 21); arrêt du 16 novembre 1995 dans l'affaire C-244/94, FFSA e.a. (Recueil 1995, p. I-4013); et arrêt du 1<sup>er</sup> juillet 2008 dans l'affaire C-49/07, MOTÖE (Recueil 2008, p. I-4863, points 27 et 28).

(105) La Commission fait en outre observer que même si, dans la plupart des cas, les activités en cause sont exercées à des fins d'utilité sociale, cet élément ne suffit pas à lui seul à exclure la nature économique de ces activités. En tout état de cause, même lorsqu'une activité a une finalité sociale, celle-ci ne suffit pas à elle seule à empêcher que l'activité soit qualifiée d'activité économique. En outre, ce n'est pas parce que les entités non commerciales ont une capacité contributive réduite qu'elles n'exercent pas d'activité économique. Ce facteur n'est pas pertinent à des fins de fiscalité immobilière fondée sur la propriété de biens immobiliers et ne tient pas compte d'autres éléments de capacité contributive.

(106) À la lumière de ce qui précède, étant donné que la loi de 2005 permettait l'exonération de la TMBI également pour des activités de nature commerciale et que les critères définis dans la circulaire, ainsi que les informations fournies par l'Italie, ne suffisent pas en soi à exclure la nature économique des activités exercées, la Commission estime que les entités non commerciales en cause doivent être qualifiées d'entreprises pour ce qui concerne les activités susmentionnées. Il en va de même pour les entités non commerciales visées par l'article 149, paragraphe 4, du TUIR qui sont effectivement autorisées à exercer des activités économiques, une conclusion que ne contestent pas les autorités italiennes.

(107) En tout état de cause, conformément à la jurisprudence de la Cour de justice<sup>(42)</sup>, la Commission estime qu'afin de qualifier un régime d'aide d'État, il n'est pas nécessaire de démontrer que toutes les mesures d'aide accordées dans le cadre dudit régime constituent une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du traité. Pour conclure qu'un régime comporte des éléments d'aide au sens de l'article 107, paragraphe 1, du traité, il suffit que des situations constituant une aide se présentent lors de sa mise en œuvre. Mutatis mutandis, dans le cadre de la présente décision, il n'est donc pas nécessaire de prendre en considération la nature de toutes les activités énumérées à l'article 7, paragraphe 1, point i), du décret législatif n° 504/92. Comme précisé au considérant 104, la Commission a en effet établi que certaines applications du régime d'aide contesté concernaient des entreprises.

(108) À la lumière de ces considérations, la Commission estime qu'il n'existe aucune raison de revoir la position qu'elle a exprimée dans sa décision d'ouvrir la procédure: le régime en cause comprend également des activités économiques. Les caractéristiques spécifiques que présentent au moins certaines des activités concernées sont telles que la Commission est en mesure de les qualifier d'activités économiques. Les bénéficiaires des mesures en cause

pouvant exercer des activités économiques, il est possible de les qualifier d'entreprises dès lors qu'ils exercent de telles activités.

## 6.2. L'exonération de la TMBI

(109) Dans la présente section, la Commission examinera si l'exonération de la TMBI accordée aux entités non commerciales, prévue à l'article 7, paragraphe 1, point i), du décret législatif n° 504/92, dans sa version en vigueur avant les modifications apportées au décret-loi n° 1/2012, a été financée par l'État ou au moyen de ressources d'État; si elle a conféré un avantage sélectif et si elle était, en outre, justifiée par la logique inhérente au système fiscal italien; si elle a affecté les échanges entre États membres et si elle a faussé ou menacé de fausser la concurrence.

### 6.2.1. Ressources d'État

(110) La mesure impliquait l'utilisation de ressources d'État et supposait de renoncer à des recettes fiscales d'un montant correspondant à la réduction d'impôt.

(111) Une perte de recettes fiscales équivaut en fait à la consommation de ressources d'État sous la forme de dépenses fiscales. En permettant à des entités, qui pouvaient être qualifiées d'entreprises, de réduire leurs propres charges fiscales par des exonérations, les autorités italiennes ont renoncé à des recettes dont elles auraient bénéficié si de telles exonérations n'avaient pas été accordées.

(112) Pour les raisons susmentionnées, la Commission estime que la mesure en cause est à l'origine d'une perte de ressources d'État dès lors qu'elle prévoyait une exonération fiscale.

### 6.2.2. Avantage

(113) Selon la jurisprudence, la notion d'aide désigne non seulement des prestations positives, mais également des interventions qui, sous des formes diverses, allègent les charges qui grèvent normalement le budget d'une entreprise<sup>(43)</sup>.

(114) En réduisant les charges généralement comprises dans les frais de fonctionnement d'entreprises propriétaires de biens immobiliers en Italie, l'exonération de la TMBI a conféré aux entités concernées un avantage économique par rapport à d'autres entreprises qui n'ont pas pu bénéficier de tels allègements fiscaux.

<sup>(42)</sup> Voir l'arrêt du 28 juillet 2011 dans les affaires jointes C-471/09 P à C-473/09 P, Diputación Foral de Álava e. a./Commission (non encore publié au Recueil, point 98); voir en outre l'arrêt du 9 juin 2011 dans les affaires jointes C-71/09 P, C-73/09 P et C-76/09 P, Comitato «Venezia vuole vivere»/Commission (non encore publié au Recueil, point 130 et jurisprudence citée).

<sup>(43)</sup> Arrêt du 8 novembre 2001 dans l'affaire C-143/99, Adria-Wien Pipeline (Recueil 2001, p. I-8365, point 38).

### 6.2.3. Caractère sélectif de la mesure

(115) Pour constituer une aide d'État, une mesure doit être sélective<sup>(44)</sup> en ce sens qu'elle doit favoriser certaines entreprises ou la production de certains biens. Selon la jurisprudence consolidée<sup>(45)</sup>, pour qualifier une mesure fiscale nationale de «sélective», il convient généralement de déterminer dans un premier temps le régime fiscal ordinaire ou «normal» applicable dans l'État membre concerné et de l'examiner. C'est par rapport à ce régime fiscal qu'il convient, dans un second temps, d'établir si les avantages fiscaux conférés par la mesure en cause peuvent être sélectifs. Pour ce faire, il y a lieu de démontrer que la disposition déroge au régime ordinaire dans la mesure où elle introduit une différenciation entre opérateurs économiques qui, au regard de l'objectif poursuivi par le régime, se trouvent dans une situation factuelle et juridique comparable. En troisième lieu, si cette dérogation existe, il est nécessaire d'examiner si elle résulte de la nature ou de la structure générale du système fiscal dans lequel elle s'inscrit et si elle peut donc être justifiée par la nature ou par la structure générale de ce système. Dans ce contexte, c'est à l'État membre concerné qu'il appartient de démontrer que le traitement fiscal différencié résulte directement des principes fondateurs et directeurs de son système fiscal<sup>(46)</sup>.

#### a) Système de référence

(116) La TMBI était une taxe autonome, due annuellement aux municipalités. Dans sa décision d'ouvrir la procédure, la Commission a conclu que le système de référence pour l'appréciation de l'exonération de la TMBI était la taxe municipale elle-même, une conclusion que n'ont contestée ni l'Italie ni les autres parties intéressées.

(117) La Commission estime par conséquent qu'il n'existe aucune raison de revoir la position qu'elle a exprimée dans sa décision d'ouvrir la procédure: en l'espèce, le système de référence est la taxe municipale elle-même.

#### b) Dérogation au système de référence

(118) Aux termes de la réglementation relative à la TMBI, sont assujetties à la taxe municipale sur les biens immobiliers<sup>(47)</sup> toutes les personnes morales propriétaires de biens immobiliers, quel que soit leur usage de ces biens. L'article 7 indique les catégories de biens immobiliers qui sont exonérées de la taxe.

<sup>(44)</sup> Voir l'arrêt du 15 décembre 2005 dans l'affaire C-66/02, Italie/Commission (Recueil 2005, p. I-10901, point 94).

<sup>(45)</sup> Voir, notamment, l'arrêt du 6 septembre 2006 dans l'affaire C-88/03, Portugal/Commission (Recueil 2006, p. I-7115, point 56) et l'arrêt du 8 septembre 2011 dans les affaires jointes C-78/08 à C-80/08, Paint Graphos (non encore publié au Recueil, point 49).

<sup>(46)</sup> Arrêt du 8 novembre 2001 dans l'affaire C-143/99, Adria-Wien Pipeline GmbH et Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (Recueil 2001, p. I-8365, point 42).

<sup>(47)</sup> Voir les articles 1<sup>er</sup> et 3 du décret législatif n° 504/92.

(119) La Commission fait observer que l'article 7, paragraphe 1, point i), du décret législatif n° 504/92 dérogeait au système de référence en vertu duquel toute personne propriétaire d'un bien immobilier est tenue de s'acquitter de la TMBI, quel que soit l'usage de ce bien. Comme indiqué ci-dessus, les entités non commerciales en cause pouvaient exercer des activités de nature commerciale, au même titre que n'importe quelle autre entreprise exerçant des activités économiques comparables. Par rapport aux entreprises redevables de la TMBI, les entités non commerciales se trouvaient donc dans une situation factuelle et juridique comparable au regard de l'objectif poursuivi par le régime fiscal relatif à la TMBI, c'est-à-dire l'imposition par les municipalités des biens immobiliers en propriété.

(120) Par exemple, conformément aux conditions prévues par la circulaire, les salles de cinéma gérées par des entités non commerciales selon des modalités non exclusivement commerciales étaient exonérées de la TMBI. De tels services, offerts sur le marché de façon structurée et contre paiement, constituent pourtant une activité économique. Il ne fait aucun doute que, dans les cas où les activités énumérées à l'article 7, paragraphe 1, point i), ont été exercées par des entités non commerciales, celles-ci ont bénéficié de l'exonération de la TMBI pour le bien immobilier dans lequel ces activités étaient exercées, à condition que les dispositions minimales de la circulaire aient été respectées. Les entités commerciales ne bénéficiaient pas de la même exonération fiscale, même si elles exerçaient les mêmes activités et remplissaient les conditions prévues par la circulaire en ce qui concerne la nature des films.

(121) La Commission estime par conséquent que l'exonération de la TMBI prévue à l'article 7, paragraphe 1, point i), dans sa version en vigueur avant les modifications apportées par le décret-loi n° 1/2012, dérogeait au système de référence et constituait une mesure sélective au sens de la jurisprudence.

#### c) Justification par la nature et l'économie générale du système fiscal

(122) Comme elle estime que l'exonération fiscale en cause est sélective, la Commission devra établir, conformément à la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne, si cette exonération se justifie par la nature et l'économie générale du système dans lequel elle s'insère. Une mesure portant exception à l'application du système fiscal général peut être justifiée par la nature et l'économie générale du système fiscal si l'État membre concerné peut démontrer que cette mesure résulte directement des principes fondateurs ou directeurs de son système fiscal.

- (123) Les autorités italiennes, soutenues par les 78 parties intéressées, considèrent que l'exonération de la TMBI relève de l'application des principes directeurs du système fiscal italien. Selon elles, le traitement différencié des activités qui présentent une valeur sociale élevée et sont exercées dans une optique d'intérêt social s'inscrit dans la logique du système fiscal. Ces activités s'inspireraient du principe de solidarité, qui est l'un des principes fondamentaux de la législation nationale et du droit de l'Union. À l'instar des pouvoirs publics, les entités non commerciales concernées rempliraient en outre certaines missions sociales. La logique de l'exonération de la TMBI se fonde sur les articles 2 et 3 de la Constitution italienne qui prescrivent l'accomplissement des devoirs de solidarité politique, économique et sociale à l'égard des citoyens, ainsi que sur son article 38 qui reconnaît le droit à l'assistance sociale à tout citoyen dépourvu des moyens de subsistance nécessaires.
- (124) Premièrement, la Commission estime à cet égard que les autorités italiennes n'ont pas démontré que la mesure en cause résultait directement des principes fondateurs ou directeurs de leur système fiscal. Les articles de la Constitution italienne auxquels elles renvoient ne font en effet référence à aucun principe directeur du système fiscal italien, mais uniquement aux principes généraux de solidarité sociale.
- (125) Deuxièmement, la Commission observe que la finalité poursuivie par les mesures étatiques ne suffit pas à les faire échapper d'emblée à la qualification d'«aides» au sens de l'article 107 du traité<sup>(48)</sup>. La Cour a en outre jugé à plusieurs reprises que l'article 107, paragraphe 1, du traité ne distingue pas selon les causes ou les objectifs des aides d'État, mais les définit en fonction de leurs effets<sup>(49)</sup>. Au vu de ce qui précède, la Commission ajoute que le fait de poursuivre une finalité sociale ou d'exercer des activités d'intérêt social ne suffit pas à exclure que la mesure en cause soit qualifiée d'aide d'État.
- (126) Troisièmement, la Commission fait remarquer qu'ainsi qu'elle l'a déjà rappelé, une mesure portant exception à l'application du régime fiscal ordinaire, en l'espèce la TMBI, peut se justifier par la nature et l'économie générale du système fiscal (dans lequel elle s'insère). Dans ce contexte, ainsi qu'il est également précisé au point 26 de
- la communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises<sup>(50)</sup>, une distinction doit être établie entre, d'une part, les objectifs assignés à un régime fiscal particulier et qui lui sont extérieurs (notamment des buts sociaux ou régionaux) et, d'autre part, les objectifs inhérents au système fiscal lui-même. Par conséquent, les exonérations fiscales qui résultent d'un objectif extérieur au système fiscal dans lequel elles s'insèrent ne sauraient échapper aux exigences découlant de l'article 107, paragraphe 1, du traité<sup>(51)</sup>. La raison d'être du régime fiscal en cause est de collecter des recettes destinées à financer les dépenses de l'État<sup>(52)</sup> en imposant la propriété immobilière. La Commission estime de ce fait que les objectifs sociaux poursuivis par les entités visées par l'exonération de la TMBI ne s'inscrivent pas dans la logique du système fiscal de cette taxe et ne peuvent donc pas être invoqués pour justifier, à première vue, la sélectivité de la mesure.
- (127) Quatrièmement, conformément à la jurisprudence<sup>(53)</sup>, pour déterminer si une mesure peut se justifier par la nature ou l'économie générale du système fiscal dans laquelle elle s'insère, il convient d'établir non seulement que la mesure fait partie intégrante des principes essentiels du système fiscal applicable dans l'État membre concerné, mais aussi qu'elle est conforme aux principes de cohérence et de proportionnalité. Néanmoins, la mesure en cause ne résultant pas directement des principes fondateurs du système fiscal dans lequel elle s'insère, la Commission juge superflu d'analyser le système de contrôles, décrit par les autorités italiennes, que l'Italie a mis en place pour garantir le respect des conditions d'exonération de la TMBI applicables aux entités non commerciales. En tout état de cause, le traitement fiscal différencié accordé aux entités non commerciales par la mesure en cause n'est ni nécessaire ni proportionné au regard de la logique du système fiscal.
- (128) La Commission infère des considérants (122) à (127) que la logique du système fiscal ne justifie pas la nature sélective de la mesure fiscale en cause. Force est donc de conclure que cette dernière confère un avantage sélectif aux entités non commerciales qui exercent certaines activités.

<sup>(48)</sup> Arrêt du 8 septembre 2011 dans les affaires jointes C-78/08 à C-80/08, *Paint Graphos*, point 67. Voir également l'arrêt du 22 décembre 2008 dans l'affaire C-487/06 P, *British Aggregates/Commission* (Recueil 2008, p. I-10505, point 84) et la jurisprudence citée.

<sup>(49)</sup> Arrêt du 22 décembre 2008 dans l'affaire C-487/06 P, *British Aggregates/Commission* (Recueil 2008, p. I-10505, point 85).

<sup>(50)</sup> JO C 384 du 10.12.1998, p. 3.

<sup>(51)</sup> Arrêt du 8 septembre 2011 dans les affaires jointes C-78/08 à C-80/08, *Paint Graphos*, point 70.

<sup>(52)</sup> Voir le point 26 de la communication de la Commission sur l'application des règles en matière d'aide d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises.

<sup>(53)</sup> Voir l'arrêt du 8 septembre 2011 dans les affaires jointes C-78/08 à C-80/08, *Paint Graphos*, points 73 et suivants.

6.2.4. *Effets sur les échanges entre États membres et distorsion de la concurrence*

- (129) L'article 107, paragraphe 1, du traité interdit les aides qui affectent les échanges entre États membres et qui faussent ou menacent de fausser la concurrence. Conformément à la jurisprudence de la Cour de justice<sup>(54)</sup>, qu'afin de qualifier une mesure nationale d'aide d'État, il y a lieu non pas d'établir une incidence réelle de l'aide en cause sur les échanges entre les États membres et une distorsion effective de la concurrence, mais seulement d'examiner si cette aide est susceptible d'affecter ces échanges et de fausser la concurrence. Il est également utile de rappeler, comme expliqué au considérant (107), que, pour pouvoir tirer des conclusions quant à l'existence d'une aide d'État, il n'est pas nécessaire de démontrer que toutes les mesures d'aide accordées dans le cadre du régime en cause constituent une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du traité. Pour conclure qu'un régime comporte des éléments d'aide au sens de l'article 107, paragraphe 1, du traité, il suffit que des situations constituant une aide se présentent lors de sa mise en œuvre.
- (130) En ce qui concerne plus précisément la condition relative aux effets sur les échanges entre États membres, il ressort de la jurisprudence que l'octroi d'une aide par un État membre, sous forme d'un allègement fiscal, à certains de ses assujettis doit être considéré comme susceptible d'affecter ces échanges et, par conséquent, comme remplissant cette condition, dès lors que lesdits assujettis exercent une activité économique faisant l'objet de tels échanges ou qu'il ne saurait être exclu qu'ils soient en concurrence avec des opérateurs établis dans d'autres États membres<sup>(55)</sup>. De plus, lorsqu'une aide accordée par un État membre renforce la position d'une entreprise par rapport à d'autres entreprises concurrentes dans les échanges au sein de l'Union, ces derniers doivent être considérés comme influencés par l'aide. Il n'est d'ailleurs pas nécessaire que l'entreprise bénéficiaire participe elle-même aux échanges au sein de l'Union. En effet, lorsqu'un État membre octroie une aide à une entreprise, l'activité sur le marché national peut s'en trouver maintenue ou augmentée, avec cette conséquence que les chances des entreprises établies dans d'autres États membres de pénétrer le marché de cet État membre en sont diminuées.
- (131) Quant à la condition relative à la distorsion de la concurrence, il convient de rappeler que les aides qui visent à libérer une entreprise des coûts qu'elle aurait normalement dû supporter dans le cadre de sa gestion courante ou de ses activités normales faussent en principe les conditions de concurrence<sup>(56)</sup>.
- (132) Les autorités italiennes n'ont formulé aucune observation à ce sujet. Certaines des 78 parties intéressées estiment qu'en raison des spécificités des bénéficiaires de la mesure et des modalités selon lesquelles ceux-ci exerçaient les activités à l'origine de l'exonération de la TMBI, cette dernière n'a pas pu avoir d'effets significatifs sur les échanges ni entraîner des distorsions importantes de la concurrence.
- (133) La Commission ne saurait adhérer aux affirmations de ces parties intéressées qui affirment que l'exonération en question, accordée à des entités non commerciales exerçant leurs activités au niveau local, n'a pas eu d'effets significatifs sur les échanges ni entraîné de distorsions importantes de la concurrence. En effet, selon une jurisprudence constante, pour que les échanges soient affectés, il suffit que l'entreprise bénéficiaire exerce ses activités sur un marché ouvert à la concurrence (importation ou exportation de biens ou prestation de services transnationaux)<sup>(57)</sup>. Peu importe que les marchés en cause soient locaux, régionaux, nationaux ou à l'échelle de l'Union. L'élément déterminant n'est pas tant la définition matérielle et géographique des marchés en cause que l'effet négatif potentiel sur les échanges au sein de l'Union. L'importance relativement faible d'une aide ou la taille relativement modeste de l'entreprise bénéficiaire n'excluent pas a priori l'éventualité que les échanges au sein de l'Union soient affectés<sup>(58)</sup>. Ni le faible montant de l'aide ni la taille modeste des entreprises bénéficiaires n'excluent la présence d'une aide<sup>(59)</sup>.

<sup>(54)</sup> Voir l'arrêt du 19 septembre 2000 dans l'affaire C-156/98, Allemagne/Commission (Recueil 2000, p. I-6857, point 30) et l'arrêt Heiser, point 55.

<sup>(55)</sup> Voir l'arrêt du 15 juin 2000 dans l'affaire T-298/97, Alzetta (Recueil 2000, p. II-2319, points 93 et suivants).

<sup>(56)</sup> Voir l'arrêt du 21 mars 1990 dans l'affaire C-142/87, Belgique/Commission (Recueil 1990, p. I-959, point 43); l'arrêt du 14 septembre 1994 dans les affaires jointes C-278/92, C-279/92 et C-280/92, Espagne/Commission (Recueil 1994, p. I-4103, point 42); et l'arrêt du 24 juillet 2003 dans l'affaire C-280/00, Altmark Trans et Regierungspräsidium Magdeburg (Recueil 2003, p. I-7747, point 81).

<sup>(57)</sup> Voir l'arrêt du 15 juin 2005 dans l'affaire T-171/02, Sardaigne/Commission (Recueil 2005, p. II-2123, points 86 et suivants); l'arrêt du 19 septembre 2002 dans l'affaire C-113/00, Espagne/Commission (Recueil 2002, p. I-7601, point 30) et l'arrêt du 4 avril 2001 dans l'affaire T-288/97, Regione Friuli Venezia Giulia/Commission (Recueil 2001, p. II-1169, points 44 et 46).

<sup>(54)</sup> Arrêt du 29 avril 2004 dans l'affaire C-372/97, Italie/Commission (Recueil 2004, p. I-3679, point 44); arrêt du 15 décembre 2005 dans l'affaire C-148/04, Unicredito Italiano (Recueil 2005, p. I-11137, point 54); arrêt du 10 janvier 2006 dans l'affaire C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze (Recueil 2006, p. I-289, point 140); arrêt du 8 septembre 2011 dans les affaires jointes C-78/08 à C-80/08, Paint Graphos, point 78 (non encore publié au Recueil) et arrêt du 27 septembre 2012 dans l'affaire T-303/10, Wam Industriale Spa/Commission, points 25 et suivants (non encore publié au Recueil).

<sup>(55)</sup> Voir l'arrêt du 6 septembre 2006 dans l'affaire C-88/03, Portugal/Commission, point 91, l'arrêt du 3 mars 2005 dans l'affaire C-172/03, Heiser (Recueil 2005, p. I-1627, point 35) et l'arrêt du 30 avril 2009 dans l'affaire C-494/06 P, Commission/Wam (Recueil 2009, p. I-3639, point 51).

(134) La Commission fait remarquer qu'en l'espèce, certains des secteurs ayant bénéficié de l'exonération de la TMBI, tels les services d'hébergement et les services de santé, étaient, et sont toujours, bel et bien ouverts à la concurrence et aux échanges au sein de l'Union. Elle estime que les conditions définies par la jurisprudence sont réunies en ce qui concerne la mesure en cause. Cette dernière confère en effet un avantage sous la forme d'un financement des activités exercées par les entités concernées et les libère ainsi de coûts qu'elles auraient normalement dû supporter. Elle est donc susceptible de fausser la concurrence.

(135) La Commission en conclut que la mesure en cause est susceptible d'affecter les échanges entre les États membres et de fausser la concurrence au sens de l'article 107, paragraphe 1, du traité.

#### 6.2.5. Conclusion sur la qualification de la mesure litigieuse

(136) Au vu de ce qui précède, la Commission conclut que la mesure en cause remplit toutes les conditions prévues à l'article 107, paragraphe 1, du traité et doit donc être considérée comme une aide d'État.

#### 6.2.6. Qualification de la mesure d'aide nouvelle

(137) Dans la décision d'ouvrir la procédure, la Commission a estimé que l'exonération de la TMBI prévue à l'article 7, paragraphe 1, point i), du décret législatif n° 504/92 constituait une aide nouvelle. Cette taxe municipale annuelle introduite en 1992 n'avait pas été notifiée à la Commission, qui ne l'avait donc jamais autorisée. L'exonération en cause s'appliquait à un large éventail d'activités ouvertes à la concurrence au moment de son introduction.

(138) L'Italie conteste l'approche adoptée par la Commission dans la décision d'ouvrir la procédure et affirme que, si l'exonération de la TMBI devait être considérée comme une aide, elle devrait être classée parmi les aides existantes. La TMBI constituerait l'évolution logique de la législation en matière d'impôt foncier sur les biens immobiliers et présenterait un lien étroit de continuité formelle et substantielle avec les taxes immobilières qui l'ont précédée. L'exonération des biens immobiliers utilisés pour des activités spécifiques à haute valeur sociale serait un élément essentiel de toutes les taxes immobilières introduites depuis 1931, soit bien avant l'entrée en vigueur du traité CEE.

(139) Les autorités italiennes prétendent en outre que les réponses apportées par la Commission aux plaignants au sujet de l'exonération de la TMBI, dont l'Italie a été avertie de manière informelle, ont fait naître chez les entités non commerciales une confiance légitime quant à la compatibilité de cette exonération avec le droit de l'Union.

(140) L'Italie a présenté une description détaillée des taxes sur les biens immobiliers en vigueur avant la TMBI. En 1931, avec le TUIR, l'Italie a introduit des taxes d'amélioration spécifique et générique. Par la suite, la loi n° 246 du 5 mars 1963 a institué un impôt sur les plus-values des terrains à bâtir. Enfin, le DPR n° 643 du 26 octobre 1972 a introduit l'impôt sur les plus-values des immeubles (dénommée «INVIM»). Il fallait, pour calculer les taxes d'amélioration spécifique et générique, tenir compte de la plus-value des immeubles. De manière similaire, la taxe de 1963 frappait la plus-value des terrains à bâtir. Néanmoins, cette plus-value était taxée en cas d'aliénation entre vifs et, de manière générale, au terme de chaque décennie de possession du bien immobilier. L'INVIM, introduite en 1972, a remplacé tant la taxe de 1931 que celle de 1963. Conformément à la loi sur l'INVIM, les assujettis étaient l'aliénateur à titre onéreux et l'acquéreur à titre gratuit et la taxe était, en tout état de cause, due au terme de chaque décennie de possession du bien immobilier. L'INVIM a été abrogée lors de l'introduction de la TMBI. Selon l'Italie, cette analyse démontre la continuité dans laquelle s'inscrivent les divers instruments d'imposition des biens immobiliers utilisés depuis 1931. L'Italie observe en outre que les dispositions relatives à l'exonération des impôts fonciers ont toujours tenu compte du type d'activité exercé par l'entité bénéficiaire. L'augmentation du nombre de catégories de bénéficiaires au fil du temps reflète simplement l'élargissement de l'éventail d'entités exerçant des activités dans le domaine social.

(141) La Commission ne souscrit pas aux arguments avancés par les autorités italiennes. Elle relève, dans un premier temps, que la TMBI est une taxe tout à fait différente des taxes foncières qu'elle a remplacées. En tout état de cause, les différences entre la TMBI et les taxes foncières qui l'ont précédée sont nombreuses et importantes tant pour ce qui est des assujettis et de la base imposable que des faits générateurs. En effet, alors que, jusqu'à son introduction, les taxes foncières étaient calculées sur la base de la plus-value du bien immobilier, la TMBI était, quant à elle, fondée sur le revenu

cadastral du bien. De plus, alors que les assujettis à l'INVIM étaient l'aliénateur à titre onéreux et l'acquéreur à titre gratuit, la TMBI était due par toute personne physique ou morale possédant un bien immobilier. Enfin, alors que l'INVIM était, pour l'essentiel, versée tous les dix ans, la TMBI était due chaque année. Au vu de ce qui précède, la Commission estime que les modifications introduites au fil du temps, notamment au moyen de la loi sur la TMBI, affectent le régime initial dans sa substance et n'en sont pas détachables, de sorte que ce régime initial se trouve transformé en un régime d'aides nouveau<sup>(60)</sup>. La Commission n'a aucune raison de revenir sur la position qu'elle a adoptée dans la décision d'ouvrir la procédure et confirme que l'exonération de la TMBI constituait une aide nouvelle.

(142) En ce qui concerne la prétendue autorisation de la mesure relative à la TMBI, la Commission fait remarquer que l'aide en question n'a jamais été autorisée, que ce soit par la Commission ou par le Conseil. Si elle avait été autorisée, l'aide devrait être considérée comme une aide existante, conformément à l'article 1<sup>er</sup>, point b) ii), du règlement (CE) n° 659/1999, mais les lettres exposant l'appréciation préliminaire de la Commission, que les services de cette dernière adressent aux plaignants dans le cadre de la procédure administrative qui précède la décision d'ouverture, ne sauraient être assimilées à des décisions de la Commission. En effet, seules peuvent être considérées comme des aides existantes au sens de l'article 1<sup>er</sup>, point b) ii), les aides qui ont été autorisées par la Commission ou le Conseil au moyen d'une décision explicite. En tout état de cause, la lettre envoyée aux plaignants le 15 février 2010 a été contestée par deux d'entre eux devant le Tribunal, de sorte qu'elle n'est jamais devenue définitive, et les recours n'ont été retirés qu'après l'adoption de la décision d'ouvrir la procédure. La Commission en conclut qu'en l'absence d'une décision de la Commission ou du Conseil, l'article 1<sup>er</sup>, point b) ii), du règlement (CE) n° 659/1999 ne s'applique pas. L'aide en cause ne peut par conséquent pas être considérée comme une aide existante et constitue donc une aide nouvelle.

#### 6.2.7. Compatibilité

(143) Dans sa décision d'ouvrir la procédure, la Commission a considéré qu'aucune des dérogations prévues à l'article 107, paragraphes 2 et 3, du traité ne pouvait s'appliquer au régime d'aides en cause et que les autorités italiennes n'avaient pas démontré la compatibilité de l'aide au sens de l'article 106, paragraphe 2.

(144) Au cours de la procédure, les autorités italiennes ont avancé des arguments visant à démontrer que les dérogations prévues à l'article 107, paragraphes 2 et 3, et à l'article 106, paragraphe 2, du traité pouvaient s'appliquer au régime en cause. Pour certaines des 78 parties intéressées, le régime était compatible au sens de l'article 106, paragraphe 2, et de l'article 107, paragraphe 3, point c), du traité. Selon elles, l'exonération était en effet nécessaire pour des activités exercées dans un but social et fondées sur le principe de solidarité. Les deux plaignants estiment quant à eux qu'aucune des dérogations prévues par le traité ne peut s'appliquer.

(145) La Commission est d'avis que les dérogations prévues à l'article 107, paragraphe 2, du traité, qui concernent les aides à caractère social octroyées aux consommateurs individuels, les aides destinées à remédier aux dommages causés par les calamités naturelles ou par d'autres événements extraordinaires et les aides octroyées à certaines régions de la République fédérale d'Allemagne, ne s'appliquent pas en l'espèce.

(146) Il en va de même pour la dérogation visée à l'article 107, paragraphe 3, point a), qui prévoit d'autoriser des aides destinées à favoriser le développement économique de régions dans lesquelles le niveau de vie est anormalement bas ou dans lesquelles sévit un grave sous-emploi, ainsi que celui des régions visées à l'article 349, compte tenu de leur situation structurelle, économique et sociale. La mesure en cause ne peut pas non plus être considérée comme une aide destinée à promouvoir la réalisation d'un projet important d'intérêt européen commun ou à remédier à une perturbation grave de l'économie italienne comme le prévoit l'article 107, paragraphe 3, point b), du traité.

(147) Conformément à l'article 107, paragraphe 3, point c), du traité, les aides destinées à faciliter le développement de certaines activités économiques peuvent être considérées comme compatibles pour autant qu'elles n'altèrent pas les conditions des échanges dans une mesure contraire à l'intérêt commun. Aucun élément concret n'a cependant été communiqué à la Commission pour lui permettre d'apprécier si l'exonération fiscale accordée par la mesure en cause était liée à des investissements spécifiques ou à des projets admissibles au bénéfice

<sup>(60)</sup> Arrêt du 30 avril 2002 dans les affaires jointes T-195/01 et T-207/01, Government of Gibraltar/Commission (Recueil 2002, p. II-2309, point 111).

d'aides au sens des règles et des lignes directrices de l'Union ou directement compatibles avec l'article 107, paragraphe 3, point c). La Commission ne peut donc se rallier à la position des parties intéressées qui considèrent que la mesure est compatible avec l'article 107, paragraphe 3, point c), au motif qu'il est nécessaire de permettre aux entités non commerciales d'exercer des activités fondées sur le principe de solidarité et remplissant une fonction sociale importante. Pour être plus précis, au vu de la nature même de l'avantage conféré, qui résulte simplement du dégrèvement de l'impôt sur la possession d'immeubles, il est impossible d'établir que cet avantage est nécessaire et proportionné au regard de la réalisation d'un objectif d'intérêt commun dans chaque cas individuel. La Commission estime par conséquent que la mesure en cause ne peut pas être considérée comme compatible au regard des lignes directrices fondées sur l'article 107, paragraphe 3, point c), du traité.

(148) Selon l'article 107, paragraphe 3, point d), du traité, peuvent être considérées comme compatibles avec le marché intérieur les aides destinées à promouvoir la culture et la conservation du patrimoine, quand elles n'altèrent pas les conditions des échanges et de la concurrence dans l'Union dans une mesure contraire à l'intérêt commun. Dans sa décision d'ouvrir la procédure, la Commission a estimé qu'il ne pouvait a priori être exclu que certaines entités, telles les entités non commerciales qui exercent exclusivement des activités didactiques, culturelles et récréatives, aient pour objet de promouvoir la culture et la conservation du patrimoine et tombent ainsi sous le coup de l'article 107, paragraphe 3, point d), du traité. Cependant, ni l'Italie ni les parties intéressées n'ont fourni à la Commission le moindre élément susceptible de démontrer que, pour certaines entités, la mesure en cause était compatible avec l'article 107, paragraphe 3, point d), du traité<sup>(61)</sup>. Dans ce contexte également, la nature même de l'avantage conféré ne permet pas de considérer que l'aide est nécessaire et proportionnée dans chaque cas individuel.

(149) Enfin, dans sa décision d'ouvrir la procédure, la Commission n'a pas exclu la possibilité que certaines activités bénéficiaires de la mesure en cause puissent être considérées comme des services d'intérêt économique général au sens de la législation italienne, conformément

<sup>(61)</sup> Dans leurs observations en réponse aux commentaires des parties intéressées, les autorités italiennes ont affirmé que l'article 107, paragraphe 3, point d), du traité n'aurait pu, en théorie, s'appliquer qu'à quelques-unes des activités énumérées à l'article 7, paragraphe 1, point i). Toutefois, aucun autre argument n'a pas été avancé à ce sujet.

à l'article 106, paragraphe 2, du traité et à la jurisprudence *Altmark*. Certaines parties intéressées estiment que la Commission doit apprécier la mesure au regard de l'article 106, paragraphe 2, du traité, sans apporter toutefois d'éléments en ce sens. Les deux parties sont d'avis que la mesure ne satisfait pas aux critères visés par la jurisprudence *Altmark*. Cela étant et compte tenu du fait que ni l'Italie ni les parties intéressées n'ont communiqué la moindre information permettant à la Commission d'apprécier la mesure à l'aune de l'article 106, paragraphe 2, du traité, cette dernière conclut qu'il n'est pas possible de déterminer si les activités en cause peuvent être considérées comme des services d'intérêt économique général conformément audit article. De même, il est impossible de déterminer, pour chaque cas individuel, si l'aide est nécessaire et proportionnée pour couvrir les coûts inhérents aux obligations de service public ou à la prestation de services d'intérêt économique général.

(150) Compte tenu de ce qui précède, la Commission conclut que le régime d'aides en cause est incompatible avec le marché intérieur.

### 6.3. Article 149, paragraphe 4, du TUIR

(151) Dans sa décision d'ouvrir la procédure, la Commission a considéré que la mesure en cause semblait constituer une aide d'État. La présente section décrit l'analyse à laquelle la Commission a procédé afin de vérifier si l'article 149, paragraphe 4, du TUIR constitue une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du traité.

(152) Les autorités italiennes ont expliqué que l'article 149, paragraphe 2, du TUIR contient une liste non exhaustive de paramètres pouvant être appliqués pour apprécier la nature commerciale d'une entité<sup>(62)</sup>. Le fait qu'un ou plusieurs de ces paramètres soient présents n'entraîne pas automatiquement la perte du statut d'entité non commerciale (puisque'ils n'ont pas valeur de présomptions légales), mais constitue plutôt un indice de la

<sup>(62)</sup> Voir la note 12.

nature commerciale éventuelle de l'entité. En ce qui concerne les entités ecclésiastiques reconnues par le droit civil, l'Italie rappelle que la circulaire n° 124/E de l'*Agenzia delle Entrate* du 12 mai 1998 précise que les entités ecclésiastiques ne peuvent bénéficier du traitement fiscal réservé aux entités non commerciales que si l'objet principal de leur activité n'est pas de nature commerciale. En tout état de cause, les entités ecclésiastiques reconnues par le droit civil doivent accorder la priorité aux activités institutionnelles d'inspiration hautement idéaliste. En conséquence, l'article 149, paragraphe 4, du TUIR, se borne à exclure l'application des paramètres temporels et commerciaux spécifiques définis à l'article 149, paragraphes 1 et 2, du TUIR aux entités ecclésiastiques et aux clubs de sport amateur, mais n'exclut pas que ces entités puissent perdre leur statut d'entités non commerciales.

(153) Les autorités italiennes ont souligné que la mesure visait à préserver la compétence exclusive reconnue au CONI pour ce qui concerne les clubs de sport amateur et au ministère de l'intérieur pour ce qui concerne les entités ecclésiastiques.

(154) S'agissant, plus précisément, des entités ecclésiastiques, la loi n° 222/1985, qui met en œuvre les accords internationaux entre l'Italie et le Saint-Siège, régit, entre autres, les pouvoirs conférés au ministère de l'intérieur. L'Italie a souligné que le ministère de l'intérieur a compétence exclusive en ce qui concerne tant l'octroi de la personnalité juridique de droit civil aux entités ecclésiastiques que la révocation de celle-ci<sup>(63)</sup>. L'article 149, paragraphe 4, du TUIR confirmerait l'attribution de cette compétence exclusive et empêcherait ainsi la révocation implicite, par les autorités fiscales, de la personnalité juridique de droit civil des entités ecclésiastiques. Si le ministère de l'intérieur venait à révoquer la personnalité juridique de droit civil d'une entité ecclésiastique, cette dernière perdrait son statut d'entité non commerciale et ne pourrait plus bénéficier du traitement fiscal applicable à ce type d'entité. Conformément au DPR n° 361/2000, le ministère de l'intérieur vérifie également, par l'intermédiaire des préfets, que les entités ecclésiastiques continuent de remplir les critères leur permettant de jouir de la personnalité juridique de droit civil.

(155) En ce qui concerne les clubs de sport amateur, l'Italie a confirmé que le CONI est le seul organisme habilité à vérifier que les clubs exercent bel et bien des activités sportives. Les autorités italiennes ont en outre précisé que les clubs de sport amateur pouvaient perdre leur statut d'entité non commerciale si le CONI constatait qu'ils n'exerçaient pas d'activités sportives amateur. Les

clubs de sport amateur sont tenus de communiquer les données fiscales utiles les concernant au moyen du formulaire prévu à cet effet (EAS)<sup>(64)</sup>. Néanmoins, cette obligation ne s'applique pas aux clubs de sport amateur qui n'exercent pas d'activités commerciales. Il ressort de ce qui précède que les autorités italiennes ont prévu et mettent en œuvre des instruments adaptés permettant de contrôler, y compris d'un point de vue fiscal, les activités exercées par les clubs de sport amateur.

(156) Qui plus est, l'Italie a expliqué que les autorités fiscales informaient immédiatement le ministère de l'intérieur ou le CONI si elles constataient qu'une entité ecclésiastique ou un club de sport amateur exerçait essentiellement des activités commerciales. Il va de soi que le ministère de l'intérieur et le CONI procèdent ensuite à leurs propres contrôles, conformément aux pouvoirs qui leur sont conférés par la loi. Parallèlement, il appartient aux autorités fiscales de rectifier les déclarations de l'entité non commerciale concernée et de procéder au recouvrement de l'impôt dû sur la différence constatée.

(157) Les autorités italiennes ont confirmé que les entités non commerciales avaient effectivement fait l'objet de contrôles<sup>(65)</sup>. À ce propos, l'*Agenzia delle Entrate* a récemment diffusé auprès des bureaux territoriaux des instructions pratiques concernant spécifiquement les entités non commerciales<sup>(66)</sup>. Pour ce qui est des entités ecclésiastiques, le ministère de l'intérieur a également procédé à une série de contrôles d'office sans jamais constater d'abus.

(158) Au vu de ce qui précède, la Commission estime que l'Italie dispose des instruments juridiques nécessaires pour garantir une prévention et une répression efficaces des infractions au statut d'entité non commerciale des entités ecclésiastiques et des clubs de sport amateur. Les autorités italiennes ont en outre démontré que les autorités compétentes respectaient leurs obligations en matière de contrôle et que, dans la pratique, tant les entités ecclésiastiques que les clubs de sport amateur pouvaient perdre leur statut d'entités non commerciales s'ils exerçaient principalement des activités économiques. Les entités ecclésiastiques et les clubs de sport amateur peuvent donc également perdre le bénéfice du traitement fiscal réservé aux entités non commerciales en général. Il n'existe donc pas de «statut permanent d'entité non commerciale» comme l'affirmaient les plaignants. Le simple fait que des procédures spécifiques s'appliquent aux contrôles relatifs aux entités ecclésiastiques jouissant de la personnalité juridique civile et aux clubs de sport amateur en cause ne confère aucun avantage.

<sup>(63)</sup> En ce qui concerne la révocation, voir plus particulièrement l'article 19 de la loi n° 222 du 20 mai 1985.

<sup>(64)</sup> Voir l'article 30 de la loi n° 185 du 29 novembre 2008. Voir également la circulaire n°12/E de l'*Agenzia delle Entrate* du 9 avril 2009 et la mesure adoptée le 2 septembre 2009 par le directeur de cette dernière.

<sup>(65)</sup> Sur les années 2010-2011, l'Italie a procédé à 2 030 contrôles portant sur des entités non commerciales et a émis 5 086 avis d'imposition.

<sup>(66)</sup> Voir la circulaire n° 20/E de l'*Agenzia delle entrate* du 16 avril 2010.

(159) La Commission est donc parvenue à la conclusion que l'article 149, paragraphe 4, du TUIR ne confère aucun avantage sélectif que ce soit aux entités ecclésiastiques ou aux clubs de sport amateur. La mesure ne constitue donc pas une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du traité.

#### 6.4. L'exonération de l'IMU

(160) À la suite de l'introduction de l'IMU (nouvelle taxe municipale qui a remplacé la TMBI), la Commission a, à la demande des autorités italiennes et compte tenu des observations des plaignants concernant la nouvelle réglementation, accepté de vérifier si la nouvelle exonération prévue pour les entités non commerciales exerçant des activités spécifiques était conforme aux règles en matière d'aides d'État. La Commission appréciera donc si cette exonération de l'IMU constitue ou non une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du traité.

(161) La Commission constate que, depuis la date d'entrée en vigueur du décret-loi n° 1/2012, converti en loi n° 27/2012, l'exonération prévue à l'article 7, paragraphe 1, point i), du décret législatif n° 504/92 ne s'applique aux biens immobiliers des entités non commerciales que si les activités énumérées audit article sont exercées selon des modalités non commerciales. Les dispositions relatives à l'«utilisation mixte» des immeubles, soit dans le cas où des parties d'immeubles sont autonomes sur le plan fonctionnel et des revenus, soit dans le cas où les entités concernées doivent fournir une déclaration, entreront en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2013.

(162) Selon la Commission, les nouvelles règles expriment clairement le fait que l'exonération n'est garantie qu'en l'absence d'activités commerciales. Les situations hybrides engendrées par la réglementation relative à la TMBI, en vertu de laquelle des activités de nature commerciale étaient exercées dans certains immeubles bénéficiant d'exonérations fiscales, ne sont désormais plus possibles.

(163) De manière générale, l'interprétation de la notion d'activité économique dépend, entre autres, des circonstances spécifiques, de la façon dont l'activité est organisée par l'État et du contexte dans lequel elle est organisée. Il y a lieu, pour déterminer le caractère non économique d'une activité au sens de la jurisprudence de l'Union, d'examiner la nature et l'objet de cette activité, ainsi que la réglementation qui s'y applique. Le fait que certaines activités puissent être considérées comme des activités «sociales» ne suffit pas à exclure qu'elles soient de nature

économique. Néanmoins, même la Cour de justice de l'Union européenne a admis que certaines activités au rôle purement social pouvaient être considérées comme des activités non économiques, notamment dans les secteurs relevant des responsabilités et des devoirs fondamentaux de l'État.

(164) Cela étant, pour ce qui est de l'IMU, la Commission considère qu'il est essentiel de déterminer, à titre préliminaire, si les critères prévus par l'ordre juridique italien pour exclure la nature commerciale des activités bénéficiant de l'exonération sont conformes à la notion d'activité non économique au sens du droit de l'Union.

(165) À ce propos, comme indiqué aux considérants (82) et suivants, les autorités italiennes ont récemment adopté les dispositions d'application prévues à l'article 91 bis, paragraphe 3, du décret-loi n° 1/2012. Le règlement du ministère de l'économie et des finances du 19 novembre 2012 fixe, entre autres, les conditions générales et sectorielles permettant de déterminer si les activités visées à l'article 7, paragraphe 1, point i), du décret législatif n° 504/92 sont exercées selon des modalités non commerciales.

(166) Premièrement, l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 1, point p), du règlement ministériel du 19 novembre 2012 définit la notion de «modalités non commerciales». Les activités institutionnelles sont considérées comme étant exercées selon des «modalités non commerciales» a) si elles sont sans but lucratif, b) si, conformément au droit de l'Union, elles ne sont pas, de par leur nature, en concurrence avec les activités d'autres opérateurs du marché qui poursuivent un but lucratif et c) si elles reflètent les principes de solidarité et de subsidiarité. À cet égard, la condition b) offre une protection importante, car, en se référant expressément au droit de l'Union, elle garantit, de manière générale, que l'activité n'est pas en concurrence avec celles d'autres opérateurs du marché qui poursuivent un but lucratif, cette dernière caractéristique étant fondamentale pour les activités non économiques<sup>(67)</sup>.

(167) Deuxièmement, l'article 3 du règlement définit les éléments généraux et subjectifs qui doivent impérativement figurer dans l'acte constitutif ou dans les statuts de l'entité non commerciale pour que les activités prévues soient exercées selon des modalités non commerciales. Ces critères sont les suivants: a) interdiction de distribuer, même de manière indirecte, des bénéfices, excédents d'exploitation, fonds, réserves ou capitaux pendant

<sup>(67)</sup> Voir l'arrêt du 10 janvier 2006 dans l'affaire C-222/04, *Cassa di Risparmio di Firenze* (Recueil 2006, p. I-289, points 121 à 123).

toute la durée de vie de l'entité, à moins que la distribution ne soit imposée par la loi ou qu'elle ne soit effectuée en faveur d'entités faisant partie de la même structure et exerçant la même activité; b) obligation de réinvestir les éventuels bénéfices et excédents d'exploitation uniquement dans le développement d'activités qui contribuent à l'objectif institutionnel de solidarité sociale; c) en cas de dissolution de l'entité non commerciale, obligation de transmettre son patrimoine à une autre entité non commerciale exerçant une activité institutionnelle similaire, à moins que la loi n'en dispose autrement.

(168) Troisièmement, l'article 4 du règlement fixe d'autres conditions, qui doivent être réunies en sus des conditions visées aux articles 1 et 3 pour que les activités visées à l'article 7, paragraphe 1, point i), du décret législatif n° 504/92 soient considérées comme étant exercées selon des modalités non commerciales.

(169) En ce qui concerne, plus précisément, les activités dans les domaines de l'assistance sociale et des soins de santé, le règlement dispose que celles-ci sont exercées selon des modalités non commerciales si elles satisfont à au moins une des conditions suivantes: a) les activités doivent être agréées par l'État et être exercées dans le cadre d'un contrat ou d'une convention avec l'État, les régions ou les entités locales. Elles doivent faire partie intégrante du service public ou le compléter, les utilisateurs bénéficiant d'un service gratuit ou contre paiement d'un montant qui représente une simple participation aux frais prévus pour la couverture du service universel; b) si les activités ne sont pas agréées et exercées dans le cadre d'un contrat ou d'une convention, les services sont fournis gratuitement ou contre paiement d'un montant symbolique qui, en tout état de cause, ne peut dépasser la moitié du prix moyen prévu pour des activités similaires exercées dans la même zone géographique selon des modalités concurrentielles, compte tenu également de l'absence de rapport avec le coût réel du service.

(170) S'agissant de la première condition, la Commission observe avant toute chose que, comme l'ont expliqué les autorités italiennes, les entités concernées doivent, pour pouvoir bénéficier de l'exonération, faire partie intégrante du système national de santé, qui offre une couverture universelle et repose sur le principe de solidarité. Dans ce système, les hôpitaux publics sont directement financés par les cotisations de sécurité sociale et d'autres ressources d'État. Ces hôpitaux fournissent leurs services gratuitement au titre de la couverture universelle ou en contrepartie d'un montant réduit qui ne couvre

qu'une petite partie du coût réel du service. Les entités non commerciales qui relèvent de la même catégorie et qui satisfont aux mêmes conditions sont, elles aussi, considérées comme faisant partie intégrante du système national de santé<sup>(68)</sup>. Au vu des caractéristiques spécifiques de la présente affaire et conformément aux principes établis par la jurisprudence de l'Union<sup>(69)</sup>, la Commission conclut que, puisque le système national italien offre une couverture universelle, les entités concernées qui exercent les activités décrites plus haut et qui satisfont à toutes les conditions prévues par la loi ne peuvent pas être considérées comme des entreprises.

(171) S'agissant de la deuxième condition, le règlement prévoit que les activités soient exercées à titre gratuit ou contre paiement d'un montant symbolique. De manière générale, les services fournis à titre gratuit ne constituent pas une activité économique. Cela est d'autant plus vrai si, comme le prévoit l'article 1<sup>er</sup>, les services ne sont pas proposés en concurrence avec ceux d'autres opérateurs du marché. Il en va de même pour les services fournis contre paiement d'un montant symbolique. À ce propos, il convient de relever que, d'une part, le règlement dispose que, pour être symbolique, la contrepartie ne doit pas être en rapport avec le coût du service et, d'autre part, que la limite fixée à la moitié du prix moyen prévu pour des activités similaires exercées dans la même zone géographique selon des modalités concurrentielles ne peut être appliquée que pour exclure le droit à exonération (comme l'indique l'expression «en tout état de cause») et ne signifie pas, a contrario, que les fournisseurs de services qui pratiquent un prix inférieur à cette limite peuvent bénéficier de l'exonération. En conséquence, vu que les activités dans le domaine de l'assistance sociale et des soins de santé satisfont aussi aux conditions générales et subjectives énoncées aux articles 1 et 3 du règlement, la Commission conclut qu'elles ne constituent pas une activité économique dès lors qu'elles sont exercées dans le respect des principes établis par la législation en vigueur.

(172) Les activités didactiques sont, quant à elles, considérées comme étant exercées selon des modalités non commerciales si elles satisfont à certaines conditions spécifiques. Ainsi, l'activité doit être de qualité comparable à celle de l'enseignement public et l'école doit pratiquer une politique d'inscription non discriminatoire à l'égard des

<sup>(68)</sup> Voir, notamment, l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 18, du décret législatif n° 502 du 30 décembre 1992.

<sup>(69)</sup> Voir l'arrêt du 4 mars 2003 dans l'affaire T-319/99, FENIN/Commission (Recueil 2003, p. II-357, point 39) confirmé par l'arrêt du 11 juillet 2006 dans l'affaire C-205/03 P, FENIN/Commission (Recueil 2006, p. I-6295) et l'arrêt du 16 mars 2004 dans les affaires jointes C-264/01, C-306/01, C-354/01 et C-355/01, AOK Bundesverband et autres (Recueil 2004, p. I-2493, points 45 à 55). Voir également l'arrêt du 7 novembre 2012 dans l'affaire T-137/10, CBI/Commission, non encore publié.

élèves. L'école doit en outre accueillir les élèves présentant un handicap, appliquer les conventions collectives, disposer de structures adaptées aux normes applicables et prévoir la publication de ses comptes. Qui plus est, l'activité doit être exercée à titre gratuit ou contre paiement d'un montant symbolique couvrant uniquement une partie du coût réel du service, compte tenu également de l'absence de rapport avec le coût réel dudit service. À ce propos, la Commission rappelle que, conformément à la jurisprudence<sup>(70)</sup>, les cours dispensés par certains établissements qui font partie du système d'enseignement public et qui sont financés, entièrement ou principalement, par des fonds publics ne constituent pas des activités économiques. La nature non économique de l'enseignement public n'est, en principe, pas affectée par le fait que les élèves ou leurs parents sont parfois obligés de payer certaines redevances ou frais de scolarité en vue de contribuer aux frais de fonctionnement du système, pour autant que ces contributions financières ne couvrent qu'une partie des coûts réels du service et ne puissent donc pas être considérées comme une rémunération pour le service fourni. Comme la Commission l'a aussi reconnu dans sa communication relative à l'application des règles de l'Union européenne en matière d'aides d'État aux compensations octroyées pour la prestation de services d'intérêt économique général<sup>(71)</sup>, ces principes concernent la formation professionnelle, les écoles primaires et maternelles publiques et privées, les activités d'enseignement exercées à titre accessoire dans les universités, ainsi que les cours dispensés dans un établissement d'enseignement supérieur. Au vu de ce qui précède, la Commission estime que les droits d'un montant symbolique auxquels se réfère le décret ne peuvent être considérés comme une rémunération pour le service fourni. En conséquence, compte tenu des conditions générales et subjectives visées aux articles 1 et 3 du règlement et des conditions objectives spécifiques énoncées à son article 4, la Commission estime que les services didactiques fournis en l'espèce par les entités concernées ne peuvent être considérés comme une activité économique.

- (173) Concernant les activités d'hébergement, culturelles, récréatives et sportives, l'article 4 du règlement précise que les services doivent être fournis gratuitement ou contre paiement d'un montant symbolique qui, en tout état de cause, ne peut dépasser la moitié du prix moyen pratiqué pour des activités similaires exercées dans la même zone géographique selon des modalités concurrentielles, compte tenu également de l'absence de rapport avec le coût réel du service. Cette obligation est identique à la deuxième condition prévue pour les activités dans les domaines de l'assistance sociale et des soins de santé examinées au considérant (171), de sorte que les considérations exposées plus haut s'appliquent. De manière

générale, les services fournis à titre gratuit ne constituent pas une activité économique. Il en va de même pour les services fournis contre paiement d'un montant symbolique. À ce propos, il convient de relever que, d'une part, le règlement dispose que, pour être symbolique, la contrepartie ne doit pas être en rapport avec le coût du service et, d'autre part, que la limite fixée à la moitié du prix moyen prévu pour des activités similaires exercées dans la même zone géographique selon des modalités concurrentielles ne peut être appliquée que pour exclure le droit à exonération (comme l'indique l'expression «en tout état de cause») et ne signifie pas, a contrario, que les fournisseurs de services qui pratiquent un prix inférieur à cette limite peuvent bénéficier de l'exonération.

- (174) De plus, pour les activités d'hébergement et les activités sportives, la Commission tient également compte des autres conditions découlant de la définition de ces activités figurant à l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 1, points j) et m), du règlement. S'agissant des activités d'hébergement, le règlement limite l'exonération des activités exercées par des entités non commerciales aux seuls cas où l'accès est réservé à certaines catégories de bénéficiaires et où les périodes d'ouverture sont discontinues. En ce qui concerne plus spécifiquement l'«hébergement social», le règlement précise que les activités doivent viser des personnes présentant des besoins spéciaux temporaires ou permanents ou des personnes défavorisées en raison de problèmes physiques, psychologiques, économiques, sociaux ou familiaux. Il est entendu que l'entité peut uniquement exiger le paiement d'un droit symbolique qui, en tout état de cause, ne peut pas dépasser la moitié du prix moyen pratiqué pour des activités similaires exercées par des entités commerciales dans la même zone géographique, compte tenu également de l'absence de rapport avec le coût réel du service. Le règlement précise en outre qu'en tout état de cause, l'exonération ne s'applique pas aux activités exercées dans les structures hôtelières ou para-hôtelières visées à l'article 9 du décret législatif n° 79 du 23 mai 2011<sup>(72)</sup>. L'exonération est donc exclue pour les activités exercées, entre autres, dans les hôtels, les motels et les chambres d'hôtes. Étant donné que les entités non commerciales qui proposent des services d'hébergement doivent satisfaire aux conditions générales subjectives et objectives énoncées aux articles 1, 3 et 4 du règlement, la Commission estime qu'au vu des particularités de la présente affaire, les activités en cause qui présentent les caractéristiques susvisées ne constituent pas une activité économique au sens du droit de l'Union.

<sup>(70)</sup> Arrêt du 27 septembre 1988 dans l'affaire 263/86, Humbel et Edel (Recueil 1988, p. 5365, points 17 et 18); arrêt du 7 décembre 1993 dans l'affaire C-109/92, Wirth (Recueil 1993, p. I-6447, points 15 et 16) et arrêt du 11 septembre 2007 dans l'affaire C-76/05, Schwarz (Recueil 2007, p. I-6849, point 39). Voir également l'arrêt rendu le 21 février 2008 par la Cour de justice de l'AELE dans l'affaire E-5/07, Private Barnehagers Landsforbund/Autorité de surveillance AELE, points 80 à 83.

<sup>(71)</sup> JO C 8 du 11.1.2012, p. 4.

<sup>(72)</sup> Décret législatif n° 79 du 23 mai 2011 intitulé «Codice della normativa statale in tema di ordinamento e mercato del turismo, a norma dell'articolo 14 della legge 28 novembre 2005, n. 246, nonché attuazione della direttiva 2008/122/CE, relativa ai contratti di multi-proprietà, contratti relativi ai prodotti per le vacanze di lungo termine, contratti di rivendita e di scambio» (Journal officiel de la République italienne n° 129 du 6.6.2011 – Supplément ordinaire n° 139). En vertu de l'article 9 du décret législatif sont considérées comme structures hôtelières et para-hôtelières les structures d'hébergement ci-après: a) les hôtels; b) les motels; c) les villages hôtels; d) les résidences touristiques hôtelières; e) les hôtels «diffus»; f) les résidences d'époque; g) les chambres d'hôtes exploitées dans le cadre d'une entreprise; h) les établissements de cure; i) toute autre structure touristique/d'hébergement présentant des caractéristiques permettant de les rattacher à une ou plusieurs des catégories précédentes.

- (175) En conséquence, compte tenu des circonstances spécifiques de la présente affaire et du fait que les entités non commerciales qui exercent des activités d'hébergement, culturelles, récréatives et sportives doivent aussi satisfaire aux conditions visées aux articles 1 et 3 du règlement, la Commission conclut que ces activités ne sont pas considérées comme des activités économiques dès lors qu'elles sont exercées dans le respect des principes établis par la loi.
- (176) Pour conclure, la Commission estime qu'au vu des informations communiquées par les autorités italiennes et des caractéristiques spécifiques et particulières de la présente affaire, les activités examinées aux considérants ci-dessus ne sont pas de nature économique dès lors qu'elles sont exercées dans le plein respect des critères généraux subjectifs et objectifs énoncés aux articles 1, 3 et 4 du règlement. De ce fait, lorsqu'elles exercent les activités visées plus haut en respectant intégralement les conditions prévues par la législation italienne, les entités non commerciales concernées n'agissent pas comme des entreprises au sens du droit de l'Union. La mesure en cause ne relève donc pas de l'article 107, paragraphe 1, du traité, qui ne s'applique qu'aux entreprises.
- (177) La Commission rappelle enfin qu'à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2013, en cas d'utilisation mixte d'un immeuble, la législation italienne permettra de calculer la proportion dans laquelle l'immeuble est utilisé à des fins commerciales et d'appliquer l'IMU aux seules activités économiques. Elle observe à ce propos que, dans les cas où une entité exerce parallèlement des activités économiques et non économiques, l'exonération partielle dont elle bénéficie pour la partie de l'immeuble affectée à des activités non économiques ne lui confère aucun avantage quand elle exerce une activité économique en tant qu'entreprise. Par conséquent, la mesure ne constitue pas une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du traité.

### 6.5. Récupération

- (178) Conformément aux dispositions du traité et à la jurisprudence constante de la Cour de justice de l'Union européenne, la Commission est compétente, lorsqu'elle constate l'incompatibilité d'une aide avec le marché intérieur, pour décider que l'État intéressé doit la supprimer ou la modifier<sup>(73)</sup>. Toujours selon la jurisprudence constante de la Cour, l'obligation pour l'État de supprimer une aide considérée par la Commission comme incompatible avec le marché intérieur vise au

rétablissement de la situation antérieure<sup>(74)</sup>. La Cour a conclu à cet égard que cet objectif est atteint lorsque le bénéficiaire a remboursé les montants octroyés à titre d'aides illégales, perdant ainsi l'avantage dont il avait bénéficié sur le marché par rapport à ses concurrents, et que la situation existant avant le versement de l'aide est rétablie<sup>(75)</sup>.

- (179) Conformément à cette jurisprudence, l'article 14, paragraphe 1, du règlement (CE) n° 659/1999<sup>(76)</sup> dispose qu'«en cas de décision négative concernant une aide illégale, la Commission décide que l'État membre concerné prend toutes les mesures nécessaires pour récupérer l'aide auprès de son bénéficiaire».
- (180) En conséquence, l'exonération de la TMBI devant être considérée comme une aide illégale et incompatible, le montant de l'aide doit, en principe, être récupéré afin de rétablir la situation qui existait sur le marché avant son octroi.
- (181) Toutefois, le règlement (CE) n° 659/1999 fixe des limites aux dispositions en matière de récupération. Ainsi, son article 14, paragraphe 1, dispose que «la Commission n'exige pas la récupération de l'aide si, ce faisant, elle allait à l'encontre d'un principe général de droit communautaire», telle la protection de la confiance légitime. La Cour de justice a même reconnu une exception à l'obligation qu'ont les États membres d'exécuter les décisions de récupération dont ils sont les destinataires, à savoir l'existence de circonstances exceptionnelles telles qu'il leur est absolument impossible d'exécuter correctement la décision<sup>(77)</sup>.
- (182) Les autorités italiennes ayant invoqué ces exceptions dans le cadre de l'examen formel, la Commission est tenue d'examiner si elles sont applicables en l'espèce afin de déterminer s'il est nécessaire de procéder à la récupération.

#### 6.5.1. Confiance légitime

- (183) D'après la jurisprudence de la Cour de justice et la pratique décisionnelle de la Commission, un ordre de récupération de l'aide violerait un principe général de droit de l'Union lorsqu'à la suite de l'action de la Commission, une confiance légitime existe chez le bénéficiaire d'une mesure dans le fait que l'aide a été accordée conformément à la législation de l'Union.

<sup>(74)</sup> Voir l'arrêt du 14 septembre 1994 dans les affaires jointes C-278/92, C-279/92 et C-280/92, Espagne/Commission (Recueil 1994, p. I-4103, point 75).

<sup>(75)</sup> Voir l'arrêt du 17 juin 1999 dans l'affaire C-75/97, Belgique/Commission (Recueil 1999, p. I-030671, points 64 et 65).

<sup>(76)</sup> JO L 83 du 27.3.1999, p. 17.

<sup>(77)</sup> Communication de la Commission – Vers une mise en œuvre effective des décisions de la Commission enjoignant aux États membres de récupérer les aides d'État illégales et incompatibles avec le marché commun, JO C 272 du 15.11.2007, p. 4, point 18.

<sup>(73)</sup> Voir l'arrêt du 12 juillet 1973 dans l'affaire C-70/72, Commission/Allemagne (Recueil 1973, p. 813, point 13).

(184) La Cour a itérativement jugé que le droit de se prévaloir du principe de protection de la confiance légitime s'étend à tout justiciable dans le chef duquel une institution de l'Union a fait naître des espérances fondées. Nul ne peut toutefois invoquer ce principe si les autorités administratives ne lui ont pas fourni d'assurances précises <sup>(78)</sup>.

(185) En l'espèce, les autorités italiennes et les 78 parties intéressées ont principalement invoqué la protection d'une confiance légitime fondée sur une réponse à une question écrite du Parlement européen de 2009 <sup>(79)</sup>. Dans sa réponse à cette question écrite, la Commission déclare qu'elle a *procédé à une évaluation préliminaire et qu'elle a estimé qu'un examen plus approfondi ne se justifiait pas, dès lors qu'il était improbable que la TMBI avantage les institutions ecclésiastiques sous l'angle de la concurrence.*

(186) Pour les raisons exposées ci-après, la Commission considère que cette réponse n'a créé aucune confiance légitime.

(187) Tout d'abord, la déclaration de la Commission se fondait simplement sur une «évaluation préliminaire». La Commission n'a pas déclaré avoir pris une décision, se bornant à estimer qu'il n'y avait aucune raison de procéder à un examen plus approfondi. Ensuite, la Commission a indiqué, sans pour autant exprimer de certitude, qu'il était improbable que l'exonération de la TMBI confère un avantage aux institutions ecclésiastiques. Enfin, la question et la réponse ne concernent que les entités ecclésiastiques qui constituent une sous-catégorie des entités non commerciales auxquelles s'applique l'exonération de la TMBI.

(188) Compte tenu de ce qui précède, la Commission estime ne pas avoir fourni d'assurances spécifiques, inconditionnelles et concordantes de nature à amener les bénéficiaires de la mesure en cause à nourrir des attentes fondées quant à la légalité du régime, dans le sens où ce dernier n'entraîne pas dans le champ d'application des règles en matière d'aides d'État et que, par conséquent, les avantages éventuels résultant de la mesure ne pouvaient faire l'objet de procédures de récupération. En conclusion, la Commission estime n'avoir fait aucune déclaration précise et inconditionnelle destinée à donner l'assurance que l'exonération de la TMBI n'aurait pas dû être considérée comme une aide d'État.

(189) Les autorités italiennes prétendent en outre que les réponses apportées par la Commission aux plaignants au sujet de l'exonération de la TMBI, dont elles ont été

averties de manière informelle, auraient fait naître chez les entités non commerciales une confiance légitime quant à la compatibilité de cette exonération avec le droit de l'Union. La Commission réfute les observations de l'Italie. En effet, les lettres exposant l'appréciation préliminaire de la Commission que les services de cette dernière ont envoyées aux plaignants et dont les États membres n'ont été informés que de manière informelle, ne constituent pas une prise de position définitive de la Commission. Si les décisions de la Commission sont rendues publiques et sont publiées au Journal officiel, tel n'est pas le cas pour une simple procédure administrative dans laquelle, au vu des données disponibles, les services de la Commission ne nourrissent pas de doutes sérieux quant à la compatibilité des mesures en question. De plus, la lettre envoyée aux plaignants le 15 février a été contestée par deux d'entre eux devant le Tribunal, de sorte qu'elle n'est jamais devenue définitive, et les recours n'ont été retirés qu'après l'adoption de la décision d'ouvrir la procédure.

(190) En conséquence, la Commission conclut qu'en l'espèce, l'Italie et les 78 parties intéressées n'ont reçu, de la part d'une institution de l'Union, aucune garantie susceptible de justifier la confiance légitime et donc d'empêcher la Commission d'ordonner une récupération.

#### 6.5.2. Circonstances exceptionnelles: impossibilité absolue d'exécuter la décision de récupération

(191) Conformément à l'article 288 du traité, l'État membre destinataire d'une décision de récupération est tenu de l'exécuter. Comme indiqué ci-dessus, il existe une exception à cette obligation, à savoir l'existence de circonstances exceptionnelles, démontrées par l'État membre, rendant absolument impossible l'exécution correcte de la décision

(192) Habituellement, les États membres invoquent cette possibilité dans le cadre des discussions avec la Commission faisant suite à l'adoption de la décision <sup>(80)</sup>. En l'espèce, toutefois, l'Italie a affirmé, avant même l'adoption de la décision, qu'il ne fallait pas ordonner la récupération au motif qu'il lui serait absolument impossible de l'exécuter. Puisque les autorités italiennes ont soulevé cette question au stade de l'examen formel et qu'en vertu d'un principe général de droit, nul ne peut être contraint à l'impossible, la Commission juge nécessaire d'aborder ce point dans la présente décision.

<sup>(78)</sup> Arrêt du 22 juin 2006 dans les affaires jointes C-182/03 et C-217/03, Belgique et Forum 187 ASBL/Commission (Recueil 2006, p. I-5479, point 147).

<sup>(79)</sup> Question écrite E-177/2009 (JO C 189 du 13.7.2010).

<sup>(80)</sup> Voir l'arrêt du 13 novembre 2008 dans l'affaire C-214/07, Commission/France (Recueil 2008, p. I-08357, points 13 et 22).

- (193) Il convient tout d'abord de rappeler que la Cour de justice a toujours interprété de manière très restrictive la notion d'«impossibilité absolue». La condition d'une impossibilité absolue de procéder à la récupération n'est pas remplie lorsque l'État membre se borne à faire part à la Commission des difficultés juridiques, politiques ou pratiques que présente l'exécution de la décision<sup>(81)</sup>. Le seul cas dans lequel l'impossibilité absolue est recevable est celui dans lequel la récupération serait, dès le départ, de manière objective et absolue, impossible à réaliser<sup>(82)</sup>.
- (194) En l'espèce, les autorités italiennes ont affirmé qu'il serait absolument impossible de déterminer quels immeubles appartenant aux entités non commerciales étaient destinés à l'exercice d'activités de nature non exclusivement commerciale et de collecter les informations nécessaires pour établir le montant d'impôt à payer.
- (195) Les autorités italiennes ont en effet expliqué qu'en raison de la structure du cadastre, il était impossible d'extrapoler, avec effet rétroactif, à partir des bases de données cadastrales, le type de données indiquées dans les dispositions relatives à l'exonération de la TMBI pour les immeubles appartenant à des entités non commerciales destinés à l'exercice d'activités non exclusivement commerciales. Les données cadastrales existantes ne permettent pas de retracer les activités exercées dans les immeubles. En d'autres termes, elles ne permettent pas de déterminer si une entité a exercé des activités commerciales ou non commerciales dans un immeuble donné. En effet, chaque immeuble (y compris les parties d'immeubles classées séparément) est recensé dans le cadastre sur la base de ses seules caractéristiques objectives correspondant à des éléments physiques et structurels en rapport avec sa destination.
- (196) Quant aux bases de données fiscales et, plus particulièrement, aux archives contenant les déclarations de revenus présentées par les entités non commerciales, l'Italie a précisé qu'elles permettraient simplement de recenser les immeubles utilisés selon des modalités non commerciales. En effet, les bâtiments qui génèrent un revenu doivent être indiqués dans le cadre RB (revenus immobiliers) du formulaire unique de déclaration des revenus, mais pas dans le cadre RS concernant les charges et produits mixtes. Par ailleurs, lorsqu'une entité non commerciale possède des immeubles dans lesquels sont également exercées des activités commerciales, tant le cadre RB que le cadre RS doivent être remplis. Néanmoins, lorsque plusieurs bâtiments sont déclarés dans le cadre RB, il n'est pas possible d'identifier l'immeuble dans

lequel l'activité qui a généré le revenu déclaré a été exercée. En tout état de cause, il est observé que le cadre RS du formulaire unique comporte des données agrégées concernant des biens et services utilisés selon des modalités tant commerciales que non commerciales (biens et services affectés parallèlement à l'exercice d'activités commerciales et d'autres activités). Cela étant, même lorsqu'un seul immeuble est indiqué dans le cadre RB, il est impossible, compte tenu des caractéristiques structurelles du système cadastral (qui ne permettent aucune répartition proportionnelle des utilisations commerciales et non commerciales d'un immeuble), de déterminer dans quelle partie de l'immeuble ont été exercées les activités économiques qui ont généré le revenu déclaré.

- (197) La Commission estime par conséquent que les autorités italiennes ont démontré qu'il était impossible d'identifier les bénéficiaires de l'aide en cause et que cette dernière ne pouvait objectivement pas être calculée faute de données disponibles. En effet, les bases de données fiscales et cadastrales ne permettent pas de recenser les immeubles appartenant à des entités non commerciales qui ont été affectés à des activités non exclusivement commerciales du type indiqué dans les dispositions relatives à l'exonération de la TMBI et, de ce fait, ne permettent pas non plus d'obtenir les informations nécessaires au calcul du montant d'impôt à récupérer. Par conséquent, l'exécution d'un ordre de récupération éventuel s'avérerait impossible en termes objectifs et absolus.
- (198) Pour conclure, la Commission estime qu'au vu des particularités de la présente affaire, il serait absolument impossible pour l'Italie de procéder à la récupération d'aides illégales éventuelles accordées dans le cadre des dispositions relatives à l'exonération de la TMBI. Il n'est donc pas procédé à la récupération des aides résultant de l'exonération illégale et incompatible de la TMBI.

## 7. CONCLUSION

- (199) La Commission conclut que l'Italie a mis illégalement à exécution l'exonération de la TMBI prévue à l'article 7, paragraphe 1, point i), du décret législatif n° 504/92, enfreignant ainsi l'article 108, paragraphe 3, du traité.
- (200) En l'absence de tout motif de compatibilité, il est conclu que le régime est incompatible avec le marché intérieur. Toutefois, vu les circonstances exceptionnelles invoquées par l'Italie, il n'y a pas lieu d'ordonner la récupération de l'aide, l'impossibilité absolue de procéder à cette récupération ayant été démontrée par les autorités italiennes.

<sup>(81)</sup> Voir l'arrêt du 26 juin 2003 dans l'affaire C-404/00, Commission/Espagne (Recueil 2003, p. I-6695, point 47).

<sup>(82)</sup> Voir l'arrêt du 17 juin 1999 dans l'affaire C-75/97, Belgique/Commission («Maribel I») (Recueil 1999, p. I-3671, point 86) et l'arrêt du 13 novembre 2008 dans l'affaire C-214/07, Commission/France (Recueil 2008, p. I-08357, points 13, 22 et 48).

(201) La Commission estime que l'article 49, paragraphe 4, du TUIR ne constitue pas une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du traité.

(202) Enfin, au vu des caractéristiques propres à la mesure d'exonération de l'IMU pour les entités non commerciales qui exercent exclusivement certaines activités non commerciales dans le respect des conditions imposées par la législation nationale, la Commission conclut que les activités en question ne peuvent pas être considérées comme des activités économiques au sens des règles en matière d'aides d'État, si bien que la mesure ne rentre pas dans le champ d'application de l'article 107, paragraphe 1, du traité,

A ADOPTÉ LA PRÉSENTE DÉCISION:

*Article premier*

L'aide d'État sous la forme d'une exonération de la taxe municipale sur les biens immobiliers accordée aux entités non commerciales qui exercent uniquement les activités visées à l'article 7, paragraphe 1, point i), du décret législatif n° 504/92 dans les immeubles concernés, illégalement mise à exécution par l'Italie en violation de l'article 108, paragraphe 3, du traité, est incompatible avec le marché intérieur.

*Article 2*

L'article 49, paragraphe 4, du TUIR ne constitue pas une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du traité.

*Article 3*

L'exonération de l'IMU accordée aux entités non commerciales qui exercent uniquement les activités visées à l'article 7, paragraphe 1, point i), du décret législatif n° 504/92 dans les immeubles concernés ne constitue pas une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du traité.

*Article 4*

La République italienne est destinataire de la présente décision.

Fait à Bruxelles, le 19 décembre 2012.

*Par la Commission*  
Joaquín ALMUNIA  
*Vice-président*

## ANNEXE 1

**LISTE DES PARTIES INTÉRESSÉES QUI ONT COMMUNIQUÉ DES OBSERVATIONS AU SUJET DE LA DÉCISION D'OUVRIRE LA PROCÉDURE**

Nom-Dénomination/adresse

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

26. Paroisse Maria SS. Della Visitazione, Contrada Casale, Gioiosa Marea (Messine), Italie
27. Paroisse Maria SS. Delle Grazie, Via Campanile 3, Montagnareale (Messine), Italie
28. Paroisse Maria SS. Delle Grazie, Via Cappellini 2, Castel di Lucio (Messine), Italie
29. Paroisse Maria SS. Annunziata, Piazza Regina Adelasia 1, Frazzanò (Messine), Italie
30. Paroisse Maria SS. Annunziata, Contrada Sfaranda, Castell'Umberto (Messine), Italie
31. Paroisse Maria SS. Di Lourdes, Frazione Gliaca, Piraino (Messine), Italie
32. Paroisse S. Giuseppe, Contrada Malvicino, Capo d'Orlando (Messine), Italie
33. Paroisse s. Maria del Carmelo, Piazza Duomo 20, S. Agata Militello (Messine), Italie
34. Paroisse S. Maria di Gesù, Via Giovanni XXIII 43, Raccuja (Messine), Italie
35. Paroisse S. Maria Maddalena, Contrada Maddalena, Gioiosa Marea (Messine), Italie
36. Paroisse S. Maria, Via S. Maria, San Angelo di Brolo (Messine), Italie
37. Paroisse S. Michele Arcangelo, Via San Michele 5, Patti (Messine), Italie
38. Paroisse S. Michele Arcangelo, Via Roma, Sinagra (Messine), Italie
39. Paroisse S. Antonio, Via Forno Basso, Capo d'Orlando (Messine), Italie
40. Paroisse S. Caterina, Frazione Marina, Marina di Patti (Messine), Italie
41. Paroisse Cattedrale S. Bartolomeo, Via Cattedrale, Patti (Messine), Italie
42. Paroisse Maria SS. Addolorata, Contrada Torre, Tortorici (Messine), Italie
43. Paroisse S. Nicolò di Bari, Via Risorgimento, San Marco d'Alunzio (Messine), Italie
44. Paroisse Immacolata Concezione, Frazione Landro, Gioiosa Marea (Messine), Italie
45. Paroisse Maria SS Assunta, Piazza Mazzini 11, Tusa (Messine), Italie
46. Paroisse Maria SS Assunta, Frazione Torremuzza, Motta d'Affermo (Messine), Italie
47. Paroisse Maria SS Assunta, Salita Madre Chiesa, Ficarra (Messine), Italie
48. Paroisse Maria SS. Della Catena, Via Madonna d. Catena 10, Castel di Tusa (Messine), Italie
49. Paroisse Maria SS. Delle Grazie, Via N. Donna 2, Pettineo (Messine), Italie
50. Paroisse Ognissanti, Frazione Mongiove, Mongiove di Patti (Messine), Italie
51. Paroisse S. Anna, Via Umberto 155, Floresta (Messine), Italie
52. Paroisse S. Caterina, Vico S. Caterina 2, Mistretta (Messine), Italie
53. Paroisse S. Giorgio Martire, Frazione S. Giorgio, San Giorgio di Gioiosa M. (Messine), Italie
54. Paroisse S. Giovanni Battista, Frazione Martini, Sinagra (Messine), Italie
55. Paroisse S. Lucia, Via G. Rossini, S. Agata Militello (Messine), Italie

56. Paroisse S. Maria delle Grazie, Via Normanni, S. Fratello (Messine), Italie
  57. Paroisse S. Maria, Piazzetta Matrice 8, Piraino (Messine), Italie
  58. Paroisse S. Michele Arcangelo, Piazza Chiesa Madre, Librizzi (Messine), Italie
  59. Paroisse S. Michele Arcangelo, Via Umberto I, Longi (Messine), Italie
  60. Paroisse S. Nicolò di Bari, Piazza S. Nicola, Patti (Messine), Italie
  61. Paroisse S. Nicolò di Bari, Via Ruggero Settimo 10, Gioiosa Marea (Messine), Italie
  62. Paroisse S. Nicolò di Bari, Via S. Nicolò, S. Fratello (Messine), Italie
  63. Paroisse Santa Maria e San Pancrazio, Via Gorgone, S. Piero Patti (Messine), Italie
  64. Paroisse Maria SS Assunta, Piazza Convento, S. Fratello (Messine), Italie
  65. Paroisse Maria SS. Del Rosario, Via Provinciale 7, Caprileone (Messine), Italie
  66. Paroisse Maria SS Assunta, Via Monachelle 10, Caprileone (Messine), Italie
  67. Paroisse Maria SS del Tindari, Via Nazionale, Caprileone (Messine), Italie
  68. Paroisse S. Febronia, Contrada Case Nuove, Patti (Messine), Italie
  69. Paroisse Maria SS. della Stella, Contrada S. Maria Lo Piano, S. Angelo di Brolo (Messine), Italie
  70. Paroisse S. Erasmo, Piazza del Popolo, Reitano (Messine), Italie
  71. Paroisse Maria SS. della Catena, Via Roma, Naso (Messine), Italie
  72. Paroisse S. Benedetto il Moro, Piazza Libertà, Acquedolci (Messine), Italie
  73. Paroisse S. Giuseppe, Frazione Tindari, Tindari (Messine), Italie
  74. Paroisse Santi Filippo e Giacomo, Via D. Oliveri 2, Naso (Messine), Italie
  75. Paroisse SS. Salvatore, Via Cavour 7, Naso (Messine), Italie
  76. Santuario Maria SS del Tindari, Via Mons. Pullano, Tindari (Messine), Italie
  77. Paroisse S. Maria Assunta, Via Roma, Galati Mamertino (Messine), Italie
  78. Fondazione Opera Immacolata Concezione O.N.L.U.S., Padoue, Italie
  79. Paroisse San Giuseppe, Piazza Dante 11, Oliveri (Messine), Italie
  80. Paroisse S. Leonardo, Frazione San Leonardo, Gioiosa Marea (Messine), Italie
-