



Samling af Afgørelser

RETTENS DOM (Ottende Afdeling)

15. september 2016*

»Statsstøtte — kommunal ejendomsskat — fritagelse indrømmet ikke-kommercielle enheder, der udøver særlige aktiviteter — lov om indkomstskat — fritagelse for kommunal engangsskat — afgørelse, som dels konstaterer, at der ikke foreligger statsstøtte, dels erklærer støtten uforenelig med det indre marked — annullationssøgsmål — regelfastsættende retsakt, som ikke omfatter gennemførelsesforanstaltninger — umiddelbart berørt — antagelse til realitetsbehandling — absolut umulighed for tilbagesøgning — artikel 14, stk. 1, i forordning (EF) nr. 659/1999 — begrundelsespligt«

I sag T-219/13,

Pietro Ferracci, bosiddende i San Cesareo (Italien), først ved advokaterne A. Nucara og E. Gambaro, derefter ved advokat Gambaro,

sagsøger,

mod

Europa-Kommissionen, først ved V. Di Bucci, G. Conte og D. Grespan, derefter ved G. Conte, D. Grespan og F. Tomat, som befuldmægtigede,

sagsøgt,

støttet af:

Den Italienske Republik ved G. Palmieri og G. De Bellis, som befuldmægtigede,

intervenient,

angående et søgsmål anlagt i henhold til artikel 263 TEUF om annullation af Kommissionens afgørelse 2013/284/EU af 19. december 2012 om statsstøtte SA. 20829 (C 26/2010, ex NN 43/2010 (ex CP 71/2006)) – Ordning vedrørende fritagelse for kommunal ejendomsskat for ejendomme, der benyttes af ikke-kommercielle enheder til specifikke formål gennemført af Italien (EUT 2013, L 166, s. 24),

har

RETTEN (Ottende Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, D. Gratsias, og dommerne M. Kancheva (refererende dommer) og C. Wetter,

justitssekretær: ekspeditionssekretær J. Palacio González,

* Processprog: italiensk.

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 17. december 2015,
afsagt følgende

Dom

Tvistens baggrund

- 1 Sagsøgeren, Pietro Ferracci, er indehaver af en »Bed & Breakfast«-hotellejlighed med to værelser, som er beliggende i kommunen San Cesareo i nærheden af Rom (Italien).
- 2 Han er en af flere klager, som i 2006 rettede henvendelse til Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber med påstand om, at det af Den Italienske Republik indførte ændringsforslag om bl.a. anvendelsesområdet for Imposta comunale sugli immobili (kommunal ejendomsskat, herefter »ICI«) udgjorde statsstøtte, som var uforenelig med det indre marked i henhold til artikel 87 EF.
- 3 Det nævnte ændringsforslag tilsigtede i det væsentlige at fastsætte, at ICI-fritagelsen, der siden 1992 var blevet indrømmet ikke-kommercielle enheder, som på deres ejendomme udelukkende udøvede aktiviteter vedrørende socialt hjælpearbejde, velfærd, sundhed, kultur, uddannelse, fritid, logi, sport og religion, skulle udvides til ligeledes at gælde disse aktiviteter »uanset deres eventuelle kommercielle art«.
- 4 Den 5. maj 2006 sendte Kommissionen de italienske myndigheder en anmodning om oplysninger vedrørende fritagelsen for ICI. De italienske myndigheder efterkom anmodningen den 6. juni 2006 og forklarede, at anvendelsesområdet for ICI-fritagelsen var blevet ændret med henblik på at begrænse fritagelsen for denne skat for enheder, som udøvede særlige aktiviteter, der »ikke udelukkende var af kommerciel art«.
- 5 Den 8. august 2006 meddelte Kommissionen klagerne, at der i lyset af de italienske myndigheders oplysninger og efter de nye ændringer, som var tilføjet den italienske lovgivning, ikke var grundlag for at fortsætte undersøgelsen.
- 6 Den 24. oktober 2006, den 8. og den 16. januar 2007 samt den 12. september 2007 rettede klagerne på ny henvendelse til Kommissionen og gjorde i det væsentlige gældende, at ICI-fritagelsen indrømmet ikke-kommercielle enheder heller ikke var forenelig med artikel 87 EF, selv efter de af de italienske myndigheder indførte ændringer. Klagerne henlede Kommissionens opmærksomhed på Testo unico delle imposte sui redditi (lov om indkomstskat, herefter »TUIR«), som i sin artikel 149, stk. 4, i det væsentlige fastsatte, at kirkelige institutioner, der havde fået indrømmet civilretlig status, og amatørsportsklubber til forskel fra alle øvrige enheder ikke skulle opfylde kriterierne i denne artikel med henblik på at bestemme, om status som ikke-kommerciel enhed var tabt. Ifølge klagerne var følgerne af denne bestemmelse, at disse to typer af enheder blev behandlet skattemæssigt fordelagtigt, idet bestemmelsen gav den mulighed for at fastholde deres status som ikke-kommerciel, selv om de ikke længere var det i henhold til de kriterier, som gjaldt for de øvrige enheder.
- 7 Den 5. november 2007 opfordrede Kommissionen de italienske myndigheder og klagerne til at fremkomme med yderligere oplysninger om alle de angiveligt gunstige bestemmelser, som klagerne havde angivet. De italienske myndigheder fremlagde den ønskede information ved skrivelser af 3. december 2007 og 30. april 2008.
- 8 Den 20. oktober 2008 sendte klagerne en åbningsskrivelse til Kommissionen i henhold til artikel 232 EF, hvori de bad denne om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure og træffe en afgørelse vedrørende deres klager.

- 9 Den 24. november 2008 sendte Kommissionen de italienske myndigheder endnu en anmodning om oplysninger, som disse svarede på ved skrivelse af 8. december 2008.
- 10 Den 19. december 2008 meddelte Kommissionen klagerne, at den på baggrund af en foreløbig analyse ikke fandt, at de anfægtede foranstaltninger kunne anses for at udgøre statsstøtte, og at der derfor ikke var behov for at fortsætte undersøgelsen.
- 11 Den 26. januar 2009 vedtog de italienske myndigheder et cirkulære med henblik på at præcisere anvendelsesområdet for ICI-fritagelsen for ikke-kommercielle enheder. Navnlig præciserede cirkulæret, hvilke enheder der kunne anses for at være ikke-kommercielle, og hvad der skulle karakterisere de aktiviteter, disse enheder udøvede, for at de kunne være berettigede til den omhandlede fritagelse.
- 12 Den 2. marts 2009 og den 11. januar 2010 rettede klagerne henvendelse til Kommissionen for at give udtryk for deres utilfredshed med den italienske ICI-lovgivning og kritisere cirkulæret. Kommissionen besvarede deres henvendelse den 15. februar 2010, idet den i det væsentlige henviste til den begrundelse, som den havde angivet i sin skrivelse af 19. december 2008.
- 13 Den 26. april 2010 indbragte klageren et annullationssøgsmål for Retten mod Kommissionens afgørelse, sådan som den fremgik af dens skrivelse af 15. februar 2010. Denne sag er registreret under sagsnummer T-192/10.
- 14 Den 12. oktober 2010 besluttede Kommissionen at indlede den formelle undersøgelsesprocedure i henhold til traktatens artikel 108, stk. 2, vedrørende dels ICI-fritagelsen til ikke-kommercielle enheder ved specifikke formål, dels artikel 149, stk. 4, i TUIR. Afgørelsen om at indlede den formelle undersøgelsesprocedure, hvori Kommissionen opfordrede de interesserede parter til at fremsætte deres bemærkninger, blev offentliggjort i *Den Europæiske Unions Tidende* den 21. december 2010.
- 15 Ved kendelse af 18. november 2010 blev sag T-192/10 på sagsøgerens anmodning slettet fra registret.
- 16 Mellem den 21. januar og den 4. april 2011 modtog Kommissionen bemærkninger til afgørelsen om at indlede proceduren fra 80 interesserede parter.
- 17 Den 15. februar 2012 meddelte de italienske myndigheder Kommissionen, at man havde til hensigt at vedtage ny lovgivning om den kommunale ejendomsskat, og anførte, at ICI-fritagelsen var erstattet af en fritagelse, som var fastsat i den nye ordning om Imposta municipale unica (den kommunale engangsskat, herefter »IMU«), pr. 1. januar 2012. Den nye lovgivning havde bl.a. til formål at begrænse IMU-fritagelsen til specifikke aktiviteter, der udøves af ikke-kommercielle enheder »på et ikke-kommercielt grundlag«. Lovgivningen fastsatte også bestemmelser for at muliggøre en pro rata-betaling af IMU i tilfælde, hvor den samme ejendom benyttes til både kommercielle og ikke-kommercielle aktiviteter. Endelig skulle det ved en senere gennemførelsesbekendtgørelse fastsættes, i hvilke tilfælde de særlige aktiviteter, som IMU-fritagelsen fandt anvendelse på, skulle anses for at være udøvet på et ikke-kommercielt grundlag. Denne gennemførelsesbekendtgørelse blev vedtaget den 19. november 2012.
- 18 Den 16. maj 2012 sendte Kommissionen de italienske myndigheder en anmodning om oplysninger som følge af vedtagelsen af de nye bestemmelser om IMU-fritagelsen. De italienske myndigheder efterkom anmodningen den 6. juli 2012. Den 27. juni og den 25. oktober 2012 modtog Kommissionen ligeledes yderlige oplysninger fra klagerne.
- 19 Den 19. december 2012 vedtog Kommissionen afgørelse 2013/284/EU om statsstøtte SA. 20829 (C 26/2010, ex NN 43/2010 (ex CP 71/2006)) – Ordning vedrørende fritagelse for kommunal ejendomsskat for ejendomme, der benyttes af ikke-kommercielle enheder til specifikke formål gennemført af Italien (EUT 2013, L 166, s. 24, herefter »den anfægtede afgørelse«), med Den Italienske Republik som eneste adressat.

20 I den anfægtede afgørelse fastslog Kommissionen først, at den fritagelse, som i henhold til ICI-ordningen indrømmes ikke-kommercielle enheder, som på deres ejendomme udøver særlige aktiviteter, udgjorde statsstøtte, som var uforenelig med det indre marked, og som Den Italienske Republik havde gennemført ulovligt under tilsidesættelse af artikel 108, stk. 3, TEUF. Dernæst vurderede Kommissionen, at det, henset til nærværende sags særlige omstændigheder, var absolut umuligt for Den Italienske Republik at tilbagesøge de eventuelle ulovlige støttebeløb, således at Kommissionen ikke påbød dette i den anfægtede afgørelse. Endelig fastslog Kommissionen, at hverken artikel 149, stk. 4, i TUIR eller den fritagelse, som var fastsat ved den nye IMU-ordning, udgjorde statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF.

Retsforhandlinger og parternes påstande

- 21 Ved stævning indleveret til Rettens Justitskontor den 16. april 2013 har sagsøgeren anlagt denne sag.
- 22 Samme dag anlagde også Scuola Elementare Maria Montessori Srl annullationssøgsmål til prøvelse af den anfægtede afgørelse, der blev indført i registret med sagsnr. T-220/13.
- 23 Ved begæring indleveret til Rettens Justitskontor den 17. juli 2013 fremsatte Kommissionen en formalitetsindsigelse i henhold til artikel 114, stk. 1, i Rettens procesreglement af 2. maj 1991.
- 24 Den 16. september 2013 har sagsøgeren fremsat sine bemærkninger til den af Kommissionen nedlagte afvisningspåstand. Han har bl.a. nedlagt påstand om, at formalitetsindsigelsen forkastes, subsidiært henskydes til afgørelse i forbindelse med sagens realitet.
- 25 Da sammensætningen af Rettens afdelinger er blevet ændret, er den refererende dommer blevet tilknyttet Ottende Afdeling, og den foreliggende sag er følgelig blevet henvist til denne afdeling.
- 26 Den 18. marts 2014 opfordrede Retten parterne i henhold til artikel 64 i procesreglementet af 2. maj 1991 til at svare på, om den anfægtede afgørelse udgjorde en regelfastsættende retsakt, som ikke omfattede gennemførelsesforanstaltninger, og som umiddelbart berørte sagsøgeren som omhandlet i sidste sætningsled i artikel 263, stk. 4, TEUF. Parterne har efterkommet denne anmodning inden for den fastsatte frist.
- 27 Ved kendelse af 29. oktober 2014 besluttede Retten at behandle Kommissionens formalitetsindsigelse sammen med sagens realitet.
- 28 Ved processkrift indleveret til Rettens Justitskontor den 8. april 2015 har Den Italienske Republik fremsat begæring om tilladelse til at intervenere til støtte for Kommissionens påstande. Ved kendelse af 1. juni 2015 har formanden for Rettens Ottende Afdeling taget denne begæring til følge.
- 29 Den 3. november 2015 opfordrede Retten bl.a. Kommissionen til i henhold til artikel 89 i Rettens procesreglement at uddybe nogle forhold vedrørende sagens realitet og at fremføre visse bestemmelser i den italienske lovgivning, som var anført i den anfægtede afgørelse. Kommissionen efterkom Rettens anmodning inden for den fastsatte frist.
- 30 Samme dag adspurgte Retten parterne om en eventuel forening af sagerne T-219/13 og T-220/13 med henblik på retsforhandlingernes mundtlige del i overensstemmelse med procesreglementets artikel 68, stk. 1. Den 13. november 2015 indgav såvel sagsøgeren som Kommissionen deres bemærkninger, idet de angav, at de ikke havde nogen indsigelser mod denne forening.
- 31 Den 16. november 2015 besluttede Domstolens præsident at forene sagerne T-219/13 og T-220/13 med henblik på den mundtlige forhandling.

- 32 Efter forslag fra den refererende dommer har Retten (Ottende Afdeling) besluttet at indlede den mundtlige forhandling.
- 33 Parterne afgav indlæg og besvarede Rettens mundtlige spørgsmål under retsmødet den 17. december 2015.
- 34 Sagsøgeren har nedlagt følgende påstande:
- Den anfægtede afgørelse annulleres.
 - Kommissionen tilpligtes at betale sagens omkostninger.
- 35 Kommissionen har, støttet af Den Italienske Republik, nedlagt følgende påstande:
- Sagen afvises.
 - Subsidiært frifindelse.
 - Sagsøgeren tilpligtes at betale sagens omkostninger.

Retlige bemærkninger

- 36 Således som det fremgår af stævningens ordlyd, skal sagsøgerens første påstand forstås som en påstand om annullation af den anfægtede afgørelse, for så vidt som Kommissionen deri konstaterede, dels at det var umuligt for de italienske myndigheder at tilbagesøge den støtte, som ansås for ulovlig og uforenelig med det indre marked (første del af den anfægtede afgørelse), dels at hverken artikel 149, stk. 4, i TUIR eller fritagelsen i henhold til IMU-ordningen udgjorde statsstøtte (henholdsvis anden og tredje del af den anfægtede afgørelse).

Formaliteten

- 37 Kommissionen har gjort gældende, at nærværende sag ikke kan antages til realitetsbehandling, med den begrundelse, at sagsøgeren for det første ikke er individuelt berørt af den anfægtede afgørelse. For det andet kan den anfægtede afgørelse ikke anses for at udgøre en regelfastsættende retsakt, som ikke omfatter gennemførelsesforanstaltninger, og som berører sagsøgeren umiddelbart, som omhandlet i artikel 263, stk. 4, sidste sætningsled, TEUF. I denne forbindelse har Kommissionen for det første gjort gældende, at en afgørelse, som er rettet til en medlemsstat, og som vedrører en statsstøtteordning, ikke udgør en regelfastsættende retsakt. For det andet har Kommissionen anført, at den anfægtede afgørelse indeholder gennemførelsesforanstaltninger, bl.a. for så vidt angår den del, der angår artikel 149, stk. 4, i TUIR, og den del, der angår IMU-fritagelsen. Kommissionen har for det tredje gjort gældende, at sagsøgeren ikke er umiddelbart berørt af de foranstaltninger, der er omfattet af den anfægtede afgørelse.
- 38 Sagsøgeren har bestridt Kommissionens argumenter. Han har for det første gjort gældende, at han er individuelt berørt af den anfægtede afgørelse. For det andet har sagsøgeren anført, at han i den foreliggende sag ikke skal påvise, at han er individuelt berørt af den anfægtede afgørelse, idet afgørelsen kan kvalificeres som en regelfastsættende retsakt, som ikke indeholder gennemførelsesforanstaltninger, og som berører ham umiddelbart, jf. artikel 263, stk. 4, sidste sætningsled, TEUF.

39 Med henblik på undersøgelsen af, om nærværende sag kan antages til realitetsbehandling, finder Retten det hensigtsmæssigt indledningsvis at undersøge spørgsmålet om, hvorvidt sagen kan antages til realitetsbehandling i henhold til artikel 263, stk. 4, sidste sætningsled, TEUF. I henhold til denne bestemmelse kan enhver fysisk eller juridisk person indbringe en klage med henblik på prøvelse af regelfastsættende retsakter, der berører vedkommende umiddelbart, og som ikke omfatter gennemførelsesforanstaltninger. En borger kan således anlægge annulationsøgsmål uden at skulle føre bevis for at være individuelt berørt af den pågældende retsakt, dog på betingelse af, at den berører vedkommende umiddelbart, at det er en regelfastsættende retsakt, og at den ikke omfatter gennemførelsesforanstaltninger.

Betingelsen om at være umiddelbart berørt

40 Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt sagsøgeren er umiddelbart berørt af den anfægtede afgørelse, bemærkes, at det følger af fast retspraksis, at for at en borger kan anses for at være umiddelbart berørt, skal den anfægtede retsakt for det første umiddelbart have indvirkning på borgerens retsstilling, og for det andet må den ikke overlade et skøn til adressaterne, som skal gennemføre den, men gennemførelsen skal ske helt automatisk, udelukkende i medfør af EU-retsreglerne og uden anvendelse af andre mellemkommende regler (dom af 5.5.1998, Dreyfus mod Kommissionen, C-386/96 P, EU:C:1998:193, præmis 43, og af 10.9.2009, Kommissionen mod Ente per le Ville Vesuviane og Ente per le Ville Vesuviane mod Kommissionen, C-445/07 P og C-455/07 P, EU:C:2009:529, præmis 45).

41 Indledningsvis skal den påstand, som Kommissionen har nedlagt såvel i sit skriftlige indlæg som under retsmødet, hvorefter de af sagsøgeren forelagte beviser ikke godtgør, at han er operatør på markedet, forkastes.

42 I denne forbindelse bemærkes, at der i henhold til fast retspraksis for Domstolens og Rettens virksomhed gælder et princip om fri bevisbedømmelse, og det er alene de forelagte bevisers troværdighed, der er afgørende for bedømmelsen heraf. Ved vurderingen af et dokumentets bevisværdi skal der i denne henseende derudover tages hensyn til sandsynligheden af den information, som dokumentet indeholder, og der må herved navnlig tages hensyn til, fra hvem dokumentet hidrører, under hvilke omstændigheder det er blevet til, dets adressat, og om dokumentet efter sit indhold virker fornuftigt og troværdigt (jf. i denne retning dom af 27.9.2012, Shell Petroleum m.fl. mod Kommissionen, T-343/06, EU:T:2012:478, præmis 161 og den deri nævnte retspraksis).

43 Sagsøgeren har imidlertid for Retten fremlagt dokumentation hidrørende fra de italienske myndigheder, som erklærede, at de lokaliteter, som sagsøgeren var indehaver af, var egnede til at levere tjenesteydelser vedrørende logi og morgenmad. Retten er af den opfattelse, at denne dokumentation godtgør, at sagsøgeren er operatør på markedet for hotellejligheder, idet erklæringens troværdighed er tilstrækkelig. Selv om Kommissionen endvidere overordnet anfægter en sådan erklærings troværdighed, og at den er gyldig på nuværende tidspunkt, har den ikke anført noget forhold, som antyder, at de præcise oplysninger, der er indeholdt i det dokument, som sagsøgeren har fremlagt, er urigtige, eller at sådanne oplysninger ikke kan være gyldige på nuværende tidspunkt.

44 Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt foranstaltningerne i den anfægtede afgørelse kan have indvirkning på sagsøgerens retsstilling, bemærkes, at konkurrenten til en modtager af støtte er direkte berørt af Kommissionens afgørelse om at bemyndige en medlemsstat til at udbetale denne støtte, når der ikke er tvivl om medlemsstatens vilje til at udbetale den (jf. i denne retning dom af 28.1.1986, Cofaz m.fl. mod Kommissionen, 169/84, EU:C:1986:42, præmis 30, af 6.7.1995, AITEC m.fl. mod Kommissionen, T-447/93-T-449/93, EU:T:1995:130, præmis 41, og af 22.10.1996, Skibsværftsforeningen m.fl. mod Kommissionen, T-266/94, EU:T:1996:153, præmis 49).

- 45 I det foreliggende tilfælde skal det bemærkes, at de indlogeringstjenester, som ydes af visse af de enheder, som er genstand for foranstaltningerne i den anfægtede afgørelse, og som ifølge sagsøgeren modtager den angivelige støtte, kan opretholde et indbyrdes konkurrenceforhold med enheder fra andre indlogeringsstrukturer. Således som det fremgår af de uddrag fra websteder, som sagsøgeren har vedlagt som bilag til sit skriftlige indlæg, fremstår disse enheder, dvs. bl.a. de kirkelige og religiøse institutioner, som en indlogeringskategori inden for turisme i lighed med værelsesudlejning, møblerede lejligheder og camping, idet de tilbyder bolig tjenester i ferieøjemed samt indkvarteringsfaciliteter, som svarer til dem, der tilbydes af andre hoteletablissementer. I denne forbindelse må det konstateres, at sagsøgeren i sin egenskab af indehaver af et »Bed & Breakfast«-foretagende kan opretholde et indbyrdes konkurrenceforhold med disse enheder og derfor være berørt af de pågældende foranstaltninger i den anfægtede afgørelse.
- 46 For så vidt som Kommissionen under retsmødet endvidere har gjort gældende, at det følger af dom af 28. april 2015, T & L Sugars og Sidul Açúcares mod Kommissionen (C-456/13 P, EU:C:2015:284, præmis 37 og den deri nævnte retspraksis), og af 17. september 2015, Confederazione Cooperative Italiane m.fl. mod Anicav m.fl. (C-455/13 P, C-457/13 P og C-460/13 P, ikke trykt i Sml., EU:C:2015:616, præmis 47-50), at den omstændighed, at visse støtteforanstaltninger påvirker en konkurrents markedspostion, ikke vedrører deres juridiske situation, men deres faktiske situation, er det tilstrækkeligt at bemærke, at til forskel fra den foreliggende sag var sagsøgerne i disse to sager ikke til stede på de markeder, som var reguleret af de anfægtede bestemmelser. Domstolen fastslog derfor, at den omstændighed, at bestemmelserne stillede sagsøgerne i en mindre gunstig konkurrencesituation, ikke i sig selv kunne begrunde den antagelse, at sagsøgernes retsstilling var berørt, og at de derfor var umiddelbart berørt af bestemmelserne.
- 47 Det følger heraf, at foranstaltningerne i den anfægtede afgørelse berører sagsøgerens retsstilling.
- 48 Hvad angår den anden betingelse om at være umiddelbart berørt, jf. den retspraksis, der er nævnt i præmis 40 ovenfor, må det konstateres, at den anfægtede afgørelse, hvorefter Den Italienske Republik tillades dels at undlade at foretage tilbagesøgning af den støtte, som er blevet anset for ulovlig og uforenelig med det indre marked, dels at anvende en skattefradragssordning, som ifølge Kommissionen ikke indeholder elementer af støtte, helt automatisk har retsvirkninger udelukkende i henhold til EU-retten og uden anvendelse af andre mellemkommende regler, således at Den Italienske Republik tillades ikke at tilbagesøge denne ulovlige støtte og at anvende sin skattefradragssordning.
- 49 Henset til ovenstående betragtninger skal det konkluderes, at den anfægtede afgørelse berører sagsøgeren umiddelbart.

Kvalificeringen af den anfægtede afgørelse som en regelfastsættende retsakt

- 50 Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt den anfægtede afgørelse skal kvalificeres som en regelfastsættende retsakt, bemærkes, at regelfastsættende retsakter som omhandlet i artikel 263, stk. 4, TEUF i henhold til retspraksis omfatter almen gyldige retsakter, bortset fra lovgivningsmæssige retsakter (dom af 3.10.2013, Inuit Tapiriit Kanatami m.fl. mod Parlamentet og Rådet, C-583/11 P, EU:C:2013:625, præmis 60, og kendelse af 6.9.2011, Inuit Tapiriit Kanatami m.fl. mod Parlamentet og Rådet, T-18/10, EU:T:2011:419, præmis 56).
- 51 Sondringen mellem en lovgivningsmæssig retsakt eller en regelfastsættende retsakt beror ifølge EUF-traktaten på, om den er vedtaget i en lovgivningsmæssig procedure (kendelse af 6.9.2011, Inuit Tapiriit Kanatami m.fl. mod Parlamentet og Rådet, T-18/10, EU:T:2011:419, præmis 65). Eftersom den anfægtede afgørelse i den foreliggende sag ikke er vedtaget i en lovgivningsmæssig procedure, udgør den ikke en regelfastsættende retsakt som omhandlet i artikel 297 TEUF. Det skal derfor undersøges, om den anfægtede afgørelse har almen gyldig karakter.

- 52 I denne henseende skal det bemærkes, at ifølge fast retspraksis har en kommissionsafgørelse vedrørende statsstøtte, der finder anvendelse på objektivt afgrænsede situationer og har retsvirkninger for en gruppe personer, der er bestemt generelt og abstrakt, almengyldig karakter (dom af 2.2.1988, *Kwekerij van der Kooy m.fl. mod Kommissionen*, 67/85, 68/85 og 70/85, EU:C:1988:38, præmis 15, af 19.10.2000, *Den Italienske Republik og Sardegna Lines mod Kommissionen*, C-15/98 og C-105/99, EU:C:2000:570, præmis 33, af 22.12.2008, *British Aggregates mod Kommissionen*, C-487/06 P, EU:C:2008:757, præmis 31, og af 17.9.2009, *Kommissionen mod Koninklijke Friesland Campina*, C-519/07 P, EU:C:2009:556, præmis 53).
- 53 Den anfægtede afgørelse har navnlig til formål i henhold til artikel 107 TEUF at undersøge, om en national lovgivning, som finder anvendelse på et ubestemt antal personer, der er bestemt generelt og abstrakt, indeholder elementer af statsstøtte, og i givet fald, om den omhandlede støtte er forenelig med det indre marked og kan tilbagesøges. Henset til omfanget af den kompetence, som Kommissionen er tillagt i henhold til bestemmelserne i traktaten om statsstøtte, afspejler en sådan afgørelse, selv om den kun er rettet til én person, omfanget af de nationale instrumenter, som er genstand for den undersøgelse, som foretages af Kommissionen, det være sig for at give den nødvendige tilladelse til, at en statsstøtteforanstaltning kan anvendes, eller for at fastsætte konsekvenserne af, at denne eventuelt er ulovlig eller uforenelig med det indre marked. De omhandlede instrumenter er netop af almengyldig karakter, eftersom de operatører, som er omfattet af deres anvendelsesområde, er defineret generelt og abstrakt.
- 54 Henset til ovenstående betragtninger må det fastslås, at den anfægtede afgørelse er af almengyldig karakter med hensyn til sine tre dele, hvis lovlighed er blevet bestridt i forbindelse med denne sag, dvs. dels den omstændighed, at Kommissionen ikke anordnede tilbagesøgning af den statsstøtte, som den fandt ulovlig og uforenelig med hensyn til ICI-fritagelsen, dels den omstændighed, at Kommissionen fandt, at hverken artikel 149, stk. 4, i TUIR eller IMU-fritagelsen udgjorde statsstøtte som omhandlet i artikel 107 TEUF (jf. præmis 36 ovenfor).
- 55 Den anfægtede afgørelse, som er af almengyldig karakter uden at være en lovgivningsmæssig retsakt, udgør derfor en regelfastsættende retsakt som omhandlet i artikel 263, stk. 4, TEUF.

Forekomsten af gennemførelsesforanstaltninger

- 56 Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt den anfægtede afgørelse omfatter gennemførelsesforanstaltninger, bemærkes, at Domstolen har haft lejlighed til at fastslå, at begrebet »regelfastsættende retsakter, [...] som ikke omfatter gennemførelsesforanstaltninger« som omhandlet i artikel 263 TEUF, skal fortolkes i lyset af formålet med bestemmelsen, som ifølge dens tilblivelseshistorie består i at forhindre, at en borger skal overtræde retsreglerne for at kunne få adgang til en dommer. Når en regelfastsættende retsakt har umiddelbar indvirkning på en fysisk eller juridisk persons retsstilling uden at kræve gennemførelsesforanstaltninger, risikerer denne person at blive frataget en effektiv domstolsbeskyttelse, hvis den pågældende ikke har direkte adgang til at anlægge sag ved EU's retsinstanser med henblik på at rejse tvivl om denne regelfastsættende retsakts lovlighed. I mangel af gennemførelsesforanstaltninger er en fysisk eller juridisk person – selv om vedkommende er umiddelbart berørt af den omhandlede retsakt – således først i stand til at opnå retslig kontrol af denne akt efter at have tilsidesat bestemmelserne i nævnte retsakt, idet vedkommende kan påberåbe sig, at retsakten er ulovlig, i forbindelse med sager, der rejses over for vedkommende ved de nationale retter (dom af 19.12.2013, *Telefónica mod Kommissionen*, C-274/12 P, EU:C:2013:852, præmis 27).
- 57 Når en regelfastsættende retsakt omfatter gennemførelsesforanstaltninger, er domstolskontrollen med overholdelsen af Unionens retsorden derimod sikret, uanset om nævnte foranstaltninger hidrører fra Unionen eller medlemsstaterne. Fysiske eller juridiske personer, der på grund af de i artikel 263, stk. 4, TEUF fastsatte betingelser for at antage en sag til realitetsbehandling ikke kan anfægte en

regelfastsættende EU-retsakt direkte ved Unionens retsinstanser, er beskyttet mod, at en sådan retsakt finder anvendelse på dem, ved muligheden for at anfægte de gennemførelsesforanstaltninger, som denne retsakt omfatter (dom af 19.12.2013, Telefónica mod Kommissionen, C-274/12 P, EU:C:2013:852, præmis 28).

- 58 Hvis gennemførelsen af en sådan retsakt påhviler medlemsstaterne, kan disse personer desuden påberåbe sig den pågældende grundlæggende retsakts ugyldighed for de nationale domstole og foranledige disse til at forelægge Domstolen præjudicielle spørgsmål herom i henhold til artikel 267 TEUF (dom af 19.12.2013, Telefónica mod Kommissionen, C-274/12 P, EU:C:2013:852, præmis 29).
- 59 Med henblik på at fastslå, om en regelfastsættende retsakt omfatter gennemførelsesforanstaltninger, skal der tages udgangspunkt i situationen for den person, der påberåber sig søgsmålsretten i henhold til artikel 263, stk. 4, sidste sætningsled, TEUF. Det er således irrelevant, om den omhandlede retsakt omfatter gennemførelsesforanstaltninger med hensyn til andre retsundergivne (dom af 19.12.2013, Telefónica mod Kommissionen, C-274/12 P, EU:C:2013:852, præmis 30).
- 60 Med henblik på undersøgelsen af, hvorvidt den anfægtede retsakt omfatter gennemførelsesforanstaltninger, skal der udelukkende tages udgangspunkt i søgsmålets genstand, og i det tilfælde, hvor sagsøgeren alene nedlægger påstand om delvis annullation af en retsakt, er det alene de gennemførelsesforanstaltninger, som denne del af retsakten indeholder, der i givet fald skal tages i betragtning (dom af 19.12.2013, Telefónica mod Kommissionen, C-274/12 P, EU:C:2013:852, præmis 31).
- 61 For så vidt angår den første del af den anfægtede afgørelse, som er bestridt, bemærkes med hensyn til den foreliggende sag, at de nationale myndigheder, for så vidt som Kommissionen, henset til de særlige omstændigheder i nærværende sag, vurderede, at det ville være absolut umuligt at tilbagesøge den ulovlige støtte, der var blevet tildelt under ICI-ordningen, og derfor besluttede ikke at pålægge Den Italienske Republik en forpligtelse til hos støttemodtagerne at tilbagesøge de beløb, som var blevet tilkendt i henhold til ordningen, ikke skal træffe nogen foranstaltninger, navnlig med hensyn til sagsøgeren, med henblik på at gennemføre den anfægtede afgørelse.
- 62 For så vidt angår den anden del, som er bestridt, skal det for det første bemærkes, at fritagelsen i artikel 149, stk. 4, i TUIR i henhold til Kommissionens konklusion i den anfægtede afgørelse ikke udgør støtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF. Under disse omstændigheder indebærer den anfægtede afgørelse, som ikke pålægger medlemsstaten nogen forpligtelser, ikke nogen vedtagelse af gennemførelsesforanstaltninger, hvorfor de nationale myndigheder i denne forbindelse er begrænset til at anvende den nationale lovgivning. Under alle omstændigheder må det for det andet konstateres, at bestemmelserne i artikel 149, stk. 4, i TUIR kun vedrører tabet af status som ikke-kommerciel enhed. Under disse omstændigheder kan de italienske myndigheder ikke vedtage nogen gennemførelsesforanstaltninger med hensyn til sagsøgeren i dennes egenskab af kommerciel enhed.
- 63 Hvad endelig angår den tredje del, som er bestridt, bemærkes, at Kommissionen på samme måde fastslog, at den fritagelse, som er fastsat i IMU-ordningen, ikke udgjorde støtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF. Eftersom den anfægtede afgørelse ikke pålægger medlemsstaten nogen forpligtelser, vil der derfor ikke blive truffet nogen foranstaltning på nationalt plan til gennemførelse af afgørelsen, navnlig med hensyn til sagsøgeren.
- 64 Det følger af det foregående, at ingen af de bestridte dele af den anfægtede afgørelse omfatter gennemførelsesforanstaltninger med hensyn til sagsøgeren, således at sagsøgeren i henhold til den retspraksis, der er nævnt i præmis 58 ovenfor, ikke har mulighed for at indbringe sin sag for de italienske retter og påberåbe sig, at disse dele af den anfægtede afgørelse er ugyldige.

- 65 I modsætning til den foregående konstatering har Kommissionen med henvisning til bl.a. domme af 26. september 2014, Dansk Automat Brancheforening mod Kommissionen (T-601/11, EU:T:2014:839) og Royal Scandinavian Casino Århus mod Kommissionen (T-615/11, EU:T:2014:838) og den deri nævnte retspraksis, gjort gældende, at de specifikke og konkrete konsekvenser af den anfægtede afgørelse faktisk har materialiseret sig i retsakter, som fastsætter det afgiftsbeløb, der skal betales af de afgiftspligtige personer, og som således udgør gennemførelsesforanstaltninger omfattet af den anfægtede afgørelse. Kommissionen har endvidere anført, at sagsøgeren kan bestride disse afgiftsmæssige retsakters påståede diskriminerende karakter ved den nationale domstol og kræve de samme fordele som dem, retsakterne er rettet til, eller om ikke andet gøre gældende, at de fordele, som de har som konkurrenter, er ulovlige i henhold til EU-retten.
- 66 Et sådant argument kan imidlertid ikke tiltrædes.
- 67 Dels er de afgiftsmæssige retsakter, som de italienske myndigheder kan vedtage i henhold til IMU-ordningen, ikke en konsekvens af den anfægtede afgørelse, men udspringer alene af den italienske skattelovgivning, for så vidt som, således som det fremgår af 202. betragtning til den anfægtede afgørelse, denne begrænser sig til at bestemme, at den fritagelse, der er fastsat for IMU, heller ikke er omfattet af anvendelsesområdet for artikel 107, stk. 1, TEUF.
- 68 Dels har sagsøgeren for så vidt angår de afgiftsmæssige retsakter, hvorefter han ikke indrømmes de omtvistede fritagelser, ikke mulighed for at anmode om, at den fritagelse, hvis lovlighed han bestrider, finder tilsvarende anvendelse på hans situation (jf. dom af 20.9.2001, Banks, C-390/98, EU:C:2001:456, præmis 80 og 92-94 og den deri nævnte retspraksis). Af samme grund skal Kommissionens argument, hvorefter sagsøgeren til enhver tid kan anmode de italienske skattemyndigheder om at blive indrømmet de samme skattefordele som dem, der indrømmes de enheder, der er berørt af de omtvistede foranstaltninger, og, i tilfælde af afslag herpå, anfægte dette afslag, ligeledes forkastes. Det må desuden konstateres, at de italienske myndigheders afslag i den situation, som Kommissionen opstiller, ret beset ikke kan kvalificeres som en gennemførelsesforanstaltning, som er en følge af den anfægtede afgørelse, men som en national foranstaltning, som de kompetente nationale myndigheder har vedtaget selvstændigt som følge af sagsøgerens individuelle anmodning herom.
- 69 Endelig skal det bemærkes, at i modsætning til den foreliggende sag foreskrev artikel 1 i den anfægtede afgørelses dispositive del i domme af 26.9.2014, Dansk Automat Brancheforening mod Kommissionen (T-601/11, EU:T:2014:839) og Royal Scandinavian Casino Århus mod Kommissionen (T-615/11, EU:T:2014:838), udtrykkeligt vedtagelse af bestemmelser om gennemførelse af den anmeldte foranstaltning, hvorfor Retten fastslog, at afgørelsen indeholdt gennemførelsesforanstaltninger som omhandlet i artikel 263, stk. 4, sidste sætningsled, TEUF. Navnlig fastslog Retten i henholdsvis præmis 59 og 51 i disse domme, at der fandtes en dansk lov og retsakter til gennemførelse af denne, som skulle indføres efter vedtagelsen af den anfægtede afgørelse, for at den pågældende støtteordning skulle få retsvirkning over for sagsøgerens medlemmer, hvilket ikke er tilfældet i den foreliggende sag. Det bemærkes i denne forbindelse, at den eneste gennemførelseslovgivning, som den anfægtede afgørelse henviser til i den foreliggende sag, vedrører fritagelsen i henhold til IMU-ordningen, og at vedtagelsen af denne lovgivning, således som det bemærkes i præmis 17 ovenfor, gik forud for vedtagelsen af selve afgørelsen.
- 70 Henset til det ovenstående må det konkluderes, at den anfægtede afgørelse ikke omfatter gennemførelsesforanstaltninger med hensyn til sagsøgeren, og at sagen derfor kan antages til realitetsbehandling i henhold til artikel 263, stk. 4, sidste sætningsled, TEUF.

Realiteten

71 Til støtte for søgsmålet har sagsøgeren fremført fire anbringender. Det første vedrører tilsidesættelse af artikel 14, stk. 1, i Rådets forordning (EF) nr. 659/1999 af 22. marts 1999 om fastlæggelse af regler for anvendelsen af EF-traktatens artikel 93 (EFT 1999, L 83, s. 1). Det andet og tredje anbringende vedrører tilsidesættelsen af artikel 107, stk. 1, TEUF. Det fjerde anbringende vedrører tilsidesættelse af begrundelsespligten.

Det første anbringende vedrørende tilsidesættelse af artikel 14, stk. 1, i forordning nr. 659/1999

72 Med sit første anbringende foreholder sagsøgeren Kommissionen, at denne i strid med artikel 14, stk. 1, i forordning nr. 659/1999 ikke har anordnet, at Den Italienske Republik tilbagesøger de skattefritagelser, som er blevet indrømmet ikke-kommercielle enheder til specifikke formål i henhold til ICI, og som Kommissionen har anet for ulovlige og uforenelige med det indre marked.

73 Anbringendet er inddelt i to dele henholdsvis om en retlig fejl og om et urigtigt skøn.

– Det første led om, at der er begået en retlig fejl

74 Sagsøgeren har gjort gældende, at Kommissionen har tilsidesat artikel 14, stk. 1, i forordning nr. 659/1999, for så vidt som den ikke har opfyldt betingelserne for at kunne fastslå absolut umulighed for tilbagesøgning af ulovlig støtte i et tilfælde som det foreliggende. Sagsøgeren er således af den opfattelse, at det kun er muligt at udelukke tilbagesøgning, når der ved en kommissionsafgørelse er blevet anordnet tilbagesøgning af ulovlig støtte, og Den Italienske Republik faktisk har konstateret, at det er umuligt at efterkomme dette. Han mener ligeledes, at Kommissionen, inden den konstaterede, at tilbagesøgning var absolut umulig, burde have godtgjort, at det var umuligt at gennemføre tilbagesøgningen fra alle modtagerne af den ulovlige støtte, og at det heller ikke var muligt at gennemføre delvis tilbagesøgning.

75 Kommissionen har bestridt disse argumenter.

76 Indledningsvis bemærkes, at 13. betragtning til forordning nr. 659/1999 har følgende ordlyd:

»[I] tilfælde af ulovlig støtte, som er uforenelig med fællesmarkedet, skal den effektive konkurrence genetableres; til det formål er det nødvendigt, at støtten, inklusive renter, omgående tilbagebetales; tilbagebetalingen bør ske i overensstemmelse med procedurerne i national ret; anvendelsen af disse procedurer må ikke – ved at forhindre en omgående og effektiv gennemførelse af Kommissionens beslutning – være til hinder for en genskabelse af normale konkurrencevilkår; med henblik herpå bør medlemsstaterne træffe alle nødvendige foranstaltninger til at sikre, at Kommissionens beslutning fungerer efter hensigten.«

77 Forordningens artikel 14 med overskriften »Tilbagebetaling af støtte« bestemmer:

»1. I negative beslutninger om ulovlig støtte bestemmer Kommissionen, at den pågældende medlemsstat skal træffe alle nødvendige foranstaltninger til at kræve støtten tilbagebetalt fra støttemodtageren [...]. Kommissionen kræver ikke tilbagebetaling af støtten, hvis det vil være i modstrid med et generelt princip i fællesskabslovgivningen.«

78 Det følger af fast retspraksis, at tilbagesøgningen af statsstøtte er den logiske følge af, at støtten er fundet ulovlig (jf. dom af 9.7.2015, Kommissionen mod Frankrig, C-63/14, EU:C:2015:458, præmis 44 og den deri nævnte retspraksis). Formålet med traktatens bestemmelser om statsstøtte er at genskabe en effektiv konkurrence, således at Kommissionens afgørelser i princippet pålægger den berørte medlemsstat en forpligtelse til omgående og effektivt at opnå tilbagebetaling af den pågældende støtte

(jf. i denne retning dom af 17.9.2009, Kommissionen mod MTU Friedrichshafen, C-520/07 P, EU:C:2009:557, præmis 57 og den deri nævnte retspraksis). Absolut umulighed kan imidlertid begrunde manglende tilbagesøgning af ulovlig statsstøtte (jf. i denne retning dom af 14.2.2008, Kommissionen mod Grækenland, C-419/06, ikke trykt i Sml., EU:C:2008:89, præmis 39 og den deri nævnte retspraksis).

- 79 Kommissionen har i 191.-198. betragtning til den anfægtede afgørelse anført, at det på baggrund af nærværende sags specifikke karakter ville være absolut umuligt for Den Italienske Republik at tilbagesøge en støtte, der eventuelt er ydet ulovligt i henhold til bestemmelserne om ICI. Kommissionen anførte i det væsentlige, at hverken matrikeldata-baserne eller skattedata-baserne gjorde det muligt at identificere, hvilken type aktivitet (økonomisk eller ikke-økonomisk), der var udøvet i de ejendomme, som tilhørte de ikke-kommercielle enheder, eller objektivt at beregne det skattebeløb, som skulle tilbagebetales.
- 80 For det første bemærkes, at Domstolens praksis om absolut umulighed for tilbagesøgning af ulovlig støtte generelt vedrører tilfælde, hvor den pågældende medlemsstat gør en sådan umulighed gældende efter vedtagelsen af en afgørelse om tilbagesøgning og i forbindelse med gennemførelsen af denne (dom af 4.4.1995, Kommissionen mod Italien, C-348/93, EU:C:1995:95, af 22.3.2001, Kommissionen mod Frankrig, C-261/99, EU:C:2001:179, af 26.6.2003, Kommissionen mod Spanien, C-404/00, EU:C:2003:373, af 1.4.2004, Kommissionen mod Italien, C-99/02, EU:C:2004:207, af 12.5.2005, Kommissionen mod Grækenland, C-415/03, EU:C:2005:287, af 14.12.2006, Kommissionen mod Spanien, C-485/03 à C-490/03, EU:C:2006:777, og af 13.11.2008, Kommissionen mod Frankrig, C-214/07, EU:C:2008:619).
- 81 For det andet har Domstolen fastslået, at en medlemsstat, der under gennemførelsen af en kommissionsafgørelse vedrørende statsstøtte støder på uforudsete og uforudsigelige vanskeligheder eller får kendskab til følger, der ikke er forudset af Kommissionen, bør forelægge Kommissionen disse problemer til vurdering med forslag om passende ændringer af den pågældende afgørelse. I så fald skal medlemsstaten og Kommissionen i henhold til den regel, der pålægger medlemsstaterne og EU-institutionerne en gensidig pligt til loyalt samarbejde, jf. navnlig artikel 4, stk. 3, TEU, samarbejde efter bedste evne med henblik på at overvinde vanskelighederne, idet traktatens bestemmelser fuldt ud skal overholdes, særlig bestemmelserne om støtte (jf. dom af 22.12.2010, Kommissionen mod Italien, C-304/09, EU:C:2010:812, præmis 37 og den deri nævnte retspraksis).
- 82 Sagsøgeren har navnlig med henvisning til ovenstående retspraksis gjort gældende, at det kun er muligt at udelukke tilbagesøgning, når der ved en kommissionsafgørelse er blevet anordnet tilbagesøgning af ulovlig støtte, og den berørte medlemsstat faktisk har konstateret, at det er umuligt at efterkomme dette.
- 83 Sagsøgerens argument kan imidlertid ikke tiltrædes.
- 84 Selv om det er korrekt, at argumentet om absolut umulighed hidtil navnlig er blevet fremført af medlemsstaterne på stadiet for gennemførelsen af afgørelsen, hovedsaglig til deres forsvar i forbindelse med et traktatbrudssøgsmål i henhold til artikel 258 TEUF, er det, som Kommissionen har anført, hverken i den for sagen relevante lovgivning eller i Domstolens praksis blevet fastslået, at absolut umulighed ikke kan konstateres på stadiet for den administrative procedure, der fører til en kommissionsafgørelse vedrørende statsstøtte.
- 85 Endvidere er den eneste forpligtelse, som i overensstemmelse med den retspraksis, der er nævnt i præmis 81 ovenfor, pålægges den pågældende medlemsstat og Kommissionen i tilfælde af en eventuel absolut umulighed for tilbagesøgning, den at etablere et loyalt samarbejde, hvori medlemsstaten til Kommissionens vurdering skal påpege grundene til, at der foreligger umulighed, og Kommissionen skal foretage en detaljeret undersøgelse af disse grunde. I modsætning til det, som sagsøgeren har gjort gældende, kan samarbejdet mellem medlemsstaten og Kommissionen imidlertid finde sted, inden

Kommissionen træffer sin endelige afgørelse, hvis absolut umulighed allerede kan konstateres på stadiet for den formelle undersøgelsesprocedure. Hvis Kommissionen i forbindelse med denne undersøgelse endvidere konstaterer, at der ikke findes alternative metoder til tilbagesøgning af den ulovlige støtte, eller at det heller ikke er muligt at foretage delvis tilbagesøgning, er der intet til hinder for, at Kommissionen anerkender absolut umulighed, selv inden den anordner tilbagesøgning af støtten.

- 86 I lyset af ovenstående bemærkninger skal det i den foreliggende sag for det første konstateres, at sagsøgeren kun har bestridt, at en absolut umulighed kan påberåbes som begrundelse for, at den ulovlige støtte ikke kan tilbagesøges. I overensstemmelse med den retspraksis, der er nævnt i præmis 78 ovenfor, skal det under alle omstændigheder bemærkes, at Kommissionen ikke begik en retlig fejl, da den i den anfægtede afgørelse anførte, at den ikke kunne pålægge de italienske myndigheder at tilbagesøge den ulovlige støtte på grund af en absolut umulighed. I denne forbindelse skal det bemærkes, at Kommissionen på området for statsstøtte ikke kan pålægge forpligtelser, hvis gennemførelse det allerede ved vedtagelsen af afgørelsen herom er objektivt og absolut umuligt at realisere (jf. i denne retning dom af 17.6.1999, Belgien mod Kommissionen, C-75/97, EU:C:1999:311, præmis 86).
- 87 Som det fremgår af 192.-197. betragtning til den anfægtede afgørelse, har såvel Den Italienske Republik som Kommissionen for det andet overholdt deres pligt til at samarbejde loyalt i henhold til den i præmis 81 ovenfor nævnte retspraksis.
- 88 Den Italienske Republik henvendte sig til Kommissionen inden vedtagelsen af den anfægtede afgørelse og meddelte, at det var absolut umuligt for den at opfylde sin forpligtelse til tilbagesøgning. Den Italienske Republik påpegede således nogle problemer forbundet med tilbagesøgningen af den omtvistede støtte til Kommissionens vurdering. Eftersom de italienske myndigheder endvidere gjorde dette forhold gældende på stadiet for den formelle undersøgelse, kunne Kommissionen tage stilling til, om der var behov for at behandle dette forhold inden vedtagelsen af den endelige afgørelse. Det skal desuden bemærkes, at Den Italienske Republik forklarede, at det på grund af den måde, hvorpå matrikelregistret var opbygget, og i mangel af relevante skatteoplysninger var umuligt efterfølgende at ekstrapolere de data fra matrikeldata-baserne og skattedata-baserne, der var nødvendige for at påbegynde tilbagesøgningen af den angivelige støtte. I lyset heraf fandt Kommissionen, at det faktisk ikke var muligt at identificere modtagerne af den omhandlede støtte, og at selve støtten ikke kunne beregnes objektivt, da der manglede tilgængelige data, hvilket Kommissionen har forklaret i den anfægtede afgørelse.
- 89 For det tredje, for så vidt som sagsøgeren har gjort gældende, at Kommissionen under alle omstændigheder burde have konstateret, at der ikke fandtes øvrige alternative midler til – i det mindste delvist – at opfylde forpligtelsen til tilbagesøgning i den foreliggende sag, skal en analyse heraf foretages i forbindelse med dette anbringendes andet led om, at der foreligger et urigtigt skøn.
- 90 Det følger af det ovenstående, at Kommissionen ikke begik en retlig fejl, da den på stadiet for den formelle undersøgelsesprocedure og inden vedtagelsen af anordningen om tilbagesøgning konstaterede, at det var absolut umuligt for Den Italienske Republik at tilbagesøge den støtte, som var blevet anset for ulovlig i den anfægtede afgørelse.
- 91 Det første led skal derfor forkastes.
- Det andet led om, at der foreligger et urigtigt skøn
- 92 Sagsøgeren har gjort gældende, at der ikke forelå nogen særlige omstændigheder, som kunne begrunde Kommissionens konklusion om, at tilbagesøgning af den ulovlige støtte var absolut umulig. Sagsøgeren har bl.a. bestridt den betragtning, at det ikke var muligt at identificere støttemodtagerne, og at de

italienske myndigheder ikke i noget tilfælde kunne beregne støtten med henblik på tilbagesøgning heraf. I denne henseende har sagsøgeren fremhævet, at Domstolen har forkastet argumenter med henvisning til, at det angiveligt var umuligt at foretage tilbagesøgning på grund af et stort antal støttemodtagende virksomheder, eller til at oplysninger, som var nødvendige for beregningen af de beløb, der skulle tilbagesøges, var utilgængelige. Ifølge sagsøgeren fandtes der effektive alternative metoder, som de italienske myndigheder kunne have anvendt til at identificere modtagerne af den ulovlige støtte og til at beregne omfanget af tilbagesøgningen heraf, i det mindste delvist.

- 93 Kommissionen har bestridt disse argumenter.
- 94 I henhold til fast retspraksis er betingelsen om, at det skal være absolut umuligt at gennemføre afgørelsen, ikke opfyldt, når den sagsøgte medlemsstat udelukkende har underrettet Kommissionen om de retlige, politiske og praktiske vanskeligheder, som gennemførelsen af afgørelsen indebar (jf. dom af 13.11.2008, Kommissionen mod Frankrig, C-214/07, EU:C:2008:619, præmis 46 og den deri nævnte retspraksis).
- 95 Det gøres endvidere gældende, at Domstolen i situationer om tilbagesøgning af støttebeløb fra et stort antal virksomheder kombineret med flere enkelte beregningsforhold har fastslået, at sådanne vanskeligheder ved gennemførelsen af de pågældende afgørelser ikke udgør en absolut umulighed (jf. dom af 17.11.2011, Kommissionen mod Italien, C-496/09, EU:C:2011:740, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis).
- 96 Endelig er betingelsen om, at det skal være absolut umuligt at gennemføre afgørelsen, kun opfyldt, hvis omstændighederne viser, at der foreligger en situation med objektiv absolut umulighed (jf. i denne retning generaladvokat Sharpstons forslag til afgørelse Kommissionen mod Frankrig, C-214/07, EU:C:2008:343, punkt 46 og den deri nævnte retspraksis).
- 97 I den foreliggende sag må det indledningsvis bemærkes, således som det fremgår af 102.-106. betragtning til den anfægtede afgørelse, at Kommissionen kun fandt, at der forelå uforenelighed med det indre marked som omhandlet i artikel 107 TEUF med hensyn til den ICI-fritagelse, som de ikke-kommercielle enheder blev indrømmet til specifikke formål, når disse udøvede aktiviteter af økonomisk karakter. Kommissionen vurderede således i det væsentlige, at disse enheder i sådanne tilfælde skulle kategoriseres som værende virksomheder, således at de var omfattet af den ovenfor nævnte traktatbestemmelse. Når enhederne derimod kun udøvede ikke-kommercielle aktiviteter, fandt statsstøtteordningen ikke anvendelse, og ICI-fritagelsen kunne således ikke anses for at være ulovlig.
- 98 I den anfægtede afgørelse fandt Kommissionen endvidere i det væsentlige, at de italienske myndigheders tilbagesøgning af den ulovlige støtte var absolut og objektivt umulig med den begrundelse, at det ikke kunne fastsættes, hvorvidt de aktiviteter, som de støttemodtagende enheder udøvede på deres ejendomme, var af økonomisk karakter. I 194.-198. betragtning til den anfægtede afgørelse godtog Kommissionen således Den Italienske Republiks forklaringer, hvorefter det hverken var muligt ud fra dels matrikeldatabaserne, dels skattedatabaserne at registrere, hvilke aktiviteter der udøvedes på de ejendomme, der tilhørte disse enheder, eller objektivt at beregne det skattebeløb, der skulle tilbagesøges.
- 99 Sagsøgeren har bestridt Kommissionens vurdering og for det første gjort gældende, at den er ukorrekt både for så vidt angår matrikeldatabaserne og for så vidt angår skattedatabaserne.
- 100 I denne henseende må det indledningsvis konstateres, at sagsøgeren bortset fra en generel henvisning til retspraksis, som er angivet i præmis 94-96 ovenfor, ikke har fremført noget konkret argument, som kan rejse tvivl om Kommissionens vurdering.

- 101 Hvad dels angår matrikeldatabaserne skal det under alle omstændigheder bemærkes, således som Kommissionen anførte i 195. betragtning til den anfægtede afgørelse, at matrikelsystemet registrerer ejendommene på grundlag af deres objektive karakteristika, bl.a. deres fysiske og strukturelle elementer. Under disse omstændigheder kunne Kommissionen med rette fastslå, at det ikke var muligt at spore, om de ikke-kommercielle enheder udøvede økonomiske eller ikke-økonomiske aktiviteter på deres ejendomme, for at kunne afgøre, hvorvidt enhederne ulovligt var blevet indrømmet ICI-fritagelse, og i bekræftende fald for at kunne beregne det beløb, som skulle tilbagebetales til de italienske myndigheder.
- 102 Hvad dels angår skattedatabaserne fastslog Kommissionen i 196. betragtning til den anfægtede afgørelse, at disse heller ikke gav tilstrækkelige oplysninger med henblik på tilbagesøgning.
- 103 I denne henseende fastslår Retten i lyset af bestemmelserne i den italienske lovgivning, som Kommissionen har anført i forbindelse med foranstaltningen med henblik på sagens tilrettelæggelse i henhold til procesreglementets artikel 89, at skattedatabaserne ikke gjorde det muligt at identificere, hvorvidt de aktiviteter, som de ikke-kommercielle enheder udøvede på deres ejendomme, er af økonomisk karakter.
- 104 Det skal således for det første bemærkes, at i henhold til »Modello »Unico – Enti non commerciali ed equiparati« (»standardformular – ikke-kommercielle enheder og lignende«) og vejledningen til selvangivelsen for ikke-kommercielle enheder, skulle de ejendomme, som genererede indkomst af fast ejendom til disse enheder, anføres i formularen under afsnit »RB«. I dette afsnit, som består af 11 kolonner, skal det bl.a. angives, hvilket beløb for kommunalskat på ejendomme der skal betales for den pågældende udøvelse og for hver ejendomsenhed. I henhold til vejledningen til selvangivelsen skulle kolonnen om kommunalskat på ejendomme imidlertid ikke udfyldes i tilfælde af fritagelse for betaling af denne skat. Som Kommissionen med rette har anført, er det ikke ud fra de oplysninger, som skal angives i afsnit »RB«, muligt at udlede, i hvilken ejendom, den aktivitet, som skabte indtægten fra den kommercielle aktivitet, som eventuelt var angivet i selvangivelsens øvrige afsnit, var blevet udøvet.
- 105 For det andet skal det konstateres, at standardformularen ligeledes omfattede afsnittet »RS« om fradrag for udgifter og blandede negative elementer. I henhold til vejledningen til selvangivelsen skulle dette afsnit udfyldes med de påkrævede data med henblik på beregningen af størrelsen af fradraget for udgifter og andre negative elementer vedrørende de varer og tjenesteydelser, som var berørt af den blandede udøvelse af kommercielle aktiviteter og andre aktiviteter. Som det fremgår af 196. betragtning til den anfægtede afgørelse, omfatter afsnit »RS« de samlede omkostnings- og indtægtsdata vedrørende varer og tjenesteydelser, der benyttes til både kommercielle og ikke-kommercielle formål. Under disse omstændigheder, og således som Kommissionen har anført, var det ikke muligt at identificere, i hvilken ejendom den aktivitet, der skabte den i skatteangivelsen anførte indtægt, blev udøvet, når der var anført mere end én bygning under afsnit »RB«. Selv om der var anført en enkelt bygning under afsnit »RB«, var det imidlertid på grund af den måde, hvorpå matrikelsystemet er opbygget, ikke muligt at afdække, hvilken del af bygningen der blev benyttet til den økonomiske aktivitet, som skabte den i skatteangivelsen anførte indtægt.
- 106 På baggrund af det ovenstående må det konkluderes, at sagsøgeren ikke har formået at rejse tvivl om Kommissionens analyse, hvorefter, for det første, matrikeldatabaserne ikke objektivt gjorde det muligt at få de oplysninger, der var nødvendige for at identificere de berørte modtagere, eller at beregne det eventuelle beløb af de fritagelser, der skulle tilbagebetales, og, for det andet, skattedatabaserne heller ikke gjorde det muligt med tilbagevirkende kraft at identificere, hvilken type aktivitet de enheder, der var omfattet af ICI-fritagelsen, udøvede på deres ejendomme, eller at beregne beløbet af de fritagelser, som var opnået ulovligt.

- 107 For det andet har sagsøgeren gjort gældende, at der under alle omstændigheder fandtes alternative metoder til at undersøge, hvorvidt de aktiviteter, som de enheder, der var omfattet af ICI-fritagelsen, udøvede på deres ejendomme, var af kommerciel karakter, og han har i denne forbindelse foreslået navnlig fire metoder. Sagsøgeren er i det væsentlige af den opfattelse, at metoderne kunne godtgøre, at det var muligt at foretage i det mindste en delvis tilbagebetaling.
- 108 Sagsøgeren har for det første gjort gældende, henset til dels, at den nye IMU-lovgivning (jf. præmis 17 ovenfor) kræver, at de ikke-kommercielle enheder angiver de ejendomme, som er behæftet med denne skat, og de ejendomme, som er fritaget herfor, dels at størstedelen af de pågældende ejendomme bevarede et fast anvendelsesformål, at de italienske myndigheder kunne anvende de angivelser, der var blevet indgivet i henhold til IMU-lovgivningen, med henblik på at fastslå, hvorvidt ejendommene tidligere var blevet anvendt til kommercielle formål.
- 109 I denne henseende skal det først og fremmest konstateres, således som Kommissionen har anført, at sagsøgeren ikke har fremført noget bevis, der gør det muligt at formode, at de ikke-kommercielle enheders ejendomme almindeligvis bevarede et fast anvendelsesformål. Under disse omstændigheder kan de angivelser, som blev indgivet i henhold til IMU-ordningen, ikke bruges som en metode til at spore de ønskede oplysninger. Såfremt sagsøgerens argument skulle fortolkes som en henstilling til Kommissionen om at påbyde tilbagebetaling af støtten, medmindre den modtagende enhed ikke kan godtgøre, at den tidligere udøvede ikke-økonomiske aktiviteter, skal det bemærkes, at Kommissionen ikke kan antage, at en virksomhed har modtaget en fordel, der udgør statsstøtte, ved udelukkende at lægge en negativ formodning til grund, hvilken formodning – i mangel af andre elementer, der positivt kan godtgøre, at der foreligger en sådan fordel – er baseret på det forhold, at der ikke foreligger oplysninger, der kan medføre den modsatte konklusion (dom af 17.9.2009, Kommissionen mod MTU Friedrichshafen, C-520/07 P, EU:C:2009:557, præmis 58).
- 110 Sagsøgeren har for det andet gjort gældende, at en pligt til selvcertificering ville være en effektiv metode til at opnå de ønskede oplysninger. Det skal imidlertid konstateres, således som Kommissionen har anført, at denne metode ikke kan anses for effektiv, idet der ikke findes oplysninger om ejendommenes tidligere situation. Såfremt sådanne oplysninger forelå, kunne selvcertificeringens troværdighed kontrolleres.
- 111 For det tredje er det sagsøgerens opfattelse, at de italienske myndigheder kunne foretage kontrol på stedet ved hjælp af inspektionsorganer, ligesom visse italienske kommuner allerede har gjort. Også her må det imidlertid bemærkes, at en sådan metode, selv om den kan frembringe oplysninger om, hvilke aktiviteter de enheder, som er omfattet af IMU, udfører på nuværende tidspunkt, ikke er effektiv med henblik på at identificere karakteren af deres tidligere anvendelse af ejendommene.
- 112 Mens sagsøgeren for det fjerde har gjort gældende, at Kommissionen kunne basere sig på de oplysninger, som sagsøgeren havde anført under den formelle undersøgelsesprocedure, i det mindste med henblik på delvis tilbagesøgning, må det imidlertid konstateres, at sådanne oplysninger ikke fremgår af sagsakterne, hvorfor det ikke er muligt at undersøge deres art i dette øjemed.
- 113 Det følger heraf, at sagsøgeren ikke har formået at godtgøre, at karakteren af de aktiviteter, som de enheder, der er omfattet af ICI, udøver, kunne klarlægges ved hjælp af alternative metoder. Det kan derfor ikke foreholdes Kommissionen, at den har anlagt et urigtigt skøn, da den fastslog, at de italienske myndigheder ikke havde noget grundlag for at foretage – selv delvis – tilbagesøgning af den ulovlige støtte.
- 114 Henset til det ovenstående skal det andet led såvel som det første anbringende som helhed forkastes.

Det andet anbringende om tilsidesættelsen af artikel 107, stk. 1, TEUF vedrørende den manglende kvalificering af artikel 149, stk. 4, i TUIR som statsstøtte

- 115 Med det andet anbringende har sagsøgeren gjort gældende, at Kommissionen har tilsidesat artikel 107, stk. 1, TEUF, for så vidt som den har vurderet, at artikel 149, stk. 4, i TUIR ikke udgør statsstøtte som omhandlet i traktaten. Sagsøgeren har i det væsentlige anført, at bl.a. kirkelige institutioner i henhold til denne bestemmelse ikke i noget tilfælde mister deres status som ikke-kommerciel enhed, uanset om deres aktiviteter er af kommerciel karakter. I denne forbindelse nyder de kirkelige institutioner permanent ret til de fritagelser, der er fastsat i skattelovgivningen, herunder ICI- og IMU-fritagelserne.
- 116 Kommissionen har bestridt disse argumenter.
- 117 Det bemærkes indledningsvis, således som Kommissionen har anført i 31.-34. betragtning til den anfægtede afgørelse, at artikel 149 i TUIR indgår i afsnit II, kapital III, i TUIR. Afsnit II indeholder bestemmelserne om selskabsskat og kapitel III skattebestemmelserne for ikke-kommercielle enheder såsom bestemmelserne for beregning af skattegrundlaget og for skattesatser.
- 118 I artikel 149 i TUIR er endvidere anført, hvilke betingelser der kan udløse tabet af en enheds »ikke-kommercielle status«. Navnlig er det fastsat, at en ikke-kommerciel organisation vil miste sin status, hvis den gennemfører primært kommercielle aktiviteter i en hel skatteperiode. I henhold til artikel 149, stk. 2, i TUIR fastslås en enheds »kommercielle status« på grundlag af f.eks. større indtægt fra kommercielle aktiviteter end indkomst fra institutionelle aktiviteter eller flere faste nettoaktiver i forbindelse med forretningsaktiviteter end andre aktiviteter. Den retlige form, som de berørte enheder har valgt, har ingen indflydelse på tabet af den »ikke-kommercielle status«. Det fastsættes i artikel 149, stk. 4, i TUIR, at ovennævnte bestemmelser, dvs. artikel 149, stk. 1 og 2, ikke gælder for kirkelige institutioner, der har fået indrømmet civilretlig status, eller for amatørsportsklubber.
- 119 Endelig skal det bemærkes, således som det fremgår af 38. betragtning til den anfægtede afgørelse, at Kommissionen begrundede indledningen af den formelle undersøgelsesprocedure vedrørende artikel 149, stk. 4, i TUIR med, at denne bestemmelse ved første øjekast kunne være selektiv. I denne forbindelse anførte Kommissionen, at artikel 149, stk. 4, i TUIR tilsyneladende gav bl.a. kirkelige institutioner mulighed for at fastholde deres ikke-kommercielle status, selv om de ikke længere blev betragtet som ikke-kommercielle enheder i henhold til de kriterier, der fandt anvendelse for andre enheder.
- 120 Sagsøgeren har i det væsentlige gjort gældende, at Kommissionen burde have godkendt sine oprindelige betragtninger med hensyn til artikel 149, stk. 4, i TUIR efter den formelle undersøgelsesprocedure, og ikke, som det fremgår af 159. betragtning til den anfægtede afgørelse, fastslået, at denne bestemmelse ikke gav nogen selektiv fordel til kirkelige enheder.
- 121 Imidlertid kan ingen af sagsøgerens argumenter rejse tvivl om Kommissionens endelige vurdering.
- 122 For det første indebærer det forhold, at kriterierne i artikel 149, stk. 4, i TUIR, som omhandler enheders tab af status som »ikke-kommerciel enhed«, ikke finder anvendelse på kirkelige enheder, ikke, således som Kommissionen har anført, at disse enheder ikke kan miste den nævnte status i henhold til andre kriterier i den italienske lovgivning. Navnlig skal det bemærkes, at circolare del 12 maggio 1998, n° 124/E (cirkulære nr. 124/E af 12.5.1998) fastsætter, at kirkelige institutioner kun kan blive omfattet af den skattemæssige behandling, der gælder for ikke-kommercielle enheder, hvis udøvelse af kommercielle aktiviteter ikke er deres primære formål.
- 123 For det andet bemærkes, at legge del 20 maggio 1985, n. 222 (lov nr. 222 af 20.5.1985) om gennemførelse af internationale aftaler mellem Den Italienske Republik og Den Hellige Stol, som det fremgår af 154. betragtning til den anfægtede afgørelse, bestemmer, at indenrigsministeriet har kompetence til at anerkende kirkelige institutioners civilretlige status og tilbagekalde denne i henhold

til nærmere bestemte kriterier, som fremgår af loven. Såfremt enheden mister sin status som juridisk person, mister den endvidere sin retsstilling som ikke-kommerciel enhed og dermed også retten til den fordelagtige skattemæssige behandling.

- 124 Sagsøgeren har bestridt sådanne betragtninger og i det væsentlige gjort gældende, at bestemmelserne i lov nr. 222 af 20. maj 1985 ikke gør det muligt for det italienske indenrigsministerium at sikre en løbende kontrol med de kirkelige institutioners tab af deres egenskab af ikke-kommerciel enhed.
- 125 I denne henseende skal det først og fremmest bemærkes, at artikel 1 i lov nr. 222 af 20. maj 1985 fastsætter, at kirkelige institutioner, som har sæde i Italien og forfølger religiøse formål, kan få anerkendt civilretlig status. Endvidere bestemmer lovens artikel 2, tredje afsnit, at det religiøse formål skal være væsentligt for enheden og indgå i dennes vedtægter. Af lovens artikel 16 fremgår det desuden, at de kommercielle eller profitsøgende aktiviteter ikke må kunne anses for aktiviteter med et religiøst formål. Endelig bestemmer lovens artikel 19, sammenholdt med artikel 13 i decreto del Presidente della Repubblica del 13 febbraio 1987, n. 33 (dekret fra republikkens præsident nr. 33/1987 af 13.2.1987), at i tilfælde af ændring af ejendommenes anvendelsesformål og af reglerne for eksistensen af den kirkelige institution, der har fået anerkendt civilretlig status – hvilket vil betyde, at en af betingelserne for anerkendelsen bortfalder – tilbagekaldes anerkendelsen på forslag fra indenrigsministeren og ved dekret fra republikkens præsident efter høring af den kirkelige institution og efter udtalelse fra Consiglio di Stato (øverste domstol i forvaltningsretlige sager). Det skal tilføjes, at efter vedtagelsen af legge del 12 gennaio 1991, n. 13 (lov nr. 13 af 12.1.1991) er det dekret fra republikkens præsident, som er omhandlet i artikel 19 i lov nr. 222 af 20. maj 1985, ikke længere nødvendigt med henblik på tilbagekaldelse af kirkelige institutioners civilretlige status, som fremover henhører under indenrigsministerens kompetence.
- 126 Henset til den ovenstående og i modsætning til, hvad sagsøgeren har gjort gældende, har Den Italienske Republiks indenrigsministerium således kompetence til at foretage kontrol med de kirkelige institutioners tab af deres status som juridisk person og det deraf følgende tab af karakteren som ikke-kommerciel enhed. For så vidt som de kirkelige enheder i henhold til artikel 16 i lov nr. 222 af 20. maj 1985 endvidere kun kan fastholde deres status som juridisk person, hvis de ikke udøver kommercielle eller profitsøgende aktiviteter, må sagsøgerens argument, hvorefter tabet af anerkendelsen af civilretlig status ikke har nogen konsekvenser for deres skattemæssige status, forkastes.
- 127 For det tredje skal det bemærkes, at i henhold til decreto del Presidente della Repubblica del 10 febbraio 2000, n. 361 (dekret fra republikkens præsident nr. 361 af 10.2.2000) kontrollerer indenrigsministeriet, om de kirkelige institutioner opfylder de kriterier, der berettiger dem til at fastholde deres civilretlige status, således at de kirkelige enheder, som Kommissionen har vurderet i 158. betragtning til den anfægtede afgørelse, er underlagt bestemmelser og kontrolforanstaltninger, som sikrer, at retten til den skattemæssige behandling, som er forbeholdt ikke-kommercielle enheder, mistes, når der udøves kommercielle eller profitsøgende aktiviteter.
- 128 Det følger heraf, at der i modsætning til, hvad sagsøgeren har gjort gældende, ikke kan konstateres at foreligge nogen evig ikke-kommerciel status for kirkelige enheder. Kommissionen fandt således med rette, at foranstaltningen i artikel 149, stk. 4, i TUIR ikke gav kirkelige institutioner en selektiv fordel, og at denne bestemmelse derfor ikke udgjorde statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF.
- 129 For så vidt angår de argumenter, som sagsøgeren har fremført i sit skriftlige indlæg, og som vedrører anvendelsen af artikel 351 TEUF i den foreliggende sag, er det tilstrækkeligt at bemærke, at Kommissionen ikke baserede sin vurdering på en international aftale, som er omfattet af en sådan artikels anvendelsesområde, og at sagsøgerens argumenter under disse omstændigheder ikke har nogen indvirkning på lovligheden af Kommissionens vurdering, hvorefter artikel 149, stk. 4, i TUIR ikke udgør statsstøtte som omhandlet i traktaten. Følgelig skal disse argumenter forkastes som irrelevante.

130 Det andet anbringende skal derfor forkastes.

Det tredje anbringende om tilsidesættelsen af artikel 107, stk. 1, TEUF vedrørende den omstændighed, at IMU-fritagelsen ikke er kvalificeret som værende statsstøtte

131 Sagsøgeren har gjort gældende, at Kommissionen har tilsidesat artikel 107, stk. 1, TEUF, for så vidt som den har vurderet, at IMU-fritagelsen ikke udgør statsstøtte som omhandlet i denne bestemmelse.

132 For det første har sagsøgeren i modsætning til, hvad Kommissionen har fastsat i den anfægtede afgørelse, anført, at det forhold, at IMU-lovgivningen alene indrømmer ret til fritagelse på ejendomme for enheder, der udøver økonomiske aktiviteter på et »ikke-kommercielt grundlag«, ikke indebærer, at disse enheder ikke kan anses for at være virksomheder i konkurrenceretlig forstand. Sagsøgeren har anført, at begrebet virksomhed i henhold til fast retspraksis omfatter enhver enhed, som udøver økonomisk virksomhed, uanset denne enheds retlige status og dens finansieringsmåde. Sagsøgeren har endvidere gjort gældende, at de kriterier, der er fastsat med henblik på at bestemme, hvilke aktiviteter der berettiger IMU-fritagelse, er vage og i strid med statsstøttereglerne. Navnlig har sagsøgeren bestridt, at tjenesteydelser vedrørende logi skal anses for at være leveret på et ikke-kommercielt grundlag, hvis de leveres gratis eller mod et symbolsk beløb. Endvidere har sagsøgeren anført, at disse klagepunkter finder anvendelse på de kriterier, som finder anvendelse med hensyn til undervisnings- og sundhedsydelse. Endelig har sagsøgeren gjort gældende, at IMU-fritagelsen opfylder samtlige betingelser for, at det kan fastslås, at der foreligger statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, og at fritagelsen ikke opfylder de krav om forenelighed, der er fastsat i samme artikels stk. 2 og 3.

133 Kommissionen har bestridt disse argumenter.

134 I henhold til fast retspraksis omfatter begrebet »virksomhed« enhver enhed, som udøver økonomisk virksomhed, uanset denne enheds retlige status og dens finansieringsmåde (jf. dom af 16.3.2004, AOK Bundesverband m.fl., C-264/01, C-306/01, C-354/01 og C-355/01, EU:C:2004:150, præmis 46 og den deri nævnte retspraksis).

135 Enhver virksomhed, der består i at udbyde varer og tjenesteydelser på et bestemt marked, er økonomisk virksomhed (jf. dom af 12.9.2000, Pavlov m.fl., C-180/98-C-184/98, EU:C:2000:428, præmis 75 og den deri nævnte retspraksis).

136 Den omstændighed, at udbuddet af varer og tjenesteydelser foretages uden gevinst for øje, er ikke til hinder for, at den enhed, der foretager disse transaktioner på markedet, skal betragtes som en virksomhed, når dette udbud konkurrerer med udbuddet fra andre erhvervsdrivende, der arbejder med gevinst for øje (dom af 1.7.2008, MOTOE, C-49/07, EU:C:2008:376, præmis 27).

137 I den foreliggende sag må det først konstateres, at den IMU-fritagelse, der er vedtaget i henhold til decreto-legge del 24 gennaio 2012, n. 1 (lovdekret nr. 1 af 24.1.2012), som er beskrevet i 82.-86. betragtning til den anfægtede afgørelse, adskiller sig fra den ordning, der er fastsat for ICI, navnlig på den måde, at den ikke finder anvendelse på aktiviteter, der udøves af ikke-kommercielle enheder, herunder kirkelige institutioner, »på et ikke-kommercielt grundlag«.

138 Endvidere indførte IMU-lovgivningen specifikke bestemmelser for at muliggøre en pro rata-betaling af IMU i tilfælde, hvor den samme ejendom benyttes til både kommercielle og ikke-kommercielle aktiviteter. Det er navnlig fastsat, at hvis en ejendom benyttes til både kommercielle og ikke-kommercielle aktiviteter, vil fritagelsen kun gælde den andel af ejendommen, hvor der udøves ikke-kommercielle aktiviteter, hvis det er muligt at identificere, hvilken andel af ejendommen der

udelukkende benyttes til disse aktiviteter. I tilfælde, hvor det ikke er muligt at identificere disse selvstændige dele af ejendommen, gælder fritagelsen pro rata for den ikke-kommercielle anvendelse af ejendommen, som skal fastsættes i en særlig erklæring.

¹³⁹ Endelig overlod IMU-lovgivningen en række aspekter til behandling i en fremtidig gennemførelsesbekendtgørelse, nemlig decreto ministeriale del 19 novembre 2012, n. 200 (ministerielt dekret nr. 200 af 19.11.2012), som vedrører betingelser og vilkår for fremsendelse af den ovenfor omtalte angivelse, de relevante oplysninger til identificering af den forholdsmæssige anvendelse af ejendommen og de generelle og specifikke betingelser for, at en aktivitet kan betegnes som en aktivitet, der udøves på et ikke-kommercielt grundlag. I sidstnævnte henseende og med henblik på at kunne indrømmes IMU-fritagelse fastsætter gennemførelsesbekendtgørelsen følgende:

- De aktiviteter, som udøves af de berørte enheder, skal generelt være uden gevinst for øje, og de må endvidere på grund af deres karakter ikke konkurrere med aktiviteter udøvet af andre markedsoperatører, der er profitsøgende, og de skal overholde solidaritets- og subsidiaritetsprincipperne.
- Som subjektive krav for ikke-økonomiske enheder gælder, at enhedens vedtægter især skal indeholde et generelt forbud mod udlodning af nogen form for fortjeneste, driftsoverskud, midler og reserver, at enhver fortjeneste udelukkende skal geninvesteres i aktiviteter, der bidrager til institutionens formål om social solidaritet, og hvis den ikke-kommercielle enhed opløses, skal dens aktiver tildeles en anden ikke-kommerciel enhed, der udøver en lignende aktivitet.
- Som objektive krav for de enheder, der udøver aktiviteter i indkvarteringssektoren, gælder, at modtageren skal levere tjenesteydelserne gratis eller mod et symbolsk beløb, der under alle omstændigheder ikke må overstige halvdelen af gennemsnitsprisen for lignende aktiviteter i samme geografiske område, idet der også tages hensyn til, at det ikke står i forhold til tjenesteydelsens faktiske omkostninger.

¹⁴⁰ For det første følger det af de generelle aspekter ved den nye lovgivning om IMU og af de konkrete kriterier, der er opregnet i den foregående præmis, at lovgivningen kun finder anvendelse på enheder, der ikke kan anses for at være »virksomheder« i forbindelse med anvendelsen af EU-retten. I modsætning til, hvad sagsøgeren har gjort gældende, og således som Kommissionen har anført i 166. betragtning til den anfægtede afgørelse, udelukker gennemførelsesbekendtgørelsen nemlig udtrykkeligt de aktiviteter, der i kraft af deres karakter konkurrerer med aktiviteter udøvet af andre markedsoperatører, der er profitsøgende, fra IMU-fritagelsens anvendelsesområde.

¹⁴¹ For det andet må sagsøgerens argument om, at den nye lovgivning er vag, bl.a. fordi den italienske lovgivning præciserer, at det i tilfælde af blandet anvendelse af en bygning er muligt at beregne den forholdsmæssige kommercielle anvendelse af ejendommen og kun pålægge økonomiske aktiviteter IMU, forkastes. Hvis en enhed desuden udøver både økonomiske og ikke-økonomiske aktiviteter, udgør den delvise fritagelse, der gælder for enheden for den del af ejendommen, som benyttes til ikke-økonomiske aktiviteter, ikke en fordel for enheden, når den udøver en økonomisk aktivitet som virksomhed.

¹⁴² For det tredje påpeges, at selv om sagsøgeren synes at gøre gældende, at indlogeringstjenester i kraft af deres karakter udbydes på markedet i en konkurrencemæssig situation med andre operatører, må det først bemærkes, at dette argument alene er en abstrakt iagttagelse, som ikke bygger på konkrete forhold.

¹⁴³ Således som det følger af 174. betragtning til den anfægtede afgørelse, begrænser gennemførelsesbekendtgørelsen fritagelsen til tjenesteydelser, der leveres af ikke-kommercielle enheder, og som kun er tilgængelige for visse personkategorier og ikke er åbne uden afbrydelse. Især

vedrørende »modtagelsesstrukturer af social art« står der i bekendtgørelsen, at aktiviteterne skal være målrettet mennesker med midlertidige eller permanente særlige behov eller mennesker, der er dårligt stillede på grund af fysiske, psykologiske, økonomiske, sociale eller familiemæssige forhold.

- 144 Endvidere præciserer gennemførelsesbekendtgørelsen, at fritagelsen under alle omstændigheder ikke finder anvendelse på aktiviteter, der udøves på hoteller eller lignende foretagender som defineret i artikel 9 i decreto legislativo del 23 maggio 2011, n. 79 (lovdekret nr. 79 af 23.5.2011). I henhold til denne artikel er følgende defineret som hoteller og lignende strukturer: hoteller, moteller, ferielandsbyer, hotellejligheder, pensionater, residenshoteller, der holder åbent i sæsonen, bed-and-breakfast-virksomheder, helsefarme og alle andre turist- eller indlogeringsstrukturer med de samme træk som en eller flere af ovenstående kategorier. Fritagelsen er derfor udelukket for aktiviteter, der udøves på bl.a. hoteller, moteller og bed-and-breakfast-virksomheder.
- 145 Endelig skal det konstateres, at Retten i nærværende søgsmål skal træffe afgørelse om lovligheden af den anfægtede afgørelse, som endvidere vedrører betingelserne og de generelle kriterier for anvendelsen af IMU-fritagelsen. Det tilkommer de nationale myndigheder fra sag til sag at fastsætte gennemførelsen af denne ordning og navnlig afgøre, om der foreligger et konkurrenceforhold mellem en konkret person, der berettiget til IMU, og de øvrige erhvervsdrivende i indlogeringssektoren, således at sagsøgeren kan gøre brug af de nationale retsmidler, når den af Kommissionen godkendte ordning ikke anvendes korrekt.
- 146 Det følger heraf, at Kommissionen har kunnet fastslå, at indlogeringstjenester som dem, der er reguleret i de førnævnte bestemmelser, ikke blev udbudt på markedet i en konkurrencemæssig situation med en andre operatører.
- 147 For det fjerde kritiserer sagsøgeren kriteriet om, at beløbet skal være af symbolsk karakter, hvilket efter sagsøgerens opfattelse ikke udelukker, at tjenesten udøves mod vederlag. Kriteriet medfører den utilsigtede konsekvens, at støtten ydes til operatører, som på grund af denne støtte kan anvende lavere priser.
- 148 Det skal imidlertid bemærkes, således som det fremgår af 173. betragtning til den anfægtede afgørelse, at det i bekendtgørelsen til gennemførelse af IMU fastsættes, at beløbet – hvis det skal betragtes som symbolsk – ikke må være knyttet til omkostningerne ved tjenesteydelsen, og at den fastsatte grænse på halvdelen af gennemsnitsprisen for tilsvarende konkurrencebaserede aktiviteter i samme geografiske område kun må anvendes til at udelukke berettigelse til fritagelsen, hvilket dog ikke indebærer, at tjenesteydere, der tager en pris under den grænse, er berettigede til fritagelsen. Under disse omstændigheder og henset til det forhold, at det symbolske beløb alene er en betingelse, som supplerer dem, der er beskrevet i de forudgående præmisser, kan sagsøgeren ikke hævde, at Kommissionen har foretaget et urigtigt skøn.
- 149 I betragtning af det ovenstående har sagsøgeren ikke formået at godtgøre, at der i henhold til IMU-lovgivningen kan ske fritagelse for aktiviteter, der er af økonomisk karakter, og at Kommissionen derfor har tilsidesat artikel 107 TEUF, idet lovgivningen ikke henhører under anvendelsesområdet for denne traktatbestemmelse. For så vidt som sagsøgeren har gjort gældende, at IMU-lovgivningen opfylder betingelserne for, at der foreligger statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, skal disse argumenter således forkastes som irrelevante.
- 150 Det følger i det hele af det ovenfor anførte, at det tredje anbringende skal forkastes.

Det fjerde anbringende vedrørende tilsidesættelse af begrundelsespligten

- 151 Sagsøgeren er af den opfattelse, at det ved en læsning af den anfægtede afgørelse ikke kan udledes, hvilke grunde der ligger bag de tre dele, som afgørelsen består af.

- 152 Kommissionen har bestridt disse argumenter.
- 153 Ifølge fast retspraksis skal den begrundelse, som kræves i henhold til artikel 296 TEUF, klart og utvetydigt angive de betragtninger, som den institution, der har udstedt den anfægtede retsakt, har lagt til grund, således at de berørte parter kan få kendskab til grundlaget for den trufne foranstaltning med henblik på at forsvare deres rettigheder, og således at retterne kan udøve deres prøvelsesret. Det kan imidlertid ikke kræves, at begrundelsen angiver samtlige relevante faktiske og retlige omstændigheder. Spørgsmålet om, hvorvidt en afgørelses begrundelse opfylder disse krav, skal nemlig ikke blot vurderes i forhold til afgørelsens ordlyd, men ligeledes i forhold til den sammenhæng, hvori den indgår, samt under hensyn til alle de retsregler, som gælder på det pågældende område (dom af 22.4.2008, Kommissionen mod Salzgitter, C-408/04 P, EU:C:2008:236, præmis 56, af 30.4.1998, Vlaamse Gewest mod Kommissionen, T-214/95, EU:T:1998:77, præmis 62 og 63, og af 27.9.2005, Common Market Fertilizers mod Kommissionen, T-134/03 og T-135/03, EU:T:2005:339, præmis 156).
- 154 I den foreliggende sag er det tilstrækkeligt at konstatere, således som Kommissionen med rette har anført, at den anfægtede afgørelse, henset til sin ordlyd såvel som til den sammenhæng, hvori den er vedtaget, i 22.-198. betragtning indeholder en begrundelse, som opfylder de krav, der er fastsat i artikel 296 TEUF.
- 155 For det første har Kommissionen nemlig i 191. og 198. betragtning til den anfægtede afgørelse angivet begrundelserne for, at det ville være absolut umuligt for Italien at tilbagesøge en støtte, der eventuelt er ydet ulovligt i henhold til bestemmelserne om ICI-fritagelsen. Begrundelserne omfatter den måde, hvorpå matrikelregistret er opbygget, samt skattedatabaserne, som ikke gør det muligt med tilbagevirkende kraft at opnå de elementer, der er nødvendige for beregningen af de beløb, der skal tilbagesøges.
- 156 For det andet har Kommissionen i 151.-159. betragtning til den anfægtede afgørelse angivet grundene til, at den vurderede, at artikel 149, stk. 4, i TUIR ikke gav kirkelige institutioner eller amatørsportsklubber en selektiv fordel. Det samme gælder for IMU-fritagelsen, med hensyn til hvilken Kommissionen i 160.-177. betragtning til den anfægtede afgørelse har angivet begrundelserne for, at den vurderede, at de berørte ikke-kommercielle enheder, når de udøver hermed forbundne aktiviteter i fuld overensstemmelse med betingelserne i den italienske lovgivning, ikke optræder som virksomheder i EU-rettens forstand, hvorfor artikel 107 ikke finder anvendelse på disse enheder.
- 157 En sådan begrundelse gav dels sagsøgeren kendskab til og mulighed for at gøre indsigelse mod den argumentation, som Kommissionen lagde til grund for vedtagelsen af den anfægtede afgørelse, som det fremgår af indholdet af hans søgsmål, dels gjorde den det muligt for Retten at foretage en retslig prøvelse, som det fremgår af den undersøgelse af anbringenderne, der er foretaget ovenfor.
- 158 Kommissionen har derfor ikke tilsidesat artikel 296 TEUF.
- 159 Det fjerde anbringende må følgelig forkastes, og Kommissionen bør frifindes i det hele.

Sagens omkostninger

- 160 Ifølge procesreglementets artikel 134, stk. 1, pålægges det den tabende part at betale sagsomkostningerne, hvis der er nedlagt påstand herom. Endvidere fastsætter procesreglementets artikel 138, stk. 1, at medlemsstater og institutioner, der er indtrådt i en sag, bærer deres egne omkostninger.
- 161 Sagsøgeren har tabt sagen og pålægges derfor at betale sagens omkostninger i overensstemmelse med Kommissionens påstand herom. Hvad angår Den Italienske Republik bærer denne sine egne omkostninger i forbindelse med interventionen.

På grundlag af disse præmisser
udtaler og bestemmer

RETTEN (Ottende Afdeling):

- 1) **Europa-Kommissionen frifindes.**
- 2) **Pietro Ferracci bærer sine egne omkostninger og betaler de af Kommissionen afholdte omkostninger.**
- 3) **Den Italienske Republik bærer sine egne omkostninger i forbindelse med interventionen.**

Gratsias

Kancheva

Wetter

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 15. september 2016.

Underskrifter