Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. MELCHIOR WATHELET
presentadas el 11 de abril de 2018 [1]

Asuntos acumulados C-622/16 P a C-624/16 P

Scuola Elementare Maria Montessori Srl
contra
Comisión Europea (C-622/16 P)
y
Comisión Europea
contra
Scuola Elementare Maria Montessori Srl (C-623/16 P)
y
Comisión Europea
contra

Pietro Ferracci (C-624/16 P)

«Recurso de casación — Artículo 263 TFUE, párrafo cuarto — Admisibilidad — Acto reglamentario que no incluye medidas de ejecución — Afectación directa — Ayudas de Estado — Régimen de ayudas concedidas por las autoridades italianas a entidades no comerciales que ejercen actividades concretas en determinados ámbitos — Exención del impuesto municipal sobre bienes inmuebles — Decisión por la que se declara imposible la recuperación de una ayuda de Estado incompatible con el mercado interior — Decisión por la que se declara que no constituye ayuda de Estado el régimen de exenciones del gravamen municipal sobre la propiedad inmobiliaria a favor de los locales en los que entidades no comerciales desarrollen actividades que no sean de carácter económico — Recurso de anulación de potenciales competidores»

I. Introducción

1. Mediante sus respectivos recursos de casación en los asuntos C-622/16 P y C-623/16 P, Scuola Elementare Maria Montessori Srl y la Comisión Europea solicitan la anulación de la sentencia del Tribunal General de la Unión Europea de 15 de septiembre de 2016, Scuola Elementare Maria Montessori/Comisión (T-220/13, no publicada, EU:T:2016:484), mediante la cual el Tribunal General desestimó por infundado el recurso interpuesto por Scuola Elementare Maria Montessori, por el que se solicitaba que se anulase la Decisión 2013/284/UE de la Comisión, de 19 de diciembre de 2012, relativa a la ayuda estatal SA.20829 [C 26/2010, ex NN 43/2010 (ex CP 71/2006)] Régimen de exención del impuesto municipal sobre bienes inmuebles concedido a entidades no comerciales por los bienes inmuebles utilizados para fines específicos ejecutado por Italia [2] (en lo sucesivo, «Decisión

1 Lengua original: francés.
2 DO 2013, L 166, p. 24.

controvertida»). Mediante su recurso de casación en el asunto C-624/16 P, la Comisión solicita asimismo la anulación de la sentencia del Tribunal General, de 15 de septiembre de 2016, Ferracci/Comisión (T-219/13, EU:T:2016:485), mediante la cual el Tribunal General desestimó por infundado el recurso interpuesto por el Sr. Pietro Ferracci dirigido a la anulación de la misma Decisión.

2. El artículo 230 CE fue modificado por el Tratado de Lisboa. Este añadió al artículo 263 TFUE, párrafo cuarto, una tercera parte que «flexibilizó los requisitos de admisibilidad de los recursos de anulación interpuestos por personas físicas y jurídicas».[3] Tal era, al menos, el objetivo declarado.

3. En efecto, aunque el Tribunal de Justicia ha reconocido que «la modificación de la legitimación activa de las personas físicas y jurídicas, prevista en el artículo 230 CE, párrafo cuarto, tenía por objeto permitir a éstas presentar, *en condiciones menos rigurosas*, recursos de anulación contra actos de alcance general»,[4] también es cierto que ha interpretado cada uno de los requisitos que impone el artículo 263 TFUE, párrafo cuarto, *in fine*, de forma muy restrictiva.

4. En este sentido, los actos reglamentarios se han definido como actos de alcance general que no tengan la condición de actos legislativos,[5] se ha diferenciado entre el requisito de inexistencia de medidas de ejecución y el de afectación directa[6] y se ha determinado que el «carácter mecánico» de una medida nacional adoptada a raíz de un acto de la Unión carece de pertinencia cuando se trata de identificar una medida de ejecución en el sentido del artículo 263 TFUE, párrafo cuarto, *in fine*.[7]

5. Tras las sentencias de 13 de marzo de 2018, Industrias Químicas del Vallés/Comisión (C-244/16 P, EU:C:2018:177) y European Union Copper Task Force/Comisión (C-384/16 P, EU:C:2018:176), los presentes recursos de casación brindan al Tribunal de Justicia una oportunidad más de dotar al artículo 263 TFUE, párrafo cuarto, *in fine*, de un atisbo de contenido útil. En efecto, si el Tribunal de Justicia declara inadmisibles los recursos de los que traen causa los presentes recursos de casación, confirmará el ínfimo alcance de la modificación introducida en el artículo 263 TFUE (antiguo artículo 230 CE) por el Tratado de Lisboa.[8]

II. Marco jurídico

6. A tenor del artículo 14, apartado 1, del Reglamento (CE) n.º 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo [108 TFUE]:[9]

3 Sentencia de 3 de octubre de 2013, Inuit Tapiriit Kanatami y otros/Parlamento y Consejo (C-583/11 P, EU:C:2013:625), apartado 57.

4 Sentencia de 3 de octubre de 2013, Inuit Tapiriit Kanatami y otros/Parlamento y Consejo (C-583/11 P, EU:C:2013:625), apartado 60; el subrayado es mío.

5 Véase, en ese sentido, la sentencia de 3 de octubre de 2013, Inuit Tapiriit Kanatami y otros/Parlamento y Consejo (C-583/11 P, EU:C:2013:625), apartados 60 y 61.

6 Véase, en ese sentido, el auto de 14 de julio de 2015, Forgital Italy/Consejo (C-84/14 P, no publicado, EU:C:2015:517), apartado 43.

7 Véanse, en ese sentido, las sentencias de 28 de abril de 2015, T & L Sugars y Sidul Açúcares/Comisión (C-456/13 P, EU:C:2015:284), apartado 41; de 10 de diciembre de 2015, Canon Europa/Comisión (C-552/14 P, no publicada, EU:C:2015:804), apartado 47, y Kyocera Mita Europe/Comisión (C-553/14 P, no publicada, EU:C:2015:805), apartado 46.

8 Sin perjuicio de la interpretación del Tribunal General según la cual, para que un acto reglamentario «incluya» medidas de ejecución, éstas deben adoptarse «en circunstancias normales» (sentencia de 14 de enero de 2016, Tilly-Sabco/Comisión, T-397/13, EU:T:2016:8, apartado 43; véase, asimismo, la sentencia de 14 de enero de 2016, Doux/Comisión, T-434/13, no publicada, EU:T:2016:7, apartado 44). Pese a haber sido aplicada en una sentencia que fue objeto de un recurso de casación, dicha interpretación más amplia del artículo 263 TFUE, párrafo cuarto, no fue ni criticada por la Comisión ni censurada por el Tribunal de Justicia (véase la sentencia de 20 de septiembre de 2017, Tilly-Sabco/Comisión, C-183/16 P, EU:C:2017:704). Ahora bien, «el criterio que supedita la admisibilidad de un recurso interpuesto por una persona física o jurídica contra una decisión de la que no sea destinataria al cumplimiento de los requisitos de admisibilidad establecidos en el artículo 263 TFUE, párrafo cuarto, constituye una causa de inadmisión de orden público que en todo momento incumbe examinar a los órganos jurisdiccionales de la Unión, incluso de oficio» (sentencia de 27 de febrero de 2014, Stichting Woonpunt y otros/Comisión, C-132/12 P, EU:C:2014:100, apartado 45).

9 DO 1999, L 83, p. 1.

«Cuando se adopten decisiones negativas en casos de ayuda ilegal, la Comisión decidirá que el Estado miembro interesado tome todas las medidas necesarias para obtener del beneficiario la recuperación de la ayuda […]. La Comisión no exigirá la recuperación de la ayuda si ello fuera contrario a un principio general del Derecho comunitario.»

III. Antecedentes del litigio

7. Los antecedentes del litigio, según se desprende de los apartados 1 a 20 de las sentencias del Tribunal General de 15 de septiembre de 2016, Scuola Elementare Maria Montessori/Comisión (T-220/13, no publicada, EU:T:2016:484) y Ferracci/Comisión (T-219/13, EU:T:2016:485) (en lo sucesivo, sentencias recurridas), pueden resumirse en los términos que siguen.

8. El Sr. Ferracci es propietario de un alojamiento turístico y hotelero «Bed & Breakfast» de dos habitaciones; Scuola Elementare Maria Montessori es un centro de enseñanza privado. En 2006 y 2007, presentaron denuncias ante la Comisión, alegando que, por una parte, la modificación del ámbito de aplicación del régimen nacional de la Imposta comunale sugli immobili (impuesto municipal sobre bienes inmuebles; en lo sucesivo, «ICI») introducida por la República Italiana y, por otra, el artículo 149, apartado 4, del Testo unico delle imposte sui redditi (Texto refundido del impuesto sobre la renta; en lo sucesivo, «TUIR») constituían ayudas de Estado incompatibles con el mercado interior.

9. La modificación del ICI tenía por objeto, en esencia, establecer que la exención de dicho impuesto, de la que se beneficiaban desde 1992 las entidades no comerciales que ejercieran exclusivamente en sus inmuebles actividades de asistencia social, bienestar social, sanitarias, educativas, de alojamiento, culturales, recreativas, deportivas y actividades religiosas y de culto, debía entenderse aplicable también a esas actividades «aun cuando fueran de naturaleza comercial». El artículo 149, apartado 4, del TUIR disponía, en sustancia, que, a diferencia de todas las otras entidades, las instituciones eclesiásticas reconocidas como personas jurídicas de Derecho privado y los clubes deportivos de aficionados no estaban sujetos a los criterios que había establecido para determinar la pérdida de la condición de entidad no comercial.

10. Después de que las autoridades italianas introdujeran modificaciones y precisiones en el ICI, la Comisión indicó al Sr. Ferracci y a Scuola Elementare Maria Montessori, en un escrito de 15 de febrero de 2010, que consideraba, sobre la base de un análisis preliminar, que las medidas controvertidas no parecían constituir ayudas de Estado y que, por consiguiente, no era necesario proseguir la investigación. El 26 de abril de 2010, el Sr. Ferracci y Scuola Elementare Maria Montessori interpusieron sendos recursos ante el Tribunal General, registrados con los números T-192/10 y T-193/10, en los que solicitaban la anulación del escrito de 15 de febrero de 2010.

11. El 12 de octubre de 2010 la Comisión decidió iniciar el procedimiento de investigación formal con arreglo al artículo 108 TFUE, apartado 2, en relación, por un lado, con la exención del ICI concedida a entidades no comerciales para fines específicos y, por otro, con el artículo 149, apartado 4, del TUIR. Mediante dos autos de 18 de noviembre de 2010, el Tribunal General ordenó que se archivaran los asuntos T-192/10 y T-193/10 a solicitud del Sr. Ferracci y de Scuola Elementare Maria Montessori. [10]

12. El 15 de febrero de 2012 las autoridades italianas comunicaron a la Comisión su intención de adoptar una nueva normativa en materia del impuesto municipal sobre bienes inmuebles, y anunciaron que, desde el 1 de enero de 2012, la exención del ICI había sido sustituida por el nuevo régimen de la Imposta Municipale Unica (impuesto municipal único; en lo sucesivo, «IMU»). Dicha nueva normativa fue adoptada el 19 de noviembre de 2012.

10 Autos del Tribunal General de 18 de noviembre de 2010, Ferracci/Comisión (T-192/10, no publicado, EU:T:2010:474) y Scuola Elementare Maria Montessori/Comisión (T-193/10, no publicado, EU:T:2010:475).

13. El 19 de diciembre de 2012, la Comisión adoptó la Decisión controvertida. Declaró, en primer lugar, que la exención concedida a entidades no comerciales que ejercieran actividades especificadas en el régimen del ICI en bienes inmuebles de su propiedad constituía un ayuda de Estado incompatible con el mercado interior, ejecutada ilegalmente por la República Italiana, infringiendo el artículo 108 TFUE, apartado 3. Seguidamente, la Comisión apreció que, habida cuenta de las particularidades del asunto, sería absolutamente imposible para la República Italiana recuperar las ayudas ilegales, por lo que la Comisión no ordenó esa recuperación en la Decisión controvertida. Por último, la Comisión estimó que ni el artículo 149, apartado 4, del TUIR, ni la exención prevista por el nuevo régimen del IMU constituían ayudas de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1.

IV. Procedimiento ante el Tribunal General y sentencias recurridas

14. Mediante escritos presentados en la Secretaría del Tribunal General el 16 de abril de 2013, el Sr. Ferracci y Scuola Elementare Maria Montessori interpusieron recurso por el que solicitaban respectivamente la anulación de la Decisión controvertida por cuanto que en ella la Comisión declaró, por un lado, que era imposible para las autoridades italianas recuperar las ayudas consideradas ilegales e incompatibles con el mercado común (primera parte de la Decisión impugnada), y por otro, que ni el artículo 149, apartado 4, del TUIR ni la exención prevista por el nuevo régimen del IMU constituían ayudas de Estado (partes segunda y tercera de la Decisión controvertida).

15. Mediante escritos presentados en la Secretaría del Tribunal General el 17 de julio de 2013, la Comisión propuso excepciones de inadmisibilidad, respecto de las cuales el Tribunal General resolvió, mediante autos de 29 de octubre de 2014, unir su examen al de la cuestión de fondo.

16. En las sentencias recurridas, el Tribunal General declaró admisibles ambos recursos en virtud del artículo 263 TFUE, párrafo cuarto, última frase, por estimar que la Decisión controvertida constituía un acto reglamentario que afecta directamente al Sr. Ferracci y a Scuola Elementare Maria Montessori y que no incluye medidas de ejecución. En cuanto al fondo, el Tribunal General desestimó los dos recursos, rechazando sucesivamente los cuatro motivos formulados respectivamente por el Sr. Ferracci y Scuola Elementare Maria Montessori, basados en una infracción del artículo 14, apartado 1, del Reglamento n.º 659/1999, en una infracción del artículo 107 TFUE, apartado 1, y en el incumplimiento de la obligación de motivación.

V. Pretensiones de las partes y procedimiento ante el Tribunal de Justicia

17. Mediante su recurso de casación en el asunto C-622/16 P, Scuola Elementare Maria Montessori solicita al Tribunal de Justicia que:

– Anule la sentencia del Tribunal General de 15 de septiembre de 2016, Scuola Elementare Maria Montessori/Comisión (T-220/13, no publicada, EU:T:2016:484) y, en consecuencia, anule la Decisión controvertida en la medida en que la Comisión consideró que no procedía ordenar la recuperación de la ayuda concedida en forma de exención del ICI y estimó que las medidas relativas a la exención del IMU no estaban comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo l07 TFUE, apartado 1.

– En cualquier caso, anule la citada sentencia en las partes relativas a los motivos del presente recurso de casación que el Tribunal de Justicia considere fundados y admisibles.

– Condene a la Comisión a cargar con las costas de ambas instancias.

18. La Comisión, apoyada por la República Italiana, solicita al Tribunal de Justicia que:

– Desestime el recurso de casación en su totalidad.

– Condene a la recurrente a cargar con las costas tanto del presente procedimiento como del procedimiento en primera instancia.

19. Mediante sus recursos de casación en los asuntos C-623/16 P y C-624/16 P, la Comisión, apoyada por la República Italiana, solicita al Tribunal de Justicia que:

– Anule las sentencias recurridas en la medida en que declaran admisibles los recursos en primera instancia, sobre la base del artículo 263 TFUE, párrafo cuarto, última frase.

– Declare la inadmisibilidad de los recursos interpuestos en primera instancia, sobre la base del artículo 263 TFUE, párrafo cuarto, segunda frase y última frase, y los desestime en consecuencia en su totalidad.

– Condene al Sr. Ferracci y a Scuola Elementare Maria Montessori, respectivamente, al pago de las costas de la Comisión tanto en el procedimiento sustanciado ante el Tribunal General como en el presente procedimiento.

20. Scuola Elementare Maria Montessori solicita al Tribunal de Justicia que:

– Desestime el recurso de casación interpuesto por la Comisión en el asunto C-623/16 P y confirme la sentencia del Tribunal General en la medida en que declara la admisibilidad del recurso interpuesto por ella.

– Condene a la Comisión al pago de las costas del presente procedimiento.

21. Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 11 de abril de 2017, se acordó la acumulación de los asuntos C-622/16 P a C-624/16 P a efectos de una eventual fase oral y de la sentencia. Las partes formularon sus observaciones por escrito y oralmente en la vista celebrada el 6 de febrero de 2018.

VI. Sobre los recursos de casación

22. Dado que los recursos de casación de la Comisión se centran en la apreciación realizada por el Tribunal General acerca de la admisibilidad de los recursos interpuestos en primera instancia, abordaré esta cuestión en primer lugar, para posteriormente analizar los motivos formulados por Scuola Elementare Maria Montessori en apoyo de su recurso de casación.

A. Sobre la admisibilidad de los recursos interpuestos ante el Tribunal General por el Sr. Ferracci y Scuola Elementare Maria Montessori

23. Para estar legitimado para interponer un recurso de anulación sobre la base del artículo 263 TFUE, párrafo cuarto, última frase, es necesario que el recurso se dirija contra un acto reglamentario que afecte directamente al recurrente y que no incluya medidas de ejecución. En apoyo de sus recursos de casación, la Comisión formula un único motivo, según el cual el Tribunal General interpretó y aplicó erróneamente cada uno de dichos tres requisitos.

1. Sobre el carácter reglamentario de la Decisión controvertida

24. La Decisión controvertida está dividida en tres partes. En la primera parte, la Comisión declaró que la exención concedida a entidades no comerciales que ejercen en los inmuebles de su propiedad actividades especificadas en el régimen del ICI constituía una ayuda de Estado incompatible con el mercado interior, ejecutada ilegalmente por la República Italiana infringiendo el artículo 108 TFUE, apartado 3. Sin embargo, entendió que era imposible para la República Italiana recuperar dicha ayuda. En sus partes segunda y tercera, la Comisión estimó, respectivamente, que ni el artículo 149, apartado 4, del TUIR ni la exención prevista por el nuevo régimen del IMU constituían ayudas de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1.

25. Según la Comisión, en las sentencias recurridas, el Tribunal General incurrió en tres errores de Derecho al calificar la Decisión controvertida de acto reglamentario.[11] En primer lugar, porque estimó erróneamente que todo acto no legislativo de alcance general es necesariamente un acto reglamentario. En segundo lugar, porque, al entender que del alcance general de las medidas nacionales objeto de la Decisión controvertida se infería el carácter reglamentario de esta, incurrió en error de Derecho. En tercer lugar, porque no debió considerar, en cualquier caso, que cada una de las tres partes de la Decisión controvertida tenía alcance general. En efecto, para la Comisión, la parte relativa a la exención del ICI se refiere a la recuperación de la ayuda concedida en virtud de tal exención, lo cual significa que dicha parte concierne a un número limitado de personas.

a) Sobre la asimilación del acto reglamentario en el sentido del artículo 263 TFUE, párrafo cuarto, al acto no legislativo de alcance general

26. No puede acogerse el argumento de la Comisión según el cual no todos los actos no legislativos de alcance general están comprendidos necesariamente en el ámbito del artículo 263 TFUE, párrafo cuarto, última frase.

27. En efecto, no se discute que el Tratado de Lisboa añadió una tercera parte al artículo 263 TFUE, párrafo cuarto, que «*flexibilizó* los requisitos de admisibilidad de los recursos de anulación interpuestos por personas físicas y jurídicas».[12]

28. Sin embargo, el Tribunal de Justicia ha entendido que el concepto de «actos reglamentarios» que se emplea en dicha disposición tiene un alcance más limitado que el de «actos», utilizado en las dos primeras partes del artículo 263 TFUE, párrafo cuarto.[13]

29. Sobre la base de las consideraciones expuestas en los dos puntos anteriores, el Tribunal de Justicia entendió que «la modificación de la legitimación activa de las personas físicas y jurídicas, prevista en el artículo 230 CE, párrafo cuarto, tenía por objeto permitir a éstas presentar, en condiciones menos rigurosas, recursos de anulación contra actos de alcance general que no tuvieran la condición de actos legislativos».[14] Dedujo de ello que «el Tribunal General [había] conclu[ido] acertadamente que el concepto de "actos reglamentarios" contenido en el artículo 263 TFUE, párrafo cuarto, no comprend[ía] los actos legislativos».[15]

11 Véanse las sentencias del Tribunal General de 15 de septiembre de 2016, Scuola Maria Montessori/Comisión (T-220/13, no publicada, EU:T:2016:484) apartados 50 a 52, y Ferracci/Comisión (T-219/13, EU:T:2016:485), apartados 53 a 55.

12 Véase, en este sentido, la sentencia de 3 de octubre de 2013, Inuit Tapiriit Kanatami y otros/Parlamento y Consejo (C-583/11 P, EU:C:2013:625), apartado 57; el subrayado es mío.

13 Véase, en este sentido, la sentencia de 3 de octubre de 2013, Inuit Tapiriit Kanatami y otros/Parlamento y Consejo (C-583/11 P, EU:C:2013:625), apartado 58.

14 Sentencia de 3 de octubre de 2013, Inuit Tapiriit Kanatami y otros/Parlamento y Consejo (C-583/11 P, EU:C:2013:625), apartado 60.

15 Sentencia de 3 de octubre de 2013, Inuit Tapiriit Kanatami y otros/Parlamento y Consejo (C-583/11 P, EU:C:2013:625), apartado 61.

30. Para justificar esa interpretación restrictiva, el Tribunal de Justicia se basó en los trabajos preparatorios del artículo III-365, apartado 4, del Proyecto de Tratado por el que se instituye una Constitución para Europa.[16] Ahora bien, esos trabajos no permiten afirmar que deban excluirse del concepto de «actos reglamentarios» otros actos de alcance general. En ellos, la posibilidad de mantener una postura restrictiva en lo referente a los recursos de particulares contra los actos legislativos se limita expresamente a los actos legislativos.[17] A diferencia de lo que la Comisión sostuvo de nuevo durante la vista de 6 de febrero de 2018, no hay nada en los trabajos preparatorios del artículo III-365, apartado 4, del Proyecto de Tratado por el que se instituye una Constitución para Europa que permita afirmar que las decisiones en materia de ayudas de Estado constituyen «por su naturaleza», una tercera categoría de actos de alcance general, distinta de los actos legislativos, de un lado, y de los actos reglamentarios en el sentido del artículo 263 TFUE, párrafo cuarto, última frase, de otro.

31. Además, a diferencia de lo que ocurre con la distinción entre actos legislativos y actos no legislativos, la exclusión de determinados actos no legislativos de alcance general del ámbito de aplicación del artículo 263 TFUE, párrafo cuarto, última frase, no puede basarse en un criterio procesal.[18] Ahora bien, una solución casuística iría en contra de la exigencia de seguridad jurídica que debe prevalecer en la interposición de todo recurso judicial.

32. En efecto, del mismo modo que el Tribunal de Justicia ha reconocido que el principio de tutela judicial efectiva implica que el justiciable debe poder decidir, con pleno conocimiento de causa, si resulta útil acudir ante el juez,[19] el justiciable debe estar en condiciones de poder determinar si el acto de que se trata puede impugnarse directamente ante el juez de la Unión sobre la base del artículo 263 TFUE, párrafo cuarto. A tal fin, las categorías de actos recurribles deben estar necesariamente definidas y ser identificables de forma clara y cierta.

33. Por consiguiente, considero que el Tribunal General no incurrió en error de Derecho al declarar, en las sentencias recurridas, que todo acto no legislativo de alcance general es necesariamente un acto reglamentario.

b) Sobre el alcance general de la Decisión controvertida

34. En las sentencias recurridas, el Tribunal General considera que «la Decisión [controvertida] tiene alcance general en sus tres partes».[20] Comparto esa apreciación: cualquier otra interpretación pondría en entredicho la calificación constante de las decisiones de la Comisión relativas a la compatibilidad de un *régimen* de ayudas en el marco del artículo 263TFUE, párrafo cuarto, frente a las decisiones de la Comisión relativas a la compatibilidad de una ayuda *individual*.

16 Véase, en este sentido, la sentencia de 3 de octubre de 2013, Inuit Tapiriit Kanatami y otros/Parlamento y Consejo (C-583/11 P, EU:C:2013:625), apartado 59.

17 Véase el Informe final del Círculo de debate sobre «El funcionamiento del Tribunal de Justicia», Secretaría de la Convención Europea, de 25 de marzo de 2003 (Documento CONV 636/03, apartado 22), y nota de transmisión de la Presidencia de la Convención, de 12 de mayo de 2003 (Documento CONV 734/03, p. 20).

18 Desde el Tratado de Lisboa, la calificación de un acto legislativo depende únicamente del procedimiento previsto en el artículo del Tratado que autoriza su adopción. En efecto, «un acto jurídico sólo puede calificarse de acto legislativo de la Unión si se ha adoptado sobre la base de una disposición de los Tratados que expresamente haga referencia al procedimiento legislativo ordinario o al procedimiento legislativo especial» (véase la sentencia de 6 de septiembre de 2017, Eslovaquia y Hungría/Consejo, C-643/15 y C-647/15, EU:C:2017:631, apartado 62).

19 Véase, en este sentido, la sentencia de 15 de octubre de 1987, Heylens y otros (222/86, EU:C:1987:442), apartado 15.

20 Sentencias del Tribunal General de 15 de septiembre de 2016, Ferracci/Comisión (T-219/13, EU:T:2016:485), apartado 54 y Scuola Elementare Maria Montessori/Comisión (T-220/13, no publicada, EU:T:2016:484), apartado 51.

35. No es excesivo, sin duda, afirmar que el acto de alcance general se ha definido siempre como un acto que se aplica a situaciones determinadas objetivamente y que produce efectos jurídicos en relación con categorías de personas contempladas de forma general y abstracta. [21]

36. Es cierto que las decisiones que la Comisión adopta sobre la base del artículo 108 TFUE, apartado 2, se dirigen a un Estado miembro en concreto. Sin embargo, ya he tenido ocasión de manifestar que comparto la reflexión de la Abogado General Kokott según la cual una decisión dirigida a un Estado miembro tiene la particularidad de que puede «configurar un ordenamiento jurídico nacional y, de esa forma, tener alcance general». [22]

37. Por otro lado, no es ocioso recordar que el Consejo ha definido los «regímenes de ayuda» en el Reglamento n.º 659/1999 como «el dispositivo con arreglo al cual se pueden conceder ayudas individuales a las empresas *definidas en el mismo de forma genérica y abstracta*, sin necesidad de medidas de aplicación adicionales, así como todo dispositivo con arreglo al cual pueda concederse ayuda, no vinculada a un proyecto específico, a una o varias empresas por un período indefinido o por un importe ilimitado». [23]

38. En particular, esa definición de «régimen de ayudas», que hace referencia al carácter general y abstracto de la definición de las empresas afectadas, constituye un elemento central de la jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia según la cual las decisiones de la Comisión que autorizan o prohíben un régimen de ayudas son de alcance general.

39. En efecto, en lo que respecta a las decisiones por las que se autoriza un régimen de ayudas, el Tribunal de Justicia ha declarado que «*el alcance general de la Decisión controvertida* […] se deriva[ba] de que su objeto e[ra] autorizar un régimen fiscal que se aplica a una categoría de operadores definidos con carácter general y abstracto». [24] En cuanto a las decisiones que prohíben un régimen de ayudas, el Tribunal de Justicia ha considerado de forma sistemática que tales decisiones se presentan, respecto a las empresas que forman parte del sector de que se trata y que son potencialmente beneficiarias del régimen de ayudas controvertido, «*como […] medida[s] de alcance general* que se aplica[n] a situaciones determinadas objetivamente e implica[n] efectos jurídicos en relación con una categoría de personas consideradas de manera general y abstracta». [25]

40. Esta jurisprudencia, desarrollada en el marco del requisito de afectación individual ya previsto en el artículo 230 CE, no ha sido cuestionada tras la entrada en vigor del Tratado de Lisboa.

21 Véase, implícitamente (para diferenciar la decisión individual del reglamento), la sentencia de 14 de diciembre de 1962, Confédération nationale des producteurs de fruits et légumes y otros/Consejo (16/62 y 17/62, no publicada, EU:C:1962:47), apartados 2 y 3, y expresamente,, la sentencia de 15 de enero de 2002, Libéros/Comisión (C-171/00 P, EU:C:2002:17), apartado 28.

22 Conclusiones de la Abogado General Kokott en el asunto Telefónica/Comisión (C-274/12 P, EU:C:2013:204), punto 25, y, en el mismo sentido, mis conclusiones presentadas en el asunto Stichting Woonpunt y otros/Comisión (C-132/12 P, EU:C:2013:335), punto 85.

23 Artículo 1, letra d), del Reglamento n.º 659/1999; el subrayado es mío. Esta definición está reproducida en el artículo 1, letra d), del Reglamento (UE) 2015/1589 del Consejo, de 13 de julio de 2015, por el que se establecen normas detalladas para la aplicación del artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (DO 2015, L 248, p. 9).

24 Sentencia de 22 de diciembre de 2008, British Aggregates/Comisión (C-487/06 P, EU:C:2008:757), apartado 31; el subrayado es mío.

25 Sentencia de 29 de abril de 2004, Italia/Comisión (C-298/00 P, EU:C:2004:240), apartado 37; el subrayado es mío.

41. Así, en particular, en la sentencia de 19 de diciembre de 2013, Telefónica/Comisión (C-274/12 P, EU:C:2013:852), el Tribunal de Justicia consideró que el artículo 1, apartado 1, de la Decisión 2011/5/CE de la Comisión, de 28 de octubre de 2009, relativa a la amortización fiscal del fondo de comercio financiero para la adquisición de participaciones extranjeras C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) aplicada por España,[26] era una disposición que «se aplica a situaciones determinadas objetivamente y produce efectos jurídicos respecto a categorías de personas contempladas de forma general y abstracta».[27]

42. Procede señalar, igualmente, que el Tribunal de Justicia no siguió la sugerencia de la Comisión de llevar a cabo una sustitución de fundamentos de Derecho en el asunto en que recayó el auto de 10 de octubre de 2017, Greenpeace Energy/Comisión (C-640/16 P, no publicado, EU:C:2017:752), basada en que, a juicio de esta última institución, el Tribunal General había cometido un error de Derecho «en la medida en que, para concluir que la Decisión controvertida no era un acto de alcance general, no se ha[bía] conformado con su carácter de "decisión" sino que se ha[bía] referido igualmente al hecho de que dicha decisión versaba sobre una ayuda individual».[28]

43. Ciertamente, al no acceder a la sustitución solicitada y no censurar el razonamiento del Tribunal General, el Tribunal de Justicia ha confirmado implícitamente que el Tribunal General actuó acertadamente al no limitarse al hecho de que el acto recurrido era una decisión dirigida a un Estado miembro para negarle alcance general.

44. En apoyo de su postura, la Comisión invocaba el apartado 92 de la sentencia de 17 de septiembre de 2015, Mory y otros/Comisión (C-33/14 P, EU:C:2015:609). En dicho apartado el Tribunal de Justicia declaró que «la Decisión controvertida, dirigida a la República Francesa, no constituye un acto reglamentario conforme al artículo 263 TFUE, párrafo cuarto, habida cuenta de que no es un acto de alcance general […], por lo que se debe verificar si esta Decisión afecta directa e individualmente a las recurrentes, con arreglo a la disposición mencionada».

45. Contrariamente a lo que sugería la Comisión, tal análisis no podía generalizarse. En efecto, la decisión de que se trataba tenía una naturaleza particular, por cuanto que era una respuesta de la Comisión a una pregunta concreta formulada por Francia en relación con la obligación de recuperación de las ayudas de Estado individuales declaradas previamente ilegales e incompatibles con el mercado interior. Por otra parte, si la citada decisión se hubiera asimilado a una decisión de la Comisión sobre la legalidad de una ayuda de Estado, se habría considerado en cualquier caso que tenía alcance individual, dado que estaba «vinculada […] y [era] complementaria»[29] de la decisión inicial de la Comisión, que versaba sobre la concesión de ayudas a una empresa determinada.

46. En suma, habida cuenta de que las decisiones de la Comisión por las que se declara compatible o incompatible con el mercado común un régimen de ayudas sobre la base del artículo 108 TFUE, apartado 2, se consideran medidas de alcance general, tales decisiones constituyen, por esa razón, actos reglamentarios en el sentido del artículo 263 TFUE, párrafo cuarto, última frase.[30]

47. Por otro lado, a diferencia de lo que afirmó la Comisión en la vista de 6 de febrero de 2018, la circunstancia de que la primera parte de la Decisión controvertida se refiera a una ayuda de Estado que ya no está en vigor y cuyos beneficiarios constituyen, por consiguiente, un círculo cerrado, no afecta en absoluto a su alcance general. En efecto, el carácter general y abstracto de una norma no

26 DO 2011, L 7, p. 48.

27 Sentencia de 19 de diciembre de 2013, Telefónica/Comisión (C-274/12 P, EU:C:2013:852), apartado 48. El artículo 1, apartado 1, de la Decisión 2011/5 hacía constar que el régimen litigioso se había aplicado infringiendo el artículo 88 CE, apartado 3, y lo declaraba incompatible con el mercado común.

28 Apartado 22 de dicho auto.

29 En los términos empleados por el Tribunal de Justicia en el apartado 104 de la sentencia de 17 de septiembre de 2015, Mory y otros/Comisión (C-33/14 P, EU:C:2015:609).

30 Véase, en este sentido, Lenaerts, K., Maselis, I., Gutman, K., *EU Procedural Law*, Oxford University Press, 2014, n.º 7120.

depende de la posibilidad de identificar un número determinado de destinatarios en el momento de su aplicación, sino de la forma en que éstos están definidos por el autor de la norma.[31] El criterio determinante es el *objeto* del acto: una norma tendrá alcance individual o general en función de que haya sido adoptada para regular casos individuales o situaciones objetivas.[32] Pues bien, en las decisiones sobre un régimen de ayudas, al margen de que estuviera derogado o hubiera sido sustituido en el momento de la adopción de la decisión de la Comisión — el objeto del acto es efectivamente regular situaciones objetivas definidas en términos abstractos y no casos individuales identificados *a priori*.

48. Por lo tanto, el alcance general de la decisión de la Comisión puede, y debe, determinarse precisamente a través de la medida nacional objeto de aquella. Por lo demás, cualquier otra interpretación daría lugar a una incoherencia fundamental en la aplicación de las distintas partes del artículo 263TFUE, párrafo cuarto. En efecto, so pena de ignorar la jurisprudencia relativa a la calificación de las decisiones de la Comisión en materia de ayudas de Estado desarrollada en el marco del examen del requisito de resultar individualmente afectado,[33] el alcance individual o general de las decisiones adoptadas por la Comisión en materia de ayudas de Estado podría variar —con respecto a un único y mismo recurrente— en función de que se trate de apreciar la admisibilidad del recurso de anulación sobre la base del segundo o del tercer supuesto del artículo 263TFUE, párrafo cuarto. En efecto, en este último caso, la decisión de la Comisión sería un acto de alcance individual, mientras que, en el marco del segundo supuesto —que podría ser siempre invocado con carácter subsidiario por un recurrente—, la misma decisión tendría alcance general.

49. Además, esa distinción del alcance del acto sería, como mínimo, paradójica: pese a que el objetivo que persigue la tercera parte del artículo 263TFUE, párrafo cuarto, es permitir la interposición de un recurso de anulación en condiciones de admisibilidad menos estrictas, la nueva disposición no se aplicaría a las decisiones de la Comisión en materia de ayudas de Estado, por la negativa del Tribunal de Justicia a reconocerles el alcance general que, sin embargo, les atribuía antes del Tratado de Lisboa.

50. Por cuanto ha quedado expuesto en las presentes conclusiones, considero, en consecuencia, que el Tribunal General no incurrió en error de Derecho al entender que del alcance general de las medidas nacionales objeto de la Decisión controvertida se infería el carácter reglamentario de esta.

2. Sobre la afectación directa

51. El requisito relativo a la afectación directa ya figuraba en el artículo 230 CE. Su alcance no ha variado desde la entrada en vigor del Tratado de Lisboa. Dicho requisito «exige que se reúnan dos criterios acumulativos, a saber, en primer lugar, que la medida impugnada surta efectos directamente en la situación jurídica del particular y, en segundo lugar, que no deje ningún margen de apreciación a los destinatarios encargados de su aplicación, por tener ésta carácter meramente automático y derivarse únicamente de la normativa de la Unión, sin aplicación de otras normas intermedias».[34]

31 Según el Tribunal de Justicia, «la naturaleza reglamentaria de un acto no se cuestiona por la posibilidad de determinar con mayor o menor precisión el número o *incluso la identidad* de los sujetos de Derecho a los que se aplica en un momento dado, siempre que conste que esta aplicación se efectúa en virtud de una situación objetiva de Derecho o de hecho definida por el acto y relacionada con la finalidad de éste» (sentencia de 11 de julio de 1968, Zuckerfabrik Watenstedt/Consejo, 6/68, EU:C:1968:43; el subrayado es mío). Véanse, asimismo, las sentencias de 17 de junio de 1980, Calpak y Società Emiliana Lavorazione Frutta/Comisión (789/79 y 790/79, no publicada, EU:C:1980:159), apartado 9; de 30 de septiembre de 1982, Roquette Frères/Consejo (242/81, EU:C:1982:325), apartado 7, y de 29 de junio de 1993, Gibraltar/Consejo (C-298/89, EU:C:1993:267), apartado 17.

32 Véase, en este sentido, Kovar, R., «L'identification des actes normatifs en droit communautaire», en *Mélanges en hommage à Michel Waelbroeck*, vol. 1, Bruselas, Bruylant, 1999, pp. 387 a 422, en particular, p. 390.

33 Además de los ejemplos citados en el punto 39 de las presentes conclusiones, véanse la sentencia de 2 de febrero de 1988, Kwekerij van der Kooy y otros/Comisión (67/85, 68/85 y 70/85, EU:C:1988:38), apartado 15, o incluso la sentencia de 17 de septiembre de 2009, Comisión/Koninklijke FrieslandCampina (C-519/07 P, EU:C:2009:556), apartado 53.

34 Sentencia de 13 de octubre de 2011, Deutsche Post y Alemania/Comisión (C-463/10 P y C-475/10 P, EU:C:2011:656), apartado 66.

52. El segundo requisito que determina la afectación directa no ha resultado controvertido. Como señaló acertadamente el Tribunal General, la Decisión controvertida produce sus efectos jurídicos de manera puramente automática, en virtud únicamente de la normativa de la Unión y sin aplicación de reglas intermedias. [35]

53. La Comisión, en cambio, considera que el Tribunal General concluyó erróneamente que el Sr. Ferracci y Scuola Elementare Maria Montessori estaban directamente afectados por la medida, dado que éstos no habían demostrado que la Decisión controvertida tuviera un efecto «concreto y tangible» en su situación. A su entender, no basta con demostrar que el acto impugnado tiene un efecto «teórico y potencial» en el mercado en el que opera el competidor del beneficiario de la ayuda en cuestión para que dicho competidor esté «directamente afectado» en el sentido del artículo 263TFUE, párrafo cuarto.

54. En mi opinión, tal interpretación confunde los dos requisitos previstos en el artículo 263 TFUE, párrafo cuarto, segunda frase, es decir, por un lado, la afectación directa y, por otro, la afectación individual.

55. En efecto, para estar individualmente afectadas por un acto de alcance general o por una decisión de la que no son destinatarias, las personas que interponen un recurso de anulación deben demostrar que el acto impugnado «les atañe debido a ciertas cualidades que les son propias o a una situación de hecho que les caracteriza en relación con cualesquiera otras personas». [36]

56. En materia de ayudas de Estado, dicho requisito se interpreta en el sentido de que corresponde al recurrente demostrar que «la […] ayuda objeto de la decisión impugnada ha […] afectado sustancialmente a su posición en el mercado». [37] Por lo tanto, no basta con que una empresa invoque únicamente su condición de competidora de la empresa beneficiaria para poder considerar que se ha visto individualmente afectada. [38] Precisamente con arreglo a dicho requisito, el Tribunal de Justicia comprueba, en consecuencia, los efectos «concretos y tangibles» de la norma impugnada sobre la situación del recurrente.

57. Sintetizando en extremo la diferencia entre los dos requisitos previstos en el artículo 263 TFUE, párrafo cuarto, segunda frase, cabría decir que la afectación directa se refiere a la situación *jurídica* del recurrente —«la medida impugnada debe surtir efectos directos *en la situación jurídica* del interesado» [39]—, mientras que la afectación individual guarda relación con la situación *fáctica* del recurrente, esto es, la medida le atañe en virtud de «una *situación de hecho* que [le] caracteriza en relación con cualesquiera otras personas». [40]

35 Véanse las sentencias del Tribunal General de 15 de septiembre de 2016, Ferracci/Comisión (T-219/13, EU:T:2016:485), apartado 48, y Scuola Elementare Maria Montessori/Comisión (T-220/13, no publicada, EU:T:2016:484), apartado 45.

36 Sentencias de 15 de julio de 1963, Plaumann/Comisión (25/62, EU:C:1963:17), y de 3 de octubre de 2013, Inuit Tapiriit Kanatami y otros/Parlamento y Consejo (C-583/11 P, EU:C:2013:625), apartado 72.

37 Véanse, en este sentido, las sentencias de 13 de diciembre de 2005, Comisión/Aktionsgemeinschaft Recht und Eigentum (C-78/03 P, EU:C:2005:761), apartado 37; de 22 de noviembre de 2007, Sniace/Comisión (C-260/05 P, EU:C:2007:700), apartado 54, y de 17 de septiembre de 2015, Mory y otros/Comisión (C-33/14 P, EU:C:2015:609), apartado 97.

38 Véase, en este sentido, la sentencia de 22 de diciembre de 2008, British Aggregates/Comisión (C-487/06 P, EU:C:2008:757), apartado 47.

39 Sentencia de 27 de febrero de 2014, Stichting Woonpunt y otros/Comisión (C-132/12 P, EU:C:2014:100), apartado 74; el subrayado es mío.

40 Sentencia de 27 de febrero de 2014, Stichting Woonpunt y otros/Comisión (C-132/12 P, EU:C:2014:100), apartado 57; el subrayado es mío.

58. Ahora bien, al exigir al recurrente que demuestre un «efecto concreto y tangible» sobre su situación para acreditar que se ha visto directamente afectado por el acto impugnado, la Comisión penetra en la apreciación fáctica de la situación y, al hacerlo, desnaturaliza el requisito de afectación directa. Incorpora a la tercera parte del artículo 263TFUE, párrafo cuarto, una exigencia que el legislador constituyente no estableció, porque deseaba flexibilizar los requisitos de admisibilidad del recurso de anulación.[41] Por consiguiente, a mi modo de ver, tal perversión del requisito relativo a la afectación directa no puede ser admitida.

59. La Comisión basa su argumentación en las sentencias de 28 de abril de 2015, T & L Sugars y Sidul Açúcares/Comisión (C-456/13 P, EU:C:2015:284) y de 17 de septiembre de 2015, Confederazione Cooperative Italiane y otros/Anicav y otros (C-455/13 P, C-457/13 P y C-460/13 P, no publicada, EU:C:2015:616).

60. En el asunto T& L Sugars y Sidul Açúcares/Comisión (C-456/13 P, EU:C:2015:284), las recurrentes eran empresas dedicadas al refinado de azúcar de caña importado. El Tribunal de Justicia consideró que no estaban directamente afectadas por los actos impugnados porque éstos sólo se aplicaban a los *productores* de azúcar europeos. En el asunto Confederazione Cooperative Italiane y otros/Anicav y otros (C-455/13 P, C-457/13 P y C-460/13 P, no publicada, EU:C:2015:616), los recurrentes pertenecían a la industria de la transformación de frutas. Sin embargo, las disposiciones impugnadas únicamente eran aplicables a las frutas y hortalizas transformadas por organizaciones de *productores*. En esas circunstancias, el Tribunal de Justicia declaró que el mero hecho de que las disposiciones impugnadas los empujara a una posición competitiva desventajosa no permitía por sí sólo considerar que habían resultado afectados en su situación jurídica.

61. Por las razones expuestas en los puntos 54 a 58 de las presentes conclusiones, entiendo que una aplicación particularmente rigurosa del requisito relativo a la afectación directa como la de los casos descritos debe limitarse a las circunstancias específicas de los asuntos T & L Sugars y Sidul Açúcares/Comisión (C-456/13 P, EU:C:2015:284) y Confederazione Cooperative Italiane y otros/Anicav y otros (C-455/13 P, C-457/13 P y C-460/13 P, no publicada, EU:C:2015:616). En efecto, si, a diferencia de lo que dedujo el Tribunal General en las sentencias recurridas, puede parecer artificial considerar que los recurrentes en los antedichos asuntos T& L Sugars y Sidul Açúcares/Comisión y Confederazione Cooperative Italiane y otros/Anicav y otros no estaban presentes en los mismos mercados que los «productores» objeto de las disposiciones impugnadas, no es menos cierto que las normativas impugnadas sólo desplegaban directamente sus efectos en la *situación jurídica* de los citados productores, condición que no tenían los recurrentes. Solo los referidos productores estaban comprendidos en el ámbito de aplicación de los actos impugnados.

62. En cambio, en el marco de un recurso interpuesto contra una decisión de la Comisión en materia de ayudas de Estado, no aprecio motivo alguno para rechazar la jurisprudencia del Tribunal General — desarrollada sobre la base de las sentencias del Tribunal de Justicia de 17 de enero de 1985, Piraiki-Patraiki y otros/Comisión (11/82, EU:C:1985:18), apartados 6 a 10, y de 28 de enero de 1986,

41 Sobre el objetivo de flexibilización de los requisitos del recurso de anulación, véase la sentencia de 3 de octubre de 2013, Inuit Tapiriit Kanatami y otros/Parlamento y Consejo (C-583/11 P, EU:C:2013:625), apartado 57. Véase, igualmente, para evocar dicho principio, la sentencia de 10 de septiembre de 2009, Comisión/Ente per le Ville Vesuviane y Ente per le Ville Vesuviane/Comisión (C-445/07 P y C-455/07 P, EU:C:2009:529), apartado 46.

Cofaz y otros/Comisión (169/84, EU:C:1986:42), apartado 30— según la cual el competidor del beneficiario de una ayuda está directamente afectado por una decisión de autorización de la Comisión cuando la ayuda ya ha sido concedida o cuando no quepa duda de la voluntad del Estado miembro de proporcionarla. [42]

63. En tales circunstancias, opino que el Tribunal General no incurrió en error de Derecho al concluir que las medidas objeto de la Decisión controvertida afectaban a las situaciones jurídicas del Sr. Ferracci y de Scuola Elementare Maria Montessori y les atañían directamente.

3. Sobre la existencia de medidas de ejecución

64. Conviene recordar que la Decisión controvertida está dividida en tres partes. En la primera parte, la Comisión declaró que la exención concedida a entidades no comerciales que ejercen actividades especificadas en el régimen del ICI en inmuebles de su propiedad constituye una ayuda de Estado incompatible con el mercado interior, ejecutada ilegalmente. Sin embargo, no exigió su recuperación. En las partes segunda y tercera, la Comisión concluyó, respectivamente, que el artículo 149, apartado 4, del TUIR y la exención prevista por el nuevo régimen del IMU no constituían ayudas de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1.

65. Según la Comisión, esta decisión incluye medidas de ejecución en el sentido del artículo 263 TFUE, párrafo cuarto, última frase, toda vez que las recurrentes podrían haber solicitado acogerse al tratamiento fiscal reservado a sus supuestos competidores e intentar una acción ante el juez nacional contra la negativa de la Administración, impugnando la validez de la Decisión controvertida en ese contexto. [43]

66. Es cierto que la anterior conclusión sigue la línea de la sentencia de 19 de diciembre de 2013, Telefónica/Comisión (C-274/12 P, EU:C:2013:852).

67. En efecto, en aquella ocasión el Tribunal de Justicia entendió que la disposición de una decisión de la Comisión por la que se declara la incompatibilidad con el mercado común de un régimen de ayudas no establece las consecuencias específicas que dicha declaración tendrá para cada uno de los contribuyentes. Según el Tribunal de Justicia, «[esas] consecuencias […] se materializarán en actos administrativos tales como liquidaciones tributarias que, como tales, constituyen medidas de ejecución […], en el sentido del artículo 263 TFUE, párrafo cuarto, *in fine*». [44] De este modo, el Tribunal de Justicia consideró que el Tribunal General había declarado acertadamente que «las medidas destinadas a aplicar la decisión de incompatibilidad, *entre ellas, en particular, la consistente en denegar la posibilidad de acogerse a la ventaja fiscal controvertida*, denegación que la demandante también podrá impugnar ante el juez nacional, son medidas de ejecución de la Decisión controvertida». [45]

68. A continuación, voy a exponer las razones por las que, a mi entender, no parece que tal razonamiento pueda aplicarse en los presentes recursos de casación.

42 Véanse, en particular, las sentencias de 6 de julio de 1995, AITEC y otros/Comisión (T-447/93 a T-449/93, EU:T:1995:130); de 22 de octubre de 1996, Skibsværftsforeningen y otros/Comisión (T-266/94, EU:T:1996:153); de 3 de junio de 1999, TF1/Comisión (T-17/96, EU:T:1999:119), apartado 30; de 12 de febrero de 2008, BUPA y otros/Comisión (T-289/03, EU:T:2008:29), apartado 81, y de 18 de noviembre de 2009, Scheucher — Fleisch y otros/Comisión (T-375/04, EU:T:2009:445), apartado 36. Aunque no se trataba de una decisión de la Comisión en materia de ayudas de Estado, el Tribunal de Justicia también admitió que un acto de la Unión puede producir directamente efectos en la situación jurídica de un particular cuando «la posibilidad que los destinatarios tienen de no aplicar el acto [de la Unión] es meramente teórica, por no existir duda alguna de su voluntad de que se realicen las consecuencias de dicho acto» (sentencia de 5 de mayo de 1998, Dreyfus/Comisión, C-386/96 P, EU:C:1998:193, apartado 44).Véase también, recordando el mismo principio, la sentencia de 10 de septiembre de 2009, Comisión/Ente per le Ville Vesuviane y Ente per le Ville Vesuviane/Comisión (C-445/07 P y C-455/07 P, EU:C:2009:529), apartado 46.

43 Véase el apartado 75 de los recursos de casación en C-623/16 P y C-624/16 P.

44 Sentencia de 19 de diciembre de 2013, Telefónica/Comisión (C-274/12 P, EU:C:2013:852), apartado 35.

45 Sentencia de 19 de diciembre de 2013, Telefónica/Comisión (C-274/12 P, EU:C:2013:852), apartado 36; el subrayado es mío.

69. Por un lado, no se exige que la ayuda de que se trata en la primera parte de la Decisión controvertida sea recuperada por la República Italiana. Por consiguiente, esta primera parte de la Decisión controvertida no incluye ninguna medida de ejecución: es definitiva y suficiente.

70. Por otro lado, a diferencia de la recurrente en el asunto que dio lugar a la sentencia de 19 de diciembre de 2013, Telefónica/Comisión (C-274/12 P, EU:C:2013:852), el Sr. Ferracci y Scuola Elementare Maria Montessori no pueden optar a la ayuda en cuestión, sino que son potenciales competidores de los beneficiarios de esta. [46] Pues bien, el Tribunal de Justicia ha declarado que para determinar si un acto reglamentario incluye medidas de ejecución es preciso considerar únicamente la posición de la persona que invoca el derecho de recurso al amparo del artículo 263 TFUE, párrafo cuarto, última frase. [47]

71. Desde esa perspectiva, ha de reconocerse que ningún acto «adoptado en ejecución» de la Decisión controvertida va a aplicarse a la situación del Sr. Ferracci y de Scuola Elementare Maria Montessori. Considero completamente artificial imaginar una situación en la que dichas partes solicitasen la concesión de una ayuda que saben a ciencia cierta que no se les puede conceder con la única finalidad de impugnar judicialmente la resolución denegatoria.

72. Por lo demás, no aprecio a este respecto la incidencia que puede tener la diferencia existente entre un régimen de ayudas ilegal pero que no debe ser recuperado (primera parte de la Decisión controvertida) y un régimen de ayudas considerado legal, pero respecto del cual los recurrentes, en todo caso, no son beneficiarios (partes segunda y tercera de la Decisión controvertida). Como ya he tenido ocasión de manifestar, es difícil no dudar, en ambos casos, de la efectividad real de una construcción teórica basada en la existencia de un acto cuya única razón de ser consiste en la posibilidad de ser impugnado judicialmente. [48]

73. En ese sentido, quizá no resulte ocioso recordar que el origen del artículo 263 TFUE, párrafo cuarto, última frase, se encuentra en la afirmación del Tribunal de Justicia según la cual la tutela judicial efectiva no está garantizada cuando un particular no tiene más elección que infringir el Derecho para provocar que la autoridad nacional competente adopte un acto de ejecución que obligaría a dicho particular a pretender la tutela de un juez que, en su caso, planteara una cuestión prejudicial. [49]

74. De hecho, el Tribunal de Justicia ha reconocido expresamente que «el concepto de "actos reglamentarios […] que no incluyan medidas de ejecución", en el sentido del artículo 263 TFUE, párrafo cuarto, *in fine*, debe interpretarse teniendo en cuenta el objetivo de esta disposición, que —como se deduce de sus trabajos preparatorios— consiste en evitar que un particular se vea obligado a quebrantar el Derecho para tener acceso al juez». [50]

75. Ahora bien, aunque formalmente el Sr. Ferracci y Scuola Elementare Maria Montessori no estarían cometiendo una infracción por solicitar la concesión de una ayuda que no les corresponde, estarían sin embargo obligados, para poder acceder al juez, a adoptar un comportamiento condenado, casi con total seguridad, al fracaso. Esta situación no es diametralmente opuesta a la que justificó la modificación del artículo 230 CE, si se tiene en cuenta cuál era el espíritu de tal modificación.

46 Es muy cierto que, en el asunto que dio lugar a dicha sentencia, la orden de recuperación no estaba dirigida a la recurrente, y, con respecto al periodo concernido por la obligación de recuperación, la recurrente había renunciado al beneficio de la ayuda controvertida. Por tanto, su situación fáctica era parecida a la del Sr. Ferracci y a la de Scuola Elementare Maria Montessori.

47 Véanse, en este sentido, las sentencias de 19 de diciembre de 2013, Telefónica/Comisión (C-274/12 P, EU:C:2013:852), apartado 30, y de 28 de abril de 2015, T & L Sugars y Sidul Açúcares/Comisión (C-456/13 P, EU:C:2015:284), apartado 32.

48 Véanse, en este sentido, mis conclusiones en el asunto Stichting Woonpunt y otros/Comisión (C-132/12 P, EU:C:2013:335), punto 62.

49 Véase, al respecto, la sentencia de 13 de marzo de 2007, Unibet (C-432/05, EU:C:2007:163), apartado 64.

50 Sentencia de 19 de diciembre de 2013, Telefónica/Comisión (C-274/12 P, EU:C:2013:852), apartado 27.

76. Los asuntos relativos al régimen danés de tributación del juego invocados por la Comisión ante el Tribunal General y en apoyo de sus recursos de casación no permiten modificar esta conclusión. [51]

77. La Comisión había considerado que dicho régimen era compatible con el mercado interior en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 3, letra c). En el marco de los recursos interpuestos contra dicha decisión de la Comisión, el Tribunal de Justicia estimó que ésta «únicamente surte efectos jurídicos frente a [las] recurrente[s] a través de [la] medida legislativa nacional [que había aplazado la entrada en vigor del régimen controvertido hasta que la Comisión hubiera adoptado una decisión definitiva] y de las liquidaciones tributarias que se adoptarán sobre la base de éstas, que materializarán las consecuencias específicas que la declaración de compatibilidad contenida en la citada decisión entraña para cada uno de los contribuyentes, entre ellos, [las] recurrente[s]». [52]

78. En las sentencias recurridas, el Tribunal General consideró que las situaciones no eran comparables, pues la parte dispositiva de la decisión de la Comisión controvertida en los asuntos referidos al régimen danés de tributación del juego preveía la adopción de disposiciones de ejecución de la medida notificada, en particular, *después* de su adopción. [53]

79. Con independencia de la pertinencia de esta apreciación, existe una diferencia fundamental entre el régimen danés de tributación del juego y las disposiciones italianas controvertidas en los presentes recursos de casación. En efecto, el régimen danés no instauraba ningún tipo de exención de impuestos en beneficio de ciertos operadores. Por el contrario, la ley nacional relativa a los impuestos sobre el juego establecía todo un conjunto de distintos tipos impositivos aplicables, incluidos los aplicables a las empresas que impugnaban la decisión de la Comisión, que eran más elevados. [54]

80. En tal situación, no era equivocado, por tanto, considerar que las liquidaciones tributarias practicadas sobre la base de la ley nacional constituían medidas de ejecución «incluidas» en la decisión de la Comisión. Esas liquidaciones materializan las consecuencias de la decisión de la Comisión y pueden ser impugnadas ante el juez nacional sin ningún tipo de dificultad ni artificio.

81. Por todos los motivos anteriores, considero que el Tribunal General no ha cometido ningún error de Derecho al entender que la Decisión controvertida no incluía medidas de ejecución frente al Sr. Ferracci y Scuola Elementare Maria Montessori.

4. Conclusión sobre la admisibilidad de los recursos interpuestos por el Sr. Ferracci y Scuola Elementare Maria Montessori ante el Tribunal General

82. A la luz de cuanto antecede, considero que la Decisión controvertida es efectivamente un acto reglamentario que no incluye medidas de ejecución frente al Sr. Ferracci y Scuola Elementare Maria Montessori, y que afecta a estos directamente.

83. Por consiguiente, dado que los recursos de casación de la Comisión se apoyan en un único motivo que, en mi opinión, es infundado, considero que procede desestimarlos.

51 Se trata de las sentencias del Tribunal General de 26 de septiembre de 2014, Dansk Automat Brancheforening/Comisión (T-601/11, EU:T:2014:839) y Royal Scandinavian Casino Århus/Comisión (T-615/11, no publicada, EU:T:2014:838), que fueron confirmadas por el Tribunal de Justicia mediante los autos de 21 de abril de 2016, Dansk Automat Brancheforening/Comisión (C-563/14 P, no publicado, EU:C:2016:303) y Royal Scandinavian Casino Århus/Comisión (C-541/14 P, no publicado, EU:C:2016:302).

52 Autos de 21 de abril de 2016, Royal Scandinavian Casino Århus/Comisión (C-541/14 P, no publicado, EU:C:2016:302), apartado 46, y Dansk Automat Brancheforening/Comisión (C-563/14 P, no publicado, EU:C:2016:303), apartado 58.

53 Véanse las sentencias del Tribunal General de 15 de septiembre de 2016, Ferracci/Comisión (T-219/13, EU:T:2016:485), apartado 69, y Scuola Elementare Maria Montessori/Comisión (T-220/13, no publicada, EU:T:2016:484), apartado 66.

54 Véanse los autos de 21 de abril de 2016, Royal Scandinavian Casino Århus/Comisión (C-541/14 P, no publicado, EU:C:2016:302), apartado 45, y Dansk Automat Brancheforening/Comisión (C-563/14 P, no publicado, EU:C:2016:303), apartado 57.

84. Habida cuenta de que debe confirmarse la admisibilidad de los recursos interpuestos por el Sr. Ferracci y Scuola Elementare Maria Montessori, procede examinar el recurso de casación interpuesto por ésta última, que versa sobre la cuestión de fondo de su recurso de anulación.

B. Sobre el fondo del recurso interpuesto por Scuola Elementare Maria Montessori ante el Tribunal General

85. En apoyo de su recurso de casación contra la sentencia de 15 de septiembre de 2016, Scuola Elementare Maria Montessori/Comisión (T-220/13, no publicada, EU:T:2016:484, en lo sucesivo, «sentencia recurrida»), Scuola Elementare Maria Montessori formula dos motivos. El primero de ellos está dirigido contra la apreciación del Tribunal General relativa a la inexistencia de una orden de recuperación de las ayudas consideradas ilegales e incompatibles con el mercado interior (primera parte de la Decisión controvertida). El segundo motivo tiene por objeto la sentencia recurrida en la medida en la que el Tribunal General estimó que la exención del IMU no constituía una ayuda de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1 (tercera parte de la Decisión controvertida).

1. Sobre el primer motivo de casación, relativo a la inexistencia de una orden de recuperación

a) Alegaciones de las partes

86. El primer motivo se divide en cuatro partes.

87. En primer lugar, Scuola Elementare Maria Montessori aduce que el Tribunal General ha infringido el artículo 108 TFUE, el artículo 14, apartado 1, del Reglamento n.º 659/1999 y el artículo 4 TFUE, apartado 3, al permitir a la Comisión declarar que es completamente imposible recuperar las ayudas ilegales en el marco del procedimiento de investigación formal, puesto que la imposibilidad absoluta de recuperar ayudas ilegales no constituye un principio general del Derecho en el sentido del artículo 14, apartado 1, del Reglamento n.º 659/1999.

88. En segundo lugar, Scuola Elementare Maria Montessori cuestiona la interpretación del concepto de «imposibilidad absoluta» adoptada por el Tribunal General en la sentencia recurrida. A su modo de ver, dicha interpretación se basa exclusivamente en bases de datos catastrales y fiscales italianas que no permiten extraer, con efecto retroactivo, los datos necesarios para la recuperación, pero se trata de elementos que forman parte del ordenamiento jurídico interno y, por consiguiente, no pueden fundamentar la imposibilidad absoluta de recuperar las ayudas.

89. En tercer lugar, la sentencia recurrida se basa, según Scuola Elementare Maria Montessori, en una interpretación errónea del concepto de «imposibilidad absoluta» en la medida en la que el Tribunal General rechazó las alegaciones de aquella relativas a la existencia de métodos alternativos que habrían permitido a la República Italiana recuperar la ayuda en cuestión, al margen de la estructura de las bases de datos catastrales y fiscales. Además, el Tribunal General invirtió la carga de la prueba al exigir a Scuola Elementare Maria Montessori que demostrase la posibilidad de recuperar las ayudas, según esta.

90. En cuarto lugar, Scuola Elementare Maria Montessori reprocha al Tribunal General haber desnaturalizado los elementos de prueba al estimar que era imposible inferir de las bases de datos catastrales y fiscales la información necesaria para recuperar las ayudas en cuestión.

91. La Comisión, por su parte, alega, en primer lugar, que el hecho de que la Decisión controvertida no incluya una orden de recuperación de las ayudas ilegales es conforme al artículo 14, apartado 1, del Reglamento n.º 659/1999, que prohíbe a la Comisión ordenar la recuperación cuando ésta sea contraria a un principio general del Derecho. Pues bien, según el principio general del Derecho de que nadie está obligado a lo imposible, la Comisión no puede imponer una obligación cuya ejecución sea, desde su nacimiento, objetiva y absolutamente imposible.

92. En segundo lugar, la Comisión aduce que Scuola Elementare Maria Montessori confunde los conceptos de «fuerza mayor» y de «imposibilidad absoluta», habida cuenta de que el segundo concepto es más amplio que el primero, y abarca situaciones que no tienen nada de imprevisible ni de anormal, como la liquidación de la empresa beneficiaria.

93. En tercer lugar, para la Comisión, el argumento relativo a los métodos alternativos para recuperar la ayuda en cuestión parte de la premisa errónea de que Scuola Elementare Maria Montessori ha demostrado la existencia de dichos mecanismos, puesto que el Tribunal General rechazó los argumentos por los que se pretendía demostrar su existencia. En la medida en que Scuola Elementare Maria Montessori impugna que se hayan rechazado tales motivos, está poniendo en cuestión apreciaciones fácticas que no pueden ser objeto de un recurso de casación.

94. En cuarto lugar, la alegación relativa a la desnaturalización de los elementos de prueba es inadmisible, según la Comisión, por cuanto que Scuola Elementare Maria Montessori se limita a solicitar al Tribunal de Justicia que aprecie las pruebas de forma distinta a como lo hizo el Tribunal General.

b) Análisis

95. En realidad, las dos primeras partes del primer motivo invocado por Scuola Elementare Maria Montessori obligan a responder a tres cuestiones que están lógicamente entrelazadas:

– En primer término, ¿puede la Comisión renunciar, *a priori*, a ordenar la recuperación de una ayuda que considera ilegal e incompatible con el mercado interior?

– A continuación, en caso de respuesta afirmativa a esa primera cuestión, ¿puede identificarse en el presente asunto alguno de los motivos que justifican que no se ordene la recuperación?

– Por último, en caso de respuesta afirmativa a esta segunda pregunta, ¿ha cometido el Tribunal General un error de Derecho al aplicar el motivo de este modo identificado?

1) Sobre la posibilidad de que la Comisión no ordene la recuperación de una ayuda ilegal

96. En cuanto a la primera cuestión, considero que la Comisión está facultada para decidir no ordenar la recuperación de las ayudas consideradas ilegales ya incluso en el marco del procedimiento de investigación formal.

97. Tras recordar que la supresión de una ayuda ilegal mediante su recuperación es la consecuencia lógica de la declaración de su ilegalidad,[55] el Tribunal General expone, en el apartado 75 de la sentencia recurrida, que «la finalidad de las disposiciones del Tratado en materia de ayudas de Estado es el restablecimiento de una competencia efectiva, por lo que *en principio* las decisiones de la Comisión imponen al Estado miembro interesado la obligación de obtener efectivamente y sin demora la restitución de las ayudas consideradas».[56]

98. No veo ningún error de Derecho en tal apreciación. En efecto, me parece absolutamente acertado entender que la orden de recuperar ayudas ilegales constituye un principio que, por definición, admite excepciones.

99. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa al papel de los órganos jurisdiccionales nacionales en la puesta en práctica del sistema de control de ayudas de Estado confirma este análisis. En efecto, pese a afirmar que «el principal objetivo del reembolso de una ayuda de Estado concedida ilegalmente es eliminar la distorsión de la competencia provocada por la ventaja que, en términos de competencia, haya proporcionado la ayuda ilegal»[57] el Tribunal de Justicia ya ha tenido la ocasión de precisar que «solamente si se dan circunstancias excepcionales *puede no resultar oportuno ordenar la devolución de la ayuda*».[58] De este modo, el Tribunal de Justicia ha reconocido la posibilidad, sin duda excepcional, de establecer una excepción al principio de que es preciso ordenar la recuperación de una ayuda ilegal.

100. De hecho, esta idea está expresamente plasmada en el artículo 14, apartado 1, del Reglamento n.º 659/1999, según el cual «la Comisión no exigirá la recuperación de la ayuda si ello fuera contrario a un principio general del Derecho comunitario».

101. De esta manera, recordando lo dicho por el Tribunal de Justicia, «la Comisión está siempre obligada a ordenar la recuperación de una ayuda que ha declarado incompatible con el mercado común, *salvo si dicha recuperación resulta contraria a un principio general del Derecho de la Unión*».[59]

102. Así pues, aunque sea excepcional, no creo que quepa duda de la posibilidad de no ordenar la recuperación de una ayuda ilegal en el marco del procedimiento de investigación formal.

103. Por consiguiente, procede abordar la segunda cuestión suscitada por el primer motivo de casación invocado por Scuola Elementare Maria Montessori e identificar el principio general del Derecho que podría haber justificado que no se ordenase la recuperación en la Decisión controvertida.

2) Sobre la existencia de un principio general del Derecho de la Unión que justifique, en el presente caso, que no se haya ordenado recuperar las ayudas ilegales

104. Si nos remitimos a la sentencia recurrida, el Tribunal General entendió que «la Comisión no cometió un error de Derecho al apreciar en el procedimiento de investigación formal, y antes de adoptar una orden de recuperación, *la imposibilidad absoluta* para la República Italiana de recuperar las ayudas consideradas ilegales en la Decisión [controvertida]».[60]

55 Esta afirmación del Tribunal General encuentra apoyo en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. Véanse, en este sentido, en particular, las sentencias de 21 de marzo de 1990, Bélgica/Comisión (C-142/87, EU:C:1990:125), apartado 66, y de 21 de diciembre de 2016, Comisión/Aer Lingus y Ryanair Designated Activity (C-164/15 P y C-165/15 P, EU:C:2016:990), apartado 116.

56 El subrayado es mío.

57 Sentencia de 8 de diciembre de 2011, Residex Capital IV (C-275/10, EU:C:2011:814), apartado 34. Véase asimismo, más recientemente, la sentencia de 1 de octubre de 2015, Electrabel y Dunamenti Erőmű/Comisión (C-357/14 P, EU:C:2015:642), apartado 111.

58 Sentencia de 8 de diciembre de 2011, Residex Capital IV (C-275/10, EU:C:2011:814), apartado 35; el subrayado es mío.

59 Sentencia de 28 de julio de 2011, Mediaset/Comisión (C-403/10 P, no publicada, EU:C:2011:533), apartado 124; el subrayado es mío.

60 Sentencia de 15 de septiembre de 2016, Scuola Elementare Maria Montessori/Comisión (T-220/13, no publicada, EU:T:2016:484), apartado 87; el subrayado es mío.

105. Según la Comisión, las alegaciones formuladas por la República Italiana para llegar a esa conclusión se inscriben en el marco del principio *impossibilium nulla obligatio est*, que puede traducirse como «nadie está obligado a lo imposible».[61] La Comisión considera que dicha proposición expresa un principio general del Derecho de la Unión.

106. Es preciso señalar, antes que nada, que, aunque algunos de mis predecesores han calificado dicha proposición de «máxima»[62] o de mero «adagio»,[63] el Tribunal de Justicia la ha considerado recientemente un «principio».[64] Es más, recientemente la ha utilizado para justificar la interpretación de una disposición del Derecho de la Unión.[65]

107. Seguidamente, si los principios generales del Derecho de la Unión pueden definirse como aquellas disposiciones fundamentales de Derecho primario no escrito inherentes al ordenamiento jurídico de la Unión,[66] creo que el principio *impossibilium nulla obligatio est* se ajusta a dicha definición cuando se aplica al ámbito de las ayudas de Estado.

108. Esta conclusión concuerda con el hecho de que la *validez* de una decisión de la Comisión relativa la recuperación de una ayuda de Estado considerada ilegal está supeditada a la posibilidad de que se pueda recuperar la ayuda de que se trata. En efecto, según el Tribunal de Justicia, «la imposibilidad absoluta [de recuperar la ayuda ilegal] no puede invalidar la Decisión impugnada, dado que solo surge en la fase de ejecución […]. En cambio, *la Comisión no puede imponer, mediante una Decisión como la impugnada, bajo pena de su invalidez, una obligación cuya ejecución sea, desde su nacimiento, de manera objetiva y absoluta, imposible de realizar*».[67]

109. Dicho principio general también es conforme con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia según la cual un Estado miembro que «al ejecutar una decisión de la Comisión en materia de ayudas de Estado, […] *advierta consecuencias no contempladas por la Comisión*, debe someter estos problemas a la apreciación de esta última, proponiendo las modificaciones apropiadas de la decisión de que se trate».[68] Esta obligación del Estado miembro sugiere necesariamente que si la Comisión advierte las consecuencias de su decisión - como la imposibilidad de recuperar las ayudas ilegales - puede y debe tenerlas en cuenta en la fase de su adopción. En caso contrario, no habría razón alguna para exigir al Estado miembro que se percate de ellas que advierta a la Comisión para que pueda modificar, en su caso, su decisión.

110. A la luz de las consideraciones anteriores, el principio *impossibilium nulla obligatio est*, entendido como imposibilidad absoluta de recuperación, constituye una disposición no escrita fundamental inherente al Derecho sobre ayudas de Estado de la Unión. Por lo tanto, a mi modo de ver, puede ser considerado un principio general del Derecho de la Unión en el sentido del artículo 14, apartado 1, del Reglamento n.º 659/1999.

61 Véase el apartado 12 del escrito de contestación de la Comisión (C-622/16 P). Ese principio, ya conocido en el Derecho romano (*Digesto*, pp. 50, 17 y 185, *Celsus libro octavo digestorum*) también se plasma en la máxima *nemo potest ad impossibile obligari*.

62 Véanse las conclusiones de la Abogado General Trstenjak en el asunto Budějovický Budvar (C-482/09, EU:C:2011:46), nota a pie de página 44.

63 Véanse, al enunciar un argumento formulado por Alemania, las conclusiones del Abogado General Geelhoed en los asuntos acumulados Comisión/Alemania (C-20/01 y C-28/01, EU:C:2002:717), punto 30.

64 Véase la sentencia de 3 de marzo de 2016, Daimler (C-179/15, EU:C:2016:134), apartado 42.

65 Véase la sentencia de 20 de diciembre de 2017, Protect Natur-, Arten- und Landschaftsschutz Umweltorganisation (C-664/15, EU:C:2017:987), apartado 96.

66 Véanse, en este sentido, las conclusiones de la Abogado General Trstenjak en el asunto Audiolux y otros (C-101/08, EU:C:2009:410), punto 69.

67 Sentencia de 17 de junio de 1999, Bélgica/Comisión (C-75/97, EU:C:1999:311), apartado 86; el subrayado es mío.

68 Sentencia de 12 de febrero de 2015, Comisión/Francia (C-37/14, no publicada, EU:C:2015:90), apartado 67; el subrayado es mío. Véase, asimismo, la sentencia de 10 de junio de 1993, Comisión/Grecia (C-183/91, EU:C:1993:233), apartado 19, o la sentencia de 17 de junio de 1999, Bélgica/Comisión (C-75/97, EU:C:1999:311), apartado 88.

3) Sobre la aplicación por el Tribunal General del principio impossibilium nulla obligatio est

111. Dado que el principio *impossibilium nulla obligatio est* puede ser considerado un principio general del Derecho de la Unión en el sentido del artículo 14, apartado 1, del Reglamento n.º 659/1999, es preciso comprobar si el Tribunal General incurrió en error de Derecho al entender que la propia Comisión no había cometido ningún error de este tipo al considerar que las bases de datos catastrales y fiscales no permitían identificar a los beneficiarios de las ayudas controvertidas y que, por consiguiente, era imposible recuperar las ayudas ilegales. [69]

112. En la segunda parte del primer motivo formulado en apoyo de su recurso de casación, Scuola Elementare Maria Montessori refuta esa conclusión del Tribunal General: según aquella, los elementos invocados por el Gobierno italiano forman parte del ordenamiento jurídico interno y, por tanto, no pueden justificar la imposibilidad absoluta de recuperar las ayudas.

113. El concepto de «imposibilidad absoluta» ha sido desarrollado por el Tribunal de Justicia en el marco del seguimiento de la ejecución de las decisiones de la Comisión en materia de ayudas de Estado. Conforme a reiterada jurisprudencia, «el único motivo que un Estado miembro puede invocar en su defensa contra un recurso por incumplimiento interpuesto por la Comisión con arreglo al artículo 108 TFUE, apartado 2, es el basado en la imposibilidad absoluta de ejecutar correctamente la decisión de esa institución que ordena la recuperación de la ayuda en cuestión». [70]

114. Sin embargo, es preciso señalar que, pese a que en teoría existe un motivo de defensa, a día de hoy sólo se ha considerado fundado en una hipótesis concreta. Se trata del caso en el que las empresas beneficiarias de las ayudas controvertidas han sido liquidadas sin dejar activos recuperables. [71] Alegar simplemente la difícil situación financiera de la empresa o formular afirmaciones generales y abstractas sobre la cesión de actividades de determinadas empresas se ha considerado, por lo demás, insuficiente para cumplir los requisitos de la imposibilidad absoluta de recuperación. [72] En cambio, en el caso de sociedades que han cesado en su actividad «únicamente pued[e] admitirse, en su caso, una imposibilidad absoluta de ejecución en función de las circunstancias en que se encuentre cada una de [las empresas afectadas]». [73]

115. Además, es igualmente cierto que el requisito de que exista una imposibilidad absoluta no se cumple cuando el Estado miembro se limita a comunicar a la Comisión las dificultades jurídicas, políticas o prácticas que suscita la ejecución de la Decisión de que se trata, sin emprender actuación real alguna ante las empresas interesadas con el fin de recuperar la ayuda y sin proponer a la Comisión modalidades alternativas de ejecución de dicha Decisión que hubieran permitido superar estas dificultades. No cabe duda alguna de la relevancia y del carácter reiterado de este criterio. [74]

69 Véase la sentencia de 15 de septiembre de 2016, Scuola Elementare Maria Montessori/Comisión (T-220/13, no publicada, EU:T:2016:484), apartados 85 y 87.

70 Sentencia de 24 de enero de 2013, Comisión/España (C-529/09, EU:C:2013:31), apartado 99. Dicha posibilidad fue enunciada por primera vez en la sentencia de 15 de enero de 1986, Comisión/Bélgica (52/84, EU:C:1986:3), apartado 14. Véase la reciente sentencia de 9 de noviembre de 2017, Comisión/Grecia (C-481/16, no publicada, EU:C:2017:845), apartado 28.

71 Véase la sentencia de 2 de julio de 2002, Comisión/España (C-499/99, EU:C:2002:408), apartado 37. En el mismo sentido, Karpenschif, M., *Droit européen des aides d'État*, Bruselas, Bruylant, 2ª ed., 2017, n.º 612.

72 Véanse las sentencias de 2 de julio de 2002, Comisión/España (C-499/99, EU:C:2002:408), apartados 38 a 40, y de 13 de noviembre de 2008, Comisión/Francia (C-214/07, EU:C:2008:619), apartado 63.

73 Sentencia de 13 de noviembre de 2008, Comisión/Francia (C-214/07, EU:C:2008:619), apartado 64.

74 Desde la primera vez que fue formulada en la sentencia de 2 de febrero de 1989, Comisión/Alemania (94/87, EU:C:1989:46), apartado 10, he contado no menos de 31 menciones a dicha jurisprudencia.

116. Más concretamente, es preciso destacar que el Tribunal de Justicia ya ha declarado que las dificultades relativas a la identificación de los beneficiarios a raíz de una laguna en la ley aplicable, al cálculo del importe de las ayudas que deben recuperarse y a la elección y la aplicación de los procedimientos de recuperación constituyen dificultades internas imputables a la propia actuación o a las omisiones de las autoridades nacionales.[75] Tampoco el hecho de que haya gran número de empresas afectadas permite considerar que es técnicamente imposible realizar la recuperación.[76]

117. Pues bien, no vacilo en afirmar que, en el presente asunto, las alegaciones formuladas por el Gobierno italiano y admitidas por la Comisión son de este orden.

118. En efecto, como señala el Tribunal General en el apartado 76 de la sentencia recurrida, «en los considerandos 191 a 198 de la Decisión [controvertida], la Comisión expuso que, dadas las particularidades de este asunto, sería absolutamente imposible para la República Italiana conseguir la recuperación de las ayudas ilegales concedidas conforme a las disposiciones del ICI. En esencia, explicó que ni las bases de datos catastrales ni las de datos fiscales permitían determinar el tipo de actividad (económica o no económica) ejercida en los inmuebles pertenecientes a las entidades no comerciales, ni calcular objetivamente el importe del impuesto que debía recuperarse.»

119. En el apartado 85 de la sentencia recurrida el Tribunal General reiteró que «la República Italiana explicó que, a causa de la estructura del catastro y de la falta de informaciones fiscales pertinentes, era imposible extraer de las bases de datos catastrales y fiscales con efectos retroactivos el tipo de datos necesarios para emprender una acción de recuperación de la ayuda. A la luz de esas explicaciones la Comisión consideró que era imposible efectivamente identificar a los beneficiarios de la ayuda considerada y que ésta no podía ser objetivamente calculada en defecto de datos disponibles, lo que expuso en la Decisión [controvertida].»

120. Esos argumentos, relativos a los datos catastrales y fiscales, son parecidos a los que invocó la República Francesa en el marco del asunto que dio lugar a la sentencia de 13 de noviembre de 2008, Comisión/Francia (C-214/07, EU:C:2008:619), que también se refería a una exención fiscal.[77]

121. Pues bien, en contra de lo que alegaba el Gobierno francés, que sostenía que se trataba de limitaciones externas vinculadas a la envergadura y a la complejidad del proceso de recuperación, el Tribunal de Justicia estimó que se trataba de dificultades internas imputables a la propia actuación o a las omisiones de las autoridades nacionales.[78] Muy recientemente, el Tribunal de Justicia ha precisado incluso que «el temor a que puedan surgir dificultades internas, *incluso insuperables*, ligadas en particular a la comprobación de la situación individual de cada empresa afectada con respecto a la recuperación de las ayudas ilegales […] no puede justificar el incumplimiento por parte de un Estado miembro de las obligaciones que le incumben en virtud del Derecho de la Unión».[79]

75 Véase, en este sentido, la sentencia de 13 de noviembre de 2008, Comisión/Francia (C-214/07, EU:C:2008:619), apartado 50.

76 Véase, en este sentido, la sentencia de 17 de junio de 1999, Bélgica/Comisión (C-75/97, EU:C:1999:311), apartado 90.

77 En particular, la República Francesa invocó el hecho de que el régimen de ayudas controvertido no implicaba necesariamente una identificación específica de los beneficiarios en el marco de un sistema declarativo o incluso que las declaraciones fiscales efectuadas a nivel nacional no mencionaban determinadas informaciones necesarias para calcular las ayudas que debían recuperarse (véase la sentencia de 13 de noviembre de 2008, Comisión/Francia, C-214/07, EU:C:2008:619, apartados 23 y 28).

78 Confrontar los apartados 21 y 50 de la sentencia de 13 de noviembre de 2008, Comisión/Francia (C-214/07, EU:C:2008:619). La Comisión ha llegado a distinguir dichas dificultades de la situación en la que resulta imposible identificar a los beneficiarios de una ayuda al haber expirado el plazo legal de conservación de documentos contables (véase, en este sentido, la postura de la Comisión en el asunto que dio lugar a la sentencia de 13 de noviembre de 2008, Comisión/Francia, C-214/07, EU:C:2008:619, apartados 13, 22 y 48). Dicho esto, en caso de que el Tribunal de Justicia tenga que pronunciarse sobre esa circunstancias particular – a la que no fue necesario referirse en la sentencia Comisión/Francia, antes citada–, basándome en la jurisprudencia más reciente, me atrevería incluso a dudar de la pertinencia de esa distinción, dado que el Tribunal de Justicia ha considerado recientemente que «el temor a que puedan surgir dificultades internas, incluso insuperables, […] no puede justificar el incumplimiento por parte de un Estado miembro de las obligaciones que le incumben en virtud del Derecho de la Unión» (sentencia de 13 de septiembre de 2017, Comisión/Bélgica, C-591/14, EU:C:2017:670, apartado 44).

79 Sentencia de 13 de septiembre de 2017, Comisión/Bélgica (C-591/14, EU:C:2017:670), apartado 44 y jurisprudencia citada; el subrayado es mío.

122. Por consiguiente, opino que el Tribunal General incurrió en error de Derecho al concluir en el apartado 87 de la sentencia recurrida, basándose en elementos relacionados exclusivamente con las lagunas de los datos catastrales y fiscales, que «la Comisión no cometió un error de Derecho al apreciar en el procedimiento de investigación formal, y antes de adoptar una orden de recuperación, la imposibilidad absoluta para la República Italiana de recuperar las ayudas consideradas ilegales en la Decisión [controvertida]».

123. En efecto, como he recordado en las presentes conclusiones, la supresión de una ayuda ilegal por vía de recuperación es la consecuencia lógica de la comprobación de su ilegalidad.[80] Ya he deducido que la obligación de ordenar la recuperación de las ayudas ilegales es un principio que puede admitir excepciones.[81] Ahora bien, como toda excepción, ésta debe interpretarse de forma restrictiva.

124. Considero, por tanto, que, en materia de ayudas de Estado, a diferencia del criterio aplicado por el Tribunal General en la sentencia recurrida, no puede atribuirse al principio general del Derecho *impossibilium nulla obligatio est* un alcance más amplio que el que corresponde a la «imposibilidad absoluta» de recuperar una ayuda ilegal en la fase de ejecución de la decisión de la Comisión.

125. Por consiguiente, si el Tribunal de Justicia no ha admitido que se aleguen dificultades jurídicas, políticas o administrativas en el marco de la ejecución de una decisión de la Comisión por la que se ordena la recuperación de un régimen de ayudas, tampoco pueden aceptarse esas razones en la fase de la adopción de la decisión al término del procedimiento de investigación formal.

c) Conclusión sobre el primer motivo de casación

126. De las consideraciones anteriores se desprende que el Tribunal General incurrió en error de Derecho al declarar, en el apartado 87 de la sentencia recurrida, que la Comisión no cometió un error de Derecho al apreciar en el procedimiento de investigación formal, y antes de adoptar una orden de recuperación, la imposibilidad absoluta para la República Italiana de recuperar las ayudas consideradas ilegales en la Decisión controvertida basándose únicamente en la imposibilidad de extraer de las bases de datos catastrales y fiscales, con efectos retroactivos, el tipo de datos necesarios para emprender una acción de recuperación de la ayuda.

127. Los argumentos invocados por Scuola Elementare Maria Montessori en el marco de las partes tercera y cuarta del primer motivo de casación también se refieren a la aplicación por el Tribunal General del requisito relativo a la «imposibilidad absoluta» de recuperar la ayuda en cuestión. Tales argumentos no pueden dar lugar, pues, a una casación más amplia de la sentencia del Tribunal General en los extremos que afectan a la primera parte de la Decisión controvertida. No procede, por tanto, examinarlos.

2. Sobre el segundo motivo de casación

128. En su segundo motivo de casación, Scuola Elementare Maria Montessori critica la sentencia recurrida en la medida en que el Tribunal General declaró que la exención del IMU no constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1 (tercera parte de la Decisión controvertida) porque sus requisitos de concesión garantizan que no se aplica a «actividades económicas».

80 Véase la jurisprudencia citada en la nota a pie de página 56.

81 Véase el punto 98 de las presentes conclusiones.

a) Alegaciones de las partes

129. Para obtener el disfrute de la exención del IMU, es necesario que las actividades objeto de la normativa aplicable se ejerzan «con fines no comerciales».[82] Este concepto está definido en el artículo 1, apartado 1, letra p), del Decreto Ministerial n.º 200, de 19 de noviembre de 2012 (en lo sucesivo, «Decreto Ministerial»): no deben tener ánimo de lucro y no puede existir una relación de competencia entre la actividad de la entidad beneficiaria de la exención y la de los otros operadores del mercado con ánimo de lucro.

130. Según Scuola Elementare Maria Montessori, el concepto de «actividad económica» desarrollada «con fines no comerciales» es desconocido en el Derecho de la competencia de la Unión, y los criterios generales enunciados en el artículo 1, apartado 1, letra p), del Decreto Ministerial difieren de los desarrollados por el Tribunal de Justicia.

131. Además, según la recurrente en casación, actividades como la enseñanza y el alojamiento comprenden «típicamente una oferta de bienes y servicios en el mercado y […] compiten *por naturaleza* con las actividades desarrolladas por otros operadores en el mercado».[83] Por lo tanto, el requisito relativo a la competencia es, en cierto modo, meramente formal.

132. Por otro lado, Scuola Elementare Maria Montessori considera que el Tribunal General debería haber realizado un análisis más profundo de las condiciones «objetivas» enumeradas en el Decreto Ministerial – que definen las características específicas que cada actividad, en particular, la enseñanza y el alojamiento, debe reunir para poder acogerse a la exención de que se trata. De este modo, según la recurrente en casación, para que las actividades de enseñanza puedan considerarse desarrolladas con fines «no comerciales», deben «prestarse gratuitamente o por el pago de una cantidad simbólica que cubra únicamente una fracción del coste real del servicio».[84] La recurrente en casación estima que, al establecer ese requisito, el Decreto Ministerial permite que los servicios prestados por los beneficiarios de la exención puedan financiarse por los particulares a través del pago de una contraprestación que cubra una parte sustancial de los costes.[85] En cuanto a las actividades de alojamiento, para que éstas puedan considerarse desarrolladas con fines «no comerciales», según la recurrente, deben «prestarse gratuitamente o por el pago de una cantidad simbólica y, en cualquier caso, que no supere la mitad del precio medio de actividades similares realizadas en condiciones de competencia en la misma zona geográfica».[86] En opinión de la recurrente en casación, con esta referencia a la mitad del precio medio de actividades similares ejercidas de forma competitiva, el Decreto Ministerial reconoce naturaleza económica a la prestación ofrecida a un precio simbólico.[87]

133. En cambio, la Comisión estima que el razonamiento del Tribunal General no sólo es lógico, sino que además es correcto desde el punto de vista jurídico. Por otra parte, la crítica de la recurrente en casación en relación con el requisito de la contraprestación simbólica que podría exigirse para financiar las actividades de enseñanza y alojamiento (requisito objetivo) parte de una premisa errónea, según la Comisión.

82 Véase el artículo 91 *bis*, apartado 1, del Decreto Ley n.º 1, de 24 de enero de 2012, sobre disposiciones urgentes en materia de competencia, desarrollo de infraestructuras y competitividad, convertido en ley con modificaciones mediante la Ley n.º 27, de 24 de marzo de 2012.

83 Véase el apartado 57 del recurso de casación de Scuola Elementare Maria Montessori (subrayado por la recurrente en casación).

84 Artículo 4, apartado 3, letra c), del Decreto Ministerial.

85 Véase el apartado 59 del recurso de casación de Scuola Elementare Maria Montessori.

86 Artículo 4, apartado 4, del Decreto Ministerial.

87 Véase el apartado 64 del recurso de casación de Scuola Elementare Maria Montessori.

b) Análisis

134. Scuola Elementare Maria Montessori critica que la legislación italiana haya empleado un concepto desconocido en el Derecho de la competencia de la Unión, a saber, el de actividad económica desarrollada «con fines no comerciales». La interpretación de dicho concepto por el Tribunal General es, según la citada recurrente, contraria a los conceptos de «empresa» y de «actividad económica» según se desprenden de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

135. No comparto esta interpretación de la sentencia recurrida. Al contrario, tanto la Comisión (en la Decisión controvertida) como el Tribunal General (en la sentencia recurrida) han apreciado el requisito preliminar que impone la legislación italiana para poder acogerse a la exención del IMU a la luz de los conceptos de «empresa» y de «actividad económica», según han sido definidos por el Tribunal de Justicia en reiterada jurisprudencia.

136. Por un lado, no se discute que «el Derecho de la Unión en materia de competencia y, en particular, la prohibición establecida en el artículo 107 TFUE, apartado 1, tienen por objeto las actividades de las empresas»,[88] que incluyen, en ese mismo contexto del Derecho de la competencia de la Unión, «cualquier entidad que ejerza una actividad económica, con independencia del estatuto jurídico de dicha entidad y de su modo de financiación».[89] Por otra parte, tampoco se discute que «constituye una actividad económica cualquier actividad consistente en ofrecer bienes o servicios en un determinado mercado».[90] En estas circunstancias, «el hecho de que la oferta de productos y servicios se haga sin ánimo de lucro no obsta para que la entidad que efectúa tales operaciones en el mercado deba ser considerada una empresa cuando dicha oferta compita con las de otros operadores con ánimo de lucro».[91]

137. El Tribunal General examinó la legalidad del régimen de exención del IMU sobre la base de esas definiciones, recordadas en los apartados 131 a 133 de la sentencia recurrida.

138. Pues bien, como observó el Tribunal General, el Decreto Ministerial excluye expresamente del ámbito de aplicación de la exención del IMU las actividades que compiten con las de otros operadores en el mercado que actúan con ánimo de lucro.[92] Por consiguiente, no cometió ningún error de Derecho al estimar, en el apartado 137 de la sentencia recurrida, que «esa normativa sólo se aplica a entidades que no pued[e]n ser consideradas "empresas" a efectos de la aplicación del Derecho de la Unión».

139. Como señala acertadamente la Comisión en su escrito de contestación, si bien es posible que se incumpla dicho requisito, tal circunstancia no incide en la legalidad del régimen examinado, sino que simplemente constituye una infracción de la normativa nacional.[93]

88 Sentencia de 27 de junio de 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496), apartado 39. Véase también la sentencia de 5 de marzo de 2015, Comisión y otros/Versalis y otros (C-93/13 P y C-123/13 P, EU:C:2015:150), apartado 88.

89 Sentencias de 10 de enero de 2006, Cassa di Risparmio di Firenze y otros (C-222/04, EU:C:2006:8), apartado 107; de 19 de diciembre de 2012, Mitteldeutsche Flughafen y Flughafen Leipzig-Halle/Comisión (C-288/11 P, EU:C:2012:821), apartado 50, y de 27 de junio de 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496), apartado 41.

90 Sentencias de 10 de enero de 2006, Cassa di Risparmio di Firenze y otros (C-222/04, EU:C:2006:8), apartado 108; de 19 de diciembre de 2012, Mitteldeutsche Flughafen y Flughafen Leipzig-Halle/Comisión (C-288/11 P, EU:C:2012:821), apartado 50, y de 27 de junio de 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496), apartado 45.

91 Sentencias de 1 de julio de 2008, MOTOE (C-49/07, EU:C:2008:376), apartado 27, y de 27 de junio de 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496), apartado 46. Véase también, en el mismo sentido, la sentencia de 10 de enero de 2006, Cassa di Risparmio di Firenze y otros (C-222/04, EU:C:2006:8), apartado 123.

92 Procede recordar que, según el artículo 91 *bis*, apartado 1, del Decreto Ley n.º 1, para beneficiarse de la exención del IMU, las actividades mencionadas en la normativa aplicable deben desarrollarse «con fines no comerciales». Pues bien, según el artículo 1, apartado 1, letra p), del Decreto Ministerial, para cumplir este requisito, las actividades no deben tener ánimo de lucro y no puede existir una relación de competencia entre la actividad de la entidad beneficiaria de la exención y la de los otros operadores del mercado con ánimo de lucro.

93 Véase el apartado 69 del escrito de contestación de la Comisión.

140. Además de ese requisito general relativo al ejercicio de la actividad «con fines no comerciales», el Decreto Ministerial supedita la exención del IMU al cumplimiento de condiciones «objetivas» específicas para determinados tipos de actividades. En contra de lo que sostiene la recurrente en casación, las condiciones «objetivas» relativas a las actividades de enseñanza y alojamiento no ponen en entredicho la apreciación del sistema de exención.

141. En lo que se refiere a las actividades de enseñanza, Scuola Elementare Maria Montessori recuerda que la actividad de enseñanza debe prestarse gratuitamente o por el pago de una cantidad simbólica que cubra únicamente una fracción del coste real del servicio. De este modo, según la recurrente en casación, la legislación italiana permite que los servicios ofrecidos puedan ser financiados *básicamente* por particulares mediante el pago de una contraprestación. [94]

142. Tal como lo expone la recurrente en casación, este argumento puede llegar a convencer, aunque no lo suficiente para resistir un análisis. En primer término, es dudoso que un pago que únicamente cubra «*una fracción* del coste real del servicio» permita financiar la parte básica de este. A continuación, es preciso señalar que la recurrente en casación únicamente tienen en cuenta una parte del artículo 4, apartado 3, letra c), del Decreto Ministerial. En efecto, «sorprendentemente», omite el último requisito, pese a estar expresamente previsto en dicha disposición. Aunque el Decreto Ministerial autoriza el pago de un importe simbólico, el artículo 4, apartado 3, letra c), del mismo añade que el importe solicitado *no puede guardar relación* con el coste real del servicio.

143. Ahora bien, para que una actividad de enseñanza pueda considerarse una prestación de servicios, es preciso que «los cursos [se] impart[a]n [en] centros de enseñanza financiados *esencialmente* con fondos privados que no proceden del propio prestador de los servicios». [95] Por consiguiente, dado que la aportación externa que puede exigirse no debe guardar relación con el coste efectivo del servicio, considero imposible que aquella pueda cubrir lo esencial de su financiación.

144. Al no poder cubrir lo esencial de la actividad de enseñanza, el importe simbólico autorizado por el Decreto Ministerial no puede asimilarse a una contraprestación económica por dicha prestación. No se trata, por consiguiente, de una retribución en el sentido del Derecho de la competencia de la Unión. Dicho de otro modo, el artículo 4, apartado 3, letra c), del Decreto Ministerial garantiza que las entidades que pueden acogerse a la exención del IMU por desarrollar una actividad de enseñanza no realicen una «actividad económica», por no perseguir con dicha actividad un beneficio comercial. [96]

145. En cuanto a las actividades de alojamiento, los requisitos que impone el Decreto Ministerial también garantizan la inexistencia de carácter económico. En primer lugar, el artículo 1, apartado 1, letra j), de dicho Decreto limita la exención del IMU exclusivamente a aquellos casos en los que el acceso al alojamiento esté reservado a ciertas categorías de beneficiarios y cuando los períodos de apertura son discontinuos. Además, la misma disposición excluye expresamente a los hoteles o establecimientos similares. Por otra parte, al igual que ocurre con las actividades de enseñanza, el artículo 4, apartado 4, del citado Decreto únicamente permite el pago de un importe simbólico en el

94 Véase el apartado 59 de su recurso de casación. Se aplica un razonamiento similar a las actividades de alojamiento: la posibilidad de exigir un importe simbólico «que no supere la mitad del precio medio de actividades similares» confiere naturaleza económica a la prestación ofrecida a cambio de un precio simbólico (véase el apartado 64 del citado recurso de casación).

95 Sentencia de 27 de junio de 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496), apartado 48; el subrayado es mío. Véase, igualmente, en el mismo sentido, la sentencia de 11 de septiembre de 2007, Schwarz y Gootjes-Schwarz (C-76/05, EU:C:2007:492), apartado 40. Así pues, contrariamente a lo que sostiene la recurrente en casación, la jurisprudencia citada por el Tribunal General en el apartado 141 de la sentencia recurrida es plenamente pertinente.

96 Sobre la distinción entre los centros de enseñanza a través de los cuales el Estado cumple su misión en el ámbito social, cultural y educativo y aquellos que «financiados esencialmente con fondos privados, en particular de los estudiantes o de sus padres, […] *persiguen obtener un beneficio comercial*», véase la sentencia de 7 de diciembre de 1993, Wirth (C-109/92, EU:C:1993:916), apartado 17; el subrayado es mío.

marco de las actividades de alojamiento que, «en cualquier caso, […] no supere la mitad del precio medio de actividades similares realizadas en la misma zona geográfica, *teniendo también en cuenta la falta de relación con el coste efectivo del servicio*» [97] (precisión, ésta última que ha omitido de nuevo la recurrente en casación).

146. En tales circunstancias, opino que el Tribunal General, en consecuencia, no incurrió en error de Derecho en su apreciación de los «requisitos objetivos» relativos a las actividades de enseñanza y alojamiento.

c) Conclusión sobre el segundo motivo de casación

147. De todo lo anterior resulta que el Tribunal General no incurrió en error de Derecho en su examen de la compatibilidad del régimen de exención del IMU. Declaró acertadamente que la recurrente no había logrado demostrar que dicho régimen pudiera aplicarse a actividades de carácter económico ni que la Comisión hubiera infringido, por esa razón, el artículo 107 TFUE, apartado 1.

VII. Sobre la remisión de los asuntos al Tribunal General

148. Al término de mi análisis del segundo motivo invocado por Scuola Elementare Maria Montessori en apoyo de su recurso de casación, considero que el Tribunal General no cometió ningún error de Derecho en su examen de la compatibilidad del régimen de exención del IMU. En caso de que el Tribunal de Justicia comparta mi análisis, la sentencia del Tribunal General será definitiva en lo que respecta a la tercera parte de la Decisión controvertida.

149. Por el contrario, tras analizar el primer motivo invocado por Scuola Elementare Maria Montessori en apoyo de su recurso de casación, he llegado a la conclusión de que el Tribunal General incurrió en error de Derecho al declarar, en el apartado 87 de la sentencia recurrida, que la Comisión no había cometido un error de Derecho al apreciar en el procedimiento de investigación formal, y antes de adoptar una orden de recuperación, la imposibilidad absoluta para la República Italiana de recuperar las ayudas consideradas ilegales en la Decisión controvertida.

150. Si el Tribunal de Justicia comparte mi apreciación, procederá anular la sentencia del Tribunal General a este respecto. Conforme al artículo 61, párrafo primero, del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, el Tribunal de Justicia podrá resolver él mismo definitivamente el litigio, cuando su estado así lo permita. Opino que tal es el caso en el presente asunto.

151. En efecto, de las razones expuestas en los apartados 118 a 125 de las presentes conclusiones se desprende que la Comisión cometió un error de Derecho al apreciar en el procedimiento de investigación formal, y antes de adoptar una orden de recuperación, la imposibilidad absoluta para la República Italiana de recuperar las ayudas consideradas ilegales basándose únicamente en la imposibilidad de extraer de las bases de datos catastrales y fiscales, con efectos retroactivos, el tipo de datos necesarios para emprender una acción de recuperación de la ayuda. Por consiguiente, la primera parte de la Decisión controvertida debe ser también anulada en la medida en la que la Comisión declaró que era imposible para las autoridades italianas recuperar las ayudas consideradas ilegales e incompatibles con el mercado interior.

97 El subrayado es mío.

VIII. Costas

152. A tenor del artículo 138, apartado 3, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, aplicable al procedimiento de casación en virtud del artículo 184, apartado 1, de dicho Reglamento, cuando se estimen parcialmente las pretensiones de una y otra parte, cada parte abonará sus propias costas. Sin embargo, si se estimase que las circunstancias del caso lo justifican, el Tribunal de Justicia puede decidir que una de las partes cargue, además de con sus propias costas, con una porción de las costas de la otra parte.

153. Si el Tribunal de Justicia comparte mi análisis de los recursos de casación, creo que en el presente asunto procedería aplicar dicha excepción. En efecto, mientras que los recursos de casación de la Comisión son infundados, únicamente se ha rechazado uno de los motivos invocados por Scuola Elementare Maria Montessori en apoyo de su propio recurso de casación. Por otro lado, es preciso observar que la decisión impugnada ante el Tribunal General ha sido parcialmente anulada en última instancia.

154. En estas circunstancias, al anularse la primera de las tres partes de la Decisión controvertida, considero que procede condenar a la Comisión a cargar, además de con sus propias costas en los procedimientos seguidos ante el Tribunal General y el Tribunal de Justicia, con un tercio de las de Scuola Elementare Maria Montessori en ambas instancias.

155. De conformidad con el artículo 184, apartado 4, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, la República Italiana cargará con sus propias costas.

IX. Conclusión

156. Por consiguiente, habida cuenta de las consideraciones expuestas, propongo al Tribunal de Justicia que:

«1) Anule la sentencia del Tribunal General de la Unión Europea de 15 de septiembre de 2016, Scuola Elementare Maria Montessori/Comisión (T-220/13, no publicada, EU:T:2016:484), en la medida en que establece que la Comisión no cometió un error de Derecho al apreciar en el procedimiento de investigación formal, y antes de adoptar una orden de recuperación, la imposibilidad absoluta para la República Italiana de recuperar las ayudas consideradas ilegales en la Decisión 2013/284/UE de la Comisión, de 19 de diciembre de 2012, relativa a la ayuda estatal SA.20829 [C 26/2010, ex NN 43/2010 (ex CP 71/2006)] Régimen de exención del impuesto municipal sobre bienes inmuebles concedido a entidades no comerciales por los bienes inmuebles utilizados para fines específicos ejecutado por Italia, basándose únicamente en la imposibilidad de extraer de las bases de datos catastrales y fiscales, con efectos retroactivos, el tipo de datos necesarios para emprender una acción de recuperación de la ayuda.

2) Anule la primera parte de la Decisión 2013/284, por cuanto que, en ella, la Comisión declaró que era imposible para las autoridades italianas recuperar las ayudas consideradas ilegales e incompatibles con el mercado interior.

3) Desestime los recursos de casación interpuestos por la Comisión contra las sentencias del Tribunal General de 15 de septiembre de 2016, Scuola Elementare Maria Montessori/Comisión (T-220/13, no publicada, EU:T:2016:484) y Ferracci/Comisión (T-219/13, EU:T:2016:485).

4) Condene a la Comisión a cargar con sus costas de la primera instancia y ante el Tribunal de Justicia, así como con un tercio de las de Scuola Elementare Maria Montessori en los mismos procedimientos.»