



Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL GENERAL (Sala Octava)

de 15 de septiembre de 2016 *

«Ayudas de Estado — Impuesto municipal sobre bienes inmuebles — Exención concedida a las entidades no comerciales que ejercen actividades específicas — Texto refundido del impuesto sobre la renta — Exención del impuesto municipal único — Decisión por la que se declara la inexistencia de ayuda de Estado por una parte y la existencia de una ayuda incompatible con el mercado interior por otra — Recurso de anulación — Acto reglamentario que no incluye medidas de ejecución — Afectación directa — Admisibilidad — Imposibilidad absoluta de recuperación — Artículo 14, apartado 1, del Reglamento (CE) n.º 659/1999 — Obligación de motivación»

En el asunto T-219/13,

Pietro Ferracci, con domicilio en San Cesareo (Italia), representado inicialmente por los Sres. A. Nucara y E. Gambaro, posteriormente el Sr. Gambaro, abogados,

parte demandante,

contra

Comisión Europea, representada inicialmente por los Sres. V. Di Bucci, G. Conte y D. Grespan, posteriormente los Sres. Conte y Grespan y la Sra. F. Tomat, en calidad de agentes,

parte demandada,

apoyada por

República Italiana, representada por la Sra. G. Palmieri y el Sr. G. De Bellis, en calidad de agentes,

parte coadyuvante,

que tiene por objeto una demanda fundada en el artículo 263 TFUE para la anulación de 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 (DO 2013, L 166, p. 24),

EL TRIBUNAL GENERAL (Sala Octava),

integrado por el Sr. D. Gratsias, Presidente, y la Sra. M. Kancheva (Ponente) y el Sr. C. Wetter, Jueces;

Secretario: Sr. J. Palacio González, administrador principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 17 de diciembre de 2015;

* Lengua de procedimiento: italiano.

dicta la siguiente

Sentencia

Antecedentes del litigio

- 1 El demandante, Sr. Pietro Ferracci, es el propietario de un alojamiento turístico y hotelero «Bed & Breakfast», de dos habitaciones, en el municipio de San Cesareo, cerca de Roma (Italia).
- 2 Es uno de los numerosos denunciantes que en 2006 se dirigieron a la Comisión de las Comunidades Europeas, alegando que la modificación realizada por la República Italiana en el ámbito de aplicación del régimen nacional de la Imposta comunale sugli immobili (impuesto municipal sobre bienes inmuebles; en lo sucesivo, «ICI») constituía una ayuda de Estado incompatible con el mercado común en virtud del artículo 87 CE.
- 3 En sustancia, esa modificación se proponía establecer que la exención del ICI 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».
- 4 El 5 de mayo de 2006 la Comisión envió a las autoridades italianas una solicitud de información acerca de la exención del ICI. Éstas respondieron a esa solicitud el 6 de junio de 2006, explicando que el ámbito de aplicación del régimen del ICI se definiría de nuevo para limitar la exención de ese impuesto a las entidades que ejercieran actividades «que no tengan naturaleza exclusivamente comercial».
- 5 EL 8 de agosto de 2006 la Comisión manifestó a los denunciantes que, a la luz de las informaciones recibidas de las autoridades italianas, y a raíz de las nuevas modificaciones introducidas en la normativa italiana, no había motivos para proseguir la investigación.
- 6 Los días 24 de octubre de 2006 y 8 y 16 de enero y 12 de septiembre de 2007 los denunciantes se dirigieron de nuevo a la Comisión, afirmando en sustancia que la exención del ICI para las entidades no comerciales no era conforme con el artículo 87 CE, incluso después de las modificaciones realizadas por las autoridades italianas. Además, llamaron la atención de la Comisión sobre el Testo unico delle imposte sui redditi (Texto refundido del impuesto sobre la renta; en lo sucesivo, «TUIR»), cuyo artículo 149, apartado 4, disponía en sustancia que, a diferencia de todas las otras entidades, las instituciones eclesíásticas reconocidas como personas jurídicas a efectos civiles y los clubes deportivos de aficionados no estaban sujetos a los criterios que preveía para determinar la pérdida de la condición de entidad no comercial. Según los denunciantes, esa disposición tenía como consecuencia una ventaja fiscal para esas dos clases de entidades ya que les daba la posibilidad de conservar su condición de entidades no comerciales aunque ya no se ajustaran a los criterios aplicados a las otras entidades.
- 7 El 5 de noviembre de 2007 la Comisión pidió a las autoridades italianas y a los denunciantes que presentaran información adicional sobre todas las disposiciones supuestamente ventajosas citadas por los denunciantes. Las autoridades italianas facilitaron la información solicitada con escritos de 3 de diciembre de 2007 y de 30 de abril de 2008.
- 8 El 20 de octubre de 2008 los denunciantes enviaron un requerimiento a la Comisión en virtud del artículo 232 CE, solicitándole que iniciara el procedimiento de investigación formal y adoptara una decisión sobre sus denuncias.

- 9 El 24 de noviembre de 2008 la Comisión envió a las autoridades italianas otra solicitud de información, a la que éstas respondieron por escrito de 8 de diciembre de 2008.
- 10 El 19 de diciembre de 2008 la Comisión informó a los denunciantes de que, sobre la base de un análisis preliminar, consideraba que las medidas controvertidas no parecían constituir ayudas de Estado y que, por consiguiente, no era necesario proseguir la investigación.
- 11 El 26 de enero de 2009 las autoridades italianas adoptaron una circular para aclarar el ámbito de aplicación de la exención del ICI a las entidades no comerciales. En particular, esa circular precisaba qué entidades podían considerarse no comerciales y las características que debían reunir las actividades realizadas por estas últimas para poder beneficiarse de la exención en cuestión.
- 12 El 2 de marzo de 2009 y el 11 de enero de 2010 los denunciantes se dirigieron a la Comisión para expresarle su insatisfacción con la normativa italiana sobre el ICI y criticar la citada circular. La Comisión les respondió el 15 de febrero de 2010, reiterando en sustancia los motivos aducidos en su escrito de 19 de diciembre de 2008.
- 13 El 26 de abril de 2010 el demandante interpuso ante el Tribunal un recursos de anulación de la decisión de la Comisión contenida en su escrito de 15 de febrero de 2010. Ese recurso se registró con la referencia T-192/10.
- 14 El 12 de octubre de 2010 la Comisión decidió iniciar el procedimiento de investigación formal a tenor del artículo 108 TFUE, apartado 2, por lo que se refiere a la exención del ICI concedida a entidades no comerciales para fines específicos y por lo que respecta al artículo 149, apartado cuarto, del TUIR. La Decisión de incoación del procedimiento de investigación formal se publicó el 21 de diciembre de 2010 en el *Diario Oficial de la Unión Europea*, e invitaba a las partes interesadas a que presentaran sus observaciones.
- 15 Por auto de 18 de noviembre de 2010, a petición del demandante, el Tribunal acordó archivar el asunto T-192/10.
- 16 Entre el 21 de enero y el 4 de abril de 2011 la Comisión recibió observaciones de 80 partes interesadas sobre la decisión de incoación del procedimiento.
- 17 El 15 de febrero de 2012 las autoridades italianas comunicaron a la Comisión su intención de adoptar una nueva normativa en materia de 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»). En particular, la nueva normativa se proponía limitar la exención del IMU a las actividades específicas que ejercieran las entidades no comerciales «con fines no comerciales». Esa normativa también incluía reglas que permitieran un pago a prorrata del IMU en el supuesto de que el mismo inmueble se utilizara tanto para actividades comerciales como no comerciales. Finalmente, se preveía definir en un posterior Reglamento de aplicación cuándo se consideraría que las actividades específicas a las que fuera aplicable la exención del IMU se ejercían con fines no comerciales. Ese Reglamento fue adoptado el 19 de noviembre de 2012.
- 18 El 16 de mayo de 2012 la Comisión envió a las autoridades italianas una solicitud de información, tras la adopción de nuevas disposiciones sobre la exención del IMU. Esas autoridades atendieron a lo instado el 6 de julio de 2012. El 27 de junio y el 25 de octubre de 2012 la Comisión recibió también información adicional de los denunciantes.

- 19 El 19 de diciembre de 2012 la Comisión adoptó la Decisión 2013/284/UE, 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 (DO 2013, L 166, p. 24; en lo sucesivo, «Decisión impugnada»), cuyo único destinatario era la República Italiana.
- 20 En la Decisión impugnada la Comisión declaró ante todo que la exención concedida en el régimen del ICI a las entidades no comerciales que realizaban en sus inmuebles actividades específicas constituía una ayuda de Estado incompatible con el mercado interior y 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 posibles ayudas ilegales, por lo que la Comisión no ordenó esa recuperación en la Decisión impugnada. 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.

Procedimiento y pretensiones de las partes

- 21 Por demanda presentada en la Secretaría del Tribunal el 16 de abril de 2013 el demandante interpuso el presente recurso.
- 22 El mismo día la Scuola Elementare Maria Montessori Srl también interpuso un recurso de anulación de la Decisión impugnada, registrado con la referencia T-220/13.
- 23 Mediante escrito separado presentado en la Secretaría del Tribunal el 17 de julio de 2013 la Comisión alegó una excepción de inadmisibilidad con arreglo al artículo 114, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de 2 de mayo de 1991.
- 24 El 16 de septiembre de 2013 el demandante presentó sus observaciones sobre la excepción aducida por la Comisión. Solicitó al Tribunal que desestimara la excepción de inadmisibilidad, o que subsidiariamente la uniera al examen del fondo.
- 25 Al modificarse la composición de las Salas del Tribunal, el Juez Ponente fue adscrito a la Sala Octava, a la que se atribuyó por consiguiente el presente asunto.
- 26 El 18 de marzo de 2014 el Tribunal instó a las partes, conforme al artículo 64 del Reglamento de Procedimiento de 2 de mayo de 1991, a responder a la cuestión de si la Decisión impugnada era un acto reglamentario que no incluía medidas de ejecución y afectaba directamente al demandante, en el sentido de la primera frase del párrafo cuarto del artículo 263 TFUE. Las partes dieron cumplimiento a lo instado en el plazo señalado.
- 27 Mediante auto de 29 de octubre de 2014 el Tribunal acordó unir la excepción de inadmisibilidad aducida por la Comisión al examen del fondo.
- 28 Con escrito presentado en la Secretaría del Tribunal el 8 de abril de 2009 la República Italiana solicitó intervenir en el presente asunto en apoyo de las pretensiones de la Comisión. Por auto de 1 de junio de 2015 el Presidente de la Sala Octava del Tribunal admitió dicha demanda.
- 29 El 3 de noviembre de 2015 el Tribunal instó a la Comisión, en virtud del artículo 89 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal, a precisar algunos aspectos del fondo del asunto y a presentar ciertas disposiciones de la legislación italiana citadas en la Decisión impugnada. La Comisión atendió a lo instado por el Tribunal en el plazo fijado.

- 30 El mismo día el Tribunal preguntó a las partes acerca de la posible acumulación de los asuntos T-219/13 y T-220/13 a efectos de la fase oral del procedimiento, conforme al artículo 68, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento. El 13 de noviembre de 2015 tanto el demandante como la Comisión presentaron sus observaciones, manifestando que no tenían objeciones a la acumulación.
- 31 El 16 de noviembre de 2015 el Presidente de la Sala Octava del Tribunal acordó acumular los asuntos T-219/13 y T-220/13 a efectos de la fase oral del procedimiento.
- 32 Visto el informe del Juez Ponente, el Tribunal (Sala Octava) decidió iniciar la fase oral del procedimiento.
- 33 En la vista de 17 de diciembre de 2015 se oyeron los informes de las partes y sus respuestas a las preguntas del Tribunal.
- 34 En la demanda el demandante solicita al Tribunal que:
- Anule la Decisión impugnada.
 - Condene en costas a la Comisión.
- 35 La Comisión, apoyada por la República Italiana, solicita al Tribunal que:
- Declare la inadmisibilidad del recurso.
 - Con carácter subsidiario, desestime el recurso por infundado.
 - Condene en costas al demandante.

Fundamentos de Derecho

- 36 Como resulta de la lectura de la demanda, la primera pretensión del demandante debe entenderse dirigida a la anulación de la Decisión impugnada, en cuanto la Comisión constató que era imposible para las autoridades italianas recuperar las ayudas consideradas ilegales e incompatibles con el mercado común (primera parte de la Decisión impugnada), por un lado, 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 impugnada).

Sobre la admisibilidad

- 37 La Comisión afirma que el recurso es inadmisble en primer lugar porque la Decisión impugnada no afecta individualmente al demandante. En segundo lugar la Decisión impugnada no puede ser considerada como un acto reglamentario que no incluye medidas de ejecución y que afecte directamente al demandante, según prevé el artículo 263 TFUE, párrafo cuarto, última frase. La Comisión alega en ese sentido que una decisión dirigida a un Estado miembro y concerniente a un régimen de ayudas no es un acto reglamentario. Señala además que la Decisión impugnada incluye medidas de ejecución, especialmente en su parte referida al artículo 149, apartado 4, del TUIR y en la relativa a la exención del IMU. Arguye por último que las medidas objeto de la Decisión impugnada no afectan directamente al demandante.

- 38 El demandante refuta los argumentos de la Comisión y mantiene que la Decisión impugnada le afecta individualmente. Alega además que no está obligado a demostrar que la Decisión impugnada le afecta individualmente ya que ésta debe ser calificada como un acto reglamentario que no incluye medidas de ejecución y que le afecta directamente, según prevé la última frase del párrafo cuarto del artículo 263 TFUE.
- 39 Para apreciar la admisibilidad de este recurso el Tribunal juzga oportuno examinar de entrada si éste es admisible en virtud del artículo 263 TFUE, párrafo cuarto, última frase. A tenor de esa disposición toda persona física o jurídica podrá interponer recurso contra los actos reglamentarios que la afecten directamente y que no incluyan medidas de ejecución. Un particular puede por tanto recurrir para la anulación sin tener que demostrar que el acto impugnado le afecta individualmente, pero a condición de que ese acto le afecte directamente, tenga carácter reglamentario y no incluya medidas de ejecución.

Sobre la condición de la afectación directa

- 40 En lo que atañe a si la Decisión impugnada afecta directamente al demandante hay que recordar que, según reiterada jurisprudencia, la afectación directa de un particular requiere que el acto impugnado produzca efectos directamente en la situación jurídica de ese particular y que no atribuya ninguna facultad de apreciación a los destinatarios encargados de su aplicación, por tener ésta carácter puramente automático y derivar únicamente de la normativa de la Unión Europea, sin aplicación de otras normas intermedias (sentencias de 5 de mayo de 1998, *Dreyfus/Comisión*, C-386/96 P, EU:C:1998:193, apartado 43, y 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 45).
- 41 Conviene desestimar previamente la alegación de la Comisión, expuesta tanto en sus escritos como en la vista, de que las pruebas presentadas por el demandante no demuestran su condición de operador en el mercado.
- 42 Hay que recordar en ese sentido que, conforme a reiterada jurisprudencia, la actuación del Tribunal de Justicia y del Tribunal General se rige por el principio de libre apreciación de la prueba, y que el único criterio de apreciación del valor de las pruebas aportadas reside en su credibilidad. Además, para apreciar el valor probatorio de un documento es necesario comprobar la verosimilitud de la información que en él se contiene, y tener en cuenta, en especial, el origen del documento, las circunstancias de su elaboración, así como su destinatario, y preguntarse si, según su contenido, parece razonable y fidedigno (véase en ese sentido la sentencia de 27 de septiembre de 2012, *Shell Petroleum y otros/Comisión*, T-343/06, EU:T:2012:478, apartado 161 y la jurisprudencia citada).
- 43 Pues bien, el demandante ha presentado al Tribunal un documento emanante de las autoridades italianas que reconoce la aptitud de las instalaciones de las que es propietario para el ejercicio de la actividad de alojamiento y de servicio de desayuno. El Tribunal estima por tanto que ese documento demuestra la condición de operador en el mercado turístico-hoteler del demandante, pues hay constancia suficiente de su credibilidad. Además, aunque la Comisión impugne globalmente la veracidad de esa declaración y su validez actual, no expone ningún indicio que sugiera que las informaciones específicas contenidas en el documento presentado por el demandante sean falsas, o que actualmente puedan no ser válidas.
- 44 En lo concerniente a si las medidas objeto de la Decisión impugnada pueden afectar a la situación jurídica del demandante, se ha de recordar que afecta directamente a un competidor del beneficiario de una ayuda la decisión de la Comisión que autoriza a un Estado miembro a pagarla cuando la voluntad de ese Estado de hacerlo así no deja lugar a dudas (véanse en ese sentido las sentencias de 28 de enero de 1986, *Cofaz y otros/Comisión*, 169/84, EU:C:1986:42, apartado 30; de 6 de julio de 1995, *AITEC y otros/Comisión*, T-447/93 a T-449/93, EU:T:1995:130, apartado 41, y de 22 de octubre de 1996, *Skibsværftsforeningen y otros/Comisión*, T-266/94, EU:T:1996:153, apartado 49).

- 45 En este asunto se debe observar que los servicios de alojamiento ofrecidos por algunas de las entidades sujetas a las medidas objeto de la Decisión impugnada, y beneficiarias según el demandante de las supuestas ayudas, pueden mantener una relación de competencia con los de otras instalaciones de alojamiento. En efecto, de los extractos de los sitios de Internet aportados por el demandante como anexos de sus escritos resulta que esas entidades, en especial las eclesíásticas y religiosas, aparecen como una categoría de alojamiento en el plano turístico, al igual que las habitaciones de huéspedes, los apartamentos amueblados y los camping, ya que ofrecen servicios de alojamiento semejantes a los de los otros establecimientos hoteleros. En ese contexto se debe constatar que el demandante, como propietario de un alojamiento «Bed & Breakfast», puede mantener una relación de competencia con esas entidades, y por esa razón ser afectado por las medidas objeto de la Decisión impugnada.
- 46 Además, toda vez que la Comisión alegó en la vista que conforme a las sentencias de 28 de abril de 2015, *T & L Sugars y Sidul Açúcares/Comisión* (C-456/13 P, EU:C:2015:284, apartado 37 y la jurisprudencia citada), 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, apartados 47 a 50), la circunstancia de que algunas medidas de ayuda afecten a la posición de un competidor en el mercado no se relaciona con su situación jurídica sino con su situación de hecho, basta observar que, a diferencia del presente caso, los demandantes en esos dos asuntos no operaban en los mercados regulados por las disposiciones impugnadas. Por esa razón el Tribunal de Justicia juzgó que el hecho de que esas disposiciones colocaran a los demandantes en una posición competitiva desventajosa no permitía por sí solo considerar que les afectaban en su situación jurídica, y que por tanto les afectaban directamente.
- 47 De ello se sigue que las medidas objeto de la Decisión impugnada afectan a la situación jurídica del demandante.
- 48 Acerca de la segunda condición que determina la afectación directa, conforme a la jurisprudencia citada en el anterior apartado 40, se ha de apreciar que, dada la naturaleza de la Decisión impugnada, que permite a la República Italiana no llevar a cabo la recuperación de las ayudas consideradas ilegales e incompatibles con el mercado interior, así como aplicar un régimen de exenciones fiscales que no conlleva una ayuda, según la Comisión, esa Decisión produce sus efectos jurídicos de manera puramente automática en virtud únicamente de la normativa de la Unión y sin aplicación de reglas intermedias, permitiendo así a la República Italiana no llevar a cabo la recuperación de esas ayudas ilegales y aplicar su régimen de exenciones fiscales.
- 49 Por cuanto precede se debe concluir que la Decisión impugnada afecta directamente al demandante.

Sobre la calificación de la Decisión impugnada como acto reglamentario

- 50 Sobre la cuestión de si la Decisión impugnada debe ser calificada como acto reglamentario, hay que recordar que conforme a la jurisprudencia, los actos reglamentarios a los que se refiere el artículo 263 TFUE, párrafo cuarto, son actos de alcance general, con exclusión de los actos legislativos (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, y auto de 6 de septiembre de 2011, *Inuit Tapiriit Kanatami y otros/Parlamento y Consejo*, T-18/10, EU:T:2011:419, apartado 56).
- 51 La distinción entre un acto legislativo y un acto reglamentario descansa según el Tratado FUE en el criterio del procedimiento, legislativo o no, que llevó a su adopción (auto de 6 de septiembre de 2011, *Inuit Tapiriit Kanatami y otros/Parlamento y Consejo*, T-18/10, EU:T:2011:419, apartado 65). En este asunto, dado que la Decisión impugnada no se adoptó en un procedimiento legislativo, no constituye un acto legislativo previsto en el artículo 297 TFUE. Es preciso apreciar por tanto si la Decisión impugnada tiene alcance general.

- 52 Conviene recordar que, según reiterada jurisprudencia, una decisión de la Comisión en materia de ayudas de Estado que se aplique a situaciones determinadas objetivamente e implique efectos jurídicos en relación con una categoría de personas consideradas de manera general y abstracta tiene alcance general (sentencias de 2 de febrero de 1988, Van der Kooy y otros/Comisión, 67/85, 68/85 y 70/85, EU:C:1988:38, apartado 15; de 19 de octubre de 2000, Italia y Sardeña Lines/Comisión, C-15/98 y C-105/99, EU:C:2000:570, apartado 33; de 22 de diciembre de 2008, British Aggregates/Comisión, C-487/06 P, EU:C:2008:757, apartado 31, y de 17 de septiembre de 2009, Comisión/Koninklijke FrieslandCampina, C-519/07 P, EU:C:2009:556, apartado 53).
- 53 En particular, la Decisión impugnada tiene por objeto apreciar en relación con el artículo 107 TFUE si una normativa nacional aplicada a un número indeterminado de personas consideradas de manera general y abstracta incluye elementos de ayuda de Estado, y en su caso si la ayuda referida es compatible con el mercado interior y recuperable. Dada la naturaleza de la competencia atribuida a la Comisión por las disposiciones del Tratado sobre las ayudas de Estado, esa decisión, incluso si no tiene más que un único destinatario, refleja el alcance de los instrumentos nacionales que son objeto de la apreciación de esa institución, sea para conceder la autorización necesaria para que se ejecute una medida de ayuda, o bien para determinar las consecuencias derivadas de su carácter ilegal o incompatible con el mercado interior. Pues bien, los referidos instrumentos tienen alcance general precisamente porque los operadores incluidos en su ámbito de aplicación se definen de manera general y abstracta.
- 54 Por las anteriores consideraciones se ha de constatar que la Decisión impugnada tiene alcance general en sus tres partes cuya legalidad se impugna con el presente recurso, a saber, el hecho de que la Comisión no ordenó la recuperación de las ayudas de Estado que consideró ilegales e incompatibles en lo concerniente a la exención del ICI, y el hecho de que consideró que ni el artículo 149, apartado 4, del TUIR ni la exención prevista por el IMU constituían ayudas de Estado a las que se refiere el artículo 107 TFUE (véase el anterior apartado 36).
- 55 Por consiguiente, el acto impugnado, que es un acto de alcance general sin ser un acto legislativo, constituye un acto reglamentario previsto en el artículo 263 TFUE, párrafo cuarto.

Sobre la existencia de medidas de ejecución

- 56 En lo que atañe a la existencia de medidas de ejecución de la Decisión impugnada, se ha de señalar que el Tribunal de Justicia ha tenido ocasión de precisar que el concepto de «actos reglamentarios [...] que no incluyan medidas de ejecución», previsto en el artículo 263 TFUE, 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. Ahora bien, cuando un acto reglamentario produce directamente efectos en la situación jurídica de una persona física o jurídica sin requerir medidas de ejecución, existiría el riesgo de que dicha persona se viera desprovista de tutela judicial efectiva si no dispusiera de una vía de recurso directo ante el juez de la Unión para impugnar la legalidad de ese acto reglamentario. En efecto, a falta de medidas de ejecución, aunque el acto de que se trate afectara directamente a una persona física o jurídica, ésta sólo podría obtener el control judicial de dicho acto tras haber infringido sus disposiciones, invocando la ilegalidad de tales disposiciones en los procedimientos abiertos en su contra ante los tribunales nacionales (sentencia de 19 de diciembre de 2013, Telefónica/Comisión, C-274/12 P, EU:C:2013:852, apartado 27).
- 57 En cambio, cuando un acto reglamentario incluye medidas de ejecución, el control judicial del respeto del ordenamiento jurídico de la Unión queda garantizado independientemente de que tales medidas procedan de la Unión o de los Estados miembros. Las personas físicas o jurídicas que no puedan impugnar directamente un acto reglamentario de la Unión ante el juez de la Unión, a causa de los requisitos de admisibilidad establecidos en el artículo 263 TFUE, párrafo cuarto, quedan protegidas, no

obstante, contra la aplicación de dicho acto en lo que a ellas respecta mediante la posibilidad de impugnar las medidas de ejecución que el acto incluye (sentencia de 19 de diciembre de 2013, Telefónica/Comisión, C-274/12 P, EU:C:2013:852, apartado 28).

- 58 Por otro lado, cuando la aplicación de ese acto es competencia de los Estados miembros, esas personas pueden alegar ante los tribunales nacionales la invalidez del acto de base de que se trate e instarles a interrogar al Tribunal de Justicia, en virtud del artículo 267 TFUE, mediante las cuestiones prejudiciales (sentencia de 19 de diciembre de 2013, Telefónica/Comisión, C-274/12 P, EU:C:2013:852, apartado 29).
- 59 Para determinar si un acto reglamentario incluye medidas de ejecución es preciso considerar la posición de la persona que invoca el derecho de recurso al amparo del artículo 263 TFUE, párrafo cuarto, última frase. Así pues, la cuestión de si el acto de que se trata lleva implícitas medidas de ejecución con respecto a otros justiciables no es pertinente (sentencia de 19 de diciembre de 2013, Telefónica/Comisión, C-274/12 P, EU:C:2013:852, apartado 30).
- 60 Para verificar si el acto impugnado incluye medidas de ejecución, hay que referirse exclusivamente al objeto del recurso y, en el supuesto de que el demandante solicite sólo la anulación parcial de un acto, únicamente deberán tomarse en consideración, en su caso, las medidas de ejecución que pueda incluir esa parte del acto (sentencia de 19 de diciembre de 2013, Telefónica/Comisión, C-274/12 P, EU:C:2013:852, apartado 31).
- 61 En este asunto, en lo que atañe a la primera parte impugnada de la Decisión, se debe observar que, toda vez que la Comisión estimó a la vista de las particularidades del asunto que sería absolutamente imposible la devolución de las ayudas ilegales concedidas en el marco del régimen del ICI y decidió pues no imponer a la República Italiana la obligación de recuperar de cada beneficiario las cantidades asignadas en virtud de ese régimen, las autoridades nacionales no deberán tomar ninguna medida para dar cumplimiento a la Decisión impugnada, en particular respecto al demandante.
- 62 En segundo término, acerca de la segunda parte impugnada hay que señalar que, según la conclusión a la que llegó la Comisión en la Decisión impugnada, la exención prevista por el artículo 149, apartado 4, del TUIR no constituye una ayuda en el sentido previsto por el artículo 107 TFUE, apartado 1. Siendo así, la Decisión impugnada, que no impone ninguna obligación al Estado miembro, no da lugar a la adopción de ninguna medida de ejecución ya que las autoridades nacionales se limitan a aplicar la legislación nacional. En cualquier caso, es preciso apreciar que las disposiciones del artículo 149, apartado 4, del TUIR sólo conciernen a la pérdida de la condición de entidad no comercial. Así pues, las autoridades italianas no pueden adoptar medida de ejecución alguna respecto al demandante, en cuanto entidad comercial.
- 63 Finalmente, en lo referente a la tercera parte impugnada es preciso señalar que la exención prevista por el régimen del IMU también fue considerada por la Comisión no constitutiva de una ayuda prevista en el artículo 107 TFUE, apartado 1. Por consiguiente, toda vez que la Decisión impugnada no impone al Estado miembro ninguna obligación, en el plano nacional no se dictará ninguna medida de ejecución de esa Decisión respecto al demandante.
- 64 De cuanto precede resulta que ninguna de las partes impugnadas de la Decisión impugnada incluye medidas de ejecución respecto al demandante, por lo que éste no tendrá la posibilidad de ejercer una acción ante un tribunal italiano conforme a la jurisprudencia citada en el anterior apartado 58, alegando mediante su acción la invalidez de esas partes de la Decisión impugnada.
- 65 En contra de la precedente apreciación la Comisión mantiene, invocando las sentencias 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, EU:T:2014:838) y la jurisprudencia citada, que las consecuencias específicas y concretas de la Decisión impugnada se materializarán en realidad por

los actos que determinen el importe de los impuestos adeudados por los contribuyentes, que constituirán como tales las medidas de ejecución que la Decisión impugnada incluye. Añade que el demandante podrá impugnar ante el tribunal nacional el carácter supuestamente discriminatorio de esos actos impositivos, exigiendo las mismas ventajas de las que disfrutaban sus beneficiarios, o en su defecto alegando la ilicitud a la luz del Derecho de la Unión de las ventajas de las que éstos disfrutaban en cuanto competidores.

66 No puede acogerse este argumento.

67 En efecto, los actos impositivos que pudieran dictar las autoridades italianas en virtud del régimen del IMU no serían la consecuencia de la Decisión impugnada, sino que derivarían exclusivamente de la normativa fiscal italiana, puesto que del considerando 202 de la Decisión impugnada resulta que ésta se limita a declarar que la exención prevista por el IMU no entra en el ámbito de aplicación del artículo 107 TFUE, apartado 1.

68 Por otro lado, frente a los actos impositivos que se le dirigieran en cuanto persona no beneficiaria de las exenciones discutidas sería imposible para el demandante solicitar que la exención cuya legalidad impugna se aplique por extensión a su situación (véase la sentencia de 20 de septiembre de 2001, Banks, C-390/98, EU:C:2001:456, apartados 80 y 92 a 94 y la jurisprudencia citada). Por iguales razones también debe desestimarse el argumento de la Comisión de que el demandante siempre podrá pedir a las autoridades fiscales italianas la concesión de las mismas ventajas fiscales otorgadas a las entidades interesadas por las medidas discutidas, y en caso de decisión denegatoria, impugnar ésta. Además, es preciso apreciar que en el contexto descrito por la Comisión la decisión denegatoria de la administración italiana no se podría calificar propiamente como medida de ejecución derivada de la Decisión impugnada, sino que nacería de una medida interna tomada de forma autónoma por las autoridades nacionales competentes a raíz de la solicitud individual presentada por el demandante.

69 Finalmente, hay que señalar que, a diferencia del presente asunto, en las sentencias 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, EU:T:2014:838), la parte dispositiva de la decisión impugnada preveía expresamente en su artículo 1 la adopción de las disposiciones para la aplicación de la medida notificada, razón por la que el Tribunal constató que esa decisión incluía medidas de ejecución, según lo previsto en el artículo 263 TFUE, párrafo cuarto, última frase. En particular, en los apartados 59 y 51 de esas dos sentencias respectivamente el Tribunal apreció que, después de la adopción de la decisión impugnada, debían aprobarse una ley danesa y actos de aplicación de ésta para que el régimen de ayuda controvertido produjera efectos frente a los demandantes, lo que no puede suceder en el presente caso. Conviene señalar en ese sentido que el único acto de aplicación al que se refiere la Decisión impugnada concierne a la exención en el nuevo régimen del IMU, y que, como se expone en el anterior apartado 17, la adopción de ese acto precedió a la de la misma Decisión.

70 Por cuanto antecede hay que concluir que la Decisión impugnada no incluye medidas de ejecución frente al demandante y que por tanto debe declararse admisible el recurso en virtud del artículo 263 TFUE, párrafo cuarto, última frase.

Sobre el fondo

71 En apoyo de su recurso el demandante aduce cuatro motivos. El primero se basa en la infracción 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 93 del Tratado CE (DO 1999, L 83, p. 1). Los motivos segundo y tercero se apoyan en la vulneración del artículo 107 TFUE, apartado 1. El cuarto se basa en el incumplimiento de la obligación de motivación.

Sobre el primer motivo, fundado en la infracción del artículo 14, apartado 1, del Reglamento n.º 659/1999

- 72 Con su primer motivo el demandante reprocha a la Comisión no haber ordenado a la República Italiana, con infracción del artículo 14, apartado 1, del Reglamento n.º 659/1999, recuperar las exenciones fiscales de las que se beneficiaron las entidades no comerciales para fines específicos conforme al ICI, y que consideró ilegales e incompatibles con el mercado común.
- 73 Ese motivo se divide en dos partes, basadas en la existencia de un error de Derecho y de un error de apreciación.

– Sobre la primera parte basada en la existencia de un error de Derecho

- 74 El demandante afirma que la Comisión infringió el artículo 14, apartado 1, del Reglamento n.º 659/1999 ya que no concurrían las condiciones que le habrían permitido apreciar la imposibilidad absoluta de recuperación de la ayuda ilegal en el presente asunto. Considera que sólo habría sido posible excluir la recuperación después de una decisión de la Comisión que ordenara la recuperación de la ayuda ilegal y de la constatación efectiva por la República Italiana de la imposibilidad de cumplir lo ordenado. Mantiene también que, antes de constatar la imposibilidad absoluta de recuperación, la Comisión habría debido demostrar que esa recuperación era imposible en relación con todos los beneficiarios de la ayuda ilegal y que tampoco era factible una recuperación al menos parcial.
- 75 La Comisión rebate esos argumentos.
- 76 Hay que recordar que el Reglamento n.º 659/1999 prevé en su considerando 13 lo siguiente:

«Considerando que, en caso de ayuda ilegal e incompatible con el mercado común, debe restablecerse la competencia efectiva; que, para ello, es necesario que la ayuda, con sus correspondientes intereses, se recupere sin demora; que conviene que dicha recuperación se efectúe con arreglo a los procedimientos del Derecho nacional; que la aplicación de estos procedimientos no debe, impidiendo la ejecución inmediata y efectiva de la decisión de la Comisión, entorpecer el restablecimiento de la competencia efectiva; que, para lograr este resultado, los Estados miembros deben adoptar las medidas necesarias para garantizar que la decisión de la Comisión surta efecto».

- 77 El artículo 14 del mismo Reglamento, titulado «Recuperación de la ayuda», dispone lo siguiente:

«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.

[...]»

- 78 Según reiterada jurisprudencia, la supresión de una ayuda de Estado mediante su recuperación es la consecuencia lógica de la declaración de su ilegalidad (véase la sentencia de 9 de julio de 2015, Comisión/Francia, C-63/14, EU:C:2015:458, apartado 44 y la jurisprudencia citada). En efecto, 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 (véase en ese sentido la sentencia de 17 de septiembre de 2009, Comisión/MTU Friedrichshafen, C-520/07 P, EU:C:2009:557, apartado 57 y la jurisprudencia citada). No obstante, una

imposibilidad absoluta puede justificar la falta de recuperación de las ayudas de Estado ilegales (véase en ese sentido la sentencia de 14 de febrero de 2008, Comisión/Grecia, C-419/06, no publicada, EU:C:2008:89, apartado 39 y la jurisprudencia citada).

- 79 En los considerandos 191 a 198 de la Decisión impugnada 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 sustancia, 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 se debía recuperar.
- 80 Es oportuno recordar que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia acerca de la imposibilidad absoluta de recuperar ayudas ilegales se refiere en general a casos en los que el Estado miembro interesado alega esa imposibilidad tras la adopción de una decisión de recuperación y en el contexto de su ejecución (sentencias de 4 de abril de 1995, Comisión/Italia, C-348/93, EU:C:1995:95; de 22 de marzo de 2001, Comisión/Francia, C-261/99, EU:C:2001:179; de 26 de junio de 2003, Comisión/España, C-404/00, EU:C:2003:373; de 1 de abril de 2004, Comisión/Italia, C-99/02, EU:C:2004:207; de 12 de mayo de 2005, Comisión/Grecia, C-415/03, EU:C:2005:287; de 14 de diciembre de 2006, Comisión/España, C-485/03 a C-490/03, EU:C:2006:777, y de 13 de noviembre de 2008, Comisión/Francia, C-214/07, EU:C:2008:619).
- 81 Es jurisprudencia reiterada que un Estado miembro que, al ejecutar una decisión de la Comisión en materia de ayudas de Estado, encuentre dificultades imprevistas e imprevisibles o 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. En tal caso, la Comisión y el Estado miembro, con arreglo a la norma que impone a los Estados miembros y a las instituciones comunitarias deberes recíprocos de cooperación leal, que inspira principalmente el artículo 4 TUE, apartado 3, deben colaborar de buena fe para superar las dificultades dentro del pleno respeto a las disposiciones del Tratado, y en especial las relativas a las ayudas (véase la sentencia de 22 de diciembre de 2010, Comisión/Italia, C-304/09, EU:C:2010:812, apartado 37 y la jurisprudencia citada).
- 82 Basándose en sustancia en la jurisprudencia antes citada el demandante afirma que sólo es posible excluir la recuperación después de una decisión de la Comisión que ordene la recuperación de la ayuda ilegal y de la constatación efectiva por el Estado miembro interesado de la imposibilidad de cumplir lo ordenado.
- 83 No puede acogerse sin embargo el argumento del demandante.
- 84 En efecto, como la Comisión expone, aunque es cierto que hasta la actualidad la cuestión de la imposibilidad absoluta ha sido suscitada por los Estados miembros en la fase de ejecución de la decisión en especial, principalmente como defensa frente a un recurso por incumplimiento en virtud del artículo 258 TFUE, ni la normativa aplicable pertinente ni la jurisprudencia del Tribunal de Justicia han establecido que no se pueda constatar una imposibilidad absoluta en el curso del procedimiento administrativo que lleve a una decisión de la Comisión en materia de ayudas de Estado.
- 85 Además, conforme a la jurisprudencia citada en el anterior apartado 81 la única obligación exigible al Estado miembro interesado y a la Comisión en el supuesto de una imposibilidad absoluta de recuperación es la de actuar en cooperación leal, conforme a la cual el Estado miembro debe someter a la apreciación de la Comisión las razones causantes de esa imposibilidad, y la Comisión debe examinarlas con detenimiento. Siendo así y en contra de lo alegado por el demandante, la cooperación entre el Estado miembro y la Comisión puede producirse antes de la adopción de la decisión final de la Comisión, si la imposibilidad absoluta ya puede constatarse en el curso del

procedimiento formal de examen. Además, si en ese examen la Comisión constata que no hay métodos alternativos para la recuperación de la ayuda ilegal o que una recuperación parcial tampoco es factible, nada se opone a que la Comisión reconozca esa imposibilidad absoluta antes de exigir la recuperación de las ayudas.

- 86 A la luz de las anteriores consideraciones es preciso observar que el demandante no refuta que se puede invocar una imposibilidad absoluta como causa justificativa de la falta de recuperación de las ayudas ilegales. En cualquier caso, conforme a la jurisprudencia citada en el anterior apartado 78, se debe apreciar que la Comisión no cometió ningún error de Derecho al exponer en la Decisión impugnada que no podía exigir a las autoridades italianas la recuperación de la ayuda ilegal a causa de una imposibilidad absoluta. Conviene recordar que la Comisión no puede imponer en materia de ayudas de Estado una obligación cuya ejecución sea, desde su nacimiento, de manera objetiva y absoluta, imposible de realizar (véase en ese sentido la sentencia de 17 de junio de 1999, Bélgica/Comisión, C-75/97, EU:C:1999:311, apartado 86).
- 87 En segundo término, de los considerandos 192 a 197 de la Decisión impugnada se deduce que tanto la República Italiana como la Comisión cumplieron su deber de cooperación leal, conforme a la jurisprudencia citada en el anterior apartado 81.
- 88 En efecto, ante todo la República Italiana se dirigió a la Comisión antes de la adopción de la Decisión impugnada, manifestando que le era absolutamente imposible ejecutar una obligación de recuperación. Sometió así a la apreciación de la Comisión problemas ligados a la recuperación de la ayuda discutida. Además, dado que las autoridades italianas habían suscitado esa cuestión en el procedimiento de examen formal, la Comisión podía estimar necesario abordarla antes de adoptar una decisión final. Por otro lado, hay que observar que la República Italiana explicó que, a causa de la estructura del catastro y de la falta de informaciones fiscales pertinentes, era imposible extrapolar 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 impugnada.
- 89 En tercer lugar, toda vez que el demandante alega que la Comisión habría debido constatar en cualquier caso que no había otros medios alternativos para ejecutar la obligación de recuperación, al menos de forma parcial, esa alegación debe examinarse junto con la segunda parte de este motivo, fundada en la existencia de un error de apreciación.
- 90 De lo antes expuesto resulta que la Comisión no cometió un error de Derecho al apreciar en el procedimiento de examen formal, y antes de ordenar una posible recuperación, la imposibilidad absoluta para la República Italiana de recuperar las ayudas consideradas ilegales en la Decisión impugnada.
- 91 Por consiguiente, se ha de desestimar la primera parte.

– Sobre la segunda parte fundada en la existencia de un error de apreciación

- 92 El demandante mantiene que ninguna circunstancia excepcional permitía a la Comisión apreciar la imposibilidad absoluta de recuperar la ayuda ilegal. Refuta en especial la apreciación de que no fuera posible identificar a los beneficiarios de la ayuda, y de que en todo caso ésta no se podía calcular con vistas a su recuperación por las autoridades italianas. Destaca en ese sentido que el Tribunal de Justicia ha desestimado argumentos fundados en una supuesta imposibilidad de recuperación a causa del gran número de empresas beneficiarias o de la carencia de las informaciones necesarias para liquidar las

sumas que se han de recuperar. Además, según el demandante, había métodos alternativos adecuados a través de los que las autoridades italianas habrían podido identificar a los beneficiarios de la ayuda ilegal y llevar a cabo su recuperación, al menos parcial.

- 93 La Comisión rebate esos argumentos.
- 94 Según reiterada jurisprudencia, la condición de imposibilidad absoluta de ejecución no se cumple cuando el Estado miembro demandado se limita a comunicar a la Comisión las dificultades jurídicas, políticas o prácticas que suscita la ejecución de la decisión (véase la sentencia de 13 de noviembre de 2008, Comisión/Francia, C-214/07, EU:C:2008:619, apartado 46 y la jurisprudencia citada).
- 95 Hay que recordar además que el Tribunal de Justicia, en situaciones relacionadas con la recuperación de ayudas de un gran número de empresas en conjunción con numerosos factores individuales de cálculo, ha juzgado que esas dificultades para la ejecución de las decisiones consideradas no constituyen una imposibilidad absoluta (véase la sentencia de 17 de noviembre de 2011, Comisión/Italia, C-496/09, EU:C:2011:740, apartado 29 y la jurisprudencia citada).
- 96 Por último, la condición de imposibilidad absoluta de ejecución sólo concurre si las circunstancias contribuyen a crear una imposibilidad absoluta objetiva (véanse en ese sentido las conclusiones de la Abogado General Sharpston en el asunto Comisión/Francia, C-214/07, EU:C:2008:343, punto 46 y la jurisprudencia citada).
- 97 En este asunto se ha de señalar previamente que, como resulta de los considerandos 102 y 106 de la Decisión impugnada, la Comisión sólo consideró incompatible con el mercado interior, según prevé el artículo 107 TFUE, la exención del ICI de la que se beneficiaban las entidades no comerciales para fines específicos cuando ejercían actividades de naturaleza comercial. En efecto, consideró en sustancia que en esos casos se debía calificar como empresas a las referidas entidades, por lo que debían estar sujetas a la disposición antes mencionada del Tratado. En cambio, cuando esas entidades sólo ejercían actividades no comerciales no era aplicable el régimen de ayudas de Estado y por tanto la exención del ICI no se consideraba ilegal.
- 98 Por otro lado, en la Decisión impugnada la Comisión apreció en sustancia que la recuperación de las ayudas ilegales por las autoridades italianas era imposible en términos absolutos y objetivos porque la determinación de la naturaleza económica o no económica de las actividades ejercidas por las entidades beneficiarias en los bienes inmuebles sujetos a la normativa del ICI no era posible. En efecto, en los considerandos 194 a 198 de la Decisión impugnada acogió las explicaciones de la República Italiana según las cuales las bases de datos catastrales y las fiscales no permitían determinar el tipo de actividad ejercida en los inmuebles pertenecientes a esas entidades ni calcular objetivamente el importe del impuesto que se debía recuperar.
- 99 El demandante refuta la apreciación de la Comisión, alegando que incurre en error tanto en lo que atañe a las bases de datos catastrales como a las bases de datos fiscales.
- 100 Es preciso observar de entrada en ese sentido que, excepto la referencia general por el demandante en sus escritos a la jurisprudencia citada en los anteriores apartados 94 a 96, no expone ningún argumento concreto para desvirtuar la apreciación de la Comisión.
- 101 En cualquier caso, en cuanto a las bases de datos catastrales, hay que apreciar que, como expuso en sustancia la Comisión en el considerando 195 de la Decisión impugnada, los sistemas catastrales registran los bienes inmuebles en función de sus características objetivas, en especial los elementos físicos y estructurales. Siendo así, la Comisión podía considerar válidamente que no era posible precisar el tipo de actividades, comerciales o no, ejercidas por las entidades no comerciales en sus inmuebles, para poder determinar si éstas se habían beneficiado ilegalmente de la exención del ICI, y de ser así para liquidar el importe que debían devolver a las autoridades italianas.

- 102 Por otro lado, la Comisión afirmó en el considerando 196 de la Decisión impugnada que las bases de datos fiscales tampoco ofrecían informaciones suficientes con vistas a la recuperación.
- 103 En ese sentido, a la luz de las disposiciones de la legislación italiana proporcionadas por la Comisión en concepto de diligencia de ordenación del procedimiento acordada conforme al artículo 89 del Reglamento de Procedimiento, el Tribunal observa que las bases de datos fiscales no permitían identificar la naturaleza comercial o no comercial de las actividades ejercidas en sus inmuebles por las entidades no comerciales.
- 104 En efecto, en primer lugar es preciso señalar que conforme al «Modello “Unico — Enti non commerciali ed equiparati”» (Formulario único — entidades no comerciales y asimiladas) y a las instrucciones para la declaración de la renta de las entidades no comerciales, los inmuebles que generaban un rendimiento inmobiliario para esas entidades debían indicarse en el cuadro «RB» del formulario. Ese cuadro, compuesto de 11 columnas, exigía indicar el importe del impuesto municipal sobre los bienes inmuebles debido por el ejercicio en cuestión y para cada bien inmueble. No obstante, según las instrucciones para la declaración, la columna referida al impuesto municipal sobre los bienes inmuebles no debía llenarse en caso de exención del pago de ese impuesto. Por tanto, como mantiene fundadamente la Comisión, las informaciones que se debían consignar en el cuadro «RB» no permitían saber en qué inmueble se había ejercido la actividad que había generado el rendimiento de la actividad comercial que se indicaba en su caso en los otros cuadros de la declaración.
- 105 En segundo lugar, hay que observar que el formulario único también incluía el cuadro «RS», referido a la deducibilidad de las cargas y de los elementos negativos mixtos. Conforme a las instrucciones para la declaración ese cuadro se debía llenar con los datos requeridos para el cálculo de los importes deducibles y de los otros elementos negativos relativos a los bienes y servicios afectados al ejercicio mixto de actividades comerciales y de otras actividades. Pues bien, según resulta del considerando 196 de la Decisión impugnada, el cuadro «RS» incluye datos agregados referidos a los bienes y servicios utilizados tanto para actividades comerciales como no comerciales. Siendo así, como indicó la Comisión, cuando varios edificios se declaraban en el cuadro «RB», no era posible identificar el inmueble en el que se había ejercido la actividad generadora del rendimiento. De igual modo, cuando sólo se indicaba en el cuadro «RB» un único inmueble, dadas las características estructurales del sistema catastral no era posible determinar en qué parte del inmueble se realizaban las actividades comerciales que generaban los rendimientos declarados.
- 106 Por lo antes expuesto hay que concluir que el demandante no ha logrado desvirtuar el análisis de la Comisión según el cual las bases de datos catastrales no permitían objetivamente obtener las informaciones necesarias para la identificación de los beneficiarios interesados y el cálculo del importe eventual de las exenciones que se habían de recuperar, y las bases de datos fiscales tampoco permitían averiguar retroactivamente el tipo de actividades ejercidas por las entidades beneficiarias de la exención del ICI en sus bienes inmuebles ni calcular el importe de las exenciones ilegalmente obtenidas.
- 107 En segundo término el demandante alega que existen en cualquier caso métodos alternativos que permiten identificar la naturaleza comercial o no comercial de las actividades ejercidas por las entidades beneficiarias de la exención del ICI en sus bienes inmuebles, y propone para ello cuatro métodos. En sustancia, mantiene que esos métodos habrían podido demostrar que era factible una recuperación al menos parcial.
- 108 En primer lugar el demandante afirma que, dado que la nueva normativa del IMU (véase el anterior apartado 17) obliga a las entidades no comerciales a declarar los bienes inmuebles sujetos a ese impuesto y los que están exentos, y que la mayoría de los bienes inmuebles considerados mantienen de forma estable su destino, las autoridades italianas podrían servirse de las declaraciones presentadas en virtud de la normativa del IMU para determinar la utilización o falta de utilización de los bienes inmuebles para fines comerciales en el pasado.

- 109 Como advierte la Comisión, es preciso observar de entrada en ese sentido que el demandante no expone ningún dato que permita presumir que los bienes inmuebles de las entidades no comerciales mantienen usualmente y de forma estable su destino. Siendo así, las declaraciones formuladas conforme al régimen del IMU no constituyen un método válido para reconstruir la información buscada. Además, si se tuviera que interpretar ese argumento del demandante en el sentido de que insta a la Comisión a ordenar la recuperación de la ayuda a menos que la entidad beneficiaria consiguiera demostrar que ejercía actividades no comerciales en el pasado, es oportuno recordar que, según la jurisprudencia, la Comisión no puede suponer que una empresa ha disfrutado de una ventaja que constituye una ayuda de Estado basándose sólo en una presunción negativa, fundada en la inexistencia de información que permita llegar a la conclusión contraria, a falta de otros datos que puedan acreditar positivamente la existencia de una ventaja de esa clase (sentencia de 17 de septiembre de 2009, Comisión/MTU Friedrichshafen, C-520/07 P, EU:C:2009:557, apartado 58).
- 110 En segundo término el demandante alega que una obligación de autocertificación constituiría una forma válida de obtener la información pretendida. Sin embargo, al igual que la Comisión, es preciso apreciar que ese método no se puede considerar eficaz a causa de la inexistencia de informaciones sobre la situación anterior de los bienes inmuebles. Si existieran esas informaciones podría comprobarse la veracidad de la autocertificación.
- 111 En tercer lugar, según el demandante, las autoridades italianas podrían practicar controles sobre el terreno con los órganos de inspección, como ya se ha hecho en varios municipios italianos. Ahora bien, también se ha de apreciar que ese método, aunque pudiera ofrecer informaciones sobre las actividades ejercidas actualmente por las entidades beneficiarias de la exención del IMU, no es válido sin embargo para determinar la naturaleza de la utilización de sus bienes inmuebles en el pasado.
- 112 En cuarto lugar, toda vez que el demandante alega que la Comisión habría podido basarse en las informaciones que le proporcionó durante el procedimiento formal de examen, al menos para una recuperación parcial, hay que constatar que esas informaciones no se deducen de los autos, por lo que no es posible verificar su adecuación para ese fin.
- 113 De ello se sigue que el demandante no ha logrado demostrar que la naturaleza de las actividades ejercidas por las entidades beneficiarias de la exención del ICI se habría podido investigar gracias a métodos alternativos. Por consiguiente, no puede reprochar a la Comisión un error de apreciación al concluir que las autoridades italianas no disponían de medio alguno que les permitiera proceder a la recuperación de la ayuda considerada ilegal, ni siquiera parcialmente.
- 114 Por cuanto se ha expuesto debe desestimarse la segunda parte del primer motivo y éste en su totalidad.
- Sobre el segundo motivo, fundado en la vulneración del artículo 107 TFUE, apartado 1, por la falta de calificación del artículo 149, apartado 4, del TUIR como ayuda de Estado
- 115 Con su segundo motivo el demandante aduce que la Comisión infringió el artículo 107 TFUE, apartado 1, al apreciar que el artículo 149, apartado 4, del TUIR no constituía una ayuda de Estado en el sentido del Tratado. En sustancia, mantiene que esa disposición permite en especial a las entidades eclesíásticas no perder en ningún caso su calidad de entidad no comercial con independencia de la naturaleza comercial o no comercial de sus actividades. En ese contexto las entidades eclesíásticas se benefician de forma permanente de las exenciones previstas por la legislación fiscal, entre ellas las del ICI y del IMU.
- 116 La Comisión rebate esos argumentos.

- 117 Hay que señalar previamente que, como explicó la Comisión en los considerandos 31 a 34 de la Decisión impugnada, el artículo 149 del TUIR forma parte del capítulo III del título II del TUIR. El título II contiene las disposiciones relativas al impuesto sobre la renta de las sociedades y el capítulo III establece las disposiciones fiscales aplicables a las entidades no comerciales, como las normas para el cálculo de la base imponible y del tipo impositivo.
- 118 El artículo 149 del TUIR define las condiciones que pueden dar lugar a la pérdida del «carácter de entidad no comercial». En particular, establece que una entidad no comercial pierde esa calidad si ejerce a título principal actividades comerciales durante un ejercicio fiscal completo. El artículo 149, apartado 2, del TUIR define el «carácter comercial» de una entidad en términos, por ejemplo, de prevalencia de los ingresos procedentes de actividades comerciales frente a los ingresos institucionales o de prevalencia de los activos fijos relativos a la actividad comercial con respecto a las restantes actividades. La forma jurídica de las entidades en cuestión no influye en modo alguno en la pérdida del «carácter de entidad no comercial». El artículo 149, apartado 4, del TUIR dispone que las disposiciones antes citadas (a saber, el artículo 149, apartados 1 y 2) no se aplican a las instituciones eclesiásticas reconocidas como personas jurídicas de Derecho civil civiles y a los clubes deportivos de aficionados.
- 119 Por último, hay que recordar que, según resulta del considerando 38 de la Decisión impugnada, la Comisión justificó la iniciación del procedimiento formal de examen en lo que atañe al artículo 149, apartado 4, del TUIR manifestando que *prima facie* esa disposición podía ser selectiva. Señaló al respecto que el artículo 149, apartado 4, del TUIR parecía reservar a las entidades eclesiásticas la posibilidad de conservar su condición de entidad no comercial aun cuando ésta ya concurriera conforme a los criterios aplicables a las otras entidades.
- 120 El demandante afirma en sustancia que la Comisión habría debido confirmar sus apreciaciones iniciales sobre el artículo 149, apartado 4, del TUIR, tras el procedimiento formal de examen, en lugar de estimar, como resulta del considerando 159 de la Decisión impugnada, que esa medida no confería ninguna ventaja selectiva a las entidades eclesiásticas.
- 121 Ninguno de los argumentos del demandante puede desvirtuar sin embargo la apreciación final de la Comisión.
- 122 En efecto, el hecho de que no sean aplicables a las entidades eclesiásticas los criterios previstos en el artículo 149, apartado 4, del TUIR en lo que concierne a la pérdida de la condición de «entidad no comercial» no significa, como explica la Comisión, que no puedan perder esa condición conforme a otros criterios previstos en la legislación italiana. En particular, se ha de señalar que la circolare del 12 maggio 1998, n. 124/E (circular n.º 124/E, de 12 de mayo de 1998) precisa que las entidades eclesiásticas sólo pueden beneficiarse del trato fiscal reservado a las entidades no comerciales si el objeto principal de su actividad no es de naturaleza comercial.
- 123 En segundo lugar es preciso señalar que, según resulta del considerando 154 de la Decisión impugnada, la legge del 20 maggio 1985, n. 222 (Ley n.º 222, de 20 de mayo de 1985), de aplicación de los acuerdos internacionales entre la República Italiana y la Santa Sede, prevé que el Ministerio del Interior es competente para reconocer y revocar la personalidad jurídica de Derecho civil de las entidades eclesiásticas conforme a los criterios específicos enunciados en esa Ley. Pues bien, la pérdida de la personalidad jurídica de una entidad da lugar a su vez a la pérdida de su carácter de entidad no comercial y por tanto la del trato fiscal ventajoso.
- 124 El demandante refuta esas consideraciones y alega en sustancia que las disposiciones de la Ley n.º 222, de 20 de mayo de 1985, no permiten que el Ministerio del Interior italiano controle de forma constante la pérdida de la calidad de entidad no comercial de las entidades eclesiásticas.

- 125 En ese sentido hay que observar ante todo que el artículo 1 de la Ley n.º 222, de 20 de mayo de 1985, dispone que las entidades eclesiásticas con sede en Italia y que persigan una finalidad religiosa o de culto pueden ser reconocidas como personas jurídicas de Derecho civil. El artículo 2, párrafo tercero, de la misma Ley establece que la finalidad religiosa o de culto debe ser constitutiva y esencial para la entidad. Además, el artículo 16 de esa Ley señala que las actividades comerciales o con ánimo de lucro no se pueden considerar en ningún caso como actividades con finalidad religiosa o de culto. Por último, el artículo 19 de la misma Ley, puesto en relación con el artículo 13 del decreto del Presidente della Repubblica del 13 febbraio 1987, n. 33 (Decreto del Presidente de la República n.º 33, de 13 de febrero de 1987), dispone que en caso de modificación del destino de los bienes o de las características de la existencia de una entidad eclesiástica, que da lugar a la pérdida de una de las condiciones exigidas para el reconocimiento, éste será revocado a propuesta del Ministro del Interior y por Decreto del Presidente de la República, oída la autoridad eclesiástica y previo dictamen del Consiglio di Stato (Consejo de Estado italiano). Debe añadirse que, tras la adopción de la legge del 12 gennaio 1991, n. 13 (Ley n.º 13, de 12 de enero de 1991), el Decreto del Presidente de la República previsto por el artículo 19 de la Ley n.º 222, de 20 de mayo de 1985, ya no es necesario para la revocación de la condición civil de las entidades eclesiásticas, que actualmente es competencia del Ministro del Interior.
- 126 Atendiendo a lo antes expuesto y en contra de lo aducido por el demandante, el Ministerio del Interior de la República Italiana es efectivamente competente para controlar la pérdida de la personalidad jurídica de las entidades eclesiásticas y por consiguiente de su calidad de entidad no comercial. Además, toda vez que conforme al artículo 16 de la Ley n.º 222, de 20 de mayo de 1985, las entidades eclesiásticas sólo pueden conservar su personalidad jurídica si no ejercen actividades comerciales o con ánimo de lucro, se ha de desestimar el argumento del demandante de que la pérdida del reconocimiento civil no tendría ninguna consecuencia en su condición fiscal.
- 127 En tercer lugar hay que señalar que conforme al decreto del Presidente della Repubblica del 10 febbraio 2000, n. 361 (Decreto del Presidente de la República n.º 361, de 10 de febrero de 2000), el Ministerio del Interior debe comprobar que las entidades eclesiásticas se ajustan a los criterios que les permiten mantener la personalidad jurídica de Derecho civil, por lo que, como la Comisión apreció en el considerando 158 de la Decisión impugnada, las entidades eclesiásticas están sujetas a disposiciones y medidas de control que garantizan la pérdida del beneficio del trato fiscal reservado a las entidades no comerciales en caso de ejercicio de actividades comerciales o con ánimo de lucro.
- 128 De ello se sigue que, en contra de lo argüido por el demandante, no cabe constatar ninguna condición permanente de entidad no comercial de las entidades eclesiásticas. Así pues, la Comisión apreció válidamente que la medida prevista en el artículo 149, apartado 4, del TUIR no confería ninguna ventaja selectiva a las entidades eclesiásticas y que por esa razón esa disposición no constituía una ayuda de Estado en el sentido previsto por el artículo 107 TFUE, apartado 1.
- 129 En cuanto a los argumentos acerca de la aplicación en este asunto del artículo 351 TFUE expuestos por el demandante en sus escritos, basta observar que la Comisión no sustentó su apreciación en la existencia de un acuerdo internacional incluido en el ámbito de aplicación de ese artículo y que por ello esos argumentos del demandante no pueden incidir en modo alguno en la validez de la apreciación por la Comisión de que el artículo 149, apartado 4, del TUIR no constituye una ayuda de Estado prevista en el Tratado. Por tanto, se han de desestimar por ineficaces.
- 130 Por consiguiente, debe desestimarse el segundo motivo.

Sobre el tercer motivo fundado en la infracción del artículo 107 TFUE, apartado 1, concerniente a la falta de calificación de la exención del IMU como ayuda de Estado

- 131 El demandante afirma que la Comisión infringió el artículo 107 TFUE, apartado 1, al apreciar que la exención del IMU no constituía una ayuda de Estado prevista en esa disposición.
- 132 Alega ante todo que, en contra de lo afirmado por la Comisión en la Decisión impugnada, el hecho de que la normativa sobre el IMU limite el beneficio de la exención de los bienes inmuebles a las entidades que ejercen actividades económicas con «fines no comerciales» no significa que esas entidades no puedan ser consideradas empresas según el Derecho de la competencia. Destaca que, conforme a reiterada jurisprudencia, el concepto de empresa incluye a toda entidad que ejerza una actividad económica cualquiera que sea su estatuto jurídico y sus formas de financiación. Además, el demandante mantiene que los criterios establecidos para determinar las actividades que pueden beneficiarse de la exención del IMU son vagos y contrarios a las reglas en materia de ayudas de Estado. En particular, critica el hecho de que las actividades de alojamiento sean consideradas como ejercidas con fines no comerciales si se ejercen a título gratuito o a cambio del pago de una contraprestación simbólica. Por otro lado, el demandante señala que esos reproches se extienden a los criterios que se aplican para las actividades educativas y sanitarias. Alega finalmente que la exención del IMU reúne todas las condiciones para concluir que existe una ayuda prevista en el artículo 107 TFUE, apartado 1, y no cumple los requisitos de compatibilidad previstos en los apartados 2 y 3 del mismo artículo.
- 133 La Comisión refuta esos argumentos.
- 134 Según reiterada jurisprudencia, el concepto de «empresa» comprende cualquier entidad que ejerza una actividad económica, con independencia del estatuto jurídico de dicha entidad y de su modo de financiación (véase la sentencia de 16 de marzo de 2004, AOK Bundesverband y otros, C-264/01, C-306/01, C-354/01 y C-355/01, EU:C:2004:150, apartado 46 y la jurisprudencia citada).
- 135 Constituye una actividad económica cualquier actividad consistente en ofrecer bienes o servicios en un determinado mercado (véase la sentencia de 12 de septiembre de 2000, Pavlov y otros, C-180/98 a C-184/98, EU:C:2000:428, apartado 75 y la jurisprudencia citada).
- 136 El hecho de que la oferta de productos y servicios no tenga ánimo de lucro no obsta a que la entidad que efectúa dichas operaciones en el mercado deba ser considerada una empresa cuando dicha oferta compite con las de otros operadores que actúan con ánimo de lucro (sentencia de 1 de julio de 2008, MOTOE, C-49/07, EU:C:2008:376, apartado 27).
- 137 En este asunto hay que observar ante todo que la exención del IMU establecida en virtud del decreto-legge del 24 gennaio 2012, n. 1 (Decreto-ley n.º 1, de 24 de enero de 2012), descrita en los considerandos 82 a 86 de la Decisión impugnada, difiere en particular del régimen previsto por el ICI porque sólo se aplica a las actividades ejercidas por entidades no comerciales, incluidas las entidades eclesiásticas, «con fines no comerciales».
- 138 Además, la normativa del IMU introdujo reglas específicas para permitir un pago a prorrata del IMU en el supuesto de que el mismo inmueble se utilice para actividades tanto comerciales como no comerciales. En especial, se ha previsto que si el bien inmueble es de uso mixto la exención se aplique únicamente a la parte del inmueble en la que se ejerce la actividad de naturaleza no comercial, a condición de que sea posible determinar qué parte del bien inmueble está destinada exclusivamente a esa actividad. Si no fuera posible determinar qué partes de los bienes inmuebles son independientes, la exención se aplica a prorrata del uso no comercial de bien inmueble, que debe indicarse en una declaración *ad hoc*.

- 139 Por otro lado, la normativa del IMU remite para la definición de diversos aspectos a un Reglamento de aplicación, que es el decreto ministerial del 19 de noviembre de 2012, n. 200 (Decreto ministerial n.º 200, de 19 de noviembre de 2012), regulador de los términos y condiciones para la presentación de la declaración antes mencionada, de los factores pertinentes para determinar el uso proporcional del bien inmueble y de las condiciones generales y específicas que deben concurrir para que una actividad sea considerada como ejercida para fines no comerciales. En ese último aspecto, para poder disfrutar de la exención del IMU, el Reglamento de aplicación dispone lo siguiente:
- En primer término, con carácter general, las actividades ejercidas por las entidades interesadas no deben tener ánimo de lucro; además, por su naturaleza no deben competir con las de otros operadores en el mercado que actúan con ánimo de lucro y deben reflejar los principios de solidaridad y subsidiariedad.
 - En segundo lugar, como condiciones subjetivas para las entidades no económicas, el instrumento constitutivo o los estatutos de la entidad deben incluir una prohibición general de distribuir beneficios, excedentes de explotación, fondos y reservas de cualquier clase; es preciso además reinvertir los posibles beneficios únicamente en el desarrollo de actividades que contribuyan al objetivo institucional de solidaridad social; en caso de disolución de la entidad no comercial ésta debe transmitir su patrimonio a otra entidad no comercial que ejerza una actividad similar.
 - En tercer término, como condiciones objetivas para las entidades que ejercen actividades de alojamiento, el beneficiario debe prestar servicios 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 la misma zona geográfica, teniendo también en cuenta la falta de relación con el coste efectivo del servicio.
- 140 De los aspectos generales de la nueva normativa del IMU y de los criterios concretos enumerados en el anterior apartado se deduce que esa normativa sólo se aplica a entidades que no puedan ser consideradas «empresas» para la aplicación del Derecho de la Unión. En efecto, en contra de lo afirmado por el demandante y según señaló la Comisión en el considerando 166 de la Decisión impugnada, el Reglamento excluye expresamente del ámbito de aplicación de la exención del IMU las actividades que por su naturaleza compiten con las de otros operadores en el mercado que actúan con ánimo de lucro.
- 141 En segundo lugar, hay que desestimar el argumento del demandante sobre el carácter vago de la nueva normativa, porque la legislación italiana precisa entre otros aspectos que, en caso de uso mixto de un inmueble, se debe calcular la proporción en la que éste se usa para fines comerciales y aplicar el IMU únicamente a las actividades comerciales. Además, en los casos en los que una entidad realice tanto actividades comerciales como no comerciales, la exención parcial de la que se beneficia la parte del inmueble utilizada para actividades no comerciales no le atribuye ninguna ventaja cuando realiza una actividad económica como empresa.
- 142 En tercer lugar, toda vez que el demandante parece mantener que por su naturaleza los servicios de alojamiento se ofrecen en el mercado en un contexto de competencia con otros operadores, es preciso observar que ese argumento se formula sólo como una observación abstracta y sin soporte concreto.
- 143 Además, según resulta del considerando 174 de la Decisión impugnada, el Reglamento de aplicación limita la exención de las actividades de alojamiento ejercidas por entidades no comerciales a los casos en los que se reserve el acceso a determinadas categorías de destinatarios y cuyo período de apertura sea discontinuo. Más concretamente, en cuanto al «alojamiento social», el Reglamento precisa que las actividades deben estar dirigidas a personas con necesidades especiales temporales o permanentes o a personas desfavorecidas por sus condiciones físicas, psíquicas, económicas, sociales o familiares.

- 144 Por otro lado, el Reglamento de aplicación precisa que en cualquier caso la exención no se aplica a las actividades ejercidas en hoteles y establecimientos similares previstas en el artículo 9 del decreto legislativo del 23 maggio 2011, n. 79 (Decreto legislativo n.º 79, de 23 de mayo de 2011). Ese artículo 9 define como hoteles y establecimientos similares los hoteles, los moteles, los complejos hoteleros, los apartoteles turísticos, los hoteles «diseminados», los hoteles en edificios históricos, los bed and breakfast de estructura empresarial, los hoteles balneario y cualquier otra estructura de alojamiento turístico que presente características similares a una o varias de las categorías anteriores. Por consiguiente, la exención está excluida para las actividades ejercidas, por ejemplo, en hoteles, moteles y habitaciones en casas privadas.
- 145 Por último, debe observarse que el presente recurso insta al Tribunal a pronunciarse sobre la legalidad de la Decisión impugnada, que a su vez concierne a las condiciones y criterios generales de aplicación de la exención del IMU. Corresponde a las autoridades nacionales decidir en cada caso acerca de la aplicación de ese régimen y más en particular acerca de la existencia o inexistencia de una relación de competencia entre un beneficiario singular del IMU y los restantes operadores del sector de alojamiento, pudiendo ejercer el demandante los recursos nacionales si el régimen que ha autorizado la Comisión no se aplicara correctamente.
- 146 De ello se sigue que la Comisión podía considerar válidamente que los servicios de alojamiento, según los regulan las disposiciones mencionadas, no se ofrecían en el mercado en un contexto de competencia con otros operadores.
- 147 En cuarto lugar el demandante critica el criterio del carácter simbólico de la contraprestación, que no excluye a su juicio el carácter oneroso del servicio. Ese criterio produce el efecto perverso de que la ayuda se concede a operadores que gracias a ella pueden aplicar precios inferiores.
- 148 No obstante, es preciso observar que, como resulta del considerando 173 de la Decisión impugnada, el Reglamento de aplicación del IMU dispone que, para que la compensación sea simbólica, no debe estar ligada al coste del servicio, y que el límite de la mitad del precio medio, fijado para similares actividades realizadas en la misma zona geográfica con carácter comercial, sólo puede aplicarse para excluir el derecho a la exención, y no significa, a contrario, que puedan beneficiarse de la exención los prestadores de servicios que cobren un precio inferior a ese límite. Siendo así, y dado que la contraprestación simbólica no es más que una condición que se suma a las descritas en los anteriores apartados, el demandante no puede mantener fundadamente que la Comisión haya cometido un error de apreciación.
- 149 Por cuanto se ha expuesto, el demandante no ha logrado demostrar que la normativa del IMU permita la aplicación de la exención a actividades de carácter económico y que la Comisión haya infringido por ello el artículo 107 TFUE, al apreciar que esa normativa no entra en el ámbito de aplicación de esa disposición del Tratado. Además, como sea que el demandante aduce que la normativa del IMU reúne las condiciones para la existencia de una ayuda de Estado, prevista en el artículo 107 TFUE, apartado 1, deben desestimarse también esos argumentos por ineficaces.
- 150 De todo lo anterior resulta que debe desestimarse el tercer motivo.

Sobre el cuarto motivo, fundado en el incumplimiento de la obligación de motivación

- 151 El demandante aduce que la lectura de la Decisión impugnada no permite comprender las razones que sustentan las tres partes que la componen.
- 152 La Comisión rebate esos argumentos.

- 153 Según reiterada jurisprudencia, la motivación exigida por el artículo 296 TFUE debe mostrar de manera clara e inequívoca el razonamiento de la institución de la que emane el acto, de manera que los interesados puedan conocer las razones de la medida adoptada para defender sus derechos y el juez pueda ejercer su control. No puede exigirse, sin embargo, que la motivación especifique todos los aspectos de hecho y de Derecho pertinentes. En efecto, para apreciar si la motivación de una decisión cumple dichos requisitos se debe tener en cuenta no sólo el tenor literal de la misma, sino también su contexto, así como el conjunto de normas jurídicas que regulan la materia de que se trate (sentencias de 22 de abril de 2008, Comisión/Salzgitter, C-408/04 P, EU:C:2008:236, apartado 56; de 30 de abril de 1998, Vlaamse Gewest/Comisión, T-214/95, EU:T:1998:77, apartados 62 y 63, y de 27 de septiembre de 2005, Common Market Fertilizers/Comisión, T-134/03 y T-135/03, EU:T:2005:339, apartado 156).
- 154 En este asunto basta observar que, como mantiene fundadamente la Comisión, a la vista de su texto así como del contexto en el que se adoptó, la Decisión impugnada contiene en sus considerandos 22 a 198, una motivación que cumple las obligaciones enunciadas en el artículo 296 TFUE.
- 155 En efecto, la Comisión expuso en los considerandos 191 y 198 de la Decisión impugnada las razones por las que sería absolutamente imposible que la República Italiana procediera a la recuperación de las posibles ayudas ilegales concedidas a través de las disposiciones sobre la exención del ICI. Esas razones guardan relación con la estructura del catastro y con las bases de datos fiscales, que no permiten obtener retroactivamente los datos necesarios para calcular las cantidades que se hubieran de recuperar.
- 156 Además, la Comisión expuso en los considerandos 151 a 159 de la Decisión impugnada las razones por las que apreció que el artículo 149, apartado 4, del TUIR no atribuía ventaja de clase alguna a las entidades eclesíásticas o a los clubes deportivos de aficionados. También sucede así respecto a la exención del IMU, acerca de la cual la Comisión manifestó en los considerandos 160 a 177 de la Decisión impugnada las razones por las que estimaba que, cuando ejercían las actividades relacionadas con ella respetando plenamente las condiciones previstas por la legislación italiana, las entidades no comerciales interesadas no actuaban como empresas según el Derecho de la Unión, por lo que el artículo 107 TFUE no les era aplicable.
- 157 Esa motivación permitía al demandante conocer e impugnar el razonamiento seguido por la Comisión para adoptar la Decisión impugnada, como demuestra el contenido de su recurso, y al Tribunal ejercer su control de legalidad, según resulta de la precedente apreciación de los motivos aducidos.
- 158 Por consiguiente la Comisión no infringió el artículo 296 TFUE.
- 159 Se debe desestimar por tanto el cuarto motivo y el recurso en su totalidad.

Costas

- 160 A tenor del artículo 134, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas si así se hubiera solicitado. Además, el artículo 138, apartado 1, del mismo Reglamento prevé que los Estados miembros y las instituciones que intervengan como coadyuvantes en el litigio cargarán con sus propias costas.
- 161 Por haber sido desestimado el recurso del demandante, procede condenarle en costas como ha solicitado la Comisión. La República Italiana cargará con sus propias costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL GENERAL (Sala Octava)

decide:

- 1) Desestimar el recurso.**
- 2) Condenar al Sr. Pietro Ferracci a cargar con sus propias costas y con las de la Comisión Europea.**
- 3) La República Italiana cargará con sus propias costas.**

Gratsias

Kancheva

Wetter

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 15 de septiembre de 2016.

Firmas