



Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
MELCHIOR WATHELET
presentate l'11 aprile 2018¹

Cause riunite da C-622/16 P a C-624/16 P

Scuola Elementare Maria Montessori Srl
contro
Commissione europea (C-622/16 P)
e
Commissione europea
contro
Scuola Elementare Maria Montessori Srl (C-623/16 P)
e
Commissione europea
contro
Pietro Ferracci (C-624/16 P)

«Impugnazione – Articolo 263, quarto comma, TFUE – Ricevibilità – Atto regolamentare che non comporta misure di esecuzione – Incidenza diretta – Aiuti di Stato – Regime di aiuti concessi dalle autorità italiane agli enti non economici svolgenti determinate attività in taluni settori – Esenzione dall'imposta comunale sui beni immobili – Decisione che dichiara impossibile il recupero di un aiuto di Stato incompatibile con il mercato interno – Decisione che dichiara che non costituisce aiuto di Stato il regime di esenzione dall'imposta municipale unica a favore dei locali in cui sono svolte attività non economiche da enti non commerciali – Ricorso di annullamento da parte di concorrenti potenziali»

I. Introduzione

1. Con le loro rispettive impugnazioni nelle cause C-622/16 P e C-623/16 P, la Scuola Elementare Maria Montessori Srl e la Commissione europea chiedono l'annullamento della sentenza del Tribunale dell'Unione europea del 15 settembre 2016, Scuola Elementare Maria Montessori/Commissione (T-220/13, non pubblicata, EU:T:2016:484), con la quale il Tribunale ha respinto in quanto infondato il ricorso presentato dalla Scuola Elementare Maria Montessori per l'annullamento della decisione 2013/284/UE della Commissione, del 19 dicembre 2012, relativa all'aiuto di Stato SA. 20829 [C 26/2010, ex NN 43/2010 (ex CP 71/2006)] Regime riguardante l'esenzione dall'[imposta comunale sugli immobili] per gli immobili utilizzati da enti non commerciali per fini specifici cui l'Italia ha dato esecuzione² (in prosieguo: la «decisione controversa»). Con la sua impugnazione nella causa C-624/16 P, la Commissione chiede inoltre l'annullamento della sentenza del Tribunale del 15 settembre 2016, Ferracci/Commissione (T-219/13, EU:T:2016:485), con la quale il Tribunale ha respinto in quanto infondato il ricorso presentato dal sig. Pietro Ferracci per l'annullamento della stessa decisione.

¹ Lingua originale: il francese.

² GU 2013, L 166, pag. 24.

2. L'articolo 230 CE è stato modificato dal Trattato di Lisbona. Detto Trattato ha aggiunto all'articolo 263, quarto comma, TFUE, una terza parte «che ha attenuato i requisiti di ricevibilità dei ricorsi di annullamento proposti da persone fisiche o giuridiche»³. Per lo meno questo era l'obiettivo dichiarato.

3. Infatti, anche se la Corte ha riconosciuto che «la modifica del diritto di ricorso delle persone fisiche e giuridiche, previsto dall'articolo 230, quarto comma, CE, aveva lo scopo di consentire a queste ultime di proporre, *a condizioni meno restrittive*, ricorsi di annullamento contro atti di portata generale»⁴, essa ha, purtuttavia, interpretato in maniera molto restrittiva ognuna delle condizioni imposte all'articolo 263, quarto comma, ultima parte di frase, TFUE.

4. È così che gli atti regolamentari sono stati definiti come atti di portata generale ad esclusione degli atti legislativi⁵, che la condizione dell'assenza di misure di esecuzione è stata distinta da quella dell'incidenza diretta⁶ e che il «carattere meccanico» di una misura che potrebbe essere adottata a livello nazionale a seguito di un atto dell'Unione è privo di rilievo al fine di identificare una misura di esecuzione ai sensi dell'articolo 263, quarto comma, ultima parte di frase, TFUE⁷.

5. Dopo le sentenze del 13 marzo 2018, *Industrias Químicas del Vallés/Commissione* (C-244/16 P, EU:C:2018:177) e *European Union Copper Task Force/Commissione* (C-384/16 P, EU:C:2018:176), le presenti impugnazioni offrono alla Corte un'ultima opportunità di dare all'articolo 263, quarto comma, ultima parte di frase, TFUE un minimo di portata utile. Infatti, se la Corte dovesse dichiarare l'irricevibilità dei ricorsi all'origine delle presenti impugnazioni, essa confermerebbe anche la portata lillipuziana della modifica introdotta all'articolo 263 TFUE (o ex articolo 230 CE), dal Trattato di Lisbona⁸.

II. Contesto normativo

6. Ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, del regolamento (CE) n. 659/1999 del Consiglio, del 22 marzo 1999, recante modalità di applicazione dell'articolo [108 TFUE]⁹:

«Nel caso di decisioni negative relative a casi di aiuti illegali la Commissione adotta una decisione con la quale impone allo Stato membro interessato di adottare tutte le misure necessarie per recuperare l'aiuto dal beneficiario (...). La Commissione non impone il recupero dell'aiuto qualora ciò sia in contrasto con un principio generale del diritto comunitario».

3 Sentenza del 3 ottobre 2013, *Inuit Tapiriit Kanatami e a./Parlamento e Consiglio* (C-583/11 P, EU:C:2013:625, punto 57).

4 Sentenza del 3 ottobre 2013, *Inuit Tapiriit Kanatami e a./Parlamento e Consiglio* (C-583/11 P, EU:C:2013:625, punto 60). Il corsivo è mio.

5 V., in tal senso, sentenza del 3 ottobre 2013, *Inuit Tapiriit Kanatami e a./Parlamento e Consiglio* (C-583/11 P, EU:C:2013:625, punti 60 e 61).

6 V., in tal senso, ordinanza del 14 luglio 2015, *Forgital Italy/Consiglio* (C-84/14 P, non pubblicata, EU:C:2015:517, punto 43).

7 V., in tal senso, sentenza del 28 aprile 2015, *T & L Sugars e Sidul Açúcares/Commissione* (C-456/13 P, EU:C:2015:284, punto 41) e sentenze del 10 dicembre 2015, *Canon Europa/Commissione* (C-552/14 P, non pubblicata, EU:C:2015:804, punto 47), nonché *Kyocera Mita Europe/Commissione* (C-553/14 P, non pubblicata, EU:C:2015:805, punto 46).

8 Fatta salva l'interpretazione del Tribunale secondo la quale, affinché un atto regolamentare «comporti» misure di esecuzione, tali misure devono essere adottate nel «normale svolgimento dell'attività» (sentenza del 14 gennaio 2016, *Tilly-Sabco/Commissione*, T-397/13, EU:T:2016:8, punto 43; v. anche sentenza del 14 gennaio 2016, *Doux/Commissione*, T-434/13, non pubblicata, EU:T:2016:7, punto 44). Sebbene confermata in una sentenza peraltro impugnata, questa interpretazione più ampia dell'articolo 263, quarto comma, TFUE non è stata criticata dalla Commissione né censurata dalla Corte (v. sentenza del 20 settembre 2017, *Tilly-Sabco/Commissione*, C-183/16 P, EU:C:2017:704). Orbene, «il criterio che subordina la ricevibilità di un ricorso d'annullamento proposto da una persona fisica o giuridica avverso una decisione di cui non è destinataria ai presupposti fissati all'articolo 263, quarto comma, TFUE costituisce un motivo di irricevibilità di ordine pubblico che i giudici dell'Unione sono tenuti ad esaminare in qualsiasi momento, anche d'ufficio» (sentenza del 27 febbraio 2014, *Stichting Woonpunt e a./Commissione*, C-132/12 P, EU:C:2014:100, punto 45).

9 GU 1999, L 83, pag. 1.

III. Fatti

7. I fatti all'origine della controversia, quali risultanti dai punti da 1 a 20 delle sentenze del Tribunale del 15 settembre 2016, Scuola Elementare Maria Montessori/Commissione (T-220/13, non pubblicata, EU:T:2016:484) e Ferracci/Commissione (T-219/13, EU:T:2016:485) (in prosiegua: le «sentenze impugnate»), possono essere riassunti come segue.

8. Il sig. Ferracci è proprietario di una struttura ricettiva turistico-alberghiera di tipo «Bed & Breakfast», costituita da due camere; la Scuola Elementare Maria Montessori è un istituto di istruzione privato. Nel corso degli anni 2006 e 2007, essi avevano presentato denunce alla Commissione, lamentando che, da una parte, l'emendamento che aveva modificato l'ambito di applicazione del regime nazionale relativo all'imposta comunale sugli immobili (in prosiegua: l'«ICI») deciso dalla Repubblica italiana e, dall'altra, l'articolo 149, quarto comma, del Testo unico delle imposte sui redditi (in prosiegua: il «TUIR») costituivano aiuti di Stato incompatibili con il mercato interno.

9. In sostanza, detto emendamento era volto a stabilire che l'esenzione da tale imposta, di cui beneficiavano, dal 1992, gli enti non commerciali che svolgono, negli immobili di loro proprietà, esclusivamente attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative, sportive, di religione e di culto, doveva intendersi parimenti applicabile a dette attività, «a prescindere dalla natura eventualmente commerciale delle stesse». L'articolo 149, quarto comma, del TUIR stabiliva, in sostanza, che, a differenza di tutti gli altri enti, gli enti ecclesiastici riconosciuti agli effetti civili come persone giuridiche e le associazioni sportive dilettantistiche non erano soggetti ai criteri previsti da detto articolo per determinare la perdita della qualifica di ente non commerciale.

10. A seguito di emendamenti e chiarimenti apportati all'ICI dalle autorità italiane, la Commissione, in una lettera del 15 febbraio 2010, ha informato il sig. Ferracci e la Scuola Elementare Maria Montessori che, sulla base di un'analisi preliminare, essa riteneva che le misure contestate non sembrassero configurarsi come aiuti di Stato e che non fosse pertanto necessario proseguire l'indagine. Il 26 aprile 2010 il sig. Ferracci e la Scuola Elementare Maria Montessori hanno proposto dinanzi al Tribunale due ricorsi per l'annullamento della lettera del 15 febbraio 2010, iscritti a ruolo con i numeri T-192/10 e T-193/10.

11. Il 12 ottobre 2010 la Commissione ha deciso di avviare il procedimento di indagine formale, ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 2, TFUE, riguardante, da una parte, l'esenzione dall'ICI per gli enti non commerciali per fini specifici e, dall'altra, l'articolo 149, quarto comma, del TUIR. Con due ordinanze del 18 novembre 2010, il Tribunale ha disposto, su richiesta del sig. Ferracci e della Scuola Elementare Maria Montessori, la cancellazione dal ruolo delle cause T-192/10 e T-193/10¹⁰.

12. Il 15 febbraio 2012 le autorità italiane hanno comunicato alla Commissione la loro intenzione di adottare una nuova normativa in materia di imposta municipale sugli immobili e hanno annunciato che, a decorrere dal 1° gennaio 2012, l'esenzione dall'ICI sarebbe stata sostituita dall'esenzione prevista dal nuovo regime relativo all'Imposta municipale unica (in prosiegua: l'«IMU»). Tale nuova normativa è stata adottata il 19 novembre 2012.

13. Il 19 dicembre 2012 la Commissione ha adottato la decisione controversa. In tale decisione, essa ha stabilito, anzitutto, che l'esenzione concessa agli enti non commerciali che svolgevano, negli immobili di loro proprietà, attività specifiche nell'ambito del regime dell'ICI costituiva un aiuto di Stato incompatibile con il mercato interno e illecitamente posto in essere dalla Repubblica italiana, in violazione dell'articolo 108, paragrafo 3, TFUE. La Commissione ha, poi, considerato che, alla luce delle specificità del caso in esame, sarebbe risultato assolutamente impossibile per la Repubblica

¹⁰ Ordinanze del Tribunale del 18 novembre 2010, Ferracci/Commissione (T-192/10, non pubblicata, EU:T:2010:474) e Scuola Elementare Maria Montessori/Commissione (T-193/10, non pubblicata, EU:T:2010:475).

italiana recuperare gli aiuti illegittimi, ragion per cui la Commissione, nella decisione controversa, non ha disposto di procedervi. La Commissione ha, infine, dichiarato che né l'articolo 149, quarto comma, del TUIR né l'esenzione prevista dal nuovo regime dell'IMU costituivano aiuti di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE.

IV. Procedimenti dinanzi al Tribunale e sentenze impugnate

14. Con atti introduttivi depositati nella cancelleria del Tribunale il 16 aprile 2013, il sig. Ferracci e la Scuola Elementare Maria Montessori hanno rispettivamente proposto un ricorso per l'annullamento della decisione controversa là dove la Commissione vi ha constatato, da un lato, che era impossibile per le autorità italiane recuperare gli aiuti considerati illegittimi e incompatibili con il mercato interno (prima parte della decisione controversa) e, dall'altro, che né l'articolo 149, quarto comma, del TUIR né l'esenzione di cui al nuovo regime dell'IMU costituivano aiuti di Stato (rispettivamente, seconda e terza parte della decisione controversa).

15. Con atti depositati nella cancelleria del Tribunale il 17 luglio 2013, la Commissione ha sollevato eccezioni di irricevibilità, che, con ordinanze del 29 ottobre 2014, il Tribunale ha riunito al merito.

16. Nelle sentenze impugnate, il Tribunale ha dichiarato i due ricorsi ricevibili ai sensi dell'articolo 263, quarto comma, ultima parte di frase, TFUE, considerando che la decisione controversa si configurava come un atto regolamentare che riguardava direttamente il sig. Ferracci e la Scuola Elementare Maria Montessori e che non comportava misure di esecuzione. Nel merito, il Tribunale ha respinto i due ricorsi, scartando l'uno dopo l'altro i quattro motivi sviluppati rispettivamente dal sig. Ferracci e dalla Scuola Elementare Maria Montessori, attinenti alla violazione dell'articolo 14, paragrafo 1, del regolamento n. 659/1999, alla violazione dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE, e alla violazione dell'obbligo di motivazione.

V. Conclusioni delle parti e procedimento dinanzi alla Corte

17. Con l'atto di impugnazione presentato nella causa C-622/16 P, la Scuola Elementare Maria Montessori chiede che la Corte voglia:

- annullare la sentenza del Tribunale del 15 settembre 2016, Scuola Elementare Maria Montessori/Commissione (T-220/13, non pubblicata, EU:T:2016:484), e, per l'effetto, annullare la decisione controversa nella parte in cui la Commissione ha ritenuto che non doveva essere disposto il recupero dell'aiuto accordato sotto forma di esenzione dall'ICI nonché nella parte in cui ha reputato che le misure relative all'esenzione dall'IMU non rientrassero nell'ambito di applicazione dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE;
- in ogni caso, annullare detta sentenza nelle parti relative a quei motivi del presente atto di impugnazione che la Corte riterrà fondati e meritevoli di accoglimento, e
- condannare la Commissione al pagamento delle spese dei due gradi di giudizio.

18. La Commissione, sostenuta dalla Repubblica italiana, chiede che la Corte voglia:

- respingere integralmente l'impugnazione, e
- condannare la ricorrente sia alle spese del presente giudizio sia a quelle del giudizio di primo grado.

19. Con le sue impugnazioni nelle cause C-623/16 P e C-624/16 P, la Commissione, sostenuta dalla Repubblica italiana, chiede che la Corte voglia:

- annullare le sentenze impugnate nella misura in cui esse dichiarano i ricorsi di primo grado ricevibili ai sensi dell'articolo 263, quarto comma, ultima parte di frase, TFUE;
- dichiarare i ricorsi di primo grado irricevibili ai sensi dell'articolo 263, quarto comma, seconda ed ultima parte di frase, TFUE e, di conseguenza, respingerli integralmente;
- condannare, rispettivamente, il sig. Ferracci e la Scuola Elementare Maria Montessori alle spese sostenute dalla Commissione tanto nel procedimento dinanzi al Tribunale quanto nell'ambito del presente procedimento.

20. La Scuola Elementare Maria Montessori chiede che la Corte voglia:

- respingere l'impugnazione presentata dalla Commissione nella causa C-623/16 P, confermando la sentenza del Tribunale nella parte in cui ha dichiarato ricevibile il ricorso che essa aveva proposto;
- condannare la Commissione alle spese nella presente causa.

21. Con decisione del presidente della Corte dell'11 aprile 2017, le cause da C-622/16 P a C-624/16 P sono state riunite ai fini di una eventuale fase orale e della sentenza. Le parti hanno esposto i propri argomenti per iscritto e oralmente all'udienza del 6 febbraio 2018.

VI. Sulle impugnazioni

22. Dal momento che le impugnazioni della Commissione riguardano la valutazione da parte del Tribunale della ricevibilità dei ricorsi di primo grado, tratterò in primo luogo tale questione. Analizzerò, in secondo luogo, i motivi dedotti dalla Scuola Elementare Maria Montessori a sostegno della sua impugnazione.

A. Sulla ricevibilità dei ricorsi presentati dal sig. Ferracci e dalla Scuola Elementare Maria Montessori dinanzi al Tribunale

23. Per essere dichiarato ricevibile ai sensi dell'articolo 263, quarto comma, ultima parte di frase, TFUE, il ricorso di annullamento deve essere formulato contro un atto regolamentare, che riguarda direttamente il ricorrente e che non comporta misure di esecuzione. A sostegno delle sue impugnazioni, la Commissione deduce un unico motivo secondo il quale il Tribunale avrebbe erroneamente interpretato e applicato ognuna di queste tre condizioni.

1. Sul carattere regolamentare della decisione controversa

24. La decisione controversa comprende tre parti. Nella prima parte, la Commissione ha ritenuto che l'esenzione concessa agli enti non commerciali che svolgono, negli immobili di loro proprietà, attività specifiche nell'ambito del regime dell'ICI costituisca un aiuto di Stato incompatibile con il mercato interno e illegittimamente posto in essere dalla Repubblica italiana, in violazione dell'articolo 108, paragrafo 3, TFUE. La Commissione ha, tuttavia, considerato che fosse impossibile per la Repubblica italiana recuperare tale aiuto. Nella seconda e nella terza parte, la Commissione ha ritenuto, rispettivamente, che l'articolo 149, quarto comma, del TUIR, e l'esenzione prevista dal nuovo regime dell'IMU non costituissero aiuti di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE.

25. Secondo la Commissione, nelle sentenze impugnate il Tribunale sarebbe incorso in tre errori di diritto qualificando come atto regolamentare la decisione controversa¹¹. Innanzi tutto, il Tribunale avrebbe, erroneamente, considerato che ogni tipo di atto non legislativo di portata generale sia necessariamente un atto regolamentare. In secondo luogo, il Tribunale sarebbe incorso in un errore di diritto deducendo, dalla portata generale delle misure nazionali oggetto della decisione controversa, il carattere regolamentare della stessa. In terzo luogo, il Tribunale non avrebbe, in ogni caso, dovuto ritenere che ognuna delle tre parti della decisione controversa avesse portata generale. Infatti, dal momento che la parte della decisione relativa all'esenzione dall'ICI riguarderebbe la questione del recupero dell'aiuto concesso sulla base di tale esenzione, tale parte interesserebbe una cerchia chiusa di persone.

a) Sull'assimilazione dell'atto regolamentare ai sensi dell'articolo 263, quarto comma, TFUE all'atto non legislativo di portata generale

26. La Commissione non può essere seguita là dove sostiene che non tutti gli atti non legislativi di portata generale rientrerebbero necessariamente nel campo di applicazione dell'articolo 263, quarto comma, ultima parte di frase, TFUE.

27. È pacifico, infatti, che il Trattato di Lisbona ha aggiunto una terza parte di frase all'articolo 263, quarto comma, TFUE, la quale «ha attenuato i requisiti di ricevibilità dei ricorsi di annullamento proposti da persone fisiche o giuridiche»¹².

28. La Corte ha, tuttavia, considerato che la nozione di «atti regolamentari» utilizzata in detta disposizione aveva una portata più limitata di quella di «atti», utilizzata nelle prime due parti dell'articolo 263, quarto comma, TFUE¹³.

29. Sulla base delle considerazioni richiamate nei due paragrafi precedenti, la Corte ha giudicato che «la modifica del diritto di ricorso delle persone fisiche e giuridiche, previsto dall'articolo 230, quarto comma, CE, aveva lo scopo di consentire a queste ultime di proporre, a condizioni meno restrittive, ricorsi di annullamento contro atti di portata generale ad esclusione degli atti legislativi»¹⁴. La Corte ne ha, quindi, dedotto che «[è] pertanto corretta la conclusione del Tribunale secondo cui la nozione di “atti regolamentari” ai sensi dell'articolo 263, quarto comma, TFUE non comprende gli atti legislativi»¹⁵.

30. Per giustificare detta interpretazione restrittiva, la Corte si è basata sui lavori preparatori dell'articolo III-365, paragrafo 4, del progetto di Trattato che istituisce una Costituzione per l'Europa¹⁶. Questi stessi lavori preparatori non permettono, però, di affermare che altri atti di portata generale dovrebbero essere esclusi dalla nozione di «atti regolamentari». La possibilità di mantenere un approccio restrittivo per quanto riguarda il ricorso delle persone fisiche o giuridiche figura limitato espressamente agli atti legislativi¹⁷. Contrariamente a quanto ancora sostenuto dalla Commissione all'udienza del 6 febbraio 2018, non c'è nulla nei lavori preparatori relativi all'articolo III-365,

11 V. sentenze del Tribunale del 15 settembre 2016, Scuola Elementare Maria Montessori/Commissione (T-220/13, non pubblicata, EU:T:2016:484, punti da 50 a 52), e Ferracci/Commissione (T-219/13, EU:T:2016:485, punti da 53 a 55).

12 V., in tal senso, sentenza del 3 ottobre 2013, Inuit Tapiriit Kanatami e a./Parlamento e Consiglio (C-583/11 P, EU:C:2013:625, punto 57). Il corsivo è mio.

13 V., in tal senso, sentenza del 3 ottobre 2013, Inuit Tapiriit Kanatami e a./Parlamento e Consiglio (C-583/11 P, EU:C:2013:625, punto 58).

14 Sentenza del 3 ottobre 2013, Inuit Tapiriit Kanatami e a./Parlamento e Consiglio (C-583/11 P, EU:C:2013:625, punto 60).

15 Sentenza del 3 ottobre 2013, Inuit Tapiriit Kanatami e a./Parlamento e Consiglio (C-583/11 P, EU:C:2013:625, punto 61).

16 V., in tal senso, sentenza del 3 ottobre 2013, Inuit Tapiriit Kanatami e a./Parlamento e Consiglio (C-583/11 P, EU:C:2013:625, punto 59).

17 V. Relazione finale del circolo di discussione sul funzionamento della Corte di giustizia, segretariato della Convenzione europea, del 25 marzo 2003 (CONV 636/03, punto 22), e Nota di trasmissione del Praesidium alla Convenzione del 12 maggio 2003 (CONV 734/03, pag. 20).

paragrafo 4, del progetto di Trattato che istituisce una Costituzione per l'Europa che permetta di sostenere che le decisioni in materia di aiuti di Stato rappresentino, «per natura», una terza categoria di atti di portata generale accanto, da un lato, agli atti legislativi e, dall'altro, agli atti regolamentari ai sensi dell'articolo 263, quarto comma, ultima parte di frase, TFUE.

31. Inoltre, contrariamente alla distinzione tra atti legislativi e atti non legislativi, l'esclusione di taluni atti non legislativi di portata generale dall'ambito di applicazione dell'articolo 263, quarto comma, ultima parte di frase, TFUE non potrebbe essere fondata su un criterio procedurale¹⁸. Orbene, un approccio caso per caso sarebbe contrario all'esigenza di certezza giuridica che deve prevalere al momento dell'introduzione di un ricorso giurisdizionale.

32. Infatti, così come la Corte ha riconosciuto che il principio di tutela giurisdizionale effettiva implica che gli interessati possano decidere con piena cognizione di causa se sia utile per loro adire il giudice¹⁹, allo stesso modo gli interessati devono essere in grado di poter valutare se l'atto in questione sia direttamente impugnabile dinanzi al giudice dell'Unione ai sensi dell'articolo 263, quarto comma, TFUE. Affinché questo sia possibile, è necessario che le categorie di atti impugnabili siano definite e identificabili in modo chiaro e certo.

33. Di conseguenza, ritengo che il Tribunale non sia incorso in un errore di diritto nella parte in cui avrebbe dichiarato, nelle sentenze impugnate, che ogni atto non legislativo di portata generale è necessariamente un atto regolamentare.

b) Sulla portata generale della decisione controversa

34. Nelle sentenze impugnate, il Tribunale afferma che «la decisione [controversa] riveste portata generale nelle sue tre parti»²⁰. Condivido tale analisi: ogni altra interpretazione metterebbe in discussione la maniera consolidata con cui si qualificano le decisioni della Commissione relative alla compatibilità di un *regime* di aiuti nel contesto dell'articolo 263, quarto comma, TFUE, in contrapposizione con le decisioni della Commissione relative alla compatibilità di un aiuto di tipo *individuale*.

35. Non è probabilmente ingiustificato sostenere che l'atto di portata generale è sempre stato definito come un atto che si applica a situazioni determinate oggettivamente e spiega effetti giuridici nei confronti di categorie di persone considerate in maniera generale ed astratta²¹.

36. Certo, le decisioni adottate dalla Commissione sulla base dell'articolo 108, paragrafo 2, TFUE si rivolgono ad uno Stato membro ben specifico. Ho, tuttavia, già avuto occasione di precisare che condividevo il parere dell'avvocato generale Kokott secondo il quale una decisione rivolta ad uno Stato membro presenta la caratteristica di poter «incidere sull'ordinamento nazionale e, in tal modo, avere una portata generale»²².

18 A partire dal Trattato di Lisbona, la qualifica di atto legislativo dipende unicamente dalla procedura prevista all'articolo del Trattato che autorizza la sua adozione. Infatti, «un atto giuridico può essere qualificato come atto legislativo dell'Unione soltanto se è stato adottato sul fondamento di una disposizione dei Trattati che fa espresso riferimento o alla procedura legislativa ordinaria o alla procedura legislativa speciale» (v. sentenza del 6 settembre 2017, Slovacchia e Ungheria/Consiglio, C-643/15 e C-647/15, EU:C:2017:631, punto 62).

19 V., in tal senso, la sentenza del 15 ottobre 1987, Heylens e a. (222/86, EU:C:1987:442, punto 15).

20 Sentenze del Tribunale del 15 settembre 2016, Ferracci/Commissione (T-219/13, EU:T:2016:485, punto 54), e Scuola Elementare Maria Montessori/Commissione (T-220/13, non pubblicata, EU:T:2016:484, punto 51).

21 V., implicitamente (per differenziare la decisione individuale dal regolamento), sentenza del 14 dicembre 1962, Confédération nationale des producteurs de fruits et légumes e a./Consiglio (16/62 e 17/62, non pubblicata, EU:C:1962:47, punti 2 e 3) e, in maniera esplicita, sentenza del 15 gennaio 2002, Libéros/Commissione (C-171/00 P, EU:C:2002:17, punto 28).

22 Conclusioni dell'avvocato generale Kokott nel caso Telefónica/Commissione (C-274/12 P, EU:C:2013:204, paragrafo 25) e, nello stesso senso, le mie conclusioni nel caso Stichting Woonpunt e a./Commissione (C-132/12 P, EU:C:2013:335, paragrafo 85).

37. Inoltre, è significativo che il Consiglio dell'Unione Europea ha definito il «regime di aiuti» nel regolamento n. 659/1999 come «atto in base al quale, senza che siano necessarie ulteriori misure di attuazione, possono essere adottate singole misure di aiuto a favore di imprese *definite nell'atto in linea generale e astratta* e qualsiasi atto in base al quale l'aiuto, che non è legato a uno specifico progetto, può essere concesso a una o più imprese per un periodo di tempo indefinito e/o per un ammontare indefinito»²³.

38. Soprattutto, tale definizione del «regime di aiuti» che fa riferimento al carattere generale ed astratto della definizione delle imprese interessate si ritrova pure al centro di una giurisprudenza costante della Corte secondo la quale le decisioni della Commissione che autorizzano o vietano un regime di aiuti hanno portata generale.

39. La Corte ha infatti dichiarato, con riferimento a decisioni che autorizzano un regime di aiuti, che «*la portata generale della decisione controversa (...) risulta[va] dal fatto che lo scopo di quest'ultima [era] quello di autorizzare un regime fiscale applicabile ad una categoria di operatori economici designata in via generale ed astratta*»²⁴. Per quanto riguarda quelle che vietano un regime di aiuti, la Corte ha, in modo costante, giudicato che tali decisioni si presentano, nei confronti delle imprese che appartengono al settore interessato e sono potenziali beneficiarie del regime di aiuti in questione, «come (...) *provvediment[i] di portata generale* che si applica[no] a situazioni determinate obiettivamente e comporta[no] effetti giuridici nei confronti di una categoria di persone considerate in modo generale ed astratto»²⁵.

40. Tale giurisprudenza, sviluppata nell'ambito della condizione dell'incidenza individuale, già presente all'articolo 230 CE, non è stata rimessa in discussione dopo l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona.

41. Risulta, in particolare, dalla sentenza del 19 dicembre 2013, Telefónica/Commissione (C-274/12 P, EU:C:2013:852) che la Corte ha rinvenuto nell'articolo 1, paragrafo 1, della decisione 2011/5/CE della Commissione, del 28 ottobre 2009, relativa all'ammortamento fiscale dell'avviamento finanziario per l'acquisizione di partecipazioni azionarie estere C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) cui la Spagna ha dato esecuzione²⁶, una disposizione che «si applica a situazioni determinate oggettivamente e produce effetti giuridici nei confronti di categorie di persone considerate in termini generali ed astratti»²⁷.

42. Rilevo pure che la Corte non ha seguito la Commissione che l'invitava a una sostituzione della motivazione nella causa che ha portato all'ordinanza del 10 ottobre 2017, Greenpeace Energy/Commissione (C-640/16 P, non pubblicata, EU:C:2017:752), asserendo che il Tribunale sarebbe incorso in un errore di diritto «dal momento che [esso], per concludere che la decisione controversa non [era] un atto di portata generale, non si è limitato alla sua natura di "decisione" ma si è anche riferito al fatto che tale decisione riguardava un aiuto individuale»²⁸.

43. Dal momento che non ha proceduto alla sostituzione richiesta e non ha invalidato il ragionamento del Tribunale, la Corte conferma in maniera implicita, ma certa, che il Tribunale, correttamente, non si è limitato al fatto che l'atto impugnato fosse una decisione rivolta ad uno Stato membro per negargli ogni portata generale.

23 Articolo 1, lettera d), del regolamento n. 659/1999; il corsivo è mio. Detta definizione è stata ripresa all'articolo 1, lettera d), del regolamento (UE) 2015/1589 del Consiglio, del 13 luglio 2015, recante modalità di applicazione dell'articolo 108 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea (GU 2015, L 248, pag. 9).

24 Sentenza del 22 dicembre 2008, British Aggregates/Commissione (C-487/06 P, EU:C:2008:757, punto 31). Il corsivo è mio.

25 Sentenza del 29 aprile 2004, Italia/Commissione (C-298/00 P, EU:C:2004:240, punto 37). Il corsivo è mio.

26 GU 2011, L 7, pag. 48.

27 Sentenza del 19 dicembre 2013, Telefónica/Commissione (C-274/12 P, EU:C:2013:852, punto 48). L'articolo 1, paragrafo 1, della decisione 2011/5 rilevava che il regime in questione era stato applicato in violazione dell'articolo 88, paragrafo 3, CE e lo dichiarava incompatibile con il mercato comune.

28 Punto 22 di detta ordinanza.

44. A sostegno della sua tesi, la Commissione invocava il punto 92 della sentenza del 17 settembre 2015, Mory e a./Commissione (C-33/14 P, EU:C:2015:609). Ai sensi di detto punto 92, la Corte aveva dichiarato che «poiché la decisione controversa, che è stata inviata alla Repubblica francese, non costituisce un atto regolamentare ai sensi dell'articolo 263, quarto comma, TFUE, in quanto non è un atto di portata generale [...], occorre[va] verificare se le ricorrenti [erano] direttamente ed individualmente interessate da tale decisione ai sensi della disposizione in parola».

45. Contrariamente a quanto proponeva la Commissione, tale analisi non poteva essere generalizzata. Infatti, la decisione ivi esaminata rivestiva natura particolare, in quanto costituiva una risposta della Commissione a una precisa domanda della Repubblica francese in relazione all'obbligo di recupero di aiuti individuali di Stato precedentemente giudicati illegittimi e incompatibili con il mercato interno. Inoltre, se detta decisione avesse dovuto essere assimilata a una decisione della Commissione relativa alla legittimità di un aiuto di Stato, essa sarebbe in ogni caso stata giudicata di portata individuale poiché era «collegata e complementare»²⁹ rispetto alla decisione iniziale della Commissione, la quale riguardava l'attribuzione di aiuti a un'impresa determinata.

46. In conclusione, dal momento che le decisioni della Commissione che dichiarano un regime di aiuti compatibile o meno con il mercato interno sulla base dell'articolo 108, paragrafo 2, TFUE sono considerate misure di portata generale, esse costituiscono, in quanto tali, atti regolamentari ai sensi dell'articolo 263, quarto comma, ultima parte di frase, TFUE³⁰.

47. D'altronde, contrariamente a quanto sostenuto dalla Commissione all'udienza del 6 febbraio 2018, il fatto che la prima parte della decisione controversa riguardi un aiuto di Stato che non è più in vigore e i cui beneficiari costituirebbero, di conseguenza, una cerchia chiusa di persone, non inficia affatto la sua portata generale. Il carattere generale ed astratto di una norma non dipende, infatti, dalla possibilità d'identificare, nell'ambito della sua applicazione, un numero determinato di destinatari, ma dalla maniera in cui quest'ultimi sono stati individuati dall'autore della norma³¹. Il criterio dirimente riguarda l'oggetto dell'atto: una norma sarà di portata individuale o generale a seconda che essa sia stata adottata per disciplinare casi individuali oppure situazioni oggettive³². Orbene, nell'ipotesi di una decisione relativa ad un regime di aiuti – quand'anche abrogato o sostituito al momento dell'adozione della decisione della Commissione – l'oggetto dell'atto resta quello di disciplinare situazioni oggettive definite in termini astratti, e non casi individuali identificati a priori.

48. È, quindi, sulla base della misura nazionale sulla quale verte la decisione della Commissione che si può, e si deve, valutare la portata generale della medesima. Ogni interpretazione contraria porterebbe, peraltro, a un'incoerenza fondamentale nell'applicazione delle diverse parti dell'articolo 263, quarto comma, TFUE. Infatti, a meno di abbandonare la giurisprudenza relativa alla qualificazione delle decisioni della Commissione in materia di aiuti di Stato sviluppata nell'ambito dell'esame dell'incidenza individuale³³, la portata individuale o generale delle decisioni prese dalla Commissione in materia di aiuti di Stato potrebbe variare – nei confronti di un stesso ricorrente! – a seconda che si tratti di valutare la ricevibilità di un ricorso di annullamento sulla base della seconda o della terza parte

29 Ai sensi della terminologia utilizzata dalla Corte al punto 104 della sentenza del 17 settembre 2015, Mory e a./Commissione (C-33/14 P, EU:C:2015:609).

30 V., in tal senso, Lenaerts, K., Maselis, I., Gutman, K., *EU Procedural Law*, Oxford University Press, 2014, n. 7.120.

31 Secondo la Corte, «la natura di regolamento di un atto non viene poi meno ove sia possibile determinare, con maggiore o minor precisione, il numero o anche l'identità dei destinatari in un determinato momento, purché la qualità di destinatario dipenda da una situazione obiettiva di diritto o di fatto, definita dall'atto, in relazione con la sua finalità» (sentenza dell'11 luglio 1968, Zuckerfabrik Watenstedt/Consiglio, 6/68, EU:C:1968:43; il corsivo è mio). V., anche, sentenze del 17 giugno 1980, Calpak e Società Emiliana Lavorazione Frutta/Commissione (C-789/79 e C-790/79, non pubblicata, EU:C:1980:159, punto 9); del 30 settembre 1982, Roquette Frères/Consiglio (242/81, EU:C:1982:325, punto 7), nonché del 29 giugno 1993, Gibraltar/Consiglio (C-298/89, EU:C:1993:267, punto 17).

32 V., in tal senso, Kovar, R., «L'identification des actes normatifs en droit communautaire», in *Mélanges en hommage à Michel Waelbroeck*, vol. 1, Bruxelles, Bruylant, 1999, pagg. da 387 a 422, in particolare pag. 390.

33 Oltre agli esempi citati al paragrafo 39 delle presenti conclusioni, v. sentenza del 2 febbraio 1988, Kwekerij van der Kooy e a./Commissione (C-67/85, C-68/85 e C-70/85, EU:C:1988:38, punto 15), o ancora sentenza del 17 settembre 2009, Commissione/Koninklijke Friesland Campina (C-519/07 P, EU:C:2009:556, punto 53).

dell'articolo 263, quarto comma, TFUE. Invero, nell'ultima ipotesi, la decisione della Commissione costituirebbe un atto di portata individuale, mentre, alla luce della seconda parte – che potrebbe sempre essere invocata in via subordinata da un ricorrente –, la stessa decisione avrebbe portata generale.

49. Inoltre, tale distinzione sulla portata dell'atto sarebbe per lo meno paradossale. Mentre l'obiettivo perseguito dalla terza parte dell'articolo 263, quarto comma, TFUE era di permettere la presentazione di un ricorso di annullamento in condizioni di ricevibilità meno restrittive, la nuova disposizione non risulterebbe applicabile alle decisioni della Commissione relative agli aiuti di Stato a causa del rifiuto della Corte di riconoscere alle stesse la portata generale che essa attribuiva tuttavia a tali decisioni prima del Trattato di Lisbona.

50. Per i motivi precedentemente esposti nelle presenti conclusioni, ritengo, quindi, che il Tribunale non sia incorso in errori di diritto per aver dedotto il carattere regolamentare della decisione controversa dalla portata generale delle misure nazionali oggetto di tale decisione.

2. Sull'incidenza diretta

51. La condizione relativa all'incidenza diretta era già presente nell'articolo 230 CE. La sua portata non è cambiata dopo l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona. Essa «richiede la compresenza di due criteri cumulativi, vale a dire che il provvedimento contestato, in primo luogo, produca effetti direttamente sulla situazione giuridica del singolo e, in secondo luogo, non lasci ai propri destinatari, che sono incaricati della sua applicazione, alcun potere discrezionale quanto all'applicazione stessa, la quale ha carattere meramente automatico e deriva dalla sola normativa dell'Unione, senza intervento di altre norme intermedie»³⁴.

52. Il secondo presupposto che determina l'incidenza diretta non viene contestato. Come correttamente rilevato dal Tribunale, la decisione controversa spiega i suoi effetti giuridici in modo puramente automatico in forza della sola normativa dell'Unione, senza intervento di altre norme intermedie³⁵.

53. La Commissione considera che il Tribunale avrebbe invece erroneamente ravvisato l'esistenza dell'incidenza diretta nei confronti del sig. Ferracci e della Scuola Elementare Maria Montessori, non avendo essi dimostrato che la decisione controversa avesse un effetto «concreto e apprezzabile» sulla loro situazione. Essa ritiene che non sia sufficiente dimostrare che l'atto impugnato ha un effetto «teorico o potenziale» sul mercato del concorrente del beneficiario dell'aiuto in questione per aversi «incidenza diretta» ai sensi dell'articolo 263, quarto comma, TFUE.

54. Una tale interpretazione mi sembra portare ad una confusione tra le due condizioni previste dall'articolo 263, quarto comma, seconda parte di frase, TFUE, vale a dire, da una parte, l'incidenza diretta e, dall'altra, l'incidenza individuale.

55. Infatti, per essere individualmente interessate da un atto di portata generale o da una decisione di cui non sono destinatarie, le persone che presentano un ricorso di annullamento devono dimostrare che l'atto impugnato le «riguarda a causa di determinate qualità loro personali o di una situazione di fatto che le caratterizza rispetto a qualsiasi altro soggetto»³⁶.

³⁴ Sentenza del 13 ottobre 2011, *Deutsche Post e Germania/Commissione* (C-463/10 P e C-475/10 P, EU:C:2011:656, punto 66).

³⁵ V. sentenze del Tribunale del 15 settembre 2016, *Ferracci/Commissione* (T-219/13, EU:T:2016:485, punto 48), e *Scuola Elementare Maria Montessori/Commissione* (T-220/13, non pubblicata, EU:T:2016:484, punto 45).

³⁶ Sentenze del 15 luglio 1963, *Plaumann/Commissione* (25/62, EU:C:1963:17), e del 3 ottobre 2013, *Inuit Tapiriit Kanatami e a./Parlamento e Consiglio* (C-583/11 P, EU:C:2013:625, punto 72).

56. In materia di aiuti di Stato, tale condizione viene intesa nel senso che spetta al ricorrente dimostrare che la sua posizione sul mercato in questione sarebbe «sostanzialmente danneggiata dal provvedimento d'aiuto che costituisce oggetto della decisione di cui si tratta»³⁷. Non basta, quindi, che un'impresa si avvalga della propria qualità di concorrente rispetto all'impresa beneficiaria per essere considerata individualmente interessata³⁸. È, pertanto, proprio attraverso tale condizione che la Corte verifica gli effetti «concreti e apprezzabili» della norma impugnata sulla situazione del ricorrente.

57. Se dovessi sintetizzare al massimo la differenza tra le due condizioni previste dall'articolo 263, quarto comma, seconda parte di frase, TFUE, direi che l'incidenza diretta riguarda la situazione *giuridica* del ricorrente – la misura contestata deve «produ[rre] direttamente effetti *sulla situazione giuridica* [del singolo]»³⁹ –, mentre l'incidenza individuale riguarda la situazione *di fatto* del ricorrente – la misura deve riguardarlo a causa di «una *situazione di fatto* che [lo] caratterizza rispetto a chiunque altro»⁴⁰.

58. Orbene, esigendo dal ricorrente che egli fornisca la prova di un «effetto concreto e apprezzabile» sulla propria situazione per dimostrare l'incidenza diretta dell'atto impugnato, la Commissione sconfinava verso una valutazione in fatto della situazione. In tal modo, essa snatura la condizione riguardante l'incidenza diretta. La Commissione introduce nella terza parte dell'articolo 263, quarto comma, TFUE una condizione che il Costituente, con l'obiettivo di attenuare i requisiti di ricevibilità del ricorso di annullamento, non ha ripreso⁴¹. A mio avviso, un tale mutamento della condizione relativa all'incidenza diretta non può, pertanto, essere condiviso.

59. La Commissione basa i suoi argomenti sulle sentenze del 28 aprile 2015, T & L Sugars e Sidul Açúcares/Commissione (C-456/13 P, EU:C:2015:284) e del 17 settembre 2015, Confederazione Cooperative Italiane e a./Anicav e a. (C-455/13 P, C-457/13 P e C-460/13 P, non pubblicate, EU:C:2015:616).

60. Nella causa T & L Sugars e Sidul Açúcares/Commissione (C-456/13 P, EU:C:2015:284), le ricorrenti erano imprese di raffinazione di zucchero di canna importato. La Corte ha ritenuto che esse non fossero direttamente interessate dagli atti impugnati, dal momento che questi ultimi si applicavano solamente ai *produttori* europei di zucchero. Nel caso Confederazione Cooperative Italiane e a./Anicav e a. (C-455/13 P, C-457/13 P e C-460/13 P, non pubblicate, EU:C:2015:616), i ricorrenti erano trasformatori industriali di frutta. Orbene, le decisioni impuginate si applicavano unicamente alla frutta e alla verdura trasformate da organizzazioni di *produttori*. In tali circostanze, la Corte ha dichiarato che il solo fatto che i ricorrenti si trovassero in una situazione concorrenziale svantaggiosa a causa delle disposizioni impuginate non era sufficiente per ritenere che la loro situazione giuridica subisse un'incidenza diretta.

61. Per i motivi esplicitati nei paragrafi da 54 a 58 delle presenti conclusioni, queste applicazioni particolarmente severe della condizione relativa all'incidenza diretta devono, a mio parere, essere limitate alle circostanze specifiche dei casi T & L Sugars e Sidul Açúcares/Commissione (C-456/13 P, EU:C:2015:284) e Confederazione Cooperative Italiane e a./Anicav e a. (C-455/13 P, C-457/13 P e C-460/13 P, non pubblicate, EU:C:2015:616). Infatti, sebbene, contrariamente a quanto ritenuto dal Tribunale nelle sentenze impuginate, possa sembrare artificioso considerare che, nei succitati casi T & L Sugars e Sidul Açúcares/Commissione e Confederazione Cooperative Italiane e a./Anicav e a., i

37 V., in tal senso, sentenze del 13 dicembre 2005, Commissione/Aktionsgemeinschaft Recht und Eigentum (C-78/03 P, EU:C:2005:761, punto 37); del 22 novembre 2007, Sniace/Commissione (C-260/05 P, EU:C:2007:700, punto 54), e del 17 settembre 2015, Mory e a./Commissione (C-33/14 P, EU:C:2015:609, punto 97).

38 V., in tal senso, sentenza del 22 dicembre 2008, British Aggregates/Commissione (C-487/06 P, EU:C:2008:757, punto 47).

39 Sentenza del 27 febbraio 2014, Stichting Woonpunt e a./Commissione (C-132/12 P, EU:C:2014:100, punto 74); il corsivo è mio.

40 Sentenza del 27 febbraio 2014, Stichting Woonpunt e a./Commissione (C-132/12 P, EU:C:2014:100, punto 57); il corsivo è mio.

41 Relativamente all'obiettivo dell'attenuazione delle condizioni del ricorso di annullamento, v. sentenza del 3 ottobre 2013, Inuit Tapiriit Kanatami e a./Parlamento e Consiglio (C-583/11 P, EU:C:2013:625, punto 57).

ricorrenti non fossero presenti sugli stessi mercati dei «produttori» interessati dalle disposizioni impugnate, nondimeno le normative impugnate producevano i loro effetti diretti solamente sulla *situazione giuridica* di detti produttori, qualità che i ricorrenti non rivestivano. Solo i suddetti produttori rientravano nell'ambito di applicazione degli atti impugnati.

62. Per contro, nell'ambito di un ricorso diretto contro una decisione della Commissione in materia di aiuti di Stato, non vedo motivi per invalidare la giurisprudenza del Tribunale, – elaborata sulla base delle sentenze della Corte del 17 gennaio 1985, Piraiki-Patraiki e a./Commissione (11/82, EU:C:1985:18, punti da 6 a 10) e del 28 gennaio 1986, Cofaz e a./Commissione (169/84, EU:C:1986:42, punto 30) – secondo la quale il concorrente del beneficiario di un aiuto è direttamente interessato da una decisione di autorizzazione della Commissione allorché l'aiuto è già stato conferito o quando è indubbia la volontà dello Stato di fornire detto aiuto⁴².

63. Ciò considerato, ritengo che il Tribunale non sia incorso in errori di diritto concludendo che i provvedimenti considerati nella decisione controversa incidevano sulle situazioni giuridiche del sig. Ferracci e della Scuola Elementare Maria Montessori e li riguardavano direttamente.

3. *Sull'esistenza di misure di esecuzione*

64. Vale qui rammentare che la decisione controversa si compone di tre parti. Nella prima parte, la Commissione ha deciso che l'esenzione concessa agli enti non commerciali che svolgono, in immobili di loro proprietà, attività specifiche nell'ambito del regime dell'ICI costituiva un aiuto di Stato incompatibile con il mercato interno e illecitamente posto in essere. La Commissione non ha, però, preteso il recupero di tale aiuto. Nella seconda e nella terza parte, la Commissione ha ritenuto che l'articolo 149, quarto comma, del TUIR e l'esenzione prevista dal nuovo regime dell'IMU non costituissero aiuti di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE.

65. Secondo la Commissione, tale decisione comporta misure di esecuzione ai sensi dell'articolo 263, quarto comma, ultima parte di frase, TFUE, dal momento che i ricorrenti avrebbero potuto chiedere di beneficiare del trattamento fiscale riservato ai loro presunti concorrenti e presentare ricorso dinanzi al giudice nazionale contro un rifiuto dell'amministrazione, contestando, in tale occasione, la validità della decisione controversa⁴³.

66. Riconosco che tale conclusione si iscrive nella logica della sentenza del 19 dicembre 2013, Telefónica/Commissione (C-274/12 P, EU:C:2013:852).

67. In quell'occasione, la Corte aveva, infatti, considerato che la disposizione di una decisione della Commissione il cui oggetto consiste nel dichiarare incompatibile con il mercato comune un regime di aiuti non definisce le conseguenze specifiche che tale dichiarazione produrrà nei confronti dei singoli contribuenti. Secondo la Corte, «[tali] conseguenze (...) si materializzeranno in atti amministrativi quali gli avvisi di accertamento, che costituiscono in quanto tali misure di esecuzione (...) ai sensi dell'articolo 263, quarto comma, ultima parte di frase, TFUE»⁴⁴. Perciò, la Corte aveva ritenuto che il

42 V., in particolare, sentenze del 6 luglio 1995, AITEC e a./Commissione (da T-447/93 a T-449/93, EU:T:1995:130); del 22 ottobre 1996, Skibsværftsforeningen e a./Commissione (T-266/94, EU:T:1996:153); del 3 giugno 1999, TF1/Commissione (T-17/96, EU:T:1999:119, punto 30); del 12 febbraio 2008, BUPA e a./Commissione (T-289/03, EU:T:2008:29, punto 81), nonché del 18 novembre 2009, Scheucher-Fleisch e a./Commissione (T-375/04, EU:T:2009:445, punto 36). Anche se non si trattava di una decisione della Commissione relativamente ad aiuti di Stato, la Corte ha ugualmente ammesso che un atto dell'Unione poteva incidere direttamente sulla situazione giuridica di un singolo qualora «la possibilità per i destinatari di non dar seguito all'atto [dell'Unione] sia puramente teorica, in quanto la loro volontà di trarre conseguenze conformi a quest'ultimo sia fuori dubbio» (sentenza del 5 maggio 1998, Dreyfus/Commissione, C-386/96 P, EU:C:1998:193, punto 44). V. anche, come richiamo al principio, sentenze del 10 settembre 2009, Commissione/Ente per le Ville vesuviane e Ente per le Ville vesuviane/Commissione, C-445/07 P e C-455/07 P, EU:C:2009:529, punto 46).

43 V. punto 75 delle impugnazioni C-623/16 P e C-624/16 P.

44 Sentenza del 19 dicembre 2013, Telefónica/Commissione (C-274/12 P, EU:C:2013:852, punto 35).

Tribunale avesse correttamente affermato che «le misure volte a dare attuazione alla decisione di incompatibilità, *tra cui segnatamente quella consistente nel respingere la domanda di concessione del vantaggio fiscale di cui trattasi*, rigetto che la ricorrente potrà parimenti contestare dinanzi al giudice nazionale, costituiscono misure di esecuzione della decisione controversa»⁴⁵.

68. Un tale ragionamento non mi sembra applicabile nelle presenti impugnazioni per i seguenti motivi.

69. Da un lato, l'aiuto esaminato nella prima parte della decisione controversa non deve essere recuperato dalla Repubblica italiana. Questa prima parte della decisione controversa non comporta, quindi, misure di esecuzione; essa è definitiva e autosufficiente.

70. Dall'altro, contrariamente alla ricorrente nella causa che ha dato luogo alla sentenza del 19 dicembre 2013, Telefónica/Commissione (C-274/12 P, EU:C:2013:852), il sig. Ferracci e la Scuola Elementare Maria Montessori non hanno titolo per ottenere l'aiuto in questione, ma sono concorrenti potenziali dei beneficiari di detto aiuto⁴⁶. Orbene, la Corte ha statuito che, al fine di valutare se un atto regolamentare comportasse misure di esecuzione, si doveva far riferimento esclusivamente alla posizione del soggetto che invoca il diritto di ricorrere ai sensi dell'articolo 263, quarto comma, ultima parte di frase, TFUE⁴⁷.

71. In tale contesto, occorre riconoscere che nessun atto «adottato in esecuzione» della decisione controversa potrà applicarsi alle situazioni del sig. Ferracci e della Scuola Elementare Maria Montessori. Immaginare che essi possano chiedere la concessione di un aiuto che sanno perfettamente che non potrà essere loro concesso, al solo scopo di impugnare la decisione di rigetto dinanzi ad un giudice, mi sembra del tutto artificioso.

72. In proposito, mi sfugge, del resto, la rilevanza che potrebbe avere la differenza esistente tra un regime di aiuti illegittimi, ma che non devono essere recuperati (prima parte della decisione controversa), e un regime di aiuti giudicato legittimo ma di cui i ricorrenti non sono, comunque, beneficiari (seconda e terza parte della decisione controversa). In entrambi i casi, come ho già avuto occasione di dire, come non dubitare della reale effettività di una costruzione teorica fondata su un atto la cui unica ragione d'essere sarebbe la sua impugnabilità⁴⁸?

73. A tal proposito, non è forse inutile rammentare che l'articolo 263, quarto comma, ultima parte di frase, TFUE trova origine nell'affermazione della Corte secondo la quale la tutela giurisdizionale effettiva non sarebbe garantita nel caso in cui il singolo non abbia altra scelta che violare il diritto per indurre l'autorità nazionale competente ad adottare un atto di esecuzione che lo porterebbe a doversi difendere dinanzi ad un giudice legittimato a sollevare una questione pregiudiziale⁴⁹.

74. La Corte ha, peraltro, espressamente riconosciuto che «la nozione di “atti regolamentari (...) che non comportano alcuna misura di esecuzione”, ai sensi dell'articolo 263, quarto comma, ultima parte di frase, TFUE, [doveva] essere interpretata alla luce dell'obiettivo di detta disposizione consistente, come emerge dalla sua genesi, nell'evitare che un singolo sia costretto a violare la legge per poter accedere al giudice»⁵⁰.

45 Sentenza del 19 dicembre 2013, Telefónica/Commissione (C-274/12 P, EU:C:2013:852, punto 36); il corsivo è mio.

46 Vero è che, nella causa che ha dato luogo a questa sentenza, la ricorrente non era destinataria dell'ordine di recupero e aveva, per il periodo considerato nell'obbligo di recupero, rinunciato al beneficio dell'aiuto controverso. In concreto, dunque, la sua situazione era simile alle situazioni del sig. Ferracci e della Scuola Elementare Maria Montessori.

47 V., in tal senso, sentenze del 19 dicembre 2013, Telefónica/Commissione (C-274/12 P, EU:C:2013:852, punto 30), e del 28 aprile 2015, T & L Sugars e Sidul Açúcares/Commissione (C-456/13 P, EU:C:2015:284, punto 32).

48 V., in tal senso, le mie conclusioni nel caso Stichting Woonpunt e a./Commissione (C-132/12 P, EU:C:2013:335, paragrafo 62).

49 V., in tal senso, sentenza del 13 marzo 2007, Unibet (C-432/05, EU:C:2007:163, punto 64).

50 Sentenza del 19 dicembre 2013, Telefónica/Commissione (C-274/12 P, EU:C:2013:852, punto 27).

75. Orbene, anche se, formalmente, il sig. Ferracci e la Scuola Elementare Maria Montessori non violerebbero la legge chiedendo la concessione di un aiuto che non è loro destinato, essi sarebbero comunque costretti ad adottare un comportamento votato, con certezza assoluta, all'insuccesso per poter accedere ad un giudice. Una tale situazione non sarebbe diametralmente opposta, nella sua filosofia, a quella che ha giustificato la modifica dell'articolo 230 CE.

76. Le cause relative al regime danese di tassazione sui giochi invocate dalla Commissione davanti al Tribunale e a sostegno delle sue impugnazioni non sono idonee a giustificare la modifica di questo approccio⁵¹.

77. Tale regime era stato considerato dalla Commissione compatibile con il mercato interno ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 3, lettera c), TFUE. Nell'ambito dei ricorsi presentati contro detta decisione della Commissione, la Corte ha considerato che la decisione medesima «produce effetti giuridici nei confronti [delle] ricorrent[i] solamente attraverso [la] misura legislativa nazionale [che aveva differito l'entrata in vigore del regime contestato fino al momento in cui la Commissione avrebbe preso la sua decisione finale] nonché attraverso gli avvisi di accertamento che saranno adottati sulla base di tale legislazione, con i quali si materializzeranno le conseguenze specifiche che la dichiarazione di compatibilità contenuta nella citata decisione della Commissione comporta per ciascuno dei contribuenti, tra cui [le] ricorrent[i]»⁵².

78. Nelle sentenze impugnate, il Tribunale ha ritenuto che le situazioni non fossero paragonabili, poiché il dispositivo della decisione della Commissione discussa nelle cause relative al regime danese di tassazione dei giochi prevedeva l'adozione delle disposizioni di attuazione della misura notificata, segnatamente *dopo* l'adozione di detta decisione⁵³.

79. Indipendentemente della pertinenza di tale valutazione, esiste una differenza fondamentale tra il regime danese di tassazione dei giochi e le norme italiane discusse nelle presenti impugnazioni. Infatti, il regime danese non istituiva alcuna esenzione d'imposta a favore di taluni operatori. Al contrario, la legge nazionale relativa alle tasse sui giochi prevedeva l'insieme delle varie aliquote di imposizione, comprese quelle – più elevate – applicabili alle imprese che contestavano la decisione della Commissione⁵⁴.

80. In una simile situazione, non era pertanto errato rinvenire, negli avvisi di accertamento che sarebbero stati presi sulla base della legge nazionale, misure di esecuzione che la decisione della Commissione «comporta». Con tali avvisi si materializzeranno le conseguenze della decisione della Commissione, ed essi potranno, senza difficoltà né artificio, essere contestati dinanzi al giudice nazionale.

81. Per tutte queste ragioni, ritengo che il Tribunale non sia incorso in errori di diritto concludendo che la decisione controversa non comportava misure di esecuzione nei confronti del sig. Ferracci e della Scuola Elementare Maria Montessori.

51 Si tratta delle sentenze del Tribunale del 26 settembre 2014, Dansk Automat Brancheforening/Commissione (T-601/11, EU:T:2014:839) e Royal Scandinavian Casino Århus/Commissione (T-615/11, non pubblicata, EU:T:2014:838), le quali sono state confermate dalla Corte con ordinanze del 21 aprile 2016, Dansk Automat Brancheforening/Commissione (C-563/14 P, non pubblicata, EU:C:2016:303), e Royal Scandinavian Casino Århus/Commissione (C-541/14 P, non pubblicata, EU:C:2016:302).

52 Ordinanze del 21 aprile 2016, Royal Scandinavian Casino Århus/Commissione (C-541/14 P, non pubblicata, EU:C:2016:302, punto 46), e Dansk Automat Brancheforening/Commissione (C-563/14 P, non pubblicata, EU:C:2016:303, punto 58).

53 V. sentenze del Tribunale del 15 settembre 2016, Ferracci/Commissione (T-219/13, EU:T:2016:485, punto 69), e Scuola Elementare Maria Montessori/Commissione (T-220/13, non pubblicata, EU:T:2016:484, punto 66).

54 V. ordinanze del 21 aprile 2016, Royal Scandinavian Casino Århus/Commissione (C-541/14 P, non pubblicata, EU:C:2016:302, punto 45), e Dansk Automat Brancheforening/Commissione (C-563/14 P, non pubblicata, EU:C:2016:303, punto 57).

4. Conclusione sulla ricevibilità dei ricorsi presentati dal sig. Ferracci e dalla Scuola Elementare Maria Montessori dinanzi al Tribunale

82. Alla luce di quanto precede, ritengo che la decisione controversa costituisca effettivamente un atto regolamentare che non comporta misure di esecuzione nei confronti del sig. Ferracci e della Scuola Elementare Maria Montessori e che li riguarda direttamente.

83. Di conseguenza, risultando a mio avviso infondato il motivo unico dedotto dalla Commissione per sostenere le sue impugnazioni, ritengo che occorra respingere le impugnazioni della Commissione.

84. Poiché la ricevibilità dei ricorsi presentati dal sig. Ferracci e dalla Scuola Elementare Maria Montessori dovrebbe essere confermata, è necessario esaminare l'impugnazione presentata da quest'ultima, la quale riguarda il merito del ricorso.

B. Sul merito del ricorso presentato dalla Scuola Elementare Maria Montessori dinanzi al Tribunale

85. A sostegno della sua impugnazione presentata contro la sentenza del 15 settembre 2016, Scuola Elementare Maria Montessori/Commissione (T-220/13, non pubblicata, EU:T:2016:484; in prosieguo: la «sentenza impugnata»), la Scuola Elementare Maria Montessori deduce due motivi. Il primo motivo verte sulla valutazione del Tribunale riguardante l'assenza di un ordine di recupero degli aiuti considerati illegittimi ed incompatibili con il mercato interno (prima parte della decisione controversa). Il secondo motivo riguarda la sentenza impugnata là dove il Tribunale ha dichiarato che l'esenzione dall'IMU non costituiva un aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE (terza parte della decisione controversa).

1. Sul primo motivo relativo all'assenza di ordine di recupero

a) Argomenti delle parti

86. Il primo motivo si articola in quattro parti.

87. In primo luogo, la Scuola Elementare Maria Montessori fa valere che il Tribunale avrebbe violato l'articolo 108 TFUE, l'articolo 14, paragrafo 1, del regolamento n. 659/1999 e l'articolo 4, paragrafo 3, TFUE, permettendo alla Commissione di constatare una impossibilità assoluta di procedere al recupero degli aiuti illegittimi già al momento del procedimento di indagine formale. L'impossibilità assoluta di recuperare aiuti illegittimi non costituirebbe un principio generale del diritto ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, del regolamento n. 659/1999.

88. In secondo luogo, la Scuola Elementare Maria Montessori censura l'interpretazione della nozione d'«impossibilità assoluta» adottata dal Tribunale nella sentenza impugnata. Il Tribunale si sarebbe basato esclusivamente sulle banche dati catastali e fiscali italiane, che non permettevano di estrapolare, con effetto retroattivo, i dati necessari per detto recupero. Orbene, tali elementi dipenderebbero dall'ordinamento giuridico interno e non potrebbero, quindi, giustificare un'impossibilità assoluta di recupero degli aiuti.

89. In terzo luogo, la sentenza impugnata si baserebbe su un'interpretazione errata della nozione di «impossibilità assoluta», nella misura in cui il Tribunale ha respinto le allegazioni della Scuola Elementare Maria Montessori relative all'esistenza di modalità alternative che avrebbero permesso alla Repubblica italiana di recuperare l'aiuto in questione, indipendentemente dalla struttura delle banche dati catastali e fiscali. Il Tribunale avrebbe anche invertito l'onere della prova pretendendo che la Scuola Elementare Maria Montessori dimostrasse la possibilità di recuperare detti aiuti.

90. In quarto luogo, la Scuola Elementare Maria Montessori addebita al Tribunale uno snaturamento degli elementi di prova, per aver esso dichiarato che era impossibile estrapolare dalle banche dati catastali e fiscali le informazioni necessarie per il recupero degli aiuti in questione.

91. La Commissione replica, in primo luogo, che l'assenza di ordine di recupero degli aiuti illegittimi nella decisione controversa è conforme all'articolo 14, paragrafo 1, del regolamento n. 659/1999, che vieta alla Commissione di ordinare il recupero quando questo sia contrario ad un principio generale del diritto. Orbene, secondo il principio generale di diritto secondo il quale nessuno è tenuto all'impossibile, la Commissione non può imporre un obbligo la cui esecuzione sarebbe, fin dall'origine, in maniera obiettiva e assoluta, impossibile da realizzare.

92. In secondo luogo, la Commissione fa valere che la Scuola Elementare Maria Montessori confonde le nozioni di «forza maggiore» e di «impossibilità assoluta». La seconda nozione sarebbe più vasta della prima e ricoprirebbe situazioni che non hanno nulla di imprevedibile o anormale, come la liquidazione dell'impresa beneficiaria.

93. In terzo luogo, l'argomento relativo all'esistenza di metodi alternativi per recuperare l'aiuto in questione si baserebbe sull'assunto errato secondo cui la Scuola Elementare Maria Montessori avrebbe dimostrato l'esistenza di tali metodi. Il Tribunale avrebbe respinto gli argomenti riguardanti la prova di tale esistenza. Qualora la Scuola Elementare Maria Montessori contestasse tale rigetto, essa metterebbe in discussione valutazioni in fatto, che non possono costituire oggetto di impugnazione.

94. In quarto luogo, l'argomento secondo cui gli elementi di prova sarebbero stati snaturati sarebbe irricevibile, dal momento che la Scuola Elementare Maria Montessori si limiterebbe a chiedere alla Corte di valutare le prove in modo diverso dal Tribunale.

b) Analisi

95. In realtà, le prime due parti del primo motivo dedotte dalla Scuola Elementare Maria Montessori impongono di rispondere a tre domande logicamente concatenate:

- innanzi tutto, se la Commissione possa rinunciare, a priori, a ordinare il recupero di un aiuto che essa giudica illegittimo e incompatibile con il mercato interno.
- Poi, in caso di risposta affermativa alla prima domanda, se sia possibile nella fattispecie identificare uno dei motivi idonei a giustificare l'assenza di ordine di recupero.
- Infine, in caso di risposta affermativa a questa seconda domanda, se il Tribunale sia incorso in errore di diritto nell'applicazione del motivo così identificato.

1) Sulla possibilità per la Commissione di non ordinare il recupero di un aiuto illegittimo

96. Per quanto riguarda la prima domanda, sono del parere che la Commissione possa, sin dalla fase del procedimento di indagine formale su un regime di aiuti, decidere di non ordinare il recupero degli aiuti considerati illegittimi.

97. Dopo aver ricordato che la soppressione di un aiuto illegittimo mediante recupero è la logica conseguenza dell'accertamento della sua illegittimità⁵⁵, il Tribunale spiega, al punto 75 della sentenza impugnata, che «la finalità delle disposizioni del Trattato relative agli aiuti di Stato è il ripristino di una concorrenza effettiva, cosicché, *in via di principio*, le decisioni della Commissione impongono allo Stato membro interessato l'obbligo di ottenere effettivamente, e senza ritardo, la restituzione degli aiuti in questione»⁵⁶.

98. Non riscontro in proposito alcun errore di diritto. Mi sembra, infatti, esatto vedere nell'ordine di recupero degli aiuti illegittimi un principio che può, per definizione, essere accompagnato da eccezioni.

99. La giurisprudenza della Corte relativa al ruolo del giudice nazionale nell'attuazione del sistema di controllo sugli aiuti di Stato conferma tale analisi. Infatti, la Corte, pur affermando che «il principale obiettivo cui è finalizzato il rimborso di un aiuto di Stato illegittimamente versato è quello di eliminare la distorsione della concorrenza causata dal vantaggio concorrenziale determinato dall'aiuto medesimo»⁵⁷, ha già avuto occasione di precisare che «[s]olamente in casi eccezionali *può risultare inopportuno disporre il recupero dell'aiuto*»⁵⁸. In questo modo, la Corte ha già ammesso la possibilità, sia pure eccezionale, di derogare al principio secondo il quale occorre disporre il recupero di un aiuto illegittimo.

100. Questa idea è del resto ripresa espressamente dall'articolo 14, paragrafo 1, del regolamento n. 659/1999, il quale prevede che «[l]a Commissione non impone il recupero dell'aiuto qualora ciò sia in contrasto con un principio generale del diritto comunitario».

101. Di conseguenza, per riprendere i termini utilizzati dalla Corte, «la Commissione è sempre tenuta a disporre il recupero di un aiuto da essa dichiarato incompatibile con il mercato comune, *a meno che tale recupero sia in contrasto con un principio generale del diritto dell'Unione*»⁵⁹.

102. Anche se interviene solo eccezionalmente, la possibilità di non disporre il recupero dell'aiuto illegittimo nella fase del procedimento di indagine formale mi sembra, dunque, pacifica.

103. Occorre, pertanto, affrontare la seconda domanda posta nel primo motivo di impugnazione della Scuola Elementare Maria Montessori e cercare di identificare il principio generale del diritto che potrebbe aver giustificato l'assenza di ordine di recupero nella decisione controversa.

2) Sull'esistenza di un principio generale del diritto dell'Unione che giustificherebbe, nella fattispecie, l'assenza di ordine di recupero degli aiuti considerati illegittimi

104. Se ci si riferisce alla sentenza impugnata, il Tribunale ha considerato che «la Commissione non [era] incorsa in un errore di diritto per aver dichiarato, sin dalla fase del procedimento di indagine formale e prima dell'adozione di un ordine di recupero, l'impossibilità assoluta per la Repubblica italiana di recuperare gli aiuti considerati illegittimi nella decisione [controversa]»⁶⁰.

⁵⁵ Detta affermazione del Tribunale trova sostegno nella giurisprudenza della Corte. V., in tal senso, in particolare, sentenze del 21 marzo 1990, Belgio/Commissione (C-142/87, EU:C:1990:125, punto 66), e del 21 dicembre 2016, Commissione/Aer Lingus e Ryanair Designated Activity (C-164/15 P et C-165/15 P, EU:C:2016:990, punto 116).

⁵⁶ Il corsivo è mio.

⁵⁷ Sentenza dell'8 dicembre 2011, Residex Capital IV (C-275/10, EU:C:2011:814, punto 34). Più recentemente, v., anche, sentenza del 1° ottobre 2015, Electrabel e Dunamenti Erőmű/Commissione (C-357/14 P, EU:C:2015:642, punto 111).

⁵⁸ Sentenza dell'8 dicembre 2011, Residex Capital IV (C-275/10, EU:C:2011:814, punto 35); il corsivo è mio.

⁵⁹ Sentenza del 28 luglio 2011, Mediaset/Commissione (C-403/10 P, non pubblicata, EU:C:2011:533, punto 124); il corsivo è mio.

⁶⁰ Sentenza del 15 settembre 2016, Scuola Elementare Maria Montessori/Commissione (T-220/13, non pubblicata, EU:T:2016:484, punto 87); il corsivo è mio.

105. Secondo la Commissione, gli argomenti che la Repubblica italiana ha sviluppato per arrivare a tale conclusione sarebbero inquadrabili nel contesto del principio «impossibilium nulla obligatio est», il quale può essere tradotto con la formula «nessuno è tenuto all'impossibile»⁶¹. La Commissione vi vede l'espressione di un principio generale del diritto dell'Unione.

106. Rilevo, anzitutto, che anche se tale formula ha potuto essere qualificata come «massima»⁶² o come semplice «adagio»⁶³ da alcuni miei predecessori, la Corte stessa l'ha recentemente qualificata come «principio»⁶⁴. In tempi ancora più recenti, essa l'ha, peraltro, utilizzata per giustificare l'interpretazione di una norma del diritto dell'Unione⁶⁵.

107. Inoltre, anche se i principi generali del diritto dell'Unione possono essere definiti come le disposizioni fondamentali del diritto primario non scritto immanenti all'ordinamento giuridico dell'Unione⁶⁶, mi sembra che il principio «impossibilium nulla obligatio est» possa ricevere tale qualifica quando viene applicato al settore degli aiuti di Stato.

108. Tale riconoscimento sarebbe in linea con il fatto che la *validità* di una decisione della Commissione relativa al recupero di un aiuto di Stato giudicato illegittimo è subordinata alla possibilità di recuperare l'aiuto in questione. Infatti, secondo la Corte, «l'impossibilità assoluta [di recupero dell'aiuto illegittimo] non può invalidare la decisione impugnata, in quanto appare solo nella fase dell'esecuzione (...). Per contro, *la Commissione non può imporre, con una decisione come quella impugnata, rischiando la sua invalidità, un obbligo la cui esecuzione sarebbe, fin dall'origine, in maniera obiettiva e assoluta, impossibile da realizzare*»⁶⁷.

109. Il riconoscimento di detto principio generale sarebbe anche in linea con la giurisprudenza della Corte secondo la quale uno Stato membro che, «al momento dell'esecuzione di una decisione della Commissione in materia di aiuti di Stato, (...) si renda conto di conseguenze non considerate dalla Commissione, deve sottoporre tali problemi alla valutazione di quest'ultima, proponendo opportune modifiche della decisione in questione»⁶⁸. Detto obbligo dello Stato membro lascia necessariamente supporre che se la Commissione fosse stata consapevole delle conseguenze della sua decisione – segnatamente dell'impossibilità di recupero degli aiuti illegittimi –, essa avrebbe potuto e dovuto tenerne conto in sede di adozione della decisione. In caso contrario, non vi sarebbe motivo di imporre allo Stato membro che se ne renda conto di avvertirne la Commissione, al fine di permetterle di modificare, se necessario, la sua decisione.

110. Alla luce delle suesposte considerazioni, il principio «impossibilium nulla obligatio est», inteso come impossibilità assoluta di recupero, corrisponde ad una disposizione non scritta fondamentale immanente al diritto dell'Unione in materia di aiuti di Stato. Mi sembra, quindi, che si possa qualificarlo come principio generale del diritto dell'Unione ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, del regolamento n. 659/1999.

61 V. punto 12 della comparsa di risposta della Commissione (C-622/16 P). Detto principio, già noto nel diritto romano (Digesto, pagg. 50, 17 e 185, *Celsus libro octavo digestorum*) è anche noto con il brocardo «nemo potest ad impossibile obligari».

62 V. conclusioni dell'avvocato generale Trstenjak nel caso Budějovický Budvar (C-482/09, EU:C:2011:46, nota 44).

63 V. conclusioni dell'avvocato generale Geelhoed nelle cause riunite Commissione/Germania (C-20/01 e C-28/01, EU:C:2002:717, paragrafo 30), che enunciano un argomento sollevato dalla Germania.

64 V. sentenza del 3 marzo 2016, Daimler (C-179/15, EU:C:2016:134, punto 42).

65 V. sentenza del 20 dicembre 2017, Protect Natur-, Arten- und Landschaftsschutz Umweltorganisation (C-664/15, EU:C:2017:987, punto 96).

66 V., in tal senso, conclusioni dell'avvocato generale Trstenjak nel caso Audiolux e a. (C-101/08, EU:C:2009:410, paragrafo 69).

67 Sentenza del 17 giugno 1999, Belgio/Commissione (C-75/97, EU:C:1999:311, punto 86); il corsivo è mio.

68 Sentenza del 12 febbraio 2015, Commissione/Francia (C-37/14, non pubblicata, EU:C:2015:90, punto 67); il corsivo è mio. V. anche sentenza del 10 giugno 1993, Commissione/Grecia (C-183/91, EU:C:1993:233, punto 19), o ancora sentenza del 17 giugno 1999, Belgio/Commissione (C-75/97, EU:C:1999:311, punto 88).

3) Sull'applicazione da parte del Tribunale del principio «*impossibilium nulla obligatio est*»

111. Poiché il principio «*impossibilium nulla obligatio est*» può essere considerato un principio generale del diritto dell'Unione ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, del regolamento n. 659/1999, occorre verificare se il Tribunale non sia incorso in un errore di diritto affermando che la Commissione non aveva, a sua volta, commesso un errore di questo tipo nel ritenere che le banche dati catastali e fiscali non permettessero di identificare i beneficiari degli aiuti in questione e che fosse pertanto impossibile ottenere il recupero degli aiuti illegittimi⁶⁹.

112. Con la seconda parte del primo motivo dedotto a sostegno della sua impugnazione, la Scuola Elementare Maria Montessori confuta tale conclusione del Tribunale: gli elementi invocati dal governo italiano sarebbero inerenti all'ordinamento giuridico interno e non potrebbero, quindi, giustificare l'impossibilità assoluta di recupero degli aiuti.

113. La nozione di «impossibilità assoluta» è stata sviluppata dalla Corte nell'ambito del controllo dell'esecuzione delle decisioni della Commissione in materia di aiuti di Stato. Secondo costante giurisprudenza, «l'unico mezzo difensivo che uno Stato membro può opporre ad un ricorso per inadempimento proposto dalla Commissione ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 2, TFUE è quello dell'impossibilità assoluta di dare correttamente esecuzione alla decisione di tale istituzione che ordina il recupero dell'aiuto in questione»⁷⁰.

114. Occorre tuttavia rilevare che sebbene il mezzo di difesa esista in linea teorica, esso viene, ad oggi, considerato fondato solo in un'ipotesi ben specifica. Si tratta del caso in cui le imprese beneficiarie degli aiuti in questione siano state messe in liquidazione senza lasciare attivi recuperabili⁷¹; la mera prospettiva di una situazione finanziaria difficile per l'impresa, oppure affermazioni generali e astratte sulla cessione delle attività di alcune imprese sono considerate insufficienti per rispondere al requisito dell'impossibilità assoluta di recupero⁷². Al contrario, nel caso di imprese che abbiano cessato la propria attività, «un'impossibilità assoluta di esecuzione può essere ammessa (...) solo sulla base di circostanze proprie a ciascuna [delle imprese interessate]»⁷³.

115. Risulta, poi, altrettanto certo che la condizione dell'impossibilità assoluta di adempiere non è ritenuta soddisfatta quando lo Stato membro si limiti a comunicare alla Commissione le difficoltà giuridiche, politiche o pratiche che avrebbe presentato l'esecuzione della decisione, senza intraprendere alcuna vera iniziativa presso le imprese interessate onde ripetere l'aiuto e senza proporre alla Commissione altre modalità di esecuzione della decisione che avrebbero consentito di sormontare le difficoltà segnalate. Sono indubbie l'importanza e la costanza di tale rifiuto⁷⁴.

69 V. sentenza del 15 settembre 2016, Scuola Elementare Maria Montessori/Commissione (T-220/13, non pubblicata, EU:T:2016:484, punti 85 e 87).

70 Sentenza del 24 gennaio 2013, Commissione/Spagna (C-529/09, EU:C:2013:31, punto 99). Detta possibilità sarebbe stata formulata per la prima volta in occasione della sentenza del 15 gennaio 1986, Commissione/Belgio (52/84, EU:C:1986:3, punto 14). Più recentemente, v. sentenza del 9 novembre 2017, Commissione/Grecia (C-481/16, non pubblicata, EU:C:2017:845, punto 28).

71 V. sentenza del 2 luglio 2002, Commissione/Spagna (C-499/99, EU:C:2002:408, punto 37). In tal senso, Karpenschif, M., *Droit européen des aides d'État*, Bruxelles, Bruylant, 2^e ed., 2017, n. 612.

72 V. sentenze del 2 luglio 2002, Commissione/Spagna (C-499/99, EU:C:2002:408, punti da 38 a 40), e del 13 novembre 2008, Commissione/Francia (C-214/07, EU:C:2008:619, punto 63).

73 Sentenza del 13 novembre 2008, Commissione/Francia (C-214/07, EU:C:2008:619, punto 64).

74 Sin dalla sua prima formulazione nella sentenza del 2 febbraio 1989, Commissione/Germania (94/87, EU:C:1989:46, punto 10), ho censito non meno di 31 richiami a tale giurisprudenza.

116. Più precisamente, rilevo che la Corte ha già chiarito che difficoltà relative all'identificazione dei beneficiari, a causa di una lacuna nella legge applicabile, oppure relative al calcolo dell'importo degli aiuti da recuperare, nonché alla scelta e all'attuazione delle procedure di recupero, rientravano tra le difficoltà interne imputabili alle azioni o alle omissioni delle autorità nazionali⁷⁵. Allo stesso modo, neppure l'elevato numero di imprese interessate consente di ritenere il recupero tecnicamente impossibile da realizzare⁷⁶.

117. Orbene, nel caso considerato, devo constatare che gli argomenti presentati dal governo italiano e accolti dalla Commissione sono di quest'ordine.

118. Infatti, come rilevato dal Tribunale al punto 76 della sentenza impugnata, «[n]ella decisione [controversa], la Commissione ha indicato, ai punti da 191 a 198, che, alla luce della specificità del caso in esame, risulterebbe assolutamente impossibile per la Repubblica italiana procedere al recupero degli eventuali aiuti illegittimi concessi nell'ambito delle disposizioni dell'ICI. In sostanza, essa ha spiegato che né le banche dati catastali né le banche dati fiscali consentivano di identificare il tipo d'attività (economica o non economica) svolta negli immobili di proprietà degli enti non commerciali, e nemmeno di calcolare oggettivamente l'importo dell'imposta da recuperare».

119. Al punto 85 della sentenza impugnata, il Tribunale ribadisce che «la Repubblica italiana [ha] indicato che, per via della struttura del catasto e dell'assenza di informazioni fiscali pertinenti, era impossibile estrapolare dalle banche dati catastali e fiscali, con effetto retroattivo, il tipo di dati necessari per avviare un'azione di recupero del presunto aiuto. Alla luce di tali spiegazioni, la Commissione ha ritenuto che fosse effettivamente impossibile identificare i beneficiari dell'aiuto in questione e che quest'ultimo non potesse essere calcolato in modo oggettivo a causa dell'insufficienza dei dati disponibili, come dalla stessa esposto nella decisione [controversa]».

120. Questi argomenti relativi ai dati catastali e ai dati fiscali sono simili a quelli presentati dalla Repubblica francese nella causa che ha dato luogo alla sentenza del 13 novembre 2008, Commissione/Francia (C-214/07, EU:C:2008:619), la quale riguardava sempre un'esenzione fiscale⁷⁷.

121. Orbene, contrariamente al governo francese il quale sosteneva che si trattava di vincoli esterni legati all'entità e alla complessità dell'esercizio di recupero, la Corte ha ritenuto che si trattasse di difficoltà interne imputabili alle azioni o alle omissioni delle autorità nazionali⁷⁸. Molto recentemente, la Corte ha, addirittura, precisato che «il timore di difficoltà interne, *anche insormontabili*, connesse, in particolare, alla verifica della situazione di ciascuna impresa interessata dal recupero degli aiuti illegittimi (...) non può giustificare il fatto che uno Stato membro non rispetti gli obblighi ad esso incombenti in forza del diritto dell'Unione»⁷⁹.

75 V., in tal senso, sentenza del 13 novembre 2008, Commissione/Francia (C-214/07, EU:C:2008:619, punto 50).

76 V., in tal senso, sentenza del 17 giugno 1999, Belgio/Commissione (C-75/97, EU:C:1999:311, punto 90).

77 La Repubblica francese eccepiva, in particolare, il fatto che il regime d'aiuti controverso non implicava necessariamente un'identificazione specifica dei beneficiari nell'ambito di un sistema dichiarativo o ancora il fatto che le dichiarazioni fiscali fatte a livello nazionale non avrebbero riportato alcune informazioni necessarie per il calcolo degli aiuti da recuperare (v. sentenza del 13 novembre 2008, Commissione/Francia, C-214/07, EU:C:2008:619, punti 23 e 28).

78 Cfr. punti 21 e 50 della sentenza del 13 novembre 2008, Commissione/Francia, C-214/07, EU:C:2008:619. La Commissione ha anche effettuato una distinzione tra dette difficoltà e la situazione nella quale era impossibile identificare i beneficiari di un aiuto a seguito della scadenza dell'obbligo legale di conservazione dei documenti contabili (v., in tal senso, la posizione della Commissione nell'ambito della causa che ha dato luogo alla sentenza del 13 novembre 2008, Commissione/Francia, C-214/07, EU:C:2008:619, punti 13, 22 e 48). Tanto premesso, se la Corte dovesse pronunciarsi su tale circostanza particolare – cosa che non ha dovuto fare nella sentenza Commissione/Francia succitata –, la sua giurisprudenza più recente mi autorizza addirittura a dubitare della pertinenza di tale distinzione dal momento che la Corte ha recentemente dichiarato che «il timore di difficoltà interne, anche insormontabili, (...) non può giustificare il fatto che uno Stato membro non rispetti gli obblighi ad esso incombenti in forza del diritto dell'Unione» (sentenza del 13 settembre 2017, Commissione/Belgio, C-591/14, EU:C:2017:670, punto 44).

79 Sentenza del 13 settembre 2017, Commissione/Belgio (C-591/14, EU:C:2017:670, punto 44 e giurisprudenza ivi citata). Il corsivo è mio.

122. Di conseguenza, mi sembra che il Tribunale sia incorso in un errore di diritto quando ha concluso, al punto 87 della sentenza impugnata, sulla base di elementi connessi solamente a lacune nei dati catastali e fiscali che «la Commissione non [era] incorsa in un errore di diritto per aver dichiarato, sin dalla fase della procedura di indagine formale e prima dell'adozione di un ordine di recupero, l'impossibilità assoluta per la Repubblica italiana di recuperare gli aiuti considerati illegittimi nella decisione [controversa]».

123. Infatti, come ricordato sopra, la soppressione di un aiuto illegittimo mediante recupero è la logica conseguenza dell'accertamento della sua illegittimità⁸⁰. Ne ho dedotto che l'obbligo di disporre il recupero degli aiuti illegittimi rappresenta un principio, il quale può essere accompagnato da eccezioni⁸¹. Orbene, come tutte le eccezioni, quella esaminata dev'essere interpretata in modo restrittivo.

124. Ritengo, dunque, che, in materia d'aiuti di Stato, contrariamente a quanto deciso dal Tribunale nella sentenza impugnata, non si può dare al principio generale del diritto «impossibilium nulla obligatio est» una portata più ampia di quella data all'«impossibilità assoluta» di recupero dell'aiuto illegittimo nella fase di esecuzione della decisione della Commissione.

125. Di conseguenza, se argomenti relativi alle difficoltà giuridiche, politiche o amministrative non sono stati ammessi dalla Corte nell'ambito dell'esecuzione di una decisione della Commissione che aveva disposto il recupero di un regime di aiuti, tali argomenti non possono venire accolti nella fase di decisione, adottata in esito al procedimento di indagine formale.

c) Conclusione sul primo motivo

126. Sulla base delle suesposte considerazioni concludo che il Tribunale ha commesso un errore di diritto statuendo, al punto 87 della sentenza impugnata, che la Commissione non era incorsa in un errore di diritto per aver dichiarato, sin dalla fase della procedura di indagine formale e prima dell'adozione di un ordine di recupero, l'impossibilità assoluta per la Repubblica italiana di recuperare gli aiuti considerati illegittimi nella decisione controversa, basandosi solamente sull'impossibilità assoluta di estrapolare, con effetto retroattivo, dalle banche dati catastali e fiscali disponibili, il tipo di dati necessari per avviare un'azione di recupero del presunto aiuto.

127. Gli argomenti sviluppati dalla Scuola Elementare Maria Montessori, nell'ambito della terza e della quarta parte del primo motivo di impugnazione vertono anch'essi sull'applicazione, da parte del Tribunale, della condizione relativa all'«impossibilità assoluta» di recupero dell'aiuto in questione. Tali argomenti non sono, quindi, idonei a condurre a un annullamento più esteso della sentenza del Tribunale relativamente alla prima parte della decisione controversa. È pertanto inutile analizzarli.

2. Sul secondo motivo

128. Con il suo secondo motivo di impugnazione, la Scuola Elementare Maria Montessori critica la sentenza impugnata in quanto il Tribunale ha deciso che l'esenzione dall'IMU non costituisce un aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, TFUE (terza parte della decisione controversa), con la motivazione che i requisiti per il riconoscimento di tale esenzione garantiscono che essa non sia applicata alle «attività economiche».

⁸⁰ V. giurisprudenza citata nella nota 55.

⁸¹ V. paragrafo 98 delle presenti conclusioni.

a) Argomenti delle parti

129. Per beneficiare dell'esenzione dall'IMU, le attività indicate nella normativa applicabile devono essere esercitate secondo «modalità non commerciali»⁸². Tale nozione viene definita nell'articolo 1, comma 1, lettera p), del decreto ministeriale del 19 novembre 2012, n. 200 (in prosieguo: il «decreto ministeriale»): esse non devono avere scopo di lucro e non deve esserci rapporto di concorrenza tra l'attività dell'ente beneficiario dell'esenzione e quella degli operatori del mercato che perseguono uno scopo di lucro.

130. Secondo la Scuola Elementare Maria Montessori, la nozione di «attività economica» esercitata secondo «modalità non commerciali» sarebbe sconosciuta al diritto dell'Unione in materia di concorrenza e i criteri generali enunciati all'articolo 1, comma 1, lettera p), del decreto ministeriale divergerebbero da quelli elaborati dalla Corte.

131. Inoltre, secondo la ricorrente, attività come quelle didattiche e ricettive integrerebbero «tipicamente un'offerta di beni e servizi sul mercato e (...), *per loro natura*, si pongono *in concorrenza* con quelle svolte da altri operatori di mercato»⁸³. Quindi, la condizione relativa all'assenza di concorrenza sarebbe, in qualche modo, del tutto formale.

132. D'altronde, la Scuola Elementare Maria Montessori considera che i requisiti «oggettivi» enunciati nel decreto ministeriale – i quali definiscono le caratteristiche specifiche che ogni attività, in particolare quelle didattiche e ricettive, deve avere per beneficiare dell'esenzione in questione – avrebbero dovuto essere oggetto di un'indagine più approfondita da parte del Tribunale. Così, perché l'attività didattica possa considerarsi esercitata secondo modalità «non commerciali», la ricorrente sottolinea che essa deve essere «svolta a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e tali da coprire solamente una frazione del costo effettivo del servizio»⁸⁴. La ricorrente ritiene che, con tale requisito, il decreto ministeriale consenta a che i servizi offerti dai beneficiari dell'esenzione possano essere finanziati da privati, tramite un corrispettivo che copra una parte sostanziale dei costi⁸⁵. Per quanto riguarda le attività ricettive, per essere considerate esercitate secondo modalità «non commerciali», la ricorrente indica che anch'esse devono essere «svolte a titolo gratuito ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e, comunque, non superiore alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività svolte con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale»⁸⁶. Con tale riferimento alla metà del prezzo medio per attività analoghe svolte con modalità concorrenziali, la ricorrente ritiene che il decreto ministeriale riconosca una natura economica alla prestazione offerta a un prezzo simbolico⁸⁷.

133. La Commissione, invece, ritiene che il ragionamento del Tribunale sia non solo logico ma anche corretto dal punto di vista giuridico. Inoltre, la censura della ricorrente in relazione al requisito del corrispettivo simbolico che potrebbe essere richiesto per il finanziamento delle attività didattiche e ricettive (condizione oggettiva) sarebbe basata su una premessa erronea.

82 V. articolo 91 bis, comma 1, del decreto-legge 24 gennaio 2012, n. 1 recante «Disposizioni urgenti per la concorrenza, lo sviluppo delle infrastrutture e la competitività», convertito, con modifiche, dalla legge del 24 marzo 2012, n. 27.

83 V. punto 57 dell'impugnazione della Scuola Elementare Maria Montessori (il corsivo è della ricorrente).

84 Articolo 4, comma 3, lettera c), del decreto ministeriale.

85 V. punto 59 dell'impugnazione della Scuola Elementare Maria Montessori.

86 Articolo 4, comma 4, del decreto ministeriale.

87 V. punto 64 dell'impugnazione della Scuola Elementare Maria Montessori.

b) Analisi

134. La Scuola Elementare Maria Montessori critica il fatto che la normativa italiana si avvalga di una nozione sconosciuta al diritto dell'Unione in materia di concorrenza, cioè quella di attività economica svolta secondo «modalità non commerciali». L'interpretazione data dal Tribunale a tale nozione sarebbe in contrasto con le nozioni di «impresa» e di «attività economica» così come risultano dalla giurisprudenza della Corte.

135. Non condivido tale lettura della sentenza impugnata. Al contrario, sia la Commissione (nella decisione controversa) sia il Tribunale (nella sentenza impugnata) hanno inteso la condizione preliminare richiesta dalla legislazione italiana per beneficiare dell'esenzione dall'IMU nell'ottica delle nozioni di «impresa» e di «attività economica», così come definite dalla Corte in costante giurisprudenza.

136. Da una parte, è pacifico che «le norme dell'Unione in materia di concorrenza e, in particolare, il divieto enunciato all'articolo 107, paragrafo 1, TFUE riguardano le attività delle imprese»⁸⁸, le quali comprendono, nello stesso contesto del diritto dell'Unione in materia di concorrenza, «qualsiasi ente che eserciti un'attività economica, a prescindere dal suo status giuridico e dalle sue modalità di finanziamento»⁸⁹. Dall'altra, è altrettanto certo che «[c]ostituisce attività economica qualsiasi attività che consista nell'offrire beni o servizi su un determinato mercato»⁹⁰. In tali condizioni, «[l]a circostanza che l'offerta di beni e servizi sia fatta senza scopo di lucro non osta a che l'ente che effettua tali operazioni sul mercato vada considerato come un'impresa, poiché tale offerta si pone in concorrenza con quella di altri operatori che perseguono uno scopo di lucro»⁹¹.

137. È sulla base di tali definizioni, richiamate ai punti da 131 a 133 della sentenza impugnata, che il Tribunale ha esaminato la legittimità del regime di esenzione dall'IMU.

138. Orbene, come rilevato dal Tribunale, il decreto ministeriale esclude espressamente dal campo di applicazione dell'esenzione dall'IMU le attività che si pongono in concorrenza con quelle di altri operatori che perseguono uno scopo di lucro⁹². Di conseguenza, il Tribunale non è incorso in un errore di diritto quando ha potuto giudicare, al punto 137 della sentenza impugnata, che «detta normativa si applica[va] solamente a enti che non possono essere considerati "imprese" ai fini dell'applicazione del diritto dell'Unione».

139. Come rileva correttamente la Commissione nella sua comparsa di risposta, se è possibile che tale condizione non venga rispettata, detta circostanza non incide sulla legittimità del regime di aiuto esaminato, ma costituisce solo una violazione della normativa nazionale⁹³.

88 Sentenza del 27 giugno 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punto 39). V. anche sentenza del 5 marzo 2015, Commissione e a./Versalis e a. (C-93/13 P e C-123/13 P, EU:C:2015:150, punto 88).

89 Sentenze del 10 gennaio 2006, Cassa di Risparmio di Firenze e a. (C-222/04, EU:C:2006:8, punto 107); del 19 dicembre 2012, Mitteldeutsche Flughafen e Flughafen Leipzig-Halle/Commissione (C-288/11 P, EU:C:2012:821, punto 50); del 27 giugno 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punto 41).

90 Sentenze del 10 gennaio 2006, Cassa di Risparmio di Firenze e a. (C-222/04, EU:C:2006:8, punto 108); del 19 dicembre 2012, Mitteldeutsche Flughafen e Flughafen Leipzig-Halle/Commissione (C-288/11 P, EU:C:2012:821, punto 50), e del 27 giugno 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punto 45).

91 Sentenze del 1^{er} luglio 2008, MOTOE (C-49/07, EU:C:2008:376, punto 27) e del 27 giugno 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punto 46). V., anche in tal senso, sentenza del 10 gennaio 2006, Cassa di Risparmio di Firenze e a. (C-222/04, EU:C:2006:8, punto 123).

92 Rammentiamo che, ai sensi dell'articolo 91 bis, comma 1, del decreto-legge del 24 gennaio 2012, n. 1, per beneficiare dell'esenzione dall'IMU, le attività oggetto del regolamento applicabile devono essere esercitate secondo «modalità non commerciali». Orbene, ai sensi dell'articolo 1, comma 1, lettera p), del decreto ministeriale, per soddisfare tale requisito, le attività non devono avere uno scopo di lucro e non deve esservi alcun rapporto di concorrenza tra l'attività dell'ente beneficiario dell'esenzione e quella degli operatori del mercato che perseguono uno scopo di lucro.

93 V. punto 69 della comparsa di risposta della Commissione.

140. Oltre alla condizione generale relativa all'esercizio dell'attività secondo «modalità non commerciali», il decreto ministeriale subordina l'esenzione dall'IMU al rispetto di condizioni «oggettive» specifiche ad alcuni tipi di attività. Contrariamente a quanto sostenuto dalla ricorrente, le condizioni «oggettive» relative alle attività didattiche e ricettive non rimettono in discussione la valutazione del regime di esenzione.

141. Per quanto riguarda le attività didattiche, la Scuola Elementare Maria Montessori ricorda che l'attività di insegnamento deve essere fornita a titolo gratuito oppure dietro corrispettivi di importo simbolico che coprano soltanto una frazione del costo effettivo del servizio. Secondo la ricorrente, la legislazione italiana consentirebbe, dunque, a che i servizi offerti possano essere finanziati *prevalentemente* da privati tramite un corrispettivo⁹⁴.

142. Così come viene presentato dalla ricorrente, l'argomento può sollevare dubbi. Esso non resiste, tuttavia, all'analisi. Innanzi tutto, è poco probabile che un pagamento che copra soltanto «una frazione del costo effettivo del servizio» possa finanziare la parte prevalente dell'attività prestata. Bisogna, poi, rilevare che la ricorrente tiene conto solamente di una parte dell'articolo 4, comma 3, lettera d), del decreto ministeriale. Infatti, «sorprendentemente», essa omette l'ultima condizione, che pure detta norma espressamente prevede. Sebbene il decreto ministeriale autorizzi il pagamento di un importo simbolico, l'articolo 4, comma 3, lettera c), dello stesso decreto aggiunge che l'importo richiesto non deve essere in relazione con il costo effettivo del servizio.

143. Orbene, affinché un'attività didattica sia considerata una prestazione di servizi, occorre che «i corsi [siano] impartiti da istituti di insegnamento finanziati, essenzialmente, mediante fondi privati non provenienti dal prestatore dei servizi stesso»⁹⁵. Di conseguenza, poiché il contributo esterno che può essere richiesto deve, necessariamente, non essere in relazione con il costo effettivo di detto servizio, mi pare impossibile che possa coprire la parte prevalente del suo finanziamento.

144. Dal momento che il corrispettivo di importo simbolico autorizzato dal decreto ministeriale non può coprire la parte prevalente dell'attività didattica, esso non può essere assimilato al corrispettivo economico di detta prestazione. Non si tratta, dunque, di una remunerazione ai sensi del diritto dell'Unione in materia di concorrenza. In altri termini, l'articolo 4, comma 3, lettera c), del decreto ministeriale garantisce che gli enti che potrebbero beneficiare dell'esenzione dall'IMU per un'attività didattica non svolgano un'«attività economica», dal momento che il loro scopo non è di realizzare un utile economico mediante tale attività⁹⁶.

145. Per quanto riguarda le attività ricettive, le condizioni poste dal decreto ministeriale garantiscono parimenti l'assenza di carattere economico. Innanzi tutto, l'articolo 1, comma 1, lettera j), del decreto ministeriale riserva l'esenzione dall'IMU ai soli casi in cui l'attività ricettiva si limita ad alcune categorie di beneficiari e in cui i periodi di apertura sono discontinui. Inoltre, la stessa norma esclude espressamente le strutture alberghiere o paralberghiere. Poi, come per le attività didattiche, l'articolo 4, comma 4, del decreto ministeriale autorizza soltanto il pagamento di un corrispettivo di importo

94 V. punto 59 della sua impugnazione. Un ragionamento simile viene utilizzato per le attività ricettive: la possibilità di richiedere un importo simbolico «non superiore alla metà dei corrispettivi mediamente praticati per analoghe attività» conferirebbe una natura economica alla prestazione offerta ad un prezzo simbolico (v. punto 64 di detta impugnazione).

95 Sentenza del 27 giugno 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punto 48); il corsivo è mio. V. anche, in tal senso, sentenza dell'11 settembre 2007, Schwarz e Gootjes-Schwarz (C-76/05, EU:C:2007:492, punto 40). Contrariamente a quanto suggerito dalla ricorrente, la giurisprudenza citata dal Tribunale, al punto 141 della sentenza impugnata, è, dunque, del tutto pertinente.

96 Sulla distinzione tra istituti d'insegnamento tramite i quali lo Stato assolve i propri compiti nel settore sociale, culturale e educativo e quelli, «finanziati essenzialmente mediante fondi privati, segnatamente dagli studenti o dai loro genitori, il cui scopo è il *perseguimento di un utile economico*» v. sentenza del 7 dicembre 1993, Wirth (C-109/92, EU:C:1993:916, punto 17); il corsivo è mio.

simbolico per le attività ricettive che sia, «comunque, non superiore alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività svolte con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale, *tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio*»⁹⁷ (quest'ultima precisazione risulta di nuovo omessa dalla ricorrente).

146. In tali condizioni, ritengo che il Tribunale, non sia incorso in un errore di diritto neppure nella sua valutazione delle «condizioni oggettive» relative alle attività didattiche e ricettive.

c) Conclusioni sul secondo motivo

147. Dalle suesposte considerazioni, ritengo che il Tribunale non sia incorso in un errore di diritto nella sua valutazione della compatibilità del regime di esenzione dall'IMU. Correttamente esso ha giudicato che la ricorrente non era riuscita a dimostrare che detto regime poteva applicarsi ad attività di carattere economico, né a dimostrare che la Commissione aveva, di conseguenza, violato l'articolo 107, paragrafo 1, TFUE.

VII. Sul rinvio delle presenti cause al Tribunale

148. Al termine della mia analisi del secondo motivo dedotto dalla Scuola Elementare Maria Montessori a sostegno della sua impugnazione, ritengo che il Tribunale non sia incorso in un errore di diritto nella sua valutazione della compatibilità del regime di esenzione dall'IMU. Se la Corte condivide la mia analisi, la sentenza del Tribunale diventerà definitiva per quanto riguarda la terza parte della decisione controversa.

149. Per contro, al termine della mia analisi del primo motivo dedotto dalla Scuola Elementare Maria Montessori a sostegno della sua impugnazione, sono giunto alla conclusione che il Tribunale è incorso in un errore di diritto nel giudicare, al punto 87 della sentenza impugnata, che la Commissione non era incorsa in un errore di diritto per aver dichiarato, sin dalla fase della procedura di indagine formale e prima dell'adozione di un ordine di recupero, l'impossibilità assoluta per la Repubblica italiana di recuperare gli aiuti considerati illegittimi nella decisione controversa.

150. Se la Corte condivide la mia analisi, la sentenza del Tribunale dovrà, sotto questo aspetto, essere annullata. Conformemente all'articolo 61, primo comma, dello Statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea, la Corte stessa può, in tal caso, statuire definitivamente sulla controversia, qualora lo stato degli atti lo consenta. Ritengo che sia questo il caso.

151. Infatti, risulta dai motivi esposti ai paragrafi da 118 a 125 delle presenti conclusioni che la Commissione è incorsa in un errore di diritto nel dichiarare, sin dalla fase della procedura di indagine formale e prima dell'adozione di un ordine di recupero, l'impossibilità assoluta per la Repubblica italiana di recuperare gli aiuti considerati illegittimi, basandosi soltanto sull'impossibilità di estrapolare, con effetto retroattivo, a partire dalle banche dati catastali e fiscali disponibili, il tipo di dati necessari per avviare un'azione di recupero del presunto aiuto. La prima parte della decisione controversa deve, di conseguenza, essere a sua volta annullata, in quanto la Commissione ha deciso che era impossibile per le autorità italiane recuperare gli aiuti considerati illegittimi e incompatibili con il mercato interno.

⁹⁷ Il corsivo è mio.

VIII. Sulle spese

152. Ai sensi dell'articolo 138, paragrafo 3, del regolamento di procedura della Corte, applicabile al procedimento di impugnazione in forza dell'articolo 184, paragrafo 1, dello stesso regolamento, se le parti soccombono rispettivamente su uno o più capi, le spese sono compensate. Tuttavia, qualora ciò appaia giustificato alla luce delle circostanze del caso di specie, la Corte può decidere che una parte sostenga, oltre alle proprie spese, una quota delle spese della controparte.

153. Se la Corte condivide la mia analisi delle impugnazioni, si dovrebbe, a mio avviso, applicare tale deroga. Mentre, infatti, le impugnazioni della Commissione risultano infondate, la Scuola Elementare Maria Montessori è soccombente soltanto in uno dei motivi dedotti a sostegno della sua impugnazione. Inoltre, occorre anche constatare che la decisione impugnata davanti al Tribunale è, alla fine, parzialmente annullata.

154. Date tali premesse, dal momento che la prima delle tre parti della decisione controversa è annullata, ritengo che occorra condannare la Commissione a sostenere, oltre alle proprie spese nei procedimenti dinanzi al Tribunale e alla Corte, un terzo delle spese sostenute dalla Scuola Elementare Maria Montessori nel corso dei due gradi di giudizio.

155. Ai sensi dell'articolo 184, paragrafo 4, del regolamento di procedura della Corte, le spese della Repubblica italiana resteranno a suo carico.

IX. Conclusioni

156. Alla luce delle considerazioni che precedono, propongo dunque alla Corte di statuire come segue:

- 1) La sentenza del Tribunale dell'Unione europea del 15 settembre 2016, Scuola Elementare Maria Montessori/Commissione (T-220/13, non pubblicata, EU:T:2016:484), è annullata in quanto ha statuito che la Commissione europea non era incorsa in un errore di diritto per aver dichiarato, sin dalla fase della procedura di indagine formale e prima dell'adozione di un ordine di recupero, l'impossibilità assoluta per la Repubblica italiana di recuperare gli aiuti considerati illegittimi nella decisione 2013/284/UE della Commissione, del 19 dicembre 2012, relativa all'aiuto di Stato S.A. 20829 [C 26/2010, ex NN 43/2010 (ex CP 71/2006)] Regime riguardante l'esenzione dall'imposta comunale sugli immobili per gli immobili utilizzati da enti non commerciali per fini specifici cui l'Italia ha dato esecuzione, fondandosi unicamente sull'impossibilità di estrapolare, con effetto retroattivo, a partire dalle banche dati catastali e fiscali disponibili, il tipo di dati necessari per avviare un'azione di recupero del presunto aiuto.
- 2) La prima parte della decisione 2013/284 è annullata là dove la Commissione ha deciso che era impossibile per le autorità italiane recuperare gli aiuti considerati illegittimi ed incompatibili con il mercato interno.
- 3) Le impugnazioni presentate dalla Commissione contro le sentenze del Tribunale del 15 settembre 2016, Scuola Elementare Maria Montessori/Commissione (T-220/13, non pubblicata, EU:T:2016:484) e Ferracci/Commissione (T-219/13, EU:T:2016:485) sono respinte.
- 4) La Commissione è condannata a sopportare le proprie spese nei procedimenti dinanzi al Tribunale e alla Corte nonché un terzo delle spese sostenute dalla Scuola Elementare Maria Montessori Srl negli stessi procedimenti.