



Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA TRIBUNALULUI (Camera a opta)

15 septembrie 2016*

„Ajutoare de stat — Impozit municipal pe bunuri imobile — Scutire acordată entităților necomerciale care desfășoară activități specifice — Codul privind impozitul pe venit — Scutire de impozitul municipal unic — Decizie prin care în parte se constată inexistența unui ajutor de stat și în parte se declară ajutorul incompatibil cu piața internă — Acțiune în anulare — Act normativ care nu presupune măsuri de executare — Afectare directă — Admisibilitate — Imposibilitate absolută de recuperare — Articolul 14 alineatul (1) din Regulamentul (CE) nr. 659/1999 — Obligația de motivare”

În cauza T-219/13,

Pietro Ferracci, cu domiciliul în San Cesareo (Italia), reprezentat inițial de A. Nucara și de E. Gambaro, ulterior de E. Gambaro, avocați,

reclamant,

împotriva

Comisiei Europene, reprezentată inițial de V. Di Bucci, de G. Conte și de D. Grespan, ulterior de G. Conte, de D. Grespan și de F. Tomat, în calitate de agenți,

pârâtă,

susținută de

Republica Italiană, reprezentată de G. Palmieri și de G. De Bellis, în calitate de agenți,

intervenientă,

având ca obiect o cerere întemeiată pe articolul 263 TFUE, prin care se solicită anularea Deciziei 2013/284/UE a Comisiei din 19 decembrie 2012 privind ajutorul de stat SA.20829 [C 26/2010, ex NN 43/2010 (ex CP 71/2006)] – Schemă privind scutirea de la plata impozitului municipal pe bunuri imobile, acordată în cazul bunurilor imobile folosite de către entități necomerciale în scopuri specifice, aplicată de Italia (JO 2013, L 166, p. 24),

TRIBUNALUL (Camera a opta),

compus din domnul D. Gratsias, președinte, doamna M. Kancheva (raportor) și domnul C. Wetter, judecători,

grefier: domnul J. Palacio González, administrator principal,

având în vedere faza scrisă a procedurii și în urma ședinței din 17 decembrie 2015,

* Limba de procedură: italiana.

pronunță prezenta

Hotărâre

Istoricul cauzei

- 1 Reclamantul, domnul Pietro Ferracci, este proprietarul unei unități de cazare turistică și hotelieră „Bed & Breakfast”, compusă din două camere și situată în municipalitatea San Cesareo, în apropiere de Roma (Italia).
- 2 Domnul Ferracci este unul dintre numeroșii autori ai unor plângeri, care în anul 2006 s-au adresat Comisiei Comunităților Europene susținând că modificarea legislativă efectuată de Republica Italiană în ceea ce privește, printre altele, domeniul de aplicare al schemei naționale privind Imposta comunale sugli immobili (impozitul municipal pe bunurile imobile, denumit în continuare „ICI”) constituia un ajutor de stat incompatibil cu piața comună în temeiul articolului 87 CE.
- 3 În esență, această modificare a urmărit să prevadă că scutirea de ICI, de care beneficiau începând cu anul 1992 entitățile necomerciale care desfășurau în bunurile lor imobile în cauză activități legate de asistență socială, de bunăstare, de sănătate, de cultură, de educație, de agrement, de cazare, de sport și de religie, trebuia să fie înțeleasă ca fiind aplicabilă și activităților menționate, „independent de natura lor eventual comercială”.
- 4 La 5 mai 2006, Comisia a adresat autorităților italiene o solicitare de informații în legătură cu scutirea de ICI. Autoritățile italiene au răspuns la această solicitare la 6 iunie 2006, explicând că domeniul de aplicare referitor la schema ICI va fi redefinit în vederea limitării scutirii de acest impozit la entitățile ce desfășurau activități specifice „care nu sunt exclusiv de natură comercială”.
- 5 La 8 august 2006, Comisia a comunicat autorilor plângerilor că, în lumina informațiilor primite de la autoritățile italiene și ca urmare a noilor modificări aduse reglementării italiene, nu mai era necesară continuarea investigației.
- 6 La 24 octombrie 2006, la 8 și la 16 ianuarie 2007 și la 12 septembrie 2007, autorii plângerilor s-au adresat din nou Comisiei, susținând în esență că scutirea de ICI în cazul entităților necomerciale nu era conformă cu articolul 87 CE, nici chiar în urma modificărilor legislative efectuate de autoritățile italiene. Pe de altă parte, aceștia au supus atenției Comisiei Testo unico delle imposte sui redditi (Codul privind impozitul pe venit, denumit în continuare „TUIR”), al cărui articol 149 alineatul 4 stipula în principal că, spre deosebire de toate celelalte entități, entitățile ecleziastice care fuseseră recunoscute drept persoane juridice de drept civil și cluburile sportive de amatori nu erau supuse criteriilor pe care le prevedea pentru determinarea pierderii calității de entitate necomercială. În opinia autorilor plângerii, această dispoziție avea ca efect acordarea unui avantaj fiscal celor două categorii de entități deoarece le dădea posibilitatea să își mențină statutul de entități necomerciale chiar dacă nu se mai conformau criteriilor aplicate celorlalte entități.
- 7 La 5 noiembrie 2007, Comisia a invitat autoritățile italiene și pe autorii plângerilor să furnizeze mai multe informații despre toate dispozițiile care confereau un pretins avantaj citate de aceștia. Autoritățile italiene au furnizat informațiile solicitate prin scrisorile din 3 decembrie 2007 și din 30 aprilie 2008.
- 8 La 20 octombrie 2008, reclamantii au transmis Comisiei o scrisoare de punere în întârziere, în temeiul articolului 232 CE, pentru a-i solicita să deschidă procedura oficială de investigare și să adopte o decizie cu privire la plângerile lor.

- 9 La 24 noiembrie 2008, Comisia a transmis autorităților italiene o nouă solicitare de informații, la care acestea au răspuns prin scrisoarea din 8 decembrie 2008.
- 10 La 19 decembrie 2008, Comisia i-a informat pe autorii plângerilor că, în urma unei analize preliminare, considera că măsurile nu păreau să constituie ajutor de stat și că, în consecință, nu era necesară continuarea investigației.
- 11 La 26 ianuarie 2009, autoritățile italiene au adoptat o circulară pentru a clarifica sfera de aplicare a scutirii de ICI în cazul entităților necomerciale. Mai precis, această circulară a stabilit ce entități puteau fi considerate necomerciale și a precizat caracteristicile pe care trebuiau să le aibă activitățile desfășurate de aceste entități pentru a beneficia de scutirea respectivă.
- 12 La 2 martie 2009 și la 11 ianuarie 2010, autorii plângerilor s-au adresat Comisiei pentru a-și exprima insatisfacția în legătură cu reglementarea italiană privind ICI și pentru a formula critici împotriva circularei sus-menționate. Comisia le-a răspuns la 15 februarie 2010, reiterând în esență motivele pe care le prezentase deja în scrisoarea din 19 decembrie 2008.
- 13 La 26 aprilie 2010, reclamantul a introdus la Tribunal o acțiune în anularea deciziei Comisiei, astfel cum figura aceasta în scrisoarea sa din 15 februarie 2010. Acțiunea a fost înregistrată sub numărul de referință T-192/10.
- 14 La 12 octombrie 2010, Comisia a decis să deschidă procedura oficială de investigare, în sensul articolului 108 alineatul (2) TFUE, privind, pe de o parte, scutirea de ICI în cazul entităților necomerciale cu scopuri specifice și, pe de altă parte, articolul 149 alineatul 4 din TUIR. Decizia de deschidere a procedurii oficiale, în care Comisia a invitat părțile interesate să prezinte observații, a fost publicată în *Jurnalul Oficial al Uniunii Europene* din 21 decembrie 2010.
- 15 Prin Ordonanța din 18 noiembrie 2010, Tribunalul a dispus, la solicitarea reclamantului, radierea cauzei T-192/10 din registru.
- 16 Între 21 ianuarie 2011 și 4 aprilie 2011, Comisia a primit de la 80 de părți interesate observații cu privire la decizia de deschidere a procedurii.
- 17 La 15 februarie 2012, autoritățile italiene au informat Comisia cu privire la intenția lor de a adopta o nouă reglementare în materia impozitului municipal pe bunuri imobile și au anunțat că, începând cu 1 ianuarie 2012, scutirea de ICI va fi înlocuită cu scutirea prevăzută de noua schemă referitoare la Imposta municipale unica (impozitul municipal unic, denumit în continuare „IMU”). În special, noua reglementare a avut ca obiectiv, printre altele, limitarea scutirii de IMU la activitățile specifice desfășurate de entități necomerciale „în scop necomercial”. Această reglementare a prevăzut de asemenea norme care să permită o plată proporțională a IMU în cazul în care același bun imobil ar fi utilizat atât pentru activități comerciale, cât și pentru activități necomerciale. În sfârșit, a fost prevăzută definirea, prin intermediul unui regulament ulterior de punere în aplicare, a cazurilor în care trebuia să se considere că activitățile specifice cărora li se aplica scutirea de IMU erau desfășurate în scop necomercial. Acest regulament a fost adoptat la 19 noiembrie 2012.
- 18 La 16 mai 2012, ca urmare a adoptării noilor dispoziții referitoare la scutirea de IMU, Comisia a transmis autorităților italiene o solicitare de informații. Autoritățile italiene au dat curs acestei solicitări la 6 iulie 2012. La 27 iunie 2012 și la 25 octombrie 2012, Comisia a primit informații suplimentare și din partea autorilor plângerilor.

- 19 La 19 decembrie 2012, Comisia a adoptat Decizia 2013/284/UE privind ajutorul de stat SA.20829 [C 26/2010, ex NN 43/2010 (ex CP 71/2006)] – Schemă privind scutirea de la plata impozitului municipal pe bunuri imobile, acordată în cazul bunurilor imobile folosite de către entități necomerciale în scopuri specifice, aplicată de Italia (JO 2013, L 166, p. 24, denumită în continuare „decizia atacată”), al cărei unic destinatar a fost Republica Italiană.
- 20 În decizia atacată, mai întâi, Comisia a stabilit că scutirea acordată entităților necomerciale care desfășoară în bunurile lor imobile în cauză activități specifice în cadrul schemei ICI constituia un ajutor incompatibil cu piața internă și pus în aplicare de Republica Italiană în mod nelegal, cu încălcarea articolului 108 alineatul (3) TFUE. În continuare, Comisia a apreciat că, având în vedere natura specifică a acestei cauze, Republicii Italiene i-ar fi absolut imposibil să recupereze ajutoarele ilegale eventuale, astfel încât, în decizia atacată, Comisia nu a dispus recuperarea lor. În sfârșit, Comisia a stabilit că nici articolul 149 alineatul 4 din TUIR, nici scutirea prevăzută de noua schemă a IMU nu constituiau ajutoare de stat în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE.

Procedura și concluziile părților

- 21 Prin cererea introductivă depusă la grefa Tribunalului la 16 aprilie 2013, reclamantul a introdus prezenta acțiune.
- 22 În aceeași zi, Scuola Elementare Maria Montessori Srl a introdus de asemenea o acțiune în anularea deciziei atacate, înregistrată sub numărul de referință T-220/13.
- 23 Prin înscrisul depus la grefa Tribunalului la 17 iulie 2013, Comisia a ridicat o excepție de inadmisibilitate în temeiul articolului 114 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Tribunalului din 2 mai 1991.
- 24 La 16 septembrie 2013, reclamantul a prezentat observații cu privire la excepția ridicată de Comisie. În special, acesta a solicitat Tribunalului să respingă excepția de inadmisibilitate sau, cu titlu subsidiar, să unească această excepție cu fondul.
- 25 Întrucât compunerea camerelor Tribunalului a fost modificată, judecătorul raportor a fost repartizat la Camera a opta, căreia, în consecință, i-a fost atribuită prezenta cauză.
- 26 La 18 martie 2014, în temeiul articolului 64 din Regulamentul de procedură din 2 mai 1991, Tribunalul a invitat părțile să răspundă la întrebarea dacă decizia atacată constituia un act normativ care nu presupune măsuri de executare și care îl privea direct pe reclamant, în sensul ultimei ipoteze a articolului 263 al patrulea paragraf TFUE. Părțile au dat curs acestei solicitări în termenul stabilit.
- 27 Prin Ordonanța din 29 octombrie 2014, Tribunalul a decis să unească cu fondul excepția de inadmisibilitate ridicată de Comisie.
- 28 Prin înscrisul depus la grefa Tribunalului la 8 aprilie 2015, Republica Italiană a formulat o cerere de intervenție în prezenta cauză în susținerea concluziilor Comisiei. Prin Ordonanța din 1 iunie 2015, președintele Camerei a opta a Tribunalului a admis această cerere.
- 29 La 3 noiembrie 2015, Tribunalul a invitat Comisia, în temeiul articolului 89 din Regulamentul de procedură al Tribunalului, să precizeze câteva aspecte referitoare la fondul cauzei și să prezinte anumite dispoziții ale legislației italiene citate în decizia atacată. Comisia a dat curs solicitării Tribunalului în termenul stabilit.

- 30 În aceeași zi, Tribunalul a chestionat părțile asupra eventualei reuniri a cauzelor T-219/13 și T-220/13 în vederea desfășurării fazei orale a procedurii, în conformitate cu articolul 68 alineatul (1) din Regulamentul de procedură. La 13 noiembrie 2015, atât reclamantul, cât și Comisia au depus observații, arătând că nu aveau obiecțiuni cu privire la această reunire.
- 31 La 16 noiembrie 2015, președintele Camerei a opta a Tribunalului a decis să reunească cauzele T-219/13 și T-220/13 în vederea desfășurării fazei orale a procedurii.
- 32 Pe baza raportului judecătorului raportor, Tribunalul (Camera a opta) a decis deschiderea fazei orale a procedurii.
- 33 Pledoariile părților și răspunsurile acestora la întrebările adresate de Tribunal au fost ascultate în ședința din 17 decembrie 2015.
- 34 În cererea introductivă, reclamantul solicită Tribunalului:
- anularea deciziei atacate;
 - obligarea Comisiei la plata cheltuielilor de judecată.
- 35 Comisia, susținută de Republica Italiană, solicită Tribunalului:
- respingerea acțiunii ca inadmisibilă;
 - cu titlu subsidiar, respingerea acțiunii ca nefondată;
 - obligarea reclamantului la plata cheltuielilor de judecată.

În drept

- 36 Astfel cum reiese din lectura cererii introductive, primul capăt de cerere formulat de reclamant trebuie înțeles că vizează anularea deciziei atacate în măsura în care în aceasta Comisia a constatat, pe de o parte, că autorităților italiene le era imposibil să recupereze ajutoarele considerate ilegale și incompatibile cu piața comună (prima componentă a deciziei atacate) și, pe de altă parte, că nici articolul 149 alineatul 4 din TUIR, nici scutirea prevăzută de noua schemă a IMU nu constituiau ajutoare de stat (a doua și, respectiv, a treia componentă ale deciziei atacate).

Cu privire la admisibilitate

- 37 Comisia susține că prezenta acțiune este inadmisibilă deoarece, în primul rând, reclamantul nu este vizat individual de decizia atacată. În al doilea rând, decizia atacată nu poate fi considerată că reprezintă un act normativ care nu presupune măsuri de executare și care îl privește direct pe reclamant, în sensul articolului 263 al patrulea paragraf ultima ipoteză TFUE. În această privință, *primo*, Comisia susține că o decizie adresată unui stat membru și care privește o schemă de ajutoare nu constituie un act normativ. *Secundo*, Comisia arată că decizia atacată presupune măsuri de executare, în special în ceea ce privește componenta sa referitoare la articolul 149 alineatul 4 din TUIR și componenta sa referitoare la scutirea prevăzută de IMU. *Tertio*, Comisia afirmă că reclamantul nu este vizat direct de măsurile preconizate prin decizia atacată.

- 38 Reclamantul contestă argumentele Comisiei. Pe de o parte, el susține că este vizat individual de decizia atacată. Pe de altă parte, arată că, în speță, nu ar avea obligația să demonstreze că este vizat individual de decizia atacată, întrucât această decizie trebuie calificată drept act normativ care nu presupune măsuri de executare și care îl privește direct, în sensul ultimei ipoteze a articolului 263 al patrulea paragraf TFUE.
- 39 În vederea examinării caracterului admisibil al prezentei acțiuni, Tribunalul consideră că este oportun să analizeze pentru început chestiunea dacă acțiunea este admisibilă în temeiul articolului 263 al patrulea paragraf ultima ipoteză TFUE. Potrivit acestei dispoziții, orice persoană fizică sau juridică poate formula o acțiune împotriva actelor care o privesc direct și care nu presupun măsuri de executare. Așadar, un particular poate formula o acțiune în anulare fără a dovedi că este afectat individual de actul în discuție, cu condiția însă ca acest act, mai întâi, să îl privească direct, în continuare, să aibă un caracter normativ și, în sfârșit, să nu presupună măsuri de executare.

Cu privire la condiția afectării directe

- 40 În ceea ce privește chestiunea dacă reclamantul este vizat direct de decizia atacată, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, afectarea directă a unui particular impune, în primul rând, ca actul atacat să producă în mod direct efecte asupra situației juridice a acestui particular și, în al doilea rând, să nu lase nicio putere de apreciere destinatarilor care sunt însărcinați cu punerea sa în aplicare, aceasta având un caracter pur automat și decurgând doar din reglementarea Uniunii Europene, fără aplicarea altor norme intermediare (Hotărârea din 5 mai 1998, Dreyfus/Comisia, C-386/96 P, EU:C:1998:193, punctul 43, și Hotărârea din 10 septembrie 2009, Comisia/Ente per le Ville Vesuviane și Ente per le Ville Vesuviane/Comisia, C-445/07 P și C-455/07 P, EU:C:2009:529, punctul 45).
- 41 Cu titlu introductiv, trebuie înlăturată afirmația Comisiei, formulată atât în înscrisurile sale, cât și în ședință, potrivit căreia probele prezentate de reclamant nu permit demonstrarea calității sale de operator pe piață.
- 42 În această privință, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, activitatea Curții și a Tribunalului este guvernată de principiul liberei aprecieri a probelor și că singurul criteriu de apreciere a valorii probelor prezentate constă în credibilitatea acestora. În plus, pentru a aprecia valoarea probatorie a unui document, trebuie să se verifice veridicitatea informației pe care o conține și să se țină seama, printre altele, de originea documentului, de împrejurările elaborării sale și de destinatarul său și trebuie să se ridice problema dacă, după conținut, pare temeinic și fiabil (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 septembrie 2012, Shell Petroleum și alții/Comisia, T-343/06, EU:T:2012:478, punctul 161 și jurisprudența citată).
- 43 Or, reclamantul a prezentat Tribunalului un document emis de autoritățile italiene în care acestea recunosc capacitatea structurilor al căror proprietar este de desfășurare a activității de cazare și de oferire a serviciilor de mic dejun. Prin urmare, Tribunalul apreciază că acest înscris demonstrează calitatea de operator a reclamantului pe piața turistico-hotelieră, credibilitatea acestuia fiind dovedită suficient. În plus, deși Comisia contestă în ansamblu caracterul veridic al unei asemenea declarații și validitatea sa actuală, nu prezintă niciun indiciu care să sugereze că informațiile exacte cuprinse în documentul transmis de reclamant sunt false sau că este posibil ca asemenea informații să nu fie valabile în prezent.
- 44 În ceea ce privește chestiunea dacă măsurile vizate prin decizia atacată pot afecta situația juridică a reclamantului, trebuie amintit că un concurent al beneficiarului unui ajutor este vizat direct de o decizie a Comisiei prin care autorizează un stat membru să acorde ajutorul atunci când voința statului respectiv de a proceda în acest mod este neîndoielnică (a se vedea în acest sens Hotărârea din

28 ianuarie 1986, Cofaz și alții/Comisia, 169/84, EU:C:1986:42, punctul 30, Hotărârea din 6 iulie 1995, AITEC și alții/Comisia, T-447/93-T-449/93, EU:T:1995:130, punctul 41, și Hotărârea din 22 octombrie 1996, Skibsværftsforeningen și alții/Comisia, T-266/94, EU:T:1996:153, punctul 49).

- 45 În speță, trebuie să se arate că serviciile de cazare oferite de anumite entități care fac obiectul măsurilor vizate prin decizia atacată și care beneficiază, în opinia reclamantului, de pretinse ajutoare ar putea avea un raport de concurență cu cele oferite de alte structuri de cazare. Astfel, după cum reiese din extrasele de pe site-urile Internet furnizate de reclamant ca anexe la înscrierile sale, aceste entități, și anume entitățile ecleziastice și religioase, apar ca fiind o categorie de cazare pe plan turistic ca și camerele de oaspeți, camerele mobilate și campingurile, în măsura în care oferă servicii de cazare pentru petrecerea vacanțelor și echipamente de primire asemănătoare celor furnizate de alte instituții hoteliere. În acest context, trebuie să se constate că, în calitate de proprietar al unei structuri de cazare „Bed & Breakfast”, reclamantul ar putea avea cu entitățile respective un raport de concurență și, pentru acest motiv, ar putea fi afectat de măsurile vizate prin decizia atacată.
- 46 În plus, întrucât Comisia a susținut în ședință că, în conformitate cu Hotărârea din 28 aprilie 2015, T & L Sugars și Sidul Açucares/Comisia (C-456/13 P, EU:C:2015:284, punctul 37 și jurisprudența citată), și cu Hotărârea din 17 septembrie 2015, Confederazione Cooperative Italiane și alții/Anicav și alții (C-455/13 P, C-457/13 P și C-460/13 P, nepublicată, EU:C:2015:616, punctele 47-50), împrejurarea că anumite măsuri de ajutor afectează poziția unui concurent pe piață nu se raportează la situația sa juridică, ci la situația sa de fapt, este suficient să se arate că, spre deosebire de prezenta cauză, reclamantele din aceste două cauze nu erau prezente pe piețele reglementate de dispozițiile atacate. Pentru acest motiv, Curtea a apreciat că faptul că dispozițiile menționate le plasau pe reclamante într-o situație concurențială dezavantajoasă nu permitea, în sine, să se considere că ele erau afectate în ceea ce privește situația lor juridică și, prin urmare, că erau vizate în mod direct de acestea.
- 47 Rezultă că măsurile vizate prin decizia atacată afectează situația juridică a reclamantului.
- 48 În ceea ce privește a doua condiție care determină afectarea directă, conform jurisprudenței citate la punctul 40 de mai sus, trebuie să se constate că, dată fiind natura deciziei atacate, care permite Republicii Italiene, pe de o parte, să nu recurgă la recuperarea ajutoarelor considerate ilegale și incompatibile cu piața comună și, pe de altă parte, să aplice o schemă de scutiri fiscale care, în opinia Comisiei, nu conține elemente de ajutor, această decizie își produce efectele juridice într-un mod pur automat doar în temeiul reglementării Uniunii și în lipsa aplicării altor norme intermediare, dând astfel posibilitatea Republicii Italiene să nu recupereze respectivele ajutoare ilegale și să aplice schema de scutiri fiscale.
- 49 Având în vedere cele de mai sus, trebuie să se concluzioneze că decizia atacată îl privește direct pe reclamant.

Cu privire la calificarea deciziei atacate drept act normativ

- 50 În ceea ce privește chestiunea dacă decizia atacată trebuie calificată drept act normativ, trebuie amintit că, în conformitate cu jurisprudența, actele normative în sensul articolului 263 al patrulea paragraf TFUE sunt acte cu aplicabilitate generală, cu excepția actelor legislative (Hotărârea din 3 octombrie 2013, Inuit Tapiriit Kanatami și alții/Parlamentul și Consiliul, C-583/11 P, EU:C:2013:625, punctul 60, și Ordonanța din 6 septembrie 2011, Inuit Tapiriit Kanatami și alții/Parlamentul și Consiliul, T-18/10, EU:T:2011:419, punctul 56).
- 51 Distincția dintre un act legislativ și un act normativ se întemeiază, potrivit Tratatului FUE, pe criteriul procedurii, legislativă sau nelegislativă, care a condus la adoptarea sa (Ordonanța din 6 septembrie 2011, Inuit Tapiriit Kanatami și alții/Parlamentul și Consiliul, T-18/10, EU:T:2011:419, punctul 65). În

speță, întrucât decizia atacată nu a fost adoptată în cadrul unei proceduri legislative, ea nu constituie un act legislativ în sensul articolului 297 TFUE. În consecință, trebuie să se analizeze dacă decizia atacată are aplicabilitate generală.

- 52 În această privință, trebuie amintit că, potrivit unei jurisprudențe constante, o decizie a Comisiei în materia ajutoarelor de stat care se aplică unor situații determinate în mod obiectiv și produce efecte juridice în privința unei categorii de persoane avute în vedere în mod general și abstract are o aplicabilitate generală (Hotărârea din 2 februarie 1988, *Kwekerij van der Kooy și alții/Comisia*, 67/85, 68/85 și 70/85, EU:C:1988:38, punctul 15, Hotărârea din 19 octombrie 2000, *Italia și Sardegnă Lines/Comisia*, C-15/98 și C-105/99, EU:C:2000:570, punctul 33, Hotărârea din 22 decembrie 2008, *British Aggregates/Comisia*, C-487/06 P, EU:C:2008:757, punctul 31, și Hotărârea din 17 septembrie 2009, *Comisia/Koninklijke FrieslandCampina*, C-519/07 P, EU:C:2009:556, punctul 53).
- 53 Mai precis, decizia atacată are ca obiect să examineze, în raport cu articolul 107 TFUE, dacă reglementarea națională aplicată unui număr nedeterminat de persoane avute în vedere în mod general și abstract cuprinde elemente de ajutor de stat și eventual dacă ajutorul în discuție este compatibil cu piața internă și poate fi recuperat. Având în vedere natura competenței cu care este învestită Comisia în temeiul dispozițiilor din tratat referitoare la ajutoarele de stat, o asemenea decizie reflectă, chiar dacă are doar un singur destinatar, conținutul instrumentelor naționale care fac obiectul examinării efectuate de această instituție, fie în scopul acordării autorizației necesare pentru ca o măsură de ajutor să fie aplicată, fie în scopul enunțării consecințelor care decurg din caracterul său eventual nelegal sau incompatibil cu piața internă. Or, instrumentele în discuție au în mod cert o aplicabilitate generală, întrucât operatorii incluși în domeniul lor de aplicare sunt definiți în mod general și abstract.
- 54 Având în vedere considerațiile de mai sus, trebuie să se constate că decizia atacată are aplicabilitate generală în raport cu cele trei componente ale sale, a căror legalitate este contestată în cadrul prezentei acțiuni, și anume, pe de o parte, faptul că Comisia nu a dispus recuperarea ajutoarelor de stat pe care le-a considerat ilegale și incompatibile în ceea ce privește scutirea referitoare la ICI și, pe de altă parte, faptul că a considerat că nici articolul 149 alineatul 4 din TUIR, nici scutirea prevăzută de IMU nu constituiau ajutoare de stat în sensul articolului 107 TFUE (a se vedea punctul 36 de mai sus).
- 55 În consecință, actul atacat, care este un act cu aplicabilitate generală fără a fi un act legislativ, constituie un act normativ în sensul articolului 263 al patrulea paragraf TFUE.

Cu privire la existența unor măsuri de executare

- 56 În ceea ce privește existența unor măsuri de executare a deciziei atacate, trebuie să se arate că Curtea a avut ocazia să precizeze că noțiunea „acte normative [...] care nu presupun măsuri de executare”, în sensul articolului 263 TFUE, trebuie să fie interpretată în lumina obiectivului acestei dispoziții, care constă, după cum reiese din geneza ei, în a evita ca un particular să trebuiască să încalce dreptul pentru a putea avea acces la o instanță. Or, atunci când un act normativ produce efecte în mod direct asupra situației juridice a unei persoane fizice sau juridice, fără să fie necesare măsuri de executare, aceasta din urmă ar risca să fie lipsită de protecție jurisdicțională efectivă dacă nu dispune de o cale de atac directă în fața instanței Uniunii pentru a contesta legalitatea acestui act normativ. Astfel, în lipsa unor măsuri de executare, o persoană fizică sau juridică, deși vizată direct de actul în cauză, nu ar fi în măsură să obțină un control jurisdicțional al acestui act decât după ce a încălcat dispozițiile actului menționat, prevalându-se de nelegalitatea acestora în cadrul procedurilor inițiate în privința sa în fața instanțelor naționale (Hotărârea din 19 decembrie 2013, *Telefónica/Comisia*, C-274/12 P, EU:C:2013:852, punctul 27).

- 57 În schimb, atunci când un act normativ presupune măsuri de executare, controlul jurisdicțional al respectării ordinii juridice a Uniunii este asigurat, indiferent dacă măsurile respective provin de la Uniune sau de la statele membre. Persoanele fizice sau juridice care, din cauza condițiilor de admisibilitate prevăzute la articolul 263 al patrulea paragraf TFUE, nu pot să atace direct în fața instanței Uniunii un act normativ al Uniunii sunt protejate împotriva aplicării unui asemenea act în privința lor prin posibilitatea de a ataca măsurile de executare pe care le presupune acest act (Hotărârea Telefónica/Comisia, C-274/12 P, EU:C:2013:852, punctul 28).
- 58 Pe de altă parte, atunci când punerea în aplicare a unui asemenea act revine statelor membre, persoanele respective pot să invoce nevaliditatea actului de bază în cauză la instanțele naționale și să le determine să sesizeze Curtea, în temeiul articolului 267 TFUE, pe calea întrebărilor preliminare (Hotărârea din 19 decembrie 2013, Telefónica/Comisia, C-274/12 P, EU:C:2013:852, punctul 29).
- 59 Pentru a se stabili dacă un act normativ presupune măsuri de executare, trebuie să se facă o raportare la poziția persoanei care invocă dreptul la acțiune în temeiul celei de a treia ipoteze menționate la articolul 263 al patrulea paragraf TFUE. Așadar, nu are relevanță dacă actul în cauză presupune măsuri de executare în privința altor justițiabili (Hotărârea din 19 decembrie 2013, Telefónica/Comisia, C-274/12 P, EU:C:2013:852, punctul 30).
- 60 Pentru a verifica dacă actul atacat presupune măsuri de executare, trebuie să se facă referire numai la obiectul acțiunii și, în cazul în care un reclamant solicită doar anularea în parte a unui act, trebuie luate în considerare, dacă este cazul, numai măsurile de executare pe care le presupune eventual această parte a actului (Hotărârea din 19 decembrie 2013, Telefónica/Comisia, C-274/12 P, EU:C:2013:852, punctul 31).
- 61 În speță, mai întâi, în ceea ce privește prima componentă contestată a deciziei atacate, trebuie să se constate că, în măsura în care Comisia a apreciat că, având în vedere particularitățile prezentei cauze, ar fi absolut imposibil să se recurgă la rambursarea ajutoarelor ilegale acordate în cadrul schemei privind ICI și a decis astfel să nu impună Republicii Italiene obligația de recuperare de la fiecare beneficiar a sumelor alocate în temeiul acestei scheme, autoritățile naționale nu vor trebui să adopte nicio măsură, în special în privința reclamantului, pentru a pune în aplicare decizia atacată.
- 62 În continuare, în ceea ce privește a doua componentă contestată, pe de o parte, trebuie să se arate că, potrivit concluziei la care a ajuns Comisia în decizia atacată, scutirea prevăzută la articolul 149 alineatul 4 din TUIR nu constituie un ajutor în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE. În aceste împrejurări, decizia atacată, în temeiul căreia statului membru nu îi este impusă nicio obligație, nu determină nicio măsură de executare, autoritățile naționale limitându-se în această privință să aplice legislația națională. Pe de altă parte și în orice caz, trebuie să se constate că dispozițiile prevăzute la articolul 149 alineatul 4 din TUIR privesc numai pierderea statutului de entități necomerciale. În aceste împrejurări, autoritățile italiene nu pot adopta nicio măsură de executare în privința reclamantului, în calitate de entitate comercială.
- 63 În sfârșit, în ceea ce privește a treia componentă contestată, trebuie să se arate că scutirea avută în vedere de schema privind IMU a fost considerată de asemenea de către Comisie că nu constituia un ajutor în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE. În consecință, întrucât decizia atacată nu impune nicio obligație statului membru, nu va fi adoptată nicio măsură la scară națională pentru executarea acestei decizii, în special în privința reclamantului.
- 64 Din cele de mai sus rezultă că niciuna dintre componentele contestate ale deciziei atacate nu presupune măsuri de executare în privința reclamantului, astfel încât reclamantul nu va avea posibilitatea să introducă o cale de atac la o instanță națională italiană, conform jurisprudenței citate la punctul 58 de mai sus, în care să invoce, în cadrul acțiunii sale, lipsa validității componentelor respective ale deciziei atacate.

- 65 Contrar constatării de mai sus, Comisia susține, invocând în special Hotărârile din 26 septembrie 2014, Dansk Automat Brancheforening/Comisia (T-601/11, EU:T:2014:839) și Royal Scandinavian Casino Århus/Comisia (T-615/11, EU:T:2014:838) și jurisprudența citată, că efectele specifice și concrete ale deciziei atacate vor fi în realitate materializate în actele prin care se stabilește quantumul impozitelor datorate de contribuabili, care vor constitui, ca atare, măsuri de executare pe care le presupune decizia atacată. În plus, Comisia adaugă că reclamantul va putea să conteste în fața instanței naționale caracterul pretins discriminatoriu al acestor acte de impunere, solicitând aceleași avantaje ca și beneficiarii lor sau, în caz contrar, susținând nelegalitatea în raport cu dreptul Uniunii a avantajelor de care aceștia beneficiază în calitate de concurenți.
- 66 Un asemenea argument nu poate fi însă admis.
- 67 Astfel, pe de o parte, actele de impunere care pot fi adoptate de autoritățile italiene în temeiul schemei privind IMU nu vor fi consecința deciziei atacate, ci vor decurge doar din reglementarea fiscală italiană, întrucât, astfel cum reiese din considerentul (202) al deciziei atacate, aceasta se limitează să declare că scutirea prevăzută de IMU nu intră în domeniul de aplicare al articolului 107 alineatul (1) TFUE.
- 68 Pe de altă parte, în ceea ce privește actele de impunere care îi vor fi adresate în calitate de persoană care nu beneficiază de scutirile în litigiu, reclamantul se află în imposibilitate să solicite ca scutirea a cărei legalitate o contestă să fie aplicată prin extensie situației sale (a se vedea Hotărârea din 20 septembrie 2001, Banks, C-390/98, EU:C:2001:456, punctele 80 și 92-94 și jurisprudența citată). Pentru identitate de motive trebuie respins și argumentul Comisiei potrivit căruia reclamantul este încă în măsură să solicite autorităților fiscale italiene să beneficieze de aceleași avantaje fiscale ca cele acordate entităților vizate de măsurile în litigiu și, în cazul unei decizii de refuz, să o atace. În plus, trebuie să se constate că, în contextul avut în vedere de Comisie, decizia de refuz a administrației italiene nu poate, propriu-zis, să fie calificată drept măsură de executare ce decurge din decizia atacată, ci ar rezulta dintr-o măsură internă adoptată în mod autonom de autoritățile naționale competente ca urmare a cererii individuale formulate de reclamant.
- 69 În sfârșit, trebuie să se arate că, spre deosebire de prezenta cauză, în Hotărârile din 26 septembrie 2014, Dansk Automat Brancheforening/Comisia (T-601/11, EU:T:2014:839) și Royal Scandinavian Casino Århus/Comisia (T-615/11, EU:T:2014:838), partea dispozitivă a deciziei atacate prevedea în mod expres, la articolul 1, adoptarea unor dispoziții de punere în aplicare a măsurii notificate, motiv pentru care Tribunalul a constatat că o asemenea decizie presupunea măsuri de executare, în sensul articolului 263 al patrulea paragraf ultima ipoteză TFUE. Concret, la punctul 59 și, respectiv, la punctul 51 din cele două hotărâri, Tribunalul a stabilit că existau o lege daneză și acte de aplicare ale acestei legi care trebuiau să intervină după adoptarea deciziei atacate pentru ca schema de ajutoare în discuție să producă efecte în privința reclamantelor, situație care nu se întâlnește în prezenta cauză. În această privință, trebuie să se arate că numai actul de punere în aplicare la care face trimitere decizia atacată în prezenta cauză privește scutirea referitoare la noua schemă a IMU și că, după cum s-a arătat la punctul 17 de mai sus, adoptarea actului respectiv a precedat adoptarea deciziei însăși.
- 70 Având în vedere cele de mai sus, trebuie să se concluzioneze că decizia atacată nu presupune măsuri de executare în ceea ce îl privește pe reclamant și că, prin urmare, acțiunea trebuie declarată admisibilă în raport cu articolul 263 al patrulea paragraf ultima ipoteză TFUE.

Cu privire la fond

- 71 În susținerea acțiunii, reclamantul invocă patru motive. Primul motiv este întemeiat pe încălcarea articolului 14 alineatul (1) din Regulamentul (CE) nr. 659/1999 al Consiliului din 22 martie 1999 de stabilire a normelor de aplicare a articolului 93 din tratat (JO 1999, L 83, p. 1, Ediție specială, 08/vol. 1, p. 41). Al doilea și al treilea motiv sunt întemeiate pe încălcarea articolului 107 alineatul (1) TFUE. Al patrulea motiv este întemeiat pe încălcarea obligației de motivare.

Cu privire la primul motiv, întemeiat pe încălcarea articolului 14 alineatul (1) din Regulamentul nr. 659/1999

- 72 Prin intermediul primului motiv, reclamantul impută Comisiei că nu a dispus în sarcina Republicii Italiene, cu încălcarea articolului 14 alineatul (1) din Regulamentul nr. 659/1999, recuperarea scutirilor fiscale de care entitățile necomerciale cu scopuri specifice au beneficiat în conformitate cu ICI și pe care le-a considerat ilegale și incompatibile cu piața internă.
- 73 Acest motiv cuprinde două aspecte, întemeiate pe existența unei erori de drept și, respectiv, pe existența unei erori de apreciere.

– Cu privire la primul aspect, întemeiat pe existența unei erori de drept

- 74 Reclamantul susține că Comisia a încălcat articolul 14 alineatul (1) din Regulamentul nr. 659/1999 întrucât nu a îndeplinit condițiile care i-ar fi permis să concluzioneze în sensul imposibilității absolute de recuperare a ajutorului ilegal într-un caz precum cel din speță. Astfel, reclamantul apreciază că excluderea recuperării ar fi fost posibilă numai după o decizie a Comisiei prin care se dispune recuperarea ajutorului ilegal și după constatarea efectivă de către Republica Italiană a imposibilității de a da curs acestei solicitări. În același sens, reclamantul consideră că, înainte de a constata imposibilitatea absolută de recuperare, Comisia ar fi trebuit să demonstreze că recuperarea era imposibilă în raport cu toți beneficiarii ajutorului ilegal și că nu putea fi realizată nici măcar o recuperare parțială.

- 75 Comisia contestă aceste argumente.

- 76 Cu titlu introductiv, trebuie să se arate că în considerentul (13) al Regulamentului nr. 659/1999 se menționează următoarele:

„[Î]ntrucât, în cazul ajutoarelor ilegale care nu sunt compatibile cu piața comună, trebuie restabilită concurența efectivă; întrucât, în acest scop, este necesară recuperarea fără întârziere a ajutorului, inclusiv a dobânzii; întrucât este necesar ca recuperarea să se realizeze în conformitate cu procedurile de drept național; întrucât aplicarea acestor proceduri nu trebuie să ridice obstacole în calea restabilirii concurenței nenedenaturate, prin împiedicarea executării imediate și efective a deciziei Comisiei; întrucât, pentru a obține acest rezultat, statele membre trebuie să ia toate măsurile necesare pentru a asigura efectul util al deciziei Comisiei.”

- 77 Articolul 14 din regulamentul menționat, intitulat „Recuperarea ajutorului”, prevede următoarele:

„(1) Atunci când adoptă decizii negative în cazuri de ajutor ilegal, Comisia decide ca statul membru în cauză să ia toate măsurile necesare pentru recuperarea ajutorului de la beneficiar [...]. Comisia nu solicită recuperarea ajutorului în cazul în care aceasta ar contraveni unui principiu general de drept comunitar.”

- 78 Potrivit unei jurisprudențe constante, desființarea prin recuperare a unui ajutor de stat este consecința logică a constatării nelegalității sale (a se vedea Hotărârea din 9 iulie 2015, Comisia/Franța, C-63/14, EU:C:2015:458, punctul 44 și jurisprudența citată). Într-adevăr, finalitatea dispozițiilor tratatului în materia ajutoarelor de stat este restabilirea unei concurențe efective, astfel încât, în principiu, deciziile Comisiei impun statului membru în cauză obligația de a obține efectiv și fără întârziere restituirea ajutoarelor în discuție (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 septembrie 2009, Comisia/MTU Friedrichshafen, C-520/07 P, EU:C:2009:557, punctul 57 și jurisprudența citată). O imposibilitate absolută poate justifica însă nerecuperarea ajutoarelor de stat ilegale (a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 februarie 2008, Comisia/Grecia, C-419/06, nepublicată, EU:C:2008:89, punctul 39 și jurisprudența citată).

- 79 În decizia atacată, în considerentele (191)-(198), Comisia a arătat că, având în vedere natura specifică a cazului de față, Republicii Italiene i-ar fi imposibil să recupereze ajutoarele ilegale eventual acordate în cadrul dispozițiilor ICI. În esență, Comisia a explicat că nici bazele de date cadastrale, nici bazele de date fiscale nu permiteau identificarea tipului de activitate (economică sau neeconomică) desfășurată în imobilele care aparțineau entităților necomerciale și nici calcularea în mod obiectiv a cuantumului impozitului ce trebuia să fie recuperat.
- 80 Pe de o parte, trebuie să se arate că jurisprudența Curții privind imposibilitatea absolută de recuperare a ajutoarelor ilegale se referă în general la cazuri în care statul membru în cauză invocă o asemenea imposibilitate după adoptarea unei decizii de recuperare și în contextul executării acesteia (Hotărârea din 4 aprilie 1995, Comisia/Italia, C-348/93, EU:C:1995:95, Hotărârea din 22 martie 2001, Comisia/Franța, C-261/99, EU:C:2001:179, Hotărârea din 26 iunie 2003, Comisia/Spania, C-404/00, EU:C:2003:373, Hotărârea din 1 aprilie 2004, Comisia/Italia, C-99/02, EU:C:2004:207, Hotărârea din 12 mai 2005, Comisia/Grecia, C-415/03, EU:C:2005:287, Hotărârea din 14 decembrie 2006, Comisia/Spania, C-485/03-C-490/03, EU:C:2006:777, și Hotărârea din 13 noiembrie 2008, Comisia/Franța, C-214/07, EU:C:2008:619).
- 81 Pe de altă parte, conform unei jurisprudențe constante, un stat membru care, în cursul executării unei decizii a Comisiei în materia ajutoarelor de stat, întâlnește dificultăți neprevăzute și imprevizibile sau ia cunoștință despre consecințe pe care Comisia nu le-a avut în vedere trebuie să supună problemele respective aprecierii acesteia din urmă și să propună modificări adecvate ale deciziei în cauză. Într-un asemenea caz, în temeiul normei care impune statelor membre și instituțiilor Uniunii obligații reciproce de cooperare loială, care rezultă în special din articolul 4 alineatul (3) TUE, Comisia și statul membru trebuie să colaboreze cu bună-credință pentru depășirea acestor dificultăți, cu respectarea deplină a dispozițiilor tratatului și în special a celor privind ajutoarele (a se vedea Hotărârea din 22 decembrie 2010, Comisia/Italia, C-304/09, EU:C:2010:812, punctul 37 și jurisprudența citată).
- 82 Întemeindu-se în esență pe jurisprudența de mai sus, reclamantul susține că excluderea recuperării este posibilă numai după o decizie a Comisiei prin care se dispune recuperarea ajutorului ilegal și constatarea efectivă de către statul membru în cauză a imposibilității de a da curs acestei solicitări.
- 83 Argumentul reclamantului nu poate fi însă admis.
- 84 Într-adevăr, astfel cum arată Comisia, deși este adevărat că până în prezent statele membre au invocat chestiunea imposibilității absolute în special în faza de executare a deciziei, în principal în apărare în cadrul unei acțiuni în constatarea neîndeplinirii obligațiilor în temeiul articolului 258 TFUE, nici reglementarea aplicabilă în speță, nici jurisprudența Curții nu au stabilit că o imposibilitate absolută nu putea fi constatată în stadiul procedurii administrative care conduce la o decizie a Comisiei în materia ajutoarelor de stat.
- 85 În plus, unica obligație care, în conformitate cu jurisprudența citată la punctul 81 de mai sus, revine statului membru în cauză și Comisiei în ipoteza unei eventuale imposibilități absolute de recuperare este aceea de a stabili o cooperare loială, în temeiul căreia statul membru trebuie să supună aprecierii Comisiei rațiunile care motivează o asemenea imposibilitate, iar Comisia trebuie să efectueze o examinare detaliată a acestor rațiuni. În aceste condiții, contrar celor susținute de reclamant, cooperarea dintre statul membru și Comisie poate avea loc înainte de adoptarea deciziei finale a Comisiei dacă imposibilitatea absolută poate fi constatată deja în stadiul procedurii oficiale de investigare. Mai mult, în cazul în care în cadrul acestei examinări Comisia constată că nu există metode alternative pentru recuperarea ajutorului ilegal sau că nu poate fi realizată nici măcar o recuperare parțială, nimic nu se opune recunoașterii de către Comisie a unei imposibilități absolute înainte de a dispune recuperarea ajutoarelor respective.

- 86 În speță, în lumina observațiilor de mai sus, trebuie să se constate, în primul rând, că reclamantul nu contestă posibilitatea invocării unei imposibilități absolute cu titlu de motiv care să justifice nerecuperarea ajutoarelor ilegale. În orice caz, în conformitate cu jurisprudența citată la punctul 78 de mai sus, trebuie să se considere că, atunci când a arătat în decizia atacată că nu putea impune autorităților italiene recuperarea ajutorului ilegal din cauza unei imposibilități absolute, Comisia nu a săvârșit o eroare de drept. În această privință, trebuie amintit că, în domeniul ajutoarelor de stat, Comisia nu poate impune obligații a căror executare ar fi, de la nașterea lor, în mod obiectiv și absolut, imposibil de realizat (a se vedea în acest sens Hotărârea din 17 iunie 1999, Belgia/Comisia, C-75/97, EU:C:1999:311, punctul 86).
- 87 În al doilea rând, astfel cum reiese din considerentele (192)-(197) ale deciziei atacate, atât Republica Italiană, cât și Comisia și-au îndeplinit obligația de cooperare loială, în conformitate cu jurisprudența citată la punctul 81 de mai sus.
- 88 Astfel, Republica Italiană s-a adresat Comisiei înainte de adoptarea deciziei atacate, afirmând că îi era imposibil să execute o obligație de recuperare. În consecință, Republica Italiană a supus aprecierii Comisiei probleme legate de recuperarea ajutorului în litigiu. În plus, întrucât autoritățile italiene au invocat această chestiune în stadiul investigării oficiale, Comisia a putut să considere că era necesar să o analizeze înainte de adoptarea unei decizii finale. Pe de altă parte, trebuie să se arate că Republica Italiană a explicat că, din cauza structurii cadastrului și a lipsei unor informații fiscale pertinente, îi era imposibil să extrapoleze, cu efect retroactiv, pornind de la bazele de date cadastrale și fiscale, tipul de date necesare efectuării unui demers de recuperare a ajutorului invocat. În lumina acestor explicații, Comisia a apreciat că, într-adevăr, îi era imposibil să se identifice beneficiarii ajutorului în discuție și că ajutorul nu putea fi calculat în mod obiectiv în lipsa unor date disponibile, împrejurări pe care le-a explicat în decizia atacată.
- 89 În al treilea rând, în măsura în care reclamantul susține că, în orice caz, Comisia ar fi trebuit să constate că nu existau mijloace alternative pentru punerea în aplicare în speță a obligației de recuperare, cel puțin parțial, o asemenea analiză trebuie să fie efectuată în cadrul celui de al doilea aspect al prezentului motiv, întemeiat pe existența unei erori de apreciere.
- 90 Reiese din cele de mai sus că Comisia nu a săvârșit o eroare de drept prin faptul că a constatat încă din stadiul procedurii oficiale de investigare și înainte de adoptarea ordinului de recuperare imposibilitatea absolută pentru Republica Italiană de a recupera ajutoarele considerate ilegale în decizia atacată.
- 91 Așadar, primul aspect trebuie respins.
- Cu privire la al doilea aspect, întemeiat pe existența unei erori de apreciere
- 92 Reclamantul susține că nicio împrejurare excepțională nu îi permitea Comisiei să concluzioneze în sensul imposibilității absolute de recuperare a ajutorului ilegal. Reclamantul contestă în special considerația potrivit căreia nu era posibilă identificarea beneficiarilor ajutorului respectiv și potrivit căreia ajutorul nu putea în niciun caz să fie calculat de autoritățile italiene în vederea recuperării sale. În această privință, reclamantul subliniază respingerea de către Curte a unor argumente întemeiate pe o pretinsă imposibilitate de recuperare din cauza unui număr mare de întreprinderi beneficiare sau din cauza indisponibilității informațiilor necesare cuantificării sumelor care trebuiau să fie recuperate. Pe de altă parte, în opinia reclamantului, existau metode alternative adecvate prin intermediul cărora autoritățile italiene ar fi putut să recurgă la identificarea beneficiarilor ajutorului ilegal și la recuperarea acestuia, cel puțin parțial.
- 93 Comisia contestă aceste argumente.

- 94 Potrivit unei jurisprudențe constante, condiția unei imposibilități absolute de executare nu este îndeplinită atunci când statul membru pârât se limitează să comunice Comisiei dificultăți juridice, politice sau practice pe care le prezintă punerea în aplicare a deciziei (a se vedea Hotărârea din 13 noiembrie 2008, Comisia/Franța, C-214/07, EU:C:2008:619, punctul 46 și jurisprudența citată).
- 95 Pe de altă parte, trebuie amintit că, în situații privind recuperarea unor sume corespunzătoare ajutoarelor de la un număr mare de întreprinderi coroborată cu numeroși factori individuali de calcul, Curtea s-a pronunțat în sensul că asemenea dificultăți de punere în aplicare a deciziilor respective nu constituie o imposibilitate absolută (a se vedea Hotărârea din 17 noiembrie 2011, Comisia/Italia, C-496/09, EU:C:2011:740, punctul 29 și jurisprudența citată).
- 96 În sfârșit, condiția referitoare la imposibilitatea absolută de executare este îndeplinită numai dacă împrejurările contribuie la crearea unei imposibilități absolute obiective (a se vedea în acest sens Concluziile avocatului general Sharpston prezentate în cauza Comisia/Franța, C-214/07, EU:C:2008:343, punctul 46 și jurisprudența citată).
- 97 În speță, trebuie să se arate cu titlu introductiv că, astfel cum reiese din considerentele (102) și (106) ale deciziei atacate, Comisia a considerat incompatibilă cu piața internă, în sensul articolului 107 TFUE, numai scutirea de ICI de care beneficiau entitățile necomerciale cu scopuri specifice atunci când acestea desfășurau activități de natură economică. Astfel, Comisia a apreciat în esență că, în aceste cazuri, entitățile respective trebuiau să fie supuse dispoziției sus-menționate a tratatului. În schimb, atunci când entitățile respective desfășurau doar activități necomerciale, schema de ajutor de stat nu era aplicabilă și, prin urmare, scutirea de ICI nu era considerată nelegală.
- 98 Pe de altă parte, în decizia atacată Comisia a apreciat în esență că recuperarea de către autoritățile italiene a ajutoarelor ilegale era imposibilă, în termeni absoluți și obiectivi, pentru motivul că nu putea fi identificată stabilirea naturii economice sau neeconomice a activităților desfășurate de entitățile beneficiare în bunurile imobile supuse reglementării referitoare la ICI. Astfel, în considerentele (194)-(198) ale deciziei atacate, Comisia și-a însușit explicațiile Republicii Italiene potrivit cărora bazele de date cadastrale, pe de o parte, și fiscale, pe de altă parte, nu permiteau nici identificarea tipului de activitate desfășurată în imobilele care aparțineau entităților respective, nici calcularea în mod obiectiv a cuantumului impozitului ce trebuia să fie recuperat.
- 99 În primul rând, reclamantul contestă aprecierea Comisiei susținând că aceasta este viciată de eroare atât în ceea ce privește bazele de date cadastrale, cât și în ceea ce privește bazele de date fiscale.
- 100 În această privință, trebuie să se constate de la bun început că, exceptând trimiterea generală efectuată de reclamant în înscrisurile sale la jurisprudența citată la punctele 94-96 de mai sus, acesta nu invocă niciun argument concret destinat să repună în discuție aprecierea Comisiei.
- 101 În orice caz, în ceea ce privește, pe de o parte, bazele de date cadastrale, trebuie să se considere că, astfel cum Comisia a explicat în principal în considerentul (195) al deciziei atacate, sistemele cadastrale înregistrează bunurile imobile pe baza caracteristicilor lor obiective, în special pe baza elementelor fizice și a structurii lor. În aceste împrejurări, Comisia a putut să considere în mod întemeiat că nu era posibilă urmărirea tipului de activități, economice sau neeconomice, desfășurate de entitățile necomerciale în imobilele lor, pentru a putea să stabilească dacă entitățile respective beneficiaseră în mod nelegal de scutirea de ICI și, în caz afirmativ, să cuantifice suma care trebuia rambursată autorităților italiene.
- 102 În ceea ce privește, pe de altă parte, bazele de date fiscale, în considerentul (196) al deciziei atacate Comisia a afirmat că nici acestea nu dădeau suficiente informații în vederea recuperării.

- 103 În această privință, Tribunalul constată, în lumina dispozițiilor din legislația italiană furnizate de Comisie în cadrul măsurii de organizare a procedurii adoptate în temeiul articolului 89 din Regulamentul de procedură, că bazele de date fiscale nu permiteau identificarea naturii economice sau neeconomice a activităților desfășurate de entitățile necomerciale în imobilele lor.
- 104 Astfel, *primo*, trebuie să se arate că, în conformitate cu Modello „Unico – Enti non commerciali ed equiparati” (Formularul „Unic – Entități necomerciale și asimilate”), precum și cu instrucțiunile referitoare la declarația de venit a entităților necomerciale, imobilele care generau un venit imobiliar pentru aceste entități trebuiau indicate în secțiunea „RB” a formularului. Această secțiune, compusă din 11 coloane, prevedea menționarea, printre altele, a cuantumului impozitului municipal pe bunuri imobile datorat în exercițiul fiscal în discuție și pentru fiecare unitate imobiliară. Totuși, potrivit instrucțiunilor privind declarația, coloana referitoare la impozitul municipal pe bunurile imobile nu trebuia să fie completată în cazul scutirii de la plata acestui impozit. Prin urmare, astfel cum susține Comisia în mod întemeiat, informațiile care trebuiau raportate în secțiunea „RB” nu permiteau să se cunoască în ce imobil fusese desfășurată activitatea care generase venitul din activitatea comercială eventual menționată în celelalte secțiuni ale declarației.
- 105 *Secundo*, trebuie să se constate că formularul unic cuprindea și secțiunea „RS”, referitoare la deductibilitatea costurilor și a elementelor negative mixte. Conform instrucțiunilor privind declarația, acest tabel trebuia să fie completat cu datele solicitate în vederea calculării cuantumurilor deductibile ale costurilor și altor elemente negative referitoare la bunurile și serviciile afectate desfășurării mixte a unor activități comerciale și a altor activități. Or, astfel cum reiese din considerentul (196) al deciziei atacate, secțiunea „RS” cuprinde date sintetice privind bunurile și serviciile utilizate atât în scop comercial, cât și în scop necomercial. În aceste împrejurări, după cum a arătat Comisia, în cazul în care în secțiunea „RB” erau indicate mai multe clădiri, nu era posibilă identificarea bunului imobil în care se desfășurase activitatea care generase veniturile indicate în declarația fiscală. De asemenea, în cazul în care în secțiunea „RB” era indicat un singur imobil, din cauza caracteristicilor structurale ale sistemului cadastral nu era posibilă identificarea părții din imobil utilizate pentru activitățile economice care generaseră venitul indicat în declarație.
- 106 Având în vedere cele de mai sus, trebuie să se concluzioneze că reclamantul nu a reușit să repună în discuție analiza Comisiei potrivit căreia, pe de o parte, bazele de date cadastrale în mod obiectiv nu permiteau obținerea informațiilor necesare pentru identificarea beneficiarilor în cauză și nici calcularea cuantumului scutirilor care trebuia eventual recuperat și, pe de altă parte, nici bazele de date fiscale nu permiteau urmărirea retroactivă a tipului de activități desfășurate de entitățile beneficiare ale scutirii de ICI în bunurile lor imobile și nici calcularea cuantumului scutirilor aplicate nelegal.
- 107 În al doilea rând, reclamantul afirmă că, în orice caz, ar exista metode alternative care permit identificarea naturii comerciale sau necomerciale a activităților desfășurate de entitățile beneficiare ale scutirii de ICI în bunurile lor imobile și propune în acest sens de exemplu patru metode. În esență, reclamantul apreciază că prin intermediul acestor metode s-ar fi putut demonstra că, cel puțin în parte, recuperarea ar fi putut să fie realizată.
- 108 *Primo*, reclamantul susține că, întrucât, pe de o parte, noua reglementare referitoare la IMU (a se vedea punctul 17 de mai sus) impune entităților necomerciale declararea bunurilor imobile supuse acestui impozit și a celor care au fost scutite și întrucât, pe de altă parte, cea mai mare parte a bunurilor imobile în discuție și-au menținut destinația în mod stabil, autoritățile italiene ar putea utiliza declarațiile prezentate în temeiul reglementării referitoare la IMU pentru a stabili utilizarea sau lipsa utilizării în trecut a bunurilor imobile în scop comercial.
- 109 În această privință trebuie să se constate de la bun început că, astfel cum arată Comisia, reclamantul nu prezintă niciun element care ar permite să se prezume că bunurile imobile ale entităților necomerciale își mențin destinația în mod obișnuit și stabil. În aceste împrejurări, declarațiile efectuate

în cadrul schemei privind IMU nu ar constitui o metodă valabilă pentru urmărirea informației căutate. Pe de altă parte, dacă acest argument al reclamantului ar trebui să fie interpretat în sensul că invită Comisia să dispună recuperarea ajutorului, cu excepția cazului în care entitatea beneficiară nu este în măsură să demonstreze că desfășura în trecut activități neeconomice, trebuie amintit că, potrivit jurisprudenței, Comisia nu poate presupune că o întreprindere a beneficiat de un avantaj care constituie un ajutor de stat bazându-se numai pe o prezumție negativă, întemeiată pe lipsa de informații care permit să se ajungă la concluzia contrară, în lipsa altor elemente de natură să stabilească în mod pozitiv existența unui asemenea avantaj (Hotărârea din 17 septembrie 2009, Comisia/MTU Friedrichshafen, C-520/07 P, EU:C:2009:557, punctul 58).

- 110 *Secundo*, reclamantul susține că o obligație de autocertificare ar constitui un mod valabil de evidențiere a informației căutate. Trebuie să se constate însă, similar Comisiei, că această metodă nu poate fi considerată eficace din cauza inexistenței unor informații cu privire la situația anterioară a bunurilor imobile. Dacă ar exista asemenea informații, caracterul veridic al autocertificării ar putea fi verificat.
- 111 *Tertio*, în opinia reclamantului, autoritățile italiene ar putea să efectueze controale la fața locului prin intermediul organelor de inspecție, similar modului în care anumite comune italiene au procedat deja. Or, și în această privință trebuie să se considere că o asemenea metodă, chiar dacă este susceptibilă să furnizeze informații cu privire la activitățile desfășurate în prezent de entitățile beneficiare ale IMU, aceasta nu este totuși acceptată pentru a identifica natura utilizării în trecut a bunurilor lor imobile.
- 112 *Quarto*, deși reclamantul afirmă că Comisia ar fi putut să se bazeze pe informații pe care el i le-ar fi furnizat în cadrul procedurii oficiale de investigare, cel puțin în vederea unei recuperări parțiale, trebuie să se constate că asemenea informații nu rezultă din dosar, astfel încât nu este posibil să se examineze caracterul lor adecvat pentru acest scop.
- 113 Rezultă că reclamantul nu a reușit să demonstreze că natura activităților desfășurate de entitățile beneficiare ale scutirii de ICI ar fi putut să fie identificată datorită unor metode alternative. În consecință, Comisiei nu i se poate imputa că a săvârșit o eroare de apreciere prin faptul că a concluzionat că autoritățile italiene nu dispuneau de niciun mijloc care să le permită să efectueze recuperarea, fie și parțială, a ajutorului considerat ilegal.
- 114 Având în vedere cele de mai sus, se impune respingerea celui de al doilea aspect, precum și a primului motiv în ansamblu.

Cu privire la al doilea motiv, întemeiat pe încălcarea articolului 107 alineatul (1) TFUE, referitor la lipsa calificării drept ajutor de stat a articolului 149 alineatul 4 din TUIR

- 115 Prin intermediul celui de al doilea motiv, reclamantul arată că Comisia a încălcat articolul 107 alineatul (1) TFUE prin faptul că a considerat că articolul 149 alineatul 4 din TUIR nu constituia un ajutor de stat în sensul tratatului. În esență, reclamantul susține că această dispoziție permite în special entităților ecleziastice să nu piardă în niciun caz calitatea lor de entitate necomercială, independent de natura comercială sau necomercială a activităților lor. În acest context, entitățile ecleziastice ar beneficia în mod permanent de scutirile prevăzute în legislația fiscală, printre care scutirile de ICI și de IMU.
- 116 Comisia contestă aceste argumente.
- 117 Cu titlu introductiv, trebuie să se arate mai întâi, astfel cum Comisia a explicat în considerentele (31)-(34) ale deciziei atacate, că articolul 149 din TUIR este cuprins în capitolul III din titlul II din TUIR. Titlul II cuprinde dispozițiile privind impozitul pe profit, iar capitolul III cuprinde dispozițiile fiscale aplicabile entităților necomerciale, precum regulile de calcul al bazei impozabile și cele privind cota de impozitare.

- 118 În continuare, articolul 149 din TUIR definește condițiile care pot antrena pierderea „statutului de entitate necomercială”. În special, acesta prevede că o entitate necomercială își va pierde statutul dacă desfășoară în principal activități comerciale într-o perioadă fiscală completă. Articolul 149 alineatul 2 din TUIR definește „statutul comercial” al unei entități dacă, de exemplu, veniturile obținute din activități comerciale sunt mai mari decât cele obținute din activități instituționale sau dacă valoarea netă a activelor fixe aferente activităților comerciale este mai ridicată decât valoarea netă a activelor fixe aferente altor activități. Forma juridică adoptată de entitățile respective nu are nicio influență asupra pierderii „statutului necomercial”. La rândul său, articolul 149 alineatul 4 din TUIR prevede că dispozițiile sus-menționate, respectiv articolul 149 alineatele 1 și 2, nu se aplică entităților ecleziastice cărora li s-a recunoscut statutul de persoane juridice de drept civil sau cluburilor sportive de amatori.
- 119 În sfârșit, trebuie amintit că, astfel cum reiese din considerentul (38) al deciziei atacate, Comisia a justificat deschiderea procedurii oficiale de investigare în ceea ce privește articolul 149 alineatul 4 din TUIR susținând că această dispoziție putea fi, la prima vedere, selectivă. În această privință, Comisia a arătat că articolul 149 alineatul 4 părea să ofere îndeosebi entităților ecleziastice și cluburilor sportive de amatori posibilitatea de a-și menține statutul de entități necomerciale chiar dacă nu mai erau considerate astfel în conformitate cu criteriile aplicabile altor entități.
- 120 Reclamantul susține în esență că Comisia ar fi trebuit să aprobe considerațiile sale inițiale cu privire la articolul 149 alineatul 4 din TUIR după procedura oficială de investigare, iar nu să aprecieze, astfel cum reiese din considerentul (159) al deciziei atacate, că această măsură nu conferea niciun avantaj selectiv instituțiilor ecleziastice.
- 121 Niciunul dintre argumentele reclamantului nu este însă susceptibil să repună în discuție aprecierea finală a Comisiei.
- 122 Astfel, în primul rând, faptul că criteriile prevăzute la articolul 149 alineatul 4 din TUIR, aplicabile entităților în ceea ce privește pierderea calității de „entitate necomercială”, nu sunt îndeplinite de entitățile ecleziastice nu înseamnă, așa cum explică Comisia, că ele nu își pot pierde această calitate conform altor criterii prevăzute în legislația italiană. În special, trebuie să se arate că circolare del 12 maggio 1998, nr. 124/E (circulara nr. 124/E din 12 mai 1998), precizează că entitățile ecleziastice pot beneficia de tratamentul fiscal acordat entităților necomerciale doar în cazul în care desfășurarea activităților comerciale nu reprezintă obiectivul lor principal.
- 123 În al doilea rând, trebuie arătat că, astfel cum reiese din considerentul (154) al deciziei atacate, legea del 20 maggio 1985, n. 222 (Legea nr. 222 din 20 mai 1985), care pune în aplicare acordurile internaționale dintre Republica Italiană și Sfântul Scaun, prevede că Ministerul de Interne are competență atât pentru recunoașterea personalității juridice de drept civil a entităților ecleziastice, cât și pentru revocarea acesteia în conformitate cu unele criterii exacte prevăzute de legea menționată. Or, pierderea personalității juridice a entității conduce, la rândul său, la pierderea statutului de entitate necomercială și, prin urmare, a tratamentului fiscal avantajos.
- 124 Reclamantul contestă aceste considerații și afirmă în esență că dispozițiile cuprinse în Legea nr. 222 din 20 mai 1985 nu permit Ministerului de Interne italian să garanteze un control constant al pierderii de către instituțiile ecleziastice a calității de entitate necomercială.
- 125 În această privință, trebuie să se arate mai întâi că articolul 1 din Legea nr. 222 din 20 mai 1985 prevede că entitățile ecleziastice cu sediul în Italia și care au ca scop desfășurarea de activități religioase sau de cult pot fi recunoscute ca fiind persoane juridice de drept civil. În continuare, articolul 2 al treilea paragraf din legea menționată prevede că scopul religios sau de cult trebuie să fie constitutiv și principal pentru acea entitate. Pe de altă parte, articolul 16 din aceeași lege menționează că activitățile comerciale sau cu scop lucrativ nu pot fi considerate în niciun caz activități religioase sau de cult. În sfârșit, articolul 19 din legea respectivă coroborat cu articolul 13 din decreto del Presidente della Repubblica del 13 febbraio 1987, n. 33 (Decretul Președintelui Republicii nr. 33/1987 din

13 februarie 1987), prevede că, în cazul schimbării destinației bunurilor și a modalităților de existență a unei entități ecleziastice al cărei statut civil este recunoscut, schimbare care determină neîndeplinirea uneia dintre condițiile necesare recunoașterii sale, aceasta din urmă este revocată la propunerea ministrului de interne și prin decret al Președintelui Republicii, după ascultarea autorității ecleziastice și obținerea avizului emis de Consiglio di Stato (Consiliul de Stat italian). Trebuie să se adauge că, după ce a fost adoptată legge del 12 gennaio 1991, n. 13 (Legea nr. 13 din 12 ianuarie 1991), decretul Președintelui Republicii prevăzut la articolul 19 din Legea nr. 222 din 20 mai 1985 nu mai este necesar pentru revocarea statutului civil al entităților ecleziastice, care, de la acel moment, este de competența ministrului de interne.

126 Având în vedere cele de mai sus și contrar celor susținute de reclamant, ministrul de interne al Republicii Italiene are efectiv competența să controleze pierderea personalității juridice a entităților ecleziastice și, în consecință, a calității lor de entitate necomercială. În plus, în măsura în care, conform articolului 16 din Legea nr. 222 din 20 mai 1985, entitățile ecleziastice pot să își mențină personalitatea juridică numai dacă nu desfășoară activități comerciale sau cu scop lucrativ, trebuie respins argumentul reclamantului potrivit căruia pierderea recunoașterii civile nu ar determina niciun efect asupra statutului lor fiscal.

127 În al treilea rând, trebuie să se arate că, în conformitate cu decreto del Presidente della Repubblica del 10 febbraio 2000, n. 361 (decretul Președintelui Republicii nr. 361 din 10 februarie 2000), Ministerul de Interne verifică îndeplinirea de către entitățile ecleziastice a criteriilor care le permit să își mențină personalitatea juridică de drept civil, astfel încât, după cum Comisia a apreciat în considerentul (158) al deciziei atacate, entitățile ecleziastice sunt supuse unor dispoziții și măsuri de control care garantează pierderea beneficiului tratamentului fiscal acordat entităților necomerciale în cazul desfășurării unor activități comerciale sau cu scop lucrativ.

128 Rezultă, contrar celor susținute de reclamant, că în cazul entităților ecleziastice nu se poate constata un statut permanent de entitate necomercială. Astfel, Comisia a putut să considere în mod întemeiat că măsura prevăzută la articolul 149 alineatul 4 din TUIR nu conferea niciun avantaj selectiv entităților ecleziastice și că, așadar, dispoziția respectivă nu constituia un ajutor de stat în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE.

129 În ceea ce privește argumentele formulate de reclamant în înscrisurile sale și care privesc aplicarea articolului 351 TFUE în prezenta cauză, este suficient să se arate că Comisia nu și-a întemeiat aprecierea pe existența unui acord internațional din domeniul de aplicare al acestui articol și că, în aceste împrejurări, argumentele reclamantului nu pot avea niciun efect asupra legalității aprecierii Comisiei potrivit căreia articolul 149 alineatul 4 din TUIR nu constituie un ajutor de stat în sensul tratatului. Prin urmare, aceste argumente trebuie respinse ca inoperante.

130 Așadar, al doilea motiv trebuie să fie respins.

Cu privire la al treilea motiv, întemeiat pe încălcarea articolului 107 alineatul (1) TFUE, referitor la lipsa calificării drept ajutor de stat a scutirii de IMU

131 Reclamantul susține că Comisia a încălcat articolul 107 alineatul (1) TFUE prin faptul că a considerat că scutirea de IMU nu constituia un ajutor de stat în sensul acestei dispoziții.

132 Mai întâi, reclamantul arată că, în mod contrar celor prevăzute de Comisie în decizia atacată, faptul că reglementarea referitoare la IMU limitează beneficiul scutirii asupra bunurilor imobile la entitățile care desfășoară activități economice „în scopuri necomerciale” nu înseamnă că aceste entități nu pot fi considerate întreprinderi în sensul dreptului concurenței. Reclamantul subliniază că, potrivit unei jurisprudențe constante, noțiunea de întreprindere include orice entitate care exercită o activitate economică, independent de statutul juridic al acestei entități și de modul său de finanțare. În

continuare, reclamantul susține că criteriile stabilite pentru a determina activitățile care pot beneficia de scutirea de IMU sunt vagi și contrare normelor în materia ajutoarelor de stat. În special, acesta critică împrejurarea că activitățile de cazare sunt considerate ca fiind desfășurate în scopuri necomerciale dacă sunt efectuate cu titlu gratuit sau în schimbul unei contrapartide simbolice. Pe de altă parte, reclamantul arată că aceste critici sunt aplicabile criteriilor care se aplică activităților în domeniile învățământului și sănătății. În sfârșit, reclamantul afirmă că scutirea de IMU îndeplinește toate condițiile care permit să se concluzioneze că există un ajutor, în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, și că acesta nu îndeplinește cerințele de compatibilitate prevăzute la alineatele (2) și (3) ale aceluiași articol.

- 133 Comisia contestă aceste argumente.
- 134 Potrivit unei jurisprudențe constante, noțiunea „întreprindere” cuprinde orice entitate care exercită o activitate economică, independent de statutul juridic al acestei entități și de modul său de finanțare (a se vedea Hotărârea din 16 martie 2004, AOK Bundesverband și alții, C-264/01, C-306/01, C-354/01 și C-355/01, EU:C:2004:150, punctul 46 și jurisprudența citată).
- 135 Reprezintă o activitate economică orice activitate care constă în oferirea de bunuri sau de servicii pe o anumită piață (a se vedea Hotărârea din 12 septembrie 2000, Pavlov și alții, C-180/98-C-184/98, EU:C:2000:428, punctul 75 și jurisprudența citată).
- 136 Împrejurarea că oferta de bunuri și de servicii este făcută fără scop lucrativ nu se opune ca entitatea care efectuează aceste operațiuni pe piață să fie considerată întreprindere, în condițiile în care această ofertă se află în concurență cu aceea a altor operatori care urmăresc un scop lucrativ (Hotărârea din 1 iulie 2008, MOTOE, C-49/07, EU:C:2008:376, punctul 27).
- 137 În speță, trebuie să se constate mai întâi că scutirea de IMU adoptată în temeiul decreto-legge del 24 gennaio 2012, n. 1 (Decretul-lege nr. 1 din 24 ianuarie 2012), astfel cum este descrisă în considerentele (82)-(86) ale deciziei atacate, diferă de schema prevăzută de ICI, în special în sensul că se aplică doar activităților desfășurate de entități necomerciale, inclusiv entitățile eclesiastice, „în scopuri necomerciale”.
- 138 În continuare, reglementarea privind IMU a introdus norme specifice care permit plata proporțională a IMU în cazurile în care aceeași proprietate este utilizată atât pentru activități comerciale, cât și pentru activități necomerciale. Mai precis, se prevede că, dacă o unitate imobiliară are o utilizare mixtă, scutirea se aplică doar acelei părți a unității în care se desfășoară activitatea având o natură necomercială, cu condiția să fie posibilă identificarea părții respective a unității imobiliare destinate exclusiv acestei activități. În cazurile în care nu este posibilă identificarea părților autonome ale unor unități imobiliare, scutirea se aplică proporțional cu utilizarea bunului imobil în scopuri necomerciale, care va trebui să fie menționată într-o declarație specială.
- 139 În sfârșit, în scopul definirii unei serii de elemente, reglementarea privind IMU face trimitere la un regulament de aplicare, și anume decreto ministeriale del 19 noiembrie 2012, n. 200 (decretul ministerial nr. 200 din 19 noiembrie 2012), care privește termenii și condițiile pentru depunerea declarației sus-menționate, elementele pertinente pentru stabilirea utilizării proporționale a bunului imobil și condițiile generale și specifice care trebuie să fie îndeplinite pentru ca o activitate să fie considerată desfășurată în scopuri necomerciale. În această ultimă privință și pentru a putea beneficia de scutirea de IMU, regulamentul de aplicare prevede următoarele:
- *primo*, cu titlu general, activitățile desfășurate de entitățile în cauză nu trebuie să aibă un scop lucrativ. În plus, ținând seama de natura lor, aceste activități nu trebuie să se afle în concurență cu activitățile în scop lucrativ desfășurate de alți operatori de pe piață și trebuie să respecte principiile solidarității și subsidiarității;

- *secundo*, cu titlu de condiții subiective pentru entitățile neeconomice, actul constitutiv sau statutul entității necomerciale trebuie să includă o interdicție generală în ceea ce privește distribuirea oricărui tip de profit, excedent de exploatare, fonduri și rezerve. În plus, orice profituri trebuie reinvestite exclusiv în activități care contribuie la scopul instituțional de solidaritate socială. În cazul lichidării entității necomerciale, aceasta trebuie să transmită patrimoniul altei entități necomerciale care desfășoară o activitate similară;
- *tertio*, cu titlu de condiții obiective pentru entitățile care desfășoară activități în sectorul serviciilor de cazare, beneficiarul trebuie să presteze serviciile gratuit sau în schimbul unui tarif simbolic care nu trebuie în niciun caz să depășească jumătate din prețul mediu practicat pentru activități similare desfășurate în aceeași zonă geografică, luând în considerare totodată lipsa oricărei legături cu costul real al serviciului.

- 140 În primul rând, din prevederile generale ale noii reglementări privind IMU și din criteriile concrete enumerate la punctul precedent reiese că această reglementare se aplică numai entităților care nu pot fi considerate „întreprinderi” în vederea aplicării dreptului Uniunii. Astfel, contrar celor susținute de reclamant și după cum Comisia a susținut în considerentul (166) al deciziei atacate, regulamentul de aplicare exclude în mod expres din domeniul de aplicare al scutirii de IMU activitățile care, prin natura lor, se află în concurență cu activitățile cu scop lucrativ ale altor operatori de pe piață.
- 141 În al doilea rând, trebuie respins argumentul reclamantului în ceea ce privește caracterul vag al noii reglementări, deoarece, printre alte aspecte, legislația italiană prevede că, în cazul unei utilizări mixte a unui bun imobil, trebuie să fie calculată proporția în care imobilul este utilizat în scopuri comerciale, iar IMU trebuie să fie aplicată doar activităților economice. În plus, în cazul în care o entitate desfășoară în paralel atât activități economice, cât și activități neeconomice, scutirea parțială de care beneficiază pentru acea parte a bunului imobil afectată activităților neeconomice nu îi conferă un avantaj atunci când desfășoară o activitate economică în calitate de întreprindere.
- 142 În al treilea rând, deși reclamantul pare să susțină că serviciile de cazare sunt, prin natura lor, oferite pe piață într-un context de concurență cu alți operatori, mai întâi trebuie să se arate că acest argument este formulat doar cu titlu de observație abstractă, fără a fi susținut în mod concret.
- 143 În continuare, astfel cum reiese din considerentul (174) al deciziei atacate, regulamentul de aplicare limitează scutirea activităților desfășurate de entitățile necomerciale numai la cazurile în care accesul este acordat doar anumitor categorii de persoane și în care acestea nu sunt deschise permanent. În ceea ce privește în special „cazarea socială”, regulamentul menționează că activitățile trebuie să vizeze persoanele cu nevoi speciale temporare sau permanente care sunt dezavantajate din cauza condițiilor fizice, fiziologice, economice, sociale și familiale.
- 144 Pe de altă parte, regulamentul de aplicare precizează că, în orice caz, scutirea nu se aplică activităților desfășurate în hotelurile sau în unitățile similare prevăzute la articolul 9 din decreto legislativo del 23 maggio 2011, n. 79 (Decretul legislativ nr. 79 din 23 mai 2011). Potrivit acestui articol, sunt considerate hoteluri și structuri similare unitățile de cazare precum hotelurile, motelurile, satele de vacanță, apartamentele turistice/de serviciu, pensiunile, hotelurile rezidențiale cu activitate sezonieră, unitățile care oferă cazare și mic dejun (Bed & Breakfast) administrate ca unități comerciale, centrele de sănătate și orice alte structuri de cazare turistică cu caracteristici similare cu una sau cu mai multe dintre categoriile sus-menționate. Prin urmare, scutirea este exclusă în cazul activităților desfășurate îndeosebi în hoteluri, în moteluri și în unități care oferă cazare și mic dejun.
- 145 În sfârșit, trebuie să se constate că, prin intermediul prezentei acțiuni, Tribunalul este solicitat să se pronunțe asupra legalității deciziei atacate, care privește, la rândul său, condițiile și criteriile generale de aplicare a scutirii de IMU. Revine autorităților naționale sarcina să stabilească de la caz la caz punerea în aplicare a acestei scheme și în special existența sau inexistența unui raport de concurență

între un beneficiar efectiv al IMU și ceilalți operatori din sectorul serviciilor de cazare, reclamantul putând să recurgă la căile de atac naționale în cazul în care schema autorizată de Comisie nu a fost aplicată în mod corect.

146 În consecință, Comisia a putut să considere în esență că serviciile de cazare reglementate de dispozițiile de mai sus nu erau oferite pe piață într-un context de concurență cu alți operatori.

147 În al patrulea rând, reclamantul critică criteriul caracterului simbolic al contrapartidei, care, în opinia sa, nu ar exclude caracterul oneros al serviciului. Acest criteriu ar putea avea ca efect viciat faptul că ajutorul ar fi acordat unor operatori care, datorită acestuia, ar putea practica prețuri mai mici.

148 Cu toate acestea, trebuie să se constate că, astfel cum reiese din considerentul (173) al deciziei atacate, regulamentul de aplicare prevede, pe de o parte, că, pentru a fi simbolică, contrapartida nu trebuie să aibă o legătură cu costul serviciului și, pe de altă parte, că limita stabilită la jumătate din prețul mediu practicat pentru activități similare desfășurate în condiții de concurență în aceeași zonă geografică poate fi utilizată numai pentru a exclude dreptul la scutire și nu înseamnă, *a contrario*, că furnizorii de servicii care percep un preț situat sub această limită pot beneficia de scutire. În aceste împrejurări și ținând seama de faptul că contraprestația simbolică este numai o condiție care se adaugă la cele descrise la punctele de mai sus, reclamantul nu poate susține că Comisia a săvârșit o eroare de apreciere.

149 Având în vedere cele de mai sus, reclamantul nu reușește să demonstreze că reglementarea privind IMU permite aplicarea scutirii la activitățile având un caracter economic și că, prin urmare, Comisia a încălcat articolul 107 TFUE considerând că această reglementare nu făcea parte din domeniul de aplicare al acestei dispoziții din tratat. Pe de altă parte, în măsura în care reclamantul susține că reglementarea privind IMU ar îndeplini condițiile de existență a unui ajutor de stat, în sensul articolului 107 alineatul (1) TFUE, aceste argumente trebuie respinse ca fiind inoperante.

150 Rezultă din toate cele de mai sus că al treilea motiv trebuie respins.

Cu privire la al patrulea motiv, întemeiat pe încălcarea obligației de motivare

151 Reclamantul apreciază că lecturarea deciziei atacate nu permite înțelegerea considerațiilor care au motivat cele trei componente din care aceasta se compune.

152 Comisia contestă aceste argumente.

153 Potrivit unei jurisprudențe constante, motivarea impusă de articolul 296 TFUE trebuie să menționeze în mod clar și neechivoc raționamentul instituției care a emis actul, astfel încât să dea posibilitatea persoanelor interesate să ia cunoștință de temeiurile măsurii luate și să își apere drepturile, iar instanței să își exercite controlul. Nu este obligatoriu ca motivarea să specifice toate elementele de fapt și de drept pertinente. Astfel, problema dacă motivarea unei decizii respectă aceste condiții trebuie să fie apreciată nu numai prin prisma modului de redactare, ci și în raport cu contextul său, precum și cu ansamblul normelor juridice care reglementează materia respectivă (Hotărârea din 22 aprilie 2008, Comisia/Salzgitter, C-408/04 P, EU:C:2008:236, punctul 56, Hotărârea din 30 aprilie 1998, Vlaamse Gewest/Comisia, T-214/95, EU:T:1998:77, punctele 62 și 63, și Hotărârea din 27 septembrie 2005, Common Market Fertilizers/Comisia, T-134/03 și T-135/03, EU:T:2005:339, punctul 156).

154 În speță, este suficient să se constate că, astfel cum arată în mod întemeiat Comisia, atât în ceea ce privește modul său de redactare, cât și contextul în care a fost adoptată, decizia atacată conține, în considerentele (22)-(198), o motivare care îndeplinește obligațiile prevăzute la articolul 296 TFUE.

- 155 Astfel, pe de o parte, în considerentele (191) și (198) ale deciziei atacate, Comisia a expus motivele pentru care Republicii Italiene i-ar fi absolut imposibil să recupereze ajutoarele ilegale eventual acordate în cadrul dispozițiilor privind scutirea de ICI. Aceste motive se întemeiază pe structura cadastrului și pe bazele de date fiscale, care nu permit obținerea în mod retroactiv a elementelor necesare calculării sumelor ce trebuie recuperate.
- 156 Pe de altă parte, în considerentele (151)-(159) ale deciziei atacate, Comisia expune motivele pentru care a apreciat că articolul 149 alineatul 4 din TUIR nu ar conferi niciun avantaj selectiv, indiferent dacă este vorba despre entități ecleziastice sau cluburi sportive de amatori. Aceeași concluzie este valabilă și în privința scutirii de IMU, în privința căreia, în considerentele (160)-(177) ale deciziei atacate, Comisia a expus motivele pentru care a apreciat că, atunci când entitățile necomerciale desfășoară activitățile la care se raportează, respectând pe deplin condițiile prevăzute de legislația italiană, acestea nu acționează în calitate de întreprinderi, în sensul dreptului Uniunii, astfel încât articolul 107 TFUE nu le este aplicabil.
- 157 O asemenea motivare a permis, pe de o parte, reclamantului să înțeleagă raționamentul urmat de Comisie pentru a adopta decizia atacată, după cum demonstrează conținutul acțiunii pe care a formulat-o, și, pe de altă parte, Tribunalului să își exercite controlul de legalitate, astfel cum reiese din examinarea motivelor analizate mai sus.
- 158 În consecință, Comisia nu a încălcat articolul 296 TFUE.
- 159 Așadar, se impune respingerea celui de al patrulea motiv și, prin urmare, a acțiunii în totalitate.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 160 Potrivit articolului 134 alineatul (1) din Regulamentul de procedură, partea care cade în pretenții este obligată, la cerere, la plata cheltuielilor de judecată. În plus, articolul 140 alineatul (1) din Regulamentul de procedură prevede că statele membre și instituțiile care au intervenit în litigiu suportă propriile cheltuieli de judecată.
- 161 Întrucât reclamantul a căzut în pretenții, se impune obligarea acestuia la plata cheltuielilor de judecată, conform concluziilor Comisiei. În ceea ce privește Republica Italiană, aceasta va suporta propriile cheltuieli de judecată aferente intervenției sale.

Pentru aceste motive,

TRIBUNALUL (Camera a opta)

declară și hotărăște:

- 1) Respinge acțiunea.**
- 2) Îl obligă pe domnul Pietro Ferracci să suporte, pe lângă propriile cheltuieli de judecată, și pe cele efectuate de Comisia Europeană.**
- 3) Republica Italiană suportă propriile cheltuieli de judecată aferente intervenției sale.**

Gratsias

Kancheva

Wetter

Pronunțată astfel în ședință publică la Luxemburg, la 15 septembrie 2016.

Semnături