

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE PRIMERA INSTANCIA
(Sala Tercera ampliada)
de 23 de octubre de 2002 *

En los asuntos acumulados T-346/99, T-347/99 y T-348/99,

Territorio Histórico de Álava — Diputación Foral de Álava,
Territorio Histórico de Guipúzcoa — Diputación Foral de Guipúzcoa,
Territorio Histórico de Vizcaya — Diputación Foral de Vizcaya,
representados por los Sres. A. Creus Carreras y B. Uriarte Valiente, abogados,

partes demandantes,

contra

Comisión de las Comunidades Europeas, representada por los Sres. F. Santaolalla Gadea, G. Rozet y G. Valero Jordana, en calidad de agentes, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandada,

que tienen por objeto un recurso de anulación de la Decisión de la Comisión, notificada a las autoridades españolas mediante escrito de 29 de septiembre de 1999, de incoar el procedimiento previsto en el artículo 88 CE, apartado 2, contra el Estado español en relación con determinadas ayudas fiscales en forma

* Lengua de procedimiento: español.

de reducción de la base imponible del impuesto de sociedades en los Territorios Históricos de Álava, Vizcaya y Guipúzcoa (DO 2000, C 55, p. 2),

EL TRIBUNAL DE PRIMERA INSTANCIA
DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS (Sala Tercera ampliada),

integrado por el Sr. M. Jaeger, Presidente, y los Sres. R. García-Valdecasas y K. Lenaerts, la Sra. P. Lindh y el Sr. J. Azizi, Jueces;
Secretaria: Sra. B. Pastor, Secretaria adjunta;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 10 de abril de 2002;

dicta la siguiente

Sentencia

Marco jurídico

Disposiciones comunitarias

- 1 Las normas procedimentales que establece el Tratado en materia de ayudas de Estado varían según se trate de ayudas existentes o nuevas. Mientras las primeras están sujetas a lo dispuesto en el artículo 88 CE, apartados 1 y 2, las segundas se rigen, cronológicamente, por los apartados 3 y 2 del mismo artículo.

- 2 Por lo que respecta a las ayudas existentes, el artículo 88 CE, apartado 1, otorga competencia a la Comisión para proceder a su examen permanente junto con los Estados miembros. En el marco de dicho examen, la Comisión propondrá a éstos las medidas apropiadas que exija el desarrollo progresivo o el funcionamiento del mercado común. El artículo 88 CE, apartado 2, dispone a continuación que si, después de haber emplazado a los interesados para que presenten sus observaciones, la Comisión comprobare que una ayuda no es compatible con el mercado común en virtud del artículo 87, o que dicha ayuda se aplica de manera abusiva, decidirá que el Estado interesado la suprima o modifique en el plazo que ella misma determine.

- 3 Las ayudas nuevas deberán, con arreglo al artículo 88 CE, apartado 3, ser notificadas previamente a la Comisión, y no podrán ejecutarse antes de que en dicho procedimiento haya recaído decisión definitiva. En virtud de esta misma disposición, la Comisión iniciará sin demora el procedimiento previsto en el artículo 88 CE, apartado 2, si considerare que un proyecto no es compatible con el mercado común.

- 4 El artículo 1 del Reglamento (CE) n° 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo [88] del Tratado CE (DO L 83, p. 1; en lo sucesivo, «Reglamento “de procedimiento en materia de ayudas de Estado”»), que entró en vigor el 16 de abril de 1999, incluye las siguientes definiciones relevantes para los presentes procedimientos:

«a) “ayuda”: toda medida que reúna todos los requisitos establecidos en el apartado 1 del artículo [87] del Tratado;

b) “ayuda existente”:

i) [...] toda ayuda que existiese antes de la entrada en vigor del Tratado en el Estado miembro respectivo, es decir, los regímenes de ayuda que fueran aplicables y las ayudas individuales que se hayan llevado a efecto con anterioridad a la entrada en vigor del Tratado y que sigan siendo aplicables con posterioridad a la misma;

ii) la ayuda autorizada, es decir, los regímenes de ayudas y ayudas individuales autorizados por la Comisión o por el Consejo;

[...]

v) la ayuda considerada como ayuda existente al poder acreditarse que en el momento en que se llevó a efecto no constituía una ayuda, y que posteriormente pasó a ser una ayuda debido a la evolución del mercado común y sin haber sido modificada por el Estado miembro. Cuando determinadas medidas pasen a ser ayudas tras la liberalización de una determinada actividad por la legislación comunitaria, dichas medidas no se considerarán como ayudas existentes tras la fecha fijada para la liberalización;

c) “nueva ayuda”: toda ayuda, es decir, los regímenes de ayudas y ayudas individuales, que no sea ayuda existente, incluidas las modificaciones de ayudas existentes;

[...]

f) “ayuda ilegal”: cualquier nueva ayuda que se lleve a efecto contraviniendo lo dispuesto en el apartado 3 del artículo [88] del Tratado;

[...]».

5 Según el artículo 2, apartado 1, del Reglamento «de procedimiento en materia de ayudas de Estado», «el Estado miembro interesado deberá notificar a la Comisión con la suficiente antelación cualquier proyecto de concesión de nueva ayuda». El artículo 3 del Reglamento dispone que la ayuda nueva «no podrá llevarse a efecto antes de que la Comisión adopte o deba considerarse que ha adoptado una decisión autorizando dicha ayuda». El artículo 4, apartado 4, del citado Reglamento establece que la Comisión adoptará una decisión de incoar el procedimiento contemplado en el artículo 88 CE, apartado 2 (en lo sucesivo, «procedimiento de investigación formal»), si comprobare, tras un examen previo, que la medida notificada plantea «dudas sobre su compatibilidad con el mercado común».

6 Con arreglo al artículo 6, apartado 1, del Reglamento «de procedimiento en materia de ayudas de Estado», la «decisión de incoar el procedimiento de investigación formal deberá resumir las principales cuestiones de hecho y de Derecho, incluir una valoración inicial de la Comisión en cuanto al carácter de ayuda de la medida propuesta y exponer las dudas sobre su compatibilidad con el mercado común».

7 A tenor del artículo 7, apartado 1, del Reglamento «de procedimiento en materia de ayudas de Estado», «el procedimiento de investigación formal se dará por concluido mediante una decisión de conformidad con los apartados 2 a 5 del presente artículo». La Comisión podrá decidir que la medida notificada no constituye una ayuda (artículo 7, apartado 2), que la ayuda notificada es compatible con el mercado común (artículo 7, apartado 3), que la ayuda

notificada puede considerarse compatible con el mercado común si se cumplen determinadas condiciones (artículo 7, apartado 4), o que la ayuda notificada es incompatible con el mercado común (artículo 7, apartado 5).

- 8 En cuanto a las medidas no notificadas, el artículo 10, apartado 1, del Reglamento «de procedimiento en materia de ayudas de Estado» establece que, «cuando obre en poder de la Comisión cualquier información, sea cual sea su origen, referente a una presunta ayuda ilegal, deberá proceder a su examen sin demora». El artículo 13, apartado 1, prevé la posibilidad de que dicho examen termine con una decisión de incoar el procedimiento de investigación formal.
- 9 El procedimiento aplicable a los regímenes de ayudas existentes se recoge en los artículos 17 a 19 del Reglamento «de procedimiento en materia de ayudas de Estado». A tenor del artículo 18, si la Comisión llegara a la conclusión de que un régimen de ayudas existente no es o ha dejado de ser compatible con el mercado común, emitirá una recomendación en la que propondrá al Estado miembro interesado medidas apropiadas. Según el artículo 19, apartado 2, si el Estado miembro interesado no acepta las medidas propuestas, la Comisión podrá incoar el procedimiento de investigación formal establecido en el artículo 4, apartado 4, antes citado.

Reducción de la base imponible del impuesto de sociedades, introducida por la normativa fiscal de los Territorios Históricos de Álava, Vizcaya y Guipúzcoa

- 10 Los presentes asuntos se refieren a las supuestas ayudas fiscales concedidas en forma de reducción de la base imponible del impuesto de sociedades (en lo sucesivo, «reducción de la base imponible») por la normativa fiscal de los Territorios Históricos de Álava, Vizcaya y Guipúzcoa.

- 11 El artículo 26 de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del Territorio Histórico de Álava, el artículo 26 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Territorio Histórico de Vizcaya, y el artículo 26 de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Territorio Histórico de Guipúzcoa disponen:

«1. Las sociedades que inicien su actividad empresarial gozarán de una reducción de un 99, 75, 50 y 25 [%], respectivamente, de la base imponible positiva derivada del ejercicio de sus explotaciones económicas, antes de la compensación de bases imponibles negativas de períodos anteriores, en los cuatro períodos impositivos consecutivos, a partir del primero en que dentro del plazo de cuatro años desde el inicio de su actividad empresarial, obtengan bases imponibles positivas.

[...]

2. Para el disfrute de la presente reducción, los sujetos pasivos deberán cumplir los siguientes requisitos:

[—] Que inicien su actividad empresarial con un capital mínimo desembolsado de 20 millones de pesetas.

[...]

[—] Que la nueva actividad no se haya ejercido anteriormente, de manera directa o indirecta, bajo otra titularidad.

[...]

[—] Que realicen inversiones en activos fijos materiales en los dos primeros años de actividad por un importe mínimo de 80 millones de pesetas, debiendo realizarse todas las inversiones en bienes afectos a la actividad que no sean objeto de arrendamiento o cesión a terceros para su uso. A estos efectos también se entenderán como inversiones en activos fijos materiales los bienes adquiridos mediante arrendamiento financiero, siempre que se comprometan a ejercitar la opción de compra.

[—] Que se generen un mínimo de 10 puestos de trabajo en los seis meses siguientes al inicio de su actividad empresarial y mantengan en ese número el promedio anual de plantilla desde dicho momento y hasta el ejercicio en que venza el derecho a aplicarse la reducción en la base imponible.

[...]

[—] Que dispongan de un plan de actuación empresarial que abarque un período mínimo de cinco años.

3. [...]

4. El importe mínimo de las inversiones [...] y la creación mínima de empleo a que se refiere [el] apartado 2 anterior, serán incompatibles con cualquier otro beneficio fiscal establecido para dichas inversiones o creación de empleo.

5. La reducción establecida en el presente artículo será solicitada a la Administración Tributaria, la cual, tras la verificación del cumplimiento de los requisitos inicialmente exigidos, comunicará a la sociedad solicitante, en su caso, su autorización provisional, que deberá ser adoptada por acuerdo de la Diputación Foral de [Álava/Vizcaya/Guipúzcoa].

[...]»

Decisión impugnada

- 12 A raíz de una denuncia presentada en 1996, la Comisión examinó la aplicación de la reducción de la base imponible prevista por la normativa fiscal del Territorio Histórico de Álava a la empresa Daewoo Electronics Manufacturing España, S.A. (Demesa). Mediante Decisión 1999/718/CE, de 24 de febrero de 1999, relativa a la ayuda estatal concedida por España en favor de Demesa (DO L 292, p. 1), la Comisión declaró que la concesión de dicho beneficio fiscal a la referida empresa constituía una ayuda de Estado incompatible con el mercado común.
- 13 La Comisión examinó a continuación, de manera general, la reducción de la base imponible introducida por la normativa fiscal del Territorio Histórico de Álava de conformidad con los artículos 87 CE y 88 CE. Fueron igualmente objeto de

examen medidas fiscales similares aplicables en los Territorios Históricos de Vizcaya y Guipúzcoa (en lo sucesivo, por lo que respecta a los tres Territorios Históricos del País Vasco, «medidas fiscales controvertidas»).

- 14 De esta forma la Comisión adoptó la Decisión SG(99) D/7814 de incoación del procedimiento de investigación formal con respecto a la reducción de la base imponible prevista en la normativa fiscal de los Territorios Históricos de Álava, Vizcaya y Guipúzcoa (en lo sucesivo, «Decisión impugnada»). La Decisión impugnada fue notificada a las autoridades españolas mediante escrito de 29 de septiembre de 1999 y reproducida en lengua española en el *Diario Oficial de las Comunidades Europeas* de 26 de febrero de 2000 (DO C 55, p. 2), acompañada de un resumen en la lengua de la serie lingüística del citado Diario, conforme al artículo 26, apartado 2, del Reglamento «de procedimiento en materia de ayudas de Estado».
- 15 En la Decisión impugnada, la Comisión califica provisionalmente la reducción de la base imponible como ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, sobre la base de las siguientes consideraciones:

«La medida es [...] una reducción del 99, 75, 50 y 25 % de las bases imponibles que cumple los cuatro criterios establecidos en el artículo 87 del Tratado CE. En particular, esta reducción de la base imponible es específica o selectiva en el sentido de que favorece a algunas empresas. De hecho, las condiciones para la concesión de las ayudas excluyen del beneficio de las mismas a las empresas creadas antes de la fecha de entrada en vigor, a mediados de 1996, de las citadas normas forales, cuyas inversiones sean inferiores al umbral de 80 millones de pesetas [...] (480.810 euros), que generen menos de 10 puestos de trabajo, y que no sean sociedades con un capital desembolsado superior a los 20 millones de pesetas [...] (120.202 euros). Además, estas ayudas fiscales no están justificadas por la naturaleza o la economía del sistema, sino por el objetivo de incentivar la creación de empresas y favorecer la puesta en marcha de determinadas empresas nuevas.» (DO 2000, C 55, p. 3, punto 4.1.)

- 16 La Comisión considera que el carácter selectivo de la reducción de la base imponible nace asimismo del poder discrecional de que dispone la administración tributaria de los Territorios Históricos de que se trata para la concesión del beneficio fiscal controvertido (DO 2000, C 55, p. 5).
- 17 Posteriormente, después de comprobar que las autoridades españolas han incumplido la obligación de notificación previa establecida en el artículo 88 CE, apartado 3, la Comisión evalúa la compatibilidad de la medida fiscal controvertida con el mercado común. Llega a la conclusión de que existen dudas fundadas al respecto y decide incoar el procedimiento de investigación formal (DO 2000, C 55, p. 3, puntos 4.2 y 4.3).
- 18 Tras haber adoptado la Decisión impugnada, la Comisión examinó asimismo específicamente la concesión de la reducción de la base imponible introducida por la normativa fiscal del Territorio Histórico de Álava a una empresa concreta. Dicho examen concluyó con la Decisión 2000/795/CE de la Comisión, de 22 de diciembre de 1999, relativa a la ayuda estatal ejecutada por España en favor de Ramondín, S.A., y Ramondín Cápsulas, S.A. (DO 2000, L 318, p. 36).

Procedimiento y pretensiones de las partes

- 19 Mediante demandas presentadas en la Secretaría del Tribunal de Primera Instancia el 6 de diciembre de 1999, las partes demandantes interpusieron los presentes recursos.

20 El Territorio Histórico de Álava, parte demandante en el asunto T-346/99, solicita al Tribunal de Primera Instancia que:

— Declare la admisibilidad del recurso.

— Declare la nulidad de la Decisión impugnada, en la medida en que califica de ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE la reducción de la base imponible prevista en el artículo 26 de la Norma Foral de Álava 24/1996.

— Condene en costas a la Comisión.

21 El Territorio Histórico de Guipúzcoa, parte demandante en el asunto T-347/99, solicita al Tribunal de Primera Instancia que:

— Declare la admisibilidad del recurso.

— Declare la nulidad de la Decisión impugnada, en la medida en que califica de ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE la reducción de la base imponible prevista en el artículo 26 de la Norma Foral de Guipúzcoa 7/1996.

— Condene en costas a la Comisión.

22 El Territorio Histórico de Vizcaya, parte demandante en el asunto T-348/99, solicita al Tribunal de Primera Instancia que:

— Declare la admisibilidad del recurso.

— Anule la Decisión impugnada, en la medida en que califica de ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE la reducción de la base imponible prevista en el artículo 26 de la Norma Foral de Vizcaya 3/1996.

— Condene en costas a la Comisión.

23 Mediante escritos separados, presentados en la Secretaría del Tribunal de Primera Instancia el 26 de enero de 2000, la Comisión propuso una excepción de inadmisibilidad en los tres asuntos, con arreglo al artículo 114, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Primera Instancia. Mediante autos del Tribunal de Primera Instancia (Sala Tercera ampliada), dichas excepciones se unieron al examen del fondo.

24 La Comisión solicita en los tres asuntos al Tribunal de Primera Instancia que:

— Declare la inadmisibilidad del recurso.

— Con carácter subsidiario, declare infundado el recurso.

— Condene en costas a la parte demandante.

- 25 Mediante auto del Presidente de la Sala Tercera ampliada del Tribunal de Primera Instancia de 12 de enero de 2001, se acumularon los asuntos T-346/99, T-347/99 y T-348/99.
- 26 Visto el informe del Juez Ponente, el Tribunal de Primera Instancia (Sala Tercera ampliada) decidió iniciar la fase oral. Con arreglo al artículo 64 del Reglamento de Procedimiento, que regula las diligencias de ordenación del procedimiento, se formuló a las partes demandantes una pregunta escrita, a la que éstas respondieron dentro del plazo señalado.
- 27 En la vista celebrada el 10 de abril de 2002 se oyeron los informes orales de las partes, así como sus respuestas a las preguntas formuladas por el Tribunal de Primera Instancia.

Sobre la admisibilidad

Alegaciones de las partes

- 28 La Comisión alega que la Decisión impugnada constituye un acto preparatorio que no modifica la situación jurídica de las demandantes. Señala que, por lo tanto, no puede ser impugnada al amparo del artículo 230 CE. La Comisión añade que si la Decisión de incoación del procedimiento de investigación formal produjese efectos jurídicos definitivos en cuanto a la calificación de una medida como ayuda de Estado, la posibilidad de interponer un recurso contra esta

calificación en el plazo legal haría inadmisibles el recurso contra la Decisión final relativa a la naturaleza de ayuda de la medida, porque no sería sino un acto confirmatorio de otro anterior definitivo.

29 A continuación, la Comisión observa que el Tribunal de Justicia consideró, en su sentencia de 14 de febrero de 1990, Francia/Comisión (C-301/87, Rec. p. I-307), que la Comisión puede ordenar a un Estado miembro la suspensión de la ayuda antes de haber concluido el análisis de la compatibilidad de la ayuda con el mercado común. Esta Decisión, adoptada a raíz de un procedimiento distinto del previsto en el artículo 88 CE, apartado 2, sería diferente de la decisión de incoación del procedimiento de investigación formal y, a diferencia de esta última, sí que podría ser objeto de recurso (sentencia Francia/Comisión, antes citada, apartado 18). En opinión de la Comisión, si el Tribunal de Justicia consideró necesario exigir, para la orden de suspensión, un procedimiento y una decisión separados y diferentes de los de incoación del procedimiento de investigación formal es precisamente porque esta orden no se deriva de la simple constatación de la naturaleza de ayuda de la medida examinada en la decisión de incoación del procedimiento de investigación formal.

30 Por último, la Comisión precisa que, a diferencia de las Decisiones que fueron objeto de las sentencias del Tribunal de Justicia de 30 de junio de 1992, España/Comisión (C-312/90, Rec. p. I-4117), e Italia/Comisión (C-47/91, Rec. p. I-4145), y de 9 de octubre de 2001, Italia/Comisión (C-400/99, Rec. p. I-7303; en lo sucesivo, «sentencia Tirrenia»), las autoridades españolas centrales, regionales y provinciales nunca afirmaron durante el procedimiento previo a la adopción de la Decisión impugnada que las medidas fiscales controvertidas tuvieran carácter de existentes.

31 Las partes demandantes, refiriéndose a las sentencias citadas en el apartado anterior, responden que la decisión de incoación del procedimiento de investigación formal es un acto recurrible, puesto que surte efectos jurídicos inmediatos y definitivos. Subrayan que la Comisión no estaba facultada para incoar el procedimiento de investigación formal, puesto que las medidas fiscales controvertidas no tienen carácter de ayuda de Estado.

Apreciación del Tribunal de Primera Instancia

- 32 Procede recordar que, en el momento de la adopción de la Decisión impugnada, las medidas fiscales controvertidas ya habían sido aplicadas por las partes demandantes. Éstas consideran en efecto, y así lo han manifestado constantemente, que la reducción de la base imponible introducida por dichas medidas no constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1.
- 33 Una decisión de incoación del procedimiento de investigación formal implica determinados efectos jurídicos autónomos, en particular por lo que respecta a la suspensión de la medida de que se trate (sentencia Tirrenia, citada en el apartado 30 *supra*, apartados 62 y 69). Esta conclusión es válida no solamente en el caso de que la medida que está aplicándose sea considerada una ayuda existente por las autoridades del Estado miembro correspondiente, sino también en el caso de que dichas autoridades estimen que la medida a que se refiere la decisión de incoación no está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 87 CE, apartado 1 (sentencia Tirrenia, citada en el apartado 30 *supra*, apartados 59, 60 y 69).
- 34 Una decisión de incoación del procedimiento de investigación formal en relación con una medida que está aplicándose y que la Comisión califica como ayuda nueva, modifica necesariamente el alcance jurídico de la medida considerada y la situación jurídica de las empresas que son beneficiarias de la misma, especialmente en lo que respecta a la continuación de su ejecución. Hasta la adopción de tal decisión, el Estado miembro, las empresas beneficiarias y los demás operadores económicos pueden pensar que la medida se está aplicando legalmente como medida general no comprendida dentro del ámbito de aplicación del artículo 87 CE, apartado 1, o como ayuda existente. En cambio, después de la adopción de la referida Decisión, existe cuando menos una duda importante sobre la legalidad de dicha medida, que, sin perjuicio de la facultad de solicitar medidas provisionales al juez competente para dictarlas, debe llevar al Estado miembro a suspender su aplicación, dado que la incoación del procedimiento de investigación formal excluye una decisión inmediata que

declare la compatibilidad con el mercado común, lo que permitiría seguir ejecutando legalmente la citada medida. Tal decisión también podría invocarse ante un juez nacional que debería deducir todas las consecuencias derivadas de la infracción del artículo 88 CE, apartado 3, última frase. Finalmente, la decisión mencionada puede llevar a las empresas beneficiarias de la medida a rechazar en cualquier caso nuevos pagos o nuevas ventajas, o a hacer provisión de las cantidades necesarias para eventuales devoluciones posteriores. Los operadores comerciales también tendrían en cuenta, en sus relaciones con los citados beneficiarios, el debilitamiento de la situación jurídica y financiera de éstos (sentencia Tirrenia, citada en el apartado 30 *supra*, apartados 59 y 69; sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 30 de abril de 2002, Government of Gibraltar/Comisión, asuntos acumulados T-195/01 y T-207/01, Rec. p. II-2309, apartado 85).

35 Es cierto que, en un contexto semejante, a diferencia de un requerimiento de suspensión dirigido a un Estado miembro, que tiene un carácter vinculante inmediato y cuyo incumplimiento permite a la Comisión recurrir directamente al Tribunal de Justicia, en aplicación del artículo 12 del Reglamento «de procedimiento en materia de ayudas de Estado», para que éste declare que dicho incumplimiento constituye una violación del Tratado, la decisión de incoar el procedimiento de investigación formal, en relación con medidas que se están aplicando y que la Comisión califica como ayudas nuevas, produce efectos jurídicos cuyas consecuencias deben ser deducidas por el propio Estado miembro afectado y, en su caso, por los operadores económicos. No obstante, esta diferencia de carácter procesal no afecta al alcance de tales efectos jurídicos (sentencia Tirrenia, citada en el apartado 30 *supra*, apartado 60).

36 De lo antedicho se desprende, por tanto, que la Decisión impugnada constituye un acto susceptible de recurso con arreglo al artículo 230 CE.

37 Hay que señalar asimismo que las partes demandantes resultan directa e individualmente afectadas por la Decisión impugnada en el sentido del artículo 230 CE, párrafo cuarto. En efecto, la Decisión impugnada se refiere a medidas fiscales de las que son autoras las partes demandantes e impiden, además, que éstas ejerzan como desean las competencias de que disfrutaban

directamente en virtud del Derecho interno español (véanse, en este sentido, las sentencias del Tribunal de Primera Instancia de 30 de abril de 1998, Vlaams Gewest/Comisión, T-214/95, Rec. p. II-717, apartados 29 y 30, y de 6 de marzo de 2002, Diputación Foral de Álava y otros/Comisión, asuntos acumulados T-127/99, T-129/99 y T-148/99, Rec. p. II-1275, apartado 50).

- 38 De todo lo antedicho se deduce que procede declarar la admisibilidad de los recursos.

Sobre el fondo

- 39 Las demandantes invocan cinco motivos en apoyo de sus recursos. El primero se basa en la infracción del artículo 87 CE, apartado 1, y el segundo en la infracción del artículo 88 CE, apartados 2 y 3. El tercer motivo se basa en la desviación de poder y el cuarto, en la violación del principio de confianza legítima. Por último, el quinto motivo se basa en la infracción del artículo 253 CE.

Sobre el primer motivo, basado en la infracción del artículo 87 CE, apartado 1

- 40 En el primer motivo, las partes demandantes niegan que la reducción de la base imponible introducida por las medidas fiscales controvertidas tenga carácter de ayuda de Estado, en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1.
- 41 El Tribunal de Primera Instancia recuerda que la Comisión está obligada a incoar el procedimiento de investigación formal si un primer examen no le ha permitido

resolver todas las dificultades planteadas por la cuestión de si la medida de que se trata constituye una ayuda en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, al menos cuando, al realizar este primer examen, no haya podido convencerse de que la medida de que se trata, suponiendo que constituya una ayuda, es en cualquier caso compatible con el mercado común (sentencia del Tribunal de Justicia de 2 de abril de 1998, Comisión/Sytraval y Brink's France, C-367/95 P, Rec. p. I-1719, apartado 39, y sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 15 de septiembre de 1998, BP Chemicals/Comisión, T-11/95, Rec. p. II-3235, apartado 166).

42 De ahí que el artículo 6 del Reglamento «de procedimiento en materia de ayudas de Estado» disponga que la decisión de incoar el procedimiento de investigación formal deberá incluir una «valoración inicial de la Comisión, en cuanto al carácter de ayuda de la medida propuesta».

43 De ello se deduce que, en una decisión de incoación del procedimiento de investigación formal, la calificación de la medida como ayuda de Estado no tiene carácter definitivo. La incoación del procedimiento de investigación formal tiene por objeto precisamente permitir que la Comisión disponga de todos los informes necesarios para poder adoptar una decisión definitiva sobre este particular (véanse, en este sentido, las sentencias del Tribunal de Justicia de 3 de mayo de 2001, Portugal/Comisión, C-204/97, Rec. p. I-3175, apartado 33, y del Tribunal de Primera Instancia de 25 de junio de 1998, British Airways y otros y British Midland Airways/Comisión, asuntos acumulados T-371/94 y T-394/94, Rec. p. II-2405, apartado 59).

44 Con el fin de evitar una confusión de los procedimientos administrativo y judicial y de respetar el reparto de competencias entre la Comisión y el órgano jurisdiccional comunitario, el control de legalidad de una decisión de incoación del procedimiento de investigación formal ejercido por el Tribunal de Primera Instancia debe necesariamente ser limitado (véase, en este sentido, la sentencia del Tribunal de Justicia de 11 de noviembre de 1981, IBM/Comisión, 60/81, Rec. p. 2639, apartado 20). En efecto, el órgano jurisdiccional comunitario debe evitar pronunciarse definitivamente sobre cuestiones que tan sólo han sido apreciadas provisionalmente por la Comisión.

- 45 En consecuencia, cuando, en el marco de un recurso interpuesto contra una decisión de incoación del procedimiento de investigación formal, las partes demandantes no coinciden con la valoración de la Comisión en cuanto a la calificación de la medida controvertida como ayuda de Estado, el control del órgano jurisdiccional comunitario se limita a la comprobación de si la Comisión incurrió en errores manifiestos de apreciación al considerar que no podía superar todas las dificultades sobre este particular durante un primer examen de la medida de que se trata (véase el auto del Presidente del Tribunal de Primera Instancia de 19 de diciembre de 2001, *Government of Gibraltar/Comisión*, asuntos acumulados T-195/01 R y T-207/01 R, Rec. p. II-3915, apartado 79).
- 46 En primer lugar, las partes demandantes alegan que la reducción de la base imponible introducida por las medidas fiscales controvertidas constituye una medida fiscal de carácter general.
- 47 Las partes demandantes sostienen en primer lugar que la Comisión dedujo la especificidad de las medidas fiscales controvertidas de su carácter regional. Señalan que los Territorios Históricos de Álava, Vizcaya y Guipúzcoa cuentan desde el siglo XIX con una autonomía fiscal reconocida y protegida por la Constitución del Estado Español. En opinión de las referidas partes, la Decisión impugnada cuestiona implícitamente dicha autonomía.
- 48 Las partes demandantes observan a continuación que la reducción de la base imponible es aplicable a todas las empresas de nueva creación, sean cuales fueren el sector de su actividad y el origen de la inversión realizada, siempre que cumplan los requisitos establecidos en la normativa. Estos requisitos están formulados, a su juicio, de forma «horizontal» y objetiva. La limitación del ámbito de aplicación de la reducción de la base imponible está tanto más justificada por cuanto dicha limitación es necesaria para conseguir el objetivo perseguido por las medidas fiscales controvertidas, a saber, el fomento de la inversión y la creación de empleo.

- 49 En segundo lugar, las partes demandantes alegan asimismo que la Comisión no puede deducir la especificidad de las medidas fiscales controvertidas de un supuesto poder discrecional de que dispone la administración tributaria en la concesión de la reducción de la base imponible. Añaden que, en efecto, ésta se limita a comprobar si se cumplen los requisitos establecidos por las medidas fiscales controvertidas, sin disponer de poder discrecional alguno a este respecto. Añaden que la administración tributaria no tiene competencia para seleccionar a las empresas beneficiarias o para modular la intensidad de la «ayuda» en función de las características especiales de las empresas.
- 50 A este respecto, el Tribunal de Primera Instancia recuerda que, para que una medida pueda ser calificada de ayuda de Estado, el artículo 87 CE, apartado 1, exige que favorezca a «determinadas empresas o producciones». La especificidad o selectividad de una medida constituye, pues, una de las características del concepto de ayuda de Estado (sentencia del Tribunal de Justicia de 1 de diciembre de 1998, Ecotrade, C-200/97, Rec. p. I-7907, apartado 40; sentencias del Tribunal de Primera Instancia Diputación Foral de Álava y otros/Comisión, citada en el apartado 37 *supra*, apartado 144, y de 29 de septiembre de 2000, CETM/Comisión, T-55/99, Rec. p. II-3207, apartado 39).
- 51 Pues bien, en la Decisión impugnada, la Comisión se basó en dos elementos para calificar, con carácter provisional, la reducción de la base imponible como medida selectiva en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, a saber, los requisitos para la concesión del beneficio fiscal en cuestión, que «excluyen del beneficio de las mismas a las empresas creadas antes de la fecha de entrada en vigor, a mediados de 1996, de las citadas Normas Forales, cuyas inversiones sean inferiores al umbral de 80 millones de pesetas (480.810 euros), que generen menos de diez puestos de trabajo, y que no sean sociedades con un capital desembolsado superior a los 20 millones de pesetas (120.202 euros)» (DO 2000, C 55, p. 3, punto 4.1), por un lado, y el poder discrecional de que dispone la administración fiscal de los Territorios Históricos considerados en la concesión del beneficio fiscal (DO 2000, C 55, p. 5), por otro.
- 52 Contrariamente a lo que sostienen las partes demandantes, la Comisión no se basó, por tanto, en la Decisión impugnada, en la consideración de que las medidas fiscales controvertidas únicamente se aplican en una parte del territorio

español, a saber, los Territorios Históricos del País Vasco, para deducir, con carácter provisional, la selectividad de la reducción de la base imponible. Las partes demandantes no pueden, pues, afirmar que la Decisión impugnada pone en tela de juicio la competencia normativa de los tres Territorios Históricos del País Vasco para adoptar medidas fiscales.

- 53 El Tribunal de Primera Instancia señala asimismo que de las medidas fiscales controvertidas se desprende que el derecho a la reducción de la base imponible únicamente está reconocido a las empresas de nueva creación, excluyendo de este modo a cualquier otra empresa de ese beneficio. Además, dichas empresas de nueva creación deben tener un capital desembolsado mínimo de 20 millones de pesetas, realizar una inversión mínima de 80 millones de pesetas y generar al menos diez puestos de trabajo. Partiendo de esta base, la Comisión pudo considerar razonablemente, con carácter provisional, que la reducción de la base imponible introducida por las medidas fiscales controvertidas estaba reservada a «determinadas empresas», en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, aun cuando, como pretenden las partes demandantes, las medidas fiscales controvertidas determinen su ámbito de aplicación en función de criterios objetivos y horizontales (véase la sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 6 de marzo de 2002, Diputación Foral de Álava y otros/Comisión, asuntos acumulados T-92/00 y T-103/00, Rec. p. II-1385, apartado 50).
- 54 Del mismo modo, si se considerase que el hecho de perseguir un objetivo de política económica o industrial, como el fomento de la inversión, puede hacer que una medida quede excluida del artículo 87 CE, apartado 1, dicha disposición perdería toda eficacia. Según reiterada jurisprudencia, procede, pues, señalar que el objetivo perseguido por las medidas fiscales controvertidas no puede permitirles eludir la calificación de ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1 (sentencias del Tribunal de Justicia de 26 de septiembre de 1996, Francia/Comisión, C-241/94, Rec. p. I-4551, apartado 20, y de 17 de junio de 1999, Bélgica/Comisión, «Maribel», C-75/97, Rec. p. I-3671, apartado 25; sentencia CETM/Comisión, citada en el apartado 50 *supra*, apartado 53).
- 55 Las partes demandantes alegan, sin embargo, que debe considerarse que la reducción de la base imponible introducida por las medidas fiscales controvertidas está justificada por la naturaleza o la economía del sistema fiscal, dado que

responde a criterios objetivos uniformemente aplicables y que contribuye a la consecución del objetivo perseguido por las disposiciones fiscales que lo introducen.

56 Las partes demandantes añaden que el sistema fiscal de los Territorios Históricos, que se ampara en la Constitución española, está justificado, como tal, por la naturaleza y la economía del sistema general español.

57 Por otra parte, alegan las demandantes, los requisitos de aplicación de la medida fiscal controvertida resultan necesarios o funcionales para la eficacia del sistema fiscal en que se enmarca. El impulso a la inversión que se pretende con la reducción de la base imponible resulta necesario en una zona que atrae normalmente pocos operadores económicos. Las partes demandantes sostienen asimismo que la presión fiscal general en el País Vasco es superior a la que existe en el resto de España.

58 A este respecto, el Tribunal de Primera Instancia recuerda que una medida estatal que encuentre su justificación en la naturaleza o la economía general del sistema en el que se enmarca, no cumple el requisito de selectividad, aun cuando dicha medida constituya una ventaja para sus beneficiarios (sentencia «Maribel», citada en el apartado 54 *supra*, apartado 33, y sentencia del Tribunal de Justicia de 8 de noviembre de 2001, *Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C-143/99, Rec. p. I-8365, apartado 42).

59 Debe recordarse que la justificación basada en la naturaleza o la economía del sistema fiscal hace referencia a la coherencia de una medida fiscal con la lógica interna del sistema fiscal en la que se enmarca (sentencia de 6 de marzo de 2002, *Diputación Foral de Álava y otros/Comisión*, asuntos acumulados T-127/99, T-129/99 y T-148/99, citada en el apartado 37 *supra*, apartado 164).

- 60 Sin embargo, ningún argumento invocado por las partes demandantes demuestra que la limitación del círculo de beneficiarios potenciales del beneficio fiscal de que se trata esté justificada por la lógica interna del sistema fiscal vasco.
- 61 A este respecto, el Tribunal de Primera Instancia recuerda, en primer lugar, que el hecho de que las medidas fiscales controvertidas respondan a criterios y requisitos objetivos no demuestra que la limitación del círculo de beneficiarios de la ventaja fiscal en cuestión esté justificada por la lógica interna del sistema fiscal vasco (véase la sentencia Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, citada en el apartado 58 *supra*, apartado 53).
- 62 En segundo lugar, el hecho de que la Constitución española haya reconocido a las autoridades vascas competencias fiscales no permite considerar que todo beneficio fiscal concedido por dichas autoridades esté justificado por la naturaleza o la economía del sistema fiscal. En efecto, las medidas adoptadas por entidades intraestatales (descentralizadas, federadas, regionales o de otra índole) de los Estados miembros, cualesquiera que sean su naturaleza jurídica y denominación, están comprendidas, del mismo modo que las medidas adoptadas por el poder federal o central, en el ámbito de aplicación del artículo 87 CE, apartado 1, si se cumplen los requisitos establecidos en dicha disposición (sentencia del Tribunal de Justicia de 14 de octubre de 1987, Alemania/Comisión, 248/84, Rec. p. 4013, apartado 17; sentencia de 6 de marzo de 2002, Diputación Foral de Álava y otros/Comisión, asuntos acumulados T-127/99, T-129/99 y T-148/99, citada en el apartado 37 *supra*, apartado 142).
- 63 Por lo demás, las partes demandantes se refieren fundamentalmente a objetivos de política económica ajenos al sistema fiscal vasco. Pues bien, un objetivo de carácter económico perseguido por una medida no puede permitirle eludir la calificación de ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1 (véase la jurisprudencia citada en el apartado 54 *supra*).
- 64 De ello se deduce que la Comisión no ha incurrido en un error manifiesto de apreciación al considerar, con carácter provisional, en la Decisión impugnada que

la reducción de la base imponible introducida por las medidas fiscales controvertidas es una medida selectiva en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, dado que favorece únicamente a las empresas de nueva creación que cumplan diferentes requisitos específicos (véase el apartado 53 *supra*), y no está justificada por la naturaleza o la economía general del sistema en el que se enmarca.

65 Por todo ello, no procede ya examinar además si la Comisión pudo razonablemente constatar, partiendo de la información de que disponía en el momento de la adopción de la Decisión impugnada, que la administración tributaria vasca disponía de cierto poder discrecional por lo que respecta a la concesión de la reducción de la base imponible y que ese supuesto poder discrecional podía también conferir carácter selectivo a las medidas fiscales controvertidas (véase el apartado 16 *supra*).

66 En segundo lugar, las partes demandantes alegan que la Comisión no ha demostrado que la reducción de la base imponible establecida por las medidas fiscales controvertidas distorsione la competencia y afecte a los intercambios intracomunitarios. Subrayan que, para poder afirmar que una medida tiene carácter de ayuda de Estado, el efecto sobre la competencia debe ser real y sensible (sentencias del Tribunal de Justicia de 25 de junio de 1970, Francia/Comisión, 47/69, Rec. p. 487, apartado 16, y Alemania/Comisión, citada en el apartado 62 *supra*, apartado 18, y de 2 de febrero de 1988, Van der Kooy y otros/Comisión, asuntos acumulados 67/85, 68/85 y 70/85, Rec. p. 219, apartado 58).

67 A este respecto, el Tribunal de Primera Instancia recuerda que, en el caso de un supuesto régimen de ayudas, la Comisión puede limitarse a estudiar las características del régimen de que se trate para apreciar si éste concede una ventaja notable a los beneficiarios con respecto a sus competidores y si puede beneficiar sustancialmente a empresas que participan en los intercambios entre Estados miembros (véanse las sentencias «Maribel», citada en el apartado 54 *supra*, apartado 48, y del Tribunal de Justicia de 7 de marzo de 2002, Italia/

Comisión, C-310/99, Rec. p. I-2289, apartado 89). En un caso como el de autos, en el que el supuesto régimen de ayudas no ha sido notificado, la motivación de la decisión final de la Comisión y, con mayor motivo, la de la decisión de incoación del procedimiento de investigación formal, no debe contener una apreciación actualizada de los efectos del régimen sobre la competencia y el perjuicio para los intercambios entre Estados miembros (véase la sentencia «Maribel», citada en el apartado 54 *supra*, apartado 48).

- 68 Ahora bien, en la Decisión impugnada, la Comisión pudo razonablemente considerar, con carácter provisional, que las medidas fiscales controvertidas, que limitan de hecho la concesión de la reducción de la base imponible, que varía del 25 al 99 %, a empresas de nueva creación que, además, cumplan diferentes requisitos específicos, mejoran la posición competitiva de las empresas beneficiarias del beneficio fiscal de que se trata, entre las que figuran normalmente empresas que participan en los intercambios entre Estados miembros. Además, puede considerarse razonablemente que el beneficio fiscal mencionado puede afectar a las oportunidades de las empresas competidoras de los beneficiarios del referido beneficio establecidas en otros Estados miembros de exportar sus productos hacia el mercado español.
- 69 Procede, pues, desestimar también la alegación de las partes demandantes expuesta en el apartado 66.
- 70 De todo lo antedicho se desprende que la Comisión pudo considerar, sin incurrir en un error manifiesto de apreciación, que un primer examen no le permitió superar todas las dificultades planteadas por la cuestión de si el beneficio fiscal de que se trata constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1.
- 71 En estas circunstancias, procede desestimar el motivo basado en la infracción del artículo 87 CE, apartado 1.

Sobre el segundo motivo, basado en la infracción del artículo 88 CE, apartados 2 y 3

- 72 Las partes demandantes recuerdan que la Comisión ha calificado la reducción de la base imponible de ayuda ilegal por haberse incumplido la obligación de notificación prevista en el artículo 88 CE, apartado 3. Dado que las medidas fiscales controvertidas no constituyen una ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, no existía ninguna obligación de notificación por parte de las autoridades españolas.
- 73 Debe desestimarse esta alegación. En efecto, dado que la Comisión pudo considerar razonablemente que un primer examen no le había permitido superar todas las dificultades planteadas por la cuestión de si el beneficio fiscal de que se trata constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, pudo razonablemente estimar, con carácter provisional, que las autoridades españolas habían infringido el artículo 88 CE, apartado 3, al no haber notificado previamente las medidas fiscales controvertidas a la Comisión. Cualquier otra interpretación del artículo 88 CE, apartado 3, implicaría el riesgo de privar de eficacia a la obligación de notificación previa de las ayudas nuevas.
- 74 En segundo lugar, en los tres asuntos, las partes demandantes alegan que la Comisión infringió el artículo 88 CE, apartado 2, dado que no dejó constancia en la Decisión impugnada de la existencia de dudas en cuanto a la calificación de ayuda de Estado de la reducción de la base imponible. Las referidas partes subrayan que la Comisión adoptó de esta forma una decisión definitiva sobre este particular en la Decisión impugnada. En consecuencia, se vulneraron los derechos procedimentales de las partes demandantes basados en el artículo 88 CE, apartado 2.

- 75 El Tribunal de Primera Instancia recuerda que la Comisión está obligada a incoar el procedimiento de investigación formal si un primer examen no le ha permitido resolver todas las dificultades planteadas por la cuestión de si la medida examinada constituye una ayuda en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, al menos cuando, al realizar este primer examen, no ha podido convencerse de que la medida de que se trata, suponiendo que constituya una ayuda, es en cualquier caso compatible con el mercado común (sentencias Comisión/Sytraval y Brink's France, citada en el apartado 41 *supra*, apartado 39, y BP Chemicals/Comisión, citada en el apartado 41 *supra*, apartado 166). La decisión de incoación del procedimiento de investigación formal contiene, pues, una valoración provisional tanto de la calificación de la medida de ayuda de Estado, como de su compatibilidad con el mercado común.
- 76 De ahí que el artículo 6, apartado 1, del Reglamento «de procedimiento en materia de ayudas de Estado» disponga que la decisión de incoar el procedimiento de investigación formal deberá, por una parte, «incluir una valoración inicial de la Comisión, en cuanto al carácter de ayuda de la medida [...]» y, por otra parte, «exponer las dudas sobre su compatibilidad con el mercado común».
- 77 Por consiguiente, el hecho de que la Comisión no haya expuesto expresamente sus dudas en la Decisión impugnada respecto a la calificación de la reducción de la base imponible como ayuda de Estado, no demuestra en modo alguno que dicha calificación no fuese provisional (véase la sentencia del Tribunal de Justicia de 14 de noviembre de 1984, Intermills/Comisión, 323/82, Rec. p. 3809, apartado 21). En una decisión de incoación del procedimiento de investigación formal la Comisión está obligada, en efecto, a exponer expresamente sus dudas únicamente por lo que se refiere a la compatibilidad de la medida con el mercado común.
- 78 El carácter necesariamente provisional de la calificación de la medida estatal como ayuda de Estado en una decisión de incoación del procedimiento de investigación formal resulta confirmado asimismo por el artículo 7, apartado 2, del Reglamento «de procedimiento en materia de ayudas de Estado», que dispone

que, al concluir el procedimiento de investigación formal, la Comisión podrá declarar que la medida no constituye una ayuda.

- 79 Por último, de las observaciones de las partes demandantes, formuladas a raíz de la incoación del procedimiento de investigación formal, remitidas al Tribunal de Primera Instancia como respuesta a una cuestión escrita, se desprende que las propias partes demandantes consideraron que, en la Decisión impugnada, la Comisión calificó provisionalmente la reducción de la base imponible como ayuda de Estado. En sus observaciones, las referidas partes piden, en efecto, a la Comisión que concluya el procedimiento decidiendo que el beneficio fiscal de que se trata no constituye una ayuda de Estado.
- 80 En la vista, las partes demandantes afirmaron asimismo que el concepto de ayuda de Estado experimentó cierta evolución a lo largo del tiempo, fenómeno reconocido, a su juicio, por el artículo 1, letra b), inciso v), del Reglamento «de procedimiento en materia de ayudas de Estado». Alegan aquéllas que, en el momento de la adopción de las medidas fiscales controvertidas, la Comisión no consideraba que un beneficio fiscal, como el que es objeto de la Decisión impugnada, fuese una medida selectiva. Añaden que el cambio de los criterios de selectividad aplicados por la Comisión con el paso del tiempo hace que la reducción de la base imponible, si constituyese una ayuda de Estado, debería ser considerada una ayuda existente. En consecuencia, señalan las demandantes, la Decisión impugnada, que incoa un procedimiento previsto para ayudas nuevas, es ilegal.
- 81 En apoyo de su argumentación, las partes demandantes citan la Decisión 93/337/CEE de la Comisión, de 10 de mayo de 1993, relativa a un sistema de ayudas fiscales a la inversión en el País Vasco (DO L 134, p. 25), y la Decisión 96/369/CE de la Comisión, de 13 de marzo de 1996, relativa a una ayuda fiscal en forma de amortización en beneficio de las compañías aéreas alemanas (DO L 146, p. 42). Sostienen que la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, publicada en el *Diario Oficial de las Comunidades Europeas* el 12 de diciembre de 1998 (DO C 384, p. 3), puso de manifiesto por primera vez el cambio de los criterios de selectividad aplicados por la Comisión en su valoración de las medidas fiscales a la luz de lo dispuesto en el artículo 87 CE, apartado 1.

- 82 A este respecto, el Tribunal de Primera Instancia recuerda que, conforme al artículo 1, letra b), inciso v), del Reglamento «de procedimiento en materia de ayudas de Estado», constituye una ayuda existente «la ayuda considerada como ayuda existente al poder acreditarse que en el momento en que se llevó a efecto no constituía una ayuda, y que posteriormente pasó a ser una ayuda debido a la evolución del mercado común y sin haber sido modificada por el Estado miembro».
- 83 Es preciso señalar, en primer lugar, que los elementos aportados por las partes demandantes no permiten concluir que los criterios de selectividad aplicados por la Comisión en su valoración de las medidas fiscales a la luz de lo dispuesto en el artículo 87 CE, apartado 1, hayan cambiado con posterioridad a la adopción de las medidas fiscales controvertidas. En las dos Decisiones citadas en el apartado 81 *supra*, la Comisión consideró que las medidas fiscales examinadas tenían carácter selectivo y las calificó de ayudas de Estado incompatibles con el mercado común. Ningún elemento de dichas Decisiones permite concluir que la Comisión hubiese considerado que las medidas fiscales controvertidas eran medidas generales no comprendidas dentro del ámbito de aplicación del artículo 87 CE, apartado 1, si hubiese tenido que examinar las referidas medidas en el momento de su adopción. En cuanto a la Comunicación de la Comisión de 12 de diciembre de 1998, que se inspira ampliamente en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y del Tribunal de Primera Instancia, aporta aclaraciones respecto a la aplicación de los artículos 87 CE y 88 CE a las medidas fiscales. En esa Comunicación, la Comisión no anuncia, sin embargo, un cambio en su práctica decisoria relativa a la valoración de las medidas fiscales a la luz de lo dispuesto en los artículos 87 CE y 88 CE.
- 84 Incluso suponiendo que las partes demandantes hayan demostrado que se ha producido un cambio en la práctica decisoria de la Comisión, no podría acogerse la alegación basada en el carácter existente de las medidas fiscales controvertidas. Las partes demandantes no demuestran, en efecto, que el cambio de los criterios de selectividad aplicados por la Comisión resulte de la «evolución del mercado común» en el sentido del artículo 1, letra b), inciso v), del Reglamento «de procedimiento en materia de ayudas de Estado». Debe recordarse a este respecto que el carácter de ayuda existente o de ayuda nueva de una medida estatal no puede depender de una apreciación subjetiva de la Comisión y debe establecerse con independencia de cualquier práctica administrativa anterior de la Comisión

(sentencia Government of Gibraltar/Comisión, citada en el apartado 34 *supra*, apartado 121).

85 De lo antedicho se deduce que procede desestimar también el segundo motivo.

Sobre el tercer motivo, basado en la desviación de poder

86 Las partes demandantes alegan que la Comisión ha incurrido en una desviación de poder, puesto que ha utilizado las facultades de actuación que le confieren los artículos 87 CE y 88 CE para perseguir, en realidad, objetivos de armonización fiscal.

87 En su opinión, la Decisión impugnada forma parte de un proceso global iniciado por la Comisión para cuestionar el régimen tributario vasco en su conjunto. La Comisión intenta llevar a cabo una cierta armonización fiscal utilizando la vía de la política de las ayudas de Estado en lugar de seguir el cauce adecuado que establece el Tratado para ello, es decir, el procedimiento de los artículos 96 CE y 97 CE.

88 El Tribunal de Primera Instancia recuerda que una decisión sólo incurre en desviación de poder si consta, sobre la base de indicios objetivos, pertinentes y concordantes, que fue adoptada con el fin exclusivo o, al menos, determinante, de alcanzar fines distintos de los alegados (sentencias del Tribunal de Primera Instancia de 23 de octubre de 1990, Pitrone/Comisión, T-46/89, Rec. p. II-577, apartado 71, y de 6 de marzo de 2002, Diputación Foral de Álava y otros/Comisión, asuntos acumulados T-92/00 y T-103/00, citada en el apartado 53 *supra*, apartado 84).

- 89 La incoación del procedimiento de investigación formal tiene por objeto permitir que la Comisión disponga de todos los informes necesarios para poder adoptar una decisión definitiva sobre la calificación de la medida examinada y su compatibilidad con el mercado común (véanse, en este sentido, las sentencias Portugal/Comisión, citada en el apartado 43 *supra*, apartado 33, y British Airways y otros y British Midland Airways/Comisión, citada en el apartado 43 *supra*, apartado 59).
- 90 Es preciso señalar que las partes demandantes no aportan ningún indicio objetivo que permita concluir que el verdadero fin perseguido por la Comisión al adoptar la Decisión impugnada no era el de disponer de dichos informes. Toda su argumentación se basa en especulaciones subjetivas sobre posibles motivos subyacentes en la Decisión impugnada.
- 91 En consecuencia, procede también desestimar el motivo basado en la desviación de poder.

Sobre el cuarto motivo, basado en la violación del principio de protección de la confianza legítima

- 92 Las demandantes alegan que la normativa fiscal de los Territorios Históricos (Norma Foral del Territorio Histórico de Álava 18/1993, Norma Foral del Territorio Histórico de Vizcaya 5/1993, Norma Foral del Territorio Histórico de Guipúzcoa 11/1993) y la normativa española (Ley 22/1993, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, de reforma del régimen jurídico de la función pública y de la protección por desempleo) incluían ya en 1993 medidas fiscales similares a la

reducción de la base imponible a que se refiere la Decisión impugnada. Dado que la Comisión no cuestionó ni la normativa española ni las Normas Forales de 1993, las demandantes pudieron creer legítimamente que el beneficio fiscal a que se refiere la Decisión impugnada no incluía ningún elemento selectivo que pudiera acarrear la aplicación del artículo 87 CE.

93 El Tribunal de Primera Instancia recuerda que, conforme a una jurisprudencia reiterada, el derecho a reclamar la protección de la confianza legítima se extiende a cualquier persona que se encuentre en una situación de la que se desprenda que la Administración comunitaria le ha hecho concebir esperanzas fundadas. Por el contrario, nadie puede invocar una violación del principio de confianza legítima si la Administración no le ha dado unas seguridades concretas (véase, en especial, la sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 14 de septiembre de 1995, Lefebvre y otros/Comisión, T-571/93, Rec. p. II-2379, apartado 72).

94 No obstante, es preciso señalar que, en apoyo de su argumentación, las partes demandantes se basan únicamente en una supuesta inacción de la Comisión en relación con determinadas medidas fiscales adoptadas en 1993, respecto a las cuales aquéllas ni siquiera afirman que fueron notificadas a la Comisión.

95 Ahora bien, la posible inacción de la Comisión en relación con medidas fiscales análogas a la reducción de la base imponible introducida por las medidas fiscales controvertidas no puede asimilarse a una seguridad concreta por parte de dicha Institución de que el beneficio fiscal a que se refiere la Decisión impugnada no constituye una ayuda de Estado. En cualquier caso, la inacción de la Comisión respecto a las medidas fiscales análogas a las medidas fiscales controvertidas, o incluso respecto a las propias medidas fiscales controvertidas, no pudo hacer concebir a las partes demandantes esperanzas fundadas de que la Comisión no incoaría el procedimiento de investigación formal contra las medidas fiscales controvertidas.

- 96 Por tanto, no puede acogerse tampoco el motivo basado en la violación del principio de protección de la confianza legítima.

Sobre el quinto motivo, basado en la infracción del artículo 253 CE

- 97 Las partes demandantes alegan que la Decisión impugnada carece de motivación suficiente. En primer lugar, la Comisión no analiza en la Decisión impugnada en qué medida podría entenderse que la reducción de la base imponible está justificada por la naturaleza o la economía del sistema fiscal vasco. En segundo lugar, la Comisión omite un análisis concreto del efecto que las medidas fiscales controvertidas podrían tener en la competencia y los intercambios comerciales entre Estados miembros. En tercer lugar, la evaluación de la compatibilidad de la medida con el mercado común no está suficientemente motivada.
- 98 El Tribunal de Primera Instancia recuerda que la motivación exigida por el artículo 253 CE debe adaptarse a la naturaleza del acto de que se trate y debe mostrar de manera clara e inequívoca el razonamiento de la institución de la que emane el acto, de manera que los interesados puedan conocer las razones de la medida adoptada y el órgano jurisdiccional competente pueda ejercer su control. No se exige que la motivación especifique todos los elementos de hecho y de Derecho pertinentes, en la medida en que la cuestión de si la motivación de un acto cumple las exigencias del artículo 253 CE debe apreciarse en relación no sólo con su tenor literal, sino también con su contexto, así como con el conjunto de normas jurídicas que regulan la materia de que se trate (sentencia Comisión/Sytraval y Brink's France, citada en el apartado 41 *supra*, apartado 63).

- 99 Al objeto de determinar el alcance de la obligación de motivar una decisión de incoación del procedimiento de investigación formal, procede recordar que, conforme al artículo 6 del Reglamento «de procedimiento en materia de ayudas de Estado», cuando la Comisión decide incoar el procedimiento de investigación formal, la decisión de incoación puede limitarse a resumir las principales cuestiones de hecho y de Derecho, a incluir una «valoración inicial» de la medida estatal de que se trate dirigida a determinar si ésta tiene carácter de ayuda y a exponer las dudas sobre su compatibilidad con el mercado común.
- 100 La decisión de incoación debe permitir, de este modo, a las partes interesadas participar de manera eficaz en el procedimiento de investigación formal, durante el cual tendrán la posibilidad de formular sus alegaciones. Para ello, basta que las partes interesadas conozcan la razón que ha llevado a la Comisión a considerar provisionalmente que la medida de que se trata puede constituir una ayuda nueva incompatible con el mercado común (sentencia *Government of Gibraltar/Comisión*, citada en el apartado 34 *supra*, apartado 138).
- 101 Pues bien, en la Decisión impugnada la Comisión expone claramente los motivos por los que llega a la conclusión provisional de que la reducción de la base imponible constituye una ayuda de Estado (DO 2000, C 55, p. 3, punto 4.1, y p. 5, punto 1). A continuación, expone las razones por las que considera que existen dudas respecto a la compatibilidad de esta ventaja fiscal con el mercado común (DO 2000, C 55, p. 3, punto 4.3, y p. 6, punto 3).
- 102 Los motivos de la Decisión impugnada han permitido, pues, a las partes demandantes conocer las razones que llevaron a la Comisión a adoptarla y al órgano jurisdiccional comunitario a ejercer su control de legalidad.

- 103 Del análisis de las observaciones formuladas por las partes demandantes a raíz de la incoación del procedimiento de investigación formal se desprende, por otra parte, que tuvieron conocimiento de la argumentación expuesta por la Comisión en la Decisión impugnada.
- 104 En estas circunstancias, debe señalarse que la Decisión impugnada está suficientemente motivada.
- 105 Procede, pues, desestimar también el último motivo.
- 106 Habida cuenta de todo lo antedicho, se desestiman los recursos.

Costas

- 107 A tenor del artículo 87, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Por haber sido desestimados los motivos formulados por las partes demandantes, procede condenarlas a cargar con sus propias costas, así como con las de la Comisión, conforme a lo solicitado por ésta.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE PRIMERA INSTANCIA (Sala Tercera ampliada)

decide:

- 1) **Desestimar los recursos.**

- 2) **Las partes demandantes cargarán con sus propias costas así como con las de la Comisión.**

Jaeger

García-Valdecasas

Lenaerts

Lindh

Azizi

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 23 de octubre de 2002.

El Secretario

El Presidente

H. Jung

K. Lenaerts