

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE PRIMEIRA INSTÂNCIA
(Terceira Secção Alargada)

23 de Outubro de 2002 *

Nos processos apensos T-269/99, T-271/99 e T-272/99,

Territorio Histórico de Guipúzcoa — Diputación Foral de Guipúzcoa,

Territorio Histórico de Álava — Diputación Foral de Álava,

Territorio Histórico de Vizcaya — Diputación Foral de Vizcaya,

representados por A. Creus Carreras e B. Uriarte Valiente, advogados,

recorrentes,

contra

Comissão das Comunidades Europeias, representada por F. Santaolalla Gadea, G. Rozet e G. Valero Jordana, na qualidade de agentes, com domicílio escolhido no Luxemburgo,

recorrida,

que têm por objecto um pedido de anulação das decisões da Comissão, notificadas às autoridades espanholas por cartas de 17 de Agosto de 1999, de

* Língua do processo: espanhol.

instauração do procedimento previsto no artigo 88.º, n.º 2, CE contra o Estado espanhol, relativamente aos auxílios fiscais sob a forma de um crédito fiscal de 45% nos Territórios Históricos de Álava, de Vizcaya e de Guipúzcoa (JO 1999, C 351, p. 29, e JO 2000, C 71, p. 8),

O TRIBUNAL DE PRIMEIRA INSTÂNCIA
DAS COMUNIDADES EUROPEIAS (Terceira Secção Alargada),

composto por: M. Jaeger, presidente, R. García-Valdecasas, K. Lenaerts, P. Lindh e J. Azizi, juízes,

secretário: B. Pastor, secretária adjunta,

vistos os autos e após a audiência de 10 de Abril de 2002,

profere o presente

Acórdão

Enquadramento jurídico

Disposições comunitárias

- 1 As regras procedimentais previstas no Tratado em matéria de auxílios de Estado variam consoante se trate de auxílios existentes ou de novos auxílios. Ao passo

que os primeiros são disciplinados pelo artigo 88.º, n.ºs 1 e 2, CE, os segundos são regidos, cronologicamente, pelos n.ºs 3 e 2 do mesmo artigo.

- 2 No que diz respeito aos auxílios existentes, o artigo 88.º, n.º 1, CE atribui competência à Comissão para proceder ao seu exame permanente em cooperação com os Estados-Membros. No âmbito desse exame, a Comissão propõe a estes as medidas adequadas que sejam exigidas pelo desenvolvimento progressivo ou pelo funcionamento do mercado comum. O artigo 88.º, n.º 2, CE dispõe em seguida que, se a Comissão, depois de ter notificado os interessados para apresentarem as suas observações, verificar que um auxílio não é compatível com o mercado comum por força do artigo 87.º, ou que esse auxílio está a ser aplicado de maneira abusiva, decidirá que o Estado em causa deve suprimi-lo ou modificá-lo no prazo que a mesma fixar.
- 3 Em conformidade com o artigo 88.º, n.º 3, CE, os novos auxílios devem ser previamente notificados à Comissão, não podendo ser postos em execução antes de o procedimento ser objecto de uma decisão final. Por força da mesma disposição, a Comissão deve sem demora dar início ao procedimento previsto no artigo 88.º, n.º 2, CE, se considerar que determinado projecto de auxílio não é compatível com o mercado comum.
- 4 O artigo 1.º do Regulamento (CE) n.º 659/1999 do Conselho, de 22 de Março de 1999, que estabelece as regras de execução do artigo [88.º] do Tratado CE (JO L 83, p. 1, a seguir «regulamento ‘procedimento auxílios de Estado’»), que entrou em vigor em 16 de Abril de 1999, contém as seguintes definições, relevantes nos presentes processos:

«a) ‘Auxílio’, qualquer medida que satisfaça os critérios fixados no n.º 1 do artigo [87.º] do Tratado;

b) ‘Auxílios existentes’:

- i) [...] qualquer auxílio que já existisse antes da entrada em vigor do Tratado no respectivo Estado-Membro, isto é, os regimes de auxílio e os auxílios individuais em execução antes da data de entrada em vigor do Tratado e que continuem a ser aplicáveis depois dessa data,

- ii) O auxílio autorizado, isto é, os regimes de auxílio e os auxílios individuais que tenham sido autorizados pela Comissão ou pelo Conselho,

[...]

- v) Os auxílios considerados existentes por se poder comprovar que não constituíam auxílios no momento da sua execução, tendo-se subsequentemente transformado em auxílios devido à evolução do mercado comum e sem terem sido alterados pelo Estado-Membro. Quando determinadas medidas se transformem em auxílios na sequência da liberalização de uma actividade provocada pela legislação comunitária, essas medidas não serão consideradas auxílios existentes depois da data fixada para a liberalização.

- c) ‘Novo auxílio’, quaisquer auxílios, isto é, regimes de auxílio e auxílios individuais, que não sejam considerados auxílios existentes, incluindo as alterações a um auxílio existente;

[...]

f) 'Auxílio ilegal', um novo auxílio executado em violação do n.º 3 do artigo [88.º] do Tratado;

[...]»

5 Nos termos do artigo 2.º, n.º 1, do regulamento «procedimento auxílios de Estado», «a Comissão deve ser notificada a tempo pelo Estado-Membro em causa de todos os projectos de concessão de novos auxílios». O artigo 3.º do regulamento dispõe que os novos auxílios «não serão executados antes de a Comissão ter tomado, ou de se poder considerar que tomou, uma decisão que os autorize». O artigo 4.º, n.º 4, do mesmo regulamento prevê que a Comissão dê início ao procedimento previsto no artigo 88.º, n.º 2, CE (a seguir «procedimento formal de investigação»), se considerar, após análise preliminar, que a medida notificada suscita «dúvidas quanto à sua compatibilidade com o mercado comum».

6 Nos termos do artigo 6.º, n.º 1, do regulamento «procedimento auxílios de Estado», a «decisão de dar início a um procedimento formal de investigação resumirá os elementos pertinentes em matéria de facto e de direito, incluirá uma apreciação preliminar da Comissão quanto à natureza de auxílio da medida proposta e indicará os elementos que suscitam dúvidas quanto à sua compatibilidade com o mercado comum».

7 Nos termos do artigo 7.º, n.º 1, do regulamento «procedimento auxílios de Estado», «o procedimento formal de investigação será encerrado por via de decisão, nos termos dos n.ºs 2 a 5 do presente artigo». A Comissão pode decidir que a medida notificada não constitui um auxílio (artigo 7.º, n.º 2), que o auxílio notificado é compatível com o mercado comum (artigo 7.º, n.º 3), que o auxílio notificado pode considerar-se compatível com o mercado comum, se forem

cumpridas certas condições (artigo 7.º, n.º 4), ou que o auxílio notificado é incompatível com o mercado comum (artigo 7.º, n.º 5).

- 8 Quanto às medidas não notificadas, o artigo 10.º, n.º 1, do regulamento «procedimento auxílios de Estado» estabelece que «[q]uando a Comissão dispuser de informações relativas a um auxílio alegadamente ilegal, qualquer que seja a fonte, examiná-las-á imediatamente». Está previsto no artigo 13.º, n.º 1, do mesmo regulamento que esse exame conduz, sendo esse o caso, à decisão de início de um procedimento formal de investigação.

- 9 O processo aplicável aos regimes de auxílios existentes está previsto nos artigos 17.º a 19.º do regulamento «procedimento auxílios de Estado». Nos termos do artigo 18.º, quando a Comissão concluir que um regime de auxílios existente não é ou deixou de ser compatível com o mercado comum, formulará uma recomendação, propondo medidas adequadas ao Estado-Membro em causa. Quando o Estado-Membro em causa não aceitar as medidas propostas, a Comissão, por força do artigo 19.º, n.º 2, dará início a um procedimento formal de investigação nos termos do artigo 4.º, n.º 4, já referido.

Crédito fiscal previsto pela legislação fiscal dos Territorios Históricos de Álava, de Vizcaya e de Guipúzcoa

- 10 Os presentes processos têm por objecto alegados auxílios fiscais concedidos na forma de crédito fiscal pela legislação dos Territorios Históricos de Álava, de Vizcaya e de Guipúzcoa.

Crédito fiscal previsto pela legislação do Território Histórico de Álava

- 11 A sexta disposição adicional da Norma Foral n.º 22/1994, de 20 de Dezembro de 1994, a respeito da execução do orçamento do Território Histórico de Álava para 1995, prevê o seguinte:

«Os investimentos em novas imobilizações corpóreas, efectuados entre 1 de Janeiro e 31 de Dezembro de 1995, que excedam os 2,5 mil milhões de [pesetas espanholas (ESP)], com a aprovação da Diputación Foral de Álava, beneficiarão de um crédito fiscal de 45% do montante do investimento determinado pela Diputación Foral de Álava, aplicável ao montante final de imposto a pagar.

A dedução não aplicada por insuficiência de imposto poderá ser aplicada nos nove anos seguintes à aprovação da Diputación Foral de Álava.

A referida aprovação da Diputación Foral de Álava fixa os prazos e as restrições aplicáveis em cada caso.

Os benefícios atribuídos nos termos da presente disposição são incompatíveis com qualquer outro benefício que tenha esses mesmos investimentos como causa.

A Diputación Foral de Álava determinará igualmente a duração do processo de investimento, na qual poderão incluir-se investimentos realizados durante a fase de preparação do projecto em que os mesmos se baseiam.»

- 12 A vigência desta disposição foi prorrogada até ao fim de 1996 pela quinta disposição adicional da Norma Foral n.º 33/1995, de 20 de Dezembro de 1995, na redacção que lhe foi dada pelo n.º 2.11 da disposição derogatória única da Norma Foral n.º 24/1996, de 5 de Julho de 1996. A medida foi prorrogada até ao fim de 1997 pela sétima disposição adicional da Norma Foral n.º 31/1996, de 18 de Dezembro de 1996.
- 13 O crédito fiscal de 45% do montante dos investimentos foi mantido, com alterações, durante 1998 e 1999, respectivamente, pela décima primeira disposição adicional da Norma Foral n.º 33/1997, de 19 de Dezembro de 1997, e pela sétima disposição adicional da Norma Foral n.º 36/1998, de 17 de Dezembro de 1998.

Crédito fiscal previsto pela legislação dos Territorios Históricos de Vizcaya e de Guipúzcoa

- 14 A quarta disposição adicional da Norma Foral n.º 7/1996 de Vizcaya, de 26 de Dezembro de 1996, prorrogada pela segunda disposição da Norma Foral n.º 4/1998, de 2 de Abril de 1998, e pela décima disposição adicional da Norma Foral n.º 7/1997 de Guipúzcoa, de 22 de Dezembro de 1997, dispõem:

«Os investimentos em novas imobilizações corpóreas, efectuados após 1 de Janeiro de 1997, que excedam os 2,5 mil milhões [de ESP], beneficiam, com a

aprovação da Diputación Foral de [Vizcaya/Guiپúzcoa], de um crédito fiscal de 45% do montante de investimento determinado pela Diputación Foral de [Vizcaya/Guiپúzcoa], aplicável ao montante devido a título de imposto pessoal.

A dedução não aplicada por insuficiência do montante poderá aplicar-se no decurso dos cinco exercícios de tributação que se seguem àquele em que foi concedido o crédito.

Esse prazo de aplicação da dedução pode diferir-se até ao primeiro exercício em que se registem resultados positivos no decurso do prazo de prescrição.

A decisão a que se refere o primeiro parágrafo fixa os prazos e as limitações aplicáveis em cada caso.

[...]»

Decisões impugnadas

- 15 Na sequência de uma denúncia apresentada em 1996, a Comissão examinou a concessão do crédito fiscal de 45% previsto pela legislação fiscal do Territorio Histórico de Álava à empresa Daewoo Electronics Manufacturing España SA (Demesa). Na Decisão 1999/718/CE, de 24 de Fevereiro de 1999, relativa ao auxílio estatal concedido pela Espanha a favor da Demesa (JO L 292, p. 1), a

Comissão concluiu que a concessão do crédito fiscal à referida empresa constituía um auxílio de Estado incompatível com o mercado comum.

- 16 De seguida, a Comissão examinou, em termos gerais, o crédito fiscal previsto pela legislação do Território Histórico de Álava à luz dos artigos 87.º CE e 88.º CE. As medidas fiscais semelhantes aplicáveis nos Territórios Históricos de Vizcaya e de Guipúzcoa foram também objecto de um exame (a seguir, para os três territórios históricos do País Basco, «medidas fiscais controvertidas»).
- 17 A Comissão adoptou, assim, a Decisão SG (99) D/6871, que instaurou o procedimento formal de investigação a respeito do crédito fiscal previsto na legislação dos Territórios Históricos de Vizcaya e de Guipúzcoa, que foi notificada às autoridades espanholas por carta de 17 de Agosto de 1999. Essa decisão, a qual é impugnada nos processos T-269/99, Território Histórico de Guipúzcoa/Comissão, e T-272/99, Território Histórico de Vizcaya/Comissão, foi reproduzida em língua espanhola no *Jornal Oficial das Comunidades Europeias* de 4 de Dezembro de 1999 (JO C 351, p. 29), acompanhada de um resumo na língua da série linguística do referido jornal, em conformidade com o artigo 26.º, n.º 2, do regulamento «procedimento auxílios de Estado».
- 18 A Comissão instaurou igualmente o procedimento formal de investigação a respeito do crédito fiscal previsto na legislação fiscal do Território Histórico de Álava. A decisão, com a referência SG (99) D/6873, foi notificada às autoridades espanholas por carta de 17 de Agosto de 1999 e publicada em língua espanhola no *Jornal Oficial das Comunidades Europeias* de 11 de Março de 2000 (JO C 71, p. 8), acompanhada por um resumo na língua da série linguística do referido jornal. Essa decisão é impugnada no processo T-271/99, Território Histórico de Álava/Comissão.

- 19 Em ambas as decisões de instauração do procedimento formal de investigação (a seguir «decisões impugnadas»), a Comissão qualificou provisoriamente a medida fiscal contestada de auxílio de Estado na acepção do artigo 87.º, n.º 1, CE com base nas seguintes considerações:

«O crédito fiscal em causa satisfaz cumulativamente os quatro critérios enunciados no artigo 87.º do Tratado CE. Em especial, o crédito em questão é específico, uma vez que favorece determinadas empresas. De facto, somente as empresas que realizam investimentos superiores ao limiar de 2,5 mil milhões de [ESP] (15 125 303 euros) podem beneficiar do crédito fiscal em causa. Todas as outras empresas, ainda que procedam à realização de investimentos sem ultrapassar, contudo, o limiar citado de 2,5 mil milhões de [ESP], não beneficiam dos referidos auxílios.» [Ponto 3.1 do resumo da Decisão SG (99) D/6871 e ponto 2.1 do resumo da Decisão SG (99) D/6873.]

- 20 A natureza selectiva do crédito fiscal decorre também, segundo a Comissão, do poder discricionário de que a administração fiscal dos Territórios Históricos em questão goza na concessão do benefício fiscal em causa [JO 1999, C 351, p. 32, no que diz respeito à Decisão SG (99) D/6871, e JO 2000, C 71, p. 11, relativamente à Decisão SG (99) D/6873].

- 21 Em seguida, depois de verificar que as autoridades espanholas tinham violado a obrigação de notificação prévia prevista no artigo 88.º, n.º 3, CE, a Comissão avaliou a compatibilidade da medida fiscal contestada com o mercado comum. Concluiu que existiam dúvidas a este nível e decidiu instaurar o procedimento formal de investigação [pontos 3.2 e 3.3 do resumo da Decisão SG (99) D/6871 e pontos 2.2 e 2.3 do resumo da Decisão SG (99) D/6873].

- 22 Após a adopção das decisões impugnadas, a Comissão investigou especificamente a concessão do crédito fiscal de 45% previsto pela legislação fiscal do Território Histórico de Álava a uma empresa particular. Essa investigação resultou na Decisão 2000/795/CE da Comissão, de 22 de Dezembro de 1999, relativa ao

auxílio estatal concedido pela Espanha a favor da Ramondín SA e Ramondín Cápsulas SA (JO 2000, L 318, p. 36).

Tramitação processual e pedidos das partes

- 23 Por petições apresentadas na Secretaria do Tribunal de Primeira Instância em 3 de Novembro de 1999, os recorrentes interpuseram os presentes recursos.
- 24 O Território Histórico de Guipúzcoa, recorrente no processo T-269/99, conclui pedindo que o Tribunal de Primeira Instância se digne:

— declarar o recurso admissível;

— anular a Decisão SG (99) D/6871 da Comissão, na parte em que qualifica como auxílio de Estado na aceção do artigo 87.º CE o crédito fiscal previsto na Norma Foral n.º 7/1997 de Guipúzcoa, de 22 de Dezembro de 1997;

— condenar a Comissão nas despesas.

25 O Territorio Histórico de Álava, recorrente no processo T-271/99, conclui pedindo que o Tribunal de Primeira Instância se digne:

- declarar o recurso admissível;

- anular a Decisão SG (99) D/6873 da Comissão, na parte em que qualifica como auxílio de Estado na aceção do artigo 87.º CE o crédito fiscal previsto na Norma Foral n.º 22/1994 de Álava, de 20 de Dezembro de 1994, e nas redacções que lhe foram dadas pelas alterações posteriores;

- condenar a Comissão nas despesas.

26 O Territorio Histórico de Vizcaya, recorrente no processo T-272/99, conclui pedindo que o Tribunal de Primeira Instância se digne:

- declarar o recurso admissível;

- anular a Decisão SG (99) D/6871 da Comissão, na parte em que qualifica como auxílio de Estado na aceção do artigo 87.º CE o crédito fiscal previsto na Norma Foral n.º 7/1996 de Vizcaya, de 26 de Dezembro de 1996, e nas redacções que lhe foram dadas pelas alterações posteriores;

- condenar a Comissão nas despesas.

27 Por requerimentos separados, apresentados na Secretaria do Tribunal de Primeira Instância em 26 de Janeiro de 2000, a Comissão, ao abrigo do artigo 114.º, n.º 1, do Regulamento de Processo do Tribunal de Primeira Instância, suscitou uma questão prévia de admissibilidade nos três processos. Por despachos do Tribunal de Primeira Instância (Terceira Secção Alargada) de 6 de Julho de 2000, o conhecimento dessas questões foi reservado para final.

28 Nos três processos, a Comissão conclui pedindo que o Tribunal de Primeira Instância se digne:

— declarar os recursos inadmissíveis;

— a título subsidiário, negar provimento aos recursos;

— condenar os recorrentes nas despesas.

29 Por despacho do presidente da Terceira Secção Alargada do Tribunal de Primeira Instância de 12 de Janeiro de 2001, foram apensos os processos T-269/99, T-271/99 e T-272/99.

30 Com base no relatório do juiz-relator, o Tribunal (Terceira Secção Alargada) determinou a abertura da fase oral. A título de medidas de organização do processo previstas no artigo 64.º do Regulamento de Processo, foi dirigida uma questão por escrito aos recorrentes, os quais responderam no prazo previsto.

- 31 Foram ouvidas as alegações das partes e as suas respostas às questões colocadas pelo Tribunal na audiência que decorreu em 10 de Abril de 2002.

Quanto à admissibilidade

Argumentos das partes

- 32 A Comissão sustenta que as decisões impugnadas constituem actos preparatórios que não modificam a posição jurídica dos recorrentes. Por conseguinte, as decisões impugnadas não são actos impugnáveis nos termos do artigo 230.º CE. A Comissão acrescenta que, se a decisão de abertura do procedimento formal de investigação produzisse efeitos jurídicos definitivos quanto à qualificação de uma medida como auxílio de Estado, a possibilidade de interpor recurso contra essa qualificação no prazo legal tornaria inadmissível o recurso contra a decisão final relativa ao carácter de auxílio da medida, uma vez que, neste caso, estar-se-ia perante um acto confirmativo de um acto definitivo anterior.
- 33 De seguida, a Comissão chama a atenção para o facto de o Tribunal de Justiça ter declarado, no acórdão de 14 de Fevereiro de 1990, França/Comissão (C-301/87, Colect., p. I-307), que a Comissão pode adoptar uma injunção de suspensão do auxílio dirigida ao Estado-Membro antes de concluída a análise da compatibilidade desse auxílio com o mercado comum. Essa decisão, adoptada na sequência de um procedimento distinto do previsto no artigo 88.º, n.º 2, CE, é diferente da decisão de iniciar o procedimento formal de investigação, sendo, ao contrário desta última, susceptível de recurso (acórdão França/Comissão, já referido, n.º 18). O facto de o Tribunal de Justiça ter entendido que é necessário exigir que a injunção de suspensão seja objecto de um procedimento e de uma decisão distintos dos que dizem respeito ao procedimento formal de investigação revela que essa injunção não decorre da simples qualificação de auxílio da medida investigada na decisão de instauração do referido procedimento.

- 34 Por fim, a Comissão assinala que, ao contrário das decisões que foram objecto dos acórdãos do Tribunal de Justiça de 30 de Junho de 1992, Espanha/Comissão (C-312/90, Colect., p. I-4117), e Itália/Comissão (C-47/91, Colect., p. I-4145), e de 9 de Outubro de 2001, Itália/Comissão (C-400/99, Colect., p. I-7303, a seguir «acórdão Tirrenia»), as autoridades espanholas centrais, regionais e provinciais nunca alegaram, durante o procedimento que precedeu a adopção das decisões impugnadas, que as medidas fiscais controvertidas eram existentes.
- 35 Os recorrentes, referindo-se aos acórdãos referidos no número anterior, contrapõem que uma decisão de instauração do procedimento formal de investigação é um acto recorível desde que produza efeitos jurídicos imediatos e definitivos. Sublinham que a Comissão não estava no direito de iniciar o procedimento formal de investigação, uma vez que o crédito fiscal previsto pelas medidas fiscais controvertidas não tem a natureza de auxílio de Estado. Nos processos T-271/99 e T-272/99, os recorrentes acrescentam que, admitindo que as medidas fiscais controvertidas constituem auxílios na acepção do artigo 87.º, n.º 1, CE, tratar-se-á de auxílios existentes. Com efeito, o crédito fiscal foi criado em 1984 pelas legislações fiscais dos Territórios Históricos de Álava e de Vizcaya.

Apreciação do Tribunal

- 36 Deve recordar-se que, quando da adopção das decisões impugnadas, as medidas fiscais controvertidas já tinham sido postas em execução pelos recorrentes. Estes últimos consideram que, efectivamente, o crédito fiscal previsto por estas medidas não constitui um auxílio de Estado na acepção do artigo 87.º, n.º 1, CE.
- 37 A decisão de instauração do procedimento formal de investigação produz efeitos jurídicos autónomos, especialmente no que respeita à suspensão da medida considerada (acórdão Tirrenia, referido *supra* no n.º 34, n.ºs 62 e 69). Essa

conclusão impõe-se não só no caso de a medida em fase de execução ser considerada pelas autoridades do Estado-Membro em causa como um auxílio existente, mas também no caso de essas autoridades entenderem que a medida que é objecto da decisão de abertura do procedimento não entra no âmbito de aplicação do artigo 87.º, n.º 1, CE (acórdão Tirrenia, referido *supra* no n.º 34, n.ºs 59, 60 e 69).

- 38 Uma decisão de instauração do procedimento formal de investigação relativamente a uma medida em fase de execução e qualificada pela Comissão de novo auxílio modifica necessariamente o alcance jurídico da medida considerada, bem como a situação jurídica das empresas que dela beneficiam, nomeadamente no que respeita ao prosseguimento da sua execução. Até à adopção de tal decisão, o Estado-Membro, as empresas beneficiárias e os restantes operadores económicos podem pensar que a medida é executada de forma lícita enquanto medida geral que não está abrangida no âmbito de aplicação do artigo 87.º, n.º 1, CE ou enquanto auxílio existente. Em contrapartida, depois da adopção de tal decisão, existe, pelo menos, uma dúvida importante sobre a legalidade desta medida, que, sem prejuízo da faculdade de solicitar medidas provisórias ao juiz competente, deve conduzir o Estado-Membro a suspender a sua aplicação, uma vez que a decisão de início do procedimento formal de investigação exclui uma decisão imediata que declare a compatibilidade com o mercado comum que permitiria prosseguir licitamente a execução da referida medida. Tal decisão poderia ser igualmente invocada perante o juiz nacional chamado a extrair todas as consequências decorrentes da violação do artigo 88.º, n.º 3, último período, CE. Finalmente, essa decisão pode conduzir as empresas beneficiárias da medida a recusarem, em qualquer circunstância, novos pagamentos ou benefícios, ou a depositarem os montantes necessários a eventuais compensações financeiras posteriores. Os operadores comerciais terão igualmente em conta, nas suas relações com os referidos beneficiários, a situação jurídica e financeira fragilizada destes últimos (acórdão Tirrenia, referido *supra* no n.º 34, n.ºs 59 e 69; acórdão do Tribunal de Primeira Instância de 30 de Abril de 2002, Government of Gibraltar/Comissão, T-195/01 e T-207/01, Colect., p. II-2309, n.º 85).

- 39 É certo que, num contexto deste tipo, diversamente de uma injunção de suspensão dirigida ao Estado-Membro, que tem natureza vinculativa imediata e cujo incumprimento permite à Comissão recorrer directamente ao Tribunal de Justiça, em aplicação do artigo 12.º do regulamento «procedimento auxílios de

Estado», a fim de este último declarar que se este incumprimento constitui uma violação do Tratado, a decisão de início do procedimento formal de investigação, adoptada relativamente a medidas em fase de execução e qualificadas de novos auxílios pela Comissão, produz efeitos jurídicos cujas consequências devem ser extraídas pelo Estado-Membro em causa e, eventualmente, pelos próprios operadores económicos. Todavia, esta diferença de ordem processual nem por isso afecta o alcance destes efeitos jurídicos (acórdão Tirrenia, referido *supra* no n.º 34, n.º 60).

- 40 Do que precede resulta que as decisões impugnadas são actos susceptíveis de recurso nos termos do artigo 230.º CE.
- 41 De seguida, cabe reconhecer que as decisões impugnadas dizem directa e individualmente respeito aos recorrentes nos termos do artigo 230.º, quarto parágrafo, CE. Com efeito, as decisões impugnadas dizem respeito a medidas fiscais cujos autores são os ora recorrentes e, além disso, impedem estes últimos de exercer, como entendam, as suas competências próprias, de que beneficiam directamente em aplicação do direito interno espanhol (v., neste sentido, acórdãos do Tribunal de Primeira Instância de 30 de Abril de 1998, Vlaams Gewest/Comissão, T-214/95, Colect., p. II-717, n.ºs 29 e 30, e de 6 de Março de 2002, Diputación Foral de Álava e o./Comissão, T-127/99, T-129/99 e T-148/99, Colect., p. II-1275, n.º 50).
- 42 Resulta de tudo quanto precede que os recursos são admissíveis.

Quanto ao mérito

- 43 Os recorrentes invocam cinco fundamentos de recurso. O primeiro consiste na violação do artigo 87.º, n.º 1, CE, e o segundo na violação do artigo 88.º, n.ºs 2 e

3, CE. O terceiro fundamento consiste em desvio de poder e o quarto na violação do princípio da protecção da confiança legítima. Por fim, o quinto fundamento consiste na violação do artigo 253.º CE.

Quanto ao primeiro fundamento, que consiste na violação do artigo 87.º, n.º 1, CE

- 44 No primeiro fundamento, os recorrentes contestam que o crédito fiscal previsto pelas medidas fiscais controvertidas possua a natureza de um auxílio de Estado na acepção do artigo 87.º, n.º 1, CE.
- 45 O Tribunal recorda que a Comissão está obrigada a instaurar o procedimento formal de investigação se um primeiro exame não lhe permitir ultrapassar todas as dificuldades suscitadas pela questão de saber se a medida investigada constitui um auxílio na acepção do artigo 87.º, n.º 1, CE ou, na hipótese de constituir um auxílio, se não lhe permitir formar a convicção de que a medida em apreço é, em qualquer dos casos, compatível com o mercado comum (acórdão do Tribunal de Justiça de 2 de Abril de 1998, Comissão/Sytraval e Brink's France, C-367/95 P, Colect., p. I-1719, n.º 39; acórdão do Tribunal de Primeira Instância de 15 de Setembro de 1998, BP Chemicals/Comissão, T-11/95, Colect., p. II-3235, n.º 166).
- 46 Assim, o artigo 6.º do regulamento «procedimento auxílios de Estado» dispõe que a decisão de dar início a um procedimento formal de investigação inclui «uma apreciação preliminar da Comissão quanto à natureza de auxílio da medida proposta».
- 47 Daí decorre que a qualificação da medida como auxílio de Estado na decisão de instauração do procedimento formal de investigação não possui carácter

definitivo. A instauração do procedimento formal de investigação visa precisamente permitir à Comissão reunir todos os pareceres necessários para poder adoptar uma decisão definitiva sobre essa questão (v., nesse sentido, acórdão do Tribunal de Justiça de 3 de Maio de 2001, Portugal/Comissão, C-204/97, Colect., p. I-3175, n.º 33; acórdão do Tribunal de Primeira Instância de 25 de Junho de 1998, British Airways e o. e British Midland Airways/Comissão, T-371/94 e T-394/94, Colect., p. II-2405, n.º 59).

- 48 A fim de evitar que o procedimento administrativo e o processo judicial se confundam e de respeitar a repartição de competências entre a Comissão e o tribunal comunitário, o controlo da legalidade exercido pelo Tribunal relativamente a uma decisão de instauração formal de investigação deve ser necessariamente limitado (v., neste sentido, acórdão do Tribunal de Justiça de 11 de Novembro de 1981, IBM/Comissão, 60/81, Recueil, p. 2639, n.º 20). O tribunal comunitário deve, com efeito, evitar pronunciar-se definitivamente relativamente a questões que só foram objecto de uma apreciação provisória da Comissão.
- 49 Por conseguinte, sempre que, no âmbito de um recurso de uma decisão de instauração do procedimento formal de investigação, os recorrentes contestem a apreciação da Comissão quanto à qualificação da medida controvertida de auxílio de Estado, o controlo efectuado pelo tribunal comunitário limita-se a verificar se a Comissão, no quadro de um exame preliminar da medida em causa, cometeu erros manifestos de apreciação ao considerar que não podia ultrapassar todas as dificuldades nessa matéria (v. despacho do presidente do Tribunal de Primeira Instância de 19 de Dezembro de 2001, Government of Gibraltar/Comissão, T-195/01 R e T-207/01 R, Colect., p. II-3915, n.º 79).
- 50 Em primeiro lugar, os recorrentes alegam que as decisões impugnadas dizem respeito a medidas gerais que não estão abrangidas pelo âmbito de aplicação do artigo 87.º, n.º 1, CE. Com efeito, o crédito fiscal previsto pelas medidas fiscais controvertidas beneficia da mesma forma todos os contribuintes que fazem investimentos no valor de 2,5 mil milhões de ESP.

- 51 Os recorrentes sustentam, desde logo, que a Comissão deduziu a especificidade das medidas fiscais controvertidas do seu carácter regional. Fazem notar que os Territórios Históricos de Álava, de Vizcaya e de Guipúzcoa dispõem, desde o século XIX, de autonomia fiscal reconhecida e garantida pela Constituição do Estado espanhol. As decisões impugnadas põem implicitamente em causa essa autonomia.
- 52 De seguida, os recorrentes sustentam que a Comissão não podia deduzir a especificidade das medidas fiscais controvertidas de um alegado poder discricionário de que gozam as Diputaciones Forales na concessão do crédito fiscal. Com efeito, estas limitam-se a verificar se estão cumpridas as condições previstas pelas medidas fiscais controvertidas, sem dispor de qualquer poder discricionário a esse respeito. As referidas autoridades não dispõem do poder de seleccionar as empresas beneficiárias ou de modular a intensidade do «auxílio» em função das características particulares destas últimas.
- 53 Por fim, a especificidade do crédito fiscal não pode deduzir-se da exigência de um investimento mínimo de 2,5 mil milhões de ESP. Trata-se de um critério quantitativo objectivo que limita o campo de aplicação do benefício fiscal em causa.
- 54 A este respeito, o Tribunal recorda que o artigo 87.º, n.º 1, CE exige que, para que uma medida possa ser qualificada de auxílio de Estado, esta favoreça «certas empresas ou certas produções». A especificidade ou a selectividade de uma medida constitui, portanto, uma das características do conceito de auxílio de Estado (acórdão do Tribunal de Justiça de 1 de Dezembro de 1998, Ecotrade, C-200/97, Colect., p. I-7907, n.º 40; acórdão Diputación Foral de Álava e o./Comissão, referido *supra* no n.º 41, n.º 144, e acórdão do Tribunal de Primeira Instância de 29 de Setembro de 2000, CETM/Comissão, T-55/99, Colect., p. II-3207, n.º 39).
- 55 Ora, nas decisões impugnadas, para qualificar provisoriamente o crédito fiscal como medida selectiva na acepção do artigo 87.º, n.º 1, CE, a Comissão

baseou-se em dois elementos, designadamente, no montante mínimo de investimento de 2,5 mil milhões ESP necessário para poder beneficiar do crédito fiscal [ponto 3.1 do resumo da Decisão SG (99) D/6871 e ponto 2.1 do resumo da Decisão SG (99) D/6873] e no poder discricionário de que dispõe a administração fiscal dos Territórios Históricos em causa na concessão do benefício fiscal [JO 1999, C 351, p. 32, no que diz respeito à Decisão SG (99) D/6871, e JO 2000, C 71, p. 11, no que diz respeito à Decisão SG (99) D/6873].

- 56 Por conseguinte, ao contrário do que os recorrentes afirmam, nas decisões impugnadas, a Comissão não se baseou no facto de as medidas fiscais controvertidas se aplicarem apenas a uma parte do território espanhol, ou seja, nos Territórios Históricos do País Basco, para concluir, a título provisório, pelo carácter selectivo do crédito fiscal. Os recorrentes não podem, assim, alegar que as decisões impugnadas são susceptíveis de pôr em causa a competência normativa dos três Territórios Históricos do País Basco para adoptar medidas fiscais.
- 57 Em seguida, o Tribunal verifica que decorre das medidas fiscais controvertidas que a aplicação do crédito fiscal se limita às empresas que realizem investimentos em imobilizações corpóreas novas que excedam 2,5 mil milhões de ESP. Por conseguinte, as medidas fiscais controvertidas reservam, de facto, a aplicação do benefício fiscal em questão às empresas que dispõem de recursos financeiros importantes. Nesse sentido, a Comissão, com razão, concluiu a título provisório que o crédito fiscal previsto pelas medidas fiscais controvertidas era reservado a «certas empresas» na acepção do artigo 87.º, n.º 1, CE (v. acórdão Diputación Foral de Álava e o./Comissão, referido *supra* no n.º 41, n.º 157).
- 58 Todavia, os recorrentes alegam que deve considerar-se que o crédito fiscal previsto pelas medidas fiscais controvertidas se justifica pela natureza ou pela economia do sistema fiscal, uma vez que corresponde a critérios objectivos aplicáveis uniformemente e que serve a realização do objectivo prosseguido pelas disposições fiscais que o instituem.

- 59 Os recorrentes explicam, para este efeito, que o incentivo ao investimento prosseguido pelo crédito fiscal é necessário numa zona que atrai normalmente poucos operadores económicos. Acrescentam que, quando um Estado incentiva o investimento e consegue que se instalem empresas no seu território, assegura a obtenção de receitas fiscais para o futuro, uma vez que as empresas serão aí tributadas. Por conseguinte, o objectivo prosseguido pelas medidas fiscais dos Territórios Históricos em causa consiste, à imagem de tais medidas estatais, em recolher o máximo possível de receitas fiscais.
- 60 A este respeito, o Tribunal recorda que uma medida estatal que se justifique pela natureza ou pela economia geral do sistema em que se inscreve não preenche a condição de selectividade mesmo que essa medida seja constitutiva de uma vantagem para os seus beneficiários (acórdãos do Tribunal de Justiça de 17 de Junho de 1999, Bélgica/Comissão, dito «Maribel», C-75/97, Colect., p. I-3671, n.º 33, e de 8 de Novembro de 2001, Adria-Wien Pipeline e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, Colect., p. I-8365, n.º 42).
- 61 A fim de determinar se esta justificação é aplicável no caso vertente, há que verificar se a limitação do círculo de potenciais beneficiários do crédito fiscal é justificada pela lógica interna do sistema fiscal (v. acórdão Diputación Foral de Álava e o./Comissão, referido *supra* no n.º 41, n.º 164).
- 62 A este respeito, o Tribunal de Primeira Instância recorda, em primeiro lugar, que o facto de as medidas fiscais controvertidas obedecerem a critérios e condições objectivas não é susceptível de demonstrar que a limitação do círculo de beneficiários às empresas que efectuam investimentos de, pelo menos, 2,5 mil milhões de ESP é justificada pela lógica interna do sistema fiscal dos três territórios históricos em causa (v. acórdão Adria-Wien Pipeline e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, referido *supra* no n.º 60, n.º 53).
- 63 Quanto ao argumento segundo o qual o crédito fiscal tem por fim favorecer o desenvolvimento económico do País Basco, o Tribunal recorda que o objectivo

prosseguido por uma determinada medida não pode permitir-lhe escapar à qualificação de auxílio de Estado na acepção do artigo 87.º, n.º 1, CE (v. acórdão Diputación Foral de Álava e o./Comissão, referido *supra* no n.º 41, n.º 168, e os acórdãos aí referidos).

- 64 Por fim, o argumento baseado no posterior aumento das receitas fiscais é dificilmente conciliável com a concessão de reduções fiscais. Mesmo admitindo que era prosseguido esse objectivo, deve entender-se que este poderia ser alcançado através de medidas fiscais de carácter geral (v. acórdão do Tribunal de Primeira Instância de 6 de Março de 2002, Diputación Foral de Álava e o./Comissão, T-92/00 e T-103/00, Colect., p. II-1385, n.º 62).
- 65 Nestas condições, a Comissão não cometeu um erro manifesto de apreciação ao considerar, a título provisório, nas decisões impugnadas que o crédito fiscal previsto pelas medidas fiscais controvertidas é uma medida selectiva na acepção do artigo 87.º, n.º 1, CE, uma vez que beneficia exclusivamente as empresas que realizem investimentos acima de 2,5 mil milhões de ESP.
- 66 Nestas condições, deixa também de ser necessário examinar se a Comissão teve razão ao concluir, com base nas informações de que dispunha quando da adopção das decisões impugnadas, que as autoridades fiscais bascas tinham um poder discricionário no que diz respeito à concessão do crédito fiscal, e que esse alegado poder discricionário era também susceptível de conferir carácter selectivo às medidas fiscais controvertidas (v., *supra*, n.º 20).
- 67 Em segundo lugar, os recorrentes alegam que a Comissão não provou que o crédito fiscal instituído pelas medidas fiscais controvertidas causa uma distorção na concorrência e afecta as trocas intracomunitárias. Sublinham que, para que se

possa atribuir o carácter de auxílio de Estado a determinada medida, é necessário que o efeito desta na concorrência seja real e sensível (acórdãos do Tribunal de Justiça de 25 de Junho de 1970, França/Comissão, 47/69, Colect. 1969-1970, p. 391, n.º 16; de 14 de Outubro de 1987, Alemanha/Comissão, 248/84, Colect., p. 4013, n.º 18, e de 2 de Fevereiro de 1988, Van der Kooy e o./Comissão, 67/85, 68/85 e 70/85, Colect., p. 219, n.º 58).

- 68 A este respeito, o Tribunal recorda que, em caso de alegados auxílios, a Comissão pode limitar-se a estudar as características do regime em questão para apreciar se o mesmo assegura uma vantagem sensível aos beneficiários em relação aos seus concorrentes e se é susceptível de beneficiar essencialmente empresas que participam nas trocas comerciais entre Estados-Membros (v. acórdão Maribel, já referido no n.º 60, n.º 48, e acórdão do Tribunal de Primeira Instância de 7 de Março de 2002, Itália/Comissão, C-310/99, ainda não publicado na Colectânea, n.º 89). Num caso como o ora em apreciação, em que um alegado regime de auxílios não foi notificado, a fundamentação da decisão final da Comissão, e sobretudo a decisão de instauração do procedimento formal de investigação, não deve conter uma apreciação actualizada dos efeitos do regime sobre a concorrência e dos efeitos negativos nas trocas comerciais entre Estados-Membros (v. acórdão Maribel, referido *supra* no n.º 60, n.º 48).
- 69 Ora, nas decisões impugnadas, a Comissão teve razão ao considerar, a título provisório, que as medidas fiscais controvertidas, que limitam de facto a concessão do crédito fiscal às empresas que dispõem de recursos financeiros importantes, garantem uma vantagem notória aos seus beneficiários em relação aos seus concorrentes e são susceptíveis de beneficiar essencialmente empresas que participam nas trocas comerciais entre Estados-Membros.
- 70 Por conseguinte, o argumento dos recorrentes exposto no n.º 67 também não merece acolhimento.
- 71 Decorre de tudo o que precede que a Comissão não cometeu um erro manifesto de apreciação ao considerar que um primeiro exame não lhe permitiu ultrapassar

todas as dificuldades suscitadas pela questão de saber se o benefício fiscal em causa constitui um auxílio na acepção do artigo 87.º, n.º 1, CE.

- 72 Nestes termos, há que declarar improcedente o fundamento que consiste na violação do artigo 87.º, n.º 1, CE.

Quanto ao segundo fundamento, que consiste na violação do artigo 88.º, n.ºs 2 e 3, CE

- 73 Em primeiro lugar, os recorrentes nos processos T-271/99 e T-272/99 alegam que o crédito fiscal, objecto das decisões impugnadas, constitui um auxílio existente.

- 74 A este respeito, referem, desde logo, que o benefício fiscal em causa já existia nos Territórios Históricos de Álava e de Vizcaya antes da adesão da Espanha à Comunidade. Efectivamente, tinha sido criado em 1984. Nestes termos, admitindo que deve considerar-se um auxílio, o crédito fiscal constitui um auxílio existente. Por conseguinte, as decisões impugnadas, que instauram um procedimento previsto para novos auxílios, são ilegais.

- 75 Este argumento não merece acolhimento. Com efeito, há que reconhecer que o benefício fiscal em causa foi manifestamente concedido com base em instrumentos jurídicos adoptados quando a Espanha já era um Estado-Membro, ou seja, a Norma Foral n.º 22/1994, de 20 de Dezembro de 1994, de Álava e a Norma Foral n.º 7/1996, de 26 de Dezembro de 1996, de Vizcaya (v., nesse sentido, acórdão Diputación Foral de Álava e o./Comissão, T-127/99, T-129/99 e

T-148/99, referido *supra* no n.º 41, n.ºs 171 a 177). Por outro lado, os recorrentes não apresentam qualquer elemento que demonstre a existência de uma identidade quanto à natureza e de uma continuidade entre o benefício fiscal alegadamente instituído em 1984 e o crédito fiscal objecto das decisões impugnadas.

76 Na audiência, os recorrentes afirmaram ainda que o conceito de auxílio sofreu uma certa evolução no tempo, fenómeno que é reconhecido no artigo 1.º, alínea b), v), do regulamento «procedimento auxílios de Estado». Alegam ainda que, quando da adopção das medidas fiscais controvertidas, a Comissão não considerava que um benefício fiscal, tal como aquele que é objecto das decisões impugnadas, fosse uma medida selectiva. A alteração dos critérios de selectividade aplicados pela Comissão ao longo do tempo exige que o crédito fiscal, admitindo que é um auxílio de Estado, se considere um auxílio existente.

77 Para fundamentar os seus argumentos, os recorrentes referem-se à Decisão 93/337/CEE da Comissão, de 10 de Maio de 1993, relativa a um regime de incentivos fiscais ao investimento no País Basco (JO L 134, p. 25), e à Decisão 96/369/CE da Comissão, de 13 de Março de 1996, relativa a um auxílio fiscal na forma de amortização em benefício das companhias aéreas alemãs (JO L 146, p. 42). A comunicação da Comissão sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitam à fiscalidade directa das empresas, publicada no *Jornal Oficial das Comunidades Europeias*, em 12 de Dezembro de 1998 (JO C 384, p. 3), tornou pública, pela primeira vez, a alteração dos critérios de selectividade aplicados pela Comissão quando da apreciação de medidas fiscais à luz do artigo 87.º, n.º 1, CE.

78 A este respeito, o Tribunal de Primeira Instância recorda que, em conformidade com o artigo 1.º, alínea b), v), do regulamento «procedimento auxílios de Estado», «[o]s auxílios [são] considerados existentes por se poder comprovar que não constituíam auxílios no momento da sua execução, tendo-se subsequente-

mente transformado em auxílios devido à evolução do mercado comum e sem terem sido alterados pelo Estado-Membro».

79 Em primeiro lugar, deve referir-se que os elementos apresentados pelos recorrentes não permitem concluir que os critérios de selectividade aplicados pela Comissão na apreciação de medidas fiscais à luz do artigo 87.º, n.º 1, CE sofreram uma alteração após a adopção das medidas fiscais controvertidas. Nas duas decisões referidas *supra* no n.º 77, a Comissão considerou que as medidas fiscais examinadas apresentavam um carácter selectivo e qualificou-as de auxílios de Estado incompatíveis com o mercado comum. Nenhum elemento dessas decisões permite concluir que a Comissão teria considerado as medidas fiscais controvertidas como medidas gerais que escapam ao campo de aplicação do artigo 87.º, n.º 1, CE, se a mesma tivesse examinado essas medidas quando da respectiva adopção. Por seu turno, a comunicação da Comissão de 12 de Dezembro de 1998, que se baseia largamente na jurisprudência do Tribunal de Justiça e do Tribunal de Primeira Instância, vem clarificar aspectos relativos à aplicação dos artigos 87.º CE e 88.º CE a medidas de natureza fiscal. Nessa comunicação, a Comissão não anuncia, contudo, uma alteração na sua prática decisional no contexto da apreciação de medidas fiscais à luz dos artigos 87.º CE e 88.º CE.

80 Mesmo admitindo que os recorrentes tivessem demonstrado uma alteração da prática decisional da Comissão, o argumento baseado no carácter existente das medidas fiscais controvertidas não poderia ser acolhido. Os recorrentes não provam, na verdade, que a alteração dos critérios de selectividade aplicados pela Comissão resulte da «evolução do mercado comum» na acepção do artigo 1.º, alínea b), v), do regulamento «procedimento auxílios de Estado». A este respeito, deve recordar-se que o carácter de auxílio existente ou de novo auxílio de uma medida estatal não depende de uma apreciação subjectiva da Comissão, devendo ser determinado independentemente da prática administrativa anterior da Comissão (acórdão *Government of Gibraltar/Comissão*, referido *supra* no n.º 38, n.º 121).

81 Em segundo lugar, os recorrentes nos três processos alegam que a Comissão violou o artigo 88.º, n.º 2, CE, pelo facto de nas decisões impugnadas não ter formulado

dúvidas quanto à qualificação do crédito fiscal como auxílio de Estado. Sublinham que, nas decisões impugnadas, a Comissão adoptou uma decisão definitiva quanto a essa questão. Nestes termos, foram violados os direitos procedimentais que os recorrentes alegam decorrer do artigo 88.º, n.º 2, CE.

- 82 O Tribunal recorda que a Comissão está obrigada a instaurar o procedimento formal de investigação se um primeiro exame não lhe permitir ultrapassar todas as dificuldades suscitadas pela questão de saber se a medida examinada constitui um auxílio na acepção do artigo 87.º, n.º 1, CE ou, na hipótese de constituir um auxílio, se não puder conduzi-la à convicção de que a medida em apreço é, em qualquer dos casos, compatível com o mercado comum (acórdãos Comissão/Sytraval e Brink's France, referido *supra* no n.º 45, n.º 39, e BP Chemicals/Comissão, referido *supra* no n.º 45, n.º 166). A decisão de instauração do procedimento formal contém, assim, uma avaliação provisória quer quanto à qualificação da medida de auxílio quer quanto à sua compatibilidade com o mercado comum.
- 83 Deste modo, o artigo 6.º, n.º 1, do regulamento «procedimento auxílios de Estado» dispõe que a decisão de instauração do procedimento formal de investigação, por um lado, «incluirá uma apreciação preliminar da Comissão quanto à natureza de auxílio da medida proposta» e, por outro, «indicará os elementos que suscitam dúvidas quanto à sua compatibilidade com o mercado comum».
- 84 Por conseguinte, o facto de, nas decisões impugnadas, a Comissão não ter manifestado expressamente dúvidas quanto à qualificação do crédito fiscal de auxílio de Estado não demonstra de forma alguma que essa qualificação não era provisória (v. acórdão do Tribunal de Justiça de 14 de Novembro de 1984, Intermills/Comissão, 323/82, Recueil, p. 3809, n.º 21). Com efeito, na decisão de instauração do procedimento formal de investigação, a Comissão apenas está obrigada a referir expressamente as dúvidas quanto à compatibilidade da medida com o mercado comum.

- 85 O carácter necessariamente provisório da qualificação da medida estatal como auxílio de Estado numa decisão de instauração do procedimento formal de investigação é ainda confirmado pelo artigo 7.º, n.º 2, do regulamento «procedimento auxílios de Estado», que dispõe que, na sequência do procedimento formal de investigação, a Comissão pode decidir que a medida notificada não constitui um auxílio.
- 86 Por fim, resulta das observações dos recorrentes, formuladas na sequência da instauração do procedimento formal de investigação, que foram transmitidas à Comissão por carta de 9 de Novembro de 1999, que os próprios recorrentes consideraram que, nas decisões impugnadas, a Comissão qualificou provisoriamente o crédito fiscal como auxílio de Estado. Efectivamente, nas suas observações, os recorrentes convidam a Comissão a encerrar o procedimento, decidindo que o benefício fiscal em questão não constitui um auxílio de Estado.
- 87 Em terceiro lugar, os recorrentes fazem notar que Comissão qualificou o crédito fiscal previsto pelas medidas fiscais controvertidas de auxílio ilegal em virtude do incumprimento da obrigação de notificação prevista no artigo 88.º, n.º 3, CE. Não constituindo o crédito fiscal um auxílio de Estado na acepção do artigo 87.º, n.º 1, CE, não existia qualquer obrigação de notificação por parte das autoridades espanholas.
- 88 Contudo, decorre da análise efectuada *supra* nos n.ºs 73 a 80 que a Comissão entendeu com razão que, no caso de o crédito fiscal constituir um auxílio de Estado, devia considerar-se como um novo auxílio. Nestes termos, a Comissão teve razão ao considerar, a título provisório, que as autoridades espanholas tinham violado o artigo 88.º, n.º 3, CE, por não terem notificado previamente à Comissão essas medidas. Qualquer outra interpretação do artigo 88.º, n.º 3, CE é susceptível de retirar o efeito útil à obrigação de notificação prévia dos novos auxílios.

- 89 Resulta do que precede que o segundo fundamento deve também ser declarado improcedente.

Quanto ao terceiro fundamento, que consiste em desvio de poder

- 90 Os recorrentes sustentam que a Comissão cometeu um desvio de poder ao utilizar os poderes de actuação que lhe são atribuídos pelos artigos 87.º CE e 88.º CE para prosseguir, na realidade, objectivos de harmonização fiscal.
- 91 As decisões impugnadas inscrevem-se num processo global levado a efeito pela Comissão com o objectivo de pôr em causa o sistema fiscal basco como um todo. A Comissão tenta realizar uma certa harmonização fiscal através da política dos auxílios de Estado em vez de utilizar a via adequada prevista para esse efeito, ou seja, o procedimento previsto nos artigos 96.º CE e 97.º CE.
- 92 O Tribunal recorda que uma decisão só está ferida de desvio de poder se se verificar, com base em indícios objectivos, pertinentes e concordantes, ter sido tomada com a finalidade exclusiva, ou pelo menos determinante, de atingir objectivos diferentes dos invocados (acórdãos do Tribunal de Primeira Instância de 23 de Outubro de 1990, Pitrone/Comissão, T-46/89, Colect., p. II-577, n.º 71, e de 6 de Março de 2002, Diputación Foral de Álava e o./Comissão, T-92/00 e T-103/00, referido *supra* no n.º 64, n.º 84).

- 93 A instauração do procedimento formal de investigação visa permitir à Comissão reunir todos os pareceres necessários para poder adoptar uma decisão definitiva sobre a qualificação da medida examinada e a sua compatibilidade com o mercado comum (v., nesse sentido, acórdãos Portugal/Comissão, referido *supra* no n.º 47, n.º 33, e British Airways e o. e British Midland Airways/Comissão, referido *supra* no n.º 47, n.º 59).
- 94 Há que reconhecer que os recorrentes não apresentam qualquer indício objectivo que permita concluir que o verdadeiro objectivo prosseguido pela Comissão ao adoptar as decisões impugnadas não era o de reunir os referidos pareceres. Toda a argumentação dos recorrentes se baseia em especulações subjectivas a respeito de eventuais motivações subjacentes às decisões impugnadas.
- 95 Nestes termos, o fundamento que consiste em desvio de poder deve igualmente declarar-se improcedente.

Quanto ao quarto fundamento, que consiste na violação do princípio da protecção da confiança legítima

- 96 Os recorrentes recordam que a Comissão adoptou a Decisão 93/337, na qual declarou que certos benefícios fiscais em vigor no País Basco, nomeadamente um crédito fiscal por investimentos realizados, constituem auxílios incompatíveis com o mercado comum porque contrariam o artigo 43.º CE. Todavia, a

Comissão não levantou qualquer objecção quanto ao facto de a aplicação do crédito fiscal estar subordinada à realização de um investimento mínimo.

- 97 Ao considerar, nas decisões impugnadas, que a condição de investimento mínimo de 2,5 mil milhões de ESP confere carácter selectivo ao crédito fiscal, a Comissão desrespeitou a confiança legítima dos recorrentes.
- 98 O Tribunal verifica, em primeiro lugar, que as medidas fiscais objecto da Decisão 93/337 são diferentes das que são objecto das decisões impugnadas. Efectivamente, a Decisão 93/337 diz respeito aos auxílios fiscais previstos pelas Normas Forales n.º 28/1988 de Álava, n.º 8/1988 de Vizcaya e n.º 6/1988 de Guipúzcoa.
- 99 É certo que a Decisão 93/337 também diz respeito a medidas fiscais que prevêm um crédito fiscal no País Basco. Todavia, o facto de a Comissão ter baseado a selectividade das medidas fiscais apreciadas nessa decisão na conclusão de que o crédito fiscal apenas se aplica às entidades que operam exclusivamente no País Basco não significa que não pudesse concluir da selectividade das referidas medidas com base noutro critério.
- 100 Daí resulta que a Decisão 93/337, que declarou incompatível com o mercado comum — importa sublinhá-lo — o crédito fiscal previsto pelas Normas Forales de 1988, não podia criar expectativas fundadas de que a Comissão não instauraria o procedimento formal de investigação a respeito do crédito fiscal previsto pelas medidas fiscais controvertidas.

- 101 O fundamento que consiste na violação do princípio da protecção da confiança legítima deve, portanto, ser declarado improcedente.

Quanto ao quinto fundamento, que consiste na violação do artigo 253.º CE

- 102 Os recorrentes alegam que a fundamentação das decisões impugnadas é insuficiente. Em primeiro lugar, a fundamentação das decisões impugnadas é menos elaborada do que a das Decisões 1999/718 relativa à Demesa e 2000/795 relativa à Ramondín. Em segundo lugar, nas decisões impugnadas, a Comissão não examinou em que medida seria possível considerar que o crédito fiscal se justificava à luz da natureza ou da economia geral do sistema fiscal basco. Em terceiro lugar, a Comissão não fez uma apreciação concreta do efeito que o crédito fiscal era susceptível de ter na concorrência e nas trocas comerciais entre os Estados-Membros. Por fim, e em quarto lugar, a apreciação da compatibilidade do crédito fiscal com o mercado comum não foi suficientemente fundamentada.

- 103 O Tribunal recorda que a fundamentação exigida pelo artigo 253.º CE deve ser adaptada à natureza do acto em causa e deixar transparecer, de forma clara e inequívoca, a argumentação da instituição, autora do acto, por forma a permitir aos interessados conhecer as razões da medida adoptada e ao Tribunal exercer o seu controlo. Não é exigido que a fundamentação especifique todos os elementos de facto e de direito pertinentes, na medida em que a questão de saber se a fundamentação de um acto satisfaz as exigências do artigo 253.º CE deve ser apreciada à luz não somente do seu teor mas também do seu contexto e do conjunto das normas jurídicas que regem a matéria em causa (acórdão Comissão/Sytraval e Brink's France, referido *supra* no n.º 45, n.º 63).

- 104 A fim de apreciar o âmbito da obrigação de fundamentação de uma decisão de instauração do procedimento formal de investigação, importa recordar que, em conformidade com o artigo 6.º do regulamento «procedimento auxílios de Estado», sempre que a Comissão adopta a decisão de instauração, pode limitar-se a resumir os elementos pertinentes de facto e de direito, a incluir uma «avaliação provisória» da medida estatal em causa para decidir se tem natureza de auxílio e a expor os elementos que suscitam dúvidas quanto à sua compatibilidade com o mercado comum.
- 105 A decisão de iniciar o procedimento deve, assim, colocar as partes interessadas em condições de poder participar eficazmente no procedimento formal de investigação no qual terão a possibilidade de invocar os seus argumentos. Para o efeito, basta que as partes interessadas conheçam o raciocínio que levou a Comissão a considerar provisoriamente que a medida em causa podia constituir um novo auxílio incompatível com o mercado comum (acórdão *Government of Gibraltar/Comissão*, referido *supra* no n.º 38, n.º 138).
- 106 Ora, nas decisões impugnadas, a Comissão expõe claramente as razões com base nas quais conclui, provisoriamente, que as medidas fiscais em causa constituem auxílios de Estado [ponto 2 da Decisão SG (99) D/6871 e ponto 3.1 do respectivo resumo; Decisão SG (99) D/6873, JO 2000, C 71, p. 11, e ponto 2.1 do respectivo resumo]. Seguidamente, a Comissão indica as razões que a levam a considerar que há dúvidas quanto à compatibilidade das medidas fiscais com o mercado comum [ponto 4 da Decisão SG (99) D/6871 e ponto 3.3 do respectivo resumo; Decisão SG (99) D/6873, JO 2000, C 71, p. 12, e ponto 2.3 do respectivo resumo].
- 107 Por conseguinte, os fundamentos das decisões impugnadas permitiram aos recorrentes conhecer o raciocínio que levou a Comissão a adoptá-las e ao tribunal comunitário exercer o seu controlo de legalidade.

- 108 A análise das observações formuladas pelos recorrentes na sequência da instauração do procedimento formal de investigação demonstra, por outro lado, que aqueles não se equivocaram quanto ao raciocínio desenvolvido pela Comissão nas decisões impugnadas.
- 109 Nestes termos, deve entender-se que a fundamentação das decisões impugnadas é suficiente.
- 110 Assim, o último fundamento deve igualmente considerar-se improcedente.
- 111 Tendo em vista tudo quanto precede, deve ser negado provimento aos recursos.

Quanto às despesas

- 112 Nos termos do artigo 87.º, n.º 2, do Regulamento de Processo, a parte vencida é condenada nas despesas se a parte vencedora o tiver requerido. Tendo os recorrentes sido vencidos, há que condená-los a suportar, para além das suas próprias despesas, as efectuadas pela Comissão, em conformidade com o pedido desta última.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE PRIMEIRA INSTÂNCIA (Terceira Secção Alargada)

decide:

- 1) É negado provimento aos recursos.
- 2) Os recorrentes suportam as suas próprias despesas, bem com as efectuadas pela Comissão.

Jaeger

García-Valdecasas

Lenaerts

Lindh

Azizi

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 23 de Outubro de 2002.

O secretário

O presidente

H. Jung

K. Lenaerts