

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

En los asuntos acumulados T-269/99, T-271/99 y 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 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 las Decisiones de la Comisión, notificadas a las autoridades españolas mediante escritos de 17 de agosto de 1999,

* Lengua de procedimiento: español.

de incoar el procedimiento previsto en el artículo 88 CE, apartado 2, contra el Estado español en relación con las ayudas fiscales concedidas en forma de crédito fiscal del 45 % en los Territorios Históricos de Álava, Vizcaya y Guipúzcoa (DO 1999, C 351, p. 29, y DO 2000, C 71, p. 8),

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) nº 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.

Crédito fiscal establecido por la normativa fiscal de los Territorios Históricos de Álava, Vizcaya y Guipúzcoa

- 10 Los presentes asuntos versan sobre las supuestas ayudas fiscales concedidas en forma de crédito fiscal por la normativa fiscal de los Territorios Históricos de Álava, Vizcaya y Guipúzcoa.

Crédito fiscal establecido por la normativa fiscal del Territorio Histórico de Álava

- 11 La disposición adicional sexta de la Norma Foral 22/1994, de 20 de diciembre, de ejecución del presupuesto del Territorio Histórico de Álava para el año 1995, es del siguiente tenor:

«Las inversiones en activos fijos materiales nuevos, efectuadas entre el 1 de enero de 1995 y el 31 de diciembre de 1995, que excedan de 2.500 millones de pesetas, según Acuerdo de la Diputación Foral de Álava, gozarán de crédito fiscal del 45 % del importe de la inversión que determine la Diputación Foral de Álava, aplicable a la cuota a pagar del impuesto personal.

La deducción no aplicada por insuficiencia de cuota podrá aplicarse dentro de los nueve años siguientes a aquél en que se haya dictado el Acuerdo de la Diputación Foral de Álava.

Este Acuerdo de la Diputación Foral de Álava fijará los plazos y limitaciones que, en cada caso, resulten de aplicación.

Los beneficios reconocidos al amparo de la presente disposición serán incompatibles con cualesquiera otros beneficios tributarios existentes en razón de las mismas inversiones.

Igualmente, la Diputación Foral de Álava determinará la duración del proceso de inversión que podrá acoger a inversiones realizadas en la fase de preparación del proyecto origen de las inversiones.»

- 12 La validez de dicha disposición se prorrogó, para el año 1996, mediante la disposición adicional quinta de la Norma Foral 33/1995, de 20 de diciembre, en su versión modificada por el apartado 2.11 de la disposición derogatoria única de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio. Para el año 1997, la medida fiscal se prorrogó mediante la disposición adicional séptima de la Norma Foral 31/1996, de 18 de diciembre.

- 13 El crédito fiscal del 45 % del importe de las inversiones se mantuvo, con modificaciones, para los años 1998 y 1999, en virtud de la disposición adicional undécima de la Norma Foral 33/1997, de 19 de diciembre, y en virtud de la disposición adicional séptima de la Norma Foral 36/1998, de 17 de diciembre, respectivamente.

Crédito fiscal establecido por la normativa fiscal de los Territorios Históricos de Vizcaya y Guipúzcoa

- 14 La disposición adicional cuarta de la Norma Foral de Vizcaya 7/1996, de 26 de diciembre, prorrogada mediante la disposición segunda de la Norma Foral 4/1998, de 2 de abril, y la disposición adicional décima de la Norma Foral de Guipúzcoa 7/1997, de 22 de diciembre, disponen:

«Las inversiones en activos fijos materiales nuevos, efectuadas desde el 1 de enero de 1997, que excedan de 2.500 millones de pesetas, según Acuerdo de la

Diputación Foral de [Vizcaya/Guipúzcoa], gozarán de crédito fiscal del 45 % del importe de la inversión que determine la Diputación Foral de [Vizcaya/Guipúzcoa], aplicable a la cuota a pagar del impuesto personal.

La deducción no aplicada por insuficiencia de cuota podrá aplicarse en los períodos impositivos que concluyan en los cinco años inmediatos y sucesivos a aquél para el que se haya dictado el Acuerdo de concesión de la misma.

El cómputo del plazo para la aplicación de esta deducción podrá diferirse hasta el primer ejercicio en que, dentro del período de prescripción, se produzcan resultados positivos.

El Acuerdo a que se refiere el primer párrafo de este artículo fijará los plazos y limitaciones que, en cada caso, resulten de aplicación.

[...]»

Decisiones impugnadas

- 15 A raíz de una denuncia presentada en 1996, la Comisión examinó la concesión del crédito fiscal del 45 % previsto 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 del crédito fiscal a la referida empresa constituía una ayuda de Estado incompatible con el mercado común.

- 16 La Comisión examinó a continuación de manera general el crédito fiscal establecido por la normativa fiscal del Territorio Histórico de Álava a la luz de los artículos 87 CE y 88 CE. Fueron también objeto de examen determinadas medidas fiscales similares aplicables en los Territorios Históricos de Vizcaya y de Guipúzcoa (en lo sucesivo, por lo que respecta a los tres Territorios Históricos del País Vasco, «medidas fiscales controvertidas»).
- 17 De esta forma tomó la Comisión la Decisión SG(99) D/6871 de incoar el procedimiento de investigación formal en relación con el crédito fiscal previsto en la normativa fiscal de los Territorios Históricos de Vizcaya y de Guipúzcoa, que fue notificada a las autoridades españolas mediante escrito de 17 de agosto de 1999. Esta Decisión, que es la Decisión impugnada en los asuntos T-269/99, Territorio Histórico de Guipúzcoa/Comisión, y T-272/99, Territorio Histórico de Vizcaya/Comisión, se reprodujo en lengua española en el *Diario Oficial de las Comunidades Europeas* de 4 de diciembre de 1999 (DO C 351, p. 29), 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».
- 18 La Comisión incoó también el procedimiento de investigación formal en relación con el crédito fiscal previsto en la normativa fiscal del Territorio Histórico de Álava. La Decisión, que lleva la referencia SG(99) D/6873, fue notificada a las autoridades españolas mediante escrito de 17 de agosto de 1999 y fue publicada en lengua española en el *Diario Oficial de las Comunidades Europeas* de 11 de marzo de 2000 (DO C 71, p. 8), acompañada de un resumen en la lengua de la serie lingüística del citado Diario. Constituye la Decisión impugnada en el asunto T-271/99, Territorio Histórico de Álava/Comisión.

- 19 En las dos Decisiones de incoación del procedimiento de investigación formal (en lo sucesivo, «Decisiones impugnadas»), la Comisión califica provisionalmente la medida fiscal controvertida como ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, sobre la base de las siguientes consideraciones:

«La bonificación fiscal en cuestión satisface los cuatro criterios establecidos en el artículo 87 del Tratado CE. Es específica, ya que favorece a determinadas empresas, esto es, sólo a las que realizan inversiones que superan el límite de 2.500 millones de pesetas [...] (15.025.303 euros). Todas las demás empresas, incluso cuando invierten pero no superan el citado límite de 2.500 millones de pesetas [...], están excluidas del beneficio de la ayuda.» [Punto 3.1 del resumen de la Decisión SG(99) D/6871 y punto 2.1 del resumen de la Decisión SG(99) D/6873.]

- 20 La Comisión considera que el carácter selectivo del crédito fiscal nace asimismo del poder discrecional de que dispone la administración fiscal de los referidos Territorios Históricos para la concesión del beneficio fiscal controvertido [DO 1999, C 351, p. 32, por lo que respecta a la Decisión SG(99) D/6871, y DO 2000, C 71, p. 11, por lo que se refiere a la Decisión SG(99) D/6873].
- 21 Posteriormente, después de comprobar que las autoridades españolas habían 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 al respecto y decide incoar el procedimiento de investigación formal [puntos 3.2 y 3.3 del resumen de la Decisión SG(99) D/6871 y puntos 2.2 y 2.3 del resumen de la Decisión SG(99) D/6873].
- 22 Después de haber adoptado las Decisiones impugnadas, la Comisión examinó específicamente la concesión del crédito fiscal del 45 % previsto 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

- 23 Mediante sendas demandas presentadas en la Secretaría del Tribunal de Primera Instancia el 3 de noviembre de 1999, las partes demandantes interpusieron los presentes recursos.
- 24 El Territorio Histórico de Guipúzcoa, parte demandante en el asunto T-269/99, solicita al Tribunal de Primera Instancia que:

— Declare que el recurso es admisible y fundado.

— Declare la nulidad de la Decisión de la Comisión SG(99) D/6871, en la medida en que califica de ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE el crédito fiscal previsto en la Norma Foral de Guipúzcoa 7/1997, de 22 de diciembre.

— Condene a la Comisión al pago de la totalidad de las costas que se deriven del procedimiento.

25 El Territorio Histórico de Álava, parte demandante en el asunto T-271/99, solicita al Tribunal de Primera Instancia que:

- Declare que el recurso es admisible y fundado.

- Declare la nulidad de la Decisión de la Comisión SG(99) D/6873, en la medida en que califica de ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE el crédito fiscal previsto en la Norma Foral de Álava 22/1994, de 20 de diciembre, y sus posteriores modificaciones.

- Condene a la Comisión al pago de la totalidad de las costas que se deriven del procedimiento.

26 El Territorio Histórico de Vizcaya, parte demandante en el asunto T-272/99, solicita al Tribunal de Primera Instancia que:

- Declare que el recurso es admisible y fundado.

- Declare la nulidad de la Decisión de la Comisión SG(99) D/6871, en la medida en que califica de ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE el crédito fiscal previsto en la Norma Foral de Vizcaya 7/1996, de 26 de diciembre, y sus posteriores modificaciones.

- Condene a la Comisión al pago de la totalidad de las costas que se deriven del procedimiento.

27 Mediante escritos separados, presentados en la Secretaría del Tribunal de Primera Instancia el 26 de enero de 2000, la Comisión propuso, con arreglo al artículo 114, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Primera Instancia, una excepción de inadmisibilidad en los tres asuntos. Mediante autos del Tribunal de Primera Instancia (Sala Tercera ampliada) de 6 de julio de 2000, dichas excepciones se unieron al examen del fondo.

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

— Declare inadmisibile el recurso.

— Subsidiariamente, que lo declare infundado.

— En ambos casos, que condene en costas a la parte demandante.

29 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-269/99, T-271/99 y T-272/99.

30 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.

- 31 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

- 32 La Comisión alega que las Decisiones impugnadas constituyen actos preparatorios que no modifican la situación jurídica de las demandantes. Señala que, por lo tanto, no pueden ser impugnadas 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 inadmisibile 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.
- 33 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.

- 34 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 las Decisiones impugnadas que las medidas fiscales controvertidas tuvieran carácter de existentes.
- 35 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 el crédito fiscal establecido por las medidas fiscales controvertidas no tiene carácter de ayuda de Estado. En los asuntos T-271/99 y T-272/99, las demandantes añaden que, aunque las medidas fiscales controvertidas constituyesen ayudas de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, se trata de ayudas existentes. En efecto, el crédito fiscal se introdujo en las normativas fiscales de los Territorios Históricos de Álava y Vizcaya en 1984.

Apreciación del Tribunal de Primera Instancia

- 36 Procede recordar que, en el momento de la adopción de las Decisiones impugnadas, las medidas fiscales controvertidas ya habían sido aplicadas por las partes demandantes. Éstas consideran en efecto, y así lo han manifestado constantemente, que el crédito fiscal introducido por dichas medidas no constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1.
- 37 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 34 *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 34 *supra*, apartados 59, 60 y 69).

38 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 34 *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).

39 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 34 *supra*, apartado 60).

- 40 De lo antedicho se desprende, por tanto, que las Decisiones impugnadas constituyen actos susceptibles de recurso con arreglo al artículo 230 CE.
- 41 Hay que señalar asimismo que las partes demandantes resultan directa e individualmente afectadas por las Decisiones impugnadas en el sentido del artículo 230 CE, párrafo cuarto. En efecto, las Decisiones impugnadas se refieren 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).
- 42 De todo lo antedicho se deduce que procede declarar la admisibilidad de los recursos.

Sobre el fondo

- 43 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

- 44 En el primer motivo, las partes demandantes niegan que el crédito fiscal introducido por las medidas fiscales controvertidas tenga carácter de ayuda de Estado, en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1.
- 45 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).
- 46 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».
- 47 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).

48 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.

49 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).

50 En primer lugar, las partes demandantes alegan que las Decisiones impugnadas versan sobre medidas generales que no están comprendidas dentro del ámbito de aplicación del artículo 87 CE, apartado 1. En efecto, el crédito fiscal introducido por las medidas fiscales controvertidas favorece de la misma forma a todos los contribuyentes que realicen inversiones de 2.500 millones de pesetas.

- 51 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, las Decisiones impugnadas cuestionan implícitamente dicha autonomía.
- 52 En segundo lugar, las partes demandantes alegan que la Comisión no puede deducir la especificidad de las medidas fiscales controvertidas de un supuesto poder discrecional de que disponen las Diputaciones Forales en la concesión del crédito fiscal. Añaden que, en efecto, éstas se limitan a comprobar si se cumplen los requisitos establecidos por las medidas fiscales controvertidas, sin disponer de poder discrecional alguno a este respecto. No están facultadas para seleccionar a las empresas beneficiarias o para modular la intensidad de la «ayuda» en función de las características especiales de las empresas.
- 53 Por último, las demandantes señalan que la especificidad del crédito fiscal no puede deducirse tampoco de la exigencia de una inversión mínima de 2.500 millones de pesetas. Se trata, a su juicio, de un criterio cuantitativo objetivo que limita el ámbito de aplicación del beneficio fiscal de que se trata.
- 54 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 41 *supra*, apartado 144, y de 29 de septiembre de 2000, CETM/Comisión, T-55/99, Rec. p. II-3207, apartado 39).
- 55 Ahora bien, en las Decisiones impugnadas, la Comisión se basó en dos elementos para calificar con carácter provisional el crédito fiscal como medida selectiva en

el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, a saber, el importe mínimo de inversión de 2.500 millones de pesetas necesario para poder acogerse al beneficio fiscal [punto 3.1 del resumen de la Decisión SG(99) D/6871 y punto 2.1 del resumen de la Decisión SG(99) D/6873] y el poder discrecional de que dispone la administración tributaria de los Territorios Históricos de que se trata en la concesión del beneficio fiscal [DO 1999, C 351, p. 32, por lo que respecta a la decisión SG(99) D/6871, y DO 2000, C 71, p. 11, por lo que se refiere a la Decisión SG(99) D/6873].

56 Contrariamente a lo que sostienen las partes demandantes, la Comisión no se basó, por tanto, en las Decisiones impugnadas, 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 del crédito fiscal. Las partes demandantes no pueden, pues, afirmar que las Decisiones impugnadas ponen en tela de juicio la competencia normativa de los tres Territorios Históricos del País Vasco para adoptar medidas fiscales.

57 El Tribunal de Primera Instancia constata asimismo que de las medidas fiscales controvertidas se desprende que limitan la aplicación del crédito fiscal a las empresas que efectúen inversiones en activos fijos materiales nuevos superiores a los 2.500 millones de pesetas. Por tanto, las medidas fiscales controvertidas limitan *de facto* la aplicación del crédito fiscal a las empresas que cuentan con considerables recursos económicos. Partiendo de esta base, la Comisión pudo considerar razonablemente, con carácter provisional, que el crédito fiscal introducido por las medidas fiscales controvertidas estaba reservado a «determinadas empresas» en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1 (véase la sentencia Diputación Foral de Álava y otros/Comisión, citada en el apartado 41 *supra*, apartado 157).

58 Las partes demandantes alegan, sin embargo, que debe considerarse que el crédito fiscal introducido por las medidas fiscales controvertidas está justificado 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.

- 59 Las demandantes explican a tal efecto que el estímulo de la inversión perseguido por el crédito fiscal es necesario en una zona que normalmente atrae a pocos operadores económicos. Añaden que cuando un Estado estimula la inversión y logra hacer que se instalen empresas en su territorio, se asegura la obtención de ingresos fiscales en el futuro, dado que dichas empresas estarán sujetas al pago de impuestos en el citado Estado. El objetivo perseguido por las medidas fiscales de los Territorios Históricos de que se trata sería pues, análogamente al de tales medidas estatales, el de recaudar el máximo de ingresos fiscales posible.
- 60 A este respecto, el Tribunal de Primera Instancia recuerda que una medida estatal, que esté justificada por la naturaleza o la economía general del sistema del que forme parte, no cumple el requisito de selectividad, aunque dicha medida constituya una ventaja para sus beneficiarios (sentencias del Tribunal de Justicia de 17 de junio de 1999, Bélgica/Comisión, «Maribel», C-75/97, Rec. p. I-3671, apartado 33, y de 8 de noviembre de 2001, Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, Rec. p. I-8365, apartado 42).
- 61 Para determinar si puede aplicarse en el caso de autos esta justificación, debe examinarse si la limitación del círculo de beneficiarios potenciales del crédito fiscal está justificada por la lógica interna del sistema fiscal vasco (véase la sentencia Diputación Foral de Álava y otros/Comisión, citada en el apartado 41 *supra*, apartado 164).
- 62 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 a las empresas que efectúen inversiones de al menos 2.500 millones de pesetas esté justificada por la lógica interna del sistema fiscal de los tres Territorios Históricos de que se trata (véase la sentencia Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, citada en el apartado 60 *supra*, apartado 53).
- 63 En cuanto a la alegación de que el crédito fiscal tiene por objeto favorecer el desarrollo económico del País Vasco, el Tribunal de Primera Instancia recuerda

que el objetivo perseguido por una medida no puede permitirle evitar la calificación de ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1 (véase la sentencia Diputación Foral de Álava y otros/Comisión, citada en el apartado 41 *supra*, apartado 168, y las referencias allí citadas).

- 64 Por último, la alegación basada en el aumento posterior de los ingresos fiscales resulta difícilmente conciliable con la concesión de reducciones fiscales. Incluso suponiendo que se haya perseguido tal objetivo, debe considerarse que éste podría alcanzarse igualmente con medidas fiscales de carácter general (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 62).
- 65 En estas circunstancias, la Comisión no ha incurrido en un error manifiesto de apreciación al considerar, con carácter provisional, en las Decisiones impugnadas que el crédito fiscal introducido por las medidas fiscales controvertidas es una medida selectiva en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, puesto que favorece únicamente a las empresas que realicen inversiones que superen el umbral de los 2.500 millones de pesetas.
- 66 En consecuencia, no procede examinar además si la Comisión pudo razonablemente afirmar, tomando como base la información con la que contaba en el momento de adoptar las Decisiones impugnadas, que las autoridades fiscales vascas disponían de un poder discrecional por lo que respecta a la concesión del crédito fiscal, y que este supuesto poder discrecional confería también carácter selectivo a las medidas fiscales controvertidas (véase el apartado 20 *supra*).
- 67 En segundo lugar, las partes demandantes alegan que la Comisión no ha demostrado que el crédito fiscal introducido por las medidas fiscales controvertidas dé lugar a una distorsión de la competencia y afecte a los intercambios

intracomunitarios. Subrayan que, para poder afirmar que una medida tiene carácter de ayuda de Estado, es preciso que el efecto de la medida sobre la competencia sea real y sensible (sentencias del Tribunal de Justicia de 25 de junio de 1970, Francia/Comisión, 47/69, Rec. p. 487, apartado 16; de 14 de octubre de 1987, Alemania/Comisión, 248/84, Rec. p. 4013, 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).

68 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 60 *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 60 *supra*, apartado 48).

69 Pues bien, en las Decisiones impugnadas la Comisión pudo razonablemente considerar, con carácter provisional, que las medidas fiscales controvertidas, que limitan de hecho la concesión del crédito fiscal a las empresas que cuentan con considerables recursos económicos, conceden una ventaja considerable a los beneficiarios de dicho beneficio fiscal con respecto a sus competidores y pueden beneficiar esencialmente a empresas que participan en los intercambios entre Estados miembros.

70 Procede, pues, desestimar también la alegación de las partes demandantes expuesta en el apartado 67.

71 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.

- 72 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

- 73 En primer lugar, las partes demandantes en los asuntos T-271/99 y T-272/99 alegan que el crédito fiscal a que se refieren las Decisiones impugnadas constituye una ayuda existente.

- 74 A este respecto, las referidas partes señalan en primer lugar que el beneficio fiscal de que se trata existía ya en los Territorios Históricos de Álava y Vizcaya antes de la adhesión de España a la Comunidad. En efecto, aquél se introdujo en 1984. Por ello, si hubiera de calificarse el crédito fiscal de ayuda, sería una ayuda existente. Las demandantes añaden que, en consecuencia, las Decisiones impugnadas, que incoan un procedimiento previsto para determinadas ayudas nuevas, son ilegales.

- 75 Debe desestimarse esta alegación. En efecto, hay que señalar que, a todas luces, la ventaja fiscal de que se trata fue concedida tomando como base instrumentos jurídicos adoptados en un momento en que España era ya un Estado miembro, a saber, la Norma Foral de Álava 22/1994, de 20 de diciembre, y la Norma Foral de Vizcaya 7/1996, de 26 de diciembre (véanse, en este sentido, las sentencias 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 41 *supra*, apartados 171 a 177). Además, las partes demandantes no aportan ningún elemento del que se desprenda que existe una identidad de naturaleza y una continuidad entre el beneficio fiscal supuestamente introducido en 1984 y el crédito fiscal a que se refieren las Decisiones impugnadas.

- 76 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 las Decisiones impugnadas, fuese una medida selectiva. Añaden que el cambio de los criterios de selectividad aplicados por la Comisión con el paso del tiempo hace que el crédito fiscal, si constituyese una ayuda de Estado, debería ser considerado una ayuda existente.
- 77 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.
- 78 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».

79 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 77 *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.

80 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 38 *supra*, apartado 121).

81 En segundo lugar, en los tres asuntos, las partes demandantes alegaron en la vista que la Comisión infringió el artículo 88 CE, apartado 2, dado que no dejó

constancia en las Decisiones impugnadas de la existencia de dudas en cuanto a la calificación de ayuda de Estado del crédito fiscal. Las referidas partes subrayan que la Comisión adoptó de esta forma una decisión definitiva sobre este particular en las Decisiones impugnadas. En consecuencia, se vulneraron los derechos procedimentales de las partes demandantes basados en el artículo 88 CE, apartado 2.

- 82 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 45 *supra*, apartado 39, y BP Chemicals/Comisión, citada en el apartado 45 *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.
- 83 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».
- 84 Por consiguiente, el hecho de que la Comisión no haya expuesto expresamente sus dudas en las Decisiones impugnadas respecto a la calificación del crédito fiscal 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.

- 85 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.
- 86 Por último, de las observaciones de las partes demandantes, formuladas a raíz de la incoación del procedimiento de investigación formal, remitidas a la Comisión mediante escrito de 9 de noviembre de 1999, se desprende que las propias partes demandantes consideraron que, en las Decisiones impugnadas, la Comisión calificó provisionalmente el crédito fiscal 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.
- 87 En tercer lugar, las partes demandantes señalan que la Comisión ha calificado el crédito fiscal introducido por las medidas fiscales controvertidas de ayuda ilegal por haberse incumplido la obligación de notificación contemplada en el artículo 88 CE, apartado 3. Consideran que, dado que el crédito fiscal no constituye 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.
- 88 Sin embargo, del análisis efectuado en los apartados 73 a 80 *supra*, se desprende que la Comisión pudo estimar con razón que el crédito fiscal, si constituyera una ayuda de Estado, debería ser considerado una ayuda nueva. En estas circunstancias, la Comisión tenía derecho a considerar, con carácter provisional, que las autoridades españolas habían infringido el artículo 88 CE, apartado 3, al no haber notificado previamente dichas medidas 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.

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

Sobre el tercer motivo, basado en la desviación de poder

- 90 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.
- 91 En su opinión, las Decisiones impugnadas forman 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.
- 92 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 64 *supra*, apartado 84).

- 93 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 47 *supra*, apartado 33, y British Airways y otros y British Midland Airways/Comisión, citada en el apartado 47 *supra*, apartado 59).
- 94 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 las Decisiones impugnadas no era el de disponer de dichos informes. Toda su argumentación se basa en especulaciones subjetivas sobre posibles motivos subyacentes en las Decisiones impugnadas.
- 95 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

- 96 Las partes demandantes recuerdan que la Comisión adoptó la Decisión 93/337, en la que declaró que determinados beneficios fiscales vigentes en el País Vasco, entre otros, un crédito fiscal por inversiones realizadas, constituían ayudas incompatibles con el mercado común porque eran contrarios al artículo 43 CE.

Sin embargo, la Comisión no planteó objeción alguna por el hecho de que la aplicación del crédito fiscal estuviese supeditada a una inversión mínima.

- 97 Las demandantes estiman que la Comisión ha violado su confianza legítima, al considerar en las Decisiones impugnadas que el requisito de inversión mínima de 2.500 millones de pesetas confiere un carácter selectivo al crédito fiscal.
- 98 El Tribunal de Primera Instancia constata, en primer lugar, que las medidas fiscales a que se refiere la Decisión 93/337 son diferentes a las contempladas en las Decisiones impugnadas. En efecto, la Decisión 93/337 se refiere a las ayudas fiscales introducidas por las Normas Forales 28/1988 de Álava, 8/1988 de Vizcaya y 6/1988 de Guipúzcoa.
- 99 En efecto, la Decisión 93/337 se refiere igualmente a medidas fiscales que establecen un crédito fiscal en el País Vasco. No obstante, el hecho de que la Comisión haya basado la selectividad de las medidas fiscales examinadas en dicha Decisión en la consideración de que el crédito fiscal únicamente se aplicaba a las entidades que operan exclusivamente en el País Vasco, no significa, sin embargo, que la Comisión no hubiera podido declarar la selectividad de dichas medidas basándose en otro criterio.
- 100 De ello se deduce que la Decisión 93/337, en la que —hay que subrayarlo— se declaró incompatible con el mercado común el crédito fiscal introducido por Normas Forales de 1988, no pudo generar en las partes demandantes esperanzas fundadas de que la Comisión no iba a incoar el procedimiento de investigación formal contra el crédito fiscal introducido por las medidas fiscales controvertidas.

- 101 Procede, pues, desestimar 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

- 102 Las partes demandantes alegan que las Decisiones impugnadas no están suficientemente motivadas. En primer lugar, la motivación de las Decisiones impugnadas es menos elaborada que la de las Decisiones 1999/718, relativa a Demesa y 2000/795, referente a Ramondín. En segundo lugar, la Comisión no analiza en las Decisiones impugnadas en qué medida podría entenderse que el crédito fiscal está justificado por la naturaleza o la economía del sistema fiscal vasco. En tercer lugar, la Comisión omite un análisis concreto del efecto que el crédito fiscal podría tener en la competencia y los intercambios comerciales entre Estados miembros. Por último, en cuarto lugar, la evaluación de la compatibilidad del crédito fiscal con el mercado común no está suficientemente motivada.

- 103 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 45 *supra*, apartado 63).

- 104 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.
- 105 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 38 *supra*, apartado 138).
- 106 Pues bien, en las Decisiones impugnadas la Comisión expone claramente los motivos por los que llega a la conclusión provisional de que las medidas fiscales controvertidas constituyen ayudas de Estado [punto 2 de la Decisión SG(99) D/6871, y punto 3.1 del resumen de ésta; Decisión SG(99) D/6873, DO 2000, C 71, p. 11, y punto 2.1 del resumen de ésta]. A continuación, expone las razones por las que considera que existen dudas respecto a la compatibilidad de las medidas fiscales con el mercado común [punto 4 de la Decisión SG(99) D/6871, y punto 3.3 del resumen de ésta; Decisión SG(99) D/6873, DO 2000, C 71, p. 12, y punto 2.3 del resumen de ésta].
- 107 Las motivaciones de las Decisiones impugnadas han permitido, pues, a las partes demandantes conocer las razones que llevaron a la Comisión a adoptarlas y al órgano jurisdiccional comunitario a ejercer su control de legalidad.

- 108 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 las Decisiones impugnadas.
- 109 En estas circunstancias, debe señalarse que las Decisiones impugnadas están suficientemente motivadas.
- 110 Procede, pues, desestimar también el último motivo.
- 111 Habida cuenta de todo lo antedicho, se desestiman los recursos.

Costas

- 112 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