

SENTENZA DEL TRIBUNALE (Terza Sezione ampliata)

23 ottobre 2002 *

Nelle cause riunite T-269/99, T-271/99 e T-272/99,

Territorio Histórico de Guipúzkoa — Diputación Foral de Guipúzkoa,

Territorio Histórico de Álava — Diputación Foral de Álava,

Territorio Histórico de Vizcaya — Diputación Foral de Vizcaya,

rappresentati dagli avv.ti A. Creus Carreras e B. Uriarte Valiente,

ricorrenti,

contro

Commissione delle Comunità europee, rappresentata dai sigg. F. Santaolalla Gadea, G. Rozet e G. Valero Jordana, in qualità di agenti, con domicilio eletto in Lussemburgo,

convenuta,

avente ad oggetto la domanda di annullamento delle decisioni della Commissione, comunicate alle autorità spagnole con lettere 17 agosto 1999, di avviare il

* Lingua processuale: lo spagnolo.

procedimento di cui all'art. 88, n. 2, CE contro lo Stato spagnolo in merito ad aiuti fiscali sotto forma di credito d'imposta del 45% nei Territorios Históricos di Álava, di Vizcaya e di Guipúzkoa (GU 1999, C 351, pag. 29, e GU 2000, C 71, pag. 8),

IL TRIBUNALE DI PRIMO GRADO
DELLE COMUNITÀ EUROPEE (Terza Sezione ampliata),

composto dai sigg. M. Jaeger, presidente, R. García-Valdecasas, K. Lenaerts, dalla sig.ra P. Lindh e dal sig. J. Azizi, giudici,
cancelliere: sig.ra B. Pastor, cancelliere aggiunto

vista la fase scritta del procedimento e in seguito alla trattazione orale del 10 aprile 2002,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

Contesto normativo

Disposizioni comunitarie

- 1 Le regole di procedura stabilite dal Trattato in materia di aiuti di Stato variano a seconda che si tratti di aiuti esistenti o nuovi. Mentre i primi sono soggetti

all'art. 88, nn. 1 e 2, CE, i secondi sono disciplinati, in ordine cronologico, dai nn. 3 e 2 del medesimo articolo.

- 2 Quanto agli aiuti esistenti, l'art. 88, n. 1, CE conferisce alla Commissione la competenza a procedere con gli Stati membri al loro esame permanente. Nel contesto di tale esame, la Commissione propone a questi ultimi le opportune misure richieste dal graduale sviluppo o dal funzionamento del mercato comune. L'art. 88, n. 2, dispone successivamente che, qualora la Commissione, dopo aver intimato agli interessati di presentare le loro osservazioni, constati che un aiuto non è compatibile con il mercato comune a norma dell'art. 87, oppure che tale aiuto è attuato in modo abusivo, decide che lo Stato interessato deve sopprimerlo o modificarlo nel termine da essa fissato.

- 3 I nuovi aiuti devono essere, in conformità dell'art. 88, n. 3, CE, previamente comunicati alla Commissione e non vi può essere data esecuzione prima che tale procedimento abbia condotto ad una decisione finale. Ai sensi della stessa disposizione, la Commissione inizia senza indugio il procedimento previsto all'art. 88, n. 2, CE, se ritiene che un progetto non sia compatibile con il mercato comune.

- 4 L'art. 1 del regolamento (CE) del Consiglio 22 marzo 1999, n. 659, recante modalità di applicazione dell'art. [88] del Trattato CE (GU L 83, pag. 1; in prosieguo: il «regolamento "procedimento aiuti di Stato"»), che è entrato in vigore il 16 aprile 1999, contiene le seguenti definizioni pertinenti per le presenti cause:

«a) "aiuti": qualsiasi misura che risponda a tutti i criteri stabiliti all'articolo [87], paragrafo 1, del Trattato;

b) “aiuti esistenti”:

i) (...) tutte le misure di aiuto esistenti in uno Stato membro prima dell'entrata in vigore del Trattato, ossia i regimi di aiuti e gli aiuti individuali ai quali è stata data esecuzione prima dell'entrata in vigore del Trattato e che sono ancora applicabili dopo tale entrata in vigore;

ii) gli aiuti autorizzati ossia i regimi di aiuti e gli aiuti individuali che sono stati autorizzati dalla Commissione o dal Consiglio;

(...)

v) gli aiuti considerati aiuti esistenti in quanto può essere dimostrato che al momento della loro attuazione non costituivano aiuti, ma lo sono diventati successivamente a causa dell'evoluzione del mercato comune e senza aver subito modifiche da parte dello Stato membro. Qualora alcune misure diventino aiuti in seguito alla liberalizzazione di un'attività da parte del diritto comunitario, dette misure non sono considerate aiuti esistenti dopo la data fissata per la liberalizzazione;

c) “nuovi aiuti”: tutti gli aiuti, ossia regimi di aiuti e aiuti individuali, che non siano aiuti esistenti, comprese le modifiche degli aiuti esistenti;

(...)

f) “aiuti illegali”: i nuovi aiuti attuati in violazione dell’articolo [88], n. 3, del Trattato;

(...)».

- 5 Ai sensi dell’art. 2, n. 1, del regolamento «procedimento aiuti di Stato», «qualsiasi progetto di concessione di un nuovo aiuto deve essere notificato tempestivamente alla Commissione dallo Stato membro interessato». L’art. 3 del regolamento dispone che ad un nuovo aiuto «non può essere data esecuzione prima che la Commissione abbia adottato, o sia giustificato ritenere che abbia adottato una decisione di autorizzazione dell’aiuto». L’art. 4, n. 4, del medesimo regolamento prevede che la Commissione adotti una decisione di avviare il procedimento ai sensi dell’art. 88, n. 2, CE (in prosieguo: il «procedimento d’indagine formale»), ove, dopo un esame preliminare, essa constati che sussistono «dubbi in ordine alla compatibilità con il mercato comune della misura notificata».
- 6 Conformemente all’art. 6, n. 1, del regolamento «procedimento aiuti di Stato», una «decisione di avvio del procedimento d’indagine formale espone sinteticamente i punti di fatto e di diritto pertinenti, contiene una valutazione preliminare della Commissione relativa al carattere di aiuto della misura prevista ed espone i dubbi attinenti alla sua compatibilità con il mercato comune».
- 7 A tenore dell’art. 7, n. 1, del regolamento «procedimento aiuti di Stato», «il procedimento d’indagine formale si conclude con una decisione ai sensi dei paragrafi da 2 a 5 del presente articolo». La Commissione può decidere che la misura notificata non costituisce un aiuto (art. 7, n. 2), che l’aiuto notificato è compatibile con il mercato comune (art. 7, n. 3), che l’aiuto notificato può essere considerato compatibile con il mercato comune se si osservano talune condizioni

(art. 7, n. 4), o che l'aiuto notificato non è compatibile con il mercato comune (art. 7, n. 5).

- 8 Quanto alle misure non notificate, l'art. 10, n. 1, del regolamento «procedimento aiuti di Stato» dispone che «[l]a Commissione esamina senza indugio le informazioni di cui sia eventualmente in possesso, in merito a presunti aiuti illegali, da qualsiasi fonte esse provengano». All'art. 13, n. 1, del medesimo regolamento, si prevede che quest'esame dia luogo, se necessario, ad una decisione di avvio di un procedimento d'indagine formale.
- 9 Il procedimento relativo ai regimi di aiuti esistenti è previsto agli artt. 17-19 del regolamento «procedimento aiuti di Stato». Ai sensi dell'art. 18, se la Commissione conclude che il regime di aiuti esistente non è, ovvero non è più, compatibile con il mercato comune, emette una raccomandazione in cui propone opportune misure allo Stato membro interessato. Nel caso in cui lo Stato membro interessato non accetti le misure proposte, la Commissione, in forza dell'art. 19, n. 2, può avviare un procedimento d'indagine formale in conformità del citato art. 4, n. 4.

Credito d'imposta istituito dalla legislazione tributaria dei Territorios Históricos de Álava, de Vizcaya e di Guipúzkoa

- 10 Le presenti cause hanno ad oggetto asseriti aiuti fiscali, sotto forma di credito d'imposta concessi ad opera della legislazione tributaria dei Territorios Históricos de Álava, de Vizcaya e di Guipúzkoa.

Credito d'imposta istituito dalla legislazione tributaria del Territorio Histórico de Álava

- 11 La sesta disposizione supplementare della Norma Foral 20 dicembre 1994, n. 22, recante esecuzione del bilancio del Territorio Histórico de Álava per il 1995, recita come segue:

«Gli investimenti in nuove immobilizzazioni materiali, effettuate tra il 1° gennaio ed il 31 dicembre 1995, superiori a [pesetas spagnola (ESP)] 2,5 miliardi in base all'accordo della Diputación Foral de Álava, fruiranno di un credito d'imposta del 45% dell'importo dell'investimento determinato dalla Diputación Foral de Álava, applicabile all'importo definitivo dell'imposta da pagare.

La detrazione non applicata per insufficienza dell'imposta potrà essere applicata nei nove anni successivi all'anno in cui è stato ottenuto l'accordo della Diputación Foral de Álava.

Tale accordo della Diputación Foral de Álava fisserà i termini e le restrizioni in ciascun caso applicabili.

I vantaggi riconosciuti a norma della presente disposizione saranno incompatibili con qualsiasi altro vantaggio fiscale esistente in ragione di quegli stessi investimenti.

La Diputación Foral de Álava determinerà anche la durata del processo d'investimento che potrà inglobare investimenti realizzati durante la fase di preparazione del progetto alla base degli investimenti».

- 12 La validità di tale disposizione è stata prorogata, per il 1996, dalla quinta disposizione supplementare della Norma Foral 20 dicembre 1995, n. 33, come modificata dal punto 2.11 della disposizione derogatoria unica della Norma Foral 5 luglio 1996, n. 24. Per il 1997 la misura fiscale è stata prorogata dalla settima disposizione supplementare della Norma Foral 18 dicembre 1996, n. 31.
- 13 Il credito d'imposta del 45% dell'importo degli investimenti è stato mantenuto in forma modificata, per gli anni 1998 e 1999, rispettivamente, dall'undicesima disposizione supplementare della Norma Foral 19 dicembre 1997, n. 33, e dalla settima disposizione supplementare della Norma Foral 17 dicembre 1998, n. 36.

Credito d'imposta istituito dalla legislazione tributaria dei Territorios Históricos di Vizcaya e di Guipúzkoa

- 14 La quarta disposizione supplementare della Norma Foral 26 dicembre 1996, n. 7, di Vizcaya, prorogata dalla seconda disposizione della Norma Foral 2 aprile 1998, n. 4, e la decima disposizione supplementare della Norma Foral 22 dicembre 1997, n. 7, di Guipúzkoa, dispongono:

«Gli investimenti in nuove immobilizzazioni materiali, effettuati dal 1° gennaio 1997, superiori a [ESP] 2,5 miliardi fruiranno, secondo una decisione della

Diputación Foral de [Vizcaya/Guipúzkoa], di un credito d'imposta del 45% dell'importo dell'investimento determinato dalla Diputación Foral de [Vizcaya/Guipúzkoa], applicabile all'importo dovuto per l'imposta sulle persone.

La detrazione non applicata per insufficienza dell'importo potrà essere applicata nei cinque esercizi fiscali successivi a quello a favore del quale è stata adottata la decisione di concessione del credito.

Tale termine di applicazione della detrazione può essere differito sino al primo esercizio in cui sono registrati risultati positivi nel corso del periodo di prescrizione.

La decisione di cui al primo paragrafo fissa i termini e le restrizioni in ciascun caso applicabili.

(...)».

Decisioni impugnate

- 15 In seguito ad una denuncia presentata nel 1996, la Commissione ha esaminato la concessione del credito d'imposta del 45% previsto dalla legislazione tributaria del Territorio Histórico de Álava all'impresa Daewoo Electronics Manufacturing España SA (Demesa). Con decisione 24 febbraio 1999, 1999/718/CE, relativa all'aiuto di Stato concesso dalla Spagna alla Demesa (GU L 292, pag. 1), la

Commissione ha constatato che la concessione del credito d'imposta all'impresa interessata costituiva un aiuto di Stato incompatibile con il mercato comune.

- 16 La Commissione ha in seguito esaminato, in maniera generale, il credito d'imposta istituito dalla legislazione tributaria del Territorio Histórico de Álava alla luce degli artt. 87 e 88 CE. Si sono esaminate anche misure fiscali analoghe applicabili nei Territorios Históricos di Vizcaya e di Guipúzkoa (in prosieguo, per i tre territori storici del Paese Basco, le «misure fiscali litigiose»).
- 17 La Commissione ha quindi adottato la decisione SG (99) D/6871 di avvio del procedimento d'indagine formale con riguardo al credito d'imposta, previsto nella legislazione tributaria dei Territorios Históricos di Vizcaya e di Guipúzkoa, decisione comunicata alle autorità spagnole con lettera 17 agosto 1999. Tale decisione, che è la decisione impugnata nelle cause T-269/99, Territorio Histórico de Guipúzkoa/Commissione, e T-272/99, Territorio Histórico de Vizcaya/Commissione, è stata riprodotta in lingua spagnola nella *Gazzetta ufficiale delle Comunità europee* 4 dicembre 1999 (GU C 351, pag. 29), accompagnata da una sintesi nella lingua della serie linguistica della suddetta Gazzetta, conformemente all'art. 26, n. 2, del regolamento «procedimento aiuti di Stato».
- 18 La Commissione ha avviato il procedimento d'indagine formale anche con riguardo al credito d'imposta di cui alla legislazione tributaria del Territorio Histórico de Álava. La decisione, recante il riferimento SG (99) D/6873, è stata comunicata alle autorità spagnole con lettera 17 agosto 1999 e pubblicata in lingua spagnola nella *Gazzetta ufficiale delle Comunità europee* 11 marzo 2000 (GU C 71, pag. 8), accompagnata da una sintesi nella lingua della serie linguistica della suddetta Gazzetta. Essa costituisce la decisione impugnata nella causa T-271/99, Territorio Histórico de Álava/Commissione.

- 19 Nelle due decisioni di avvio del procedimento d'indagine formale (in prosieguo: le «decisioni impugnate»), la Commissione qualifica provvisoriamente la misura fiscale contestata come aiuto di Stato ai sensi dell'art. 87, n. 1, CE sul fondamento delle seguenti considerazioni:

«Il credito d'imposta in questione soddisfa tutti e quattro i criteri fissati dall'articolo 87 del Trattato CE. In particolare, si tratta di una misura specifica, dal momento che favorisce determinate imprese. Infatti, solo le imprese che realizzano investimenti di importo superiore a 2,5 Mrd di ESP (15 025 303 EUR) possono beneficiare del credito fiscale in oggetto. Tutte le altre imprese, comprese quelle che effettuano investimenti che non superino la soglia fissata di 2,5 Mrd di ESP, ne sono escluse» [punto 3.1 della sintesi della decisione SG (99) D/6871 e punto 2.1 della sintesi della decisione SG (99) D/6873].

- 20 La selettività del credito d'imposta risulta anche, secondo la Commissione, dal potere discrezionale di cui dispone l'amministrazione tributaria dei Territorios Históricos interessati nella concessione del vantaggio fiscale controverso [GU 1999, C 351, pag. 32, quanto alla decisione SG (99) D/6871, e GU 2000, C 71, pag. 11, quanto alla decisione [SG (99) D/6873].

- 21 In secondo luogo, dopo aver constatato che le autorità spagnole avevano violato l'obbligo di previa notifica stabilito dall'art. 88, n. 3, CE, la Commissione valuta la compatibilità della misura fiscale contestata con il mercato comune. Essa conclude che sussistono dubbi su tale piano e decide di avviare il procedimento d'indagine formale [punti 3.2 e 3.3 della sintesi della decisione SG (99) D/6871 e punti 2.2 e 2.3 della sintesi della decisione SG (99) D/6873].

- 22 Dopo aver adottato le decisioni impugnate, la Commissione ha esaminato in modo specifico la concessione del credito d'imposta del 45% previsto dalla legislazione tributaria del Territorio Histórico de Álava ad un'impresa particolare. Tale esame è stato concluso con la decisione della Commissione 22 dicembre

1999, 2000/795/CE, relativa all'aiuto di Stato concesso dalla Spagna in favore di Ramondín SA y Ramondín Cápsulas SA (GU 2000, L 318, pag. 36).

Procedimento e conclusioni delle parti

23 Con atti introduttivi depositati nella cancelleria del Tribunale il 3 novembre 1999, i ricorrenti hanno proposto il presente ricorso.

24 Il Territorio Histórico de Guipúzkoa, ricorrente nella causa T-269/99, chiede che il Tribunale voglia:

— dichiarare il ricorso ricevibile;

— annullare la decisione della Commissione SG (99) D/6871, nella parte in cui qualifica aiuto di Stato ai sensi dell'art. 87 CE il credito d'imposta previsto nella Norma Foral de Guipúzkoa 22 dicembre 1997, n. 7;

— condannare la Commissione alle spese.

25 Il Territorio Histórico de Álava, ricorrente nella causa T-271/99, chiede che il Tribunale voglia:

- dichiarare il ricorso ricevibile;

- annullare la decisione della Commissione SG (99) D/6873, nella parte in cui qualifica aiuto di Stato ai sensi dell'art. 87 CE il credito d'imposta previsto nella Norma Foral de Álava 20 dicembre 1994, n. 22, e nelle sue successive modifiche;

- condannare la Commissione alle spese.

26 Il Territorio Histórico de Vizcaya, ricorrente nella causa T-272/99, chiede che il Tribunale voglia:

- dichiarare il ricorso ricevibile;

- annullare la decisione della Commissione SG (99) D/6871, nella parte in cui qualifica aiuto di Stato ai sensi dell'art. 87 CE il credito d'imposta previsto nella Norma Foral de Vizcaya 26 dicembre 1996, n. 7, e nelle sue successive modifiche;

- condannare la Commissione alle spese.

27 Con atti separati, depositati in cancelleria il 26 gennaio 2000, la Commissione ha sollevato, ai sensi dell'art. 114, n. 1, del regolamento di procedura del Tribunale, un'eccezione di irricevibilità nelle tre cause. Con ordinanze del Tribunale (Terza Sezione ampliata) 6 luglio 2000, tali eccezioni sono state rinviate al merito.

28 La Commissione chiede, nelle tre cause, che il Tribunale voglia:

— dichiarare il ricorso irricevibile;

— in subordine, dichiarare il ricorso infondato;

— condannare il ricorrente alle spese.

29 Con ordinanza del presidente della Terza Sezione ampliata del Tribunale 12 gennaio 2001, le cause T-269/99, T-271/99 e T-272/99 sono state riunite.

30 Su relazione del giudice relatore, il Tribunale (Terza Sezione ampliata) ha deciso di passare alla fase orale. A norma delle misure di organizzazione del procedimento di cui all'art. 64 del regolamento di procedura, un quesito scritto è stato posto ai ricorrenti, che vi hanno risposto nel termine impartito.

- 31 Le parti sono state sentite nelle loro difese e nelle loro risposte ai quesiti del Tribunale all'udienza svoltasi il 10 aprile 2002.

Sulla ricevibilità

Argomenti delle parti

- 32 La Commissione fa valere che le decisioni impugnate costituiscono atti preparatori che non modificano la posizione giuridica dei ricorrenti. Le decisioni impugnate non costituirebbero quindi atti impugnabili ai sensi dell'art. 230 CE. La Commissione aggiunge che, se la decisione di avviare il procedimento d'indagine formale producesse effetti giuridici definitivi circa la qualificazione di una misura come aiuto di Stato, allora la possibilità di presentare un ricorso contro tale qualificazione nel termine legale renderebbe irricevibile il ricorso avverso la decisione finale relativa al carattere di aiuto della misura, poiché si tratterebbe dunque soltanto di un atto confermativo di un precedente atto definitivo.
- 33 La Commissione fa poi rilevare che la Corte ha dichiarato, nella sentenza 14 febbraio 1990, causa C-301/87, Francia/Commissione (Racc. pag. I-307), che la Commissione può emettere un'ingiunzione di sospensione dell'aiuto rivolta allo Stato membro prima di aver completato l'esame della compatibilità dell'aiuto con il mercato comune. Tale provvedimento, emesso in esito ad un procedimento distinto da quello di cui all'art. 88, n. 2, CE, sarebbe diverso dalla decisione di avviare il procedimento d'indagine formale e sarebbe, contrariamente a quest'ultima, impugnabile (citata sentenza Francia/Commissione, punto 18). Il fatto che la Corte abbia dichiarato necessario esigere che l'ingiunzione di sospensione fosse oggetto di un procedimento e di una decisione autonomi da quelli relativi al procedimento d'indagine formale sarebbe rivelatore della circostanza che siffatta ingiunzione non deriva dalla mera qualificazione di aiuto della misura esaminata nella decisione di avvio del procedimento d'indagine formale.

- 34 Infine la Commissione fa notare come, diversamente dalle decisioni che furono oggetto delle sentenze della Corte 30 giugno 1992, causa C-312/90, Spagna/Commissione (Racc. pag. I-4117), e causa C-47/91, Italia/Commissione (Racc. pag. I-4145), e 9 ottobre 2001, causa C-400/99, Italia/Commissione (Racc. pag. I-7303; in prosieguo: la «sentenza Tirrenia»), le autorità spagnole centrali, regionali e provinciali non avrebbero mai sostenuto, nel corso del procedimento precedente all'adozione delle decisioni impugnate, che le misure litigiose avessero un carattere di aiuto esistente.
- 35 I ricorrenti, riferendosi alle sentenze citate nel punto precedente, ribattono che una decisione di avvio del procedimento d'indagine formale costituisce un atto impugnabile in quanto produce effetti giuridici immediati e definitivi. Essi sottolineano che la Commissione non aveva il diritto di avviare il procedimento d'indagine formale poiché il credito d'imposta istituito dalle misure fiscali litigiose non riveste il carattere di aiuto di Stato. Nelle cause T-271/99 e T-272/99, essi aggiungono che, se le misure fiscali litigiose costituissero aiuti ai sensi dell'art. 87, n. 1, CE, si tratterebbe di aiuti esistenti. Il credito d'imposta sarebbe stato infatti istituito dalle legislazioni tributarie dei Territorios Históricos di Álava e di Vizcaya.

Giudizio del Tribunale

- 36 Va ricordato che, al momento dell'adozione delle decisioni impugnate, le misure fiscali litigiose erano già state attuate dai ricorrenti. Questi ultimi considerano infatti costantemente che il credito d'imposta istituito da tali misure non costituisce un aiuto di Stato ai sensi dell'art. 87, n. 1, CE.
- 37 Una decisione di avvio del procedimento d'indagine formale comporta effetti giuridici autonomi, segnatamente per quanto riguarda la sospensione della misura considerata (sentenza Tirrenia, citata al punto 34 supra, punti 62 e 69).

Siffatta conclusione vale non soltanto nel caso in cui la misura in corso di esecuzione sia considerata dalle autorità dello Stato membro interessato come un aiuto esistente, ma anche quando le autorità ritengano che la misura oggetto della decisione di avvio non rientra nella sfera di applicazione dell'art. 87, n. 1, CE (sentenza Tirrenia, citata al punto 34 supra, punti 59, 60 e 69).

- 38 Una decisione di avvio del procedimento d'indagine formale nei confronti di una misura in corso di esecuzione e qualificata come aiuto nuovo dalla Commissione modifica necessariamente la portata giuridica della misura considerata, nonché la situazione giuridica delle imprese che ne beneficiano, in particolare per quanto riguarda il proseguimento della sua attuazione. Fino all'adozione di tale decisione, lo Stato membro, le imprese beneficiarie e gli altri operatori economici possono ritenere che la misura sia legittimamente eseguita in quanto misura generale non rientrante nel campo di applicazione dell'art. 87, n. 1, CE o in quanto aiuto esistente. Viceversa, dopo la sua adozione, esiste quanto meno un notevole dubbio sulla legittimità di tale misura, dubbio che, fatta salva la facoltà di sollecitare provvedimenti provvisori presso il giudice dei provvedimenti urgenti, deve indurre lo Stato membro a sospendere l'applicazione, dato che l'avvio del procedimento di cui all'art. 88, n. 2, CE esclude una decisione immediata nel senso della compatibilità con il mercato comune il quale consentirebbe di proseguire legittimamente l'esecuzione della detta misura. Una tale decisione potrebbe altresì essere fatta valere dinanzi ad un giudice nazionale chiamato a trarre tutte le conseguenze derivanti dalla violazione dell'art. 88, n. 3, ultima frase, CE. Essa può infine indurre le imprese beneficiarie della misura a rifiutare in ogni caso nuovi versamenti, o nuovi vantaggi, o a procurarsi le somme necessarie a eventuali successivi rimborsi. Gli ambienti d'affari terranno anche conto, nei loro rapporti con detti beneficiari, della posizione giuridica e finanziaria di questi ultimi, resa più precaria (sentenze Tirrenia, citata al punto 34 supra, punti 59 e 69; sentenza del Tribunale 30 aprile 2002, cause riunite T-195/01 e T-207/01, Government of Gibraltar/Commissione, Racc. pag. I-2309, punto 85).

- 39 Vero è che, in un tale contesto, diversamente da un'ingiunzione di sospensione rivolta allo Stato membro, che ha carattere vincolante immediato e la cui inosservanza consente alla Commissione di adire direttamente la Corte, in applicazione dell'art. 12 del regolamento «procedimento aiuti di Stato», affinché

quest'ultima dichiarare che l'inosservanza costituisce una violazione del Trattato, la decisione di avviare il procedimento di cui all'art. 88, n. 2, CE, intervenendo nei confronti di misure in corso di esecuzione e qualificate come aiuti nuovi dalla Commissione, produce effetti giuridici le cui conseguenze vanno trattate direttamente dallo Stato membro interessato e, eventualmente, dagli operatori economici. Questa differenza di natura procedurale non incide tuttavia sulla portata di tali effetti giuridici (sentenza *Tirrenia*, citata al punto 34 supra, punto 60).

40 Risulta pertanto da quanto precede che le decisioni impugnate costituiscono atti contro cui può proporsi un ricorso ai sensi dell'art. 230 CE.

41 In secondo luogo, occorre constatare che le decisioni impugnate riguardano direttamente ed individualmente i ricorrenti ai sensi dell'art. 230, quarto comma, CE. Infatti le decisioni impugnate si riferiscono a misure fiscali di cui i ricorrenti sono gli autori, ma impediscono inoltre ai medesimi di esercitare come essi intendono le loro competenze rispettive di cui godono direttamente a norma del diritto nazionale spagnolo (v., in tal senso, sentenze del Tribunale 30 aprile 1998, causa T-214/95, *Vlaams Gewest/Commissione*, Racc. pag. II-717, punti 29 e 30, e 6 marzo 2002, cause riunite T-127/99, T-129/99 e T-148/99, *Diputación Foral de Álava e a./Commissione*, Racc. pag. I-1275, punto 50).

42 Dalle considerazioni precedenti deriva che i ricorsi sono ricevibili.

Sul merito

43 I ricorrenti invocano cinque motivi a sostegno del loro ricorso. Il primo è relativo alla violazione dell'art. 87, n. 1, CE ed il secondo alla violazione dell'art. 88, nn. 2

e 3. Il terzo motivo si fonda sullo sviamento di potere ed il quarto sulla violazione del principio di tutela del legittimo affidamento. Il quinto motivo, infine, è relativo alla violazione dell'art. 253 CE.

Sul primo motivo, relativo alla violazione dell'art. 87, n. 1, CE

44 Con il primo motivo, i ricorrenti contestano il fatto che il credito d'imposta istituito dalle misure fiscali controverse riveste il carattere di aiuto di Stato ai sensi dell'art. 87, n. 1, CE.

45 Il Tribunale ricorda che la Commissione è obbligata ad avviare il procedimento d'indagine formale qualora un primo esame non le abbia consentito di superare tutte le difficoltà poste dalla questione se il provvedimento di cui trattasi costituisca un aiuto ai sensi dell'art. 87, n. 1, del Trattato, o quanto meno allorquando, nel corso di tale primo esame, non sia stata in grado di acquisire la convinzione che il provvedimento di cui trattasi, ammesso che costituisca un aiuto, è in ogni modo compatibile con il mercato comune (sentenza della Corte 2 aprile 1998, causa C-367/95 P, Commissione/Sytraval e Brink's France, Racc. pag. I-1719, punto 39; sentenza del Tribunale 15 settembre 1998, causa T-11/95, BP Chemicals/Commissione, Racc. pag. II-3235, punto 166).

46 Conseguentemente, l'art. 6 del regolamento «procedimento aiuti di Stato» dispone che la decisione di avvio del procedimento d'indagine formale contiene una «valutazione preliminare della Commissione relativa al carattere di aiuto della misura proposta».

47 Ne consegue che, in una decisione di avvio del procedimento d'indagine formale, la qualificazione di una misura come aiuto di Stato non ha carattere definitivo.

L'avvio del procedimento d'indagine formale ha lo scopo di consentire alla Commissione di ottenere tutti i pareri necessari al fine di essere in grado di prendere una decisione definitiva sul punto in questione (v., in tal senso, sentenza della Corte 3 maggio 2001, causa C-204/97, Portogallo/Commissione, Racc. pag. I-3175, punto 33; sentenza del Tribunale 25 giugno 1998, cause riunite T-371/94 e T-394/94, British Airways e a. e British Midland Airways/Commissione, Racc. pag. II-2405, punto 59).

48 Al fine di evitare una confusione dei procedimenti amministrativo e giudiziario e di rispettare la ripartizione delle competenze tra la Commissione ed il giudice comunitario, il controllo di legittimità esercitato dal Tribunale sulla decisione di avvio di un procedimento d'indagine formale dev'essere necessariamente limitato (v., in tal senso, sentenza della Corte 11 novembre 1981, causa 60/81, IBM/Commissione, Racc. pag. 2639, punto 20). Il giudice comunitario deve infatti evitare di pronunciarsi definitivamente su questioni che sono soltanto oggetto di una valutazione provvisoria della Commissione.

49 Pertanto, allorché, nel contesto di un ricorso proposto avverso una decisione di avviare un procedimento d'indagine formale, le parti ricorrenti contestano la valutazione della Commissione circa la qualificazione come aiuto di Stato della misura litigiosa, il controllo del giudice comunitario si limita alla verifica del punto se la Commissione non abbia commesso errori manifesti di valutazione considerando che non poteva superare tutte le difficoltà su tale punto nel corso di un primo esame della misura in questione (v. ordinanza del presidente del Tribunale 19 dicembre 2001, cause riunite T-195/01 R e T-207/01 R, Government of Gibraltar/Commissione, Racc. pag. II-3915, punto 79).

50 In primo luogo, i ricorrenti fanno valere che le decisioni impugnate hanno per oggetto misure generali non rientranti nel campo di applicazione dell'art. 87, n. 1, CE. Infatti il credito d'imposta istituito dalle misure fiscali litigiose avvantaggerebbe allo stesso modo tutti i contribuenti che effettuano investimenti di ESP 2,5 miliardi.

- 51 I ricorrenti sostengono anzitutto che la Commissione ha dedotto la specificità delle misure fiscali litigiose dal loro carattere regionale. Essi fanno osservare che i Territorios Históricos di Álava, di Vizcaya e di Guipúzkoa dispongono dal XIX secolo di un'autonomia fiscale riconosciuta e protetta dalla costituzione dello Stato spagnolo. Tale autonomia sarebbe implicitamente rimessa in questione dalle decisioni impugnate.
- 52 In secondo luogo, i ricorrenti fanno valere che la Commissione non può inferire la specificità delle misure fiscali litigiose da un asserito potere discrezionale di cui disporrebbero le Diputaciones Forales nella concessione del credito d'imposta. Infatti questi ultimi si limiterebbero a verificare se siano soddisfatte le condizioni previste dalle misure fiscali litigiose senza disporre di un qualunque potere discrezionale in proposito. Essi non avrebbero la facoltà di selezionare le imprese beneficiarie o di modulare l'intensità dell'«aiuto» in ragione delle particolari caratteristiche dell'impresa.
- 53 Nemmeno potrebbe dedursi la specificità del credito d'imposta dall'esigenza di un investimento minimo di ESP 2,5 miliardi. Trattasi di un criterio quantitativo obiettivo che restringe il campo di applicazione del vantaggio fiscale in parola.
- 54 Il Tribunale ricorda in proposito che l'art. 87, n. 1, CE esige che una misura, per poter essere definita aiuto di Stato, favorisca «talune imprese o talune produzioni». La specificità o la selettività di una misura costituisce quindi una delle caratteristiche della nozione di aiuto di Stato (sentenza della Corte 1° dicembre 1998, causa C-200/97, Ecotrade, Racc. pag. I-7907, punto 40; sentenza Diputación Foral de Álava e a./Commissione, citata al punto 41 supra, punto 144, e sentenza del Tribunale 29 settembre 2000, causa T-55/99, CETM/Commissione, Racc. pag. II-3207, punto 39).
- 55 Orbene, nelle decisioni impugnate, la Commissione si è fondata su due elementi per qualificare, in via provvisoria, il credito d'imposta come misura selettiva ai

sensi dell'art. 87, n. 1, CE, cioè l'importo minimo dell'investimento di ESP 2,5 miliardi necessario per poter fruire del vantaggio fiscale [punto 3.1 della sintesi della decisione SG (99) D/6871 e punto 2.1 della sintesi della decisione SG (99) D/6873] ed il potere discrezionale di cui disporrebbe l'amministrazione tributaria dei Territorios Históricos interessati nella concessione del vantaggio fiscale [GU 1999, C 351, pag. 32, quanto alla decisione SG (99) D/6871, e GU 2000, C 71, pag. 11, quanto alla decisione SG (99) D/6873].

56 Contrariamente a quanto sostengono i ricorrenti, la Commissione non si è fondata pertanto, nelle decisioni impugnate, sulla constatazione che le misure fiscali litigiose si applicano soltanto ad una parte del territorio spagnolo, cioè i Territorios Históricos del Paese Basco, per concludere in via provvisoria per la selettività del credito d'imposta. Le ricorrenti non possono dunque asserire che le decisioni impugnate sono tali da rimettere in questione la competenza normativa dei tre Territorios Históricos del Paese Basco ad adottare misure fiscali.

57 Il Tribunale constata, secondariamente, come dalle misure fiscali litigiose emerge che esse limitano l'applicazione del credito d'imposta alle imprese che effettuano investimenti in nuove immobilizzazioni materiali superiori a ESP 2,5 miliardi. Pertanto le misure fiscali litigiose limitano l'applicazione del credito d'imposta alle imprese che dispongono di risorse finanziarie importanti. Su tale fondamento la Commissione ha potuto ragionevolmente considerare che il credito d'imposta istituito dalle misure fiscali controverse era destinato a «talune imprese» ai sensi dell'art. 87, n. 1, CE (v. sentenza Diputación Foral de Álava e a./Commissione, citata al punto 41 supra, punto 157).

58 I ricorrenti fanno tuttavia valere che il credito d'imposta istituito dalle misure fiscali controverse deve considerarsi giustificato dalla natura o dalla struttura del sistema tributario in quanto risponde a criteri obiettivi uniformemente applicabili ed è destinato a realizzare l'obiettivo perseguito dalle disposizioni fiscali che l'istituiscono.

- 59 Essi chiariscono a tale effetto che lo stimolo all'investimento ricercato dal credito d'imposta è necessario in una zona che di norma attira soltanto pochi operatori economici. Essi aggiungono che uno Stato, quando incoraggia gli investimenti ed ottiene che imprese si stabiliscano sul suo territorio, si assicura per il futuro la riscossione di entrate tributarie, in quanto tali imprese saranno tassate in quello Stato. L'obiettivo perseguito dalle misure fiscali dei territori storici in questione sarebbe quindi, sulla falsariga di siffatte misure statali, quello di raccogliere il massimo possibile di entrate tributarie.
- 60 Il Tribunale ricorda in proposito che un provvedimento statale che sia giustificato dalla natura o dalla struttura generale del sistema in cui s'inserisce non soddisfa la condizione di selettività anche se tale provvedimento costituisce un vantaggio per i suoi beneficiari (sentenze della Corte 17 giugno 1999, causa C-75/97, Belgio/Commissione, detto «Maribel», Racc. pag. I-3671, punto 33, e 8 novembre 2001, causa C-143/99, Adria-Wien Pipeline e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, Racc. pag. I-8365, punto 42).
- 61 Al fine di valutare se, nel caso di specie, sia applicabile una giustificazione siffatta, va esaminato se la limitazione della cerchia di beneficiari potenziali del credito d'imposta sia giustificata dalla logica interna del sistema tributario basco (v. sentenza Diputación Foral de Álava e a./Commissione, citata al punto 41 supra, punto 164).
- 62 In proposito, il Tribunale ricorda anzitutto che il fatto che le misure fiscali litigiose soddisfanno criteri e condizioni obiettivi non è idoneo a dimostrare che la limitazione della cerchia dei beneficiari alle imprese che effettuano investimenti per almeno ESP 2,5 miliardi sarebbe giustificata dalla logica interna del sistema tributario dei tre territori storici interessati (v. sentenza Adria-Wien Pipeline e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, citata al punto 60 supra, punto 53).
- 63 Circa l'argomento secondo cui il credito d'imposta ha per oggetto di favorire lo sviluppo economico del Paese Basco, il Tribunale ricorda che l'obiettivo

perseguito da una misura non è sufficiente a sottrarla alla qualificazione come aiuto di Stato ai sensi dell'art. 87, n. 1, CE (v. sentenza *Diputación Foral de Álava e a./Commissione*, citata al punto 41 supra, punto 168, ed i riferimenti citati).

64 Infine l'argomento fondato sull'aumento ulteriore delle entrate tributarie è difficilmente conciliabile con la concessione di abbattimenti fiscali. Pur supponendo che si fosse mirato ad un obiettivo siffatto, occorre considerare che quest'ultimo avrebbe potuto essere conseguito altrettanto bene attraverso misure fiscali di carattere generale (v. sentenza del Tribunale 6 marzo 2002, cause riunite T-92/00 e T-103/00, *Diputación Foral de Álava e a./Commissione*, Racc. pag. II-1385, punto 62).

65 Alla luce delle precedenti considerazioni, la Commissione non ha commesso un errore manifesto di valutazione considerando, in via provvisoria, nelle decisioni impugnate che il credito d'imposta istituito dalle misure fiscali litigiose è una misura selettiva ai sensi dell'art. 87, n. 1, CE in quanto agevola soltanto le imprese che effettuano investimenti il cui importo superi la soglia di ESP 2,5 miliardi.

66 Sulla base di tali elementi, non è più necessario esaminare ulteriormente se la Commissione abbia potuto ragionevolmente constatare, grazie alle informazioni in suo possesso al momento dell'adozione delle decisioni impugnate, che le autorità tributarie basche disponevano di un potere discrezionale in merito alla concessione del credito d'imposta e che tale asserito potere discrezionale fosse anche tale da conferire carattere selettivo alle misure fiscali litigiose (v. supra punto 20).

67 In secondo luogo, i ricorrenti fanno valere che la Commissione non ha dimostrato che il credito d'imposta istituito dalle misure fiscali litigiose implica una distorsione della concorrenza e danneggia gli scambi tra Stati membri. Essi

sottolineano che, al fine di poter concludere per il carattere di aiuto di Stato di una misura, occorre che l'effetto della misura sulla concorrenza sia reale e sensibile (sentenze della Corte 25 giugno 1970, causa 47/69, Francia/Commissione, Racc. pag. 487, punto 16; 14 ottobre 1987, causa 248/84, Germania/Commissione, Racc. pag. 4013, punto 18, e 2 febbraio 1988, cause riunite 67/85, 68/85 e 70/85, Van der Kooy e a./Commissione, Racc. pag. 219, punto 58).

68 Il Tribunale ricorda al riguardo che, nel caso di un asserito regime di aiuti, la Commissione può limitarsi a studiarne le caratteristiche onde stabilire se questo dia un notevole vantaggio ai beneficiari rispetto ai loro concorrenti e sia tale da favorire essenzialmente le imprese che partecipano agli scambi fra Stati membri (v. sentenza «Maribel», citata al punto 60 supra, punto 48, e sentenza della Corte 7 marzo 2002, causa C-310/99, Italia/Commissione, Racc. pag. I-2289, punto 89). In un'ipotesi, come quella del caso di specie, di un asserito regime di aiuti non notificato, non è necessario che la motivazione della decisione finale della Commissione, ed a maggior ragione della decisione di avviare il procedimento d'indagine formale, contenga una valutazione attualizzata dei suoi effetti sulla concorrenza e sul pregiudizio degli scambi tra Stati membri (v. sentenza «Maribel», citata al punto 60 supra, punto 48).

69 Orbene, nelle decisioni impugnate, la Commissione ha potuto ragionevolmente ritenere, in via provvisoria, che le misure fiscali litigiose, limitando de facto la concessione del credito d'imposta alle imprese che dispongono di notevoli risorse finanziarie, assicurino un vantaggio sensibile ai beneficiari di tale vantaggio fiscale rispetto ai loro concorrenti e possano favorire essenzialmente imprese che partecipano agli scambi tra Stati membri.

70 Anche l'argomento dei ricorrenti esposto al punto 67 va pertanto respinto.

71 Dalle precedenti considerazioni emerge che la Commissione ha potuto considerare senza commettere alcun errore manifesto di valutazione che un primo esame

non le ha permesso di superare tutte le difficoltà sollevate dalla questione se il vantaggio fiscale in parola costituisca un aiuto di Stato ai sensi dell'art. 87, n. 1, CE.

72 Alla luce di tali elementi, il motivo fondato sulla violazione dell'art. 87, n. 1, va respinto.

Sul secondo motivo, relativo alla violazione dell'art. 88, nn. 2 e 3, CE

73 In primo luogo, i ricorrenti nelle cause T-271/99 e T-272/99 fanno valere che il credito d'imposta, di cui alle decisioni impugnate, costituisce un aiuto esistente.

74 In proposito, essi rilevano anzitutto che il vantaggio fiscale in parola già esisteva nei Territorios Histórico di Álava e di Vizcaya prima dell'adesione della Spagna alla Comunità. In effetti sarebbe stato istituito nel 1984. Dati tali presupposti, il credito d'imposta, se dovesse essere qualificato come aiuto, costituirebbe un aiuto esistente. Conseguentemente le decisioni impugnate, che avviano un procedimento previsto per aiuti nuovi, sarebbero illegittime.

75 Tale argomento va respinto. Occorre infatti constatare che, manifestamente, il vantaggio fiscale in questione è stato accordato sul fondamento di strumenti giuridici adottati in un momento in cui la Spagna era già uno Stato membro, cioè la Norma Foral 20 dicembre 1991, n. 22, di Álava e la Norma Foral 26 dicembre 1996, n. 7, di Vizcaya (v., in tal senso, sentenza 6 marzo 2002, cause riunite T-127/99, T-129/99 e T-148/99, Diputación Foral de Álava e a./Commissione,

citata al punto 41 supra, punti 171-177). Inoltre, le parti non avanzano alcun argomento da cui risulterebbe che esiste un'identità sostanziale ed una continuità tra il vantaggio fiscale assertivamente istituito nel 1984 ed il credito d'imposta di cui alle decisioni impugnate.

76 All'udienza, i ricorrenti hanno ancora affermato che la nozione di aiuto di Stato ha conosciuto una certa evoluzione nel tempo, fenomeno che sarebbe riconosciuto dall'art. 1, lett. b), v), del regolamento «procedimento aiuti di Stato». Essi fanno valere che, al momento dell'adozione delle misure fiscali litigiose, la Commissione non considerava un vantaggio fiscale, come quello di cui alle decisioni impugnate, quale misura selettiva. La modifica dei criteri di selettività applicati dalla Commissione con il trascorrere del tempo avrebbe per effetto che il credito d'imposta, se costituisce un aiuto di Stato, dovrebbe essere considerato come un aiuto esistente.

77 A sostegno del loro argomento, i ricorrenti si riferiscono alla decisione della Commissione 10 maggio 1993, 93/337/CEE, relativa ad un sistema di aiuti fiscali agli investimenti nel Paese Basco (GU L 134, pag. 25), ed alla decisione della Commissione 13 marzo 1996, 96/369/CE, concernente un aiuto fiscale sotto forma di ammortamento a favore delle compagnie aeree tedesche (GU L 146, pag. 42). La comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese, pubblicata nella *Gazzetta ufficiale delle Comunità europee* il 12 dicembre 1998 (GU C 384, pag. 3), avrebbe fatto apparire, per la prima volta, la modifica dei criteri di selettività applicati dalla Commissione nella sua valutazione delle misure fiscali sotto il profilo dell'art. 87, n. 1, CE.

78 Al riguardo il Tribunale ricorda che, in conformità dell'art. 1, lett. b), v), del regolamento «procedimento aiuti di Stato», costituiscono aiuti esistenti «gli aiuti considerati aiuti esistenti in quanto può essere dimostrato che al momento della loro attuazione non costituivano aiuti, ma lo sono diventati successivamente a

causa dell'evoluzione del mercato comune e senza aver subito modifiche da parte dello Stato membro».

79 Va anzitutto constatato che gli elementi addotti dai ricorrenti non permettono di concludere che i criteri di selettività applicati dalla Commissione nella sua valutazione delle misure fiscali sotto il profilo dell'art. 87, n. 1, CE abbiano conosciuto modifiche successive all'adozione delle misure fiscali litigiose. Nelle due decisioni citate al punto 77 supra, la Commissione ha considerato che le misure fiscali esaminate erano di natura selettiva e le ha qualificate aiuti di Stato incompatibili con il mercato comune. Nessun elemento permette di concludere che la Commissione avrebbe ritenuto le misure fiscali litigiose misure generali esulanti dal campo di applicazione dell'art. 87, n. 1, CE, qualora avesse dovuto esaminare tali misure al momento della loro adozione. Circa la comunicazione della Commissione 12 dicembre 1998, che poggia ampiamente sulla giurisprudenza della Corte e del Tribunale, essa apporta chiarimenti circa l'applicazione degli artt. 87 CE e 88 CE alle misure fiscali. In tale comunicazione, la Commissione non annuncia tuttavia un cambiamento della sua prassi decisionale concernente la valutazione delle misure fiscali alla luce degli artt. 87 CE e 88 CE.

80 Pur supponendo che i ricorrenti abbiano provato un cambiamento della prassi decisionale della Commissione, l'argomento fondato sul carattere esistente delle misure fiscali litigiose non potrebbe essere accolto. I ricorrenti non dimostrano infatti che il cambiamento dei criteri di selettività applicati dalla Commissione risulta dall'«evoluzione del mercato comune» ai sensi dell'art. 1, lett. b), v), del regolamento «procedimento aiuti di Stato». Va in proposito ricordato che il carattere di aiuto esistente o di aiuto nuovo di una misura statale non può dipendere da una valutazione soggettiva della Commissione e dev'essere determinato indipendentemente da ogni prassi amministrativa precedente di quest'ultima (sentenza *Government of Gibraltar/Commissione*, citata al punto 38 supra, punto 121).

81 In secondo luogo, nelle tre cause, i ricorrenti hanno fatto valere all'udienza che la Commissione ha violato l'art. 88, n. 2, CE, in quanto nelle decisioni impugnate

non avrebbe esposto dubbi in merito alla qualificazione del credito d'imposta come aiuto di Stato. Essi sottolineano che la Commissione ha quindi adottato una decisione definitiva su tale punto nelle decisioni impugnate. Sulla base di tali elementi, sarebbero stati violati i diritti processuali di cui i ricorrenti sono titolari sul fondamento dell'art. 88, n. 2, CE.

- 82 Il Tribunale ricorda che la Commissione è obbligata ad avviare il procedimento d'indagine formale qualora un primo esame non le abbia consentito di superare tutte le difficoltà poste dalla questione se il provvedimento di cui trattasi costituisca un aiuto ai sensi dell'art. 87, n. 1, del Trattato, o quanto meno allorquando, nel corso di tale primo esame, non sia stata in grado di acquisire la convinzione che il provvedimento di cui trattasi, ammesso che costituisca un aiuto, è in ogni modo compatibile con il mercato comune (v. sentenze Commissione/Sytraval e Brink's Francia, citata al punto 45 supra, punto 39, e BP Chemicals/Commissione, citata al punto 45 supra, punto 166). La decisione di avviare il procedimento formale contiene quindi una valutazione provvisoria al tempo stesso della qualificazione della misura come aiuto di Stato e della sua compatibilità con il mercato comune.
- 83 Per tale ragione l'art. 6, n. 1, del regolamento «procedimento aiuti di Stato» dispone che la decisione di avvio del procedimento d'indagine formale, da un lato, contiene una valutazione preliminare della Commissione relativa al carattere di aiuto della misura (...) e, dall'altro, «espone i dubbi attinenti alla sua compatibilità con il mercato comune».
- 84 Pertanto il fatto che la Commissione non abbia esplicitamente esposto dubbi nelle decisioni impugnate in merito alla qualificazione del credito d'imposta come aiuto di Stato non dimostra affatto che tale qualificazione non fosse provvisoria (v. sentenza della Corte 14 novembre 1984, causa 323/82, Intermills/Commissione, Racc. pag. 3809, punto 21). In una decisione di avvio del procedimento d'indagine formale, la Commissione ha in effetti l'obbligo di esporre esplicitamente dubbi unicamente sulla compatibilità della misura con il mercato comune.

- 85 Il carattere necessariamente provvisorio della qualificazione come aiuto di Stato in una decisione di avvio del procedimento d'indagine formale è inoltre confermato dall'art. 7, n. 2, del regolamento «procedimento aiuti di Stato», il quale dispone che, in esito al procedimento d'indagine formale, la Commissione può constatare che la misura non costituisce un aiuto.
- 86 Emerge infine dalle osservazioni dei ricorrenti, formulate in seguito all'avvio del procedimento d'indagine formale, trasmesse alla Commissione con lettera 9 novembre 1999, come i ricorrenti medesimi abbiano considerato che, nelle decisioni impugnate, la Commissione ha qualificato provvisoriamente come aiuto di Stato il credito d'imposta. Nelle loro osservazioni essi invitano, infatti, la Commissione a chiudere il procedimento decidendo che il vantaggio fiscale in questione non costituisce un aiuto di Stato.
- 87 In terzo luogo, i ricorrenti fanno osservare che la Commissione ha qualificato il credito d'imposta istituito dalle misure fiscali litigiose come aiuto illegittimo per il motivo che non era stato osservato l'obbligo di notifica previsto all'art. 88, n. 3, CE. Poiché il credito d'imposta non costituisce un aiuto di Stato ai sensi dell'art. 87, n. 1, CE, non sarebbe sussistito in capo alle autorità spagnole alcun obbligo di notifica.
- 88 Risulta però dall'esame condotto ai punti 73-80 supra che la Commissione ha potuto considerare con ragione che il credito d'imposta, se costituisse un aiuto di Stato, dovrebbe essere considerato come aiuto nuovo. Date tali circostanze, la Commissione aveva il diritto di considerare, in via provvisoria, che le autorità spagnole avevano violato l'art. 88, n. 3, CE, avendo omissso la previa notifica di tali misure alla Commissione. Qualsivoglia altra interpretazione dell'art. 88, n. 3, CE rischierebbe di privare del suo effetto utile l'obbligo di previa notifica per gli aiuti nuovi.

89 Risulta da quanto precede che anche il secondo motivo va respinto.

Sul terzo motivo, relativo ad uno sviamento di potere

90 I ricorrenti fanno valere che la Commissione ha commesso uno sviamento di potere giacché avrebbe utilizzato i poteri d'azione conferitile dagli artt. 87 CE e 88 CE al fine di perseguire, in realtà, obiettivi di armonizzazione fiscale.

91 Le decisioni impugnate s'inserirebbero in un processo globale intrapreso dalla Commissione e diretto a rimettere in questione il regime tributario basco nel suo complesso. La Commissione tenterebbe di realizzare una certa armonizzazione fiscale tramite la politica degli aiuti di Stato invece di utilizzare il rimedio appropriato previsto a tale scopo dal Trattato, cioè il procedimento di cui agli artt. 96 CE e 97 CE.

92 Il Tribunale ricorda che una decisione è viziata da sviamento di potere solamente ove risulti, sulla base di elementi obiettivi, pertinenti e concordanti, che essa sia stata emanata allo scopo esclusivo, o quanto meno determinante, di raggiungere fini diversi da quelli dichiarati (sentenze del Tribunale 23 ottobre 1990, causa T-46/89, Pitrone/Commissione, Racc. pag. II-577, punto 71, e 6 marzo 2000, cause riunite T-92/00 e T-103/00, Diputación Foral de Álava e a./Commissione, citata al punto 64 supra, punto 84).

- 93 L'avvio del procedimento d'indagine formale è inteso a permettere alla Commissione di ottenere tutti i pareri necessari affinché essa sia in grado di adottare una decisione definitiva sulla qualificazione della misura esaminata e sulla sua compatibilità con il mercato comune (v., in tal senso, sentenze Portogallo/Commissione, citata al punto 47 supra, punto 33, e British Airways e a. e British Midland Airways/Commissione, citata al punto 47 supra, punto 59).
- 94 Occorre constatare che i ricorrenti non forniscono alcun indizio obiettivo che permetta di concludere che il vero scopo perseguito dalla Commissione nell'adottare le decisioni impugnate fosse diverso da quello di ottenere tali pareri. Il loro argomento poggia in toto su speculazioni soggettive concernenti eventuali motivi soggiacenti alle decisioni impugnate.
- 95 Alla luce di tali considerazioni, anche il motivo fondato sullo sviamento di potere va respinto.

Sul quarto motivo, fondato sulla violazione del principio di tutela del legittimo affidamento

- 96 I ricorrenti ricordano che la Commissione ha adottato la decisione 93/337, ove essa ha dichiarato che taluni vantaggi fiscali in vigore nel Paese Basco, segnatamente un credito d'imposta per gli investimenti effettuati, costituivano aiuti incompatibili con il mercato comune per il motivo che essi erano contrari all'art. 43 CE. La Commissione non avrebbe tuttavia sollevato alcuna obiezione

relativa alla circostanza che l'applicazione del credito d'imposta fosse subordinata alla realizzazione di un investimento minimo.

- 97 Considerando nelle decisioni impugnate che il requisito dell'investimento minimo di ESP 2,5 miliardi conferisce un carattere selettivo al credito d'imposta, la Commissione avrebbe violato il legittimo affidamento dei ricorrenti.
- 98 Il Tribunale constata anzitutto che le misure fiscali di cui alla decisione 93/337 sono diverse da quelle oggetto delle decisioni impugnate. Infatti la decisione 93/337 concerne gli aiuti fiscali istituiti dalle Normas Forales n. 28/1988 di Álava, n. 8/1988 di Vizcaya e n. 6/1988 di Guipúzkoa.
- 99 È vero che la decisione 93/337 concerne anch'esse misure fiscali istituenti un credito d'imposta nel Paese Basco. Tuttavia il fatto che la Commissione abbia fondato la selettività delle misure fiscali esaminate in tale decisione sulla constatazione che il credito d'imposta si applicasse soltanto alle entità operanti esclusivamente nel Paese Basco non significa di per sé che la Commissione non avrebbe potuto constatare la selettività delle suddette misure sul fondamento di un altro criterio.
- 100 Ne consegue che la decisione 93/337, in cui — è opportuno sottolinearlo — il credito d'imposta istituito da Normas Forales del 1988 è stato dichiarato incompatibile con il mercato comune, non ha potuto far sorgere in capo ai ricorrenti aspettative fondate sul fatto che la Commissione non avrebbe avviato il procedimento d'indagine formale nei confronti di un credito d'imposta istituito dalle misure fiscali litigiose.

- 101 Il motivo fondato sulla violazione del principio di tutela del legittimo affidamento va dunque respinto.

Sul quinto motivo, fondato sulla violazione dell'art. 253 CE

- 102 I ricorrenti fanno valere che le decisioni impugnate non sono sufficientemente motivate. In primo luogo, la motivazione delle decisioni impugnate sarebbe meno elaborata di quella contenuta nelle decisioni 1999/718 concernente Demesa e 2000/795 concernente Ramondín. In secondo luogo, la Commissione non avrebbe esaminato nelle decisioni impugnate in quale misura sarebbe possibile considerare che il credito d'imposta sia giustificato della natura o dalla struttura del sistema tributario basco. In terzo luogo, la Commissione avrebbe omesso di condurre un esame concreto dell'effetto che il credito d'imposta potrebbe avere sulla concorrenza e sugli scambi commerciali fra Stati membri. Da ultimo, ed in quarto luogo, la valutazione della compatibilità del credito d'imposta con il mercato comune non verrebbe sufficientemente motivata.

- 103 Il Tribunale rammenta che la motivazione prescritta dall'art. 253 CE dev'essere adeguata alla natura dell'atto e deve fare apparire in forma chiara e non equivoca l'iter logico seguito dall'istituzione da cui esso promana, in modo da consentire agli interessati di conoscere le ragioni del provvedimento adottato e permettere al giudice competente di esercitare il proprio controllo. La motivazione non deve necessariamente specificare tutti gli elementi di fatto e di diritto pertinenti, in quanto l'accertamento del se la motivazione di un atto soddisfi i requisiti di cui all'art. 253 CE va effettuato alla luce non solo del suo tenore, ma anche del suo contesto e del complesso delle norme giuridiche che disciplinano la materia (v. sentenza Commissione/Sytraval e Brink's Francia, citata al punto 45 supra, punto 63).

- 104 Al fine di valutare la portata dell'obbligo di motivare una decisione di avviare il procedimento d'indagine formale, va ricordato che, conformemente all'art. 6 del regolamento «procedimento aiuti di Stato», quando la Commissione decide di avviare il procedimento d'indagine formale, la decisione in parola può limitarsi a ricapitolare gli elementi pertinenti di fatto e di diritto, ad includere una «valutazione provvisoria» della misura statale di cui trattasi relativa al carattere di aiuto della stessa e ad esporre i dubbi attinenti alla sua compatibilità con il mercato comune.
- 105 La decisione di avvio deve mettere dunque le parti interessate in grado di partecipare in modo efficace al procedimento d'indagine formale, nel corso del quale esse avranno la possibilità di far valere i loro argomenti. A tal fine, è sufficiente che le parti conoscano l'iter logico che ha portato la Commissione a considerare provvisoriamente che la misura controversa potesse costituire un nuovo aiuto incompatibile con il mercato comune (sentenza Government of Gibraltar/Commissione, citata al punto 38 supra, punto 138).
- 106 Orbene, nelle decisioni impugnate, la Commissione espone chiaramente i motivi sul cui fondamento essa conclude provvisoriamente che le misure fiscali di cui è causa costituiscono aiuti di Stato [punto 2 della decisione SG (99) D/6871 e punto 3.1 della sintesi di quest'ultima decisione; decisione SG (99) D/6873, GU 2000, C 71, pag. 11, e punto 2.1 della sintesi di quest'ultima]. In secondo luogo, essa illustra le ragioni per cui ritiene che sussistano dubbi circa la compatibilità delle misure fiscali con il mercato comune [punto 4 della decisione SG (99) D/6871 e punto 3.3 della sintesi di quest'ultima; decisione SG (99) D/6873, GU 2000, C 71, pag. 12, e punto 2.3 della sintesi di quest'ultima].
- 107 Pertanto i motivi delle decisioni impugnate hanno permesso ai ricorrenti di conoscere il ragionamento che ha indotto la Commissione ad adottare le decisioni impugnate ed al giudice comunitario di esercitare il suo controllo di legittimità.

108 L'esame delle osservazioni formulate dai ricorrenti in seguito all'avvio del procedimento d'indagine formale dimostra peraltro che essi non hanno frainteso l'argomento svolto dalla Commissione nelle decisioni impugnate.

109 Alla luce di quanto precede, va dichiarato che le decisioni impugnate sono sufficientemente motivate.

110 Anche l'ultimo motivo va quindi respinto.

111 Dato l'insieme delle considerazioni precedenti, i ricorsi sono respinti.

Sulle spese

112 A termini dell'art. 87, n. 2, del regolamento di procedura, la parte soccombente è condannata alle spese se ne è stata fatta domanda. Poiché i ricorrenti sono rimasti soccombenti, occorre statuire che essi sopporteranno, oltre alle proprie spese, quelle della Commissione, conformemente alla domanda di quest'ultima.

Per questi motivi,

IL TRIBUNALE (Terza Sezione ampliata)

dichiara e statuisce:

- 1) I ricorsi sono respinti.
- 2) I ricorrenti sopporteranno le proprie spese nonché quelle sostenute dalla Commissione.

Jaeger

García-Valdecasas

Lenaerts

Lindh

Azizi

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 23 ottobre 2002.

Il cancelliere

H. Jung

Il presidente

M. Lenaerts