ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA

19 de Setembro de 2000 *

No processo C-156/98,

República Federal da Alemanha, representada por C.-D. Quassowski, Regierungsdirektor no Ministério Federal da Economia, na qualidade de agente, assistido por K. A. Schroeter, advogado em Hamburgo, Referat E C 2, Graurheindorfer Straße 108, D — 53117 Bona,

recorrente,

contra

Comissão das Comunidades Europeias, representada por P. F. Nemitz e D. Triantafyllou, membros do Serviço Jurídico, na qualidade de agentes, assistidos por M. Hilf, director do Departamento de Direito Comunitário da Universidade de Hamburgo, com domicílio escolhido no Luxemburgo no gabinete de C. Gómez de la Cruz, membro do mesmo serviço, Centre Wagner, Kirchberg,

recorrida,

* Língua do processo: alemão.

que tem por objecto o pedido de anulação da Decisão 98/476/CE da Comissão, de 21 de Janeiro de 1998, relativa a desagravamentos fiscais concedidos ao abrigo do n.º 8 do artigo 52.º da lei alemã relativa ao imposto sobre o rendimento (Einkommensteuergesetz) (JO L 212, p. 50),

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA,

composto por: G. C. Rodríguez Iglesias, presidente, L. Sevón, presidente de secção, P. J. G. Kapteyn, C. Gulmann, J.-P. Puissochet, P. Jann, H. Ragnemalm, M. Wathelet (relator) e V. Skouris, juízes,

advogado-geral: A. Saggio,
secretário: D. Louterman-Hubeau, administradora principal,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações das partes na audiência de 9 de Novembro de 1999,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 27 de Janeiro de 2000,

profere o presente

Acórdão

1 Por requerimento entrado na Secretaria do Tribunal de Justiça em 24 de Abril de 1998, a República Federal da Alemanha pediu, nos termos do artigo 173.°, primeiro parágrafo, do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 230.°, primeiro parágrafo, CE), a anulação da Decisão 98/476/CE da Comissão de 21 de Janeiro de 1998, relativa a desagravamentos fiscais concedidos ao abrigo do n.° 8 do artigo 52.° da lei alemã relativa ao imposto sobre o rendimento (Einkommensteuergesetz) (JO L 212, p. 50, a seguir «decisão impugnada»).

Enquadramento jurídico e de facto

Regulamentação comunitária

2 O artigo 52.°, primeiro parágrafo, do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 43.°, primeiro parágrafo, CE) estabelece:

«No âmbito das disposições seguintes, são proibidas as restrições à liberdade de estabelecimento dos nacionais de um Estado-Membro no território de outro Estado-Membro. Esta proibição abrangerá igualmente as restrições à constituição

de agências, sucursais ou filiais pelos nacionais de um Estado-Membro estabelecidos no território de outro Estado-Membro.

3 O artigo 92.°, n.° 1, do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 87.°, n.° 1, CE) determina:

«Salvo disposição em contrário do presente Tratado, são incompatíveis com o mercado comum, na medida em que afectem as trocas comerciais entre os Estados-Membros, os auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, independentemente da forma que assumam, que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções.»

4 Por força do artigo 92.°, n.° 2, do Tratado:

«São compatíveis com o mercado comum:

...

c) Os auxílios atribuídos à economia de certas regiões da República Federal da Alemanha afectadas pela divisão da Alemanha, desde que sejam necessários para compensar as desvantagens económicas causadas por esta divisão.»

5 De acordo com o artigo 92.°, n.° 3, do Tratado:

«Podem ser considerados compatíveis com o mercado comum:

a) Os auxílios destinados a promover o desenvolvimento económico de regiões em que o nível de vida seja anormalmente baixo ou em que exista grave situação de subemprego.

...

c) Os auxílios destinados a facilitar o desenvolvimento de certas actividades ou regiões económicas, quando não alterem as condições das trocas comerciais de maneira que contrariem o interesse comum...

...»

6 De acordo com o ponto 6 da comunicação 88/C 212/02 da Comissão sobre as modalidades de aplicação do n.° 3, alíneas a) e c), do artigo 92.° aos auxílios com finalidade regional (JO C 212, p. 2, a seguir «comunicação de 1988»), os auxílios ao funcionamento apenas podem ser concedidos a título excepcional e em determinadas condições, nas regiões admissíveis nos termos da alínea a) do n.° 3 do artigo 92.° do Tratado.

7 De acordo com a comunicação 96/C 68/06 da Comissão relativa aos auxílios *de minimis* (JO C 68, p. 9, a seguir «comunicação *de minimis*»), comunicação esta que modifica o enquadramento comunitário dos auxílios estatais às pequenas e médias empresas decorrente da comunicação 92/C 213/02 da Comissão, de 20 de Maio de 1992 (JO C 213, p. 2), o n.º 1 do artigo 92.º do Tratado pode ser considerado inaplicável aos auxílios cujo montante não ultrapasse 10 000 ecus num período de três anos, com início no momento da concessão do primeiro auxílio *de minimis*. Esta regra não é aplicável aos sectores abrangidos pelo Tratado CECA, à construção naval e ao sector dos transportes, nem aos auxílios concedidos para despesas relativas à actividade da agricultura ou da pesca.

Legislação nacional

8 O artigo 6.º-B da Einkommensteuergesetz (a seguir «EStG») permite que as pessoas singulares residentes na Alemanha e as pessoas colectivas com sede social nesse Estado-Membro transfiram para determinados reinvestimentos as reservas latentes formadas durante um período mínimo de seis anos em determinados bens do capital imobilizado, reveladas por ocasião de uma alienação a título oneroso de tais bens. Em caso de venda de participações nas sociedades de capitais que integram o capital de exploração, a segunda frase do n.º 1 do artigo 6.º-B da EStG faculta a dedução do eventual lucro de tal venda quando, designadamente, da aquisição de participações em sociedades de capitais, na condição de tal aquisição ser feita por uma sociedade de participação na acepção da lei alemã relativa às sociedades de participação de 17 de Dezembro de 1986. Tais sociedades de participação podem deduzir do custo da aquisição das novas participações de sociedades de capitais 100% dos lucros obtidos com a venda das participações nas sociedades de capitais.

9 As possibilidades concedidas pelo artigo 6.º-B da EStG, de reportar as reservas latentes, foram ampliadas pela lei fiscal anual de 1996 pela introdução do n.º 8 do artigo 52.º da EStG. Esta disposição, em vigor a partir de 1 de Janeiro de 1996,

prevê, para os exercícios de 1996, 1997 e 1998, a ampliação da redução fiscal inscrita no artigo 6.°-B da EStG. O benefício da cessão pode assim ser deduzido até 100% dos custos de aquisição de novas participações em sociedades de capitais, na condição de tal aquisição estar ligada a um aumento de capital ou à constituição de novas sociedades de capitais, de estas terem sede social bem como direcção nos novos *Länder* ou em Berlim e de empregarem, no máximo, 250 trabalhadores sob contrato de trabalho na data de aquisição das participações; a dedução pode também ser operada se forem constituídas sob a forma de sociedades de participação tendo por objectivo social exclusivo, segundo os estatutos ou o contrato de sociedade, a aquisição de participações limitadas no tempo ou a gestão e a venda das referidas participações em empresas que, no momento da aquisição das participações, empreguem, no máximo, 250 trabalhadores e tenham sede social e direcção nos novos *Länder* ou em Berlim.

Decisão impugnada

10 Por carta de 13 de Outubro de 1995, na sequência de pedido expresso da Comissão, o Governo alemão notificou esta instituição da introdução do n.° 8 do artigo 52.° na EStG.

11 Por decisão de 26 de Fevereiro de 1997, a Comissão instaurou o procedimento previsto no artigo 93.°, n.° 2, do Tratado CE (actual artigo 88.°, n.° 2, CE), no que se refere à modificação do regime fiscal definido no artigo 6.°-B da EStG pelo respectivo artigo 52.°, n.° 8. Na sequência de tal procedimento, a Comissão adoptou a decisão impugnada.

12 Decorre do ponto IV dos fundamentos da decisão impugnada que a Comissão considerou que o n.° 8 do artigo 52.° da EStG beneficiava indirectamente as empresas situadas nos novos *Länder* e em Berlim Ocidental, abrangidas pela

referida disposição. De acordo com o mesmo ponto IV, sexto parágrafo, dos fundamentos da decisão impugnada, «A vantagem económica reside no aumento, relativamente à situação jurídica anterior à entrada em vigor do n.º 8 do artigo 52.º da EStG, da procura de participações em empresas que beneficiam indirectamente do regime. Dessa forma, os investidores (beneficiários directos) estarão dispostos a adquirir participações em empresas dos novos *Länder* e de Berlim, em condições mais vantajosas para essas empresas do que o seriam na ausência da medida em causa. Esta situação dará origem a um aumento do volume de participações nas referidas empresas e/ou a uma melhoria das condições contratuais (preço da participação, etc.) estabelecidas, para estas aquisições de participações a favor das empresas referidas.»

13 De acordo com o artigo 1.º, n.º 1, da decisão impugnada:

«O desagravamento fiscal concedido pela Alemanha ao abrigo do n.º 8 do artigo 52.º da EStG a favor das empresas que não empregam mais de 250 trabalhadores e cujas sede e direcção se encontram situadas nos novos *Länder* ou em Berlim Ocidental, constitui um auxílio estatal incompatível com o mercado comum, em conformidade com o n.º 1 do artigo 92.º do Tratado CE e com o n.º 1 do artigo 61.º do Acordo EEE.»

14 O artigo 2.º, n.º 1, da decisão impugnada estabelece:

«Os auxílios eventualmente já pagos no âmbito do regime de auxílio referido no n.º 1 do artigo 1.º são ilegais, em virtude de terem sido concedidos antes de a Comissão ter tomado uma decisão a seu respeito.»

15 O artigo 2.°, n.° 2, obriga a República Federal da Alemanha a assegurar a recuperação dos auxílios ilegalmente pagos.

Fundamentos invocados pela República Federal da Alemanha e apreciação do Tribunal de Justiça

16 O Governo alemão invoca seis fundamentos em apoio do pedido de anulação. Os dois primeiros baseiam-se na pretensa violação pela decisão impugnada do artigo 190.° do Tratado CE (actual artigo 253.° CE) e em erro de direito cometido pela Comissão na aplicação do artigo 92.°, n.° 1, do Tratado. A título subsidiário, são invocados o não cumprimento da regra *de minimis,* a não tomada em consideração do artigo 92.°, n.° 2, alínea c), do Tratado, o exercício pretensamente incorrecto do poder de apreciação da Comissão no âmbito do artigo 92.°, n.° 3, alíneas a) e c), do Tratado e a violação por aquela instituição do artigo 52.° do Tratado.

Quanto à aplicação do artigo 92.°, n.° 1, do Tratado

17 No segundo fundamento, que cabe examinar em primeiro lugar, o Governo alemão ataca a legitimidade da decisão impugnada por a redução fiscal instaurada pelo n.° 8 do artigo 52.° da EStG não preencher as condições materiais estabelecidas no artigo 92.°, n.° 1, do Tratado. No âmbito deste fundamento, aquele governo examina o prazo da redução fiscal concedida, a inexistência de transferência de recursos de origem estatal, a existência de eventual distorção da concorrência e o efeito da referida disposição nacional sobre as trocas comerciais entre os Estados-Membros.

18 O Governo alemão começa por argumentar que a redução fiscal é meramente temporária. O lucro da venda das acções apenas pode ser deduzido do custo da aquisição de novos bens económicos na medida em que o custo real destes exceda o montante do lucro que foi objecto de dedução. Daqui decorre, em sua opinião, que tal aquisição de um novo bem económico implica, por si própria, a criação de reservas latentes, que deverão em seguida ser reveladas e tributadas.

19 Em seguida, o Governo alemão sustenta não bastar o facto de ser concedido um benefício económico a uma empresa, na ausência de transferência de recursos de fonte estatal, para provar a existência de um auxílio. Ora, o n.° 8 do artigo 52.° da EStG não implica qualquer transferência desse tipo, não tendo o investidor que goza da redução fiscal prevista nesta disposição qualquer razão para transferir uma parte desse benefício para a empresa em que investe.

20 Além disso, o presente processo difere da situação examinada no acórdão de 2 de Fevereiro de 1988, Van der Kooy e o./Comissão (67/85, 68/85 e 70/85, Colect., p. 219), processo este em que o Estado ou organismos públicos tinham a capacidade de determinar o comportamento de terceiros até ao momento de o beneficiário indirecto obter definitivamente uma vantagem. Com efeito, no caso vertente, a decisão de um investidor privado reinvestir o lucro da sua venda numa aquisição de participações numa sociedade de capitais ou numa sociedade de participações é inteiramente autónoma, ainda que a redução fiscal prevista no n.° 8 do artigo 52.° da EStG o encoraje a agir dessa forma.

21 Por último, o Governo alemão argumenta que, na decisão impugnada, a Comissão se limita erradamente a invocar a impossibilidade de exclusão dos riscos, por um lado, de distorção de concorrência e, por outro, de um efeito sobre as trocas comerciais entre os Estados-Membros.

22 Saliente-se, em primeiro lugar, ser pacífico que a redução fiscal de que gozam os sujeitos passivos, que vendem determinados bens económicos e que podem deduzir o lucro daí resultante em caso de aquisição de outros bens económicos, lhes confere uma vantagem que, enquanto medida geral indistintamente aplicável a todos os operadores económicos, não constitui, na acepção das disposições pertinentes do Tratado, um auxílio aos referidos sujeitos.

23 Cabe igualmente recordar que a decisão impugnada apenas qualifica de auxílio de Estado a redução fiscal concedida pelo n.º 8 do artigo 52.º da EStG na medida em que beneficia determinadas empresas estabelecidas nos novos *Länder* e em Berlim Ocidental, o que lhe retira a natureza de medida geral de política fiscal ou económica.

24 Independentemente do facto de uma mera transferência de impostos poder também constituir um auxílio de Estado (v., neste sentido, o acórdão de 29 de Junho de 1999, DM Transport, C-256/97, Colect., p. I-3913), o argumento do Governo alemão, de que a vantagem concedida pela redução fiscal é meramente temporária, não é susceptível de afectar a validade da decisão impugnada, visto tal argumento apenas visar os benefícios concedidos aos investidores e não os atribuídos às empresas em causa, estabelecidas nos novos *Länder* e em Berlim Ocidental.

25 Saliente-se, em segundo lugar, que o artigo 92.º, n.º 1, do Tratado declara incompatíveis com o mercado comum, na medida em que afectem as trocas comerciais entre os Estados-Membros, os auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, independentemente da forma que assumam, que falseiem ou que ameacem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções. São, nomeadamente, consideradas como auxílios as intervenções que, de formas diversas, aliviam os encargos que normalmente oneram o orçamento de uma empresa, pelo que, não sendo subvenções na acepção estrita da palavra, têm a mesma natureza e efeitos idênticos (v., designadamente, acórdãos de 15 de Março de 1994, Banco Exterior de España,

C-387/82, Colect., p. I-877, n.º 13, e de 17 de Junho de 1999, Bélgica/Comissão, C-75/97, Colect., p. I-3671, n.º 23).

26 Cabe declarar, no caso vertente, que o benefício indirectamente concedido às empresas abrangidas pelo n.º 8 do artigo 52.º da EStG tem origem na renúncia feita pelo Estado-Membro às receitas fiscais que teria normalmente cobrado, na medida em que é tal renúncia que confere aos investidores a possibilidade de adquirirem participações em tais empresas em condições fiscalmente mais vantajosas.

27 A interposição de uma decisão autónoma por parte dos investidores não tem por efeito suprimir o vínculo existente entre a redução fiscal e a vantagem de que gozam as empresas em causa, uma vez que, em termos económicos, a alteração das condições de mercado gerada pela referida vantagem é resultante da perda de recursos fiscais por parte dos poderes públicos.

28 Daqui decorre que a Comissão considerou a justo título que a redução fiscal implica uma transferência de recursos estatais.

29 Em terceiro lugar, relativamente ao risco de distorção da concorrência, saliente-se que o Governo alemão não provou a errada natureza da apreciação da Comissão, segundo a qual o n.º 8 do artigo 58.º da EStG tem por efeito reduzir determinados encargos de financiamento das empresas em causa.

30 Ora, os auxílios ao funcionamento, a saber, os auxílios que, como o decorrente do n.º 8 do artigo 52.º da EStG, visam libertar uma empresa dos custos que devia normalmente suportar no âmbito da sua gestão corrente ou das suas actividades normais, falseiam em princípio as condições da concorrência (v., a este respeito, os acórdãos de 14 de Fevereiro de 1990, França/Comissão, dito «Boussac Saint Frères», C-301/87, Colect., p. I-307, e de 6 de Novembro de 1990, Itália/ /Comissão, C-86/89, Colect., p. I-3891).

31 Daqui decorre que foi a justo título que a Comissão considerou que o auxílio instituído pela medida controvertida ameaçava falsear a concorrência.

32 Quanto aos efeitos da medida controvertida sobre as trocas comerciais entre Estados-Membros, é jurisprudência constante que a importância relativamente fraca de um auxílio ou a dimensão relativamente modesta da empresa beneficiária não impedem *a priori* a eventualidade de as trocas entre Estados--Membros serem afectadas (acórdãos de 21 de Março de 1990, Bélgica/Comissão, dito «Tubemeuse», C-142/87, Colect., p. I-959, n.º 43, e de 14 de Setembro de 1994, Espanha/Comissão, C-278/92 a C-280/92, Colect., p. I-4103, n.ºs 40 a 42).

33 Com efeito, quando o auxílio concedido por um Estado ou através de recursos de Estado reforça a posição de uma empresa relativamente às demais empresas concorrentes nas trocas comerciais intracomunitárias, deve entender-se que tais trocas são influenciadas pelo auxílio (acórdãos de 17 de Setembro de 1980, Philip Morris Holland/Comissão, 730/79, Recueil, p. 2671, n.º 11, e de 21 de Março de 1991, Itália/Comissão, C-303/88, Colect., p. I-1433, n.º 17).

34 Tal sucede no caso vertente, visto que todas as demais empresas, para além das abrangidas pela medida controvertida, apenas podem aumentar os seus fundos próprios em condições menos favoráveis, quer estejam estabelecidas na Alemanha ou noutro Estado-Membro.

35 Daqui decorre que foi a justo título que a Comissão considerou que o auxílio instituído pela medida controvertida afectava as trocas comerciais entre Estados-Membros.

36 Nestas condições, deve ser rejeitado o segundo fundamento invocado pela República Federal da Alemanha.

Quanto ao princípio de minimis

37 No terceiro fundamento, o Governo alemão invoca, a título subsidiário, que a Comissão violou o direito comunitário ao não aplicar no procedimento em causa o princípio dito «*de minimis*».

38 O Governo alemão sustenta que, por força da impossibilidade de avaliar o benefício económico pressuposto, a Comissão não podia rejeitar a aplicação do princípio *de minimis* com base no facto de a República Federal da Alemanha se não ter comprometido a aplicar as regras estabelecidas na comunicação *de minimis*. Com efeito, a medida em causa não se presta à aplicação das regras de tal comunicação, o que tornava impossível tal compromisso. Além disso, a Comissão devia ter considerado que tal comunicação não é mais do que a concretização do princípio geral segundo o qual os auxílios de importância

mínima não devem ser considerados auxílios incompatíveis com o mercado comum.

39 Saliente-se, por um lado, que a importância relativamente fraca de um auxílio ou a dimensão relativamente modesta da empresa beneficiária não impedem que um auxílio, na medida em que preenche as condições estabelecidas no artigo 92.°, n.° 1, do Tratado, seja incompatível com o mercado comum (v., neste sentido, acórdão Tubemeuse, já referido, n.° 43).

40 Saliente-se, por outro lado, que o auxílio instituído pela medida controvertida não cumpre as exigências da comunicação *de minimis,* designadamente, porque nada garante que o limiar de 100 000 ecus nela fixado não será ultrapassado e que a referida medida não exclui a cumulação com outros auxílios estatais.

41 A Comissão estava, pois, em condições de considerar que, no caso vertente, não cabia aplicar a regra enunciada na comunicação *de minimis.*

42 Daqui decorre que o terceiro fundamento do Governo alemão deve ser rejeitado.

Quanto à aplicação do artigo 92.°, n.° 2, alínea c), do Tratado

43 No quarto fundamento, o Governo alemão salienta, a título subsidiário, que, ainda que o n.° 8 do artigo 52.° da EStG constitua um auxílio de Estado, tal disposição cai sob a alçada da derrogação prevista no artigo 92.°, n.° 2, alínea c), do Tratado.

44 O Governo alemão sublinha, a este respeito, que, mesmo após a reunificação da Alemanha, tal disposição continua a aplicar-se. Ora, no âmbito do artigo 92.°, n.° 2, alínea c), do Tratado, disposição que não confere qualquer poder de apreciação à Comissão, esta instituição deve limitar-se a verificar se estão reunidas as condições de aplicação da derrogação.

45 O Governo alemão sustenta que o n.° 8 do artigo 52.° da EStG preenche tais condições na medida em que esta disposição é necessária para compensar as desvantagens económicas sofridas pelas pequenas e médias empresas privadas da ex-Alemanha de Leste em virtude da divisão da Alemanha. Com efeito, quando da reunificação da Alemanha, os promotores de tais empresas nos novos *Länder* não estavam em condições de encontrar o capital necessário para a respectiva criação.

46 Recorde-se, a este respeito, que, nos termos do artigo 92.°, n.° 2, alínea c), do Tratado, são compatíveis com o mercado comum «Os auxílios atribuídos à economia de certas regiões da República Federal da Alemanha afectadas pela

divisão da Alemanha, desde que sejam necessários para compensar as desvantagens económicas causadas por esta divisão.»

47 Após a reunificação da Alemanha, tal disposição não foi revogada pelo Tratado da União Europeia nem pelo Tratado de Amesterdão.

48 Tendo em conta o alcance objectivo das normas de direito comunitário, cuja autoridade e o efeito útil devem ser salvaguardados, não se pode, em consequência, presumir que tal disposição ficou sem objecto após a reunificação da Alemanha.

49 Cabe contudo salientar que, tratando-se de uma derrogação ao princípio geral da incompatibilidade com o mercado comum dos auxílios de Estado, enunciado no artigo 92.°, n.° 1, do Tratado, o artigo 92.°, n.° 2, alínea c), do Tratado deve ser objecto de interpretação estrita.

50 Além disso, como o Tribunal de Justiça julgou já, cabe atender, na interpretação de uma disposição de direito comunitário, não apenas aos respectivos termos mas também ao seu contexto e aos objectivos prosseguidos pela regulamentação em que está integrada (v. acórdãos de 17 de Novembro de 1983, Merck, 292/82, Recueil, p. 3781, n.° 12, e de 21 de Fevereiro de 1984, St. Nikolaus Brennerei und Likörfabrik, 337/82, Recueil, p. 1051, n.° 10).

51 Além disso, se, na sequência da reunificação da Alemanha, o artigo 92.°, n.° 2, alínea c), do Tratado é aplicável aos novos *Länder*, tal aplicação apenas pode ser concebida em condições idênticas às aplicáveis aos antigos *Länder* no período anterior à data da reunificação.

52 A este respeito, a expressão «divisão da Alemanha» refere-se, historicamente, ao estabelecimento da linha de fronteira entre as duas zonas de ocupação, em 1948. Por conseguinte, as «desvantagens económicas causadas por esta divisão» apenas abrangem as desvantagens económicas resultantes do isolamento gerado, em certas regiões alemãs, pelo estabelecimento desta fronteira física, tais como a ruptura de vias de comunicação ou a perda de mercados na sequência da interrupção das relações comerciais entre as duas partes do território alemão.

53 Em contrapartida, a concepção do Governo alemão de que o artigo 92.°, n.° 2, alínea c), do Tratado permite compensar integralmente o atraso económico, incontestável, de que sofrem os novos *Länder* ignora quer o carácter excepcional desta disposição quer o seu contexto e os objectivos que prossegue.

54 Com efeito, as desvantagens económicas de que sofrem globalmente os novos *Länder* não foram directamente causadas pela divisão geográfica da Alemanha, na acepção do artigo 92.°, n.° 2, alínea c), do Tratado.

55 Forçoso é constatar, por conseguinte, que as diferenças de desenvolvimento entre os antigos e os novos *Länder* se explicam por outras causas que não o corte geográfico resultante da divisão da Alemanha e, designadamente, pelos regimes político-económicos diferentes instituídos em cada parte da Alemanha.

56 Ora, não tendo o Governo alemão provado que a medida controvertida era necessária para compensar uma desvantagem económica causada pela divisão da Alemanha, entendida como se precisou no n.° 52 do presente acórdão, não ficou provada qualquer violação do artigo 92.°, n.° 2, alínea c), do Tratado.

57 Nestas condições, não pode ser acolhido o quarto fundamento do Governo alemão.

Quanto à aplicação do artigo 92.°, n.° 3, alíneas a) e c), do Tratado

58 A título igualmente subsidiário, o Governo alemão sustenta, no quinto fundamento, que, caso o n.° 8 do artigo 52.° da EStG seja considerado um auxílio que afecta as trocas comerciais entre os Estados-Membros, não abrangido pela derrogação prevista no artigo 92.°, n.° 2, alínea c), do Tratado, tal auxílio deve ser declarado compatível com o mercado comum, por força do artigo 92.°, n.° 3, alíneas a) e c), do Tratado. Acusa a Comissão de ter cometido um excesso de poder ao considerar, na medida controvertida, não estarem preenchidas as condições estabelecidas no artigo 92.°, n.° 3, alíneas a) e c), do Tratado.

59 O Governo alemão recorda que a Comissão, apesar de reconhecer que os cinco novos *Länder* de Brandenburg, Mecklenburg-Vorpommern, Sachsen, Sachsen-Anhalt e Thüringen foram designados como regiões assistidas, nos termos do artigo 92.°, n.° 3, alínea a), do Tratado, até final de 1999, considera a medida controvertida não compatível com o mercado comum. Ao fazê-lo, a Comissão violou as exigências de tal disposição.

60 A este respeito, o Governo alemão argumenta, por um lado, que a Comissão comete um erro de direito ao qualificar a medida controvertida de auxílio ao funcionamento, que, apenas em casos excepcionais, pode ser declarado compatível com o mercado comum, mesmo para as regiões admissíveis nos termos do

artigo 92.°, n.° 3, alínea a), do Tratado. Com efeito, a aquisição das participações em sociedades de capitais é sempre efectuada a título oneroso.

61 O Governo alemão considera, por outro lado, que a Comissão pretende de forma errada que o regime de auxílio não permite excluir que o capital desta forma posto à disposição seja desviado para grandes empresas a que pertencem as empresas referidas no n.° 8 do artigo 52.° da EStG, ou para empresas estabelecidas fora das regiões assistidas. A Comissão entende, também erradamente, não ser de excluir que tal regime seja aplicado a empresas de sectores sensíveis ou a empresas em dificuldade.

62 O Governo alemão sustenta, a este respeito, ser pouco provável que um investidor assuma uma participação numa sociedade de capitais pertencente a uma grande empresa, que detém, regra geral, o capital necessário para as suas actividades e não tem qualquer interesse em que terceiros invistam na sua filial. Além disso, a Comissão omitiu verificar, como devia ter feito, se existia, na prática normal de tais investimentos, a mínima possibilidade de um investidor, para gozar de uma redução fiscal, adquirir participações em empresas activas em sectores económicos sensíveis sofrendo de problemas estruturais ou de excedentes. A Comissão considerou também erradamente que não seria de excluir que tal investidor adquirisse uma participação em empresas em dificuldade. Por último, o argumento invocado pela Comissão na decisão impugnada, de que as empresas beneficiárias podiam investir fora das regiões assistidas, é puramente teórico. Em qualquer caso, ainda que daí resultasse a ampliação do investimento, tal se verificaria em benefício da região em que as empresas estão estabelecidas; estas seriam assim reforçadas.

63 No que se refere às sociedades com sede e direcção em Berlim Ocidental, o Governo alemão considera que a Comissão excluiu a medida controvertida do âmbito de aplicação do artigo 92.°, n.° 3, alínea c), do Tratado com base meramente numa premisa errada, a saber, que se tratava de um auxílio ao funcionamento que apenas pode ser aceite nas regiões admissíveis nos termos do artigo 92.°, n.° 3, alínea a), do Tratado, o que não é o caso de Berlim Ocidental.

Ora, em sua opinião, o benefício atribuído às empresas abrangidas pelo n.º 8 do artigo 52.º da EStG não pode ser qualificado de auxílio ao funcionamento.

64 Recorde-se a título liminar que, tal como salientado no n.º 30 do presente acórdão, o regime de auxílio controvertido deve ser considerado como de concessão de um auxílio ao funcionamento das empresas beneficiárias e, assim, o argumento do Governo alemão de que a aquisição das participações é sempre operada a título oneroso não é susceptível de ter por efeito a supressão da natureza favorável das condições de financiamento de tais empresas.

65 No que se refere a Berlim Ocidental, região abrangida pelo regime de auxílio instituído pelo n.º 8 do artigo 52.º da EStG, é pacífico que beneficiou do estatuto de região assistida nos termos do artigo 92.º, n.º 3, alínea c), do Tratado, de forma parcial, até 1996, e total, de 1997 a 1999. Pelo contrário, é igualmente pacífico que, durante o período relevante, Berlim Ocidental não era uma região assistida nos termos do artigo 92.º, n.º 3, alínea a), do Tratado.

66 Daqui resulta que a Comissão tinha o direito de considerar que, à luz da derrogação prevista no artigo 92.º, n.º 3, alínea a), do Tratado, a medida controvertida não era compatível com o mercado comum na medida em que era aplicável a empresas instaladas em Berlim Ocidental.

67 No que se refere às demais regiões abrangidas pelo regime de auxílio controvertido, cabe recordar que, segundo jurisprudência pacífica, a Comissão goza, nos termos do artigo 92.º, n.º 3, do Tratado, de um amplo poder de apreciação cujo exercício envolve apreciações de ordem económica e social que

devem ser efectuadas num contexto comunitário (acórdão de 21 de Março de 1991, Itália/Comissão, já referido, n.° 34).

68 No que se refere ao exercício do poder de apreciação da Comissão, resulta do n.° 6 da comunicação de 1988, cujo alcance não foi impugnado pelo Governo alemão, que os auxílios ao funcionamento apenas podem ser concedidos a título excepcional nas regiões assistidas, nos termos do artigo 92.°, n.° 3, alínea a), do Tratado, a saber, quando o auxílio é susceptível de promover o desenvolvimento duradouro e equilibrado da actividade económica.

69 Ora, como decorre do ponto V dos fundamentos da decisão impugnada, a Comissão considerou, a justo título, no caso vertente, que a aplicação do regime de auxílio em causa não garante que as empresas beneficiárias apliquem os capitais postos à sua disposição para desenvolver actividades económicas nas regiões admissíveis à luz do artigo 92.°, n.° 3, alínea c), do Tratado, não sendo de excluir que o referido regime se aplique a empresas em dificuldade ou que operem em sectores sensíveis para os quais existem regras específicas em matéria de auxílios.

70 Nestas condições, o Governo alemão não forneceu os elementos susceptíveis de levar à conclusão de que a Comissão excedeu os limites do seu poder de apreciação ao considerar que o regime de auxílio previsto no n.° 8 do artigo 52.° da EStG não preenchia as condições que lhe permitiriam entrar no campo de aplicação da derrogação prevista no artigo 92.°, n.° 3, alínea a), do Tratado.

71 Resulta do que precede que a Comissão não cometeu erro manifesto de apreciação ao considerar que o regime de auxílio instituído pela medida controvertida não era abrangida pelo artigo 92.°, n.° 3, alíneas a) e c), do Tratado e, em consequência, deve também ser rejeitado o fundamento baseado na pretensa violação de tal disposição.

Quanto ao artigo 52.° do Tratado

72 No sexto fundamento, o Governo alemão contesta a afirmação da Comissão de que o n.° 8 do artigo 52.° da EStG viola o artigo 52.° do Tratado.

73 O Governo alemão argumenta que o n.° 8 do artigo 52.° da EStG não contém qualquer discriminação aberta ou disfarçada susceptível de violar a liberdade de estabelecimento, visto que tal disposição não recorre à nacionalidade das empresas como critério de diferenciação, limitando-se a redução fiscal que institui à participação no capital de empresas estabelecidas em determinada parte da Alemanha, pelo que as empresas estabelecidas no resto da Alemanha não beneficiam da referida redução fiscal.

74 Além disso, a jurisprudência do Tribunal de Justiça, segundo a qual o artigo 52.° do Tratado pode ser igualmente violado quando existam obstáculos não discriminatórios ao estabelecimento, num Estado-Membro, de nacionais comunitários de outros Estados-Membros, não é aplicável no caso vertente. Tais obstáculos apenas são proibidos quando o Estado-Membro de acolhimento se recuse a reconhecer os diplomas obtidos noutro Estado-Membro ou a autorizar um segundo estabelecimento por o primeiro estabelecimento estar situado noutro Estado-Membro. Ora, a medida controvertida não diz respeito a qualquer destes dois sectores.

75 O Governo alemão acrescenta que, em qualquer caso, a Comissão não pode atribuir a uma decisão adoptada nos termos do artigo 93.°, n.° 2, do Tratado uma fundamentação subsidiária baseada no artigo 52.° do Tratado no caso de não estarem reunidas as condições do artigo 92.° do Tratado para que o auxílio seja declarado ilegal. Na medida em que não exista qualquer violação do artigo 92.° do Tratado, uma decisão adoptada nos termos do artigo 93.°, n.° 2, do Tratado deve ser anulada, independentemente da questão de saber se o artigo 52.° do Tratado foi violado.

76 A este respeito, é pacífico que a Comissão, caso chegue à conclusão de que uma medida não constitui um auxílio na acepção do artigo 92.° do Tratado, não pode recorrer ao procedimento do respectivo artigo 93.° para decidir que outra disposição do Tratado, como o artigo 52.°, foi violada.

77 Não é contudo esse o caso vertente, visto que a Comissão chegou à conclusão de que a medida controvertida era efectivamente um auxílio na acepção do artigo 92.° do Tratado e que, em consequência, se deve proceder ao exame da sua eventual compatibilidade com o mercado comum.

78 Ora, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, resulta do sistema geral do Tratado que o procedimento do artigo 93.° do Tratado não deve nunca atingir um resultado que seja contrário às disposições específicas do Tratado. Assim sendo, um auxílio de Estado que, em algumas das suas modalidades, viole outras disposições do Tratado não pode ser declarado pela Comissão compatível com o mercado comum (v., neste sentido, acórdãos de 21 de Maio de 1980, Comissão/Itália, 73/79, Recueil, p. 1533, n.° 11, e de 15 de Junho de 1993, Matra/Comissão, C-225/91, Colect., p. I-3203, n.° 41).

79 Nestas condições, foi a justo título que a Comissão examinou se o n.° 8 do artigo 52.° da EStG viola o artigo 52.° do Tratado.

80 A este respeito, há que recordar que, embora a fiscalidade directa seja da competência dos Estados-Membros, não é menos verdade que estes últimos a devem exercer no respeito do direito comunitário (v., designadamente, acórdãos de 27 de Junho de 1996, Asscher, C-107/94, Colect., p. I-3089, n.° 36, e de 16 de Julho de 1998, ICI, C-264/96, Colect., p. I-4695, n.° 19).

81 Segundo jurisprudência constante, a liberdade de estabelecimento, que o artigo 52.° do Tratado reconhece aos nacionais dos Estados-Membros e que comporta o acesso destes às actividades não assalariadas e ao seu exercício, bem como a constituição e a gestão de empresas, nas mesmas condições que as definidas pela legislação do Estado-Membro de estabelecimento para os seus próprios nacionais, implica, nos termos do artigo 58.° do Tratado CE (actual artigo 48.° CE), para as sociedades constituídas em conformidade com a legislação de um Estado-Membro e que tenham a sua sede estatutária, a sua administração central ou o seu principal estabelecimento no interior da Comunidade, o direito de exercerem a sua actividade no Estado-Membro em questão, por intermédio de uma filial, sucursal ou agência (v. acórdãos ICI, já referido, n.° 20; de 8 de Julho de 1999, Baxter e o., C-254/97, Colect., p. I-4809, n.° 9; e de 21 de Setembro de 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Colect., p. I-6161, n.° 35).

82 Cabe salientar neste contexto que, relativamente às sociedades, a sua sede, no sentido referido, serve para determinar, como sucede com a nacionalidade das pessoas singulares, a sua vinculação à ordem jurídica de um Estado (v. acórdão Saint-Gobain ZN, já referido, n.° 36).

83 Decorre igualmente da jurisprudência do Tribunal de Justiça (v. acórdãos de 13 de Julho de 1993, Commerzbank, C-330/91, Colect., p. I-4017, n.° 14, e Baxter e o., já referido, n.° 10) que as regras sobre a igualdade de tratamento proíbem não apenas as discriminações ostensivas baseadas na nacionalidade, ou na sede, no que se refere às sociedades, mas também todas as formas dissimuladas de discriminação que, através da aplicação de outros critérios de distinção, conduzem, de facto, ao mesmo resultado.

84 É certo que, de acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, a discriminação consiste na aplicação de regras diferentes a situações comparáveis ou da mesma regra a situações diferentes e que, em matéria de impostos directos, as situações dos residentes e dos não residentes em determinado Estado não são,

em regra, comparáveis (acórdão de 14 de Fevereiro de 1995, Schumacker, C-279/93, Colect., p. I-225, n.os 30 e 31).

85 Daqui decorre que, se um Estado-Membro conceder, ainda que indirectamente, uma redução fiscal às empresas com sede no seu território, recusando conceder o mesmo benefício às empresas com sede noutro Estado-Membro, a diferença de tratamento entre essas duas categorias de beneficiários será, em princípio, proibida pelo Tratado, desde que não exista entre elas qualquer diferença de situação objectiva (v., neste sentido, acórdão Asscher, já referido, n.º 42).

86 Ora, não pode existir tal diferença de situação objectiva entre uma sociedade estabelecida num Estado-Membro, que não a República Federal da Alemanha, que exerça uma actividade económica nos novos *Länder* através de sucursal, agência ou estabelecimento estável, sociedade que não pode gozar do benefício da medida controvertida, e uma sociedade com sede no território alemão, que goza da redução fiscal instituída por tal medida.

87 Uma vez que tal diferença de tratamento não foi objecto de qualquer justificação, decorre das considerações precedentes que foi a justo título que a Comissão chegou à conclusão de que o n.º 8 do artigo 52.º da EStG constituía uma discriminação proibida pelo artigo 52.º do Tratado.

88 Tendo em conta o que precede e não tendo sido acolhido o fundamento do Governo alemão baseado na pretensa violação do artigo 92.º do Tratado, o fundamento baseado na inexistência de violação do artigo 52.º não pode igualmente ser aceite.

Quanto à obrigação de fundamentação

89 No primeiro fundamento, que cabe examinar por último, o Governo alemão acusa a Comissão de não ter fundamentado suficientemente a decisão impugnada. Este fundamento articula-se em cinco partes.

90 Na primeira parte do primeiro fundamento, o Governo alemão considera que a fundamentação da decisão impugnada não permite descortinar qual o elemento de auxílio contido no regime fiscal em causa nem qual a forma por que tal elemento deve ser quantificado.

91 O Governo alemão acusa a Comissão de utilizar três variantes diferentes na definição de elemento de auxílio. A Comissão começa por fundar-se na comparação entre as condições em que uma empresa abrangida pelo n.° 8 do artigo 52.° da EStG pode obter uma entrada de capital consoante goze ou não da redução fiscal em causa. Em seguida, a Comissão afirma — afirmação não demonstrada na decisão impugnada — que o investidor, que goza da redução fiscal, transmite uma parte desse benefício para a empresa em que adquiriu a participação. Por último, a Comissão considera que o auxílio é quantificado pelo montante do capital colocado pelo investidor à disposição da empresa no âmbito da aquisição de participação, sem explicar por que forma tal investimento constitui a concessão de um auxílio proveniente de recursos do Estado.

92 Na segunda parte do mesmo fundamento, o Governo alemão sustenta que a Comissão omitiu fundamentar suficientemente a alegação de que existe risco de distorção da concorrência e obstáculo às trocas comerciais entre Estados-Membros. Invoca, por um lado, que a Comissão se limita a alegar tal risco de distorção da concorrência, fundando-se exclusivamente na natureza de auxílio de

Estado do regime fiscal nacional, em vez de provar a existência de tal risco de forma distinta, quando se trata precisamente de um elemento constitutivo do auxílio, exigido pelo artigo 92.° do Tratado para que este possa ser declarado incompatível. Por outro lado, o Governo alemão sustenta que a Comissão não se pode contentar, como no caso vertente, em afirmar que a modéstia do auxílio não é suficiente para excluir o risco de efeitos sobre as trocas comerciais entre Estados-Membros, sem expor as razões pelas quais considera que o auxílio em causa afecta na realidade as trocas comerciais entre os Estados-Membros.

93 Na terceira parte do mesmo fundamento, o Governo alemão considera que a Comissão devia ter examinado oficiosamente se se encontravam preenchidas as condições para que o n.° 8 do artigo 52.° da EStG fosse abrangido pela derrogação prevista no artigo 92.°, n.° 2, alínea c), do Tratado, obrigação esta que a decisão impugnada não satisfaz. Além disso, tal decisão não permite que se compreenda por que razão, segundo ela, o regime fiscal nacional não é necessário para compensar as desvantagens económicas causadas pela divisão da Alemanha. Seja como for, a Comissão devia ter solicitado outras informações ao Governo alemão, visto outros elementos de facto terem sido precisos para determinar se a redução fiscal era necessária na acepção do artigo 92.°, n.° 2, alínea c), do Tratado.

94 Na quarta parte do primeiro fundamento, o Governo alemão sustenta que, no âmbito do artigo 92.°, n.° 3, do Tratado, a Comissão devia ter demonstrado, de forma compreensível, ser realista acreditar que um investidor informado seria capaz de investir em sectores sensíveis ou em empresas em dificuldade.

95 Na última parte do mesmo fundamento, o Governo alemão considera existir falta de fundamentação da decisão impugnada na medida em que impõe a revogação da regulamentação, em vez da sua modificação, como a Comissão teria o direito de fazer. Com efeito, caso baste modificar um auxílio para o tornar compatível com o mercado comum, a exigência da sua total supressão seria uma medida desproporcionada.

96 Segundo jurisprudência constante, a fundamentação exigida pelo artigo 190.° do Tratado deve revelar, de forma clara e inequívoca, o percurso lógico seguido pela autoridade comunitária que pratica o acto impugnado, de modo a permitir aos interessados conhecer as razões que justificaram a medida adoptada e possibilitar ao Tribunal de Justiça o exercício da sua fiscalização (acórdão de 17 de Janeiro de 1984, VBVB e VBBB/Comissão, 43/82 e 63/82, Recueil, p. 19, n.° 22).

97 Não se exige, contudo, que a fundamentação especifique todos os elementos de facto e de direito pertinentes, na medida em que a questão de saber se a fundamentação de um acto preenche as exigências do artigo 190.° do Tratado deve ser analisada à luz não apenas do seu texto mas também do seu contexto, bem como do conjunto das regras jurídicas que regem a matéria em causa (acórdãos de 29 de Fevereiro de 1996, Bélgica/Comissão, C-56/93, Colect., p. I-723, n.° 86, e de 15 de Maio de 1997, Siemens/Comissão, C-278/95 P, Colect., p. I-2507, n.° 17).

98 Aplicado à qualificação de uma medida de auxílio, tal princípio exige que sejam referidas as razões pelas quais a Comissão considera que a medida em causa cai sob a alçada do artigo 92.°, n.° 1, do Tratado. A este respeito, mesmo nos casos em que decorre das circunstâncias em que o auxílio foi concedido que o mesmo é susceptível de afectar as trocas comerciais entre os Estados-Membros e falsear ou ameaçar falsear a concorrência, compete contudo à Comissão invocar tais circunstâncias na fundamentação da sua decisão (acórdãos de 7 de Junho de 1998, Grécia/Comissão, 57/86, Colect., p. 2855, n.° 15, e de 24 de Outubro de 1996, Alemanha e o./Comissão, C-329/93, C-62/95 e C-63/95, Colect., p. I-5151, n.° 52).

99 No que se refere ao elemento de auxílio, a Comissão afirma, no caso vertente, no ponto IV, primeiro parágrafo, dos fundamentos da decisão impugnada, que o n.° 8 do artigo 52.° da EStG constitui um auxílio estatal na acepção do artigo 92.°, n.° 1, do Tratado e do artigo 61.°, n.° 1, do Acordo sobre o Espaço Económico Europeu.

100 Tal como resulta do mesmo ponto IV dos fundamentos da decisão impugnada, a Comissão refere claramente e aplica ao caso vertente os critérios a preencher para que uma medida estatal constitua um auxílio de Estado abrangido pelo artigo 92.°, n.° 1, do Tratado, quer se trate da exigência de um benefício económico reservado a determinadas empresas, da transferência de recursos de Estado e do risco de a concorrência ser falseada, ou das consequências sobre as trocas comerciais intracomunitárias.

101 Quanto à apreciação pela Comissão dos efeitos do auxílio instituído pela medida controvertida sobre a concorrência e as trocas comerciais intracomunitárias, verifica-se que a decisão impugnada deduz logicamente das características da referida medida, que tem por objecto melhorar as condições contratuais em que podem ocorrer as aquisições de participações em determinadas empresas, que a aplicação de tal medida é susceptível de falsear a concorrência, visto que torna as demais empresas menos atractivas no mercado de capitais, e de afectar as trocas comerciais intracomunitárias em que participam as empresas da Comunidade, quer sejam beneficiárias ou excluídas da vantagem prevista pela medida em causa.

102 Decorre desta fundamentação que a Comissão examinou se estavam reunidas as condições de aplicação do artigo 92.°, n.° 1, do Tratado. Ao fazê-lo, expôs os factos e as considerações jurídicas que se revestiam de importância essencial no sistema da decisão impugnada. Tal fundamentação permite que a República Federal da Alemanha e o juiz comunitário conheçam as razões pelas quais a Comissão considerou estarem reunidas, no caso vertente, as condições de aplicação do artigo 92.°, n.° 1, do Tratado.

103 Resulta do que precede deverem ser rejeitadas as primeira e segunda partes invocadas pela República Federal da Alemanha no âmbito do primeiro fundamento.

104 Quanto à terceira parte do mesmo fundamento, é certo que a decisão impugnada só contém uma exposição sumária dos fundamentos pelos quais a Comissão se recusou a aplicar aos factos do caso em apreço a derrogação prevista no artigo 92.°, n.° 2, alínea c), do Tratado.

105 Cabe contudo sublinhar que a decisão impugnada foi adoptada num contexto bem conhecido do Governo alemão e que se situa na linha de uma prática decisória constante, designadamente em relação a este. Nestas condições, tal decisão pode ser fundamentada de forma sumária (acórdão de 26 de Novembro de 1975, Groupement des fabricants de papiers peints de Belgique e o./Comissão, 73/74, Colect., p. 503, n.° 31).

106 Com efeito, nas relações com a Comissão, o Governo alemão referiu-se por diversas vezes, desde 1990, ao artigo 92.°, n.° 2, alínea c), do Tratado, insistindo na importância de tal disposição para a recuperação dos novos *Länder*.

107 As teses a este respeito invocadas pelo Governo alemão foram rejeitadas por diversas decisões da Comissão, como sejam, designadamente, a Decisão 94/266/ /CE da Comissão, de 21 de Dezembro de 1993, relativa à proposta de concessão de um auxílio à SST-Garngesellschaft mbH, Turíngia (JO 1994, L 114, p. 21), e a Decisão 94/1074/CE da Comissão, de 5 de Dezembro de 1994, relativa ao projecto das autoridades alemãs de concederem um auxílio à Textilwerke Deggendorf GmbH, Turíngia (JO L 386, p. 13).

108 Daqui decorre não proceder a argumentação do Governo alemão de que a fundamentação da decisão impugnada não lhe permite discernir as razões pelas

quais o n.º 8 do artigo 52.º da EStG não estava abrangido pela derrogação prevista no artigo 92.º, n.º 2, alínea c), do Tratado e que, na ausência de qualquer argumentação específica das autoridades alemãs, a Comissão não estava obrigada a fundamentar a referida decisão, de forma mais detalhada, quanto a este aspecto.

109 Conclui-se assim não proceder a terceira parte do primeiro fundamento.

110 Quanto ao argumento baseado na pretensa insuficiência da fundamentação relativa à aplicação do artigo 92.º, n.º 3, do Tratado, basta salientar que, ao recordar os critérios definidos na comunicação de 1988 e ao constatar, no ponto V, terceiro, quinto e sexto parágrafos, dos fundamentos da decisão impugnada, que não haviam sido preenchidos tais critérios no caso vertente, a Comissão fundamentou tal decisão de forma juridicamente suficiente. Com efeito, o Governo alemão e o juiz comunitário estão em perfeitas condições de identificar as razões pelas quais foi recusado, no caso vertente, o benefício das derrogações previstas no artigo 92.º, n.º 3, alíneas a) ou c), do Tratado.

111 Em consequência, não procede também a quarta parte do primeiro fundamento.

112 Quanto à última parte do fundamento, relativa à pretensa insuficiência de fundamentação da decisão impugnada na medida em que convida as autoridades alemãs a revogar o n.º 8 do artigo 52.º da EStG, cabe recordar que decorre da jurisprudência do Tribunal de Justiça que a supressão de um auxílio ilegal é a consequência lógica da verificação da sua ilegalidade (v., neste sentido, o acórdão Tubemeuse, já referido, n.º 66).

113 Nestas condições, após ter correctamente constatado que uma medida estatal constituía um auxílio estatal não compatível, à luz das derrogações previstas no Tratado, com o mercado comum, a Comissão não estava obrigada a considerar a reformulação do referido auxílio em vez da sua supressão.

114 Daqui resulta que a Comissão não violou a obrigação de fundamentação ao exigir a revogação do n.º 8 do artigo 52.º da EStG, em vez da sua modificação.

115 Sendo que a quinta parte do primeiro fundamento também não pode ser acolhida, este deve, pois, ser rejeitado por improcedente.

116 Não procedendo nenhum dos fundamentos invocados pelo Governo alemão, cabe, em consequência, negar provimento ao recurso.

Quanto às despesas

117 Por força do disposto no n.º 2 do artigo 69.º do Regulamento de Processo, a parte vencida é condenada nas despesas se a parte vencedora o tiver requerido. Tendo a Comissão requerido a condenação da República Federal da Alemanha e tendo esta sido vencida em todos os seus fundamentos, cabe condená-la nas despesas.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA

decide:

1) **É negado provimento ao recurso.**

2) **A República Federal da Alemanha é condenada nas despesas.**

Rodríguez Iglesias	Sevón	Kapteyn
Gulmann	Puissochet	Jann
Ragnemalm	Wathelet	Skouris

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 19 de Setembro de 2000.

O secretário

R. Grass

O presidente

G. C. Rodríguez Iglesias