ARRÊT DU TRIBUNAL (troisième chambre élargie)
23 octobre 2002 *

Dans les affaires jointes T-346/99, T-347/99 et T-348/99,

Territorio Histórico de Álava — Diputación Foral de Álava,

Territorio Histórico de Guipúzcoa — Diputación Foral de Guipúzcoa,

Territorio Histórico de Vizcaya — Diputación Foral de Vizcaya,

représentés par M^es^ A. Creus Carreras et B. Uriarte Valiente, avocats,

parties requérantes,

contre

Commission des Communautés européennes, représentée par MM. F. Santaolalla Gadea, G. Rozet et G. Valero Jordana, en qualité d'agents, ayant élu domicile à Luxembourg,

partie défenderesse,

ayant pour objet une demande d'annulation de la décision de la Commission, notifiée aux autorités espagnoles par lettre du 29 septembre 1999, d'ouvrir la

* Langue de procédure: l'espagnol.

procédure prévue à l'article 88, paragraphe 2, CE contre l'État espagnol au sujet des aides fiscales sous la forme d'une réduction de la base d'imposition pour l'impôt sur les sociétés dans les Territorios Históricos de Álava, de Vizcaya et de Guipúzcoa (JO 2000, C 55, p. 2),

LE TRIBUNAL DE PREMIÈRE INSTANCE
DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES (troisième chambre élargie),

composé de MM. M. Jaeger, président, R. García-Valdecasas, K. Lenaerts, M^me^ P. Lindh et M. J. Azizi, juges,

greffier: M^me^ B. Pastor, greffier adjoint,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 10 avril 2002,

rend le présent

Arrêt

Cadre juridique

Dispositions communautaires

1 Les règles de procédure que le traité établit en matière d'aides d'État varient selon que les aides sont existantes ou nouvelles. Tandis que les premières sont soumises à l'article 88, paragraphes 1 et 2, CE, les secondes sont régies, chronologiquement, par les paragraphes 3 et 2 du même article.

2 En ce qui concerne les aides existantes, l'article 88, paragraphe 1, CE, donne compétence à la Commission pour procéder à leur examen permanent avec les États membres. Dans le cadre de cet examen, la Commission propose à ceux-ci les mesures utiles exigées par le développement progressif ou le fonctionnement du marché commun. L'article 88, paragraphe 2, CE dispose ensuite que, si, après avoir mis les intéressés en demeure de présenter leurs observations, la Commission constate qu'une aide n'est pas compatible avec le marché commun en vertu de l'article 87, ou que cette aide est appliquée de manière abusive, elle décide que l'État intéressé doit la supprimer ou la modifier dans le délai qu'elle détermine.

3 Les aides nouvelles doivent, conformément à l'article 88, paragraphe 3, CE, être notifiées préalablement à la Commission et ne peuvent pas être mises à exécution avant que la procédure n'ait abouti à une décision finale. En vertu de cette même disposition, la Commission ouvre sans délai la procédure prévue à l'article 88, paragraphe 2, CE, si elle estime qu'un projet n'est pas compatible avec le marché commun.

4 L'article 1er du règlement (CE) n° 659/1999 du Conseil, du 22 mars 1999, portant modalités d'application de l'article [88] du traité CE (JO L 83, p. 1, ci-après le «règlement 'procédure aides d'État'»), qui est entré en vigueur le 16 avril 1999, comporte les définitions pertinentes suivantes pour les présentes affaires:

«a) 'aide': toute mesure remplissant tous les critères fixés à l'article [87], paragraphe 1, du traité;

b) 'aide existante':

i) [...] toute aide existant avant l'entrée en vigueur du traité dans l'État membre concerné, c'est-à-dire les régimes d'aides et aides individuelles mis à exécution avant, et toujours applicables après, ladite entrée en vigueur;

ii) toute aide autorisée, c'est-à-dire les régimes d'aides et les aides individuelles autorisés par la Commission ou le Conseil;

[...]

v) toute aide qui est réputée existante parce qu'il peut être établi qu'elle ne constituait pas une aide au moment de sa mise en vigueur, mais qui est devenue une aide par la suite en raison de l'évolution du marché commun et sans avoir été modifiée par l'État membre. Les mesures qui deviennent une aide suite à la libéralisation d'une activité par le droit communautaire ne sont pas considérées comme une aide existante après la date fixée pour la libéralisation;

c) 'aide nouvelle': toute aide, c'est-à-dire tout régime d'aides ou toute aide individuelle, qui n'est pas une aide existante, y compris toute modification d'une aide existante;

[...]

f) 'aide illégale': une aide nouvelle mise à exécution en violation de l'article [88], paragraphe 3, du traité;

[...]»

5 Selon l'article 2, paragraphe 1, du règlement «procédure aides d'État», «tout projet d'octroi d'une aide nouvelle est notifié en temps utile à la Commission par l'État membre concerné». L'article 3 du règlement dispose qu'une aide nouvelle «n'est mise à exécution que si la Commission a pris, ou est réputée avoir pris, une décision l'autorisant». L'article 4, paragraphe 4, dudit règlement prévoit que la Commission adopte une décision d'ouvrir la procédure prévue à l'article 88, paragraphe 2, CE (ci-après la «procédure formelle d'examen»), si elle constate, après un examen préliminaire, que la mesure notifiée suscite «des doutes quant à sa compatibilité avec le marché commun».

6 Conformément à l'article 6, paragraphe 1, du règlement «procédure aides d'État», une «décision d'ouvrir la procédure formelle d'examen récapitule les éléments pertinents de fait et de droit, inclut une évaluation préliminaire, par la Commission, de la mesure proposée visant à déterminer si elle présente le caractère d'une aide, et expose les raisons qui incitent à douter de sa compatibilité avec le marché commun».

7 Aux termes de l'article 7, paragraphe 1, du règlement «procédure aides d'État», «la procédure formelle d'examen est clôturée par voie de décision conformément aux paragraphes 2 à 5 du présent article». La Commission peut décider que la mesure notifiée ne constitue pas une aide (article 7, paragraphe 2), que l'aide notifiée est compatible avec le marché commun (article 7, paragraphe 3), que

l'aide notifiée peut être considérée comme compatible avec le marché commun si certaines conditions sont respectées (article 7, paragraphe 4), ou que l'aide notifiée est incompatible avec le marché commun (article 7, paragraphe 5).

8 Quant aux mesures non notifiées, l'article 10, paragraphe 1, du règlement «procédure aides d'État» dispose que «[l]orsque la Commission a en sa possession des informations concernant une aide prétendue illégale, quelle qu'en soit la source, elle examine ces informations sans délai». Il est prévu à l'article 13, paragraphe 1, du même règlement que cet examen débouche, le cas échéant, sur une décision d'ouvrir une procédure formelle d'examen.

9 La procédure relative aux régimes d'aides existants est prévue aux articles 17 à 19 du règlement «procédure aides d'État». Aux termes de l'article 18, si la Commission parvient à la conclusion qu'un régime d'aides existant n'est pas, ou n'est plus, compatible avec le marché commun, elle adresse à l'État membre concerné une recommandation proposant l'adoption de mesures utiles. Si l'État membre concerné n'accepte pas les mesures proposées, la Commission peut procéder, en vertu de l'article 19, paragraphe 2, à l'ouverture d'une procédure formelle d'examen conformément à l'article 4, paragraphe 4, précité.

Réduction de la base d'imposition pour l'impôt sur les sociétés, instituée par la législation fiscale des Territorios Históricos de Álava, de Vizcaya et de Guipúzcoa

10 Les présentes affaires portent sur des prétendues aides fiscales octroyées sous la forme d'une réduction de la base d'imposition pour l'impôt sur les sociétés (ci-après la «réduction de la base d'imposition») par la législation fiscale des Territorios Históricos de Álava, de Vizcaya et de Guipúzcoa.

11 L'article 26 de la Norma Foral n° 24/1996, du 5 juillet 1996, du Territorio Histórico de Álava, l'article 26 de la Norma Foral n° 3/1996, du 26 juin 1996, du Territorio Histórico de Vizcaya, et l'article 26 de la Norma Foral n° 7/1996, du 4 juillet 1996, du Territorio Histórico de Guipúzcoa disposent:

«1. Les entreprises qui commencent leur activité bénéficieront d'une réduction de 99, 75, 50 et 25 %, respectivement, de la base d'imposition positive correspondant à leur résultat d'exploitation, avant compensation avec des bases d'imposition négatives des exercices d'imposition précédents, au cours des quatre périodes d'imposition consécutives, à partir du premier exercice durant lequel, dans les quatre ans qui suivent la mise en route de leur activité, elles enregistrent des bases d'imposition positives.

[...]

2. Pour bénéficier de la présente réduction, les contribuables devront respecter les conditions suivantes:

[—] commencer leur activité avec un capital libéré d'au moins 20 millions de ESP;

[...]

[—] ne pas avoir exercé la nouvelle activité précédemment, de manière directe ou indirecte, sous une autre dénomination;

[...]

[—] réaliser des investissements en immobilisations corporelles au cours des deux premières années d'activité pour un montant d'au moins 80 millions de [pesetas espagnoles (ESP)], étant entendu que tous les investissements doivent être destinés à des biens affectés à l'activité, à l'exclusion de ceux qui sont loués ou cédés à un tiers pour son utilisation. À cet effet seront également considérés comme investissements en immobilisations corporelles les biens acquis par location financière, pourvu que l'acquéreur s'engage à exercer l'option d'achat;

[—] créer au minimum dix emplois dans les six mois suivant le début de leur activité et maintenir à ce chiffre la moyenne annuelle du personnel à partir de ce moment et jusqu'à l'exercice où le droit d'appliquer la réduction de la base d'imposition arrive à son terme;

[...]

[—] disposer d'un plan d'entreprise pour une période d'au moins cinq ans.

3. [...]

4. Le montant minimal d'investissements [...] ainsi que le nombre d'emplois mentionné au paragraphe 2 [...] seront incompatibles avec tout autre avantage fiscal institué pour ces investissements ou cette création d'emplois.

5. La réduction établie dans la présente disposition sera sollicitée auprès de l'administration fiscale, laquelle, après vérification du respect des conditions initialement requises, communiquera le cas échéant son autorisation provisoire à la société requérante, ladite autorisation devant être avalisée par la Diputación Foral de [Álava/Vizcaya/Guipúzcoa].

[...]»

Décision attaquée

12 À la suite d'une plainte déposée en 1996, la Commission a examiné l'application de la réduction de la base d'imposition prévue par la législation fiscale du Territorio Histórico de Álava à l'entreprise Daewoo Electronics Manufacturing España SA (Demesa). Par décision 1999/718/CE, du 24 février 1999, concernant l'aide d'État mise à exécution par l'Espagne en faveur de Demesa (JO L 292, p. 1), la Commission a constaté que l'octroi de cet avantage fiscal à l'entreprise concernée constituait une aide d'État incompatible avec le marché commun.

13 La Commission a ensuite examiné, de manière générale, la réduction de la base d'imposition instituée par la législation fiscale du Territorio Histórico de Álava sous l'angle des articles 87 CE et 88 CE. Des mesures fiscales similaires

applicables dans les Territorios Históricos de Vizcaya et Guipúzcoa ont également fait l'objet d'un examen (ci-après, pour les trois Territorios Históricos du Pays basque, les «mesures fiscales litigieuses»).

14 C'est ainsi que la Commission a pris la décision SG (99) D/7814 d'ouvrir la procédure formelle d'examen au sujet de la réduction de la base d'imposition prévue dans la législation fiscale des Territorios Históricos de Álava, de Vizcaya et de Guipúzcoa (ci-après «la décision attaquée»). La décision attaquée a été notifiée aux autorités espagnoles par lettre du 29 septembre 1999 et a été reproduite en langue espagnole au *Journal officiel des Communautés européennes* du 26 février 2000 (JO C 55, p. 2), accompagnée d'un résumé dans la langue de la série linguistique dudit journal, conformément à l'article 26, paragraphe 2, du règlement «procédure aides d'État».

15 Dans la décision attaquée, la Commission qualifie provisoirement la réduction de la base d'imposition d'aide d'État au sens de l'article 87, paragraphe 1, CE sur la base des considérations suivantes:

«La mesure [...] est constituée par une réduction de 99, 75, 50 et 25 % des bases imposables qui satisfait cumulativement les quatre critères établis par l'article 87 du traité CE. En particulier, cette réduction de la base imposable est spécifique ou sélective au sens qu'elle favorise certaines entreprises. En effet, les conditions attachées à l'octroi des aides excluent notamment du bénéfice des aides les entreprises créées avant la date d'entrée en vigueur des lois provinciales citées à la mi-1996, qui réalisent des investissements inférieurs au seuil de 80 millions de ESP (480 810 euros), qui créent moins de dix emplois, qui ne sont pas des sociétés avec un capital libéré dépassant les 20 millions de ESP (120 202 euros). En outre, cette aide fiscale n'est pas justifiée par la nature ou l'économie du système mais par l'objectif poursuivi, qui est d'inciter [à] la création et de favoriser le démarrage de certaines entreprises nouvelles.» (JO 2000, C 55, p. 3, point 4.1.)

16 La sélectivité de la réduction de la base d'imposition ressort aussi, selon la Commission, d'un certain pouvoir discrétionnaire dont disposerait l'administration fiscale des Territorios Históricos concernés dans l'octroi de l'avantage fiscal en cause (JO 2000, C 55, p. 5).

17 Ensuite, après avoir constaté que les autorités espagnoles avaient violé l'obligation de notification préalable établie à l'article 88, paragraphe 3, CE, la Commission évalue la compatibilité de l'avantage fiscal contesté avec le marché commun. Elle conclut qu'il existe des doutes sérieux sur ce plan et décide d'ouvrir la procédure formelle d'examen (JO 2000, C 55, p. 3, points 4.2 et 4.3).

18 Après avoir adopté la décision attaquée, la Commission a encore examiné spécifiquement l'octroi de la réduction de la base d'imposition instituée par la législation fiscale du Territorio Histórico de Álava à une entreprise particulière. Cet examen a été conclu par la décision 2000/795/CE de la Commission, du 22 décembre 1999, concernant l'aide d'État mise à exécution par l'Espagne en faveur de Ramondín SA et de Ramondín Cápsulas SA (JO 2000, L 318, p. 36).

Procédure et conclusions des parties

19 Par requêtes déposées au greffe du Tribunal le 6 décembre 1999, les parties requérantes ont introduit les présents recours.

20 Le Territorio Histórico de Álava, partie requérante dans l'affaire T-346/99, conclut à ce qu'il plaise au Tribunal:

— déclarer le recours recevable;

— annuler la décision attaquée dans la mesure où elle qualifie d'aide d'État au sens de l'article 87 CE la réduction de la base d'imposition, telle qu'elle est prévue à l'article 26 de la Norma Foral de Álava n° 24/1996;

— condamner la Commission aux dépens.

21 Le Territorio Histórico de Guipúzcoa, partie requérante dans l'affaire T-347/99, conclut à ce qu'il plaise au Tribunal:

— déclarer le recours recevable;

— annuler la décision attaquée dans la mesure où elle qualifie d'aide d'État au sens de l'article 87 CE la réduction de la base d'imposition, telle qu'elle est prévue à l'article 26 de la Norma Foral de Guipúzcoa n° 7/1996;

— condamner la Commission aux dépens.

22 Le Territorio Histórico de Vizcaya, partie requérante dans l'affaire T-348/99, conclut à ce qu'il plaise au Tribunal:

— déclarer le recours recevable;

— annuler la décision attaquée dans la mesure où elle qualifie d'aide d'État au sens de l'article 87 CE la réduction de la base d'imposition, telle qu'elle est prévue à l'article 26 de la Norma Foral de Vizcaya n° 3/1996;

— condamner la Commission aux dépens.

23 Par actes séparés, déposés au greffe du Tribunal le 26 janvier 2000, la Commission a, en vertu de l'article 114, paragraphe 1, du règlement de procédure du Tribunal, soulevé une exception d'irrecevabilité dans les trois affaires. Par ordonnances du Tribunal (troisième chambre élargie), du 6 juillet 2000, ces exceptions ont été jointes au fond.

24 La Commission conclut, dans les trois affaires, à ce qu'il plaise au Tribunal:

— déclarer le recours irrecevable;

— à titre subsidiaire, déclarer le recours non fondé;

— condamner la partie requérante aux dépens.

25 Par ordonnance du président de la troisième chambre élargie du Tribunal du 12 janvier 2001, les affaires T-346/99, T-347/99 et T-348/99 ont été jointes.

26 Sur rapport du juge rapporteur, le Tribunal (troisième chambre élargie) a décidé d'ouvrir la procédure orale. Au titre des mesures d'organisation de la procédure prévues à l'article 64 du règlement de procédure, une question écrite a été adressée aux parties requérantes, qui y ont répondu dans le délai imparti.

27 Les parties ont été entendues en leurs plaidoiries et en leurs réponses aux questions du Tribunal lors de l'audience qui s'est déroulée le 10 avril 2002.

Sur la recevabilité

Arguments des parties

28 La Commission fait valoir que la décision attaquée constitue un acte préparatoire qui ne modifie pas la position juridique des parties requérantes. La décision attaquée ne constituerait donc pas un acte attaquable au sens de l'article 230 CE. La Commission ajoute que, si la décision d'ouverture de la procédure formelle d'examen produisait des effets juridiques définitifs quant à la qualification d'une mesure d'aide d'État, alors la possibilité d'introduire un recours contre cette

qualification dans le délai légal rendrait irrecevable le recours contre la décision finale relative au caractère d'aide de la mesure, puisqu'il ne s'agirait alors que d'un acte confirmatif d'un acte définitif antérieur.

29 La Commission fait ensuite observer que la Cour a jugé, dans son arrêt du 14 février 1990, France/Commission (C-301/87, Rec. p. I-307), que la Commission peut adopter une injonction de suspension de l'aide adressée à l'État membre avant d'avoir achevé l'analyse de la compatibilité de l'aide avec le marché commun. Cette décision adoptée à la suite d'une procédure distincte de celle de l'article 88, paragraphe 2, CE serait différente de la décision d'ouverture de la procédure formelle d'examen et serait, contrairement à cette dernière, susceptible de faire l'objet d'un recours (arrêt France/Commission, précité, point 18). Le fait que la Cour a jugé nécessaire d'exiger que l'injonction de suspension fasse l'objet d'une procédure et d'une décision distinctes de celles concernant l'ouverture de la procédure formelle d'examen serait révélateur du fait que cette injonction ne découle pas de la simple qualification d'aide de la mesure examinée dans la décision d'ouverture de la procédure formelle d'examen.

30 Enfin, la Commission fait observer que, à la différence des décisions qui ont fait l'objet des arrêts de la Cour du 30 juin 1992, Espagne/Commission (C-312/90, Rec. p. I-4117), et Italie/Commission (C-47/91, Rec. p. I-4145), et du 9 octobre 2001, Italie/Commission (C-400/99, Rec. p. I-7303, ci-après l'«arrêt Tirrenia»), les autorités espagnoles centrales, régionales et provinciales n'auraient jamais soutenu au cours de la procédure précédant l'adoption de la décision attaquée que les mesures fiscales litigieuses revêtaient un caractère existant.

31 Les parties requérantes, se référant aux arrêts cités au point précédent, rétorquent qu'une décision d'ouverture de la procédure formelle d'examen est un acte attaquable dès lors qu'elle produit des effets juridiques immédiats et définitifs. Elles soulignent que la Commission n'était pas en droit d'ouvrir la procédure formelle d'examen dès lors que les mesures fiscales litigieuses ne revêtent pas le caractère d'une aide d'État.

Appréciation du Tribunal

32 Il doit être rappelé que, au moment de l'adoption de la décision attaquée, les mesures fiscales litigieuses avaient déjà été mises en œuvre par les parties requérantes. Ces dernières considèrent en effet, de façon constante, que la réduction de la base d'imposition instituée par ces mesures ne constitue pas une aide d'État au sens de l'article 87, paragraphe 1, CE.

33 Une décision d'ouverture de la procédure formelle d'examen emporte des effets juridiques autonomes, en particulier en ce qui concerne la suspension de la mesure considérée (arrêt Tirrenia, cité au point 30 ci-dessus, points 62 et 69). Cette conclusion s'impose non seulement dans le cas où la mesure en cours d'exécution est considérée par les autorités de l'État membre concerné comme une aide existante, mais également dans le cas où ces autorités estiment que la mesure visée par la décision d'ouverture ne tombe pas dans le champ d'application de l'article 87, paragraphe 1, CE (arrêt Tirrenia, cité au point 30 ci-dessus, points 59, 60 et 69).

34 Une décision d'ouverture de la procédure formelle d'examen à l'égard d'une mesure en cours d'exécution et qualifiée d'aide nouvelle par la Commission modifie nécessairement la portée juridique de la mesure considérée, ainsi que la situation juridique des entreprises qui en sont bénéficiaires, notamment en ce qui concerne la poursuite de la mise en œuvre de cette mesure. Jusqu'à l'adoption d'une telle décision, l'État membre, les entreprises bénéficiaires et les autres opérateurs économiques peuvent penser que la mesure est licitement mise en œuvre en tant que mesure générale ne tombant pas dans le champ d'application de l'article 87, paragraphe 1, CE ou en tant qu'aide existante. En revanche, après l'adoption d'une telle décision, il existe à tout le moins un doute important sur la légalité de cette mesure, qui, sans préjudice de la faculté de solliciter des mesures provisoires auprès du juge des référés, doit conduire l'État membre à en suspendre l'application, dès lors que l'ouverture de la procédure formelle d'examen exclut une décision immédiate concluant à la compatibilité avec le marché commun qui permettrait de poursuivre licitement l'exécution de ladite mesure. Une telle

décision pourrait également être invoquée devant un juge national appelé à tirer toutes les conséquences découlant de la violation de l'article 88, paragraphe 3, dernière phrase, CE. Enfin, elle est susceptible de conduire les entreprises bénéficiaires de la mesure à refuser en tout état de cause de nouveaux versements, ou de nouveaux avantages, ou à provisionner les sommes nécessaires à d'éventuelles compensations financières ultérieures. Les milieux d'affaires tiendront également compte, dans leurs relations avec lesdits bénéficiaires, de la situation juridique et financière fragilisée de ces derniers (arrêt Tirrenia, cité au point 30 ci-dessus, points 59 et 69; arrêt du Tribunal du 30 avril 2002, Government of Gibraltar/Commission, T-195/01 et T-207/01, Rec. p. 2309, point 85).

35 Certes, dans un tel contexte, à la différence d'une injonction de suspension adressée à un État membre, qui a un caractère contraignant immédiat et dont le non-respect permet à la Commission de saisir directement la Cour, en application de l'article 12 du règlement «procédure aides d'État», afin que cette dernière déclare que ce non-respect constitue une violation du traité, la décision d'ouvrir la procédure formelle d'examen, intervenant à l'égard de mesures en cours d'exécution et qualifiées d'aides nouvelles par la Commission, produit des effets juridiques dont il appartient à l'État membre concerné, et le cas échéant aux opérateurs économiques, de tirer eux-mêmes les conséquences. Toutefois, cette différence d'ordre procédural n'affecte pas pour autant la portée de ces effets juridiques (arrêt Tirrenia, cité au point 30 ci-dessus, point 60).

36 Il résulte donc de ce qui précède que la décision attaquée constitue un acte susceptible de faire l'objet d'un recours au titre de l'article 230 CE.

37 Ensuite, il doit être constaté que les parties requérantes sont directement et individuellement concernées par la décision attaquée au sens de l'article 230, quatrième alinéa, CE. En effet, la décision attaquée se rapporte à des mesures fiscales dont les parties requérantes sont les auteurs et, de plus, empêche les parties requérantes d'exercer, comme elles l'entendent, leurs compétences propres, dont elles jouissent directement en vertu du droit interne espagnol

(voir, en ce sens, arrêts du Tribunal du 30 avril 1998, Vlaams Gewest/Commission, T-214/95, Rec. p. II-717, points 29 et 30, et du 6 mars 2002, Diputación Foral de Álava e.a./Commission, T-127/99, T-129/99 et T-148/99, Rec. p. II-1275, point 50).

38 Il résulte de tout ce qui précède que les recours sont recevables.

Sur le fond

39 Les parties requérantes invoquent cinq moyens à l'appui de leur recours. Le premier est tiré d'une violation de l'article 87, paragraphe 1, CE et le deuxième d'une violation de l'article 88, paragraphes 2 et 3, CE. Le troisième moyen est pris d'un détournement de pouvoir et le quatrième d'une violation du principe de protection de la confiance légitime. Le cinquième moyen, enfin, est tiré d'une violation de l'article 253 CE.

Sur le premier moyen, tiré d'une violation de l'article 87, paragraphe 1, CE

40 Dans le premier moyen, les parties requérantes contestent que la réduction de la base d'imposition instituée par les mesures fiscales litigieuses revêt le caractère d'aide d'État au sens de l'article 87, paragraphe 1, CE.

41 Le Tribunal rappelle que la Commission est tenue d'ouvrir la procédure formelle d'examen si un premier examen ne lui permet pas de surmonter toutes les

difficultés soulevées par la question de savoir si la mesure examinée constitue une aide au sens de l'article 87, paragraphe 1, CE, à tout le moins lorsque, lors de ce premier examen, elle n'a pas été en mesure d'acquérir la conviction que la mesure concernée, à supposer qu'elle constitue une aide, est en tout état de cause compatible avec le marché commun (arrêt de la Cour du 2 avril 1998, Commission/Sytraval et Brink's France, C-367/95 P, Rec. p. I-1719, point 39; arrêt du Tribunal du 15 septembre 1998, BP Chemicals/Commission, T-11/95, Rec. p. II-3235, point 166).

42 C'est ainsi que l'article 6 du règlement «procédure aides d'État» dispose que la décision d'ouverture de la procédure formelle d'examen inclut une «évaluation préliminaire, par la Commission, de la mesure proposée visant à déterminer si elle présente le caractère d'une aide».

43 Il s'ensuit que, dans une décision d'ouverture de la procédure formelle d'examen, la qualification de la mesure d'aide d'État ne revêt pas un caractère définitif. L'ouverture de la procédure formelle d'examen vise précisément à permettre à la Commission de s'entourer de tous les avis nécessaires pour qu'elle soit à même de prendre une décision définitive sur ce point (voir, en ce sens, arrêt de la Cour du 3 mai 2001, Portugal/Commission, C-204/97, Rec. p. I-3175, point 33; arrêt du Tribunal du 25 juin 1998, British Airways e.a. et British Midland Airways/Commission, T-371/94 et T-394/94, Rec. p. II-2405, point 59).

44 Afin d'éviter une confusion des procédures administrative et judiciaire et afin de respecter la répartition des compétences entre la Commission et le juge communautaire, le contrôle de légalité exercé par le Tribunal d'une décision d'ouverture formelle d'examen doit nécessairement être limité (voir, en ce sens, arrêt de la Cour du 11 novembre 1981, IBM/Commission, 60/81, Rec. p. 2639, point 20). Le juge communautaire doit en effet éviter de se prononcer définitivement sur des questions qui n'ont fait l'objet que d'une appréciation provisoire de la Commission.

45 Dès lors, lorsque, dans le cadre d'un recours introduit contre une décision d'ouverture formelle d'examen, les parties requérantes contestent l'appréciation de la Commission quant à la qualification de la mesure litigieuse d'aide d'État, le contrôle du juge communautaire est limité à la vérification du point de savoir si la Commission n'a pas commis d'erreurs manifestes d'appréciation en considérant qu'elle ne pouvait pas surmonter toutes les difficultés sur ce point au cours d'un premier examen de la mesure concernée (voir ordonnance du président du Tribunal du 19 décembre 2001, Government of Gibraltar/Commission, T-195/01 R et T-207/01 R, Rec. p. II-3915, point 79).

46 En premier lieu, les parties requérantes font valoir que la réduction de la base d'imposition instituée par les mesures fiscales litigieuses constitue une mesure fiscale générale.

47 Les parties requérantes soutiennent d'abord que la Commission a déduit la spécificité des mesures fiscales litigieuses de leur caractère régional. Elles font observer que les Territorios Históricos de Álava, de Vizcaya et de Guipúzcoa disposent depuis le XIX^{e} siècle d'une autonomie fiscale reconnue et protégée par la constitution de l'État espagnol. Cette autonomie serait implicitement mise en cause par la décision attaquée.

48 Les parties requérantes font observer ensuite que la réduction de la base d'imposition est applicable à toutes les entreprises nouvellement créées, quels que soient le secteur de leur activité et l'origine de l'investissement réalisé, dès lors qu'elles remplissent les conditions prévues dans la réglementation. Ces conditions seraient formulées de manière «horizontale» et objective. La limitation du champ d'application de la réduction de la base d'imposition serait d'autant plus justifiée que cette limitation serait nécessaire pour réaliser l'objectif poursuivi par les mesures fiscales litigieuses, à savoir la promotion des investissements et la création d'emplois.

49 Les parties requérantes font encore valoir que la Commission ne saurait déduire la spécificité des mesures fiscales litigieuses d'un prétendu pouvoir discrétionnaire dont disposerait l'administration fiscale dans l'octroi de la réduction de la base d'imposition. En effet, celle-ci se bornerait à vérifier si les conditions prévues par les mesures fiscales litigieuses sont remplies, sans disposer d'un quelconque pouvoir discrétionnaire à cet égard. L'administration fiscale n'aurait pas le pouvoir de sélectionner les entreprises bénéficiaires ou de moduler l'intensité de l'«aide» en raison des caractéristiques particulières des entreprises.

50 À cet égard, le Tribunal rappelle que l'article 87, paragraphe 1, CE exige qu'une mesure, pour qu'elle puisse être qualifiée d'aide d'État, favorise «certaines entreprises ou certaines productions». La spécificité ou la sélectivité d'une mesure constitue donc l'une des caractéristiques de la notion d'aide d'État (arrêt de la Cour du 1er décembre 1998, Ecotrade, C-200/97, Rec. p. I-7907, point 40; arrêt Diputación Foral de Álava e.a./Commission, cité au point 37 ci-dessus, point 144, et arrêt du Tribunal du 29 septembre 2000, CETM/Commission, T-55/99, Rec. p. II-3207, point 39).

51 Or, dans la décision attaquée, la Commission s'est fondée sur deux éléments pour qualifier, à titre provisoire, la réduction de la base d'imposition de mesure sélective au sens de l'article 87, paragraphe 1, CE, à savoir les conditions d'octroi de l'avantage fiscal en question qui «excluent notamment du bénéfice des aides les entreprises créées avant la date d'entrée en vigueur des lois provinciales citées à la mi-1996, qui réalisent des investissements inférieurs au seuil de 80 millions de ESP (480 810 euros), qui créent moins de dix emplois, qui ne sont pas des sociétés avec un capital libéré dépassant les 20 millions de ESP (120 202 euros)» (JO 2000, C 55, p. 3, point 4.1), d'une part, et le pouvoir discrétionnaire dont disposerait l'administration fiscale des Territorios Históricos concernés dans l'octroi de l'avantage fiscal (JO 2000, C 55, p. 5), d'autre part.

52 Contrairement à ce que soutiennent les parties requérantes, la Commission ne s'est donc pas fondée, dans la décision attaquée, sur la constatation que les mesures fiscales litigieuses ne s'appliquent qu'à une partie du territoire espagnol,

à savoir les Territorios Históricos du Pays basque, pour conclure, à titre provisoire, à la sélectivité de la réduction de la base d'imposition. Les parties requérantes ne sauraient donc prétendre que la décision attaquée est de nature à mettre en cause la compétence normative des trois Territorios Históricos du Pays basque pour adopter des mesures fiscales.

53 Le Tribunal constate, ensuite, qu'il ressort des mesures fiscales litigieuses que le droit à la réduction de la base d'imposition n'est reconnu qu'aux entreprises nouvellement créées, excluant ainsi toute autre entreprise du bénéfice en question. En outre, ces entreprises nouvellement créées doivent avoir un capital libéré d'au moins 20 millions de ESP, réaliser un investissement d'au moins 80 millions de ESP et assurer la création d'au moins dix emplois. Sur cette base, la Commission a pu raisonnablement considérer, à titre provisoire, que la réduction de la base d'imposition instituée par les mesures fiscales litigieuses était réservée à «certaines entreprises» au sens de l'article 87, paragraphe 1, CE, même si, comme le prétendent les parties requérantes, les mesures fiscales litigieuses en cause déterminent leur champ d'application sur la base de critères objectifs et horizontaux (voir arrêt du Tribunal du 6 mars 2002, Diputación Foral de Álava e.a./Commission, T-92/00 et T-103/00, Rec. p. II-1385, point 50).

54 Ensuite, s'il devait être considéré que la poursuite d'un objectif de politique économique ou industrielle, tel que l'encouragement à l'investissement, est de nature à faire échapper une mesure à l'article 87, paragraphe 1, CE, cette disposition perdrait tout effet utile. Conformément à une jurisprudence constante, il y a donc lieu de constater que l'objectif poursuivi par les mesures fiscales litigieuses ne peut leur permettre d'échapper à la qualification d'aide d'État au sens de l'article 87, paragraphe 1, CE (arrêts de la Cour du 26 septembre 1996, France/Commission, C-241/94, Rec. p. I-4551, point 20, et du 17 juin 1999, Belgique/Commission, dit «Maribel», C-75/97, Rec. p. I-3671, point 25; arrêt CETM/Commission, cité au point 50 ci-dessus, point 53).

55 Les parties requérantes font toutefois valoir que la réduction de la base d'imposition instituée par les mesures fiscales litigieuses doit être considérée comme étant justifiée par la nature ou l'économie du système fiscal, dès lors

qu'elle répond à des critères objectifs uniformément applicables et qu'elle sert à la réalisation de l'objectif poursuivi par les dispositions fiscales qui l'instituent.

56 Les parties requérantes ajoutent que le système fiscal des Territorios Históricos, qui trouve son fondement dans la constitution espagnole, est justifié, en tant que tel, par la nature et l'économie du système général espagnol.

57 Par ailleurs, les conditions d'application de la mesure fiscale en cause s'avéreraient nécessaires ou fonctionnelles pour l'efficacité du système fiscal dont la mesure relève. L'incitation à l'investissement recherchée par la réduction de la base d'imposition serait nécessaire dans une zone qui n'attire normalement que peu d'opérateurs économiques. Les parties requérantes soutiennent encore que la pression fiscale globale au Pays basque est supérieure à celle qui existe dans le reste de l'Espagne.

58 À cet égard, le Tribunal rappelle qu'une mesure étatique, qui se justifie par la nature ou l'économie générale du système dans lequel elle s'inscrit, ne remplit pas la condition de sélectivité même si cette mesure est constitutive d'un avantage pour ses bénéficiaires (arrêt «Maribel», cité au point 54 ci-dessus, point 33, et arrêt de la Cour du 8 novembre 2001, Adria-Wien Pipeline et Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, Rec. p. I-8365, point 42).

59 Il doit être rappelé que la justification fondée sur la nature ou l'économie du système fiscal renvoie à la cohérence d'une mesure fiscale avec la logique interne du système fiscal dans laquelle elle s'inscrit (arrêt du 6 mars 2002, Diputación Foral de Álava e.a./Commission, T-127/99, T-129/99 et T-148/99, cité au point 37 ci-dessus, point 164).

60 Toutefois, aucun argument invoqué par les parties requérantes ne démontre que la limitation du cercle de bénéficiaires potentiels de l'avantage fiscal en question serait justifiée par la logique interne du système fiscal basque.

61 Le Tribunal rappelle d'abord que le fait que les mesures fiscales litigieuses répondent à des critères et à des conditions objectifs n'est pas de nature à démontrer que la limitation du cercle des bénéficiaires de l'avantage fiscal en cause serait justifiée par la logique interne du système fiscal basque (voir arrêt Adria-Wien Pipeline et Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, cité au point 58 ci-dessus, point 53).

62 Ensuite, le fait que les autorités basques se sont vu reconnaître des compétences fiscales par la constitution espagnole ne permet pas de considérer que tout avantage fiscal accordé par ces autorités serait justifié par la nature ou l'économie du système fiscal. En effet, les mesures prises par des entités intra-étatiques (décentralisées, fédérées, régionales ou autres) des États membres, quels que soient le statut juridique et la désignation de celles-ci, tombent, au même titre que les mesures prises par le pouvoir fédéral ou central, dans le champ d'application de l'article 87, paragraphe 1, CE, si les conditions de cette disposition sont remplies (arrêt de la Cour du 14 octobre 1987, Allemagne/Commission, 248/84, Rec. p. 4013, point 17; arrêt du 6 mars 2002, Diputación Foral de Álava e.a./Commission, T-127/99, T-129/99 et T-148/99, cité au point 37 ci-dessus, point 142).

63 Pour le reste, les parties requérantes se réfèrent en substance à des objectifs de politique économique externes au système fiscal basque. Or, un objectif d'ordre économique poursuivi par une mesure ne peut lui permettre d'échapper à la qualification d'aide d'État au sens de l'article 87, paragraphe 1, CE (voir jurisprudence citée au point 54 ci-dessus).

64 Il s'ensuit que la Commission n'a pas commis une erreur manifeste d'appréciation en considérant, à titre provisoire, dans la décision attaquée que la réduction de la

base d'imposition instituée par les mesures fiscales litigieuses est une mesure sélective au sens de l'article 87, paragraphe 1, CE dès lors qu'elle favorise les seules entreprises nouvellement créées qui satisfont à différentes conditions particulières (voir ci-dessus point 53) sans être justifiée par la nature ou l'économie générale du système dans lequel elle s'inscrit.

65 Dans ces conditions, il n'y a plus lieu d'examiner en outre si la Commission a pu raisonnablement constater, sur la base des informations dont elle disposait au moment de l'adoption de la décision attaquée, que l'administration fiscale basque disposait d'un certain pouvoir discrétionnaire pour ce qui concerne l'attribution de la réduction de la base d'imposition, et que ce prétendu pouvoir discrétionnaire était aussi de nature à conférer un caractère sélectif aux mesures fiscales litigieuses (voir ci-dessus point 16).

66 En deuxième lieu, les parties requérantes font valoir que la Commission n'a pas démontré que la réduction de la base d'imposition instituée par les mesures fiscales litigieuses entraîne une distorsion de la concurrence et affecte les échanges intracommunautaires. Elles soulignent que, pour pouvoir conclure au caractère d'aide d'État d'une mesure, il faut que l'effet de la mesure sur la concurrence soit réel et sensible (arrêts de la Cour du 25 juin 1970, France/Commission, 47/69, Rec. p. 487, point 16, Allemagne/Commission, cité au point 62 ci-dessus, point 18, et du 2 février 1988, Van der Kooy e.a./Commission, 67/85, 68/85 et 70/85, Rec. p. 219, point 58).

67 À cet égard, le Tribunal rappelle que, dans le cas d'un prétendu régime d'aides, la Commission peut se borner à étudier les caractéristiques du régime en cause pour apprécier si celui-ci assure un avantage sensible aux bénéficiaires par rapport à leurs concurrents et est de nature à profiter essentiellement à des entreprises qui participent aux échanges entre États membres (voir arrêt Maribel, cité au point 54 ci-dessus, point 48, et arrêt de la Cour du 7 mars 2002, Italie/Commission, C-310/99, Rec. p. I-2289, point 89). Dans un cas comme celui de l'espèce, où un

prétendu régime d'aides n'a pas été notifié, la motivation de la décision finale de la Commission, et à plus forte raison de la décision d'ouverture de la procédure formelle d'examen, ne doit pas contenir une appréciation actualisée des effets du régime sur la concurrence et l'affectation des échanges entre États membres (voir arrêt Maribel, cité au point 54 ci-dessus, point 48).

68 Or, dans la décision attaquée, la Commission a pu raisonnablement considérer, à titre provisoire, que les mesures fiscales litigieuses, qui limitent de facto l'octroi de la réduction de la base d'imposition, variant de 25 à 99 %, à des entreprises nouvellement créées qui, en outre, satisfont à différentes conditions spécifiques, améliorent la position concurrentielle des entreprises bénéficiaires de l'avantage fiscal en cause, parmi lesquelles figurent normalement des entreprises participant aux échanges entre États membres. En outre, il peut raisonnablement être considéré que l'avantage fiscal en cause est de nature à affecter les chances des entreprises concurrentes des bénéficiaires dudit avantage établies dans d'autres États membres d'exporter leurs produits vers le marché espagnol.

69 L'argument des parties requérantes exposé au point 66 doit donc aussi être rejeté.

70 Il résulte de tout ce qui précède que la Commission a pu, sans commettre d'erreur manifeste d'appréciation, considérer qu'un premier examen ne lui a pas permis de surmonter toutes les difficultés soulevées par la question de savoir si l'avantage fiscal en cause constitue une aide d'État au sens de l'article 87, paragraphe 1, CE.

71 Dans ces conditions le moyen tiré d'une violation de l'article 87, paragraphe 1, CE doit être rejeté.

Sur le deuxième moyen, tiré d'une violation de l'article 88, paragraphes 2 et 3, CE

72 Les parties requérantes rappellent que la Commission a qualifié la réduction de la base d'imposition d'aide illégale au motif que l'obligation de notification prévue à l'article 88, paragraphe 3, CE n'avait pas été respectée. Les mesures fiscales litigieuses ne constituant pas une aide d'État au sens de l'article 87, paragraphe 1, CE, il n'aurait existé aucune obligation de notification dans le chef des autorités espagnoles.

73 Cet argument doit être rejeté. En effet, dès lors que la Commission a pu raisonnablement considérer qu'un premier examen ne lui a pas permis de surmonter toutes les difficultés soulevées par la question de savoir si l'avantage fiscal en cause constitue une aide d'État au sens de l'article 87, paragraphe 1, CE, elle a pu raisonnablement constater, à titre provisoire, que les autorités espagnoles avaient violé l'article 88, paragraphe 3, CE, en ayant omis de notifier préalablement les mesures fiscales litigieuses à la Commission. Toute autre interprétation de l'article 88, paragraphe 3, CE risquerait de priver l'obligation de notification préalable pour les aides nouvelles de son effet utile.

74 Ensuite, les parties requérantes font valoir que la Commission a violé l'article 88, paragraphe 2, CE, dès lors qu'elle n'aurait pas formulé dans la décision attaquée de doutes quant à la qualification d'aide d'État de la réduction de la base d'imposition. Elles soulignent que la Commission a ainsi pris une décision définitive sur ce point dans la décision attaquée. Dans ces conditions les droits procéduraux que les parties requérantes tirent de l'article 88, paragraphe 2, CE, auraient été violés.

75 Le Tribunal rappelle que la Commission est tenue d'ouvrir la procédure formelle d'examen si un premier examen ne lui permet pas de surmonter toutes les difficultés soulevées par la question de savoir si la mesure examinée constitue une aide au sens de l'article 87, paragraphe 1, CE, à tout le moins lorsque, lors de ce premier examen, elle n'a pas été en mesure d'acquérir la conviction que la mesure concernée, à supposer qu'elle constitue une aide, est en tout état de cause compatible avec le marché commun (arrêts Commission/Sytraval et Brink's France, cité au point 41 ci-dessus, point 39, et BP Chemicals/Commission, cité au point 41 ci-dessus, point 166). La décision d'ouverture de la procédure formelle contient donc une évaluation provisoire à la fois de la qualification de la mesure d'aide d'État et de sa compatibilité avec le marché commun.

76 C'est ainsi que l'article 6, paragraphe 1, du règlement «procédure aides d'État» dispose que la décision d'ouverture de la procédure formelle d'examen, d'une part, «inclut une évaluation préliminaire, par la Commission, de la mesure [...] visant à déterminer si elle présente le caractère d'une aide» et, d'autre part, «expose les raisons qui incitent à douter de sa compatibilité avec le marché commun».

77 Dès lors, le fait que la Commission n'a pas explicitement exposé de doutes dans la décision attaquée quant à la qualification de la réduction de la base d'imposition d'aide d'État ne démontre nullement que cette qualification n'était pas provisoire (voir arrêt de la Cour du 14 novembre 1984, Intermills/Commission, 323/82, Rec. p. 3809, point 21). Dans une décision d'ouverture de la procédure d'examen formelle la Commission est, en effet, tenue d'exposer explicitement des doutes uniquement quant à la compatibilité de la mesure avec le marché commun.

78 Le caractère nécessairement provisoire de la qualification de la mesure étatique d'aide d'État dans une décision d'ouverture de la procédure formelle d'examen est encore confirmé par l'article 7, paragraphe 2, du règlement «procédure aides

d'État», qui dispose que, à l'issue de la procédure formelle d'examen, la Commission peut constater que la mesure ne constitue pas une aide.

79 Enfin, il ressort des observations des parties requérantes, formulées à la suite de l'ouverture de la procédure formelle d'examen, qui ont été transmises au Tribunal à la suite d'une question écrite, que les parties requérantes elles-mêmes ont considéré que, dans la décision attaquée, la Commission a qualifié provisoirement la réduction de la base d'imposition d'aide d'État. Dans leurs observations, elles invitent, en effet, la Commission à clore la procédure en décidant que l'avantage fiscal en question ne constitue pas une aide d'État.

80 À l'audience, les parties requérantes ont encore affirmé que la notion d'aide d'État a connu une certaine évolution dans le temps, phénomène qui serait reconnu par l'article 1er, sous b), v), du règlement «procédure aides d'État». Elles font valoir que, au moment de l'adoption des mesures fiscales litigieuses, la Commission ne considérait pas un avantage fiscal, tel que celui qui fait l'objet de la décision attaquée, comme étant une mesure sélective. Le changement des critères de sélectivité appliqués par la Commission au fil du temps aurait pour effet que la réduction de la base d'imposition, si elle constituait une aide d'État, devrait être considérée comme une aide existante. Par conséquent, la décision attaquée, qui ouvre une procédure prévue pour des aides nouvelles, serait illégale.

81 Au soutien de leur argumentation, les parties requérantes se réfèrent à la décision 93/337/CEE de la Commission, du 10 mai 1993, concernant un système d'aides fiscales à l'investissement au Pays basque (JO L 134, p. 25), et à la décision 96/369/CE de la Commission, du 13 mars 1996 concernant une aide fiscale en matière d'amortissement au profit des compagnies aériennes allemandes (JO L 146, p. 42). La communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, publiée au *Journal officiel des Communautés européennes*, le 12 décembre 1998 (JO C 384, p. 3), aurait fait ressortir, pour la première fois, le changement des critères de sélectivité appliqués par la Commission dans son appréciation des mesures fiscales sous l'angle de l'article 87, paragraphe 1, CE.

82 À cet égard, le Tribunal rappelle que, conformément à l'article 1er, sous b), v), du règlement «procédure aides d'État», constitue une aide existante «toute aide qui est réputée existante parce qu'il peut être établi qu'elle ne constituait pas une aide au moment de sa mise en vigueur, mais qui est devenue une aide par la suite en raison de l'évolution du marché commun et sans avoir été modifiée par l'État membre».

83 Force est de constater d'abord que les éléments avancés par les parties requérantes ne permettent pas de conclure que les critères de sélectivité appliqués par la Commission dans son appréciation des mesures fiscales sous l'angle de l'article 87, paragraphe 1, CE aient connu un changement postérieurement à l'adoption des mesures fiscales litigieuses. Dans les deux décisions citées au point 81 ci-dessus, la Commission a considéré que les mesures fiscales examinées présentaient un caractère sélectif et les a qualifiées d'aides d'État incompatibles avec le marché commun. Aucun élément de ces décisions ne permet de conclure que la Commission aurait considéré les mesures fiscales litigieuses comme des mesures générales échappant au champ d'application de l'article 87, paragraphe 1, CE, si elle avait été amenée à examiner ces mesures au moment de leur adoption. Quant à la communication de la Commission du 12 décembre 1998, qui s'appuie largement sur la jurisprudence de la Cour et du Tribunal, cette communication apporte des clarifications quant à l'application des articles 87 CE et 88 CE aux mesures fiscales. Dans cette communication, la Commission n'annonce toutefois pas un changement de sa pratique décisionnelle concernant l'appréciation des mesures fiscales au regard des articles 87 CE et 88 CE.

84 À supposer même que les parties requérantes aient établi un changement de la pratique décisionnelle de la Commission, l'argument tiré du caractère existant des mesures fiscales litigieuses ne pourrait pas être accueilli. Les parties requérantes ne démontrent en effet pas que le changement des critères de sélectivité appliqués par la Commission résulte de l'«évolution du marché commun» au sens de l'article 1er, sous b), v), du règlement «procédure aides d'État». Il doit être rappelé à cet égard que le caractère d'aide existante ou d'aide nouvelle d'une mesure étatique ne saurait dépendre d'une appréciation subjective de la Commission et doit être déterminé indépendamment de toute pratique administrative antérieure

de la Commission (arrêt Government of Gibraltar/Commission, cité au point 34 ci-dessus, point 121).

85 Il résulte de ce qui précède que le deuxième moyen doit également être rejeté.

Sur le troisième moyen, tiré d'un détournement de pouvoir

86 Les parties requérantes font valoir que la Commission a commis un détournement de pouvoir dès lors qu'elle aurait utilisé les pouvoirs d'action que lui confèrent les articles 87 CE et 88 CE pour poursuivre, en réalité, des objectifs d'harmonisation fiscale.

87 La décision attaquée s'inscrirait dans un processus global entrepris par la Commission tendant à mettre en cause le régime fiscal basque dans son ensemble. La Commission tenterait de réaliser une certaine harmonisation fiscale par le biais de la politique des aides d'État au lieu d'utiliser la voie appropriée prévue à cet effet par le traité, à savoir la procédure prévue aux articles 96 CE et 97 CE.

88 Le Tribunal rappelle qu'une décision n'est entachée de détournement de pouvoir que si elle apparaît, sur la base d'indices objectifs, pertinents et concordants, avoir été prise dans le but exclusif, ou tout au moins déterminant, d'atteindre des fins autres que celles excipées (arrêts du Tribunal du 23 octobre 1990, Pitrone/Commission, T-46/89, Rec. p. II-577, point 71, et du 6 mars 2002, Diputación Foral de Álava e.a./Commission, T-92/00 et T-103/00, cité au point 53 ci-dessus, point 84).

89 L'ouverture de la procédure formelle d'examen vise à permettre à la Commission de s'entourer de tous les avis nécessaires pour qu'elle soit à même de prendre une décision définitive sur la qualification de la mesure examinée et sa compatibilité avec le marché commun (voir, en ce sens, arrêts Portugal/Commission, cité au point 43 ci-dessus, point 33, et British Airways e.a. et British Midland Airways/ Commission, cité au point 43 ci-dessus, point 59).

90 Force est de constater que les parties requérantes n'avancent aucun indice objectif permettant de conclure que le véritable but poursuivi par la Commission en adoptant la décision attaquée était autre que celui de s'entourer de tels avis. Toute leur argumentation est fondée sur des spéculations subjectives concernant d'éventuels motifs sous-jacents à l'adoption de la décision attaquée.

91 Dans ces conditions, le moyen tiré d'un détournement de pouvoir doit également être rejeté.

Sur le quatrième moyen, tiré d'une violation du principe de protection de la confiance légitime

92 Les parties requérantes font valoir que la législation fiscale des Territorios Históricos (Norma Foral du Territorio Histórico de Álava n° 18/1993, Norma Foral du Territorio Histórico de Vizcaya n° 5/1993, Norma Foral du Territorio Histórico de Guipúzcoa n° 11/1993) et la législation espagnole (loi n° 22/1993, du 29 décembre 1993, relative à des mesures de nature fiscale, de réforme du régime juridique de la fonction publique et de protection contre le chômage)

comportaient déjà en 1993 des mesures fiscales analogues à la réduction de la base d'imposition visée par la décision attaquée. Dès lors que la Commission n'a mis en cause ni la réglementation espagnole ni les Normas Forales de 1993, les parties requérantes auraient pu légitimement croire que l'avantage fiscal visé par la décision attaquée ne comportait aucun élément sélectif susceptible d'entraîner l'application de l'article 87 CE.

93 Le Tribunal rappelle que, conformément à une jurisprudence constante, le droit de réclamer la protection de la confiance légitime s'étend à toute personne qui se trouve dans une situation de laquelle il ressort que l'administration communautaire a fait naître dans son chef des espérances fondées. En revanche, personne ne peut invoquer une violation du principe de protection de la confiance légitime en l'absence d'assurances précises que lui aurait fournies l'administration (voir, notamment, arrêt du Tribunal du 14 septembre 1995, Lefebvre e.a./Commission, T-571/93, Rec. p. II-2379, point 72).

94 Toutefois, force est de constater que, au soutien de leur argumentation, les parties requérantes se basent uniquement sur une prétendue inaction de la Commission à l'égard de certaines mesures fiscales adoptées en 1993, dont elles ne prétendent même pas qu'elles auraient été notifiées à la Commission.

95 Or, l'éventuelle inaction de la Commission à l'égard de mesures fiscales analogues à la réduction de la base d'imposition instituée par les mesures fiscales litigieuses ne saurait être assimilée à une assurance précise de la part de cette institution de ce que l'avantage fiscal visé par la décision attaquée ne constitue pas une aide d'État. En tout état de cause, l'inaction de la Commission face aux mesures fiscales analogues aux mesures fiscales litigieuses, voire face aux mesures fiscales litigieuses elles-mêmes, n'a pas pu faire naître dans le chef des parties requérantes des espérances fondées de ce que la Commission n'ouvrirait pas la procédure formelle d'examen à l'encontre des mesures fiscales litigieuses.

96 Le moyen tiré d'une violation du principe de protection de la confiance légitime ne peut donc pas non plus être accueilli.

Sur le cinquième moyen, tiré d'une violation de l'article 253 CE

97 Les parties requérantes font valoir que la décision attaquée n'est pas suffisamment motivée. En premier lieu, la Commission n'aurait pas examiné dans la décision attaquée dans quelle mesure il serait possible de considérer que la réduction de la base d'imposition est justifiée par la nature ou l'économie du système fiscal basque. En deuxième lieu, la Commission aurait omis d'effectuer un examen concret de l'effet que les mesures fiscales litigieuses seraient susceptibles d'avoir sur la concurrence et les échanges commerciaux entre États membres. En troisième lieu, l'appréciation de la compatibilité de la mesure avec le marché commun ne serait pas suffisamment motivée.

98 Le Tribunal rappelle que la motivation exigée par l'article 253 CE doit être adaptée à la nature de l'acte en cause et doit faire apparaître de façon claire et non équivoque le raisonnement de l'institution, auteur de l'acte, de manière à permettre aux intéressés de connaître les justifications de la mesure prise et à la juridiction compétente d'exercer son contrôle. Il n'est pas exigé que la motivation spécifie tous les éléments de fait et de droit pertinents, dans la mesure où la question de savoir si la motivation d'un acte satisfait aux exigences de l'article 253 CE doit être appréciée au regard non seulement de son libellé, mais aussi de son contexte ainsi que de l'ensemble des règles juridiques régissant la matière concernée (arrêt Commission/Sytraval et Brink's France, cité au point 41 ci-dessus, point 63).

99 Afin d'apprécier l'étendue de l'obligation de motiver une décision d'ouvrir la procédure formelle d'examen, il convient de rappeler que, conformément à l'article 6 du règlement «procédure aides d'État», lorsque la Commission décide d'ouvrir la procédure formelle d'examen, la décision d'ouverture peut se limiter à récapituler les éléments pertinents de fait et de droit, à inclure une «évaluation provisoire» de la mesure étatique en cause visant à déterminer si elle présente le caractère d'une aide et à exposer les raisons qui incitent à douter de sa compatibilité avec le marché commun.

100 La décision d'ouverture doit ainsi mettre les parties intéressées en mesure de participer de manière efficace à la procédure formelle d'examen lors de laquelle elles auront la possibilité de faire valoir leurs arguments. À cette fin, il suffit que les parties intéressées connaissent le raisonnement qui a amené la Commission à considérer provisoirement que la mesure en cause pouvait constituer une aide nouvelle incompatible avec le marché commun (arrêt Government of Gibraltar/ Commission, cité au point 34 ci-dessus, point 138).

101 Or, dans la décision attaquée, la Commission expose clairement les motifs sur la base desquels elle conclut provisoirement que la réduction de la base d'imposition constitue une aide d'État (JO 2000, C 55, p. 3, point 4.1, et p. 5, point 1). Ensuite, elle expose les raisons pour lesquelles elle considère qu'il y a des doutes quant à la compatibilité de cet avantage fiscal avec le marché commun (JO 2000, C 55, p. 3, point 4.3, et p. 6, point 3).

102 Les motifs de la décision attaquée ont ainsi permis aux parties requérantes de connaître le raisonnement qui a amené la Commission à adopter la décision attaquée et au juge communautaire d'exercer son contrôle de légalité.

103 L'analyse des observations formulées par les parties requérantes à la suite de l'ouverture de la procédure formelle d'examen montre d'ailleurs qu'elles ne se sont pas méprises sur l'argumentation développée par la Commission dans la décision attaquée.

104 Dans ces conditions, il doit être constaté que la décision attaquée est suffisamment motivée.

105 Le dernier moyen doit donc également être rejeté.

106 Au vu de l'ensemble de ce qui précède, les recours sont rejetés.

Sur les dépens

107 Aux termes de l'article 87, paragraphe 2, du règlement de procédure, toute partie qui succombe est condamnée aux dépens s'il est conclu en ce sens. Les parties requérantes ayant succombé, il y a lieu de décider qu'elles supporteront, outre leurs propres dépens, ceux de la Commission, conformément aux conclusions de cette dernière.

Par ces motifs,

LE TRIBUNAL (troisième chambre élargie),

déclare et arrête:

1) **Les recours sont rejetés.**

2) **Les parties requérantes supporteront leurs propres dépens ainsi que ceux exposés par la Commission.**

Jaeger García-Valdecasas Lenaerts

Lindh Azizi

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 23 octobre 2002.

Le greffier

H. Jung

Le président

K. Lenaerts