SENTENZA DEL TRIBUNALE (Terza Sezione ampliata)
23 ottobre 2002 *

Nelle cause riunite T-346/99, T-347/99 e T-348/99,

Territorio Histórico de Álava — Diputación Foral de Álava,

Territorio Histórico de Guipúzkoa — Diputación Foral de Guipúzkoa,

Territorio Histórico de Vizkaya — Diputación Foral de Vizkaya,

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

ricorrenti,

contro

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

convenuta,

avente ad oggetto la domanda di annullamento della decisione della Commissione, comunicata alle autorità spagnole con lettera 29 settembre 1999, di avviare

* Lingua processuale: lo spagnolo.

il procedimento di cui all'art. 88, n. 2, CE contro lo Stato spagnolo in merito ad aiuti fiscali sotto forma di riduzione della base imponibile per l'imposta sulle società nei Territorios Históricos di Álava, di Vizkaya e di Guipúzkoa (GU 2000, C 55, pag. 2),

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

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

cancelliere: sig.ra B. Pastor, cancelliere aggiunto

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

ha pronunciato la seguente

Sentenza

Contesto normativo

Disposizioni comunitarie

1 Le regole di procedura stabilite dal Trattato in materia di aiuti di Stato variano a seconda che si tratti di aiuti esistenti o nuovi. Mentre i primi sono soggetti all'art. 88, nn. 1 e 2, CE, i secondi sono disciplinati, in ordine cronologico, dai nn. 3 e 2 del medesimo articon ilo.

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

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

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

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

b) "aiuti esistenti":

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

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

(...)

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

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

(...)

f) "aiuti illegali": i nuovi aiuti attuati in violazione dell'articon ilo [88], n. 3, del Trattato;

(...)».

5 Ai sensi dell'art. 2, n. 1, del regolamento «procedimento aiuti di Stato», «qualsiasi progetto di concessione di un nuovo aiuto deve essere notificato tempestivamente alla Commissione dallo Stato membro interessato». L'art. 3 del regolamento dispone che ad un nuovo aiuto «non può essere data esecuzione prima che la Commissione abbia adottato, o sia giustificato ritenere che abbia adottato una decisione di autorizzazione dell'aiuto». L'art. 4, n. 4, del medesimo regolamento prevede che la Commissione adotti una decisione di avviare il procedimento ai sensi dell'art. 88, n. 2, CE (in prosieguo: il «procedimento d'indagine formale»), ove, dopo un esame preliminare, essa constati che sussistono «dubbi in ordine alla compatibilità con il mercato comune della misura notificata».

6 Conformemente all'art. 6, n. 1, del regolamento «procedimento aiuti di Stato», una «decisione di avvio del procedimento d'indagine formale espone sinteticamente i punti di fatto e di diritto pertinenti, contiene una valutazione preliminare della Commissione relativa al carattere di aiuto della misura prevista ed espone i dubbi attinenti alla sua compatibilità con il mercato comune».

7 A tenore dell'art. 7, n. 1, del regolamento «procedimento aiuti di Stato», «il procedimento d'indagine formale si conclude con una decisione ai sensi dei paragrafi da 2 a 5 del presente articon ilo». La Commissione può decidere che la misura notificata non costituisce un aiuto (art. 7, n. 2), che l'aiuto notificato è compatibile con il mercato comune (art. 7, n. 3), che l'aiuto notificato può essere

considerato compatibile con il mercato comune se si osservano talune condizioni (art. 7, n. 4), o che l'aiuto notificato non è compatibile con il mercato comune (art. 7, n. 5).

8 Quanto alle misure non notificate, l'art. 10, n. 1, del regolamento «procedimento aiuti di Stato» dispone che «[l]a Commissione esamina senza indugio le informazioni di cui sia eventualmente in possesso, in merito a presunti aiuti illegali, da qualsiasi fonte esse provengano». All'art. 13, n. 1, del medesimo regolamento, si prevede che quest'esame dia luogo, se necessario, ad una decisione di avvio di un procedimento d'indagine formale.

9 Il procedimento relativo ai regimi di aiuti esistenti è previsto agli artt. 17-19 del regolamento «procedimento aiuti di Stato». Ai sensi dell'art. 18, se la Commissione conclude che il regime di aiuti esistente non è, ovvero non è più, compatibile con il mercato comune, emette una raccomandazione in cui propone opportune misure allo Stato membro interessato. Nel caso in cui lo Stato membro interessato non accetti le misure proposte, la Commissione, in forza dell'art. 19, n. 2, può avviare un procedimento d'indagine formale in conformità del citato art. 4, n. 4.

Riduzione della base imponibile per l'imposta sulle società, istituita dalla legislazione tributaria dei Territorios Históricos di Álava, di Vizkaya e di Guipúzkoa

10 Le presenti cause hanno ad oggetto asseriti aiuti fiscali, sotto forma di riduzione della base imponibile per l'imposta sulle società (in prosieguo: la «riduzione della base imponibile»), concessi ad opera della legislazione tributaria dei Territorios Históricos di Álava, di Vizkaya e di Guipúzkoa.

11 L'art. 26 della Norma Foral 5 luglio 1996, n. 24, del Territorio Histórico de Álava, l'art. 26 della Norma Foral 26 giugno 1996, n. 3, del Territorio Histórico de Vizkaya, e l'art. 26 della Norma Foral 4 luglio 1996, n. 7, del Territorio Histórico de Guipúzkoa dispongono:

«1. Le imprese che iniziano la loro attività fruiranno di una riduzione del 99,75, 50 e 25%, rispettivamente, della base imponibile positiva corrispondente al loro risultato di esercizio, prima della compensazione con basi imponibili negative dei precedenti esercizi fiscali, nel corso dei quattro periodi d'imposizione consecutivi, a partire dal primo esercizio durante il quale, nei quattro anni che seguono l'avviamento della loro attività, registrano basi imponibili positive.

(...)

2. Per fruire della presente riduzione, i contribuenti devono soddisfare le seguenti condizioni:

(—) iniziare la loro attività con un capitale versato di almeno ESP 20 milioni;

(...)

(—) non aver esercitato in precedenza la nuova attività, in maniera diretta o indiretta, sotto un'altra denominazione;

(...)

(—) realizzare investimenti in immobilizzazioni materiali nel corso dei primi due anni di attività per un importo di almeno [pesetas spagnole (ESP)] 80 milioni, essendo inteso che tutti gli investimenti devono avere ad oggetto beni destinati all'attività, ad esclusione di quelli che sono affittati o ceduti per essere utilizzati da terzi. A tal fine vanno considerati quali investimenti anche i beni acquisiti tramite locazione finanziaria posto che l'acquirente si impegni ad esercitare l'opzione di acquisto;

(—) creare al minimo dieci posti di lavoro nei sei mesi successivi all'inizio della loro attività e mantenere a tale livello la media annua del personale a partire da tale momento e sino all'esercizio in cui il diritto di applicare la riduzione della base imponibile perviene a scadenza;

(...)

(—) disporre di un piano d'impresa per un periodo di almeno cinque anni.

3. (...)

4. L'importo minimo di investimenti indicato (...) nonché il numero di posti di lavoro menzionato al n. 2 (...) saranno incompatibili con qualsiasi altro vantaggio fiscale istituito da tali investimenti o da tale creazione di posti di lavoro.

5. La riduzione stabilita nella presente disposizione sarà sollecitata presso l'amministrazione tributaria la quale, dopo verifica del rispetto delle condizioni inizialmente richieste, comunicherà all'occorrenza la sua autorizzazione provvisoria alla società ricorrente, autorizzazione che dovrà essere confermata dalla Diputación Foral de [Álava/Vizkaya/Guipúzkoa].

(...)».

Decisione impugnata

12 In seguito ad una denuncia presentata nel 1996, la Commissione ha esaminato l'applicazione della riduzione della base imponibile prevista dalla legislazione tributaria del Territorio Histórico de Álava all'impresa Daewoo Electronics Manufacturing España SA (Demesa). Con decisione 24 febbraio 1999, 1999/718/CE, relativa all'aiuto di Stato concesso dalla Spagna alla Demesa (GU L 292, pag. 1), la Commissione ha constatato che la concessione di tale vantaggio fiscale all'impresa interessata costituiva un aiuto di Stato incompatibile con il mercato comune.

13 La Commissione ha in seguito esaminato, in maniera generale, la riduzione della base imponibile istituita dalla legislazione tributaria del Territorio Histórico de Álava alla luce degli artt. 87 CE e 88 CE. Si sono esaminate anche misure fiscali

analoghe applicabili nei Territorios Históricos di Vizkaya e di Guipúzkoa (in prosieguo, per i tre territori storici del Paese Basco, le «misure fiscali litigiose»).

14 La Commissione ha quindi adottato la decisione SG (99) D/7814 di avvio del procedimento d'indagine formale con riguardo alla riduzione della base imponibile prevista nella legislazione tributaria dei Territorios Históricos di Álava, di Vizkaya e di Guipúzkoa (in prosieguo: la «decisione impugnata»). La decisione impugnata è stata comunicata alle autorità spagnole con lettera 29 settembre 1999 e riprodotta in lingua spagnola nella *Gazzetta ufficiale delle Comunità europee* 26 febbraio 2000 (GU C 55, pag. 21), accompagnata da una sintesi nella lingua della serie linguistica della suddetta Gazzetta, conformemente all'art. 26, n. 2, del regolamento «procedimento aiuti di Stato».

15 Nella decisione impugnata, la Commissione qualifica provvisoriamente la riduzione della base imponibile come aiuto di Stato ai sensi dell'art. 87, n. 1, CE sul fondamento delle seguenti considerazioni:

«La misura (...) [è costituita] da una riduzione del 99%, 75%, 50% e 25% delle basi imponibili che soddisfa cumulativamente i quattro criteri stabiliti all'articon ilo 87 del Trattato CE. In particon ilare la riduzione della base imponibile è specifica o selettiva nel senso che favorisce talune imprese. Infatti, le condizioni annesse alla concessione degli aiuti escludono dal beneficio dei medesimi le imprese create prima della data dell'entrata in vigore, verso la metà del 1999, delle leggi provinciali succitate che realizzino investimenti inferiori a 80 milioni di ESP (480 810 EUR), che creino meno di 10 posti di lavoro, che non siano società con un capitale versato superiore a 20 milioni di ESP (120 202 EUR). Inoltre, l'aiuto fiscale in causa non è giustificato dalla natura o dall'economia del sistema, bensì dall'obiettivo perseguito, consistente nel promuovere la creazione e l'avviamento di talune imprese nuove» (GU C 55, pag. 3, punto 4.1).

16 La selettività della riduzione della base imponibile risulta anche, secondo la Commissione, dal potere discrezionale di cui dispone l'amministrazione tributaria dei Territorios Históricos interessati nella concessione del vantaggio fiscale controverso (GU 2000, C 55, pag. 5).

17 In secondo luogo, dopo aver constatato che le autorità spagnole avevano violato l'obbligo di previa notifica stabilito dall'art. 88, n. 3, CE, la Commissione valuta la compatibilità del vantaggio fiscale contestato con il mercato comune. Essa conclude che sussistono dubbi su tale piano e decide di avviare il procedimento d'indagine formale (GU 2000, C 55, pag. 3, punti 4.2 e 4.3).

18 Dopo aver adottato la decisione impugnata, la Commissione ha ulteriormente esaminato in modo specifico la concessione della riduzione della base imponibile istituita dalla legislazione tributaria del Territorio Histórico de Álava ad un'impresa particon ilare. Tale esame è stato concluso con la decisione della Commissione 22 dicembre 1999, 2000/795/CE, relativa all'aiuto di Stato concesso dalla Spagna in favore di Ramondín SA y Ramondín Cápsulas SA (GU 2000, L 318, pag. 36).

Procedimento e conclusioni delle parti

19 Con atti introduttivi depositati nella cancelleria del Tribunale il 6 dicembre 1999, i ricorrenti hanno proposto il presente ricorso.

20 Il Territorio Histórico de Álava, ricorrente nella causa T-346/99, chiede che il Tribunale voglia:

— dichiarare il ricorso ricevibile;

— annullare la decisione impugnata nella parte in cui qualifica aiuto di Stato ai sensi dell'art. 87 CE la riduzione della base imponibile come prevista all'art. 26 della Norma Foral de Álava n. 24/1996;

— condannare la Commissione alle spese.

21 Il Territorio Histórico de Guipúzkoa, ricorrente nella causa T-347/99, chiede che il Tribunale voglia:

— dichiarare il ricorso ricevibile;

— annullare la decisione impugnata nella parte in cui qualifica aiuto di Stato ai sensi dell'art. 87 CE la riduzione della base imponibile, come prevista all'art. 26 della Norma Foral de Guipúzkoa n. 7/1996;

— condannare la Commissione alle spese.

22 Il Territorio Histórico de Vizkaya, ricorrente nella causa T-348/99, chiede che il Tribunale voglia:

— dichiarare il ricorso ricevibile;

— annullare la decisione impugnata, nella parte in cui qualifica aiuto di Stato ai sensi dell'art. 87 CE la riduzione della base imponibile prevista all'art. 26 della Norma Foral de Vizkaya n. 3/1996;

— condannare la Commissione alle spese.

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

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

— dichiarare il ricorso irricevibile;

— in subordine, dichiarare il ricorso infondato;

— condannare il ricorrente alle spese.

25 Con ordinanza del presidente della Terza Sezione ampliata del Tribunale 12 gennaio 2001, le cause T-346/99, T-347/99 e T-348/99 sono state riunite.

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

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

Sulla ricevibilità

Argomenti delle parti

28 La Commissione fa valere che la decisione impugnata costituisce un atto preparatorio che non modifica la posizione giuridica dei ricorrenti. La decisione impugnata non costituirebbe quindi un atto impugnabile ai sensi dell'art. 230 CE. La Commissione aggiunge che, se la decisione di avviare il procedimento d'indagine formale producesse effetti giuridici definitivi circa la qualificazione di una misura come aiuto di Stato, allora la possibilità di presentare un ricorso contro tale qualificazione nel termine legale renderebbe irricevibile il ricorso

avverso la decisione finale relativa al carattere di aiuto della misura, poiché si tratterebbe dunque soltanto di un atto confermativo di un precedente atto definitivo.

29 La Commissione fa poi rilevare che la Corte ha dichiarato, nella sentenza 14 febbraio 1990, causa C-301/87, Francia/Commissione (Racc. pag. I-307), che la Commissione può emettere un'ingiunzione di sospensione dell'aiuto rivolta allo Stato membro prima di aver completato l'esame della compatibilità dell'aiuto con il mercato comune. Tale provvedimento, emesso in esito ad un procedimento distinto da quello di cui all'art. 88, n. 2, CE, sarebbe diverso dalla decisione di avviare il procedimento d'indagine formale e sarebbe, contrariamente a quest'ultima, impugnabile (citata sentenza Francia/Commissione, punto 18). Il fatto che la Corte abbia dichiarato necessario esigere che l'ingiunzione di sospensione fosse oggetto di un procedimento e di una decisione autonomi da quelli relativi al procedimento d'indagine formale sarebbe rivelatore della circostanza che siffatta ingiunzione non deriva dalla mera qualificazione di aiuto della misura esaminata nella decisione di avvio del procedimento d'indagine formale.

30 Infine la Commissione fa notare come, diversamente dalle decisioni che furono oggetto delle sentenze della Corte 30 giugno 1992, causa C-312/90, Spagna/Commissione (Racc. pag. I-4117), e causa C-47/91, Italia/Commissione (Racc. pag. I-4145), e 9 ottobre 2001, causa C-400/99, Italia/Commissione (Racc. pag. I-7303; in prosieguo: la «sentenza Tirrenia»), le autorità spagnole centrali, regionali e provinciali non avrebbero mai sostenuto, nel corso del procedimento precedente all'adozione della decisione impugnata, che le misure fiscali litigiose avessero un carattere di aiuto esistente.

31 I ricorrenti, riferendosi alle sentenze citate nel punto precedente, ribattono che una decisione di avvio del procedimento d'indagine formale costituisce un atto impugnabile in quanto produce effetti giuridici immediati e definitivi. Essi sottolineano che la Commissione non aveva il diritto di avviare il procedimento d'indagine formale poiché le misure fiscali litigiose non rivestono il carattere di aiuto di Stato.

Giudizio del Tribunale

32 Va ricordato che, al momento dell'adozione della decisione impugnata, le misure fiscali litigiose erano già state attuate dai ricorrenti. Questi ultimi considerano infatti costantemente che la riduzione della base imponibile istituita da tali misure non costituisce un aiuto di Stato ai sensi dell'art. 87, n. 1, CE.

33 Una decisione di avviare il procedimento d'indagine formale comporta effetti giuridici autonomi, segnatamente per quanto riguarda la sospensione della misura considerata (sentenza Tirrenia, citata al punto 30 supra, punti 62 e 69). Siffatta conclusione vale non soltanto nel caso in cui la misura in corso di esecuzione sia considerata dalle autorità dello Stato membro interessato come un aiuto esistente, ma anche quando le autorità ritengano che la misura oggetto della decisione di avvio non rientra nella sfera di applicazione dell'art. 87, n. 1, CE (sentenza Tirrenia, citata al punto 30 supra, punti 59, 60 e 69).

34 Una decisione di avvio del procedimento d'indagine formale nei confronti di una misura in corso di esecuzione e qualificata come aiuto nuovo dalla Commissione modifica necessariamente la portata giuridica della misura considerata, nonché la situazione giuridica delle imprese che ne beneficiano, in particon ilare per quanto riguarda il proseguimento della sua attuazione. Fino all'adozione di tale decisione, lo Stato membro, le imprese beneficiarie e gli altri operatori economici possono ritenere che la misura sia legittimamente eseguita in quanto misura generale non rientrante nel campo di applicazione dell'art. 87, n. 1, CE o in quanto aiuto esistente. Viceversa, dopo la sua adozione, esiste quanto meno un notevole dubbio sulla legittimità di tale misura, dubbio che, fatta salva la facon iltà di sollecitare provvedimenti provvisori presso il giudice dei provvedimenti urgenti, deve indurre lo Stato membro a sospenderne l'applicazione, dato che l'avvio del procedimento di cui all'art. 88, n. 2, CE esclude una decisione immediata nel senso della compatibilità con il mercato comune il quale consentirebbe di proseguire legittimamente l'esecuzione della detta misura. Una

tale decisione potrebbe altresì essere fatta valere dinanzi ad un giudice nazionale chiamato a trarre tutte le conseguenze derivanti dalla violazione dell'art. 88, n. 3, ultima frase, CE. Essa può infine indurre le imprese beneficiarie della misura a rifiutare in ogni caso nuovi versamenti, o nuovi vantaggi, o a procurarsi le somme necessarie a eventuali successivi rimborsi. Gli ambienti d'affari terranno anche conto, nei loro rapporti con detti beneficiari, della posizione giuridica e finanziaria di questi ultimi, resa più precaria (sentenza Tirrenia, citata al punto 30 supra, punti 59 e 69; sentenza del Tribunale 30 aprile 2002, cause riunite T-195/01 e T-207/01, Government of Gibraltar/Commissione, Racc. pag. II-2309, punto 85).

35 Vero è che, in un tale contesto, diversamente da un'ingiunzione di sospensione rivolta allo Stato membro, che ha carattere vincon ilante immediato e la cui inosservanza consente alla Commissione di adire direttamente la Corte, in applicazione dell'art. 12 del regolamento «procedimento aiuti di Stato», affinché quest'ultima dichiari che l'inosservanza costituisce una violazione del Trattato, la decisione di avviare il procedimento di cui all'art. 88, n. 2, CE, intervenendo nei confronti di misure in corso di esecuzione e qualificate come aiuti nuovi dalla Commissione, produce effetti giuridici le cui conseguenze vanno tratte direttamente dallo Stato membro interessato e, eventualmente, dagli operatori economici. Questa differenza di natura procedurale non incide tuttavia sulla portata di tali effetti giuridici (sentenza Tirrenia, citata al punto 30 supra, punto 60).

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

37 In secondo luogo, occorre constatare che la decisione impugnata riguarda direttamente ed individualmente i ricorrenti ai sensi dell'art. 230, quarto comma, CE. Infatti la decisione impugnata si riferisce a misure fiscali di cui i ricorrenti sono gli autori, ma impedisce inoltre ai medesimi di esercitare come essi intendono le loro competenze rispettive di cui godono direttamente a norma del

diritto nazionale spagnolo (v., in tal senso, sentenze del Tribunale 30 aprile 1998, causa T-214/95, Vlaams Gewest/Commissione, Racc. pag. II-717, punti 29 e 30, e 6 marzo 2002, cause riunite T-127/99, T-129/99 e T-148/99, Diputación Foral de Álava e a./Commissione, Racc. pag. I-1275, punto 50).

38 Dalle considerazioni precedenti deriva che i ricorsi sono ricevibili.

Sul merito

39 I ricorrenti invocano cinque motivi a sostegno del loro ricorso. Il primo è relativo alla violazione dell'art. 87, n. 1, CE ed il secondo alla violazione dell'art. 88, nn. 2 e 3. Il terzo motivo si fonda sullo sviamento di potere ed il quarto sulla violazione del principio di tutela del legittimo affidamento. Il quinto motivo, infine, è relativo alla violazione dell'art. 253 CE.

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

40 Con il primo motivo, i ricorrenti contestano il fatto che la riduzione della base imponibile istituita dalle misure fiscali litigiose riveste il carattere di aiuto di Stato ai sensi dell'art. 87, n. 1, CE.

41 Il Tribunale ricorda che la Commissione è obbligata ad avviare il procedimento d'indagine formale qualora un primo esame non le abbia consentito di superare

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

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

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

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

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

46 In primo luogo, i ricorrenti fanno valere che la riduzione della base imponibile istituita dalle misure fiscali litigiose costituisce una misura fiscale generale.

47 I ricorrenti sostengono anzitutto che la Commissione ha dedotto la specificità delle misure fiscali litigiose dal loro carattere regionale. Essi fanno osservare che i Territorios Históricos di Álava, di Vizkaya e di Guipúzkoa dispongono dal XIX secon ilo di un'autonomia fiscale riconosciuta e protetta dalla costituzione dello Stato spagnolo. Tale autonomia sarebbe implicitamente rimessa in questione dalla decisione impugnata.

48 I ricorrenti fanno osservare in secondo luogo che la riduzione della base imponibile è applicabile a qualsiasi impresa di nuova costituzione indipendentemente dal settore di attività e dall'origine dell'investimento effettuato dal momento che soddisfino le condizioni previste nella normativa. Tali condizioni sarebbero formulate in maniera «orizzontale» ed obiettiva. La limitazione del campo di applicazione della base imponibile sarebbe tanto più giustificata in quanto necessaria a realizzare l'obiettivo perseguito dalle misure fiscali litigiose, cioè la promozione degli investimenti e la creazione di posti di lavoro.

49 In secondo luogo, i ricorrenti fanno valere che la Commissione non può inferire la specificità delle misure fiscali litigiose da un asserito potere discrezionale di cui disporrebbe l'amministrazione tributaria per la concessione della riduzione della base imponibile. Infatti quest'ultima si limiterebbe a verificare se siano soddisfatte le condizioni previste dalle misure fiscali litigiose senza disporre di un qualunque potere discrezionale in proposito. L'amministrazione tributaria non avrebbe la facon iltà di selezionare le imprese beneficiarie o di modulare l'intensità dell'«aiuto» in ragione delle particon ilari caratteristiche delle imprese.

50 Il Tribunale ricorda in proposito che l'art. 87, n. 1, CE esige che una misura, per poter essere definita aiuto di Stato, favorisca «talune imprese o talune produzioni». La specificità o la selettività di una misura costituisce quindi una delle caratteristiche della nozione di aiuto di Stato (sentenza della Corte 1° dicembre 1998, causa C-200/97, Ecotrade, Racc. pag. I-7907, punto 40; sentenza Diputación Foral de Álava e a./Commissione, citata al punto 37 supra, punto 144, e sentenza del Tribunale 29 settembre 2000, causa T-55/99, CETM/Commissione, Racc. pag. II-3207, punto 39).

51 Orbene, nella decisione impugnata, la Commissione si è fondata su due elementi per qualificare, in via provvisoria, la riduzione della base imponibile come misura selettiva ai sensi dell'art. 87, n. 1, CE, cioè le condizioni di concessione del vantaggio fiscale in questione che «escludono dal beneficio de[l] medesim[o] le imprese create prima della data dell'entrata in vigore, verso la metà del 1999, delle leggi provinciali succitate che realizzino investimenti inferiori a 80 milioni di ESP (euro 480 810), che creino meno di 10 posti di lavoro, che non siano società con un capitale versato superiore a 20 milioni di ESP (euro 120 202)» (GU 2000, C 55, pag. 3, punto 4.1), da un lato, ed il potere discrezionale di cui disporrebbe l'amministrazione tributaria dei Territorios Históricos interessati nella concessione del vantaggio fiscale (GU 2000, C 55, pag. 5), dall'altro.

52 Contrariamente a quanto sostengono i ricorrenti, la Commissione non si è fondata pertanto, nella decisione impugnata, sulla constatazione che le misure fiscali litigiose si applicano soltanto ad una parte del territorio spagnolo, cioè i

Territorios Históricos del Paese Basco, per concludere in via provvisoria per la selettività del credito d'imposta. I ricorrenti non possono dunque asserire che la decisione impugnata è tale da rimettere in questione la competenza normativa dei tre Territorios Históricos del Paese Basco ad adottare misure fiscali.

53 Il Tribunale constata, secondariamente, come dalle misure fiscali litigiose emerga che il diritto alla riduzione della base imponibile è riconosciuto soltanto alle imprese di nuova costituzione escludendo pertanto qualsiasi altra impresa dal beneficio in questione. Inoltre, tali imprese di nuova costituzione devono avere un capitale versato di almeno ESP 20 milioni, realizzare un investimento di almeno ESP 80 milioni ed assicurare la creazione di almeno dieci posti di lavoro. Su tale fondamento, la Commissione ha potuto ragionevolmente considerare in via provvisoria che la riduzione della base imponibile istituita dalle misure fiscali litigiose era destinata a «talune imprese» ai sensi dell'art. 87, n. 1, CE, anche se, come asseriscono i ricorrenti, le misure fiscali litigiose determinano il loro campo di applicazione sulla base di criteri obiettivi ed orizzontali (v. sentenza del Tribunale 6 marzo 2002, cause riunite T-92/00 e T-103/00, Diputación Foral de Álava e a./Commissione, Racc. pag. I-1385, punto 50).

54 In secondo luogo, se si dovesse ritenere che il perseguimento di un obiettivo di politica economica o industriale, quale lo stimolo agli investimenti, sia tale da far esulare una misura dall'art. 87, n. 1, CE, tale disposizione diverrebbe priva di qualsiasi effetto utile. Conformemente alla giurisprudenza constante, va quindi dichiarato che l'obiettivo perseguito dalle misure fiscali litigiose non è sufficiente a sottrarle alla qualifica di aiuto di Stato ai sensi dell'art. 87, n. 1, CE (sentenze della Corte 26 settembre 1996, causa C-241/94, Francia/Commissione, Racc. pag. I-4551, punto 20, e 17 giugno 1999, causa C-75/97, Belgio/Commissione, detta «Maribel», Racc. pag. I-3671, punto 25; sentenza CETM/Commissione, citata al punto 50 supra, punto 53).

55 I ricorrenti fanno tuttavia valere che la riduzione della base imponibile istituita dalle misure fiscali litigiose deve considerarsi giustificata dalla natura o dalla struttura del sistema tributario in quanto risponde a criteri obiettivi uniforme-

mente applicabili ed è destinata a realizzare l'obiettivo perseguito dalle disposizioni fiscali che l'istituiscono.

56 I ricorrenti aggiungono che il sistema tributario dei Territorios Históricos, che trova il suo fondamento nella Costituzione spagnola, è giustificato, come tale, della natura e della struttura del sistema generale spagnolo.

57 Peraltro i presupposti di applicazione della misura fiscale in parola risulterebbero necessari o funzionali all'efficacia del sistema tributario in cui rientra la misura. Lo stimolo all'investimento ricercato dalla riduzione della base imponibile è necessario in una zona che di norma attira soltanto pochi operatori economici. I ricorrenti sostengono inoltre che la pressione fiscale globale nel Paese Basco è superiore a quella esistente nel resto della Spagna.

58 Il Tribunale ricorda in proposito che un provvedimento statale che sia giustificato dalla natura o dalla struttura generale del sistema in cui s'inserisce non soddisfa la condizione di selettività anche se tale provvedimento costituisce un vantaggio per i suoi beneficiari (sentenza «Maribel», citata al punto 54 supra, punto 33, e sentenza della Corte 8 novembre 2001, causa C-143/99, Adria-Wien Pipeline e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, Racc. pag. I-8365, punto 42).

59 Va ricordato che la giustificazione basata sulla natura o sulla struttura del sistema tributario rimanda alla coerenza di una misura fiscale specifica con la logica interna del sistema fiscale in cui si descrive (sentenza 6 marzo 2002, cause riunite T-127/99, T-129/99 e T-148/99, Diputación Foral de Álava e a./Commissione, citata al punto 37 supra, punto 164).

60 Tuttavia nessuno argomento invocato dai ricorrenti dimostra che la limitazione della cerchia dei beneficiari potenziali del vantaggio fiscale in questione sia giustificata dalla logica interna del sistema tributario basco.

61 Il Tribunale ricorda anzitutto che il fatto che le misure fiscali litigiose soddisfanno criteri e condizioni obiettivi non è idoneo a dimostrare che la limitazione della cerchia dei beneficiari del vantaggio fiscale in parola sarebbe giustificata della logica interna del sistema tributario basco (v. sentenza Adria-Wien Pipeline e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, citata al punto 58 supra, punto 53).

62 Inoltre, il fatto che alle autorità basche siano state conferite dalla Costituzione spagnola competenze in materia tributaria non permette di considerare che qualsiasi vantaggio fiscale accordato dalle medesime sarebbe giustificato dalla natura o dalla struttura del sistema tributario. In effetti le misure adottate da enti substatali (decentrati, federati, regionali o altri) degli Stati membri, indipendentemente dal loro statuto legale e dalla loro denominazione, rientrano, allo stesso titolo delle misure adottate dal potere federale o centrale, nel campo di applicazione dell'art. 87, n. 1 CE, qualora ne ricorrano i presupposti (sentenza della Corte 14 ottobre 1987, causa 248/84, Germania/Commissione, Racc. pag. 4013, punto 17, e sentenza 6 marzo 2002, cause riunite T-127/99, T-129/99 e T-148/99, citata al punto 37 supra, punto 142).

63 Quanto al resto, i ricorrenti si riferiscono in sostanza ad obiettivi di politica economica esterni al sistema tributario basco. Orbene, un obiettivo di ordine economico perseguito da una misura non è sufficiente a sottrarla alla qualificazione come aiuto di Stato ai sensi dell'art. 87, n. 1, CE (v. la giurisprudenza citata al punto 54 supra).

64 Ne consegue che la Commissione non ha commesso un errore manifesto di valutazione considerando, in via provvisoria, nelle decisioni impugnate che la

riduzione della base imponibile istituita dalle misure fiscali litigiose è una misura selettiva ai sensi dell'art. 87, n. 1, CE in quanto agevola soltanto le imprese di nuovo costituzione che soddisfino diverse condizioni particon ilari (v. supra, punto 53), senza essere giustificata dalla natura o dalla struttura generale del sistema in cui si iscrive.

65 Sulla base di tali elementi, non è più necessario esaminare ulteriormente se la Commissione abbia potuto ragionevolmente constatare, grazie alle informazioni in suo possesso al momento dell'adozione della decisione impugnata, che le autorità tributarie basche disponevano di un potere discrezionale in merito alla concessione della riduzione della base imponibile e che tale asserito potere discrezionale fosse anche tale da conferire carattere selettivo alle misure fiscali litigiose (v. supra punto 16).

66 In secondo luogo, i ricorrenti fanno valere che la Commissione non ha dimostrato che la riduzione della base imponibile istituita dalla misure fiscali litigiose implica una distorsione della concorrenza e danneggia gli scambi tra Stati membri. Essi sottolineano che, al fine di poter concludere per il carattere di aiuto di Stato di una misura, occorre che l'effetto della misura sulla concorrenza sia reale e sensibile (sentenze della Corte 25 giugno 1970, causa 47/69, Francia/Commissione, Racc. pag. 487, punto 16; Germania/Commissione, citata al punto 62 supra, punto 18, e 2 febbraio 1988, cause riunite 67/85, 68/85 e 70/85, Van der Kooy e a./Commissione, Racc. pag. 219, punto 58).

67 Il Tribunale ricorda al riguardo che, nel caso di un asserito regime di aiuti, la Commissione può limitarsi a studiarne le caratteristiche onde stabilire se questo dia un notevole vantaggio ai beneficiari rispetto ai loro concorrenti e sia tale da favorire essenzialmente le imprese che partecipano agli scambi fra Stati membri (v. sentenza «Maribel», citata al punto 54 supra, punto 48, e sentenza della Corte 7 marzo 2002, causa C-310/99, Italia/Commissione, Racc. pag. I-2289, punto 89). In un'ipotesi, come quella del caso di specie, di un asserito regime

di aiuti non notificato, non è necessario che la motivazione della decisione finale della Commissione, ed a maggior ragione della decisione di avviare il procedimento d'indagine formale, contenga una valutazione attualizzata dei suoi effetti sulla concorrenza e sul pregiudizio degli scambi tra Stati membri (v. sentenza «Maribel», citata al punto 54 supra, punto 48).

68 Orbene, nella decisione impugnata, la Commissione ha potuto ragionevolmente ritenere, in via provvisoria, che le misure fiscali litigiose, limitando de facto la concessione della riduzione della base imponibile, variante dal 25 al 99%, a imprese di nuova costituzione le quali inoltre soddisfino diverse condizioni specifiche, migliorino la posizione concorrenziale delle imprese beneficiarie del vantaggio fiscale in parola, tra cui figurano di norma imprese partecipanti agli scambi fra Stati membri. Si può inoltre ragionevolmente considerare che il vantaggio fiscale in parola è tale da pregiudicare le opportunità delle imprese concorrenti dei beneficiari di detto vantaggio, con sede in altri Stati membri, di esportare i loro prodotti verso il mercato spagnolo.

69 Anche l'argomento dei ricorrenti esposto al punto 66 va pertanto respinto.

70 Dalle precedenti considerazioni emerge che la Commissione ha potuto considerare, senza commettere alcun errore manifesto di valutazione, che un primo esame non le ha permesso di superare tutte le difficon iltà sollevate dalla questione se il vantaggio fiscale in parola costituisce un aiuto di Stato ai sensi dell'art. 87, n. 1, CE.

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

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

72 I ricorrenti ricordano che la Commissione ha qualificato la riduzione della base imponibile come aiuto illegittimo per il motivo che non era stato osservato l'obbligo di previa notifica di cui all'art. 88, n. 3, CE. Poiché le misure fiscali litigiose non costituiscono un aiuto di Stato ai sensi dell'art. 87, n. 1, CE, non vi sarebbe stato in capo alle autorità spagnole alcun obbligo di notifica.

73 Tale argomento va respinto. In effetti la Commissione, dato che ha potuto ragionevolmente considerare che un primo esame non le ha permesso di superare tutte le difficon iltà sollevate dalla questione se il vantaggio fiscale in parola costituisca un aiuto di Stato ai sensi dell'art. 87, n. 1, CE, ha potuto anche ragionevolmente constatare in via provvisoria che le autorità spagnole avevano violato l'art. 88, n. 3, CE, avendo omesso di notificarle previamente le misure fiscali litigiose. Qualsivoglia altra interpretazione dell'art. 88, n. 3, CE rischierebbe di privare del suo effetto utile l'obbligo di previa notifica per gli aiuti nuovi.

74 Inoltre, i ricorrenti fanno valere che la Commissione ha violato l'art. 88, n. 2, CE, in quanto nella decisione impugnata non avrebbe esposto dubbi in merito alla qualificazione della riduzione della base imponibile come aiuto di Stato. Essi sottolineano che la Commissione ha quindi adottato una decisione definitiva su tale punto nella decisione impugnata. Sulla base di tali elementi, sarebbero stati violati i diritti processuali di cui i ricorrenti sono titolari sul fondamento dell'art. 88, n. 2, CE.

75 Il Tribunale ricorda che la Commissione è obbligata ad avviare il procedimento d'indagine formale qualora un primo esame non le abbia consentito di superare tutte le difficon iltà poste dalla questione se il provvedimento di cui trattasi costituisca un aiuto ai sensi dell'art. 87, n. 1, CE, o quanto meno allorquando, nel corso di tale primo esame, non sia stata in grado di acquisire la convinzione che il provvedimento di cui trattasi, ammesso che costituisca un aiuto, è in ogni modo compatibile con il mercato comune (v. sentenze Commissione/Sytraval e Brink's Francia, citata al punto 41 supra, punto 39, e BP Chemicals/Commissione, citata al punto 41 supra, punto 166). La decisione di avviare il procedimento formale contiene quindi una valutazione provvisoria al tempo stesso della qualificazione della misura come aiuto di Stato e della sua compatibilità con il mercato comune.

76 Per tale ragione l'art. 6, n. 1, del regolamento «procedimento aiuti di Stato» dispone che la decisione di avvio del procedimento d'indagine formale, da un lato, contiene una valutazione preliminare della Commissione relativa al carattere di aiuto della misura (...) e, dall'altro, «espone i dubbi attinenti alla sua compatibilità con il mercato comune».

77 Pertanto il fatto che la Commissione non abbia esplicitamente esposto dubbi nella decisione impugnata in merito alla qualificazione della riduzione della base imponibile come aiuto di Stato non dimostra affatto che tale qualificazione non fosse provvisoria (v. sentenza della Corte 14 novembre 1984, causa 323/82, Intermills/Commissione, Racc. pag. 3809, punto 21). In una decisione di avvio del procedimento d'indagine formale, la Commissione ha in effetti l'obbligo di esporre esplicitamente dubbi unicamente sulla compatibilità della misura con il mercato comune.

78 Il carattere necessariamente provvisorio della qualificazione come aiuto di Stato in una decisione di avvio del procedimento d'indagine formale è inoltre confermato dall'art. 7, n. 2, del regolamento «procedimento aiuti di Stato», il

quale dispone che, in esito al procedimento d'indagine formale, la Commissione può constatare che la misura non costituisce un aiuto.

79 Emerge infine dalle osservazioni dei ricorrenti, formulate in seguito all'avvio del procedimento d'indagine formale, che sono state trasmesse al Tribunale in seguito ad un quesito scritto, come i ricorrenti medesimi abbiano considerato che, nella decisione impugnata, la Commissione ha qualificato provvisoriamente come aiuto di Stato la riduzione della base imponibile. Nelle loro osservazioni essi invitano, infatti, la Commissione a chiudere il procedimento decidendo che il vantaggio fiscale in questione non costituisce un aiuto di Stato.

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

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

82 Al riguardo il Tribunale ricorda che, in conformità dell'art. 1, lett. b), v), del regolamento «procedimento aiuti di Stato», costituiscono aiuti esistenti «gli aiuti considerati aiuti esistenti in quanto può essere dimostrato che al momento della loro attuazione non costituivano aiuti, ma lo sono diventati successivamente a causa dell'evoluzione del mercato comune e senza aver subito modifiche da parte dello Stato membro».

83 Va anzitutto constatato che gli elementi addotti dai ricorrenti non permettono di concludere che i criteri di selettività applicati dalla Commissione nella sua valutazione delle misure fiscali sotto il profilo dell'art. 87, n. 1, CE abbiano conosciuto modifiche successive all'adozione delle misure fiscali litigiose. Nelle due decisioni citate al punto 81 supra, la Commissione ha considerato che le misure fiscali esaminate erano di natura selettiva e le ha qualificate aiuti di Stato incompatibili con il mercato comune. Nessun elemento permette di concludere che la Commissione avrebbe ritenuto le misure fiscali litigiose misure generali esulanti dal campo di applicazione dell'art. 87, n. 1, CE, qualora avesse dovuto esaminare tali misure al momento della loro adozione. Circa la comunicazione della Commissione 12 dicembre 1998, che poggia ampiamente sulla giurisprudenza della Corte e del Tribunale, essa apporta chiarimenti circa l'applicazione degli artt. 87 CE e 88 CE alle misure fiscali. In tale comunicazione, la Commissione non annuncia tuttavia un cambiamento della sua prassi decisionale concernente la valutazione delle misure fiscali alla luce degli artt. 87 CE e 88 CE.

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

quest'ultima (sentenza Government of Gibraltar/Commissione, citata al punto 34 supra, punto 121).

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

Sul terzo motivo, relativo ad uno sviamento di potere

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

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

88 Il Tribunale ricorda che una decisione è viziata da sviamento di potere solamente ove risulti, sulla base di elementi obiettivi, pertinenti e concordanti, che essa sia stata emanata allo scopo esclusivo, o quanto meno determinante, di raggiungere fini diversi da quelli dichiarati (sentenze del Tribunale 23 ottobre 1990, causa T-46/89, Pitrone/Commissione, Racc. pag. II-577, punto 71, e 6 marzo 2000, cause riunite T-92/00 e T-103/00, Diputación Foral de Álava e a./Commissione, citata al punto 53 supra, punto 84).

89 L'avvio del procedimento d'indagine formale è inteso a permettere alla Commissione di ottenere tutti i pareri necessari affinché essa sia in grado di adottare una decisione definitiva sulla qualificazione della misura esaminata e sulla sua compatibilità con il mercato comune (v., in tal senso, sentenze Portogallo/Commissione, citata al punto 43 supra, punto 33, e British Airways e a. e British Midland Airways/Commissione, citata al punto 43 supra, punto 59).

90 Occorre constatare che i ricorrenti non forniscono alcun indizio obiettivo che permetta di concludere che il vero scopo perseguito dalla Commissione nell'adottare la decisione impugnata fosse diverso da quello di ottenere tali pareri. Il loro argomento poggia in toto su speculazioni soggettive concernenti eventuali motivi soggiacenti alla decisione impugnata.

91 Alla luce di tali considerazioni, anche il motivo fondato sullo sviamento di potere va respinto.

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

92 I ricorrenti fanno valere che la legislazione tributaria dei Territorio Histórico (Norma Foral del Territorio Histórico de Álava n. 18/1993, Norma Foral del Territorio Histórico de Vizkaya n. 5/1993, Norma Foral del Territorio Histórico de Guipúzkoa n. 11/1993) e la legislazione spagnola (legge 29 dicembre 1993, n. 22, relativa a misure di natura fiscale, di riforma del regime giuridico del pubblico impiego e di tutela contro la disoccupazione) contenevano già nel 1991

misure fiscali analoghe alla riduzione della base imponibile di cui alla decisione impugnata. Poiché la Commissione non ha posto in discussione né la normativa spagnola né le Normas Forales del 1993, i ricorrenti avrebbero potuto legittimamente credere che il vantaggio fiscale previsto dalla decisione impugnata non comportasse alcun elemento selettivo tale da avere per conseguenza l'applicazione dell'art. 87 CE.

93 Il Tribunale rammenta che, conformemente ad una giurisprudenza costante, il diritto di invocare la tutela del legittimo affidamento si estende a chiunque si trovi in una situazione dalla quale risulti che l'amministrazione comunitaria gli ha dato aspettative fondate. Per contro, nessuno può invocare una violazione del legittimo affidamento in mancanza di assicurazioni precise fornitegli dall'amministrazione (v., in particon ilare, sentenza del Tribunale 14 settembre 1995, causa T-571/93, Lefebvre e a./Commissione, Racc. pag. II-2379, punto 72).

94 Va però constatato che, a sostegno del loro argomento, i ricorrenti si fondano unicamente su un'asserita inerzia della Commissione con riguardo a determinate misure fiscali adottate nel 1993, rispetto alle quali esse nemmeno fanno valere che sarebbero state notificate alla Commissione.

95 Orbene, l'inerzia eventuale della Commissione in merito a misure fiscali analoghe alla riduzione della base imponibile istituita dalle misure fiscali litigiose non può essere assimilata ad una precisa assicurazione da parte di tale istituzione quanto alla circostanza che il vantaggio fiscale di cui alla decisione impugnata non costituisce un aiuto di Stato. In ogni caso l'inerzia della Commissione di fronte alle misure fiscali analoghe a quelle litigiose, addirittura di fronte alle misure fiscali litigiose medesime, non ha potuto far sorgere in capo ai ricorrenti fondate aspettative circa l'eventualità che la Commissione non avrebbe avviato il procedimento d'indagine formale avverso le misure fiscali litigiose.

96 Neppure il motivo fondato sulla violazione del principio di tutela del legittimo affidamento può dunque essere accon ilto.

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

97 I ricorrenti fanno valere che la decisione impugnata non è sufficientemente motivata. In primo luogo, la Commissione non avrebbe esaminato nella decisione impugnata in quale misura sarebbe possibile considerare che la riduzione della base imponibile sia giustificata dalla natura o dalla struttura del sistema tributario basco. In secondo luogo, la Commissione avrebbe omesso di condurre un esame concreto dell'effetto che le misure fiscali litigiose potrebbero avere sulla concorrenza e sugli scambi commerciali fra Stati membri. In terzo luogo, la valutazione della compatibilità della misura con il mercato comune non verrebbe sufficientemente motivata.

98 Il Tribunale rammenta che la motivazione prescritta dall'art. 253 CE dev'essere adeguata alla natura dell'atto e deve fare apparire in forma chiara e non equivoca l'iter logico seguito dall'istituzione da cui esso promana, in modo da consentire agli interessati di conoscere le ragioni del provvedimento adottato e permettere al giudice competente di esercitare il proprio controllo. La motivazione non deve necessariamente specificare tutti gli elementi di fatto e di diritto pertinenti, in quanto l'accertamento del se la motivazione di un atto soddisfi i requisiti di cui all'art. 253 CE va effettuato alla luce non solo del suo tenore, ma anche del suo contesto e del complesso delle norme giuridiche che disciplinano la materia (v. sentenza Commissione/Sytraval e Brink's Francia, citata al punto 41 supra, punto 63).

99 Al fine di valutare la portata dell'obbligo di motivare una decisione di avviare il procedimento d'indagine formale, va ricordato che, conformemente all'art. 6 del regolamento «procedimento aiuti di Stato», quando la Commissione decide di avviare il procedimento d'indagine formale, la decisione in parola può limitarsi a ricapitolare gli elementi pertinenti di fatto e di diritto, ad includere una «valutazione provvisoria» della misura statale di cui trattasi relativa al carattere di aiuto della stessa e ad esporre i dubbi attinenti alla sua compatibilità con il mercato comune.

100 Ai sensi del medesimo art. 6, la decisione di avvio deve mettere dunque le parti interessate in grado di partecipare in modo efficace al procedimento d'indagine formale, nel corso del quale esse avranno la possibilità di far valere i loro argomenti. A tal fine, è sufficiente che le parti conoscano l'iter logico che ha portato la Commissione a considerare provvisoriamente che la misura controversa potesse costituire un nuovo aiuto incompatibile con il mercato comune (sentenza Government of Gibraltar/Commissione, citata al punto 34 supra, punto 138).

101 Orbene, nella decisione impugnata, la Commissione espone chiaramente i motivi sul cui fondamento essa conclude provvisoriamente che la riduzione della base imponibile costituisce un aiuto di Stato (GU 2000, C 55, pag. 3, punto 4.1, e pag. 5, punto 1). In secondo luogo, essa illustra le ragioni per cui ritiene che sussistano dubbi circa la compatibilità di tale vantaggio fiscale con il mercato comune (GU 2000, C 55, pag. 3, punto 4.3, e pag. 6, punto 3).

102 Pertanto i motivi della decisione impugnata hanno permesso ai ricorrenti di conoscere il ragionamento che ha indotto la Commissione ad adottare la decisione stessa ed al giudice comunitario di esercitare il suo controllo di legittimità.

103 L'esame delle osservazioni formulate dai ricorrenti in seguito all'avvio del procedimento d'indagine formale dimostra peraltro che essi non hanno frainteso l'argomento svolto dalla Commissione nella decisione impugnata.

104 Alla luce di quanto precede, va dichiarato che la decisione impugnata è sufficientemente motivata.

105 Anche l'ultimo motivo va quindi respinto.

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

Sulle spese

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

Per questi motivi,

IL TRIBUNALE (Terza Sezione ampliata)

dichiara e statuisce:

1) **I ricorsi sono respinti.**

2) **I ricorrenti sopporteranno le proprie spese nonché quelle sostenute dalla Commissione.**

Jaeger García-Valdecasas Lenaerts

Lindh Azizi

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 23 ottobre 2002.

Il cancelliere

H. Jung

Il presidente

M. Jaeger