ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE PRIMEIRA INSTÂNCIA
(Terceira Secção Alargada)
23 de Outubro de 2002 *

Nos processos apensos T-346/99, T-347/99 e 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,

representados por A. Creus Carreras e B. Uriarte Valiente, advogados,

recorrentes,

contra

Comissão das Comunidades Europeias, representada por F. Santaolalla Gadea, G. Rozet e G. Valero Jordana, na qualidade de agentes, com domicílio escolhido no Luxemburgo,

recorrida,

que têm por objecto um pedido de anulação da decisão da Comissão, notificada às autoridades espanholas por carta de 29 de Setembro de 1999, que instaurou o

* Língua do processo: espanhol.

procedimento previsto no artigo 88.°, n.° 2, CE contra o Estado espanhol, relativamente aos auxílios fiscais sob a forma de redução do lucro tributável para efeitos do imposto sobre as sociedades nos Territorios Históricos de Álava, de Vizcaya e de Guipúzcoa (JO 2000, C 55, p. 2),

O TRIBUNAL DE PRIMEIRA INSTÂNCIA
DAS COMUNIDADES EUROPEIAS (Terceira Secção Alargada),

composto por: M. Jaeger, presidente, R. García-Valdecasas, K. Lenaerts, P. Lindh e J. Azizi, juízes,

secretário: B. Pastor, secretária adjunta,

vistos os autos e após a audiência de 10 de Abril de 2002,

profere o presente

Acórdão

Enquadramento jurídico

Disposições comunitárias

1 As regras procedimentais previstas no Tratado em matéria de auxílios de Estado variam consoante se trate de auxílios existentes ou de novos auxílios. Ao passo que os primeiros são disciplinados pelo artigo 88.°, n.os 1 e 2, CE, os segundos são regidos, cronologicamente, pelos n.os 3 e 2 do mesmo artigo.

2 No que diz respeito aos auxílios existentes, o artigo 88.°, n.° 1, CE atribui competência à Comissão para proceder ao seu exame permanente em cooperação com os Estados-Membros. No âmbito desse exame, a Comissão propõe a estes as medidas adequadas que sejam exigidas pelo desenvolvimento progressivo ou pelo funcionamento do mercado comum. O artigo 88.°, n.° 2, CE, dispõe em seguida que, se a Comissão, depois de ter notificado os interessados para apresentarem as suas observações, verificar que um auxílio não é compatível com o mercado comum por força do artigo 87.°, ou que esse auxílio está a ser aplicado de maneira abusiva, decidirá que o Estado em causa deve suprimi-lo ou modificá-lo no prazo que a mesma fixar.

3 Em conformidade com o artigo 88.°, n.° 3, CE, os novos auxílios devem ser previamente notificados à Comissão, não podendo ser postos em execução antes de o procedimento ser objecto de uma decisão final. Por força da mesma disposição, a Comissão deve sem demora dar início ao procedimento previsto no artigo 88.°, n.° 2, CE, se considerar que determinado projecto de auxílio não é compatível com o mercado comum.

4 O artigo 1.° do Regulamento (CE) n.° 659/1999 do Conselho, de 22 de Março de 1999, que estabelece as regras de execução do artigo [88.°] do Tratado CE (JO L 83, p. 1, a seguir «regulamento 'procedimento auxílios de Estado'»), que entrou em vigor em 16 de Abril de 1999, contém as seguintes definições, relevantes nos presentes processos:

«a) 'Auxílio', qualquer medida que satisfaça os critérios fixados no n.° 1 do artigo [87.°] do Tratado;

b) 'Auxílios existentes':

i) [...] qualquer auxílio que já existisse antes da entrada em vigor do Tratado no respectivo Estado-Membro, isto é, os regimes de auxílio e os auxílios individuais em execução antes da data de entrada em vigor do Tratado e que continuem a ser aplicáveis depois dessa data,

ii) O auxílio autorizado, isto é, os regimes de auxílio e os auxílios individuais que tenham sido autorizados pela Comissão ou pelo Conselho,

[...]

v) Os auxílios considerados existentes por se poder comprovar que não constituíam auxílios no momento da sua execução, tendo-se subsequentemente transformado em auxílios devido à evolução do mercado comum e sem terem sido alterados pelo Estado-Membro. Quando determinadas medidas se transformem em auxílios na sequência da liberalização de uma actividade provocada pela legislação comunitária, essas medidas não serão consideradas auxílios existentes depois da data fixada para a liberalização.

c) 'Novo auxílio', quaisquer auxílios, isto é, regimes de auxílio e auxílios individuais, que não sejam considerados auxílios existentes, incluindo as alterações a um auxílio existente;

[...]

f) 'Auxílio ilegal', um novo auxílio executado em violação do n.° 3 do artigo [88.°] do Tratado;

[...]»

5 Nos termos do artigo 2.°, n.° 1, do regulamento «procedimento auxílios de Estado», «a Comissão deve ser notificada a tempo pelo Estado-Membro em causa de todos os projectos de concessão de novos auxílios». O artigo 3.° do regulamento dispõe que os novos auxílios «não serão executados antes de a Comissão ter tomado, ou de se poder considerar que tomou, uma decisão que os autorize». O artigo 4.°, n.° 4, do mesmo regulamento prevê que a Comissão dê início ao procedimento previsto no artigo 88.°, n.° 2, CE (a seguir «procedimento formal de investigação»), se considerar, após análise preliminar, que a medida notificada suscita «dúvidas quanto à sua compatibilidade com o mercado comum».

6 Nos termos do artigo 6.°, n.° 1, do regulamento «procedimento auxílios de Estado», a «decisão de dar início a um procedimento formal de investigação resumirá os elementos pertinentes em matéria de facto e de direito, incluirá uma apreciação preliminar da Comissão quanto à natureza de auxílio da medida proposta e indicará os elementos que suscitam dúvidas quanto à sua compatibilidade com o mercado comum».

7 Nos termos do artigo 7.°, n.° 1, do regulamento «procedimento auxílios de Estado», «o procedimento formal de investigação será encerrado por via de decisão, nos termos dos n.ºs 2 a 5 do presente artigo». A Comissão pode decidir que a medida notificada não constitui um auxílio (artigo 7.°, n.° 2), que o auxílio notificado é compatível com o mercado comum (artigo 7.°, n.° 3), que o auxílio notificado pode considerar-se compatível com o mercado comum, se forem

cumpridas certas condições (artigo 7.°, n.° 4), ou que o auxílio notificado é incompatível com o mercado comum (artigo 7.°, n.° 5).

8 Quanto às medidas não notificadas, o artigo 10.°, n.° 1, do regulamento «procedimento auxílios de Estado» estabelece que «[q]uando a Comissão dispuser de informações relativas a um auxílio alegadamente ilegal, qualquer que seja a fonte, examiná-las-á imediatamente». Está previsto no artigo 13.°, n.° 1, do mesmo regulamento que esse exame conduz, sendo esse o caso, à decisão de início de um procedimento formal de investigação.

9 O processo aplicável aos regimes de auxílios existentes está previsto nos artigos 17.° a 19.° do regulamento «procedimento auxílios de Estado». Nos termos do artigo 18.°, quando a Comissão concluir que um regime de auxílios existente não é ou deixou de ser compatível com o mercado comum, formulará uma recomendação, propondo medidas adequadas ao Estado-Membro em causa. Quando o Estado-Membro em causa não aceitar as medidas propostas, a Comissão, por força do artigo 19.°, n.° 2, dará início a um procedimento formal de investigação nos termos do artigo 4.°, n.° 4, já referido.

Redução do lucro tributável para efeitos do imposto sobre as sociedades, prevista na legislação fiscal dos Territorios Históricos de Álava, de Vizcaya e de Guipúzcoa

10 Os presentes processos têm por objecto alegados benefícios fiscais concedidos sob a forma de redução do lucro tributável para efeitos do imposto sobre as sociedades (a seguir «redução do lucro tributável») pela legislação fiscal dos Territorios Históricos de Álava, de Vizcaya e de Guipúzcoa.

11 O artigo 26.° da Norma Foral n.° 24/1996, de 5 de Julho de 1996, do Territorio Histórico de Álava, o artigo 26.° da Norma Foral n.° 3/1996, de 26 de Junho de 1996, do Territorio Histórico de Vizcaya, e o artigo 26.° da Norma Foral n.° 7/1996, de 4 de Julho de 1996, do Territorio Histórico de Guipúzcoa, dispõem:

«1. As empresas em início de actividade beneficiam de uma redução de 99%, 75%, 50% e 25%, respectivamente, do lucro tributável correspondente ao resultado de exploração, antes da compensação com as perdas relativas a exercícios anteriores, nos quatro exercícios consecutivos a partir do primeiro em que, dentro do prazo de quatro anos após o início de actividade, obtenham lucros tributáveis.

[...]

2. Para beneficiar da presente redução, os contribuintes devem cumprir os seguintes requisitos:

[—] Iniciarem a actividade com um capital mínimo realizado de 20 milhões de ESP;

[...]

[—] Não terem exercido a nova actividade anteriormente, directa ou indirectamente, sob outra firma;

[...]

[—] Terem realizado investimentos em imobilizações corpóreas nos dois primeiros anos de actividade no valor de, pelo menos, 80 milhões de [pesetas espanholas (ESP)], devendo todos os investimentos ter por fim bens afectos à actividade que não sejam objecto de arrendamento ou cessão a terceiro para seu uso. Para este efeito, também são considerados investimentos em imobilizações corpóreas os bens adquiridos por locação financeira, desde que o adquirente se obrigue a exercer a opção de compra;

[—] Criarem no mínimo 10 postos de trabalho nos seis meses a seguir ao início de actividade, mantendo nesse número a média anual de pessoal a partir desse momento e até ao exercício em que se vença o direito de aplicar a redução do lucro tributável;

[...]

[—] Disporem de um plano empresarial para um período de pelo menos cinco anos.

3. [...]

4. O montante mínimo de investimentos [...] bem como o número de postos de trabalho referido no n.° 2 [...] são incompatíveis com qualquer outro benefício fiscal que esteja previsto para esse investimento ou criação de postos de trabalho.

5. A redução prevista na presente disposição é requerida à administração fiscal, a qual, após verificação do preenchimento das condições inicialmente exigidas, comunica, sendo esse o caso, a sua autorização provisória à sociedade requerente, com a prévia aprovação da Diputación Foral de [Álava/Vizcaya/Guipúzcoa].

[...]»

Decisão impugnada

12 Na sequência de uma denúncia apresentada em 1996, a Comissão examinou a aplicação da redução do lucro tributável prevista pela legislação fiscal do Territorio Histórico de Álava à empresa Daewoo Electronics Manufacturing España SA (Demesa). Na Decisão 1999/718/CE, de 24 de Fevereiro de 1999, relativa ao auxílio estatal concedido pela Espanha a favor da Demesa (JO L 292, p. 1), a Comissão concluiu que a concessão deste benefício fiscal à referida empresa constituía um auxílio de Estado incompatível com o mercado comum.

13 De seguida, a Comissão examinou, em termos gerais, a redução do lucro tributável instituída pela legislação fiscal do Territorio Histórico de Álava à luz dos artigos 87.° CE e 88.° CE. As medidas fiscais semelhantes aplicáveis nos

Territorios Históricos de Vizcaya e de Guipúzcoa foram também objecto de um exame (a seguir, para os três territórios históricos do País Basco, «medidas fiscais controvertidas»).

14 Na sequência do que precede, a Comissão adoptou a Decisão SG (99) D/7814, que instaurou o procedimento formal de investigação a respeito da redução do lucro tributável prevista na legislação fiscal dos Territorios Históricos de Álava, de Vizcaya e de Guipúzcoa (a seguir «decisão impugnada»). A decisão impugnada foi notificada às autoridades espanholas por carta de 29 de Setembro de 1999 e foi reproduzida em língua espanhola no *Jornal Oficial das Comunidades Europeias* de 26 de Fevereiro de 2000 (JO C 55, p. 2), acompanhada de um resumo na língua da série linguística do referido jornal, em conformidade com o artigo 26.°, n.° 2, do regulamento «procedimento auxílios de Estado».

15 Na decisão impugnada, a Comissão qualifica provisoriamente a redução do lucro tributável de auxílio de Estado na acepção do artigo 87.°, n.° 1, CE com base nas seguintes considerações:

«A medida [...] [constitui] uma redução de 99%, 75%, 50% e 25% dos lucros tributáveis, satisfazendo cumulativamente os quatro critérios estabelecidos pelo artigo 87.° do Tratado CE. Deve assinalar-se especialmente o facto de esta redução do lucro tributável ser específica ou selectiva na acepção de que favorece certas empresas. Com efeito, as condições associadas à concessão dos auxílios excluem, nomeadamente, as empresas criadas antes da entrada em vigor, em meados de 1996, das leis provinciais mencionadas, as que realizam investimentos inferiores ao limiar de 80 milhões de pesetas espanholas (480 810 euros), as que criam menos de 10 postos de trabalho e as que não são sociedades com capital realizado superior a 20 milhões de pesetas espanholas (120 202 euros). Além disso, este auxílio fiscal não se justifica pela natureza ou estrutura do sistema, mas sim pelo objectivo prosseguido de fomentar a criação e o arranque de certas empresas novas.» (JO 2000, C 55, p. 3, ponto 4.1.)

16 A natureza selectiva da redução do lucro tributável decorre também, segundo a Comissão, de um certo poder discricionário de que a administração fiscal dos Territorios Históricos em questão goza na concessão do benefício fiscal em causa (JO 2000, C 55, p. 5).

17 Em seguida, depois de verificar que as autoridades espanholas não tinham observado a obrigação de notificação prévia prevista no artigo 88.°, n.° 3, CE, a Comissão avaliou a compatibilidade da medida fiscal contestada com o mercado comum. Concluiu que existiam dúvidas a este nível e decidiu instaurar o procedimento formal de investigação (JO 2000, C 55, p. 3, pontos 4.2 e 4.3).

18 Após a adopção da decisão impugnada, a Comissão examinou de novo, especificamente, a concessão da redução do lucro tributável instituído pela legislação fiscal do Territorio Histórico de Álava a uma empresa particular. Este exame resultou na Decisão 2000/795/CE da Comissão, de 22 de Dezembro de 1999, relativa ao auxílio estatal concedido pela Espanha a favor da Ramondín SA e Ramondín Cápsulas SA (JO 2000, L 318, p. 36).

Tramitação processual e pedidos das partes

19 Por petições apresentadas na Secretaria do Tribunal de Primeira Instância em 6 de Dezembro de 1999, os recorrentes interpuseram os presentes recursos.

20 O Territorio Histórico de Álava, recorrente no processo T-346/99, conclui pedindo que o Tribunal de Primeira Instância se digne:

— declarar o recurso admissível;

— anular a decisão impugnada na parte em que qualifica de auxílio de Estado na acepção do artigo 87.° CE a redução do lucro tributável, tal como prevista no artigo 26.° da Norma Foral n.° 24/1996 de Álava;

— condenar a Comissão nas despesas.

21 O Territorio Histórico de Guipúzcoa, recorrente no processo T-347/99, conclui pedindo que o Tribunal de Primeira Instância se digne:

— declarar o recurso admissível;

— anular a decisão impugnada na parte em que qualifica de auxílio de Estado na acepção do artigo 87.° CE a redução do lucro tributável, tal como prevista no artigo 26.° da Norma Foral n.° 7/1996 de Guipúzcoa;

— condenar a Comissão nas despesas.

22 O Territorio Histórico de Vizcaya, recorrente no processo T-348/99, conclui pedindo que o Tribunal de Primeira Instância se digne:

— declarar o recurso admissível;

— anular a decisão impugnada parte em que qualifica de auxílio de Estado na acepção do artigo 87.° CE a redução do lucro tributável, tal como prevista no artigo 26.° da Norma Foral n.° 3/1996 de Vizcaya;

— condenar a Comissão nas despesas.

23 Por requerimentos separados, apresentados na Secretaria do Tribunal de Primeira Instância em 26 de Janeiro de 2000, a Comissão, ao abrigo do artigo 114.°, n.° 1, do Regulamento de Processo do Tribunal de Primeira Instância, suscitou uma questão prévia de inadmissibilidade nos três processos. Por despachos do Tribunal de Primeira Instância (Terceira Secção Alargada) de 6 de Julho de 2000, o conhecimento dessas questões foi reservado para final.

24 Nos três processos, a Comissão conclui pedindo que o Tribunal de Primeira Instância se digne:

— declarar os recursos inadmissíveis;

— a título subsidiário, negar provimento aos recursos;

— condenar os recorrentes nas despesas.

25 Por despacho do presidente da Terceira Secção Alargada do Tribunal de Primeira Instância de 12 de Janeiro de 2001, foram apensos os processos T-346/99, T-347/99 e T-348/99.

26 Com base no relatório do juiz-relator, o Tribunal de Primeira Instância (Terceira Secção Alargada) determinou a abertura da fase oral. A título de medidas de organização do processo previstas no artigo 64.° do Regulamento do Processo, foi dirigida uma questão por escrito aos recorrentes, os quais responderam no prazo previsto.

27 Foram ouvidas as alegações das partes e as suas respostas às questões colocadas pelo Tribunal, na audiência de 10 de Abril de 2002.

Quanto à admissibilidade

Argumentos das partes

28 A Comissão sustenta que a decisão impugnada é um acto preparatório que não modifica a posição jurídica dos recorrentes. A decisão impugnada não é, portanto, um acto recorrível nos termos do artigo 230.° CE. A Comissão acrescenta que, se a decisão de abertura do procedimento formal de investigação produzisse efeitos jurídicos definitivos quanto à qualificação de uma medida como auxílio de Estado, a possibilidade de interpor recurso contra essa

qualificação no prazo legal tornaria inadmissível o recurso contra a decisão final relativa ao carácter de auxílio da medida, uma vez que neste caso estar-se-ia perante um acto confirmativo de um acto definitivo anterior.

29 De seguida, a Comissão chama a atenção para o facto de o Tribunal de Justiça ter declarado, no acórdão de 14 de Fevereiro de 1990, França/Comissão (C-301/87, Colect., p. I-307), que a Comissão pode adoptar uma injunção de suspensão do auxílio dirigida ao Estado-Membro antes de concluída a análise da compatibilidade desse auxílio com o mercado comum. Essa decisão, adoptada na sequência de um procedimento distinto do previsto no artigo 88.°, n.° 2, CE, é diferente da decisão de iniciar o procedimento formal de investigação, sendo, ao contrário desta última, susceptível de recurso (acórdão França/Comissão, já referido, n.° 18). O facto de o Tribunal de Justiça ter entendido que é necessário exigir que a injunção de suspensão seja objecto de um procedimento e de uma decisão distintos dos que dizem respeito ao procedimento formal de investigação revela que essa injunção não decorre da simples qualificação de auxílio da medida investigada na decisão de instauração do referido procedimento.

30 Por fim, a Comissão assinala que, ao contrário das decisões que foram objecto dos acórdãos do Tribunal de Justiça de 30 de Junho de 1992, Espanha/Comissão (C-312/90, Colect., p. I-4117), e Itália/Comissão (C-47/91, Colect., p. I-4145), e de 9 de Outubro de 2001, Itália/Comissão (C-400/99, Colect., p. I-7303, a seguir «acórdão Tirrenia»), as autoridades espanholas centrais, regionais e provinciais nunca alegaram, durante o procedimento que precedeu a adopção da decisão impugnada, que as medidas fiscais controvertidas eram existentes.

31 Os recorrentes, referindo-se aos acórdãos mencionados no número anterior, contrapõem que uma decisão de instauração do procedimento formal de investigação é um acto recorrível desde que produza efeitos jurídicos imediatos e definitivos. Sublinham que a Comissão não estava no direito de iniciar o procedimento formal de investigação, uma vez que as medidas fiscais controvertidas não têm a natureza de auxílio de Estado.

Apreciação do Tribunal

32 Deve recordar-se que, quando da adopção da decisão impugnada, as medidas fiscais controvertidas já tinham sido postas em execução pelos recorrentes. Estes últimos têm considerado sempre que, efectivamente, a redução do lucro tributável prevista por estas medidas não constitui um auxílio de Estado na acepção do artigo 87.°, n.° 1, CE.

33 A decisão de instauração do procedimento formal de investigação produz efeitos jurídicos autónomos, especialmente no que respeita à suspensão da medida considerada (acórdão Tirrenia, referido *supra* no n.° 30, n.ºs 62 e 69). Essa conclusão impõe-se não só no caso de a medida em fase de execução ser considerada pelas autoridades do Estado-Membro em causa como um auxílio existente, mas também no caso de essas autoridades entenderem que a medida que é objecto da decisão de abertura do procedimento não entra no âmbito de aplicação do artigo 87.°, n.° 1, CE (acórdão Tirrenia, referido *supra* no n.° 30, n.ºs 59, 60 e 69).

34 Uma decisão de instauração do procedimento formal de investigação relativamente a uma medida em fase de execução e qualificada pela Comissão de novo auxílio modifica necessariamente o alcance jurídico da medida considerada, bem como a situação jurídica das empresas que dela beneficiam, nomeadamente no que respeita ao prosseguimento da sua execução. Até à adopção de tal decisão, o Estado-Membro, as empresas beneficiárias e os restantes operadores económicos podem pensar que a medida é executada de forma lícita enquanto medida geral não abrangida no âmbito de aplicação do artigo 87.°, n.° 1, CE ou enquanto auxílio existente. Em contrapartida, depois da adopção de tal decisão, existe, pelo menos, uma dúvida importante sobre a legalidade desta medida, que, sem prejuízo da faculdade de solicitar medidas provisórias ao juiz competente, deve conduzir o Estado-Membro a suspender a sua aplicação, uma vez que a decisão de início do procedimento formal de investigação exclui uma decisão imediata que declare a compatibilidade com o mercado comum que permitiria prosseguir

licitamente a execução da referida medida. Tal decisão poderia ser igualmente invocada perante o juiz nacional chamado a extrair todas as consequências decorrentes da violação do artigo 88.°, n.° 3, último período, CE. Finalmente, essa decisão pode conduzir as empresas beneficiárias da medida a recusarem, em qualquer circunstância, novos pagamentos ou benefícios, ou a depositarem os montantes necessários a eventuais compensações financeiras posteriores. Os operadores comerciais terão igualmente em conta, nas suas relações com os referidos beneficiários, a situação jurídica e financeira fragilizada destes últimos (acórdão Tirrenia, referido *supra* no n.° 30, n.os 59 e 69; acórdão do Tribunal de Primeira Instância de 30 de Abril de 2002, Government of Gibraltar/Comissão, T-195/01 e T-207/01, Colect., p. II-2309, n.° 85).

35 É certo que, num contexto deste género, diversamente de uma injunção de suspensão dirigida ao Estado-Membro, que tem natureza vinculativa imediata e cujo desrespeito permite à Comissão recorrer directamente ao Tribunal de Justiça, em aplicação do artigo 12.° do regulamento «procedimento auxílios de Estado», a fim de este último declarar que este desrespeito constitui uma violação do Tratado, a decisão de início do procedimento formal de investigação, adoptada relativamente a medidas em fase de execução e qualificadas de novos auxílios pela Comissão, produz efeitos jurídicos cujas consequências devem ser extraídas pelo Estado-Membro em causa e, eventualmente, pelos próprios operadores económicos. Todavia, esta diferença de ordem processual nem por isso afecta o alcance destes efeitos jurídicos (acórdão Tirrenia, referido *supra* no n.° 30, n.° 60).

36 Do que precede resulta que a decisão impugnada é um acto susceptível de recurso nos termos do artigo 230.° CE.

37 De seguida, cabe reconhecer que a decisão impugnada diz directa e individualmente respeito aos recorrentes nos termos do artigo 230.°, quarto parágrafo, CE. Com efeito, a decisão impugnada diz respeito a medidas fiscais cujos autores são os ora recorrentes e, além disso, impede estes últimos de exercer, como entendam, as suas competências próprias, de que beneficiam directamente em aplicação do direito interno espanhol (v., neste sentido, acórdãos do Tribunal de 30 de Abril

de 1998, Vlaams Gewest/Comissão, T-214/95, Colect., p. II-717, n.os 29 e 30, e de 6 de Março de 2002, Diputación Foral de Álava e o./Comissão, T-127/99, T-129/99 e T-148/99, Colect., p. II-1275, n.º 50).

38 Resulta de tudo quanto precede que os recursos são admissíveis.

Quanto ao mérito

39 Os recorrentes invocam cinco fundamentos de recurso. O primeiro consiste na violação do artigo 87.º, n.º 1, CE e o segundo na violação do artigo 88.º, n.os 2 e 3, CE. O terceiro fundamento consiste em desvio de poder e o quarto na violação do princípio da protecção da confiança legítima. Por fim, o quinto fundamento consiste na violação do artigo 253.º CE.

Quanto ao primeiro fundamento, que consiste na violação do artigo 87.º, n.º 1, CE

40 No primeiro fundamento, os recorrentes contestam que a redução do lucro tributável prevista pelas medidas fiscais controvertidas possua a natureza de um auxílio de Estado na acepção do artigo 87.º, n.º 1, CE.

41 O Tribunal recorda que a Comissão está obrigada a instaurar o procedimento formal de investigação se um primeiro exame não lhe permitir ultrapassar todas

as dificuldades suscitadas pela questão de saber se a medida examinada constitui um auxílio na acepção do artigo 87.°, n.° 1, CE ou, na hipótese de constituir um auxílio, se não lhe permitir formar a convicção de que a medida em apreço é, em qualquer dos casos, compatível com o mercado comum (acórdão do Tribunal de Justiça de 2 de Abril de 1998, Comissão/Sytraval e Brink's France, C-367/95 P, Colect., p. I-1719, n.° 39; acórdão do Tribunal de Primeira Instância de 15 de Setembro de 1998, BP Chemicals/Comissão, T-11/95, Colect., p. II-3235, n.° 166).

42 Assim, o artigo 6.° do regulamento «procedimento auxílios de Estado» dispõe que a decisão de dar início a um procedimento formal de investigação inclui «uma apreciação preliminar da Comissão quanto à natureza de auxílio da medida proposta».

43 Daí decorre que a qualificação da medida como auxílio de Estado na decisão de instauração do procedimento formal de investigação não possui carácter definitivo. A instauração do procedimento formal de investigação visa precisamente permitir à Comissão reunir todos os pareceres necessários para poder adoptar uma decisão definitiva sobre essa questão (v., nesse sentido, acórdão do Tribunal de Justiça de 3 de Maio de 2001, Portugal/Comissão, C-204/97, Colect., p. I-3175, n.° 33; acórdão do Tribunal de Primeira Instância de 25 de Junho de 1998, British Airways e o. e British Midland Airways/Comissão, T-371/94 e T-394/94, Colect., p. II-2405, n.° 59).

44 A fim de evitar que o procedimento administrativo e o processo judicial se confundam e de respeitar a repartição de competências entre a Comissão e o tribunal comunitário, o controlo da legalidade exercido pelo Tribunal relativamente a uma decisão de instauração formal de investigação deve ser necessariamente limitado (v., nesse sentido, acórdão do Tribunal de Justiça de 11 de Novembro de 1981, IBM/Comissão, 60/81, Recueil, p. 2639, n.° 20). O tribunal comunitário deve, com efeito, evitar pronunciar-se definitivamente relativamente a questões que não foram objecto de uma apreciação provisória da Comissão.

45 Por conseguinte, sempre que, no âmbito de um recurso de uma decisão de instauração do procedimento formal de investigação, os recorrentes contestem a apreciação da Comissão quanto à qualificação da medida controvertida de auxílio de Estado, o controlo efectuado pelo tribunal comunitário limita-se a verificar se a Comissão, no quadro de um exame preliminar da medida em causa, cometeu erros manifestos de apreciação ao considerar que não podia ultrapassar todas as dificuldades nessa matéria (v. despacho do presidente do Tribunal de Primeira Instância de 19 de Dezembro de 2001, Government of Gibraltar/ /Comissão, T-195/01 R e T-207/01 R, Colect., p. II-3915, n.° 79).

46 Em primeiro lugar, os recorrentes alegam que a redução do lucro tributável prevista pelas medidas fiscais controvertidas é uma medida fiscal de carácter geral.

47 Os recorrentes sustentam, desde logo, que a Comissão deduziu a especificidade das medidas fiscais controvertidas do seu carácter regional. Fazem notar que os Territorios Históricos de Álava, de Vizcaya e de Guipúzcoa dispõem, desde o século XIX, de autonomia fiscal reconhecida e garantida pela Constituição do Estado espanhol. A decisão impugnada põe implicitamente em causa essa autonomia.

48 Seguidamente, os recorrentes assinalam que a redução do lucro tributável é aplicável a todas as novas empresas, qualquer que seja o sector de actividade e a origem do investimento efectuado, desde que preencham as condições previstas na regulamentação. Estas condições são enunciadas de forma «horizontal» e objectiva. A limitação do campo de aplicação da redução do lucro tributável é sobretudo justificada por ser necessária para realizar o objectivo prosseguido pelas medidas fiscais controvertidas, ou seja, a promoção do investimento e a criação de emprego.

49 Os recorrentes alegam, ainda, que a Comissão não podia deduzir a especificidade das medidas fiscais controvertidas de um alegado poder discricionário de que goza a administração fiscal na concessão da redução do lucro tributável. Com efeito, esta limita-se a verificar se estão preenchidas as condições previstas pelas medidas fiscais controvertidas, sem dispor de qualquer poder discricionário a este respeito. A administração fiscal não dispõe do poder de selecionar as empresas beneficiárias ou de modular a intensidade do «auxílio» em função das características particulares destas últimas.

50 A este respeito, o Tribunal recorda que o artigo 87.°, n.° 1, CE exige que, para que uma medida possa ser qualificada de auxílio de Estado, esta favoreça «certas empresas ou certas produções». A especificidade ou a selectividade de uma medida constitui, portanto, uma das características do conceito de auxílio de Estado (acórdão do Tribunal de Justiça de 1 de Dezembro de 1998, Ecotrade, C-200/97, Colect., p. I-7907, n.° 40; acórdão Diputación Foral de Álava e o./Comissão, referido *supra* no n.° 37, n.° 144, e acórdão do Tribunal de Primeira Instância de 29 de Setembro de 2000, CETM/Comissão, T-55/99, Colect., p. II-3207, n.° 39).

51 Ora, na decisão impugnada, para qualificar provisoriamente a redução do lucro tributável como medida selectiva na acepção do artigo 87.°, n.° 1, CE, a Comissão baseou-se em dois elementos, designadamente, as condições de concessão do benefício fiscal em questão que «excluem, nomeadamente, as empresas criadas antes da entrada em vigor, em meados de 1996, das leis provinciais mencionadas, as que realizam investimentos inferiores ao limiar de 80 milhões de pesetas espanholas (480 810 euros), as que criam menos de 10 postos de trabalho e as que não são sociedades com capital realizado superior a 20 milhões de pesetas espanholas (120 202 euros)» (JO 2000, C 55, p. 3, ponto 4.1), por um lado, e o poder discricionário de que goza a administração fiscal dos Territorios Históricos em causa na concessão do benefício fiscal (JO 2000, C 55, p. 5), por outro.

52 Por conseguinte, ao contrário do que os recorrentes afirmam, na decisão impugnada, a Comissão não se baseou no facto de as medidas fiscais controvertidas se aplicarem apenas numa parte do território espanhol, ou seja

nos Territorios Históricos do País Basco, para concluir, a título provisório, pelo carácter selectivo da redução do lucro tributável. Os recorrentes não podem, assim, alegar que a decisão impugnada é susceptível de pôr em causa a competência normativa dos três Territorios Históricos do País Basco para adoptar medidas fiscais.

53 Em seguida, o Tribunal verifica que decorre das medidas fiscais controvertidas que o direito à redução do lucro tributável apenas é reconhecido a novas empresas, estando, assim, excluída a atribuição desse benefício a qualquer outra empresa. Além disso, estas novas empresas devem ter um capital realizado de, pelo menos, 20 milhões de ESP, efectuar um investimento de, pelo menos, 80 milhões de ESP e assegurar a criação de, pelo menos, 10 postos de trabalho. Nesse sentido, a Comissão teve razão ao concluir, a título provisório, que a redução do lucro tributável instituída pelas medidas fiscais controvertidas era reservada a «certas empresas» na acepção do artigo 87.°, n.° 1, CE, apesar de, como alegam os recorrentes, as medidas fiscais em causa determinarem o seu campo de aplicação com base em critérios objectivos e horizontais (v. acórdão do Tribunal de Primeira Instância de 6 de Março de 2002, Diputación Foral de Álava e o./Comissão, T-92/00 e T-103/00, Colect., p. II-1385, n.° 50).

54 Seguidamente, caso se deva entender que a prossecução de um objectivo de política económica ou industrial, tal como os incentivos ao investimento, é susceptível de afastar uma medida da aplicação do artigo 87.°, n.° 1, CE, esta disposição perderia todo o seu efeito útil. Em conformidade com uma jurisprudência constante, cabe, portanto, concluir que o objectivo prosseguido pelas medidas fiscais controvertidas não pode permitir-lhes escapar à qualificação de auxílio de Estado na acepção do artigo 87.°, n.° 1, CE (acórdãos do Tribunal de Justiça de 26 de Setembro de 1996, França/Comissão, C-241/94, Colect., p. I-4551, n.° 20, e de 17 de Junho de 1999, Bélgica/Comissão, dito «Maribel», C-75/97, Colect., p. I-3671, n.° 25; acórdão CETM/Comissão, referido *supra* no n.° 50, n.° 53).

55 Todavia, os recorrentes alegam que deve considerar-se que a redução do lucro tributável prevista pelas medidas fiscais controvertidas se justifica pela natureza ou pela economia do sistema fiscal, uma vez que corresponde a critérios

objectivos aplicáveis uniformemente e que serve a realização do objectivo prosseguido pelas disposições fiscais que a instituem.

56 Os recorrentes acrescentam que o sistema fiscal dos Territorios Históricos, que se fundamenta na Constituição espanhola é, como tal, justificado pela natureza e pela economia do sistema geral espanhol.

57 Além disso, as condições de aplicação da medida fiscal em causa revelam-se necessárias ou funcionais para a eficácia do sistema fiscal em que se inscreve a medida. O incentivo ao investimento pretendido através da redução do lucro tributável é necessário numa zona que atrai normalmente poucos operadores económicos. Os recorrentes sustentam, ainda, que a pressão fiscal global no País Basco é superior à que existe no resto de Espanha.

58 A este respeito, o Tribunal recorda que uma medida estatal que se justifique pela natureza ou pela economia geral do sistema em que se inscreve não preenche a condição de selectividade mesmo que seja constitutiva de uma vantagem para os seus beneficiários (acórdão Maribel, referido *supra* no n.° 54, n.° 33, e acórdão do Tribunal de Justiça de 8 de Novembro de 2001, Adria-Wien Pipeline e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, Colect., p. I-8365, n.° 42).

59 Deve recordar-se que a justificação baseada na natureza ou na economia do sistema fiscal remete para a coerência de uma medida fiscal específica com a lógica interna do sistema fiscal no qual aquela se inscreve (acórdão de 6 de Março de 2002, Diputación Foral de Álava e o./Comissão, T-127/99, T-129/99 e T-148/99, referido *supra* no n.° 37, n.° 164).

60 Todavia, nenhum dos argumentos invocados pelos recorrentes prova que a limitação do círculo de potenciais beneficiários da medida fiscal em causa seja justificada pela lógica interna do sistema fiscal basco.

61 O Tribunal recorda, em primeiro lugar, que o facto de as medidas fiscais controvertidas obedecerem a critérios e condições objectivas não é susceptível de provar que a limitação do círculo de beneficiários da medida fiscal em causa é justificada pela lógica interna do sistema fiscal basco (v. acórdão Adria-Wien Pipeline e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, referido *supra* no n.º 58, n.º 53).

62 Seguidamente, o facto de a Constituição espanhola reconhecer competências fiscais às autoridades bascas não permite considerar que todo e qualquer benefício fiscal concedido por estas seja justificado pela natureza ou pela economia do sistema fiscal. Com efeito, as medidas tomadas por entidades intra-estatais (descentralizadas, federadas, regionais ou outras) dos Estados-Membros, independentemente do estatuto jurídico e da designação destas, estão sujeitas, ao mesmo título que as medidas tomadas pelo poder federal ou central, ao campo de aplicação do artigo 87.º, n.º 1, CE, se as condições previstas nesta disposição estiverem preenchidas (acórdão do Tribunal de Justiça de 14 de Outubro de 1987, Alemanha/Comissão, 248/84, Colect., p. 4013, n.º 17; acórdão Diputación Foral de Álava e o./Comissão, T-127/99, T-129/99 e T-148/99, referido *supra* no n.º 37, n.º 142).

63 Quanto ao resto, os recorrentes referem-se essencialmente a objectivos de política económica externos ao sistema fiscal basco. Ora, um objectivo de ordem económica prosseguido por uma medida não pode permitir-lhe escapar à qualificação de auxílio de Estado na acepção do artigo 87.º, n.º 1, CE (v. jurisprudência referida *supra* no n.º 54).

64 Daí decorre que a Comissão não cometeu um erro manifesto de apreciação ao considerar, a título provisório, na decisão impugnada que a redução do lucro

tributável prevista pelas medidas fiscais controvertidas é uma medida selectiva na acepção do artigo 87.°, n.° 1, CE, uma vez que favorece apenas novas empresas que satisfaçam várias condições específicas (v., *supra*, n.° 53) sem se justificar pela natureza ou pela economia geral do sistema no qual se inscreve.

65 Nestas condições, deixa também de ser necessário examinar se a Comissão teve razão ao considerar, com base nas informações de que dispunha quando da adopção da decisão impugnada, que a administração fiscal basca dispunha de um certo poder discricionário no que diz respeito à concessão da redução do lucro tributável, e que esse alegado poder discricionário também era susceptível de conferir um carácter selectivo às medidas fiscais controvertidas (v., *supra*, n.° 16).

66 Em segundo lugar, os recorrentes alegam que a Comissão não provou que a redução do lucro tributável instituída pelas medidas fiscais controvertidas provoca uma distorção na concorrência e afecta as trocas intracomunitárias. Sublinham que, para que se possa concluir que uma medida tem carácter de auxílio de Estado, é necessário que o efeito da medida na concorrência seja real e sensível (acórdãos do Tribunal de Justiça de 25 de Junho de 1970, França/ /Comissão, 47/69, Colect. 1969-1970, p. 391, n.° 16, Alemanha/Comissão, referido *supra* no n.° 62, n.° 18, e de 2 de Fevereiro de 1988, Van der Kooy e o./Comissão, 67/85, 68/85 e 70/85, Colect., p. 219, n.° 58).

67 A este respeito, o Tribunal recorda que, em caso de alegados auxílios, a Comissão pode limitar-se a estudar as características do regime em questão para apreciar se o mesmo assegura uma vantagem sensível aos beneficiários em relação aos seus concorrentes e se é susceptível de beneficiar essencialmente empresas que participam nas trocas comerciais entre Estados-Membros (v. acórdão Maribel, referido *supra* no n.° 54, n.° 48, e acórdão do Tribunal de Justiça de 7 de Março de 2002, Itália/Comissão, C-310/99, Colect., p. I-2289, n.° 89). Num caso como

o ora em apreciação, em que um alegado regime de auxílios não foi notificado, a fundamentação da decisão final da Comissão, e sobretudo a decisão de instauração do procedimento formal de investigação, não deve conter uma apreciação actualizada dos efeitos do regime sobre a concorrência e dos efeitos negativos nas trocas comerciais entre Estados-Membros (v. acórdão Maribel, já referido *supra* no n.° 54, n.° 48).

68 Ora, na decisão impugnada, a Comissão teve razão ao considerar, a título provisório, que as medidas fiscais controvertidas, que limitam de facto a concessão da redução do lucro tributável, variando entre 25% e 99%, a novas empresas que, além disso, satisfaçam várias condições específicas, melhoram a posição concorrencial das empresas beneficiárias dessa medida, entre as quais figuram as que normalmente participam nas trocas entre Estados-Membros. Além disso, pode legitimamente considerar-se que o benefício fiscal em causa é susceptível de afectar as oportunidades de exportação para o mercado espanhol dos produtos de empresas concorrentes dos beneficiários dessa medida estabelecidas noutros Estados-Membros.

69 Por conseguinte, o argumento dos recorrentes exposto no n.° 66 não merece acolhimento.

70 Decorre de tudo o que precede que a Comissão não cometeu um erro manifesto de apreciação ao considerar que um primeiro exame não lhe permitiu ultrapassar todas as dificuldades suscitadas pela questão de saber se o benefício fiscal em causa constitui um auxílio na acepção do artigo 87.°, n.° 1, CE.

71 Nestes termos, há que declarar improcedente o fundamento que consiste na violação do artigo 87.°, n.° 1, CE.

Quanto ao segundo fundamento, que consiste na violação do artigo 88.°, n.os 2 e 3, CE

72 Os recorrentes recordam que a Comissão qualificou a redução do lucro tributável de auxílio ilegal em virtude do incumprimento da obrigação de notificação prevista no artigo 88.°, n.° 3, CE. Não constituindo as medidas fiscais controvertidas um auxílio de Estado na acepção do artigo 87.°, n.° 1, CE, não existia qualquer obrigação de notificação por parte das autoridades espanholas.

73 Este argumento não merece acolhimento. Com efeito, uma vez que a Comissão considerou correctamente que um exame preliminar não lhe permitiu ultrapassar todas as dificuldades suscitadas em torno da questão de o benefício fiscal em causa constituir ou não um auxílio de Estado na acepção do artigo 87.°, n.° 1, CE, a mesma teve razão ao concluir, a título provisório, que as autoridades espanholas tinham violado o artigo 88.°, n.° 3, CE, por não terem notificado previamente a Comissão das medidas fiscais controvertidas. Qualquer outra interpretação do artigo 88.°, n.° 3, CE é susceptível de retirar o efeito útil à obrigação de notificação prévia dos novos auxílios.

74 Seguidamente, os recorrentes alegam que a Comissão violou o artigo 88.°, n.° 2, CE, pelo facto de não ter formulado dúvidas na decisão impugnada quanto à qualificação da redução do lucro tributável como auxílio de Estado. Sublinham que, na decisão impugnada, a Comissão adoptou, desta forma, uma decisão definitiva nesta matéria. Nestes termos, foram violados os direitos procedimentais que os recorrentes alegam decorrer do artigo 88.°, n.° 2, CE.

75 O Tribunal recorda que a Comissão está obrigada a instaurar o procedimento formal de investigação se um primeiro exame não lhe permitir ultrapassar todas as dificuldades suscitadas pela questão de saber se a medida examinada constitui um auxílio na acepção do artigo 87.°, n.° 1, CE ou, na hipótese de constituir um auxílio, se não lhe permitir formar a convicção de que a medida em apreço é, em qualquer dos casos, compatível com o mercado comum (acórdãos Comissão/ /Sytraval e Brink's France, referido *supra* no n.° 41, n.° 39, e BP Chemicals/ /Comissão, referido *supra* no n.° 41, n.° 166). A decisão de instauração do procedimento formal contém, assim, uma avaliação provisória quer quanto à qualificação da medida de auxílio quer quanto à sua compatibilidade com o mercado comum.

76 Deste modo, o artigo 6.°, n.° 1, do Regulamento «procedimento auxílios de Estado» dispõe que a decisão de instauração do procedimento formal de investigação, por um lado, «incluirá uma apreciação preliminar da Comissão quanto à natureza de auxílio da medida proposta» e, por outro, «indicará os elementos que suscitam dúvidas quanto à sua compatibilidade com o mercado comum».

77 Por conseguinte, o facto de, na decisão impugnada, a Comissão não ter manifestado expressamente dúvidas quanto à qualificação da redução do lucro tributável como auxílio de Estado, de forma alguma prova que essa qualificação não era provisória (v. acórdão do Tribunal de Justiça de 14 de Novembro de 1984, Intermills/Comissão, 323/82, Recueil, p. 3809, n.° 21). Com efeito, na decisão de instauração do procedimento formal de investigação a Comissão apenas está obrigada a referir expressamente as dúvidas quanto à compatibilidade da medida com o mercado comum.

78 O carácter necessariamente provisório da qualificação da medida estatal como auxílio de Estado numa decisão de instauração do procedimento formal de investigação é ainda confirmado pelo artigo 7.°, n.° 2, do Regulamento

«procedimento auxílios de Estado», que dispõe que, na sequência do procedimento formal de investigação, a Comissão pode decidir que a medida notificada não constitui um auxílio.

79 Por fim, resulta das observações dos recorrentes, formuladas na sequência da instauração do procedimento formal de investigação, que foram transmitidas ao Tribunal na sequência de uma questão escrita, que os próprios recorrentes consideraram que, na decisão impugnada, a Comissão qualificou provisoriamente a redução do lucro tributável como auxílio de Estado. Efectivamente, nas suas observações, os recorrentes convidam a Comissão a encerrar o procedimento, decidindo que o benefício fiscal em questão não constitui um auxílio de Estado.

80 Na audiência, os recorrentes afirmaram ainda que o conceito de auxílio sofreu uma certa evolução no tempo, fenómeno que é reconhecido no artigo 1.°, alínea b), v), do regulamento «procedimento auxílios de Estado». Alegam ainda que, quando da adopção das medidas fiscais controvertidas, a Comissão não considerava que um benefício fiscal, tal como o que é objecto da decisão impugnada, é uma medida selectiva. A alteração dos critérios de selectividade aplicados pela Comissão ao longo do tempo exige que a redução do lucro tributável, admitindo que é um auxílio de Estado, se considere um auxílio existente. Por conseguinte, a decisão impugnada, que instaurou um procedimento previsto para novos auxílios, é ilegal.

81 Para fundamentar a sua argumentação, os recorrentes referem-se à Decisão 93/337/CEE da Comissão, de 10 de Maio de 1993, relativa a um regime de incentivos fiscais ao investimento no País Basco (JO L 134, p. 25), e à Decisão 96/369/CE da Comissão, de 13 de Março de 1996, relativa a um auxílio fiscal na forma de amortização em benefício das companhias aéreas alemãs (JO L 146, p. 42). A comunicação da Comissão sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitam à fiscalidade directa das empresas, publicada no *Jornal Oficial das Comunidades Europeias*, em 12 de Dezembro de 1998 (JO C 384, p. 3), tornou pública, pela primeira vez, a alteração dos critérios de selectividade aplicados pela Comissão quando da apreciação das medidas fiscais à luz do artigo 87.°, n.° 1, CE.

82 A este respeito, o Tribunal recorda que, em conformidade com o artigo 1.°, alínea b), v), do regulamento «procedimento auxílios de Estado», «[o]s auxílios [são] considerados existentes por se poder comprovar que não constituíam auxílios no momento da sua execução, tendo-se subsequentemente transformado em auxílios devido à evolução do mercado comum e sem terem sido alterados pelo Estado-Membro».

83 Deve, desde logo, referir-se que os elementos apresentados pelos recorrentes não permitem concluir que os critérios de selectividade aplicados pela Comissão na sua apreciação das medidas fiscais na perspectiva do artigo 87.°, n.° 1, CE tenham sofrido uma alteração posteriormente à adopção das medidas fiscais controvertidas. Nas duas decisões referidas *supra* no n.° 81, a Comissão considerou que as medidas fiscais examinadas revelavam carácter selectivo e qualificou-as de auxílios de Estado incompatíveis com o mercado comum. Nenhum elemento dessas decisões permite concluir que a Comissão teria considerado as medidas fiscais controvertidas como medidas gerais não abrangidas no campo de aplicação do artigo 87.°, n.° 1, CE, se tivesse examinado essas medidas quando da respectiva adopção. Por seu turno, a comunicação da Comissão de 12 de Dezembro de 1998, que se baseia largamente na jurisprudência do Tribunal de Justiça e do Tribunal de Primeira Instância, vem clarificar aspectos relativos à aplicação dos artigos 87.° CE e 88.° CE a medidas de natureza fiscal. Nessa comunicação, a Comissão não anuncia, contudo, uma alteração na sua prática decisória no contexto da apreciação de medidas fiscais à luz dos artigos 87.° CE e 88.° CE.

84 Mesmo admitindo que os recorrentes tivessem demonstrado uma alteração da prática decisória da Comissão, o argumento baseado no carácter existente das medidas fiscais controvertidas não poderia ser acolhido. Os recorrentes não provam, na verdade, que a alteração dos critérios de selectividade aplicados pela Comissão resulte da «evolução do mercado comum» na acepção do artigo 1.°, alínea b), v), do regulamento «procedimento auxílios de Estado». A este respeito, deve recordar-se que o carácter de auxílio existente ou de novo auxílio de uma medida estatal não depende de uma apreciação subjectiva da Comissão, devendo ser determinado independentemente da prática administrativa anterior da

Comissão (acórdão Government of Gibraltar/Comissão, referido *supra* no n.° 34, n.° 121).

85 Do que precede resulta que o segundo fundamento deve, também, ser declarado improcedente.

Quanto ao terceiro fundamento, que consiste em desvio de poder

86 Os recorrentes sustentam que a Comissão cometeu um desvio de poder ao utilizar os poderes de actuação que lhe são atribuídos pelos artigos 87.° CE e 88.° CE para prosseguir, na realidade, objectivos de harmonização fiscal.

87 A decisão impugnada inscreve-se num processo global levado a efeito pela Comissão com o objectivo de pôr em causa o sistema fiscal basco no seu todo. A Comissão tenta realizar uma certa harmonização fiscal através da política dos auxílios de Estado em vez de utilizar a via adequada prevista para esse efeito, ou seja, o procedimento previsto nos artigos 96.° CE e 97.° CE.

88 O Tribunal recorda que uma decisão só está ferida de desvio de poder se se verificar, com base em indícios objectivos, pertinentes e concordantes, ter sido tomada com a finalidade exclusiva, ou pelo menos determinante, de atingir objectivos diferentes dos invocados (acórdãos do Tribunal de Primeira Instância de 23 de Outubro de 1990, Pitrone/Comissão, T-46/89, Colect., p. II-577, n.° 71, e de 6 de Março de 2002, Diputación Foral de Álava e o./Comissão, T-92/00 e T-103/00, referido *supra* no n.° 53, n.° 84).

89 A instauração do procedimento formal de investigação visa permitir à Comissão reunir todos os pareceres necessários para poder adoptar uma decisão definitiva sobre a qualificação da medida examinada e a sua compatibilidade com o mercado comum (v., nesse sentido, acórdãos Portugal/Comissão, referido *supra* no n.° 43, n.° 33, e British Airways e o. e British Midland Airways/Comissão, referido *supra* no n.° 43, n.° 59).

90 Há que reconhecer que os recorrentes não apresentam qualquer indício objectivo que permita concluir que o verdadeiro objectivo prosseguido pela Comissão ao adoptar a decisão impugnada não era o de reunir todos os referidos pareceres. Toda a argumentação dos recorrentes se baseia em especulações subjectivas a respeito de eventuais motivações subjacentes à decisão impugnada.

91 Nestes termos, o fundamento que consiste em desvio de poder deve igualmente declarar-se improcedente.

Quanto ao quarto fundamento, que consiste na violação do princípio da protecção da confiança legítima

92 Os recorrentes alegam que a legislação fiscal dos Territorios Históricos (Norma Foral n.° 18/1993 do Territorio Histórico de Álava, Norma Foral n.° 5/1993 do Territorio Histórico de Vizcaya, Norma Foral n.° 11/1993 do Territorio Histórico de Guipúzcoa) e a legislação espanhola (Lei n.° 22/1993, de 29 de Dezembro de 1993, relativa às medidas de natureza fiscal, de reforma do regime jurídico da função pública e da protecção contra o desemprego) abrangiam, já em 1993, medidas fiscais análogas à redução do lucro tributável que é objecto da

decisão impugnada. Uma vez que a Comissão não questionou a regulamentação espanhola nem as Normas Forales de 1993, os recorrentes podiam criar uma expectativa legítima de que o benefício fiscal não continha qualquer elemento selectivo susceptível de justificar a aplicação do artigo 87.° CE.

93 O Tribunal recorda que, de acordo com jurisprudência constante, o direito de solicitar a protecção da confiança legítima estende-se a qualquer pessoa que se encontre numa situação da qual resulta que a administração comunitária lhe criou expectativas fundadas. Em contrapartida, ninguém pode invocar uma violação do princípio da confiança legítima na falta de garantias precisas fornecidas pela administração (v., nomeadamente, acórdão do Tribunal de Primeira Instância de 14 de Setembro de 1995, Lefebvre e o./Comissão, T-571/93, Colect., p. II-2379, n.° 72)

94 Todavia, há que reconhecer que, em defesa dos seus argumentos, os recorrentes se baseiam exclusivamente numa alegada inércia da Comissão a respeito de certas medidas fiscais adoptadas em 1993, que aqueles nem sequer afirmam terem sido notificadas à Comissão.

95 Ora, a eventual inércia da Comissão a respeito de medidas fiscais análogas à redução do lucro tributável prevista pelas medidas fiscais controvertidas não pode ser considerada equivalente a uma garantia rigorosa da parte dessa instituição de que o benefício fiscal objecto da decisão impugnada não constitui um auxílio de Estado. Em todo o caso, a inércia da Comissão relativamente a medidas fiscais análogas às medidas fiscais controvertidas, ou mesmo relativamente a estas últimas propriamente ditas, não podia criar nos recorrentes expectativas fundadas de que a Comissão não instauraria o procedimento formal de investigação em relação às referidas medidas.

96 Por conseguinte, o fundamento que consiste na violação do princípio da protecção da confiança legítima não pode proceder.

Quanto ao quinto fundamento, que consiste na violação do artigo 253.° CE

97 Os recorrentes alegam que a fundamentação da decisão impugnada não é suficiente. Em primeiro lugar, na decisão impugnada, a Comissão não examinou em que medida seria possível considerar que a redução do lucro tributável se justificava com base na natureza ou na economia geral do sistema fiscal basco. Em segundo lugar, a Comissão não efectuou um exame concreto do efeito que as medidas fiscais controvertidas eram susceptíveis de ter na concorrência e nas trocas comerciais entre os Estados-Membros. Em terceiro lugar, a apreciação da compatibilidade da medida com o mercado comum não foi suficientemente fundamentada.

98 O Tribunal recorda que a fundamentação exigida pelo artigo 253.° CE deve ser adaptada à natureza do acto em causa e deixar transparecer, de forma clara e inequívoca, a argumentação da instituição, autora do acto, por forma a permitir aos interessados conhecer as razões da medida adoptada e ao Tribunal exercer o seu controlo. Não é exigido que a fundamentação especifique todos os elementos de facto e de direito pertinentes, na medida em que a questão de saber se a fundamentação de um acto satisfaz as exigências do artigo 253.° CE deve ser apreciada à luz não somente do seu teor mas também do seu contexto e do conjunto das normas jurídicas que regem a matéria em causa (acórdão Comissão/ /Sytraval e Brink's France, referido *supra* no n.° 41, n.° 63).

99 A fim de apreciar o âmbito da obrigação de fundamentação de uma decisão de instauração do procedimento formal de investigação, importa recordar que, em conformidade com o artigo 6.° do Regulamento «procedimento auxílios de Estado», sempre que a Comissão adopta a decisão de instauração, pode limitar-se a recapitular os elementos pertinentes de facto e de direito, a incluir uma «avaliação provisória» da medida estatal em causa para decidir se tem natureza de auxílio e a expor os elementos que suscitam dúvidas quanto à sua compatibilidade com o mercado comum.

100 A decisão de iniciar o procedimento deve, assim, colocar as partes interessadas em condições de poderem participar eficazmente no procedimento formal de investigação no qual terão a possibilidade de invocar os seus argumentos. Para o efeito, basta que as partes interessadas conheçam o raciocínio que levou a Comissão a considerar provisoriamente que a medida em causa podia constituir um novo auxílio incompatível com o mercado comum (acórdão Government of Gibraltar/Comissão, referido *supra* no n.° 34, n.° 138).

101 Ora, na decisão impugnada, a Comissão expõe claramente as razões com base nas quais conclui, provisoriamente, que a redução do lucro tributável constitui um auxílio de Estado (JO 2000, C 55, p. 3, ponto 4.1, e p. 5, ponto 1). Seguidamente, a Comissão indica as razões que a levam a considerar que há dúvidas quanto à compatibilidade desse benefício fiscal com o mercado comum (JO 2000, C 55, p. 3, ponto 4.3, e p. 6, ponto 3).

102 Por conseguinte, os fundamentos da decisão impugnada permitiram aos recorrentes conhecer o raciocínio que levou a Comissão a adoptar essa decisão e ao tribunal comunitário exercer o seu controlo de legalidade.

103 A análise das observações formuladas pelos recorrentes na sequência da instauração do procedimento formal de investigação demonstra, por outro lado, que aqueles não se equivocaram quanto à argumentação desenvolvida pela Comissão na decisão impugnada.

104 Nestes termos, deve entender-se que a fundamentação da decisão impugnada é suficiente.

105 Assim, o último fundamento deve igualmente considerar-se improcedente.

106 Tendo em vista tudo quanto precede, deve ser negado provimento aos recursos.

Quanto às despesas

107 Nos termos do artigo 87.°, n.° 2, do Regulamento de Processo, a parte vencida é condenada nas despesas se a parte vencedora o tiver requerido. Tendo os recorrentes sido vencidos, há que condená-los a suportar, para além das suas próprias despesas, as efectuadas pela Comissão, em conformidade com o pedido desta última.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE PRIMEIRA INSTÂNCIA (Terceira Secção Alargada)

decide:

1) **É negado provimento aos recursos.**

2) **Os recorrentes suportam as suas próprias despesas, bem com as efectuadas pela Comissão.**

Jaeger García-Valdecasas Lenaerts

Lindh Azizi

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 23 de Outubro de 2002.

O secretário

H. Jung

O presidente

K. Lenaerts