CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. YVES BOT

presentadas el 23 de abril de 2009 [1]

1. A raíz de los trabajos realizados en el seno del Consejo de la Unión Europea en 1997 sobre la competencia entre los Estados miembros en el ámbito de la fiscalidad, la Comisión de las Comunidades Europeas llevó a cabo el examen y el reexamen de los regímenes fiscales establecidos por los Estados miembros a la luz de las reglas del Tratado CE en materia de ayudas de Estado.

2. De esa forma la Comisión reexaminó el régimen fiscal ejecutado por el Reino de Bélgica a favor de los centros de coordinación. [2] En tanto que había considerado en 1984, en 1987 y después en 1990, que ese régimen no constituía una ayuda de Estado, el 17 de febrero de 2003 la Comisión adoptó una Decisión que declaraba dicho régimen incompatible con el mercado común. [3] Esa decisión fue objeto de un recurso de anulación ante el Tribunal de Justicia que dictó el 22 de junio de 2006 la sentencia Bélgica y Forum 187/Comisión. [4]

3. La Comisión examinó en paralelo el régimen fiscal establecido en 1997 por el Reino de los Países Bajos, relativo a las actividades de financiación internacional ejercidas por determinados grupos de empresas (en lo sucesivo, «régimen CFA»).

4. Ese régimen permite que las empresas que hayan disfrutado de una autorización individual durante un plazo de diez años constituyan una reserva para riesgos ligados al ejercicio de esas actividades. Dicho régimen no fue objeto de ninguna notificación previa a la Comisión antes de su ejecución y la Comisión decidió el 11 de julio de 2001 iniciar el procedimiento formal de examen conforme al artículo 88 CE, apartado 2.

5. Mediante Decisión de 17 de febrero de 2003, [5] la Comisión consideró que ese régimen constituía una ayuda de Estado incompatible con el mercado común. Estimó no obstante que los beneficiarios de dicho régimen en la fecha en la que la Comisión inició el procedimiento formal de examen podían invocar la confianza legítima en la compatibilidad del citado régimen con las reglas del Tratado CE, habida cuenta de sus posiciones

1 — Lengua original: francés.

2 — Un centro de coordinación es una empresa creada por un grupo multinacional de sociedades que tiene como objeto prestar diferentes servicios a esas sociedades, en particular en el ámbito financiero.

3 — Decisión 2003/755/CE de la Comisión relativa al régimen de ayudas ejecutado por Bélgica en favor de los centros de coordinación establecidos en Bélgica [notificada con el número C(2003) 564] (DO L 282, p. 25, corrección de errores en DO L 285, p. 52).

4 — Asuntos acumulados C-182/03 y C-217/03, Rec. p. I-5479.

5 — Decisión 2003/515/CE de la Comisión relativa al régimen de ayudas ejecutado por los Países Bajos en favor de las actividades de financiación internacional (DO L 180, p. 52; en lo sucesivo, «Decisión controvertida»).

en relación con el régimen fiscal belga reiteradas en 1984, en 1987 y en 1990. La Comisión autorizó por tanto a esas empresas para beneficiarse del régimen CFA hasta la terminación de sus autorizaciones en curso y a más tardar hasta el 31 de diciembre de 2010.

6. Koninklijke Friesland Foods NV, [6] que es una empresa neerlandesa, interpuso recurso de anulación contra la Decisión controvertida ante el Tribunal de Primera Instancia de las Comunidades Europeas.

7. Mediante sentencia de 12 de septiembre de 2007, Koninklijke Friesland Foods/Comisión, [7] el Tribunal de Primera Instancia anuló esa Decisión, en cuanto excluía del régimen transitorio a los operadores económicos que, como KFF, hasta el 11 de julio de 2001 habían presentado una solicitud de autorización sobre la que la Administración fiscal neerlandesa aún no se había pronunciado.

8. El Tribunal de Justicia conoce ahora del recurso de casación interpuesto por la Comisión contra esa sentencia. Este recurso de casación suscita en sustancia dos problemas de Derecho, ligados a la cualidad de KFF como beneficiario potencial del régimen de ayudas y a la falta de notificación de ese régimen a la Comisión.

9. El primer problema está vinculado a la admisibilidad del recurso de anulación interpuesto por esa empresa contra la Decisión controvertida. La cuestión es saber si KFF está legitimada para impugnar la legalidad de esa Decisión ante el juez comunitario a pesar de que no disfrutaba de ningún derecho adquirido al día de la notificación de esa Decisión.

10. El segundo problema de Derecho requiere que el Tribunal de Justicia examine la amplitud del principio de protección de la confianza legítima en el ámbito de las ayudas de Estado. La cuestión es saber si KFF puede, en igual concepto que las empresas beneficiarias del régimen, invocar el principio de protección de la confianza legítima y beneficiarse de las medidas transitorias a pesar de que ese régimen no fue objeto de ninguna notificación a la Comisión antes de su ejecución. Se pide pues al Tribunal de Justicia que examine si concurren en el presente caso los requisitos enunciados en la sentencia Bélgica y Forum 187/Comisión, antes citada, para reconocer una vulneración de ese principio.

11. En las presentes conclusiones propondré al Tribunal de Justicia declarar fundado el recurso de casación.

12. Con carácter principal sostendré que, al estimar que KFF era individualmente afectada por la Decisión controvertida, el Tribunal de Primera Instancia cometió un error de Derecho en su apreciación de la admisibilidad del recurso, que justifica la anulación de la sentencia recurrida.

6 — En lo sucesivo, «KFF».

7 — Asunto T-348/03; en lo sucesivo, «sentencia recurrida».

13. Con carácter subsidiario propugnaré que, incluso suponiendo que el recurso de KFF fuera admisible, esa sentencia debe ser anulada dado que dicha empresa no podía invocar la vulneración del principio de protección de la confianza legítima.

14. Propondré al Tribunal de Justicia que resuelva definitivamente sobre la excepción de inadmisibilidad alegada por la Comisión y que la estime.

I. El marco jurídico comunitario

15. En el Tratado CE las ayudas de Estado son objeto de una prohibición de principio acompañada de varias excepciones. El artículo 87 CE, apartado 1, dispone:

«Salvo que el presente Tratado disponga otra cosa, serán incompatibles con el mercado común, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones.»

16. El artículo 87 CE enumera a continuación en sus apartados 2 y 3 las ayudas de Estado que son compatibles de pleno derecho con el mercado común y las que pueden ser consideradas compatibles con éste.

17. El artículo 88 CE prevé:

«1. La Comisión examinará permanentemente, junto con los Estados miembros, los regímenes de ayudas existentes en dichos Estados. Propondrá a éstos las medidas apropiadas que exija el desarrollo progresivo o el funcionamiento del mercado común.

2. Si, después de haber emplazado a los interesados para que presenten sus observaciones, la Comisión comprobare que una ayuda otorgada por un Estado o mediante fondos estatales no es compatible con el mercado común en virtud del artículo 87, o que dicha ayuda se aplica de manera abusiva, decidirá que el Estado interesado la suprima o modifique en el plazo que ella misma determine.

[…]

3. La Comisión será informada de los proyectos dirigidos a conceder o modificar ayudas con la suficiente antelación para poder presentar sus observaciones. Si considerare que un proyecto no es compatible con el mercado común con arreglo al artículo 87, la Comisión iniciará sin demora el procedimiento previsto en el apartado anterior. El Estado miembro interesado no podrá ejecutar las medidas proyectadas antes que en dicho procedimiento haya recaído decisión definitiva.»

18. Por último el artículo 89 CE habilita al Consejo para adoptar reglamentos para la aplicación de los artículos 87 CE y 88 CE. En virtud de esa habilitación el Consejo adoptó, el 22 de marzo de 2009, el Reglamento (CE) nº 659/1999, [8] que establece reglas precisas sobre los procedimientos a seguir para la aplicación del artículo 88 CE.

II. El régimen CFA

19. El régimen CFA se regula en la Ley del impuesto de sociedades de 1969. [9] Fue modificado por la Ley de 13 de diciembre de 1996, [10] que introdujo el artículo 15 *bis* para luchar contra la tendencia de las empresas neerlandesas de dimensión internacional a refugiar sus actividades de financiación de grupos en sociedades establecidas en el extranjero y, en particular, en paraísos fiscales. Ese régimen, según su modificación, entró en vigor el 1 de enero de 1997.

20. El artículo 15 *bis* de la Ley de 1969 permite a las empresas beneficiarias constituir una reserva para riesgos ligados a sus actividades de financiación internacional. Puede acogerse a este régimen toda empresa, ya sea de origen neerlandés o extranjero, que satisfaga el impuesto de sociedades, siempre que cumpla los siguientes requisitos establecidos por dicha disposición:

— la empresa beneficiaria debe realizar actividades de financiación para empresas componentes del grupo que

8 — Reglamento del Consejo de 22 de marzo de 1999 por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado CE (DO L 83, p. 1).

9 — Wet op de vennootschasbelasting 1969.

10 — Ley de modificación de la Ley del impuesto de sociedades de 1969 a fin de luchar contra la erosión de la base impositiva y de reforzar la infraestructura fiscal (Wet van 13 december 1996 tot wijziging van de wet op de vennootschapsbelasting 1969 met het oog op het tegengaan van uitholling van de belastinggrondslag en het versterken van de fiscale infrastructuur) (Stb. 1996, nº 65; en lo sucesivo, «Ley de 1969»).

estén establecidas en al menos cuatro países o al menos dos continentes;

— esa empresa debe ejercer una actividad corriente de préstamo y de inversión de fondos y estar en condiciones de actuar con total independencia. Esa actividad debe dirigirse exclusivamente a partir del Reino de los Países Bajos;

— cada uno de los cuatro países en los que están presentes las empresas relacionadas debe generar al menos un 5 % de los rendimientos imponibles que la sociedad obtiene de sus actividades de financiación. Cada uno de los dos continentes debe generar al menos un 10 % de esos rendimientos.

21. A tenor del artículo 15 *bis*, apartado 10, de la Ley de 1969, el inspector fiscal examinará las solicitudes de las empresas que desean beneficiarse de las disposiciones del régimen CFA. El inspector concederá el beneficio de ese régimen, precisando sus condiciones de utilización en relación con la situación singular de la empresa, mediante una resolución recurrible (en lo sucesivo, «autorización CFA»). [11]

III. El marco fáctico y procedimental

A. *Los hechos anteriores a la Decisión controvertida*

22. El régimen CFA no fue notificado a la Comisión antes de comenzar su ejecución, el 1 de enero de 1997.

23. Al término de una reflexión sobre la competencia fiscal entre los Estados miembros, el Consejo «Asuntos económicos y financieros» adoptó un Código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas. [12] Un grupo *ad hoc* recibió el encargo de identificar las medidas fiscales nacionales de consecuencias perniciosas para el mercado común.

24. A raíz de dicha iniciativa la Comisión se comprometió a elaborar líneas directrices relativas a la aplicación de los artículos 87 CE y 88 CE a las medidas relativas a la fiscalidad directa de las empresas. De esa forma la Comisión adoptó el 11 de noviembre de 1998 una Comunicación relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas. [13] Sobre la base de esa Comunicación la Comisión procedió al

11 — Véase el Decreto DB 97/3951, de 2 de octubre de 1997, por el que se establece la resolución modelo prevista en el artículo 15 *bis* de la Ley de 1969 (Besluit nr DB 97/3951 van 2 oktober 1997 tot vaststelling van de modelbeschikking inzake artikel 15 b van de Wet op de venootschapsbelasting 1969).

12 — Resolución del Consejo y de los representantes de los gobiernos de los Estados miembros, reunidos en el seno del Consejo, de 1 de diciembre de 1997 relativa a un Código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas (DO 1998, C 2, p. 2).

13 — DO C 384, p. 3.

examen o al reexamen de los regímenes fiscales en vigor en los diferentes Estados miembros.

25. El 12 de febrero de 1999 la Comisión solicitó así pues a las autoridades neerlandesas información sobre el régimen CFA. Esas autoridades respondieron el 8 de marzo de 1999.

26. El 27 de diciembre de 2000 KFF presentó a la Administración fiscal neerlandesa una solicitud para constituir a partir del 1 de enero de 2000 una reserva en virtud del régimen CFA (en lo sucesivo, «solicitud CFA»). Esa solicitud fue objeto de discusión con la Administración fiscal el 24 de abril de 2001.

27. Mediante escrito de 11 de julio de 2001, publicado en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas de 31 de octubre de 2001, la Comisión notificó al Reino de los Países Bajos su decisión de iniciar un procedimiento formal de examen con arreglo al artículo 88 CE, apartado 2. [14] En su evaluación preliminar de la ayuda la Comisión manifestó dudas acerca de la compatibilidad del régimen CFA con el mercado común. La Comisión señaló que ese régimen podía constituir una ayuda de Estado y que no parecía que pudiera disfrutar de alguna de las excepciones previstas por el artículo 87 CE, apartados 2 y 3. Conforme al artículo 88 CE, apartado 2, la Comisión instó al Reino de los Países Bajos así como a los demás interesados a presentar sus observaciones en el plazo de un mes.

28. El 26 de julio de 2001 la Administración fiscal neerlandesa informó a KFF de la iniciación por la Comisión del procedimiento formal de examen.

29. A raíz de la iniciación de ese procedimiento se suspendió la tramitación de la solicitud CFA de la empresa KFF.

30. Mediante escrito de 3 de octubre de 2002 el Reino de los Países Bajos manifestó ante la Comisión que, habida cuenta de la confianza legítima y del respeto de los derechos adquiridos, esa Institución debía permitir que las empresas beneficiarias del régimen CFA continuaran disfrutando del mismo hasta la finalización de las autorizaciones concedidas.

31. Finalmente, el 5 de diciembre de 2002 el Secretario de Estado de Hacienda neerlandés adoptó una decisión que señalaba que desde esa fecha la Administración no tramitaría toda nueva solicitud de aplicación del régimen CFA.

14 — DO C 306, p. 6.

B. *La Decisión controvertida*

32. El 17 de febrero de 2003 la Comisión adoptó la Decisión controvertida.

33. Mediante esa Decisión la Comisión confirmó sus dudas sobre la existencia y la compatibilidad del régimen CFA con el Derecho comunitario. Señaló ante todo que ese régimen constituía una ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, y expuso los motivos por los que consideraba que dicho régimen no podía disfrutar de ninguna de las excepciones previstas por los apartados 2 y 3 del mismo artículo.

34. La Comisión examinó a continuación la confianza legítima de los beneficiarios del régimen CFA. Reconoció su existencia y señaló que esa confianza legítima justificaba que renunciara a ordenar la recuperación de las ayudas concedidas.

35. Los considerandos 111 y 112 de la Decisión controvertida están así redactados:

«[…]

En el presente caso, y aunque los regímenes belga y neerlandés no sean completamente idénticos, la Comisión observa que el régimen CFA presenta similitudes con el régimen introducido en Bélgica por Real Decreto nº 187 de 30 de diciembre de 1982 relativo al tratamiento fiscal de los centros de coordinación. Ambos regímenes se refieren a actividades dentro de un mismo grupo, y gran número de beneficiarios del régimen CFA se acogía anteriormente al régimen belga de centros de coordinación. Por Decisión de 2 de mayo de 1984, la Comisión determinó que el régimen [belga de los centros de coordinación] no constituía ayuda a efectos del apartado 1 del artículo [87 CE]. Si bien la decisión no fue publicada, debe señalarse, como por lo demás lo hacen [el Reino de] los Países Bajos y los terceros interesados, que tanto en el 14º Informe de Competencia como en la respuesta a una pregunta parlamentaria, [15] constó que la Comisión no había planteado objeciones al régimen belga de centros de coordinación.

A este respecto, la Comisión señala que su decisión sobre el régimen belga de centros de coordinación se adoptó antes de la entrada en vigor del régimen CFA. Asimismo, la Comisión observa que todos los beneficiarios del régimen CFA habían sido reconocidos como tales antes de que la Comisión decidiera el 11 de julio de 2001 incoar el procedimiento de investigación formal. Por tanto, la Comisión acepta los argumentos [del Reino] de los Países Bajos y los terceros interesados en relación con la existencia de legítima confianza por parte de los beneficiarios del régimen y renuncia a ordenar la recuperación de las ayudas concedidas.»

15 — La Comisión remite a su nota 16, que hace referencia a la pregunta escrita nº 1735/90 (DO 1991, C 63, p. 37). También remite a las anteriores preguntas de los eurodiputados belgas Radoux, nº 2381/82 (DO 1983, C 170, p. 9) y Van Rompuy, nº 1817/83 (DO 1984, C 148, p. 14).

36. Por último la Comisión examinó los motivos por los que le parecía necesario prever un régimen transitorio para la extinción de los efectos del régimen CFA. Diferenció en ese aspecto dos situaciones.

37. En lo que atañe al trato de las reservas ya constituidas por las empresas beneficiarias en el contexto del régimen CFA, la Comisión observó que esas reservas formaban parte de una estrategia a largo plazo y que las ventajas asociadas a dichas reservas se adquirieron basándose en la legítima confianza. Por consiguiente, la Comisión consideraba que esas empresas beneficiarias podían seguir utilizando sus reservas de conformidad con la legislación neerlandesa vigente. [16]

38. En lo que se refiere a la constitución de nuevas reservas la Comisión señaló que, tras una decisión por la que se declaraba la incompatibilidad de una ayuda con el mercado común, en principio las empresas ya no podían invocar los principios de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica. Indicó en ese aspecto que los efectos de la confianza legítima no podían perdurar una vez transcurrido un plazo razonable necesario para que el Estado miembro y las empresas interesadas se adaptaran a la nueva situación. En el caso del que se trataba la Comisión tuvo en cuenta el contexto en el que se situaba el procedimiento y en particular los progresos ya realizados a nivel comunitario para combatir la competencia fiscal perniciosa. También consideró la anunciada supresión del régimen CFA a partir del mes de diciembre de 2002 y por tanto la disminución paulatina del número de beneficiarios hasta 2010. [17]

39. En el considerando 118 de la Decisión controvertida, la Comisión indicó pues lo que sigue:

«En vista de estas excepcionales circunstancias, la Comisión considera que las empresas que, al incoarse el presente procedimiento, pudieran acogerse al régimen CFA podrán tanto seguir constituyendo nuevas reservas como seguir utilizando las ya existentes, con arreglo a las disposiciones de aplicación del régimen CFA, durante el plazo de validez de las autorizaciones ya concedidas y como máximo hasta el 31 de diciembre de 2010.»

40. La Comisión dedujo de las anteriores consideraciones la siguiente conclusión:

«(119) La Comisión concluye que [el Reino de] los Países Bajos [ha] ejecutado ilegalmente el régimen de ayudas en cuestión, en infracción de lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 88 [CE]. El régimen CFA es incompatible con el mercado común. No obstante, dada la

16 — Véase el considerando 114 de la Decisión controvertida.

17 — Véanse los considerandos 115 a 117 de esa Decisión.

legítima confianza por parte de los beneficiarios y las circunstancias excepcionales anteriormente descritas, no existen motivos para la recuperación de las ayudas concedidas, y el régimen podrá mantenerse como máximo hasta el 31 de diciembre de 2010.»

41. La parte dispositiva de la Decisión controvertida está redactada como sigue:

«*Artículo 1*

El régimen de ayudas estatales ejecutado por [el Reino de] los Países Bajos con arreglo al artículo 15 *bis* de la ley de 1969 relativa al impuesto de sociedades e introducido en virtud de la ley de 13 de diciembre de 1996 es incompatible con el mercado común.

Artículo 2

[El Reino de] los Países Bajos [deberá] suprimir el régimen de ayudas contemplado en el artículo 1. No obstante, las empresas acogidas a dicho régimen a 11 de julio de 2001 podrán seguir beneficiándose del mismo hasta la expiración del plazo de diez años que les ha otorgado la administración fiscal neerlandesa. En cualquier caso, deberá ponerse fin a la aplicación del régimen como máximo el 31 de diciembre de 2010.

[…]»

C. Los hechos posteriores a la Decisión controvertida

42. Mediante escrito de 11 de abril de 2003 el Reino de los Países Bajos solicitó en particular a la Comisión que confirmara por escrito que el régimen transitorio previsto por el artículo 2 de la Decisión controvertida también se aplicaba a las empresas que, si bien no se beneficiaban de una decisión de la Administración fiscal neerlandesa que les permitiera acceder al régimen IFA, habían presentado una solicitud en ese sentido antes del 5 de diciembre de 2002, fecha a partir de la cual toda nueva solicitud de autorización CFA sería denegada, en la medida en que dichas empresas cumplieran los requisitos del régimen al 11 de julio de 2001.

43. En un escrito de 7 de julio de 2003 la Comisión manifestó que resultaba claramente del considerando 118 de la Decisión controvertida así como del artículo 2 de ésta que el régimen transitorio no se aplicaba a las citadas empresas. También señaló que si las auto-

ridades neerlandesas decidieran conceder una autorización CFA a las referidas empresas ello equivaldría a conceder una ayuda nueva contraria a la Decisión controvertida.

44. El 21 de agosto de 2003 la Administración fiscal neerlandesa denegó de conformidad con la Decisión controvertida la solicitud CFA presentada por KFF.

45. El artículo 15 *bis* de la Ley de 1969 fue suprimido por el artículo 1, sección D, de la Ley de 15 de septiembre de 2005. [18]

46. El artículo 2 de la última Ley dispone en sustancia que, respecto al contribuyente sujeto al impuesto de sociedades que al 11 de julio de 2001 cumplía los requisitos del régimen del artículo 15 *bis* de la Ley de 1969, este artículo y las disposiciones derivadas del mismo seguían siendo aplicables. También prevé que esa disposición transitoria se aplicará durante un período de diez años a contar desde la fecha en la que el contribuyente podía constituir una reserva, sin que ese período pueda prolongarse más allá del 31 de diciembre de 2010.

18 — Ley de modificación de la Ley de 1969 — supresión del régimen CFA (Wet van 15 september 2005, houdende wijziging van de wet op de vennootschapsbelasting 1969 — vervallen van concernfinancieringsregeling) (Stb. 2005, nº 468).

IV. El recurso ante el Tribunal de Primera Instancia y la sentencia recurrida

47. Mediante escrito de 10 de octubre de 2003 KFF, interpuso recurso de anulación de la Decisión controvertida ante el Tribunal de Primera Instancia.

48. Mediante escrito presentado en la Secretaría el 14 de enero de 2004, la Comisión propuso una excepción de inadmisibilidad con arreglo al artículo 114, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Primera Instancia. KFF presentó sus observaciones sobre esa excepción el 29 de marzo de 2004. Mediante auto del Tribunal de Primera Instancia de 28 de febrero de 2005, se decidió unir la excepción de inadmisibilidad al examen del fondo del asunto y se reservó la decisión sobre las costas.

49. En la sentencia recurrida el Tribunal de Primera Instancia consideró que el recurso interpuesto por KFF era admisible. Estimó además que el recurso era fundado y anuló el artículo 2 de la Decisión controvertida en la medida en que excluía del régimen transitorio a las empresas cuya solicitud para acogerse al régimen de ayudas de que se trataba, aunque ya presentada ante la administración tributaria neerlandesa en fecha de 11 de julio de 2001, aún no se había resuelto en la citada fecha.

V. El procedimiento ante el Tribunal de Justicia y las pretensiones de las partes

50. Con arreglo al artículo 56 del Estatuto del Tribunal de Justicia, la Comisión interpuso recurso de casación contra la sentencia recurrida, mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 22 de noviembre de 2007.

51. Con carácter principal, la Comisión solicita al Tribunal de Justicia que declare fundado el presente recurso de casación y anule en consecuencia la sentencia recurrida, declare inadmisible el recurso de anulación interpuesto por KFF y condene a ésta al pago de las costas de ambas instancias.

52. Con carácter subsidiario, la Comisión solicita al Tribunal de Justicia que anule la sentencia recurrida en la medida en que confiere derechos a los operadores económicos distintos de KFF que hasta el 11 de julio de 2001 habían presentado ante la Administración tributaria neerlandesa una solicitud para acogerse al régimen CFA, y que declare inadmisible el recurso de anulación de la Decisión controvertida en la medida en que pretende la concesión de derechos a operadores económicos distintos de KFF.

53. KFF solicita la desestimación del recurso de casación y la condena en costas de la Comisión.

VI. Examen del recurso de casación

A. *Sobre el primer motivo, fundado en la vulneración del requisito relativo al interés individual de KFF*

1. Alegaciones de las partes

54. La Comisión mantiene que el Tribunal de Primera Instancia estimó erróneamente que KFF era individualmente afectada por la Decisión controvertida, en el sentido del artículo 230 CE, párrafo cuarto, y de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

55. En ese aspecto alega que el Tribunal de Primera Instancia cometió un error de Derecho, al basar su análisis en la sentencia Bélgica y Forum 187/Comisión, antes citada, y al asimilar la situación de KFF a la de los operadores económicos que en el citado asunto solicitaban la renovación de su autorización. Pues bien, según la Comisión esas dos situaciones no son comparables dado que KFF nunca disfrutó del régimen CFA. En contra de lo afirmado por el Tribunal de Primera Instancia en el apartado 100 de la sentencia recurrida esa empresa no es por tanto «especialmente» afectada por la Decisión controvertida, sino que es afectada exactamente de igual forma que las demás empresas neerlandesas que nunca disfrutaron de ese régimen.

56. KFF mantiene que este motivo no es admisible. Considera en efecto que la cuestión de si la diferencia entre una solicitud inicial de autorización y una solicitud de renovación es pertinente para determinar si esa empresa forma parte de una categoría restringida es una cuestión de hecho que el Tribunal de Justicia no puede examinar en el marco de un recurso de casación.

2. Apreciación

57. La Decisión controvertida, conforme a su artículo 4, tiene como único destinatario al Reino de los Países Bajos. Las personas físicas y jurídicas, como KFF, que se proponen interponer un recurso de anulación contra dicha Decisión tienen que cumplir por tanto los requisitos enunciados por el artículo 230 CE, párrafo cuarto. Deben demostrar por consiguiente que la citada Decisión les afecta directa e individualmente

58. Si esas personas no logran demostrar que cumplen dichos requisitos el recurso interpuesto contra la Decisión controvertida es pues inadmisible.

59. En el presente asunto se pide al Tribunal de Justicia que examine si KFF, cuya solicitud de autorización se encontraba pendiente de resolución al día de la notificación de la Decisión controvertida, es individualmente afectada por ésta en el sentido del artículo 230 CE, párrafo cuarto, y de la jurisprudencia comunitaria.

60. Se trata por tanto de determinar si, según los criterios definidos por el Tribunal de Justicia, en la sentencia Plaumann/Comisión, [19] y confirmados después por reiterada jurisprudencia, la Decisión controvertida atañe a KFF en razón de determinadas cualidades que le son propias o de una situación de hecho que le caracteriza frente a cualquier otra persona y por ello le individualiza de manera análoga a la del destinatario de dicha Decisión. [20]

61. Esa jurisprudencia ha sido aplicada y precisada por el Tribunal de Justicia en el ámbito específico de las ayudas de Estado. El Tribunal de Justicia ha estimado así pues de forma reiterada que en ese ámbito una empresa no puede impugnar, en principio, una decisión de la Comisión por la que se prohíbe un régimen de ayudas sectorial si sólo se ve afectada por esa decisión debido a su pertenencia al sector de que se trata y a su condición de beneficiario potencial de dicho régimen. [21]

19 — Sentencia de 15 de julio de 1963 (25/62, Rec. pp. 197 y ss., especialmente p. 223).

20 — Véanse en especial las sentencias de 1 de abril de 2004, Comisión/Jégo-Quéré (C-263/02 P, Rec. p. I-3425), apartado 45; de 13 de diciembre de 2005, Comisión/Aktionsgemeinschaft Recht und Eigentum (C-78/03 P, Rec. p. I-10737), apartado 33, y de 13 de marzo de 2008, Comisión/Infront WM (C-125/06 P, Rec. p. I-1451), apartado 70.

21 — Véase en particular la sentencia de 19 de octubre de 2000, Italia y Sardegna Lines/Comisión (C-15/98 y C-105/99, Rec. p. I-8855), apartado 33 y la jurisprudencia citada.

62. En efecto, en tal situación la empresa no puede ser afectada por la decisión de la Comisión de igual manera que una empresa que disfruta efectivamente del régimen en cuestión y que podría estar obligada a devolver las ayudas ilícitamente pagadas por el Estado miembro.

63. Ese razonamiento se inscribe en la jurisprudencia bien asentada según la cual una empresa está legitimada para impugnar la legalidad de un acto comunitario cuando éste modifica los derechos que esa empresa había adquirido antes de que dicho acto fuese adoptado. [22]

64. Así pues, incluso si una empresa pertenece a un círculo restringido de operadores económicos, como en el caso de KFF y las otras trece empresas que habían solicitado su autorización a la Administración fiscal neerlandesa, ello no basta para reconocer que esa empresa sea individualmente afectada por el acto impugnado. Es preciso además que la referida empresa sea titular de un derecho jurídicamente protegido que permita su individualización de la misma manera que un destinatario de ese acto, conforme a la jurisprudencia de la sentencia Plaumann/Comisión, antes citada.

65. Ahora bien, es preciso observar que KFF no dispone de ningún derecho adquirido antes de la adopción de la Decisión controvertida. Esa empresa no era beneficiaria del régimen CFA en la fecha de adopción de esa Decisión ni la Administración fiscal neerlandesa le había dado ninguna garantía en ese sentido. En esas circunstancias y aunque pertenezca a un círculo cerrado de contribuyentes, KFF no puede ser afectada por la Decisión controvertida de la misma forma que las otras empresas beneficiarias del régimen CFA, para algunas de las cuales su autorización terminará anticipadamente el 31 de diciembre de 2010.

66. La situación de KFF es por tanto muy diferente de la de los centros de coordinación belgas a los que se refería la sentencia Bélgica y Forum 187/Comisión, antes citada, puesto que ésos ya eran beneficiarios del régimen del que se trataba. La decisión controvertida en dicho asunto afectaba ciertamente pues a una situación en curso en el momento de su adopción y ponía en cuestión el disfrute de los derechos adquiridos por los centros de coordinación respecto a las operaciones futuras.

22 — Véanse en especial las sentencias de 1 de julio de 1965, Toepfer y Getreide-Import/Comisión (106/63 y 107/63, Rec. pp. 525 y ss., especialmente p. 533); de 23 de noviembre de 1971, Bock/Comisión (62/70, Rec. p. 897); de 18 de noviembre de 1975, CAM/CEE (100/74, Rec. p. 1393); de 27 de noviembre de 1984, Agricola commerciale olio y otros/Comisión (232/81, Rec. p. 3881) y Savma/Comisión (264/81, Rec. p. 3915); de 18 de mayo de 1994, Codorniu/Consejo (C-309/89, Rec. p. I-1853), y Comisión/Infront WM, antes citada, apartado 72.

67. Por ello considero que el Tribunal de Primera Instancia, al estimar que KFF era individualmente afectada por la Decisión controvertida, cometió un error de Derecho en la apreciación de de la admisibilidad del recurso que justifica la anulación de la sentencia recurrida.

68. Por consiguiente propongo al Tribunal de Justicia que declare fundado el primer motivo formulado por la Comisión y anule la sentencia recurrida en cuanto el Tribunal de Primera Instancia declaró admisible el recurso de anulación de la Decisión controvertida interpuesto por KFF.

69. Si el Tribunal de Justicia no acogiera mi propuesta y considerase que KFF es individualmente afectada por la Decisión controvertida y que además tiene interés en el ejercicio de la acción, indicaré las razones por las que opino que en cualquier caso el recurso de casación es fundado.

70. Voy a examinar dos motivos que considero concluyentes en ese aspecto, a saber el basado en la vulneración del principio de protección de la confianza legítima y el basado en la vulneración del principio de igualdad de trato.

B. *Con carácter subsidiario, sobre el segundo motivo, fundado en la vulneración del principio de protección de la confianza legítima*

71. El artículo 2 de la Decisión controvertida concede un período transitorio a las empresas que eran beneficiarias del régimen CFA cuando la Comisión inició el procedimiento formal de examen de la ayuda, el 11 de julio de 2001. La Comisión se basó en la confianza legítima que tenían esas empresas en la compatibilidad de dicho régimen con las reglas del Tratado CE y en las circunstancias específicas del asunto. [23]

72. En la sentencia recurrida, el Tribunal de Primera Instancia estimó que la Comisión, al actuar así, vulneró el principio de protección de la confianza legítima, al no prever ninguna medida transitoria a favor de los contribuyentes, como KFF, cuya solicitud de autorización aún estaba pendiente de resolución en el momento de la notificación de la Decisión controvertida.

73. Antes de emprender el estudio de ese motivo y para apreciar mejor la forma en que el Tribunal de Primera Instancia lo examinó en la sentencia recurrida, creo importante recordar con carácter previo el contenido de ese principio a la luz de la jurisprudencia comunitaria.

23 — Véanse los considerandos 111 a 118 de la Decisión controvertida.

1. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre el principio de protección de la confianza legítima

74. El principio de protección de la confianza legítima constituye un principio general del Derecho comunitario conforme al que puede controlarse la legalidad de los actos de las instituciones. [24]

75. Como indicó el Abogado General Léger en sus conclusiones en el asunto que dio lugar a la sentencia Bélgica y Forum 187/Comisión, antes citada, [25] ese principio se manifiesta como el corolario del principio de seguridad jurídica, que exige que la legislación comunitaria tenga certeza y que su aplicación sea previsible para los justiciables, en cuanto pretende, en caso de modificación de una norma, garantizar la protección de las situaciones legítimamente adquiridas por una o varias personas físicas o jurídicas en particular. [26]

76. En relación con la aplicación del principio de protección de la confianza legítima en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el Abogado General Léger recordó que se reconoce la vulneración de dicho principio cuando concurren los siguientes requisitos.

77. En primer lugar debe existir un acto o un comportamiento de la Administración comunitaria que haya podido crear esa confianza y generar esperanzas fundadas. En efecto, según la jurisprudencia el principio de protección de la confianza legítima sólo puede ser invocado frente a un acto comunitario si la propia Comunidad ha creado previamente una situación que pueda generar esa confianza. [27] Además, es preciso que la Administración haya dado garantías concretas. [28]

78. En segundo lugar esa confianza tiene que ser legítima, es decir que la persona afectada no podía estar en condiciones de prever el cambio de la línea de conducta anteriormente adoptada por la Administración. En efecto, según la jurisprudencia, cuando un operador económico prudente y diligente estaba en condiciones de prever la adopción de un acto comunitario que pudiera afectar a sus intereses, no puede invocar el beneficio del

24 — Véanse en particular las sentencias de 14 de mayo de 1975, CNTA/Comisión (74/74, Rec. p. 533), apartado 44; de 26 de junio de 1990, Sofrimport/Comisión (C-152/88, Rec. p. I-2477), apartado 26; de 19 de mayo de 1992, Mulder y otros/Consejo y Comisión (C-104/89 y C-37/90, Rec. p. I-3061), apartado 15; de 14 de octubre de 1999, Atlanta/Comunidad Europea (C-104/97 P, Rec. p. I-6983), apartado 52; de 4 de octubre de 2001, Italia/Comisión (C-403/99, Rec. p. I-6883), apartado 35, y de 7 de junio de 2005, VEMW y otros (C-17/03, Rec. p. I-4983), apartado 73.

25 — Remito a los puntos 365 a 433 de sus conclusiones.

26 — Veánse en ese sentido las sentencias de 15 de febrero de 1996, Duff y otros (C-63/93, Rec. p. I-569), apartado 20, y de 18 de mayo de 2000, Rombi y Arkopharma (C-107/97, Rec. p. I-3367), apartado 66.

27 — Sentencias de 19 de mayo de 1983, Mavridis/Parlamento (289/81, Rec. p. 1731), apartado 21; de 10 de enero de 1992, Kühn (C-177/90, Rec. p. I-35), apartado 14; Rombi y Arkopharma, antes citada (apartado 67); de 15 de julio de 2004, Gerekens y Procola (C-459/02, Rec. p. I-7315), apartado 29, así como Bélgica y Forum 187/Comisión, antes citada, apartado 147 y la jurisprudencia citada.

28 — Sentencias de 25 de mayo de 2000, Kögler/Tribunal de Justicia (C-82/98 P, Rec. p. I-3855), apartado 33; de 6 de marzo de 2001, Connolly/Comisión (C-274/99 P, Rec. p. I-1611), apartado 113 así como Bélgica y Forum 187/Comisión, antes citada, apartado 147 y la jurisprudencia citada, y auto de 13 de diciembre de 2000, Sodima/Comisión (C-44/00 P, Rec. p. I-11231), apartados 50 a 52.

principio de protección de la confianza legítima si dicho acto se adopta. [29] La confianza generada por el acto o el comportamiento de la Administración comunitaria es por tanto «legítima» y en consecuencia debe ser protegida cuando la persona afectada podía confiar razonablemente en el mantenimiento o la estabilidad de la situación así creada, como podía hacerlo un operador «prudente y diligente».

79. En tercer lugar el interés comunitario perseguido por el acto impugnado no debe oponerse a la adopción de medidas transitorias para proteger la confianza legítima del interesado. Este último requisito se cumple cuando la ponderación de los intereses en juego demuestra que en las circunstancias del caso en cuestión el interés comunitario no prima sobre el interés de la persona afectada en que se mantenga una situación que ésta podía legítimamente considerar estable. [30]

80. Hay que precisar además que esos tres requisitos son acumulativos.

81. Atendiendo a esos tres requisitos el Tribunal de Primera Instancia examinó y confirmó que KFF invocaba fundadamente el beneficio del principio de protección de la confianza legítima.

2. Alegaciones de las partes

82. En apoyo de este motivo la Comisión expone varias alegaciones.

83. En primer lugar la Comisión critica al Tribunal de Primera Instancia por haber estimado en los apartados 125 y 126 de la sentencia recurrida que no era pertinente saber si KFF era o no beneficiaria del régimen CFA o si reunía los requisitos de concesión de ese régimen a los efectos de apreciar la existencia de una confianza legítima por parte de esa empresa.

84. En segundo lugar la Comisión impugna la apreciación del Tribunal de Primera Instancia al examinar los tres requisitos necesarios para reconocer la existencia de una confianza legítima por parte de KFF.

85. En cuanto al primer requisito relativo a la existencia de la confianza la Comisión recuerda que nunca dio a KFF garantías

29 — Véanse al respecto las sentencias de 15 de abril de 1997, Irish Farmers Association y otros (C-22/94, Rec. p. I-1809), apartado 25; de 15 de julio de 2004, Di Lenardo y Dilexport (C-37/02 y C-38/02, Rec. p. I-6911), apartado 70, así como Bélgica y Forum 187/Comisión, antes citada, apartado 147 y la jurisprudencia citada.

30 — Véanse como ejemplos de esa ponderación de los intereses en conflicto las sentencias de 17 de abril de 1997, de Compte/Parlamento (C-90/95 P, Rec. p. I-1999), apartado 39, y de 17 de julio de 1997, Affish (C-183/95, Rec. p. I-4315), apartado 57.

concretas sobre la compatibilidad del régimen CFA con el mercado común.

86. La Comisión reconoce que sus repetidas tomas de posición respecto al régimen fiscal belga pudieron efectivamente alumbrar una «cierta confianza». No se trata sin embargo de un compromiso específico con KFF sino sólo de una decisión sobre otro régimen de ayudas, algo comparable. Además la Comisión señala que ignoraba la misma existencia de esa empresa, ya que KFF nunca se manifestó ante la Comisión en el marco del procedimiento previsto por el artículo 88 CE, apartado 2.

87. En cuanto al segundo requisito relativo a la legitimidad de esa confianza la Comisión mantiene que KFF no actuó como un operador económico prudente y bien informado.

88. Por una parte esa empresa nunca obtuvo una autorización, a diferencia de algunos de los centros de coordinación afectados en el asunto que dio lugar a la sentencia Bélgica y Forum 187/Comisión, antes citada.

89. Por otra parte, suponiendo que KFF hubiera realizado efectivamente importantes inversiones para cumplir los requisitos de concesión del régimen CFA, esa empresa no presentó su solicitud de autorización hasta el 27 de diciembre de 2000. Ahora bien, según la Comisión un operador económico prudente y bien informado tenía que saber mucho antes del 1 de enero de 2000 que la Comisión podía calificar el régimen CFA como ayuda de Estado incompatible con el mercado común. En este aspecto la Comisión se refiere a la Resolución del Consejo y de los representantes de los gobiernos de los Estados miembros, de 1 de diciembre de 1997, relativa a un Código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas. También menciona su Comunicación relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas de 11 de noviembre de 1998. Señala además un comunicado de prensa de 23 de febrero de 2000 que recoge una declaración del Comisario europeo a cargo de las cuestiones de competencia, Sr. Monti. [31]

90. Por último la Comisión rebate el apartado 134 de la sentencia recurrida según el cual la Comisión instó a los interesados a formular observaciones sobre una posible confianza legítima opuesta a la recuperación de las cantidades pagadas. Señala en efecto que esa alegación no guarda relación con una empresa como KFF que nunca obtuvo ayudas en virtud del régimen CFA.

91. Respecto al tercer requisito relativo a la ponderación de los intereses la Comisión critica a mayor abundamiento el razonamiento del Tribunal de Primera Instancia. Según ella el apartado 139 de la sentencia

31 — Declaración del comisario Monti sobre las ayudas de Estado de carácter fiscal (IP/00/182).

recurrida incurre en falta de motivación y en un error de hecho.

92. Ante todo el Tribunal de Primera Instancia no explica porqué no existe ningún interés de orden público opuesto a que KFF invoque el principio de protección de la confianza legítima. Según la Comisión, el hecho de que haya concedido un régimen transitorio a los beneficiarios efectivos del régimen CFA no puede dar soporte al razonamiento del Tribunal de Primera Instancia ya que ese régimen se basaba en la disminución progresiva del número de solicitantes.

93. A continuación la Comisión afirma que el análisis del Tribunal de Primera Instancia tiende a desvirtuar la eficacia del procedimiento formal de examen previsto por el artículo 88 CE, apartado 2. En efecto, según el Tribunal de Primera Instancia los beneficiarios potenciales del régimen CFA podrían solicitar la aplicación a su favor de las medidas transitorias por el único motivo de que habían presentado una solicitud de autorización, y ello a pesar de que no intervinieron en el procedimiento formal de examen de la ayuda.

94. Finalmente la Comisión critica la referencia a la sentencia Bélgica y Forum 187/Comisión, antes citada, y en particular al apartado 165 de la misma, porque en ese asunto se trataba de la renovación de una autorización.

95. En tercer lugar la Comisión sostiene que el Tribunal de Primera Instancia cometió un error de hecho al afirmar en el apartado 139 de la sentencia recurrida que los beneficiarios efectivos del régimen CFA pueden seguir beneficiándose de éste «hasta 2010». La Comisión remite al respecto al texto exacto del artículo 2 de la Decisión controvertida.

96. En cuarto lugar la Comisión critica al Tribunal de Primera Instancia por haber considerado en los apartados 141 a 143 de la sentencia recurrida que no era pertinente saber si la Comisión tenía efectivamente conocimiento de la situación concreta de KFF al 11 de julio de 2001, a los efectos de la apreciación de la vulneración del principio de protección de la confianza legítima.

97. Según la Comisión tal razonamiento es contrario a la jurisprudencia comunitaria en virtud de la cual la legalidad de una decisión en materia de ayudas de Estado sólo puede apreciarse en función de los elementos de información de los que podía disponer la Comisión cuando adoptó esa decisión. Pues bien, en el presente caso la Comisión afirma que nunca tuvo conocimiento de la situación concreta en la que se hallaba KFF, pues ésta nunca presentó observaciones a la Comisión. Según ella el Tribunal de Primera Instancia habría debido comprobar por tanto si la Comisión estaba efectivamente en posesión de dicho elemento de información, y en caso negativo declarar inadmisible todo motivo o alegación basados en dicho elemento.

98. La Comisión añade que en el sistema de control de las ayudas de Estado un beneficiario potencial no puede invocar alegaciones basadas en una situación de hecho que la Comisión desconocía, si ese beneficiario no se manifestó ante la Comisión en el procedimiento del artículo 88 CE, apartado 2.

99. KFF mantiene ante todo que nada en la jurisprudencia permite pensar que la protección de la confianza legítima debe fundarse únicamente en compromisos concretos de una institución comunitaria. KFF señala además contradicciones en la defensa de la Comisión. En tanto que ésta afirmó en la Decisión controvertida que la decisión de compatibilidad que adoptó sobre el régimen fiscal belga hizo nacer una confianza legítima en los beneficiarios del régimen CFA, la Comisión mantiene en su demanda que la citada decisión se refiere a un régimen «algo comparable» y que no se trata de un compromiso específico respecto a KFF.

100. KFF critica seguidamente las alegaciones de la Comisión de que esa empresa no actuó como un operador económico prudente y bien informado. KFF compara su situación con la de los beneficiarios del régimen fiscal belga en el asunto que dio lugar a la sentencia Bélgica y Forum 187/Comisión, antes citada. Esa empresa no entiende porqué esos beneficiarios, en espera de respuesta a su solicitud de renovación de la autorización, eran operadores prudentes y bien informados, en tanto que KFF, en espera de respuesta a su solicitud de autorización CFA, no lo era. KFF sostiene además que la iniciación el 11 de julio de 2001 del procedimiento formal de examen no podía llevar consigo la desaparición en esa fecha de la confianza legítima. Por otra parte, en cuanto a la ponderación de intereses, el hecho de que la confianza legítima sea de «naturaleza muy general» carece de pertinencia. En efecto, si se demuestra la confianza legítima, cualquiera que sea la forma en la que la Comisión la ha generado, el interés de las empresas interesadas debe ponderarse con el interés comunitario. En cualquier caso KFF sostiene que la Comisión no presenta ninguna alegación que pueda oponerse a la concesión del régimen transitorio a otras catorce empresas.

101. KFF añade finalmente que la Comisión no necesitaba disponer de informaciones individualizadas relativas a las empresas que, como KFF, eran «beneficiarias del régimen CFA». Según KFF, la Comisión habría debido advertir que aún podían estar pendientes de resolución solicitudes de autorización, habida cuenta de la propia estructura del régimen. En esas circunstancias la cuestión de si KFF presentó observaciones a la Comisión conforme al procedimiento previsto por el artículo 88 CE, apartado 2, carece de pertinencia a los efectos del examen del presente motivo.

3. Apreciación

102. Considero fundado el segundo motivo planteado por la Comisión. Me parece en efecto que el Tribunal de Primera Instancia cometió un error de Derecho al reconocer que

KFF tenía confianza legítima en la compatibilidad del régimen CFA con las reglas del Tratado CE.

a) Sobre la existencia de la confianza

103. En la sentencia recurrida el Tribunal de Primera Instancia reconoció que el comportamiento de la Comisión respecto al régimen fiscal belga creó una confianza legítima en la compatibilidad del régimen CFA con el mercado común.

104. El Tribunal de Primera Instancia se basó en la motivación de la Comisión expuesta en los considerandos 111 y 112 de la Decisión controvertida, en los que reconoce la existencia de una confianza legítima por parte de los beneficiarios del régimen CFA, habida cuenta de las posiciones que la Comisión adoptó sobre el régimen fiscal belga.

105. La apreciación del Tribunal de Primera Instancia sobre ese primer requisito me parece errónea. En efecto, pienso que no puede existir ningún acto ni comportamiento de la Comisión apto para haber generado esa confianza en una situación como la examinada, en la que el régimen CFA no fue objeto de ninguna notificación previa, y esto en contra de las reglas de procedimiento establecidas por el artículo 88 CE, apartado 3.

106. De reiterada jurisprudencia resulta que un operador económico sólo puede depositar una confianza legítima en la validez de una ayuda e invocarla si ésta se ha concedido con observancia del procedimiento previsto al efecto, y en especial de las competencias atribuidas a la Comisión. [32] El Tribunal de Justicia estima en ese aspecto que en circunstancias normales todo agente económico diligente debe poder comprobar si ha sido observado dicho procedimiento. [33]

107. Esa jurisprudencia se funda en el carácter imperativo del control de las ayudas de Estado y en la necesidad de asegurar la eficacia del control preventivo establecido por la Comisión. Este control se basa en la obligación de notificación de esas ayudas que el Tribunal de Justicia califica como «elemento fundamental». [34] Dicha obligación permite que la Comisión garantice la vigilancia del mercado común conforme a los objetivos perseguidos por el Tratado CE. La referida obligación tiene como objetivo en especial disipar las posibles dudas sobre si una medida nacional constituye o no una ayuda de Estado en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1. Consta por tanto que la obligación de notificación de las ayudas de Estado tiene como finalidad la seguridad jurídica y en virtud de ello debe ser estrictamente respetada por consiguiente. [35]

32 — Sentencia de 22 de abril de 2008, Comisión/Salzgitter (C-408/04 P, Rec. p. I-2767), apartado 104 y la jurisprudencia citada.

33 — Véase en particular la sentencia de 20 de marzo de 1997, Alcan Deutschland (C-24/95, Rec. p. I-1591), apartado 25 y la jurisprudencia citada.

34 — Sentencia Comisión/Salzgitter, antes citada (apartado 104 y la jurisprudencia citada). Señalo también que en el auto de 3 de mayo de 1996, Alemania/Comisión (C-399/95 R, Rec. p. I-2441), el Presidente del Tribunal de Justicia estimó además que el incumplimiento de la obligación de notificación constituye una «infracción particularmente grave, en la medida en que […] infringe así un sistema esencial para la salvaguardia del mercado común» (apartado 54 y la jurisprudencia citada).

35 — Sentencia de 15 de febrero de 2001, Austria/Comisión (C-99/98, Rec. p. I-1101), apartado 73.

108. De esa forma, en la medida en que un Estado miembro no ha tomado la precaución de notificar a la Comisión una ayuda que proyecta ejecutar, no puede confiar, ni tampoco las empresas beneficiarias de dicha ayuda, en la compatibilidad de ésta con el Derecho comunitario. La confianza que podría invocar un operador económico como KFF no puede por tanto descansar en ninguna certeza concreta.

109. Por consiguiente y en la medida en que la ejecución del régimen CFA no fue objeto de notificación alguna de cualquier forma a la Comisión, a pesar del carácter claro e incondicional de esa obligación, pienso que KFF no puede sostener fundadamente la vulneración del principio de protección de la confianza legítima.

110. Reconocer lo contrario equivaldría a mi juicio a poner en cuestión el principio mismo de la obligación de notificación prevista por el artículo 88 CE, apartado 3.

111. En ese aspecto me parece obligado recordar que el principio de protección de la confianza legítima, por importante que sea, no puede aplicarse de modo absoluto, y que su aplicación debe combinarse con la del principio de legalidad. Si bien el respeto del principio de protección de la confianza legítima impone a las instituciones comunitarias ciertas obligaciones, también supone que los Estados miembros respeten las obligaciones establecidas por el Tratado CE, así como cierta diligencia por parte de los operadores económicos interesados. No ha sucedido esto en el presente asunto.

112. Esa confianza tampoco puede apoyarse en una decisión de compatibilidad que la Comisión ha adoptado respecto a otro régimen fiscal aplicado por otro Estado miembro.

113. Si bien la Comisión consideró en 1984 que el régimen fiscal belga no constituía una ayuda de Estado, esa decisión sólo podía afectar al régimen de los centros de coordinación belgas ya que únicamente se dirigía al Reino de Bélgica. Además, aun cuando ese régimen presentara aspectos comunes con el controvertido en el presente asunto, no deja de ser cierto que su similitud sigue siendo discutible, a partir de la lectura misma de la Decisión controvertida. En efecto, en tanto que la Comisión señaló en el considerando 111 de esa Decisión que «el régimen CFA presenta similitudes con el régimen introducido en Bélgica», en el considerando 101 de la misma Decisión indicó que «es innegable que no son idénticos, dadas en particular las técnicas utilizadas y la forma en que se otorgan las ventajas».

114. En esas circunstancias me parece difícil reconocer que la Comisión haya podido dar a KFF garantías concretas aptas para dar soporte a la confianza en la compatibilidad del régimen CFA con el Derecho comunitario. Basar esa confianza en una decisión que la Comisión adoptó respecto a otro régimen

fiscal nacional desvirtúa de nuevo la obligación de notificación prevista por el Tratado CE así como el conjunto del sistema de control preventivo establecido por la Comisión en el marco del control de las ayudas de Estado.

115. Por el conjunto de los anteriores elementos, considero en contra de lo estimado por el Tribunal de Primera Instancia que no existe ninguna base para la confianza que invoca KFF en el presente asunto.

116. Añado que dicha confianza, si existiera, en cualquier caso no sería legítima.

b) Sobre la legitimidad de la confianza

117. En contra de lo que el Tribunal de Primera Instancia afirma en los apartados 132 a 138 de la sentencia recurrida, pienso que el segundo requisito exigido por la jurisprudencia para reconocer una vulneración del principio de protección de la confianza legítima tampoco se cumple, y ello por dos razones.

118. En primer lugar recuerdo que KFF no tiene ningún derecho adquirido puesto que no era una empresa beneficiaria del régimen CFA. Dicha empresa no ha demostrado que reuniera los requisitos de concesión de ese régimen, y el Reino de los Países Bajos no le dio ninguna garantía de obtención de la autorización CFA.

119. En segundo lugar considero que si KFF hubiera sido un operador económico prudente y bien informado habría podido prever la adopción de un acto comunitario que podía afectar a sus intereses.

120. Recuérdese en efecto que la Comisión adoptó el 11 de julio de 2001 una decisión de iniciación del procedimiento formal de examen de la ayuda. Como el Tribunal de Primera Instancia señala en el apartado 133 de la sentencia recurrida, la iniciación de ese procedimiento indica que la Comisión albergaba serias dudas sobre la compatibilidad del régimen CFA con las reglas del Tratado CE. Es cierto que, según expone, esas serias dudas no suponen ninguna calificación definitiva de dicho régimen. No obstante, en un caso como el considerado, en el que el régimen CFA no fue objeto de ninguna notificación a la Comisión, estimo que la existencia de serias dudas sobre la compatibilidad de ese régimen basta para refutar la legitimidad de la confianza que invoca KFF.

121. Me parece además que los motivos expuestos en la decisión de 11 de julio de 2001 permitían a KFF considerar bastante probable que la Comisión pudiera declarar que el régimen CFA constituía una ayuda

incompatible con el Tratado CE. [36] En efecto, tras un primer examen de los elementos de ese régimen la Comisión manifestó que éste podía constituir una ayuda de Estado, y que no parecía que pudiera beneficiarse de alguna de las excepciones previstas por el artículo 87 CE, apartados 2 y 3.

122. Quiero además añadir que difícilmente puede compararse el presente asunto con el que dio lugar a la sentencia Bélgica y Forum 187/Comisión, antes citada. Existen en efecto dos diferencias importantes entre ambos asuntos, una relativa a la condición de beneficiario potencial de KFF, y la otra a la falta de notificación del régimen CFA a la Comisión.

123. Por una parte, como he indicado, KFF nunca obtuvo una autorización CFA, a diferencia de los centros de coordinación belgas a los que se refiere la sentencia Bélgica y Forum 187/Comisión, antes citada, que solicitaban la renovación de su autorización. En el caso presente la Administración neerlandesa nunca confirmó que KFF reuniera los requisitos de concesión de esa autorización y que por tanto podía ser considerada como beneficiaria del régimen CFA.

124. Por otra parte recuerdo que el Reino de los Países Bajos no tomó la precaución de notificar a la Comisión el régimen fiscal que se proponía ejecutar. La Comisión nunca tomó por tanto posición sobre la compatibilidad de ese régimen con las reglas del Tratado CE, y ello a diferencia del régimen fiscal aplicado por las autoridades belgas. En efecto, en ese último caso el régimen del que se trataba había sido objeto de notificación en debida forma por el Reino de Bélgica, conforme al artículo 88 CE, apartado 3. La Comisión había indicado en ese caso, en sus decisiones de 1984 y de 1987, así como en la respuesta, en nombre de la Comisión, del Sr. Brittan, Comisario responsable de la competencia, el 24 de septiembre de 1990 a la cuestión escrita nº 1735/90 del Sr. Gijs de Vries, parlamentario europeo, [37] que ese régimen no entraba en el ámbito de aplicación del artículo 87 CE, apartado 1.

125. Por último, es importante indicar que en el asunto que dio lugar a la sentencia Bélgica y Forum 187/Comisión, antes citada, la confianza legítima de los centros de coordinación sólo fue reconocida con condiciones muy restrictivas y atendiendo a las particularidades del asunto. Me parece por consiguiente muy difícil reconocer una confianza legítima de KFF en la compatibilidad del régimen CFA con las reglas del Tratado CE siendo así que no era una empresa beneficiaria de ese régimen y que éste no fue objeto de ninguna notificación previa a la Comisión.

36 — Véanse las apreciaciones de la Comisión expuestas en la citada Decisión.

37 — DO 1991, C 63, p. 37.

126. Esos elementos me parecen suficientes para apreciar que la confianza invocada por KFF, de existir, no es en cualquier caso legítima.

127. Por consiguiente, y dado que los tres requisitos previstos por la jurisprudencia para reconocer la vulneración del principio de protección de la confianza legítima son acumulativos, considero que KFF no puede invocar fundadamente dicho principio.

128. Atendiendo al conjunto de esos elementos opino que el Tribunal de Primera Instancia cometió también un error de Derecho al estimar que KFF podía invocar fundadamente el beneficio del principio de protección de la confianza legítima. Si Tribunal de Justicia estimara admisible el recurso interpuesto por KFF, en tal caso a mi juicio el segundo motivo alegado por la Comisión debería considerarse fundado y tendría que llevar a la anulación de la sentencia recurrida.

C. Con carácter subsidiario, sobre el tercer motivo, basado en la vulneración del principio de igualdad de trato

129. El artículo 2 de la Decisión controvertida concedió un período transitorio a las empresas beneficiarias al 11 de julio de 2001 del régimen CFA, habida cuenta de la confianza legítima de esas empresas en la compatibilidad de dicho régimen con las reglas del Tratado CE y de las circunstancias específicas de ese asunto. [38]

130. En la sentencia recurrida, el Tribunal de Primera Instancia estimó que, al actuar así, la Comisión vulneró el principio de igualdad de trato al no prever ninguna medida transitoria para los contribuyentes, como KFF, cuya solicitud de autorización aún estaba pendiente de resolución en el momento de la notificación de la Decisión controvertida. El Tribunal de Primera Instancia partió del principio de que esos contribuyentes, al igual que todas las empresas que al 11 de julio de 2001 disfrutaban de una autorización CFA, podían mantener una confianza legítima en la concesión de un período transitorio razonable.

1. Alegaciones de las partes

131. En apoyo del tercer motivo la Comisión alega que la apreciación del Tribunal de Primera Instancia sobre la vulneración del principio de igualdad de trato es errónea. [39] Mantiene en sustancia que KFF no puede ser equiparada a las empresas que no sólo habían disfrutado efectivamente del régimen CFA sino que también habían presentado observaciones en el procedimiento previsto por el artículo 88 CE, apartado 2, a favor de las cuales las autoridades neerlandesas solicitaron un régimen transitorio.

38 — Véanse los considerandos 111 a 118 de la Decisión controvertida.

39 — Apartados 149 y 150 de la sentencia recurrida.

132. KFF sostiene que ese motivo no es admisible dado que atañe a cuestiones de hecho que no pueden ser objeto de control por el Tribunal de Justicia en el marco de un recurso de casación.

133. KFF alega que en cualquier caso dicho motivo no es fundado. La única cuestión pertinente en este caso es la de saber si existen diferencias objetivas importantes que justifiquen una diferencia de trato entre KFF y las empresas que el 11 de julio de 2001 ya disfrutaban de una autorización CFA. Pues bien, esa empresa observa que ninguna de las supuestas diferencias alegadas por la Comisión puede justificar tal diferencia de trato.

2. Apreciación

134. En contra de lo aducido por KFF propongo al Tribunal de Justicia que declare admisible este tercer motivo. Si bien es verdad que el Tribunal de Primera Instancia es efectivamente el único competente para comprobar y apreciar los hechos, de una jurisprudencia reiterada resulta que el Tribunal de Justicia es competente para ejercer un control sobre la calificación jurídica de éstos y las consecuencias en Derecho que de ella haya deducido el Tribunal de Primera Instancia. [40]

135. Pues bien, al formular este motivo la Comisión pide al Tribunal de Justicia que controle las consecuencias en Derecho que el Tribunal de Primera Instancia ha deducido acerca de la comparabilidad de las situaciones en las que se encuentran las diferentes empresas y sobre el respeto del principio de igualdad de trato.

136. Habida cuenta de lo antes expuesto este motivo me parece también fundado.

137. En efecto, conforme a reiterada jurisprudencia el principio general de igualdad de trato exige que no se traten de manera diferente situaciones comparables y que no se traten de manera idéntica situaciones diferentes, a no ser que dicha diferenciación esté objetivamente justificada. [41]

138. Pues bien, me parece evidente que KFF no puede ser tratada de igual forma que las empresas que el 11 de julio de 2001 ya disfrutaban del régimen CFA. En efecto, según he señalado, KFF, como beneficiaria potencial de ese régimen, no tiene ningún

40 — Véanse en especial las sentencias de 21 de septiembre de 2006, JCB Service/Comisión (C-167/04 P, Rec. p. I-8935), apartado 106 y la jurisprudencia citada, y de 10 de mayo de 2007, SGL Carbon/Comisión (C-328/05 P, Rec. p. I-3921), apartado 41 y la jurisprudencia citada.

41 — Véase en particular la sentencia de 16 de diciembre de 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine y otros (C-127/07, Rec. p. I-9895), apartado 23 y la jurisprudencia citada.

derecho adquirido ni puede invocar ninguna confianza legítima, a diferencia de ese grupo de empresas. Como destaca la Comisión, ese factor coloca por tanto a KFF en una situación muy singular.

139. La apreciación del Tribunal de Primera Instancia, fundada en la premisa contraria de que KFF podía invocar fundadamente el principio de protección de la confianza legítima, me parece pues errónea.

140. Por tanto, si el Tribunal de Justicia considerase admisible el recurso interpuesto por KFF, en tal caso a mi juicio el tercer motivo, basado en la vulneración del principio de igualdad de trato, debería estimarse fundado, y tendría que llevar a la anulación de la sentencia recurrida.

141. En virtud de esos elementos en conjunto propongo con carácter subsidiario al Tribunal de Justicia que declare fundado el recurso de casación interpuesto por la Comisión y que anule la sentencia recurrida en cuanto el Tribunal de Primera Instancia estimó que esa Institución había infringido los principios de protección de la confianza legítima y de igualdad de trato, al no prever medidas transitorias respecto a los contribuyentes cuya solicitud estaba aún pendiente de resolución en el momento de la notificación de la Decisión controvertida. [42]

42 — Considero que no ha lugar a examinar el quinto motivo que la Comisión ha formulado con carácter subsidiario. En efecto, dado que pienso que la sentencia recurrida debe ser anulada, ya no procede examinar si el Tribunal de Primera Instancia cometió efectivamente un error de Derecho al atribuir en la parte dispositiva derechos a todos los operadores que se encontraban en la misma situación que KFF.

VII. Sobre las consecuencias de la anulación de la sentencia recurrida

142. Como he señalado propongo con carácter principal que el Tribunal de Justicia anule la sentencia recurrida en cuanto el Tribunal de Primera Instancia declaró admisible el recurso de anulación interpuesto por KFF.

143. En la medida en que el estado del litigio así lo permite, propongo también que el Tribunal de Justicia, conforme al artículo 61, párrafo primero, de su Estatuto, resuelva definitivamente sobre la excepción de inadmisibilidad planteada por la Comisión.

144. Por las razones que ya he expuesto en los puntos 57 a 68 de las presentes conclusiones, opino que el recurso interpuesto por KFF debe declararse inadmisible, por falta de interés individual de KFF.

VIII. Costas

145. A tenor del artículo 69, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, aplicable al procedimiento del recurso de casación

conforme al artículo 118 del mismo Reglamento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas si así lo hubiere solicitado la otra parte. En el presente asunto, dado que la Comisión ha solicitado la condena en costas de KFF y que propongo desestimar en lo sustancial los motivos formulados por ésta, procede a mi juicio condenarla al pago de las costas del presente procedimiento de casación.

146. Además, el artículo 122 del Reglamento de Procedimiento dispone que el Tribunal de Justicia decidirá sobre las costas cuando el recurso de casación sea fundado y el mismo Tribunal resuelva definitivamente sobre el litigio. En el presente asunto el examen de la excepción de inadmisibilidad planteada por la Comisión ante Tribunal de Primera Instancia ha revelado que el recurso de anulación interpuesto por KFF es inadmisible.

147. Siendo así, procede condenar a KFF al pago de las costas de la presente instancia así como las del procedimiento ante el Tribunal de Primera Instancia.

IX. Conclusión

148. En virtud del conjunto de las anteriores consideraciones propongo al Tribunal de Justicia:

1) Anular la sentencia del Tribunal de Primera Instancia de las Comunidades Europeas de 12 de septiembre de 2007, Koninklijke Friesland Foods/Comisión (T-348/03), en cuanto el Tribunal de Primera Instancia declaró admisible el recurso.

2) Declarar inadmisible el recurso de anulación interpuesto ante el Tribunal de Primera Instancia de las Comunidades Europeas contra la Decisión 2003/5151/CE de la Comisión, de 17 de febrero de 2003, relativa al régimen de ayudas ejecutado por los Países Bajos en favor de las actividades de financiación internacional.

3) Condenar a Koninklijke Friesland Foods NV al pago de las costas correspondientes a la presente instancia así como a las del procedimiento ante el Tribunal de Primera Instancia de las Comunidades Europeas.