CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. ANTONIO SAGGIO

presentadas el 27 de enero de 2000 *

1. Mediante recurso interpuesto con arreglo al artículo 173 del Tratado CE (actualmente artículo 230 CE, tras su modificación), la República Federal de Alemania (en lo sucesivo, «RFA») solicita que se anule la Decisión 98/476/CE de la Comisión, de 21 de enero de 1998, relativa a las desgravaciones fiscales concedidas en virtud del apartado 8 del artículo 52 de la Ley alemana del impuesto sobre la renta (Einkommensteuergesetz) [1] (en lo sucesivo, «Decisión»).

En particular, la RFA imputa a la Comisión haber adoptado la Decisión sin cumplir con la obligación de motivación establecida en el artículo 190 del Tratado CE (actualmente artículo 253 CE), basándola en una aplicación errónea de las normas del Tratado en materia de ayudas de Estado que figuran en el artículo 92, apartado 1, del Tratado CE (actualmente artículo 87 CE, apartado 1, tras su modificación) y del artículo 52 del Tratado CE (actualmente artículo 43 CE, tras su modificación) sobre la libertad de establecimiento.

Hechos y procedimiento administrativo previo

2. Mediante la Ley tributaria de 1996, que entró el vigor el 1 de enero de ese mismo año, [2] se procedió a modificar el artículo 52, apartado 8, de la Einkommensteuergesetz (en lo sucesivo, «EStG») por lo que respecta al ámbito de aplicación del régimen de desgravaciones fiscales previsto en los artículos 6 b y 6 *ter* de la EStG.

La nueva normativa establecía, únicamente para los ejercicios fiscales de 1996, 1997 y 1998, incentivos especiales en caso de adquisición de participaciones en empresas que tuvieran su domicilio social en los nuevos Länder (Estados federados) y en Berlín Oeste y que contaran con una plantilla no superior a 250 empleados.

3. La adopción del nuevo régimen fiscal no fue comunicada a la Comisión. El Gobierno de la RFA no efectuó dicha comunicación hasta el 13 de octubre de 1995, a raíz de una solicitud expresa

* Lengua original: italiano.

1 — DO L 212, p. 50.

2 — BGBl. 1995 I, p. 1250.

de la Comisión. La entrada en vigor de las nuevas disposiciones se produjo sin que la Comisión se hubiera pronunciado sobre el fondo; en consecuencia, la Comisión procedió a registrar el régimen como una ayuda no notificada. Mediante circular del Bundesministerium für Finanzen (Ministerio Federal de Hacienda) de 2 de enero de 1996, se suspendió la aplicación del nuevo régimen a la espera de la decisión de la Comisión.

4. Mediante ulteriores escritos, la Comisión solicitó al Gobierno de la RFA aclaraciones sobre la naturaleza de estos nuevos incentivos fiscales. En sus respuestas a la Comisión, la RFA negó que las nuevas disposiciones pudieran estar comprendidas dentro de la definición de ayudas de Estado a efectos de las normas pertinentes del Tratado CE. Por no considerar suficientes las explicaciones proporcionadas por el Gobierno alemán, la Comisión comunicó a la RFA, mediante Decisión notificada el 25 de marzo de 1997,[3] la incoación del procedimiento con arreglo al artículo 93, apartado 2, del Tratado CE (actualmente artículo 88 CE, apartado 2). El Gobierno alemán presentó sus observaciones con la adopción de escritos de 13 de mayo, 29 de julio y 30 de septiembre de 1997, en los que cuestionaba el fundamento de dicha iniciativa. El procedimiento concluyó con la adopción de la Decisión, que declaraba que el régimen adoptado por el Estado demandante constituía una ayuda estatal incompatible con el mercado común. Posteriormente, el 24 de abril, la RFA interpuso el presente recurso.

3 — DO C 172, p. 2.

Marco jurídico

a) *Normativa nacional*

5. El artículo 52, apartado 8, de la EStG, en la versión resultante de las modificaciones introducidas mediante la Ley tributaria de 1996, procede, como queda indicado, a modificar el régimen de desgravaciones fiscales establecido en el artículo 6 b de esa misma Ley en relación con los ejercicios fiscales de 1996, 1997 y 1998. En su redacción original, el artículo 6 b establecía, para los sujetos pasivos que obtuvieran un beneficio de la venta de bienes inmuebles, bienes muebles fungibles utilizados durante al menos veinticinco años y participaciones en sociedades de capital, la posibilidad de deducir de los costes de fabricación o adquisición de los bienes económicos fabricados o adquiridos durante el mismo ejercicio o el ejercicio precedente un importe equivalente como máximo al 50 % de dicho beneficio.

6. Con arreglo a la nueva formulación de la Ley, se incrementaron los incentivos fiscales otorgados a los sujetos pasivos para los ejercicios fiscales de 1996, 1997 y 1998, permitiendo una deducción equivalente a la totalidad del importe del beneficio obtenido de la venta cuando se adquieran participaciones en sociedades de capital y dicha adquisición esté vinculada a una ampliación de capital o a la creación de

nuevas sociedades de capital, siempre y cuando dichas sociedades:

a) tengan su domicilio social y su administración en los nuevos Estados federados o en Berlín Oeste y cuenten con un máximo de 250 empleados en el momento de la adquisición de las participaciones, o bien

b) constituyan sociedades de cartera cuyo objeto social exclusivo consista, conforme a los estatutos o a la escritura de constitución, en la adquisición de participaciones durante un período de tiempo limitado o en la gestión y venta de dichas participaciones a empresas que, en la fecha de adquisición de las participaciones, tuvieran su domicilio social y su administración en los nuevos Estados federados o en Berlín Oeste y no contaran con más de 250 empleados.

7. Según las estimaciones facilitadas por la RFA y reproducidas por la Comisión en su Decisión (parte I, párrafo séptimo), dicha medida iba a provocar, durante los ejercicios considerados en la Ley, unas pérdidas de ingresos fiscales de aproximadamente 150 millones de DEM. En teoría, el régimen podía aplicarse a un número indeterminado de empresas con domicilio social en los nuevos Estados federados y en Berlín Oeste, sin estar limitado a sectores determinados. No se excluía su acumulación con otras ayudas estatales.

b) *Normativa comunitaria*

8. En la Decisión, la Comisión declara que la desgravación fiscal establecida en el artículo 52, apartado 8, de la EStG en favor de las empresas de un máximo de 250 empleados y con domicilio social y administración en los nuevos Estados federados o en Berlín Oeste constituye una ayuda estatal incompatible con el mercado común con arreglo al artículo 92, apartado 1, del Tratado y al artículo 61, apartado 1, del Acuerdo EEE (artículo 1, apartado 1); por tanto, la Comisión insta a la RFA a derogar dicha disposición (artículo 1, apartado 2). En la exposición de motivos, la Comisión sostiene asimismo que la disposición contenida en la EStG vulnera la prohibición de restricción de la libertad de establecimiento establecida en el artículo 52 del Tratado, ya que el régimen de ayudas está supeditado, como requisito para poder beneficiarse de la desgravación fiscal, a que las empresas en las cuales se adquieran participaciones tengan su domicilio social y su administración en los nuevos Estados federados o en Berlín Oeste.

9. Por lo que respecta al carácter de ayuda de las disposiciones controvertidas, la Comisión considera que el régimen de que se trata afecta a dos categorías de beneficiarios, concretamente los sujetos pasivos con arreglo a la EStG (beneficiarios directos) y las empresas de los nuevos Estados federados y de Berlín Oeste que no cuenten

con más de 250 empleados (beneficiarios indirectos). La Comisión sostiene, por un lado, que la desgravación fiscal en favor de los sujetos pasivos constituye una medida general que no contiene ningún elemento de ayuda, pues pueden acogerse a ella todos los sujetos pasivos que decidan invertir los beneficios que hayan obtenido del modo previsto por la Ley; por consiguiente, dichos incentivos son compatibles con el Derecho comunitario, al haber sido establecidos mediante una medida general de política económica. Por otro lado, la Comisión afirma que las medidas en favor de las sociedades de capital con domicilio social y administración en los nuevos Estados federados o en Berlín Oeste en las que debe adquirirse una participación para poder acceder a la desgravación fiscal constituyen, en cambio, una ayuda estatal a efectos del artículo 92, apartado 1, del Tratado.

En efecto, dicha medida entraña indudables ventajas económicas para sus destinatarios, en la medida en que tiene por efecto aumentar la rentabilidad de las participaciones en empresas con domicilio social y administración en los nuevos Estados federados y en Berlín Oeste con respecto a la de las participaciones en empresas cuyo domicilio social y administración se encuentran en el resto del territorio de la RFA, así como fuera del territorio alemán.

10. La Comisión considera que las disposiciones controvertidas no guardan ninguna relación con actividades de inversión, por lo que califica la medida como una ayuda de funcionamiento que, según la práctica de la propia Comisión, sólo puede concederse si se cumplen determinados requisitos y exclusivamente en las zonas asistidas de conformidad con el artículo 92, apartado 3, letra a), del Tratado. En todo caso, entre dichas zonas no se encuentra Berlín Oeste, que según la Decisión de la Comisión (N 613/96) relativa al mapa de las regiones asistidas de 1997 a 1999 constituye una región asistida únicamente en virtud del artículo 92, apartado 3, letra c). Por otro lado, habida cuenta de la inexistencia de un vínculo entre la concesión de la ayuda y la medida de inversión, según la Comisión existe un alto riesgo de que la medida tenga una incidencia fuera de las zonas asistidas.

11. El resto de la Decisión de la Comisión se centra sobre la concurrencia de los elementos exigidos por el Tratado y la jurisprudencia de este Tribunal de Justicia para que una medida estatal pueda considerarse como «ayuda» a efectos de los artículos 92 y 93 del Tratado. Dichos elementos serán tenidos en consideración en lo sucesivo, en el marco de la apreciación del fundamento o la falta de fundamento de los motivos formulados por la demandante.

Sobre el fondo

12. El recurso se basa, con carácter principal, en un supuesto incumplimiento de la obligación de motivación establecida en el artículo 190 del Tratado y en la aplicación errónea del artículo 92, apartado 1, del Tratado.

13. Con carácter subsidiario, la demandante invoca asimismo la inobservancia de la norma *de minimis*, la infracción del artículo 92, apartado 2, letra c), del Tratado, una desviación de poder en la aplicación del artículo 92, apartado 3, letras a) y c), del Tratado, y la infracción del artículo 52 del Tratado.

1) *Sobre el respeto de la obligación de motivación*

14. La RFA sostiene que la Decisión impugnada incumple la obligación de motivación establecida en el artículo 190 del Tratado. A su entender, la Decisión no respeta dicha obligación en relación con los diversos aspectos que a continuación se examinan.

a) Motivación insuficiente con respecto a la identificación y la cuantificación del elemento de ayuda

15. Según la RFA, en la Decisión impugnada la Comisión no ha precisado en qué consiste concretamente el elemento de ayuda y de qué modo podría cuantificarse dicho elemento. Puesto que de la Decisión resulta que, según la Comisión, el elemento de ayuda consiste en el hecho de que el beneficio fiscal para las empresas que adquieren participaciones en empresas establecidas en los territorios indicados se transfiera parcialmente a estas últimas, mediante una disposición legal que tiene por objeto orientar las inversiones de los particulares, el Gobierno alemán considera que del tenor de la Decisión no se desprende de qué modo el beneficiario de la medida fiscal puede transmitir su ventaja a las sociedades de capital en las que adquiere las participaciones. Además, a juicio de la RFA, la Comisión no cuantificó la supuesta ayuda, limitándose a mencionar de manera genérica la ventaja económica que las empresas indirectamente beneficiarias de la ayuda obtienen de la aplicación del régimen discutido.

b) Motivación insuficiente con respecto al riesgo de distorsión de la competencia y a la existencia de obstáculos a los intercambios entre Estados miembros

16. En segundo lugar, la RFA sostiene que la Comisión no ha demostrado que la medida controvertida pueda producir distorsiones de la competencia ni afectar a los intercambios entre Estados miembros, como sin embargo exige el artículo 92 del Tratado.

Por lo que respecta al riesgo de distorsión de la competencia, la Decisión se limita a sostener que la medida adoptada por la RFA favorece a las sociedades de capital que tengan su domicilio social en los territorios asistidos y no en otra parte del territorio alemán o comunitario. Por consiguiente, la Comisión da por supuesto que la amenaza a la competencia se deriva del hecho de que la medida fiscal sea una

ayuda estatal, cuando, en realidad, según la RFA, la amenaza de falseamiento de la competencia, al tratarse de un elemento constitutivo del artículo 92, apartado 1, hubiera debido ser objeto de un análisis autónomo y detallado.

Con respecto al perjuicio causado a los intercambios, la Comisión afirma en la Decisión que la escasa cuantía de la ayuda no basta para excluir el riesgo de que afecte a los intercambios entre Estados miembros; en opinión de la demandante, se trata de una afirmación genérica que no basta para liberar a la Comisión de la obligación de motivación.

c) Motivación insuficiente con respecto a la falta de concurrencia de los requisitos para la aplicación del artículo 92, apartado 2, letra c), del Tratado

17. La demandante considera que la Comisión hubiera debido examinar de oficio si la medida de que se trata podía acogerse a la excepción establecida en el artículo 92, apartado 2, letra c), del Tratado, con arreglo al cual son compatibles con el mercado común las ayudas concedidas con objeto de favorecer la economía de determinadas regiones de la RFA afectadas por la división de Alemania, en la medida en que sean necesarias para compensar las desventajas económicas que resultan de tal división. En cambio, la Comisión se ha limitado a declarar que la información de que disponía no le permitía determinar si el régimen de que se trata era necesario para paliar las desventajas económicas provocadas por la división de Alemania. En realidad, según la RFA, la Comisión está en posesión de documentos que prueban lo contrario, por lo que hubiera debido indicar de manera concreta por qué motivos considera que, pese a ello, no debe aplicarse el artículo 92, apartado 2, letra c). Si la Comisión no hubiera considerado suficiente dicha información, debería haber solicitado nuevas aclaraciones al Gobierno alemán.

d) Motivación insuficiente de la declaración de incompatibilidad con arreglo al artículo 92, apartado 3, del Tratado

18. La demandante considera que tampoco está motivada la conclusión a la que llega la Comisión en la Decisión, según la cual el régimen fiscal adoptado constituye una ayuda incompatible con el mercado común en la medida en que no puede aplicarse la excepción establecida en el artículo 92, apartado 3, letra a). En opinión de la RFA, la Comisión se ha limitado a observar que en la Ley adoptada no se excluye que el régimen fiscal favorable pueda aplicarse en los sectores sensibles o a empresas en crisis. El Gobierno alemán sostiene que la Comisión hubiera debido basar su apreciación, en el comportamiento de un inversor privado.

e) Falta de motivación de la decisión de exigir la derogación de la norma en lugar de su modificación

19. Por último, la RFA critica que la Comisión decidiera, en su Decisión, exigir exclusivamente la derogación del artículo 52, apartado 8, de la EStG, en lugar de su modificación. A juicio de la demandante, en el marco de una apreciación basada en el principio de proporcionalidad, codificado en el artículo 3 B del Tratado CE (actualmente artículo 5 CE), la Comisión únicamente debe exigir la derogación de un régimen de ayudas cuando éste sea absolutamente incompatible con el mercado común, mientras que es suficiente con que solicite su modificación cuando la incompatibilidad afecte sólo de manera parcial a las medidas nacionales. En el presente caso, la Comisión hubiera debido, por ello, considerar la hipótesis de una modificación antes de pronunciarse en favor de la derogación de la norma. En consecuencia, también por este motivo la Decisión impugnada no respeta la obligación de motivación establecida en el artículo 190 del Tratado.

20. Ahora bien, considero que las alegaciones formuladas por la RFA no consiguen cuestionar la legalidad de la Decisión desde el punto de vista del respeto de la obligación de motivación. Por el contrario, pienso que la Decisión indica de manera exhaustiva y suficientemente detallada los motivos por los cuales el régimen fiscal adoptado en Alemania constituye para los beneficiarios una ayuda incompatible con el mercado común.

21. En este sentido, recuerdo que, según reiterada jurisprudencia de este Tribunal de Justicia, la motivación de un acto comunitario debe mostrar, de manera clara e inequívoca, el razonamiento de la autoridad comunitaria de la que emane el acto, de manera que los destinatarios puedan conocer las razones de la medida adoptada y que el Tribunal de Justicia pueda ejercer plenamente el control de legalidad. [4] Observo asimismo que para respetar las exigencias de motivación de un acto a efectos del artículo 190 del Tratado no es necesario que se especifiquen de manera expresa todos los elementos de hecho y de Derecho tomados en consideración antes de adoptar la Decisión. Tal como ha afirmado en varias ocasiones el Tribunal de Justicia, para determinar si la motivación de un acto cumple las exigencias establecidas en el Tratado, debe tenerse en cuenta su contexto general, su procedimiento de adopción y el conjunto de normas jurídicas comunitarias que regulan la materia de que se trate, incluidos los actos eventualmente adoptados con anterioridad. [5] Y, efectivamente, desde este punto de vista procede señalar de inmediato que algunas de las apreciaciones contenidas en el texto de la Decisión cuya contundencia invoca la demandante como vicio de motivación, son objeto de litigio desde hace tiempo entre la Comisión y la RFA, por lo que considero que, independientemente del fundamento de las propias

4 — Sentencias de 14 de febrero de 1990, Delacre y otros/Comisión (C-350/88, Rec. p. I-395), apartado 15, y de 17 de enero de 1995, Publishers Association/Comisión (C-360/92 P, Rec. p. I-23), apartado 39.

5 — Véanse, a título ilustrativo, las sentencias de 25 de octubre de 1984, Rijksuniversiteit te Groningen (185/83, Rec. p. 3623), apartado 38, y Delacre y otros/Comisión, citada en la nota 4 *supra*, apartado 16.

apreciaciones, el Estado miembro interesado podía perfectamente comprender el alcance de algunas afirmaciones que, a primera vista, podrían parecer carentes de una motivación adecuada. [6]

22. Dicho esto, paso a examinar los motivos que, en opinión de la demandante, justifican una apreciación negativa sobre el respeto de la obligación de motivación en el presente caso. Por lo que respecta, en primer lugar, a la identificación del elemento de ayuda, considero que dicho elemento se indica con claridad en la motivación de la Decisión impugnada. En efecto, la Comisión precisa que el régimen fiscal establecido en la EStG confiere a determinadas personas físicas y jurídicas una ventaja económica directa, en forma de incentivos fiscales, cuando adquieren una serie de bienes a determinadas empresas, favoreciendo indirectamente a las sociedades establecidas en los territorios favorecidos, cuyas participaciones resultan particularmente atractivas en el mercado: «la ventaja económica reside en el aumento de la demanda de participaciones en las empresas indirectamente beneficiarias del régimen con respecto a la situación jurídica que imperaba antes de entrar en vigor el apartado 8 del artículo 52 de la Ley del impuesto sobre la renta; así, los inversores (beneficiarios directos) estarán dispuestos a adquirir participaciones en empresas de los nuevos Estados federados y de Berlín en condiciones para éstas más ventajosas que si no existiera la medida en cuestión» (parte IV, párrafo sexto). Por consiguiente, la Comisión precisa que la medida de que se trata puede conferir, sin una contraprestación adecuada, una ventaja económica a las empresas indirectamente beneficiarias de la medida establecida mediante el artículo 52, apartado 8, de la EStG que tengan su domicilio social en los nuevos Estados federados o en Berlín Oeste, ventaja que no habrían obtenido de no haberse adoptado la medida estatal de que se trata. Me parece que la Comisión puso de manifiesto de manera suficientemente clara en qué consiste el elemento de ayuda. No aprecio, por tanto, las supuestas «contradicciones» en la identificación del elemento de ayuda que la demandante imputa a la Comisión. En la Decisión, la demandada procede a una apreciación comparativa de la posición competitiva de las empresas (indirectamente) beneficiarias del régimen fiscal más favorable con respecto a la de las empresas establecidas en otros lugares, precisando que «el aumento, gracias a esta medida estatal, de la demanda de participaciones en empresas con sede y domicilio social en los nuevos Estados federados o en Berlín Oeste [...] influirá, sin que varíen las demás circunstancias, en el comportamiento inversor de todos los compradores de participaciones, dado que éstos adquirirán participaciones que, de no existir desgravación, o no habrían adquirido o habrían adquirido en condiciones más desfavorables para el vendedor; en cambio, de esta manera las adquirirán en condiciones más ventajosas para el vendedor que las que serían posibles de no haberse introducido el apartado 8 del artículo 52 de la Ley del impuesto sobre la renta» (parte IV, párrafo cuarto). La Comisión basa su convicción en esta comparación, corroborando así la conclusión a la que ya había llegado mediante otras observaciones —relativas al impacto de la medida en el mercado común o a la utilización de la ventaja por parte de los beneficiarios directos— que no desmienten ni contradicen la

6 — Me refiero, en particular, a la aplicabilidad de la excepción del artículo 92, apartado 2, letra c), del Tratado, relativa a las ayudas destinadas a compensar las desventajas económicas resultantes de la división de Alemania.

apreciación negativa efectuada en los pasajes de la Decisión que acabo de citar.

23. En cambio, por lo que respecta a la cuantificación de la ayuda, estoy de acuerdo con la observación de la Comisión según la cual en el texto de la Decisión no podía efectuarse un cálculo preciso, ya que la disposición tributaria alemana objeto de la Decisión no establece una ayuda individual otorgada a una empresa concreta, sino un régimen general de ayudas que, bajo la forma de una normativa relativa al impuesto sobre la renta, se aplica a un número indeterminado de beneficiarios, es decir, a todas las empresas que decidan invertir en participaciones de otras empresas que tengan su domicilio social en los territorios indicados en la Ley. Por tanto, no es posible determinar *ex ante* y, menos aún, antes de que la medida haya entrado en vigor de manera concreta, los efectos de dicho régimen de ayudas, como hubiera sido posible hacer, en cambio, de tratarse de una medida de ayuda individual. En el marco de la apreciación relativa a los efectos, aunque sean potenciales, sobre la competencia, dicha circunstancia no excluye, obviamente, que el régimen establecido por la Ley alemana, considerado de manera abstracta, pueda calificarse como un régimen contrario a las disposiciones del Tratado en materia de ayudas estatales.

24. Por lo que respecta, por otro lado, a la supuesta insuficiencia de la motivación relativa al impacto de la medida sobre la competencia y a la incidencia en los intercambios entre Estados miembros, considero que, aunque sea de manera sumaria, la Comisión ha precisado en su Decisión que el régimen fiscal adoptado por la demandante, que favorece a determinadas empresas que tengan su domicilio social y su administración en su territorio, pone de manera sistemática en desventaja a las empresas establecidas en otros países miembros, haciéndolas menos atractivas en el mercado de participaciones. [7] En efecto, en presencia de un régimen de ayudas cuyo objetivo manifiesto y declarado consiste en apoyar económicamente a las empresas establecidas en una determinada zona del territorio alemán, basta demostrar que su aplicación puede llegar potencialmente a falsear la competencia: tal como ha precisado este Tribunal de Justicia, cuando una ayuda estatal fortalece la posición de una empresa frente a otras empresas que compiten con ella en los intercambios intracomunitarios, debe considerarse que éstos se ven afectados por la ayuda. [8]

25. La motivación adoptada por la Comisión parece suficiente también con respecto a la falta de concurrencia de los requisitos para la aplicación, en el presente caso, de la excepción establecida en el artículo 92, apartado 2, letra c), del Tratado. Como se sabe, el artículo de que se trata considera compatibles con el mercado común «las ayudas concedidas con objeto de favorecer la economía de determinadas regiones de la República Federal de Alemania, afectadas por la división de Alemania, en la medida en que sean necesarias para compensar las desventajas económicas que resultan de tal división». A este respecto, si bien es cierto que, en el texto de la Decisión, la Comisión se ha limitado a observar que no había podido comprobar, debido a la escasa información de que disponía, que el régimen fuera necesario para compensar tales

7 — Véase la Decisión impugnada, párrafo decimoquinto, p. 54.

8 — Sentencias de 17 de septiembre de 1980, Philip Morris/Comisión (730/79, Rec. p. 2671), apartado 11, y de 14 de septiembre de 1994, España/Comisión (asuntos acumulados C-278/92, C-279/92 y C-280/92, Rec. p. I-4103), apartado 40.

desventajas, considero que dicha apreciación, que insiste en la obligación de colaboración que incumbe a los Estados miembros, está justificada a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia [9] según la cual corresponde al Estado miembro aportar todos los datos que permitan a la Comisión comprobar que se cumplen los requisitos para aplicar la excepción. En efecto, creo que, en el presente caso, correspondía a la demandante proporcionar a la Comisión los datos indispensables para demostrar que las medidas adoptadas eran necesarias para compensar los efectos negativos de la división, mientras que de la información de que disponemos se deriva que, durante el procedimiento administrativo, la demandante se limitó a invocar la necesidad de una desgravación fiscal para las empresas establecidas en el territorio considerado en razón de la carencia de fondos propios. Como consecuencia asimismo de la postura adoptada por la demandante con respecto a la aplicabilidad, sobre el fondo, de la excepción de que se trata —postura sobre la que tendré ocasión de detenerme más adelante—, la demandante no parece haber propuesto al Tribunal de Justicia ninguna apreciación sobre el nexo de causalidad existente entre las medidas adoptadas y las desventajas económicas directamente derivadas de la división de Alemania. Por tanto, considero que la Comisión obró correctamente al limitarse a afirmar que no poseía información que demostrase la concurrencia de los requisitos exigidos por el artículo 92, apartado 2, letra c), del Tratado.

26. Por último, en contra de lo que afirma el Gobierno alemán, la Decisión impugnada indica de manera suficiente los motivos por los cuales el régimen fiscal establecido mediante el artículo 52, apartado 8, de la EStG no puede declararse compatible con el mercado común con arreglo al artículo 92, apartado 3, letras a) y c), del Tratado. En la medida en que el artículo 52, apartado 8, de la EStG establece un régimen de ayudas y no una ayuda individual, la Comisión sólo podía examinar inicialmente el ámbito de aplicación potencial de dicho régimen. Al tratarse de una ayuda de funcionamiento, la Comisión obró correctamente al poner de manifiesto que los requisitos establecidos para la aplicación de dichas disposiciones no excluyen que puedan acogerse a ellas empresas que ejercen su actividad en los sectores sensibles o empresas en crisis, o que el capital puesto a disposición de las empresas sea utilizado en actividades económicas fuera de la región asistida. De igual modo, tampoco puede existir dicha compatibilidad en virtud del artículo 92, apartado 3, letra c), del Tratado, ya que Berlín Oeste no es una región asistida a efectos de dicha disposición, salvo durante una pequeña parte del período de aplicación de la normativa de que se trata. A esto se añade que la Comisión exigió correctamente, en la Decisión censurada, la supresión y no la modificación del régimen, ya que los elementos de ayuda indicados en el texto de la propia Decisión eran tan importantes y determinantes para la calificación de la medida adoptada por la RFA que no podían ser eliminados sin privar de contenido a las medidas de que se trata.

27. Como resultado de todas las consideraciones expuestas, considero que la Decisión está suficientemente motivada.

9 — Véase, a título indicativo, la sentencia de 28 de abril de 1993, Italia/Comisión (C-364/90, Rec. p. I-2097), apartado 20.

2) *Sobre el carácter de ayuda de la medida controvertida*

28. Sobre el fondo, la RFA sostiene que la Comisión ha infringido el artículo 92 del Tratado al considerar la medida fiscal establecida en favor de las sociedades de capital por el artículo 52, apartado 8, de la EStG como una ayuda estatal incompatible con el mercado común. En apoyo de su tesis, el Gobierno alemán cita una serie de alegaciones que, sin embargo, no considero decisivas para justificar que se declare ilegal la Decisión controvertida.

29. Efectivamente, ninguna de las consideraciones formuladas por la demandante permiten cuestionar la apreciación efectuada por la Comisión en su Decisión, mientras que resulta evidente que, en el presente caso, concurren los requisitos exigidos por las disposiciones del Tratado para que una medida adoptada por un Estado miembro pueda ser calificada de ayuda estatal incompatible con el mercado común. En primer lugar, procede observar que no hay razones para dudar de que la desgravación fiscal otorgada a los sujetos indicados en la exposición de los hechos constituya una ayuda estatal a efectos de los artículos 92 y siguientes del Tratado. Puesto que el concepto de ayuda estatal debe interpretarse de manera amplia, ha de considerarse que se trata de una ayuda cuando la medida examinada, independientemente de su forma o de su naturaleza, otorgue a las empresas destinatarias una ventaja económica y financiera que normalmente no hubieran tenido, en términos de reducción de la carga fiscal ordinaria. En efecto, debe considerarse como una ayuda la ventaja económica concedida por las autoridades públicas para reducir la carga fiscal que normalmente grava a una empresa. La medida tributaria objeto de la Decisión confiere a las sociedades que son sus beneficiarias indirectas una ventaja que no habrían obtenido en las condiciones normales de mercado, incentivando, mediante la reducción de impuestos, la participación en el capital de dichas empresas. Por tanto, estoy de acuerdo con la postura de la Comisión en la medida en que precisa que la ayuda consiste precisamente en influir en el comportamiento de los inversores privados. En consecuencia, carece de pertinencia, a este respecto, la observación de la demandante según la cual la normativa tributaria de que se trata no implica de manera automática que un inversor privado considere atractivo adquirir participaciones en el capital de las empresas que tengan su domicilio social en las zonas favorecidas, pues dicha decisión estará supeditada a otros elementos, de carácter puramente económico, que no se ven afectados por las medidas de incentivación fiscal. Basta responder que la apreciación sobre la naturaleza de la ayuda no puede dejar de efectuarse —en particular, cuando se trata de regímenes generales como el del presente caso— a partir de una comparación de la situación de las empresas beneficiarias de la medida con respecto a la de las empresas que no se benefician de ella. Desde este punto de vista, es indiscutible que la medida adoptada modifica la situación de mercado existente antes de adoptarse la propia medida, incentivando la adquisición de participaciones en el capital de las empresas que tienen su domicilio social en las zonas favorecidas. En otras palabras, el objetivo declarado del artículo 52, apartado 8, de la EStG consiste en otorgar a las empresas beneficiarias ventajas económicas que hagan más atractivo invertir en su capital con respecto a la situación normal de mercado: en ese caso, el elemento de ayuda puede identificarse comparando las condiciones de inversión en el capital de las

empresas establecidas en las zonas favorecidas con y sin la desgravación fiscal.

30. Procede añadir, asimismo, que la ventaja económica otorgada mediante la desgravación fiscal establecida en el artículo 52, apartado 8, de la EStG —que se concreta en la renuncia, por parte del Estado, a aplicar el régimen tributario general en el caso de las inversiones en sociedades de capital o de participaciones— se otorga con cargo a fondos estatales. A este respecto, basta recordar que el concepto de «fondos estatales» utilizado por el Tribunal es más amplio que el de subvenciones y comprende «no sólo las prestaciones positivas, como las propias subvenciones, sino también las intervenciones que, bajo formas diversas, alivian las cargas que normalmente recaen sobre el presupuesto de una empresa y que, por ello, sin ser subvenciones en el sentido estricto del término, son de la misma naturaleza y tienen efectos idénticos».[10] Por lo que respecta, más concretamente, a las medidas que suponen incentivos fiscales, en la sentencia Banco Exterior de España el Tribunal de Justicia precisó que «una medida mediante la cual las autoridades públicas conceden a determinadas empresas una exención tributaria que, aunque no implique una transferencia de fondos estatales, coloque a los beneficiarios en una situación financiera más favorable que a los restantes contribuyentes, constituye una ayuda de Estado en el sentido del apartado 1 del artículo 92 del Tratado» (apartado 14 de la citada sentencia). Las medidas objeto del presente procedimiento están indudablemente destinadas a aliviar la carga fiscal de las empresas directamente beneficiarias, pero también, al mismo tiempo, a hacer que las participaciones en el capital de las empresas indirectamente beneficiarias sean más atractivas que las participaciones en el capital de otras empresas establecidas en otras zonas del territorio alemán o en otros Estados miembros. Por tanto, la medida adoptada implica la utilización de «fondos estatales», sin que tenga ninguna relevancia el hecho de que la medida se aplique de manera transitoria o que deba considerarse como una renuncia completa a los ingresos fiscales —como afirma la Comisión— o como un simple aplazamiento de la aplicación del impuesto —como sostiene en cambio la demandante—.

31. Por otro lado, por lo que respecta a la cuestión del carácter selectivo de la medida, no creo que haya razones fundadas para poner en duda que la medida establecida en la normativa tributaria alemana no tiene carácter general, sino que afecta a una categoría bien determinada de empresas, definida en función de criterios claros y objetivamente verificables tanto desde el punto de vista geográfico como desde el punto de vista de las dimensiones de la empresa. En efecto, las empresas que no tengan su domicilio social en las regiones asistidas y las que tengan un número de empleados superior a 250 no pueden acogerse a dicho régimen tributario. Dicha medida amenaza igualmente con falsear la competencia entre las empresas que tengan su domicilio social en los territorios asistidos, por una parte, y aquellas que lo tengan en otro lugar de la RFA o en otros Estados miembros y puede afectar a los intercambios. A este respecto, procede observar que, en el marco de un régimen general de ayudas, para poder determinar la incidencia de dicho régimen sobre los intercambios, basta con que, *a priori,* sea posible

10 — Véanse, con carácter indicativo, las sentencias de 15 de marzo de 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, Rec. p. I-877), apartado 13, y de 1 de diciembre de 1998, Ecotrade (C-200/97, Rec. p. I-7907), apartado 34.

sostener razonablemente que tal perjuicio puede producirse. Cuando la posición de una empresa (o, como en el caso que aquí nos ocupa, de un número indeterminado de empresas) se vea fortalecida por un régimen de ayudas, dicho trato de favor puede afectar, por principio, a los intercambios entre Estados miembros. [11] Es evidente que la medida establecida en el artículo 52, apartado 8, de la EStG mejora la posición de las empresas indirectamente beneficiarias frente a sus competidoras, que no pueden ofrecer las mismas ventajas a quienes pretenden adquirir participaciones en su capital. En consecuencia, favorece el aumento de los fondos propios de las empresas de que se trata. No hay datos que lleven a considerar que dicha ventaja económica sólo pueda producir sus efectos dentro del territorio alemán, en la medida en que, *a priori,* cualquier empresa establecida en otro Estado miembro que no participe de dicho régimen ofrecerá sus participaciones en el mercado en unas condiciones menos favorables.

3) *Sobre la aplicación del principio* de minimis

32. Con carácter subsidiario, la RFA reprocha a la Comisión no haber aplicado, en el presente caso, el principio *de minimis.* En particular, la RFA critica a la Comisión por no haber atribuido ninguna importancia al hecho de que la supuesta ayuda otorgada a las empresas tenga un alcance completamente insignificante, en virtud de un principio general del que la Comunicación de la Comisión relativa a las ayudas *de minimis* [12] no es más que una expresión, según la cual las disposiciones en materia de ayudas de Estado no se aplican en el caso de las intervenciones estatales de pequeña cuantía. En cambio, en la Decisión, la Comisión excluye la aplicación de dicha norma observando que, a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el hecho de que la cuantía de la ayuda sea escasa no basta para excluir que tal ayuda afecte a los intercambios entre Estados miembros. Por otro lado, en la Decisión, la Comisión afirma que la RFA no se comprometió a aplicar la norma *de minimis.* Sobre este particular, el Gobierno alemán replica sosteniendo que, en el caso de que se trata, no fue posible aplicar el criterio seguido en la Comunicación de la Comisión con respecto a las ayudas *de minimis,* en la medida en que la eventual ventaja económica conferida a las empresas establecidas en los sectores favorecidos no puede cuantificarse de manera concreta. En consecuencia, la Comisión no habría debido excluir la aplicación del principio *de minimis* basándose en el hecho de que no existiera un compromiso directo de aplicarlo por parte del Estado miembro demandante.

33. Pues bien, considero que la postura de la Comisión sobre la imposibilidad de aplicar, en el presente caso, el principio *de minimis* es correcta y se apoya en argumentos válidos. En efecto, en primer lugar procede observar que las consecuencias de la aplicación del régimen controvertido resultan efectivamente todo menos insignificantes. Del texto de la Decisión se desprende que, según los cálculos proporcionados por la propia RFA, «esta medida provocará pérdidas temporales de ingresos fiscales por valor de unos 150 millones de marcos alemanes (en torno a 75 millones de ecus)», mientras que la Comunicación relativa a las ayudas *de minimis* indica

11 — Sentencia de 13 de julio de 1988, Francia/Comisión (102/87, Rec. p. 4067), apartado 19.

12 — Comunicación 96/C 68/06 (DO 1996, C 68, p. 9).

como límite máximo (acumulado con otras posibles medidas) el de 100.000 ECU. No parece que la RFA se comprometiera a limitar la aplicación de las medidas controvertidas de tal modo que sus efectos no superaran el límite máximo que acaba de indicarse, ni que excluyera su aplicación acumulativa con otras eventuales medidas en favor de las empresas establecidas en los territorios considerados en la disposición controvertida de la EStG. A esto se añade que de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que la cuantía reducida de una ayuda estatal no basta para excluir la posibilidad de que la medida adoptada falsee la competencia o afecte a los intercambios entre los Estados miembros a efectos del artículo 92, apartado 1, del Tratado. [13] En el presente caso, si bien el alcance generalizado de la medida, no permite por un lado, como queda señalado, proceder *ex ante* a una valoración precisa de la ventaja económica conferida a las empresas indirectamente beneficiarias, por otro lado hace verosímil que se supere fácilmente el límite antes indicado en la aplicación concreta de la medida de que se trata. En consecuencia, considero que la Comisión obró correctamente al excluir la posibilidad de aplicar, en el presente caso, el principio *de minimis*.

4) *Sobre la infracción del artículo 92, apartado 2, letra c), del Tratado, relativo a las ayudas destinadas a compensar las desventajas económicas que resultan de la división de Alemania*

34. Con carácter subsidiario, la demandante considera que, aun en el caso de que se califique de ayuda la medida controvertida, ésta no puede declararse incompatible con el mercado común. En efecto, según afirma, en el presente caso se aplica la excepción establecida en el artículo 92, apartado 2, letra c), del Tratado, ya que la medida de que se trata está destinada a compensar a las empresas que tienen su domicilio social en los territorios favorecidos por las desventajas económicas que resultan de la división de Alemania.

Partiendo del supuesto de que dicha disposición sigue siendo aplicable pese a la reunificación de las dos Alemanias, la demandante alega que, a raíz de la división, en los Estados federados de la antigua Alemania del Este se procedió a desmantelar de manera sistemática la estructura de pequeñas y medianas empresas privadas. En consecuencia, al producirse la reunificación, los particulares que pretendían ejercer actividades empresariales se encontraban en la imposibilidad de adquirir por sus propios medios el capital necesario para financiar sus actividades. Por consiguiente, las medidas adoptadas por la RFA pretendían precisamente compensar esta situación de desventaja económica, atribuible en última instancia a las consecuencias de la división.

35. A este respecto, procede considerar que la disposición del artículo 92, apartado 2, letra c), del Tratado continúa aplicándose a pesar de la reunificación de las dos Alemanias, acontecimiento que ciertamente no ha supuesto su derogación implícita. No obstante, al tratarse de una disposición que establece una excepción a un principio fundamental del Tratado, a saber, a la prohibición para los Estados de crear distorsiones en el normal juego de la competencia y, por ende, en el funciona-

13 — Sentencia de 21 de marzo de 1990, Bélgica/Comisión (C-142/87, Rec. p. I-959), apartado 43.

miento del mercado común, mediante medidas de ayudas que favorezcan a determinadas empresas que operan en el territorio comunitario, sigue siendo necesario dar a dicha disposición una interpretación estricta. [14]

36. Por tanto, considero, por un lado, que su ámbito de aplicación debe limitarse a las consecuencias directamente resultantes de la división en dos partes del territorio alemán en el momento histórico en que se produjo dicha división (piénsese, por ejemplo, en los problemas causados a las empresas alemanas situadas en determinadas zonas de los antiguos Estados federados y de Berlín Oeste por la creación de una línea fronteriza interna, como la interrupción de las vías de comunicación o la pérdida de algunos mercados debido a la suspensión de las relaciones comerciales con las zonas sometidas a una economía de Estado). [15] Por otro lado, estimo que la medida adoptada debe estar directamente destinada a paliar las desventajas económicas resultantes de dicha división. Sin embargo, la disposición de que se trata no puede utilizarse para justificar cualquier intervención en apoyo de la economía de las regiones que, con anterioridad a la reunificación, formaban parte de Alemania del Este con objeto de compensar plenamente el indiscutible retraso económico que padecen los nuevos Estados federados. Tal como acertadamente señaló el Tribunal de Primera Instancia en su reciente sentencia relativa a las ayudas alemanas al sector del automóvil, [16] esta interpretación es contraria tanto al carácter excepcional de la disposición de que se trata como al contexto y la finalidad que persigue.

37. Dicho esto, considero que el régimen de incentivos fiscales establecido mediante la Ley controvertida no cumple los requisitos que acabo de indicar. Efectivamente, tal como precisó la Comisión, el retraso acumulado por los nuevos Estados federados, que entraña la dificultad para las empresas establecidas en ellos de obtener capital en el mercado, debe atribuirse no tanto a la división de Alemania en dos Estados diferentes como al nuevo sistema político y económico adoptado, tras la división, en el territorio de la antigua Alemania del Este. La desaparición del viejo sistema a raíz de la reunificación, con la consiguiente readaptación a la economía de mercado, ha obligado a todo el sistema económico de los nuevos Estados federados a hacer frente a la competencia externa, de la que habían estado protegidos durante años. Ahora bien, el retraso de dicho sistema económico con respecto al del resto de Alemania no puede considerarse como un efecto directo de la división, so pena de entender la excepción establecida en el artículo 92, apartado 2, letra c), del Tratado como una excepción de alcance extremadamente amplio —desde el punto de vista tanto geográfico como material— al principio de la incompatibilidad con el mercado común de las ayudas otorgadas por los Estados que afecten a los intercambios. En consecuencia, considero que la Comisión no se excedió de los límites de su facultad de apreciación al sostener la inaplicabilidad de la excepción contemplada en el artículo 92, apartado 2, letra c), en la medida en que, sobre la base del principio de causalidad directa, no se aprecia que las medidas adoptadas mediante el régimen controvertido estén destinadas a compensar las desventajas económicas que resultan de la división de Alemania.

14 — En este sentido, véase la reciente sentencia del Tribunal de Primera Instancia de 15 de diciembre de 1999, Freistaat Sachsen y otros/Comisión (asuntos acumulados T-132/96 y T-143/96, Rec. p. II-3663), apartado 132.

15 — Sentencia Freistaat Sachsen y otros/Comisión, citada en la nota 14 *supra*, apartado 134.

16 — *Ibidem*, apartado 135.

5) Sobre la aplicabilidad de la excepción contemplada en el artículo 92, apartado 3, letras) y c), del Tratado

38. También con carácter subsidiario, la demandante sostiene que la Decisión impugnada adolece de desviación de poder, pues las medidas adoptadas hubieran debido ser declaradas compatibles con el mercado común con arreglo al artículo 92, apartado 3, letras a) y c), del Tratado.

39. En efecto, en opinión del Gobierno alemán, la Comisión ejerció erróneamente la facultad de apreciación que se le atribuye en la citada disposición. En la parte V de la Decisión, la Comisión sostiene que el régimen tributario controvertido, al no estar destinado a una inversión inicial en el sentido de la Comunicación de la Comisión sobre los regímenes de ayudas de finalidad regional, [17] sino a subsanar determinadas deficiencias estructurales específicas, debe considerarse una ayuda de funcionamiento, la cual, según la práctica corriente de la Comisión, únicamente puede declararse compatible con el mercado común en casos excepcionales, incluso en el caso de las regiones indicadas en el artículo 92, apartado 3, letra a), del Tratado. Aun reconociendo que los cinco Estados federados de la antigua Alemania del Este y Berlín Este fueron considerados regiones asistidas a efectos de dicha disposición hasta finales de 1999, [18] la Comisión sostiene que, en cualquier caso, la excepción no puede aplicarse en el presente asunto, por toda una serie de motivos. En primer lugar, en la medida en que el régimen de ayudas tiene por objeto aumentar los recursos propios de las empresas beneficiarias, dichos recursos pueden dirigirse ulteriormente fuera del territorio de las regiones asistidas, cuando la citada Comunicación establece que las ayudas únicamente pueden concederse cuando puedan contribuir a un desarrollo económico sostenible y equilibrado de la economía de la zona asistida y sean decrecientes y limitadas en el tiempo. En consecuencia, existen riesgos de abuso, en la medida en que el aumento del capital puede favorecer el que las empresas beneficiarias ejerzan actividades también fuera de los nuevos Estados federados. Este riesgo existe por el hecho de que el régimen de ayudas no esté vinculado a proyectos de inversión concretos en la región. En segundo lugar, la Comisión sostiene que las medidas adoptadas por la RFA no excluyen la posibilidad de que se acojan a la desgravación fiscal personas que inviertan en empresas que operen en sectores sensibles, para los cuales existen disposiciones específicas en materia de ayudas, y que tampoco puede excluirse que dicho régimen fiscal se aplique a empresas en crisis. En ambos casos, las citadas Comunicaciones de la Comisión excluyen que la medida pueda acogerse a la excepción establecida en el artículo 92, apartado 3, letra c). Además, la Decisión precisa que el régimen de ayudas no está comprendido dentro del ámbito de aplicación de la excepción en la medida en que es aplicable también en favor de empresas que tengan su domicilio social en Berlín Oeste, cuyo territorio tan sólo está parcialmente incluido entre las regiones asistidas.

40. Ahora bien, considero que la apreciación efectuada por la Comisión es correcta

17 — DO 1979, C 31, p. 9.

18 — Véase la Comunicación de la Comisión sobre el método de aplicación de las letras a) y c) del apartado 3 del artículo 92 a las ayudas regionales (DO 1998, C 212, p. 2), y la ulterior práctica de aplicación de dicha Comunicación.

y no puede cuestionarse a la luz de las alegaciones formuladas por la demandante. En primer lugar, no creo que el hecho, invocado por la RFA, de que la aportación de capital en favor de las empresas establecidas en el territorio favorecido tenga lugar en virtud de una relación de tipo sinalagmático —en la medida en que la adquisición de las participaciones se produce en todo caso a título oneroso— permita excluir que se trate, en el presente caso, de una ayuda de funcionamiento. En efecto, en todo caso, las medidas de que se trata hacen más atractivas las participaciones en las empresas asistidas, compensando desventajas estructurales preexistentes. Además, las alegaciones formuladas por la demandante —según la cual los riesgos de abuso a que se hace referencia en la Decisión son limitados, al igual que la probabilidad de que puedan disfrutar de la medida de ayuda empresas que operan en los sectores sensibles— no resultan pertinentes a efectos de una apreciación *ex ante* —la única que la Comisión puede efectuar para evitar que se materialicen los riesgos de distorsión del funcionamiento del mercado—, que sólo requiere comprobar que el régimen adoptado no excluye su aplicación con arreglo a modalidades prohibidas. Además, no se ha discutido que el ámbito de aplicación geográfico de la excepción, en la medida en que incluye el territorio de Berlín Oeste, no permite en ningún caso recurrir a la excepción de que se trata.

41. En consecuencia, no creo que la Comisión haya abusado de su poder discrecional, ya que ha respetado las normas de procedimiento previstas en la normativa pertinente y ha basado la Decisión en elementos de hecho y de Derecho sumamente precisos. Las apreciaciones efectuadas, que se basan en directrices ya enunciadas en las citadas Comunicaciones sobre los regímenes de ayudas de finalidad regional y sobre el método de aplicación del artículo 92, apartado 3, letras a) y c), del Tratado, se oponen a la declaración de compatibilidad de dichas ayudas con el mercado común.

6) *Sobre la libertad de establecimiento*

42. Por lo que respecta a la supuesta infracción del artículo 52 del Tratado, considero que la RFA tiene razón al afirmar que dicho artículo no puede servir de base jurídica para la Decisión impugnada. En efecto, no debe olvidarse que la Decisión fue adoptada al término de un procedimiento especial «abreviado» con arreglo al artículo 93, apartado 2, del Tratado, que establece una excepción al procedimiento general de infracción de los artículos 169 y siguientes del Tratado CE (actualmente artículos 226 CE y siguientes). En particular, el artículo 93 permite a la Comisión, cuando considere que una ayuda otorgada por un Estado o mediante fondos estatales no es compatible con el mercado común en virtud del artículo 92, adoptar una decisión mediante la cual obligue al Estado miembro interesado a suprimir o modificar la ayuda en el plazo señalado. Si el Estado no cumple dicha decisión en el plazo establecido, la Comisión o cualquier otro Estado interesado puede recurrir directamente al Tribunal de Justicia, no obstante lo dispuesto en los artículos 169 y 170.

43. Pues bien, del tenor de la citada disposición se desprende de manera inequívoca que la facultad de que disfruta la Comisión para adoptar las decisiones de que se trata no reviste carácter general, sino que se limita estrictamente a los supuestos en que considere que un Estado miembro ha infringido las normas del Tratado en materia de ayudas de Estado. En cambio, la Comisión no puede recurrir al procedimiento especial del artículo 93 del Tratado para declarar la incompatibilidad de la medida nacional con otras normas del Tratado, en el presente caso las que garantizan la libertad de establecimiento, y en dichos casos debe seguir el procedimiento establecido en el artículo 169 del Tratado, más «garantista» para el Estado miembro interesado.

44. De lo que acabo de señalar se deriva que, en la medida en que considera que el régimen tributario adoptado por la RFA infringe las disposiciones del Tratado en materia de libertad de establecimiento, la Decisión adolece de un vicio de incompetencia, lo que excluye la necesidad de apreciar, sobre el fondo, si las disposiciones contenidas en la EStG son efectivamente incompatibles con el artículo 52 del Tratado. No obstante, puesto que dicha apreciación no tiene ninguna incidencia sobre la parte dispositiva de la Decisión, no puede cuestionar su legalidad.

Conclusión

45. Por los motivos indicados, propongo al Tribunal de Justicia que:

1) Desestime el recurso.

2) Condene en costas a la demandante.