



Recopilación de la Jurisprudencia

AUTO DEL TRIBUNAL GENERAL (Sala Octava)

de 9 de septiembre de 2013*

«Recurso de anulación — Ayudas de Estado — Régimen de ayudas que permite la amortización fiscal del fondo de comercio financiero para la adquisición de participaciones extranjeras — Decisión por la que se declara el régimen de ayudas incompatible con el mercado interior y no se ordena la recuperación de las ayudas — Acto que incluye medidas de ejecución — Inexistencia de afectación individual — Inexistencia de obligación de devolución — Inadmisibilidad»

En el asunto T-400/11,

Altadis, S.A., con domicilio social en Madrid, representada por los Sres. J. Buendía Sierra y E. Abad Valdenebro, la Sra. M. Muñoz de Juan y el Sr. R. Calvo Salinero, abogados,

parte demandante,

contra

Comisión Europea, representada por los Sres. R. Lyal y C. Urraca Caviedes y la Sra. P. Němečková, en calidad de agentes,

parte demandada,

que tiene por objeto una pretensión de anulación parcial de la Decisión 2011/282/UE de la Comisión, de 12 de enero de 2011, relativa a la amortización fiscal del fondo de comercio financiero para la adquisición de participaciones extranjeras C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) aplicada por España (DO L 135, p. 1),

EL TRIBUNAL GENERAL (Sala Octava),

integrado por el Sr. L. Truchot (Ponente), Presidente, y la Sra. M.E. Martins Ribeiro y el Sr. A. Popescu, Jueces;

Secretario: Sr. E. Coulon;

dicta el siguiente

* Lengua de procedimiento: español.

Auto

Antecedentes del litigio

- 1 En varias cuestiones escritas planteadas en 2005 y 2006 (E-4431/05, E-4772/05, E-5800/06 y P-5509/06), ciertos miembros del Parlamento Europeo interrogaron a la Comisión de las Comunidades Europeas sobre la calificación de ayuda estatal del régimen establecido en el artículo 12, apartado 5, de la Ley del impuesto sobre sociedades española, introducido en dicha Ley por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social (BOE n° 313, de 31 de diciembre de 2001, p. 50493), y recogido por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades (BOE n° 61, de 11 de marzo de 2004, p. 10951) (en lo sucesivo, «régimen controvertido»). La Comisión respondió en esencia que, de acuerdo con la información que obraba en su poder, el régimen controvertido no parecía estar comprendido en el ámbito de aplicación de las normas sobre ayudas estatales.
- 2 Mediante escritos de 15 de enero y 26 de marzo de 2007, la Comisión pidió a las autoridades españolas que le proporcionaran información para evaluar el alcance y los efectos del régimen controvertido. Mediante escritos de 16 de febrero y 4 de junio de 2007, el Reino de España remitió a la Comisión la información solicitada.
- 3 Mediante fax de 28 de agosto de 2007, la Comisión recibió una denuncia de una empresa que alegaba que el régimen controvertido constituía una ayuda estatal incompatible con el mercado común.
- 4 Mediante Decisión de 10 de octubre de 2007 (resumen en el DO C 311, p. 21), la Comisión incoó un procedimiento de investigación formal del régimen controvertido.
- 5 Mediante escrito de 5 de diciembre de 2007, la Comisión recibió las observaciones del Reino de España sobre la decisión de incoar el procedimiento de investigación formal. Entre el 18 de enero y el 16 de junio de 2008, la Comisión recibió igualmente las observaciones de 32 terceros interesados, entre ellos la demandante, Altadis, S.A. Mediante cartas de 30 de junio de 2008 y 22 de abril de 2009, el Reino de España presentó sus comentarios sobre las observaciones de los terceros interesados.
- 6 Los días 18 de febrero de 2008 y 12 de mayo y 8 de junio de 2009, la Comisión organizó unas reuniones técnicas con las autoridades españolas. También organizó reuniones técnicas con algunos de los 32 terceros interesados, entre ellos la demandante.
- 7 Mediante escrito de 14 de julio de 2008 y correo electrónico de 16 de junio de 2009, el Reino de España proporcionó información adicional a la Comisión.
- 8 La Comisión finalizó el procedimiento, en lo que respecta a las adquisiciones de participaciones realizadas dentro de la Unión Europea, con su Decisión 2011/5/CE, de 28 de octubre de 2009, relativa a la amortización fiscal del fondo de comercio financiero para la adquisición de participaciones extranjeras C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) aplicada por España (DO 2011, L 7, p. 48). Esta Decisión declara incompatible con el mercado común el régimen controvertido, consistente en una ventaja fiscal que permite a las empresas españolas amortizar el fondo de comercio resultante de la adquisición de participaciones en empresas extranjeras, cuando se aplica a adquisiciones de participaciones en empresas establecidas en la Unión. La Comisión mantuvo abierto el procedimiento en lo que respecta a las adquisiciones fuera de la Unión, habida cuenta de que las autoridades españolas se comprometieron a aportar nuevos datos relativos a los obstáculos a las fusiones transfronterizas fuera de la Unión.

- 9 Los días 12, 16 y 20 de noviembre de 2009 y el 3 de enero de 2010, el Reino de España remitió a la Comisión información sobre las inversiones directas efectuadas fuera de la Unión por empresas españolas. La Comisión recibió igualmente las observaciones de varios terceros interesados.
- 10 Los días 27 de noviembre de 2009 y 16 y 29 de junio de 2010, se celebraron reuniones técnicas entre la Comisión y las autoridades españolas.
- 11 El 12 de enero de 2011, la Comisión adoptó su Decisión 2011/282/UE, relativa a la amortización fiscal del fondo de comercio financiero para la adquisición de participaciones extranjeras C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) aplicada por España (DO L 135, p. 1; en lo sucesivo, «Decisión impugnada»).
- 12 La Decisión impugnada declara incompatible con el mercado interior el régimen controvertido, cuando se aplica a adquisiciones de participaciones en empresas establecidas fuera de la Unión (artículo 1, apartado 1, de la Decisión impugnada). Sin embargo, el artículo 1, apartados 2 y 3, de la Decisión impugnada permite que el régimen controvertido continúe aplicándose, en virtud del principio de protección de la confianza legítima, a las adquisiciones de participaciones realizadas antes del 21 de diciembre de 2007 –fecha de publicación en el *Diario Oficial de la Unión Europea* de la Decisión de incoar el procedimiento de investigación formal– y a aquellas para cuya realización, sujeta a la autorización de una autoridad reguladora a la que se notificó la operación antes de dicha fecha, se hubiera contraído una obligación irrevocable con anterioridad al 21 de diciembre de 2007. El artículo 1, apartados 4 y 5, de la Decisión impugnada permite, además, que el régimen controvertido continúe aplicándose a las adquisiciones de participaciones realizadas hasta el 21 de mayo de 2011 –fecha de publicación en el *Diario Oficial de la Unión Europea* de dicha Decisión– en empresas establecidas en China, India y en otros países en los que se ha demostrado la existencia de obstáculos jurídicos explícitos a las combinaciones transfronterizas de empresas, y a las adquisiciones de participaciones para cuya realización, sujeta a la autorización de una autoridad reguladora a la que se notificó la operación antes de dicha fecha, se hubiera contraído una obligación irrevocable con anterioridad al 21 de mayo de 2011.

Procedimiento y pretensiones de las partes

- 13 Mediante demanda presentada en la Secretaría del Tribunal el 29 de julio de 2011, la demandante interpuso el presente recurso.
- 14 Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal el 10 de noviembre de 2011, la Comisión propuso una excepción de inadmisibilidad con arreglo al artículo 114, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal.
- 15 El 6 de enero de 2012, la demandante presentó sus observaciones sobre la excepción de inadmisibilidad propuesta por la Comisión.
- 16 El 5 de octubre de 2012, el Tribunal requirió a la demandante, en concepto de diligencia de ordenación del procedimiento, para que indicara las consecuencias que según ella debían deducirse, a los efectos del presente recurso, de la sentencia del Tribunal de 8 de marzo de 2012, Iberdrola/Comisión (T-221/10), y del auto del Tribunal de 21 de marzo de 2012, Modelo Continente Hipermercados/Comisión (T-174/11). El 13 de diciembre de 2012, el Tribunal requirió a la Comisión para que presentara sus observaciones sobre la respuesta de la demandante a dicha pregunta. La demandante y la Comisión respondieron a estas preguntas en los plazos fijados.
- 17 En esencia, la demandante solicita al Tribunal que:

— Declare la admisibilidad del recurso y ordene la continuación del procedimiento.

- Anule el artículo 1, apartado 1, de la Decisión impugnada.
- Con carácter subsidiario, anule el artículo 4 de la Decisión impugnada, en la medida en que establece una obligación de recuperación de las ayudas concedidas para operaciones anteriores al 21 de mayo de 2011.
- Con carácter aún más subsidiario, anule el artículo 1, apartado 1, y, subsidiariamente, el artículo 4 de la Decisión impugnada, en la medida en que tales disposiciones se refieren a operaciones realizadas en Marruecos.
- Condene en costas a la Comisión.

18 La Comisión solicita al Tribunal que:

- Declare la inadmisibilidad del recurso.
- Condene en costas a la demandante.

Fundamentos de Derecho

- 19 En virtud del artículo 114, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento, si una parte así lo solicita, el Tribunal podrá decidir sobre la inadmisión sin entrar en el fondo del asunto. Conforme al apartado 3 de ese mismo artículo, el resto del procedimiento se desarrollará oralmente, salvo decisión en contrario del Tribunal. En el presente asunto, el Tribunal estima que los documentos que obran en autos le ofrecen información suficiente y decide que no procede abrir la fase oral del procedimiento.
- 20 La Comisión alega que el presente recurso es inadmisibile puesto que la demandante no ha demostrado tener un interés en ejercitar la acción ni que la Decisión impugnada la afecte individualmente.
- 21 Procede examinar en primer lugar la segunda causa de inadmisión invocada por la Comisión.
- 22 A tenor de lo dispuesto en el artículo 263 TFUE, párrafo cuarto, «toda persona física o jurídica podrá interponer recurso, en las condiciones previstas en los párrafos primero y segundo, contra los actos de los que sea destinataria o que la afecten directa e individualmente y contra los actos reglamentarios que la afecten directamente y que no incluyan medidas de ejecución».
- 23 Dado que la Decisión impugnada, adoptada al término del procedimiento de investigación formal, no tenía como destinataria a la demandante, la afectación individual de esta última debe apreciarse con arreglo a los criterios establecidos en la sentencia del Tribunal de Justicia de 15 de julio de 1963, Plaumann/Comisión (25/62, Rec. pp. 197 y ss., especialmente p. 223). Así pues, la demandante debe demostrar que la Decisión impugnada le atañe en razón de determinadas cualidades que le son propias o de una situación de hecho que la caracteriza frente a cualquier otra persona y, por ello, la individualiza de manera análoga a la del destinatario de dicha Decisión (véase en este sentido la sentencia del Tribunal de Justicia de 29 de abril de 2004, Italia/Comisión, C-298/00 P, Rec. p. I-4087, apartado 36 y jurisprudencia citada).
- 24 La demandante invoca su condición de beneficiaria del régimen controvertido para demostrar que resulta individualmente afectada por la Decisión impugnada, la cual declara dicho régimen ilegal e incompatible con el mercado interior.
- 25 Según reiterada jurisprudencia, no es admisible, en principio, el recurso de anulación interpuesto por una empresa contra una decisión de la Comisión por la que se prohíbe un régimen de ayudas sectorial si sólo se ve afectada por esta decisión debido a su pertenencia al sector de que se trate y a

su condición de beneficiaria potencial de dicho régimen. En efecto, tal decisión se presenta, respecto a dicha empresa, como una medida de alcance general que se aplica a situaciones objetivamente determinadas e implica efectos jurídicos para una categoría de personas consideradas de manera general y abstracta (véanse la sentencia Italia/Comisión, antes citada, apartado 37 y jurisprudencia citada, y la sentencia del Tribunal General de 11 de junio de 2009, Acegas/Comisión, T-309/02, Rec. p. II-1809, apartado 47 y jurisprudencia citada).

- 26 No obstante, desde el momento en que la empresa demandante resulta afectada por la decisión controvertida, no sólo debido a su condición de empresa del sector de que se trate, potencialmente beneficiaria del régimen de ayudas, sino también en su condición de beneficiaria efectiva de una ayuda individual concedida en virtud de este régimen y cuya recuperación ha ordenado la Comisión, la referida decisión la afecta individualmente y su recurso contra ella es admisible (véanse en este sentido la sentencia del Tribunal de Justicia de 19 de octubre de 2000, Italia y Sardegna Lines/Comisión, C-15/98 y C-105/99, Rec. p. I-8855, apartados 34 y 35, y la sentencia del Tribunal General de 10 de septiembre de 2009, Banco Comercial dos Açores/Comisión, T-75/03, no publicada en la Recopilación, apartado 44).
- 27 Por lo tanto, procede verificar si la demandante tiene la condición de beneficiaria efectiva de una ayuda individual concedida con arreglo al régimen de ayudas objeto de la Decisión impugnada y cuya recuperación ha ordenado la Comisión (véanse en este sentido la sentencia del Tribunal de Justicia de 9 de junio de 2011, Comitato «Venezia vuole vivere» y otros/Comisión, C-71/09 P, C-73/09 P y C-76/09 P, Rec. p. I-4727, apartado 53 y jurisprudencia citada, y la sentencia del Tribunal General Iberdrola/Comisión, antes citada, apartado 27).
- 28 En el presente asunto, la demandante ha acreditado su condición de beneficiaria efectiva del régimen controvertido. En efecto, ha adjuntado a su demanda un documento que prueba que había aplicado el régimen controvertido a sus adquisiciones de participaciones, en 2003 y en 2006, en una sociedad establecida en Marruecos. Sin embargo, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 1, apartado 2, y en el artículo 4, apartado 1, de la Decisión impugnada, la obligación de recuperar las ayudas establecida en esa Decisión no se aplica a la demandante.
- 29 A este respecto, la demandante sostiene en primer lugar, invocando la jurisprudencia, que su condición de beneficiaria efectiva del régimen controvertido basta para demostrar que está individualmente afectada, pues la obligación de reembolsar las ayudas recibidas en aplicación de dicho régimen no constituye un requisito indispensable para ese reconocimiento. La demandante deduce de la sentencia Comitato «Venezia vuole vivere» y otros/Comisión, antes citada, que una empresa puede considerarse individualmente afectada cuando disfruta de una ayuda concedida en el marco de un régimen de ayudas con respecto al cual se ha ordenado con carácter general la recuperación, aunque a ella misma no se le aplique esa obligación de devolver las ayudas.
- 30 Procede recordar a este respecto el apartado 53 de la sentencia Comitato «Venezia vuole vivere» y otros/Comisión, antes citada, en el que la demandante basa su argumentación:
- «[...] los beneficiarios efectivos de ayudas individuales concedidas en virtud de un régimen de ayudas cuya recuperación ha ordenado la Comisión resultan por ello afectados individualmente [...]».
- 31 Ahora bien, las resoluciones del Tribunal de Justicia y del Tribunal General que han mencionado este pasaje lo han interpretado en el sentido de considerar que el beneficiario efectivo de un régimen de ayudas resulta individualmente afectado por una decisión de la Comisión relativa a dicho régimen únicamente si se ha beneficiado de una ayuda comprendida en el ámbito de aplicación de la obligación de recuperación establecida en dicha decisión (véase en este sentido la sentencia Italia y Sardegna Lines/Comisión, antes citada, apartados 31 y 34, la sentencia del Tribunal General de 11 de junio de 2009 AEM/Comisión, T-301/02, Rec. p. II-1757, apartados 46 a 48, y el auto Modelo Continente Hipermercados/Comisión, antes citado, apartado 30). Por lo tanto, la recuperación a la

que se refiere el apartado 53 de la sentencia Comitato «Venezia vuole vivere» y otros/Comisión, antes citada, es la recuperación de la ayuda de la que se benefició la parte demandante de que se trate, y no la recuperación con carácter general a las ayudas abonadas con arreglo al régimen de ayudas examinado.

- 32 Confirma por lo demás esta interpretación el apartado 56 de la sentencia Comitato «Venezia vuole vivere» y otros/Comisión, que está redactado así:

«[...] la orden de recuperación afecta ya individualmente a todos los beneficiarios del régimen de que se trata en la medida en que, desde el momento de la adopción de la Decisión controvertida, se hallan expuestos al riesgo de que las ventajas que han percibido sean recuperadas, lo cual afecta a su situación jurídica. Por tanto, estos beneficiarios forman parte de un círculo cerrado [...], sin que sea necesario examinar requisitos adicionales, relativos a situaciones en las que la decisión de la Comisión no viene acompañada de una orden de recuperación. Además, la posibilidad de que, posteriormente, las ventajas declaradas ilegales no sean recuperadas de sus beneficiarios no excluye que a éstos se les pueda considerar individualmente afectados.»

- 33 Por una parte, se deduce de la primera y la segunda frase de este apartado de la sentencia Comitato «Venezia vuole vivere» y otros/Comisión, antes citada, puestas en relación con el apartado 55 que lo precede, que el Tribunal de Justicia se limitó a examinar un supuesto –el único que se discutía en dicha sentencia– en el que el acto impugnado establecía una obligación de recuperación de las ayudas que se aplicaba a la parte demandante. En efecto, en la primera frase, el Tribunal de Justicia hace constar que la orden de recuperación afecta individualmente a todos los beneficiarios del régimen de ayudas de que se trata expuestos al riesgo de tener que devolver las ayudas recibidas y, en la segunda frase, descarta examinar la situación en la que la Decisión de la Comisión no viene acompañada de una orden de recuperación. Por otra parte, se deduce de la tercera frase del apartado 56 de esa sentencia, interpretada igualmente a la luz del apartado 55 de la misma, que el hecho de que esa obligación de recuperación sea aplicable a una parte demandante basta para individualizarla, sin necesidad de examinar si dicha obligación irá o no seguida de efectos a nivel nacional (auto Modelo Continente Hipermercados/Comisión, antes citado, apartado 29).

- 34 Así, en la sentencia Comitato «Venezia vuole vivere» y otros/Comisión, antes citada, invocada por la demandante, el Tribunal de Justicia concluyó que la parte demandante en el asunto de que se trataba resultaba individualmente afectada basándose en el establecimiento por el acto impugnado de una obligación de recuperación aplicable a las ayudas recibidas por aquélla, independientemente de la puesta en práctica de esa obligación. Por lo tanto, no cabe deducir de ello que la condición de beneficiario efectivo de un régimen de ayudas baste para individualizar a dicho beneficiario, cuando a éste último no se le aplica la obligación de recuperar las ayudas abonadas con arreglo a dicho régimen que se establece en el acto impugnado.

- 35 Tampoco resulta pertinente a este respecto la sentencia del Tribunal General de 21 de mayo de 2010, Francia y otros/Comisión (T-425/04, T-444/04, T-450/04 y T-456/04, Rec. p. II-2099). Es cierto que, como alega la demandante, el Tribunal declaró en el apartado 123 de dicha sentencia que la anulación de la disposición de la decisión allí impugnada que declaraba incompatible con el mercado común la ayuda de que se trataba tendría como consecuencia que la declaración de ilegalidad de dicha medida de ayuda, que era una medida individual en favor del demandante, quedaría anulada y sin efecto, lo cual constituía una consecuencia jurídica que modificaba su situación jurídica y le procuraba una ventaja. No obstante, como acertadamente subraya la Comisión, en dicho apartado el Tribunal se pronunció sobre el requisito de admisibilidad consistente en el interés en ejercitar la acción, que se distingue del requisito de la afectación individual por referirse al beneficio que el resultado de su recurso deparará al demandante, y no al vínculo especial existente entre dicho demandante y la decisión contra la que recurre (véase el apartado 23 *supra*, y también el apartado 38 *infra*).

- 36 Por último, procede rechazar la alegación en la que se invoca el riesgo patrimonial derivado, para el beneficiario efectivo de una ayuda concedida con arreglo a un régimen declarado incompatible, de los posibles efectos de esa declaración de incompatibilidad sobre la aplicación de las reglas en materia de acumulación de ayudas y de ayudas *de minimis*, dado que la demandante se ha limitado a una mera afirmación a este respecto, sin aportar explicación alguna sobre los posibles efectos mencionados ni, por tanto, sobre el riesgo patrimonial invocado.
- 37 La demandante sostiene en segundo lugar que, aun suponiendo que para poder considerar que la decisión impugnada le afecta individualmente se requiera la existencia de una obligación de recuperación de las ayudas que recibió, ella se encuentra sometida a esa obligación en el presente asunto. En efecto, según ella, la exclusión de las operaciones anteriores al 21 de diciembre de 2007 del ámbito de aplicación de la obligación de recuperar las ayudas, en virtud del principio de protección de la confianza legítima, no es firme, a causa del recurso interpuesto por Deutsche Telekom AG en el asunto T-207/10 contra esta parte del contenido de la parte dispositiva de la Decisión impugnada.
- 38 Con esta argumentación, la demandante confunde igualmente el requisito de admisibilidad consistente en la afectación individual con el de interés en ejercitar la acción. En efecto, aunque el interés en ejercitar la acción puede acreditarse, o por el contrario desaparecer, gracias a acontecimientos exteriores a la parte demandante y a la decisión impugnada que se produzcan con posterioridad a la presentación del recurso ante el juez de la Unión, la afectación individual de una persona física o jurídica se aprecia el día de la interposición del recurso y depende sólo de la decisión impugnada. Así, una persona individualmente afectada por una decisión por la que se declara una ayuda incompatible con el mercado común y se ordena su recuperación sigue estando individualmente afectada aunque posteriormente resulte que no se le exigirá la devolución (véanse en este sentido la sentencia Comitato «Venezia vuole vivere» y otros/Comisión, antes citada, apartado 56, y las conclusiones de la Abogado General Trstenjak sobre dicho asunto, Rec. p. I-4732, puntos 81 y 82; véase también el apartado 33 *supra*).
- 39 Además, procede recordar que, para estar individualmente afectada por el acto impugnado, la demandante debe demostrar su pertenencia a un círculo cerrado, es decir, a un grupo que no puede ya ampliarse después de la adopción del acto impugnado (véanse, en este sentido, las sentencias del Tribunal de Justicia de 26 de junio de 1990, Sofrimport/Comisión, C-152/88, Rec. p. I-2477, apartado 11, y de 22 de junio de 2006, Bélgica y Forum 187/Comisión, C-182/03 y C-217/03, Rec. p. I-5479, apartado 63).
- 40 En el presente asunto, la eventual anulación por parte del Tribunal General del artículo 1, apartado 2, de la Decisión impugnada en el asunto T-207/10 y la subsiguiente recuperación de las ayudas controvertidas concedidas a la demandante, además de ser puramente hipotéticas, no permiten considerar, pues, que la Decisión impugnada afecte individualmente a la demandante (véase en este sentido la sentencia Iberdrola/Comisión, antes citada, apartado 42).
- 41 Se deduce de las consideraciones expuestas que la Decisión impugnada no afecta individualmente a la demandante.
- 42 La demandante sostiene, no obstante, que en el presente asunto no está obligada a demostrar que la Decisión impugnada la afecta individualmente, ya que esta Decisión puede calificarse de acto reglamentario que no incluye medidas de ejecución, en el sentido del artículo 263 TFUE, párrafo cuarto.
- 43 La Comisión replica que la Decisión impugnada no constituye un acto reglamentario que no incluya medidas de ejecución, invocando diversas medidas nacionales de ejecución de la Decisión impugnada y, en particular, la derogación por el legislador español del régimen controvertido, la recuperación de

sus beneficiarios, por parte de las autoridades fiscales, de las ayudas ilegales concedidas con arreglo al régimen controvertido y el reconocimiento o el rechazo de la ventaja fiscal de que se trata por parte de dichas autoridades.

- 44 La demandante considera, en cambio, que las medidas invocadas por la Comisión no constituyen medidas de ejecución en el sentido del artículo 263 TFUE, párrafo cuarto. Alega, en efecto, que las medidas de recuperación alegadas no pueden calificarse así, ya que la orden de recuperación contenida en la Decisión impugnada es vinculante para el Reino de España en todos sus elementos, sin que este último disponga de margen de apreciación. Del mismo modo, a su juicio, la derogación del régimen controvertido declarado incompatible y el reconocimiento o el rechazo de la ventaja fiscal de que se trata vienen ya determinados por la Decisión impugnada y no son sino la consecuencia jurídica de la misma.
- 45 A este respecto procede recordar que, en virtud del artículo 288 TFUE, párrafo cuarto, una decisión, como la que aquí se examina, es obligatoria en todos sus elementos únicamente para los destinatarios que designe. Por lo tanto, la obligación de denegar la concesión de las ventajas del régimen fiscal controvertido, de anular las ventajas fiscales ya concedidas y de recuperar las ayudas abonadas con arreglo a este régimen son las consecuencias jurídicas obligatorias de la Decisión impugnada para el Reino de España, que es el destinatario de esa Decisión.
- 46 En cambio, la Decisión impugnada no produce tales efectos jurídicos para los beneficiarios del régimen controvertido. El artículo 1, apartado 1, de la Decisión impugnada no determina las consecuencias de la incompatibilidad del régimen controvertido con el mercado interior en lo que respecta a cada uno de los beneficiarios de dicho régimen, pues esa declaración de incompatibilidad no implica en sí misma ninguna prohibición u orden para tales beneficiarios. Además, la repercusión de esa incompatibilidad no es necesariamente la misma para cada beneficiario del régimen controvertido. Así pues, las consecuencias de la incompatibilidad deben individualizarse mediante un acto jurídico que emane de las autoridades nacionales competentes, tal como una liquidación fiscal, que constituye una medida de ejecución del artículo 1, apartado 1, de la Decisión impugnada en el sentido del artículo 263 TFUE, párrafo cuarto.
- 47 A este respecto resulta indiferente que, como alega la demandante, el Reino de España no disponga de margen de apreciación alguno en la puesta en práctica de la Decisión impugnada. La inexistencia de facultad de apreciación es un criterio que ciertamente debe examinarse para determinar si concurre el requisito de afectación directa de una parte demandante (véase la sentencia del Tribunal de 26 de septiembre de 2000, *Starway/Consejo*, T-80/97, Rec. p. II-3099, apartado 61 y jurisprudencia citada). Sin embargo, la exigencia de que el acto no incluya medidas de ejecución, contemplada en el artículo 263 TFUE, párrafo cuarto, es un requisito diferente del relativo a la afectación directa (autos del Tribunal de 4 de junio de 2012, *Eurofer/Comisión*, T-381/11, apartado 59, y de 5 de febrero de 2013, *BSI/Consejo*, T-551/11, apartado 56).
- 48 Se deduce de las consideraciones expuestas que la Decisión impugnada incluye medidas de ejecución, por lo que no puede calificarse de acto reglamentario que no incluya medidas de ejecución, en el sentido del artículo 263 TFUE, párrafo cuarto. Por lo tanto, procede desestimar la alegación de la demandante basada en la última parte de la frase de dicho párrafo.
- 49 No desvirtúa la conclusión anterior el argumento de la demandante basado en la violación de su derecho a una tutela judicial efectiva, en el que alega que no puede interponer ningún otro recurso contra la declaración de incompatibilidad del régimen controvertido que figura en el artículo 1, apartado 1, de la Decisión impugnada.
- 50 A este respecto procede recordar que la Unión es una Unión de Derecho cuyas instituciones están sujetas al control de la conformidad de los actos que adoptan con el Tratado y con los principios generales del Derecho, de los que forman parte los derechos fundamentales. Por consiguiente, los

particulares deben poder disfrutar de una tutela judicial efectiva de los derechos que les confiere el ordenamiento jurídico de la Unión (véase la sentencia del Tribunal de 24 de marzo de 2011, Freistaat Sachsen y otros/ Comisión, T-443/08 y T-455/08, Rec. p. II-1311, apartado 55 y jurisprudencia citada). Sin embargo, en el presente asunto, la demandante no queda en absoluto privada de tutela judicial efectiva. En efecto, aunque se declare la inadmisibilidad del presente recurso, nada impide que la demandante impugne ante el juez nacional las medidas de ejecución de la Decisión impugnada, y en particular las liquidaciones fiscales en las que se le deniegue el disfrute del régimen controvertido. El juez nacional podrá entonces controlar incidentalmente la validez del artículo 1, apartado 1, de dicha Decisión y, en su caso, plantear al Tribunal de Justicia una cuestión prejudicial para la apreciación de su validez, con arreglo al artículo 267 TFUE (véase en este sentido, y por analogía, el auto Eurofer/Comisión, antes citado, apartado 60).

- 51 En consecuencia, procede declarar la inadmisibilidad del presente recurso, sin que sea necesario examinar la primera causa de inadmisión invocada por la Comisión, basada en la inexistencia de interés en ejercitar la acción por parte de la demandante.

Costas

- 52 A tenor del artículo 87, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Como los motivos formulados por la demandante han sido desestimados, procede condenarla a cargar con sus propias costas y, además, con las costas en que haya incurrido la Comisión, conforme a lo solicitado por esta última.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL GENERAL (Sala Octava)

resuelve:

- 1) **Desestimar el recurso.**
- 2) **Condenar en costas a Altadis, S.A.**

Dictado en Luxemburgo, a 9 de septiembre de 2013.

El Secretario
E. Coulon

El Presidente
L. Truchot