



Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL GENERAL (Sala Octava)

de 21 de septiembre de 2022*

«Ayudas de Estado — Zona Franca de Madeira — Régimen de ayudas aplicado por Portugal — Decisión por la que se declara la no conformidad del régimen con las Decisiones C(2007) 3037 final y C(2013) 4043 final, por las que se declara dicho régimen incompatible con el mercado interior y se ordena la recuperación de las ayudas abonadas en aplicación de este — Concepto de ayuda de Estado — Ayuda existente en el sentido del artículo 1, letra b), incisos i) y ii), del Reglamento (UE) 2015/1589 — Recuperación — Confianza legítima — Seguridad jurídica — Principio de buena administración — Imposibilidad absoluta de ejecución — Prescripción — Artículo 17 del Reglamento 2015/1589»

En el asunto T-95/21,

República Portuguesa, representada por las Sras. P. Barros da Costa y A. Soares de Freitas y por el Sr. L. Borrego, en calidad de agentes, asistidos por los Sres. M. Gorjão-Henriques y A. Saavedra, abogados,

parte demandante,

contra

Comisión Europea, representada por los Sres. I. Barcew y G. Braga da Cruz, en calidad de agentes,

parte demandada,

EL TRIBUNAL GENERAL (Sala Octava),

integrado por el Sr. J. Svenningsen (Ponente), Presidente, el Sr. C. Mac Eochaidh y la Sra. T. Pynnä, Jueces;

Secretario: Sr. L. Ramette, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

visto el auto de 22 de junio de 2021, Portugal/Comisión (T-95/21 R, no publicado, EU:T:2021:383), por el que se desestima la demanda de medidas provisionales presentada por la República Portuguesa;

celebrada la vista el 17 de mayo de 2022;

* Lengua de procedimiento: portugués.

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 Mediante su recurso basado en el artículo 263 TFUE, la República Portuguesa solicita la anulación de los artículos 1 y 4 a 6 de la Decisión C(2020) 8550 final de la Comisión Europea, de 4 de diciembre de 2020, sobre el régimen de ayudas SA.21259 (2018/C) (ex 2018/NN) aplicado por Portugal para la Zona Franca de Madeira (ZFM) — Régimen III (en lo sucesivo, «Decisión impugnada»).

I. Antecedentes del litigio

- 2 El régimen de la ZFM adopta la forma de diversas ventajas fiscales concedidas en el ámbito del Centro Internacional de Negócios da Madeira (Centro Internacional de Negocios de Madeira, Portugal), del Registro Internacional de Navios da Madeira (Registro Internacional de Buques de Madeira, Portugal) y de la Zona Franca Industrial (en lo sucesivo, «ZFI»).
- 3 Este régimen fue aprobado inicialmente en 1987 (en lo sucesivo, «régimen I») mediante la Decisión de la Comisión, de 27 de mayo de 1987, dictada en el asunto N 204/86 [SG(87) D/6736] como ayuda de finalidad regional compatible. Su prórroga fue autorizada posteriormente mediante la Decisión de la Comisión, de 27 de enero de 1992, dictada en el asunto E 13/91 [SG(92) D/1118] y, posteriormente, mediante la Decisión de la Comisión, de 3 de febrero de 1995, dictada en el asunto E 19/94 [SG(95) D/1287].
- 4 El régimen que le sucedió (en lo sucesivo, «régimen II») fue autorizado mediante Decisión de la Comisión, de 11 de diciembre de 2002, dictada en el asunto N 222A/01.
- 5 Sobre la base de las Directrices sobre las ayudas de Estado de finalidad regional para el período 2007-2013 (DO 2006, C 54, p. 13; en lo sucesivo, «Directrices de 2007»), se autorizó un tercer régimen (en lo sucesivo, «régimen III») mediante la Decisión de la Comisión, de 27 de junio de 2007, adoptada en el asunto N 421/06 (en lo sucesivo, «Decisión de 2007»), para el período comprendido entre el 1 de enero de 2007 y el 31 de diciembre de 2013. La Comisión autorizó dicho régimen como ayuda de funcionamiento compatible a fin de promover el desarrollo regional y la diversificación de la estructura económica de Madeira (Portugal), en su condición de región ultraperiférica en el sentido del artículo 299 CE, apartado 2, (actualmente artículo 349 TFUE).
- 6 El régimen III adopta la forma de una reducción del impuesto sobre la renta aplicable a las personas jurídicas (en lo sucesivo, «IRPJ») con respecto a los beneficios obtenidos de actividades efectiva y materialmente realizadas en Madeira (3 % entre 2007 y 2009, 4 % entre 2010 y 2012 y 5 % entre 2013 y 2020), de una exención de impuestos municipales y locales y de una exención del impuesto sobre la transmisión de bienes inmuebles para la creación de una empresa en la ZFM, hasta unos importes máximos de ayuda basados en los límites máximos de la base imponible aplicables a la base imponible anual de los beneficiarios. Esos límites máximos se fijan en función del número de puestos de trabajo que el beneficiario mantiene durante cada ejercicio. De cumplir determinados requisitos, las sociedades registradas en la ZFI de la ZFM pueden beneficiarse de una reducción adicional del 50 % del IRPJ.

- 7 El acceso al régimen III se limitó a las actividades que figuraban en una lista incluida en la Decisión de 2007. Además, quedaron excluidas del ámbito de aplicación del régimen III todas las actividades de intermediación financiera y de seguros y las actividades auxiliares financieras y de seguros, así como todas las actividades del tipo «servicios intragrupo» (centros de coordinación, tesorería y distribución), como «servicios prestados principalmente a empresas».
- 8 Se autorizó una versión modificada del régimen III mediante la Decisión de la Comisión, de 2 de julio de 2013, dictada en el asunto SA.34160 (2011/N) (en lo sucesivo, «Decisión de 2013»), para el período comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2013. Esta mantiene los mismos requisitos previstos por el régimen III, sin perjuicio de un aumento del 36,7 % de los límites máximos de la base imponible a la que cabe aplicar la reducción del IRPJ.
- 9 Posteriormente, mediante la Decisión adoptada por la Comisión el 26 de noviembre de 2013 en el asunto SA.37668 (2013/N), se autorizó la prórroga del régimen III modificado hasta el 30 de junio de 2014. La prórroga de dicho régimen hasta finales de 2014 fue autorizada mediante la Decisión de la Comisión, de 8 de mayo de 2014, dictada en el asunto SA.38586 (2014/N).
- 10 El 12 de marzo de 2015, la Comisión inició, sobre la base del artículo 108 TFUE, apartado 1, y del artículo 17, apartado 1, del Reglamento (CE) n.º 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen normas detalladas para la aplicación del artículo 108 TFUE (DO 1999, L 83, p. 1), una actuación de supervisión del régimen III correspondiente a los años 2012 y 2013.
- 11 Mediante escrito de 6 de julio de 2018, la Comisión informó a la República Portuguesa de su decisión de incoar el procedimiento de investigación formal contemplado en el artículo 108 TFUE, apartado 2, en relación con el régimen III (DO 2019, C 101, p. 7; en lo sucesivo, «decisión de incoación del procedimiento formal»).
- 12 Este procedimiento se inició debido a las dudas de la Comisión referidas, por un lado, a la aplicación de las exenciones fiscales sobre los rendimientos procedentes de actividades efectiva y materialmente realizadas en la Región Autónoma de Madeira (en lo sucesivo, «RAM») y, por otro lado, a la vinculación entre el importe de la ayuda y la creación o el mantenimiento de puestos de trabajo efectivos en Madeira.
- 13 Al término del citado procedimiento, la Comisión adoptó la Decisión impugnada, cuya parte dispositiva es del siguiente tenor:

«Artículo 1

El régimen de ayudas “Zona Franca da Madeira [Zona Franca de Madeira] (ZFM) – Regime III [Régimen III]”, en la medida en que fue aplicado por Portugal en contravención de la Decisión [de 2007] y la Decisión [de 2013], fue ejecutado ilegalmente por Portugal en contravención del artículo 108 [TFUE], apartado 3, y es incompatible con el mercado interior.

Artículo 2

La ayuda individual otorgada en virtud del régimen mencionado en el artículo 1 no constituye ayuda si, en el momento de su concesión, cumple las condiciones establecidas por un Reglamento adoptado en aplicación del artículo 2 del Reglamento [2015/1588], aplicable en el momento de la concesión de la ayuda.

Artículo 3

La ayuda individual otorgada en virtud del régimen mencionado en el artículo 1 que, en el momento de su concesión, cumpla las condiciones establecidas por las Decisiones mencionadas en el artículo 1 o por un Reglamento adoptado en aplicación del artículo 1 del Reglamento [2015/1588] es compatible con el mercado interior hasta las intensidades máximas de ayuda aplicables a este tipo de ayudas.

Artículo 4

1. Portugal procederá a recuperar de los beneficiarios la ayuda incompatible concedida en virtud del régimen mencionado en el artículo 1.

[...]

4. Portugal suprimirá el régimen de ayudas incompatible en la medida mencionada en el artículo 1 y cancelará todos los pagos de ayuda pendientes, con efectos a partir de la fecha de notificación de la presente Decisión.

Artículo 5

1. La recuperación de la ayuda concedida en virtud del régimen mencionado en el artículo 1 será inmediata y efectiva.

2. Portugal garantizará que la presente Decisión se aplique en el plazo de ocho meses a partir de la fecha de su notificación.

[...]»

II. Pretensiones de las partes

14 La República Portuguesa solicita al Tribunal General que:

- Anule los artículos 1 y 4 a 6 de la Decisión impugnada.
- Condene en costas a la Comisión.

15 La Comisión solicita al Tribunal General que:

- Desestime el recurso por infundado.
- Condene en costas a la República Portuguesa.

III. Fundamentos de Derecho

16 En apoyo de su recurso, la República Portuguesa invoca siete motivos.

17 Mediante su primer motivo, la República Portuguesa alega que la Decisión impugnada infringe el artículo 107 TFUE, apartado 1, en la medida en que el régimen III no es selectivo.

- 18 Mediante su segundo motivo, la República Portuguesa sostiene que la Decisión impugnada infringe el artículo 107 TFUE, apartado 1, en la medida en que la Comisión no ha demostrado que el régimen III afecte a la competencia y al comercio entre los Estados miembros.
- 19 Mediante su tercer motivo, formulado con carácter subsidiario, la República Portuguesa alega que la Decisión impugnada infringió el artículo 108 TFUE y los artículos 21 a 23 del Reglamento (UE) 2015/1589 del Consejo, de 13 de julio de 2015, por el que se establecen normas detalladas para la aplicación del artículo 108 TFUE (DO 2015, L 248, p. 9), en la medida en que el régimen III debe calificarse de «ayuda existente».
- 20 Mediante su cuarto motivo, invocado también con carácter subsidiario, la República Portuguesa invoca un error de Derecho en la medida en que el régimen III se aplicó conforme a las Decisiones de 2007 y de 2013 y a los artículos 107 TFUE y 108 TFUE.
- 21 Mediante su quinto motivo, la República Portuguesa alega que la Comisión incurrió en un error de hecho o incumplió su obligación de motivación en la medida en que los requisitos del régimen fiscal y su fiscalización por las autoridades nacionales son adecuados para el control del régimen III.
- 22 Mediante su sexto motivo, la República Portuguesa sostiene que la Comisión incurrió en un error de hecho o incumplió su obligación de motivación en la medida en que llevó a cabo controles del requisito referido a la creación o al mantenimiento de puestos de trabajo.
- 23 Por último, mediante su séptimo motivo, la República Portuguesa invoca la violación de principios generales del Derecho de la Unión —en particular, los del derecho de defensa, de seguridad jurídica, de buena administración, de protección de la confianza legítima y de proporcionalidad—, el incumplimiento por parte de la Comisión de su obligación de motivación, la imposibilidad de que el referido Estado miembro cumpla la obligación de recuperación de las ayudas contenida en la Decisión impugnada y la infracción del artículo 17 del Reglamento 2015/1589.

A. Sobre la estructura y los motivos del recurso

- 24 A la vista de los motivos invocados por la República Portuguesa, a los que se ha hecho referencia en los apartados 16 a 23 de la presente sentencia, y de las observaciones que presentó sobre el informe para la vista y que se recogieron en el acta de esta, ha de considerarse que el presente recurso se compone, en esencia, de once motivos.
- 25 Los motivos primero y segundo se basan en la infracción del artículo 107 TFUE, apartado 1, en la medida en que el régimen III, tal como se ha aplicado, se calificó de «ayuda de Estado» en el sentido de dicha disposición.
- 26 El tercer motivo se basa en la infracción del artículo 108 TFUE y de los artículos 21 a 23 del Reglamento 2015/1589, en la medida en que el régimen III, tal como se ha aplicado, se calificó de «nueva ayuda» en el sentido del artículo 1, letra c), del citado Reglamento y no de «ayuda existente» en el sentido del artículo 1, letra b), inciso i), de ese mismo Reglamento.
- 27 Los motivos cuarto a sexto se basan en errores de hecho y de Derecho y en diversas faltas de motivación, en la medida en que el régimen III fue aplicado por la República Portuguesa con arreglo a las Decisiones de 2007 y de 2013 y a los artículos 107 TFUE y 108 TFUE.

- 28 El séptimo motivo se basa en la vulneración del derecho de defensa, en la violación de los principios de seguridad jurídica y de buena administración y en la falta de motivación, en la medida en que la Comisión no tomó en consideración el escrito que la República Portuguesa le había remitido el 6 de abril de 2018.
- 29 El octavo motivo se basa en la vulneración de los principios de seguridad jurídica, de protección de la confianza legítima y de buena administración, en la medida en que la Decisión impugnada ordenó a la República Portuguesa que recuperara las ayudas declaradas ilegales e incompatibles.
- 30 El noveno motivo se basa en la imposibilidad de que la República Portuguesa recupere las ayudas declaradas ilegales e incompatibles.
- 31 El décimo motivo se basa en la vulneración del principio de proporcionalidad, debido a que la Comisión adoptó un enfoque restrictivo en lo que respecta a los requisitos de «creación/mantenimiento de puestos de trabajo en la región» y de «actividad efectiva y materialmente realizada en la [RAM]».
- 32 El undécimo motivo se basa en la infracción del artículo 17 del Reglamento 2015/1589 debido a la prescripción de determinadas ayudas abonadas con arreglo al régimen III.

B. Sobre los motivos primero y segundo, basados en la infracción del artículo 107 TFUE, apartado 1, en la medida en que el régimen III, tal como se ha aplicado, se calificó de «ayuda de Estado»

- 33 Mediante sus motivos primero y segundo, que procede examinar conjuntamente, la República Portuguesa reprocha a la Comisión haber infringido el artículo 107 TFUE, apartado 1, en la medida en que calificó de «ayuda de Estado» en el sentido de dicha disposición el régimen III, tal como se ha aplicado. A este respecto, sostiene que el referido régimen no cumple tres de los requisitos exigidos para que le corresponda esa calificación.
- 34 Por un lado, y contrariamente a lo declarado en los considerandos 135 y 136 de la Decisión impugnada, la República Portuguesa afirma que el régimen III no tiene carácter selectivo, en la medida en que constituye una medida de carácter general que se inscribe en la estructura general del sistema fiscal portugués y su objetivo es regular situaciones que objetivamente merecen recibir un trato autónomo propio.
- 35 A este respecto, para empezar, la República Portuguesa alega, remitiéndose a la sentencia de 9 de diciembre de 1997, Tiercé Ladbroke/Comisión (C-353/95 P, EU:C:1997:596), que la naturaleza y la estructura del sistema pueden justificar un trato diferenciado en relación con una legislación de alcance general, si se hace referencia no solo a elementos formales como el grado de autonomía de la entidad territorial de que se trate, sino también a la existencia de una situación material diferente que justifique una excepción a las normas generales.
- 36 Pues bien, la especificidad del territorio de la RAM, reconocida tanto por el marco jurídico y constitucional portugués como por la Comisión en el considerando 193 de la Decisión impugnada, justifica, a su entender, un trato fiscal distinto del de los demás territorios portugueses, con el fin de corregir y atenuar las desventajas estructurales permanentes que sufren las empresas que desarrollan su actividad económica en dicha región.

- 37 Seguidamente, la República Portuguesa estima que el hecho de que la medida se limite geográficamente a la ZFM no le confiere carácter selectivo. De no ser así, la RAM y la ZFM se encontrarían en una situación fiscalmente desventajosa con respecto a otras regiones de la Unión, lo que, a su entender, es contrario al objetivo general de los Tratados y de las políticas de la Unión, que tienden a favorecer a las regiones ultraperiféricas. Por consiguiente, considera que el Tribunal General debe evitar aplicar un criterio que no permita alcanzar ese objetivo.
- 38 Por último, la República Portuguesa alega que, conforme a las sentencias de 11 de septiembre de 2008, UGT-Rioja y otros (C-428/06 a C-434/06, EU:C:2008:488), apartado 144, y de 18 de diciembre de 2008, Government of Gibraltar y Reino Unido/Comisión (T-211/04 y T-215/04, EU:T:2008:595), apartado 115, el marco de referencia para apreciar el carácter selectivo del régimen III debe ser el territorio de la RAM y no la totalidad del territorio portugués.
- 39 Lo anterior se deriva, según afirma, del hecho de que la RAM dispone, desde el punto de vista constitucional, de una autonomía institucional, procesal y económica suficiente con respecto a las autoridades centrales portuguesas. Esta autonomía, que le permite adaptar el sistema fiscal nacional a sus peculiaridades regionales, sin que una decisión adoptada por la propia región de reducir el tipo impositivo resulte compensada por contribuciones o subvenciones procedentes de otras regiones o del gobierno central, justifica, según afirma, que el régimen III se considere un régimen de aplicación general en dicha entidad infraestatal.
- 40 Pues bien, al no determinar en la Decisión impugnada si la RAM o la ZFM disponían de una autonomía institucional, procesal y económica suficiente, la República Portuguesa considera que la Comisión no solo infringió el artículo 107 TFUE, apartado 1, sino también su obligación de motivación.
- 41 Por otro lado, la Comisión, a su entender, no ha demostrado que el régimen III, tal como se ha aplicado, afecte a los intercambios comerciales entre los Estados miembros y falsee o amenace falsear la competencia.
- 42 A este respecto, la República Portuguesa alega que, contrariamente a lo que indicó en el considerando 215 de la Decisión impugnada, la Comisión, conforme a la jurisprudencia, tendría que haber efectuado *in concreto* un análisis cuantitativo y actualizado de los efectos del régimen III. Es más, considera que tendría que haber demostrado la existencia de efectos sensibles sobre la competencia y sobre los intercambios, habida cuenta del carácter ultraperiférico y de la modesta dimensión económica de la RAM, cuyas particularidades se reconocen en el artículo 349 TFUE.
- 43 Por otra parte, la República Portuguesa sostiene que la Comisión incumplió su obligación de motivación al limitarse a indicar que las sociedades registradas en la ZFM realizaban actividades abiertas a la competencia internacional, a pesar de que algunos interesados habían sostenido lo contrario durante el procedimiento administrativo, de que dicho procedimiento no reveló ningún interesado que se hubiera quejado de la aplicación del régimen III y de que el Comité Económico y Social Europeo (CESE) estima que el escaso atractivo de las regiones ultraperiféricas excluye la alteración de los intercambios entre Estados miembros.
- 44 La Comisión sostiene que los motivos primero y segundo deben desestimarse por infundados.

- 45 Por consiguiente, procede examinar si, en el considerando 148 de la Decisión impugnada, la Comisión calificó acertadamente de «ayuda de Estado» en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, el régimen III, tal como se ha aplicado.
- 46 A este respecto, según reiterada jurisprudencia, la calificación de una medida nacional como «ayuda de Estado» exige que concurren todos los requisitos siguientes. En primer lugar, debe tratarse de una intervención del Estado o mediante fondos estatales. En segundo lugar, la intervención debe poder afectar a los intercambios comerciales entre los Estados miembros. En tercer lugar, la medida debe conferir una ventaja selectiva a su beneficiario. En cuarto lugar, debe falsear o amenazar falsear la competencia (véase la sentencia de 6 de octubre de 2021, *World Duty Free Group y España/Comisión*, C-51/19 P y C-64/19 P, EU:C:2021:793, apartado 30 y jurisprudencia citada).
- 47 En el presente asunto, la República Portuguesa se limita a negar, por un lado, el carácter selectivo de la ventaja concedida a los beneficiarios del régimen III, tal como se ha aplicado, y, por otro lado, que dicho régimen pueda afectar al comercio entre los Estados miembros y falsear o amenazar con falsear la competencia.
- 48 En primer lugar, por lo que respecta al requisito relativo al carácter selectivo de la ventaja, se ha declarado que las medidas nacionales que otorgan una ventaja fiscal que, aunque no implique una transferencia de fondos estatales, coloque a los beneficiarios en una situación más favorable que la de los restantes contribuyentes pueden procurar una ventaja selectiva en favor de los beneficiarios (véase la sentencia de 6 de octubre de 2021, *World Duty Free Group y España/Comisión*, C-51/19 P y C-64/19 P, EU:C:2021:793, apartado 31 y jurisprudencia citada).
- 49 Este requisito exige que se determine si, en el marco de un régimen jurídico concreto, la medida nacional en cuestión puede favorecer a «determinadas empresas o producciones» en relación con otras que se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por el referido régimen, y que por tanto reciben un trato diferenciado que, en esencia, puede calificarse de discriminatorio (véase la sentencia de 6 de octubre de 2021, *World Duty Free Group y España/Comisión*, C-51/19 P y C-64/19 P, EU:C:2021:793, apartado 32 y jurisprudencia citada).
- 50 Para ello, la Comisión debe, en un primer momento, identificar el sistema de referencia, a saber, el régimen tributario «normal» aplicable en el Estado miembro de que se trate, y, en un segundo momento, demostrar que la medida fiscal en cuestión supone una excepción a ese sistema de referencia, en la medida en que introduce diferenciaciones entre operadores económicos que, con respecto al objetivo asignado a tal sistema, se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable (véase la sentencia de 19 de diciembre de 2018, *A-Brauerei*, C-374/17, EU:C:2018:1024, apartado 36 y jurisprudencia citada).
- 51 A tal efecto, el marco de referencia no debe necesariamente coincidir con el territorio del Estado miembro considerado, de modo que una medida que conceda una ventaja en solo una parte del territorio nacional no es selectiva por este simple hecho. Siendo así, no puede excluirse que, bajo ciertos requisitos estrictamente determinados, una entidad infraestatal cuente con un estatuto jurídico y fáctico que la haga lo suficientemente autónoma del Gobierno central de un Estado miembro como para que sea ella, y no el Gobierno central, quien, mediante las medidas que adopte, desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas, lo que implica que el marco de referencia pueda limitarse a la zona geográfica en cuestión (véanse, en este sentido, las sentencias de 6 de septiembre de 2006,

Portugal/Comisión, C-88/03, EU:C:2006:511, apartados 57 a 68, y de 11 de septiembre de 2008, UGT-Rioja y otros, C-428/06 a C-434/06, EU:C:2008:488, apartados 47 a 52 y jurisprudencia citada).

- 52 Por último, una medida *a priori* selectiva no puede calificarse de «ayuda de Estado» cuando el Estado miembro en cuestión consigue demostrar que la diferenciación efectuada entre las empresas beneficiarias, que, en relación con el objetivo perseguido por el régimen jurídico en cuestión, se encuentran en una situación jurídica y fáctica comparable, está justificada por derivarse de la naturaleza o de la estructura del sistema en que tales medidas se inscriben (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de octubre de 2021, World Duty Free Group y España/Comisión, C-51/19 P y C-64/19 P, EU:C:2021:793, apartado 36 y jurisprudencia citada).
- 53 En el presente asunto, de los considerandos 130 a 136 de la Decisión impugnada y de los escritos de la República Portuguesa se desprende que el régimen III tiene su base jurídica principalmente en el Estatuto dos Benefícios Fiscais (Estatuto de Ventajas Fiscales), instituido por el Decreto-Lei n.º 215/89 (Decreto-ley n.º 215/89), de 1 de julio de 1989 (*Diário da República*, serie I, n.º 149, de 1 de julio de 1989), y en el Decreto-Lei n.º 500/80 que autoriza a criação de uma zona franca na Região Autónoma da Madeira (Decreto-ley n.º 500/80, por el que se autoriza la Creación de una Zona Franca en la Región Autónoma de Madeira), de 20 de octubre de 1980 (*Diário da República*, serie I, n.º 243/1980, de 20 de octubre de 1980).
- 54 Además, los considerandos 10 a 17 de la Decisión impugnada, no discutidos por la República Portuguesa, precisan que el régimen III establece una ventaja en forma de reducción del IRPJ en favor de las sociedades registradas en la ZFM, que deben ejercer determinadas actividades económicas enumeradas taxativamente en una lista anexa a la Decisión de 2007 y de las que se excluyen, en particular, todas las actividades de intermediación financiera y de seguros y las actividades auxiliares financieras y de seguros, así como todas las actividades del tipo «servicios intragrupo» (centros de coordinación, tesorería y distribución).
- 55 De ello se infiere que no todas las sociedades, sino solo algunas de ellas pueden registrarse en la ZFM y que solo estas sociedades registradas en la ZFM, con exclusión de las establecidas en otras partes de la RAM o del territorio portugués, pueden beneficiarse de las reducciones impositivas que contempla el régimen III.
- 56 Por tanto, la Comisión estimó fundadamente, en los considerandos 134 y 135 de la Decisión impugnada, que las ventajas fiscales establecidas por el régimen III tenían carácter selectivo, ya que, en el sentido de la jurisprudencia a que se ha hecho mención en el apartado 49 de la presente sentencia, puede favorecer a determinadas empresas o producciones en relación con otras que se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por el referido régimen, y que por tanto reciben un trato diferenciado que, en esencia, puede calificarse de discriminatorio.
- 57 A este respecto, no puede modificar la anterior conclusión la alegación de la República Portuguesa de que la Comisión incurrió en error al definir el sistema de referencia utilizado para apreciar el carácter selectivo del régimen III.
- 58 En efecto, aun suponiendo que el marco de referencia para examinar el carácter selectivo de dicho régimen pudiera ser el del territorio de la RAM, el hecho, destacado por la Comisión, de que las empresas registradas en el territorio de la RAM, pero fuera de la ZFM, no puedan acogerse a tal

régimen basta para acreditar su carácter selectivo y para privar de fundamento a la alegación de la República Portuguesa sobre la falta de motivación de la Decisión impugnada sobre este particular.

- 59 Del mismo modo, la República Portuguesa no puede invocar válidamente el hecho de que el régimen III esté justificado por la naturaleza o la estructura del sistema fiscal portugués, por el hecho de enfocarse a atenuar las desventajas permanentes que sufren las empresas que desarrollan su actividad en la RAM.
- 60 A este respecto, según reiterada jurisprudencia, la finalidad perseguida por las intervenciones estatales no basta para que, en principio, eviten la calificación de «ayudas de Estado» en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, en la medida en que esta disposición no establece una distinción en función de las causas o de los objetivos de las intervenciones estatales, sino que las define en función de sus efectos (sentencia de 2 de julio de 1974, Italia/Comisión, 173/73, EU:C:1974:71, apartado 27; véase también la sentencia de 25 de enero de 2022, Comisión/European Food y otros, C-638/19 P, EU:C:2022:50, apartado 122 y jurisprudencia citada).
- 61 Es más, el simple hecho de que la concepción del sistema fiscal regional atienda al interés de corregir las desigualdades que se derivan de la insularidad no permite considerar que cualquier ventaja fiscal concedida en tal contexto queda justificada por la naturaleza y estructura del sistema fiscal nacional. De ese modo, el que se actúe al amparo de una política de desarrollo regional o de cohesión social no basta para que cualquier medida adoptada en el marco de esta política se considere justificada por este simple motivo (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de septiembre de 2006, Portugal/Comisión, C-88/03, EU:C:2006:511, apartado 82).
- 62 Pues bien, tanto en el procedimiento administrativo que dio lugar a la Decisión impugnada como, ante el Tribunal General, con ocasión del presente recurso, la República Portuguesa se ha limitado a efectuar afirmaciones generales sobre las desventajas que padece la RAM y sobre la necesidad de tener en cuenta su estatuto de región ultraperiférica que reconoce el artículo 349 TFUE.
- 63 Por consiguiente, la República Portuguesa no ha demostrado por qué el régimen III, en particular debido al hecho de no beneficiar a las sociedades domiciliadas en la RAM pero no registradas en la ZFM, estaba justificado por la naturaleza o la estructura del sistema fiscal portugués.
- 64 Por otra parte, y suponiendo que, mediante su argumentación, la República Portuguesa pretendiera solicitar al Tribunal General que, por meras razones de equidad, ignore los requisitos establecidos en el artículo 107 TFUE, apartado 1, basta señalar que el Tribunal General, en el marco del control previsto en el artículo 263 TFUE, no puede, al igual que la Comisión, apartarse de las normas del Tratado (véase, por analogía, la sentencia de 5 de octubre de 2000, Alemania/Comisión, C-288/96, EU:C:2000:537, apartado 62).
- 65 En consecuencia, la Comisión declaró acertadamente, en el considerando 136 de la Decisión impugnada, que el régimen III, tal como se ha aplicado, confería una ventaja selectiva a sus beneficiarios.
- 66 En segundo lugar, por lo que respecta a los requisitos relativos a la existencia de efectos sobre los intercambios entre los Estados miembros y sobre la competencia, es preciso recordar que no es necesario acreditar la incidencia real de la ayuda en cuestión en los intercambios comerciales entre los Estados miembros y la distorsión efectiva de la competencia, como alega la República Portuguesa, sino únicamente examinar si tal ayuda puede afectar a dichos intercambios y falsear

- la competencia (sentencia de 27 de junio de 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, C-74/16, EU:C:2017:496, apartado 78), circunstancia que la Comisión debe al menos mencionar en los motivos de su decisión (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de septiembre de 2006, Portugal/Comisión, C-88/03, EU:C:2006:511, apartado 88).
- 67 A este respecto, cuando una ayuda otorgada por un Estado miembro refuerza la posición de determinadas empresas en relación con la de otras empresas competidoras en los intercambios comerciales entre los Estados miembros, debe considerarse que la ayuda afecta a tales intercambios (sentencia de 27 de junio de 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, C-74/16, EU:C:2017:496, apartado 79).
- 68 En cuanto al requisito de distorsión de la competencia, debe subrayarse que las ayudas que tienen por objetivo liberar a una empresa de costes que normalmente debería haber soportado en su gestión corriente o en sus actividades normales —entre las que se encuentran las ayudas de funcionamiento como las abonadas con arreglo al régimen III—, falsean, en principio, las condiciones de competencia (véanse, en este sentido, las sentencias 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, EU:C:2011:368, apartado 136, y de 27 de junio de 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, C-74/16, EU:C:2017:496, apartado 80).
- 69 Pues bien, al recordar sustancialmente la jurisprudencia antes mencionada y al declarar, en el considerando 139 de la Decisión impugnada, que las sociedades registradas en la ZFM realizaban actividades abiertas a la competencia internacional, la Comisión cumplió su obligación de motivación. Además, de la fundamentación de la Decisión impugnada se desprende que la Comisión acreditó de modo suficiente en Derecho que, en el presente asunto, el régimen III, tal como se ha aplicado, podía afectar a los intercambios comerciales entre los Estados miembros y falsear la competencia.
- 70 Los elementos mencionados por la República Portuguesa y que han quedado reflejados en el apartado 43 de la presente sentencia no pueden desvirtuar esta conclusión ni imponer a la Comisión una obligación reforzada de motivación.
- 71 En efecto, la conclusión a la que llegó la Comisión debe interpretarse a la luz, en particular, del apartado 15 de la decisión de incoación del procedimiento formal, de las precisiones aportadas por la propia República Portuguesa en sus escritos y en la vista, según las cuales el régimen III se elaboró para acoger inversión extranjera y desarrollar servicios internacionales, o, también, a la luz del hecho de que el régimen III englobe el Centro Internacional de Negocios de Madeira y el Registro Internacional de Buques de Madeira.
- 72 Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede desestimar por infundados los motivos primero y segundo.

C. Sobre el tercer motivo, basado en la infracción del artículo 108 TFUE y de los artículos 21 a 23 del Reglamento 2015/1589, en la medida en que el régimen III, tal como se ha aplicado, se calificó de «nueva ayuda» en el sentido del artículo 1, letra c), de dicho Reglamento y no de «ayuda existente» en el sentido del artículo 1, letra b), inciso i), de ese mismo Reglamento

- 73 Mediante su tercer motivo, presentado con carácter subsidiario, la República Portuguesa reprocha a la Comisión haber infringido el artículo 108 TFUE, apartado 1, y los artículos 21 a 23 del Reglamento 2015/1589, al calificar el régimen III, tal como se ha aplicado, de «nueva ayuda» en el sentido del artículo 1, letra c), de dicho Reglamento y al haber incoado, por tal motivo, el procedimiento de investigación formal que establece el artículo 108 TFUE, apartado 2.
- 74 Según la República Portuguesa, la Comisión, por el contrario, tendría que haber calificado el régimen III, tal como se ha aplicado, de «ayuda existente» en el sentido del artículo 1, letra b), inciso i), del Reglamento 2015/1589, a saber, una ayuda aplicada antes de su adhesión y que seguía siendo aplicable con posterioridad. Por lo tanto, considera que la Comisión tendría que haber incoado, en su caso, el procedimiento de examen permanente de los regímenes de ayudas existentes, previsto en el artículo 108 TFUE, apartado 1.
- 75 A este respecto, la República Portuguesa alega que la ZFM se creó antes de que dicho Estado, con fecha de 1 de enero de 1986, ingresara en la Comunidad Económica Europea (CEE), que el régimen de la ZFM no ha sido objeto de modificaciones sustanciales desde esa fecha, y que las modificaciones introducidas han llevado a restringir el alcance del régimen y se ajustan a las sucesivas versiones de las Directrices de la Comisión sobre las ayudas de Estado de finalidad regional. Por lo que respecta, más concretamente, a la exigencia de creación o mantenimiento de puestos de trabajo, la República Portuguesa indica que este requisito se incluyó bajo la presión de la Comisión y en contra de las convicciones de sus autoridades.
- 76 La República Portuguesa añade que las negociaciones de su adhesión dieron lugar a una recomendación a las instituciones de la Unión de prestar especial atención a la política de desarrollo económico y social de la RAM. Además, el Acta relativa a las condiciones de adhesión del Reino de España y de la República Portuguesa y a las adaptaciones de los Tratados (DO 1985, L 302, p. 23) contiene una reserva expresa relativa a la ZFM y no contempló ninguna modificación concreta del Decreto-ley n.º 500/80.
- 77 La Comisión sostiene que el tercer motivo debe desestimarse por infundado.
- 78 Con carácter preliminar, ha de recordarse que, en el contexto del sistema de control de las ayudas de Estado, establecido en los artículos 107 TFUE y 108 TFUE, el procedimiento difiere según que se trate de ayudas existentes o de nuevas ayudas. Mientras que, conforme al artículo 108 TFUE, apartado 1, las «ayudas existentes» pueden seguir ejecutándose mientras la Comisión no haya declarado su incompatibilidad y se someten al procedimiento de examen permanente contemplado en esa misma disposición, el artículo 108 TFUE, apartado 3, dispone que los proyectos dirigidos a conceder «nuevas ayudas» o a modificar «ayudas existentes» deben notificarse a la Comisión con la suficiente antelación y no pueden ejecutarse antes de que en dicho procedimiento haya recaído una decisión definitiva positiva adoptada con arreglo al procedimiento de investigación formal regulado en el artículo 108 TFUE, apartado 2 (véase, en este sentido, la sentencia de 27 de junio de 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, C-74/16, EU:C:2017:496, apartado 86 y jurisprudencia citada).

- 79 Del artículo 1, letra c), del Reglamento 2015/1589 se desprende que debe considerarse «nueva ayuda» «toda ayuda, es decir, los regímenes de ayudas y ayudas individuales, que no sea ayuda existente, incluidas las modificaciones de ayudas existentes».
- 80 El artículo 4, apartado 1, del Reglamento (CE) n.º 794/2004 de la Comisión, de 21 de abril de 2004, por el que se establecen disposiciones de aplicación del Reglamento 2015/1589 del Consejo por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 108 TFUE (DO 2004, L 140, p. 1), califica de modificación de una ayuda existente, a efectos del citado artículo 1, letra c), del Reglamento 2015/1589, cualquier cambio que no constituya una modificación de naturaleza puramente formal o administrativa sin repercusiones para la evaluación de la compatibilidad de la medida de ayuda con el mercado interior.
- 81 Para apreciar el carácter sustancial de las modificaciones introducidas en una ayuda existente, procede examinar si tales modificaciones afectaron a los elementos constitutivos de ese régimen de financiación, como el círculo de beneficiarios, el objetivo del apoyo económico y la misión de servicio público confiada a los beneficiarios, o incluso la fuente de dicha ayuda y su importe (véanse, en este sentido, las sentencias de 13 de diciembre de 2018, Rittinger y otros, C-492/17, EU:C:2018:1019, apartados 60 a 63, y de 14 de abril de 2021, Verband Deutscher Alten- und Behindertenhilfe y CarePool Hannover/Comisión, T-69/18, EU:T:2021:189, apartado 191 y jurisprudencia citada).
- 82 En el presente asunto, la Comisión señaló, en el considerando 144 de la Decisión impugnada, que el régimen de la ZFM inicial había experimentado modificaciones relativas, en lo que al régimen II se refiere, a la exigencia de creación o mantenimiento de puestos de trabajo, a la exclusión de determinadas actividades del ámbito de aplicación de dicho régimen, a una reducción progresiva de la ayuda y a la adición de una reducción adicional para las empresas establecidas en la ZFI. Asimismo, indicó que el régimen III había dispuesto un aumento de los límites máximos de la base imponible a los que se aplicaba la reducción impositiva.
- 83 En contra de lo que sostiene la República Portuguesa, tales modificaciones tienen carácter sustancial, en la medida en que se refieren a los elementos constitutivos del régimen de la ZFM inicial y, en particular, al círculo de sus beneficiarios y a los importes en cuestión (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de noviembre de 2015, Comunidad Autónoma del País Vasco e Itelazpi/Comisión, T-462/13, EU:T:2015:902, apartados 149 y 150).
- 84 Esta conclusión no queda desvirtuada por la alegación de la República Portuguesa de que dichas modificaciones se limitaron a restringir el alcance del régimen de la ZFM inicial (véase, en ese sentido, la sentencia de 14 de noviembre de 2019, Dilly's Wellnesshotel, C-585/17, EU:C:2019:969, apartado 59). Además de que esta afirmación se ve contradicha por las sucesivas modificaciones del régimen de la ZFM inicial que dieron lugar, en particular, a añadir reducciones impositivas y a aumentar los límites máximos de la base imponible, la apreciación del carácter sustancial de una modificación es independiente de la cuestión de si dicha modificación lleva a ampliar o restringir el ámbito de aplicación de la ayuda en cuestión. A efectos de esta apreciación, lo único importante es saber si la modificación puede afectar a la propia esencia del régimen inicial (véase, en este sentido, la sentencia de 14 de abril de 2021, Verband Deutscher Alten- und Behindertenhilfe y CarePool Hannover/Comisión, T-69/18, EU:T:2021:189, apartado 190 y jurisprudencia citada). Pues bien, este es el caso de las diversas modificaciones que los regímenes II y III introdujeron en el régimen de la ZFM inicial.

- 85 Del mismo modo, la República Portuguesa no puede invocar válidamente el hecho de que esas modificaciones sean conformes con las sucesivas versiones de las Directrices de la Comisión sobre las ayudas de Estado de finalidad regional ni tampoco que deban apreciarse teniendo debidamente en cuenta una recomendación a las instituciones de la Unión de prestar especial atención a la política de desarrollo económico y social de la RAM. En efecto, tales elementos no guardan relación con la calificación jurídica de las ayudas en cuestión como «nueva ayuda» o como «ayuda existente».
- 86 También es indiferente el hecho alegado por la República Portuguesa de que incluyó el requisito de creación o de mantenimiento de puestos de trabajo presionada por la Comisión. A este respecto, de la Decisión de la Comisión, de 11 de diciembre de 2002, dictada en el asunto N 222A/2002 (en lo sucesivo, «Decisión de 2002») se desprende que la propia República Portuguesa incluyó este requisito en el proyecto del régimen II notificado a la Comisión el 12 de marzo de 2002.
- 87 Por consiguiente, y sin que sea preciso determinar si el régimen de la ZFM fue efectivamente aplicado antes de la adhesión de la República Portuguesa a la CEE o si se benefició de una reserva expresa contenida en el Acta relativa a las condiciones de adhesión del Reino de España y de la República Portuguesa y a las adaptaciones de los Tratados, procede señalar que, en cualquier caso, las modificaciones introducidas en tal régimen con posterioridad al 1 de enero de 1986 por los regímenes II y III se oponen a la calificación de «ayuda existente» en el sentido del artículo 1, letra b), inciso i) del Reglamento 2015/1589, como indicó la Comisión en el considerando 145 de la Decisión impugnada.
- 88 En consecuencia, la República Portuguesa no puede reprochar a la Comisión haber infringido el artículo 108 TFUE, apartado 1, y los artículos 21 a 23 del Reglamento 2015/1589, por calificar el régimen III, tal como se ha aplicado, de «nueva ayuda» y no de «ayuda existente» y por no incoar, en su caso, el procedimiento de examen permanente de los regímenes de ayudas existentes.
- 89 Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede desestimar el tercer motivo por infundado.

D. Sobre los motivos cuarto a sexto, basados en errores de hecho y de Derecho y en diversas faltas de motivación, en la medida en que el régimen III fue aplicado por la República Portuguesa con arreglo a las Decisiones de 2007 y de 2013 y a los artículos 107 TFUE y 108 TFUE

1. Objeto de los motivos cuarto a sexto

- 90 Mediante sus motivos cuarto a sexto, la República Portuguesa sostiene que la Comisión incurrió en errores de hecho y de Derecho e incumplió su obligación de motivación, en la medida en que dicho Estado miembro aplicó el régimen III de conformidad con las Decisiones de 2007 y de 2013 y con los artículos 107 TFUE y 108 TFUE.
- 91 Según la República Portuguesa, esta conclusión de la Comisión adolece de errores por tres razones.

- 92 En primer lugar, la República Portuguesa reprocha a la Comisión haber incurrido en error de Derecho al interpretar las Decisiones de 2007 y de 2013 en el sentido de que solo autorizaban el abono de las ayudas previstas por el régimen III en lo que respecta a los beneficios de las sociedades registradas en la ZFM derivados de «actividades efectiva y materialmente realizadas en Madeira», y no respecto del conjunto de sus actividades, incluso realizadas fuera de esa región (cuarto motivo).
- 93 En segundo lugar, la República Portuguesa reprocha a la Comisión haber incurrido en error de hecho y en un incumplimiento de su obligación de motivación por haber considerado que las autoridades portuguesas no habían llevado a cabo controles fiscales adaptados y eficaces para comprobar el cumplimiento por parte de los beneficiarios de las condiciones de abono de las ayudas establecidas en el régimen III (quinto motivo).
- 94 En tercer lugar, la República Portuguesa reprocha a la Comisión haber incurrido en error de hecho y haber incumplido su obligación de motivación por haber estimado que, en la aplicación del régimen III, las autoridades portuguesas habían interpretado incorrectamente el requisito de «mantenimiento o creación de puestos de trabajo» y habían llevado a cabo una fiscalización insuficiente a tal efecto (sexto motivo).
- 95 Por lo que respecta a la alegación de infracción del artículo 107 TFUE, la República Portuguesa, en respuesta a una pregunta del Tribunal General en la vista en la que se le instaba a indicar los puntos de sus escritos que fundamentaban tal alegación, indicó que la referida disposición se mencionaba en el punto 121 del escrito de demanda, punto que reproduce el artículo 1 de la parte dispositiva de la Decisión impugnada, sin incluir, no obstante, tal mención, y en el encabezamiento de su cuarto motivo, sin identificar otras partes de sus escritos que pudieran apoyar esta alegación.
- 96 Por otra parte, es preciso señalar que la República Portuguesa no aporta ningún elemento para rebatir la declaración de incompatibilidad del régimen III, tal como se ha aplicado, que la Comisión hizo sobre la base del artículo 107 TFUE, apartado 3, en el considerando 206 de la Decisión impugnada.
- 97 Por tanto, la alegación de la República Portuguesa basada en la infracción del artículo 107 TFUE, suponiendo que se basara en una infracción del artículo 107 TFUE, apartado 3, no cumple los requisitos exigidos por el artículo 76, letra d), del Reglamento de Procedimiento del Tribunal General y, por tanto, debe declararse inadmisibile.
- 98 En consecuencia, procede entender que los motivos cuarto a sexto tienen por objeto, en esencia, rebatir la declaración contenida en el considerando 180 de la Decisión impugnada, según la cual «el régimen ZFM, tal como lo aplica Portugal, infringe las Decisiones de la Comisión de 2007 y [de] 2013, que autorizaron el régimen III, por lo que es ilegal» en el sentido del artículo 108 TFUE, apartado 3.
- 99 A este respecto, procede señalar que el artículo 1, letra c), del Reglamento 2015/1589 dispone que por «nueva ayuda» se entiende «toda ayuda, es decir, los regímenes de ayudas y ayudas individuales, que no sea ayuda existente, incluidas las modificaciones de ayudas existentes».
- 100 De ello se infiere que, cuando una parte demandante estima que la Comisión consideró erróneamente que las fórmulas de abono de ayudas individuales en virtud de un régimen de ayudas previamente autorizado no eran conformes con dicha autorización previa, debe

entenderse que la argumentación de esta parte critica el hecho de que la Comisión se haya negado a reconocer a esas ayudas la calificación jurídica de «ayuda existente» en el sentido del artículo 1, letra b), inciso ii), del Reglamento 2015/1589, a saber, la de regímenes de ayudas o de ayudas individuales autorizados por la Comisión o el Consejo de la Unión Europea.

- 101 Por lo tanto, teniendo debidamente en cuenta las observaciones formuladas por la República Portuguesa al informe para la vista, la argumentación que este Estado miembro desarrolla en sus motivos cuarto a sexto debe entenderse en el sentido de dirigirse a impugnar el que, en los considerandos 150 a 180 y 228 de la Decisión impugnada, la Comisión no equiparase el régimen III, tal como se ha aplicado, a una «ayuda existente» en el sentido del artículo 1, letra b), inciso ii), del Reglamento 2015/1589 —cuya compatibilidad tendría que haber sido apreciada en el marco del examen permanente de los regímenes de ayudas existentes, establecido en el artículo 108 TFUE, apartado 1—, sino que lo calificase, en el considerando 180 de la Decisión impugnada, de «ayuda ilegal» y, por consiguiente, de «nueva ayuda» en el sentido del artículo 1, letra c), del Reglamento 2015/1589, abonada en contravención del artículo 108 TFUE, apartado 3.

2. Fundamento de los motivos cuarto a sexto

- 102 Como ha quedado señalado en el apartado 91 de la presente sentencia, la conclusión de la Comisión, a tenor de la cual la República Portuguesa aplicó el régimen III con arreglo a criterios distintos de los que el propio Estado miembro notificó y que habían sido autorizados mediante las Decisiones de 2007 y de 2013, adolece, según la República Portuguesa, de errores por tres razones.

a) Alegaciones de las partes

- 103 En primer lugar, según la República Portuguesa, la Comisión incurrió en un error de Derecho al interpretar el requisito, contemplado en las Decisiones de 2007 y de 2013, de que las reducciones del IRPJ establecidas por el régimen III solo pueden referirse a los beneficios derivados de actividades «efectiva y materialmente realizadas en Madeira».
- 104 A este respecto, la República Portuguesa rebate la apreciación de la Comisión según la cual las actividades realizadas fuera de esta región por sociedades registradas en la ZFM no pueden beneficiarse de la reducción del IRPJ.
- 105 Para empezar, aun admitiendo que, en virtud de las Decisiones de 2007 y de 2013, las ventajas fiscales reguladas por el régimen III se refieren a «las actividades efectiva y materialmente realizadas en Madeira» y que, durante la negociación de este régimen, la República Portuguesa se comprometió efectivamente a que las reducciones del IRPJ se aplicaran únicamente a esas actividades, alega que nunca ocultó a la Comisión que los sujetos pasivos con su sede o su dirección efectiva en la RAM tributaban en dicha región por la totalidad de sus rendimientos. Añade que, a juicio de las autoridades portuguesas, el régimen de la ZFM siempre ha tenido por objeto «captar» la inversión extranjera y desarrollar los servicios internacionales y no compensar directamente los costes adicionales vinculados a la situación de la RAM ni tampoco crear puestos de trabajo. Pues bien, a juicio de la República Portuguesa, no es posible separar la interpretación de las Decisiones de 2007 y de 2013 de las posiciones adoptadas por las autoridades portuguesas en los procedimientos administrativos que dieron lugar a tales Decisiones, con ocasión de los

- cuales propusieron que el régimen de la ZFM se ampliara más allá de una relación de estricta proporcionalidad en relación con los costes adicionales que se imponen a las empresas que operan en la RAM.
- 106 Así, la interpretación de las Decisiones de 2007 y de 2013 debe guiarse, a su entender, por la esencia económica del régimen de la ZFM, que sustancialmente se traduce en la contribución de este régimen al producto interior bruto (PIB) de la RAM y, más modestamente, a la creación o al mantenimiento de puestos de trabajo o a la recaudación de ingresos fiscales, aspecto del que la Comisión siempre fue consciente. La República Portuguesa indica, además, que las ventajas fiscales de la ZFM son claramente inferiores a los costes adicionales derivados de su situación ultraperiférica.
- 107 Por tanto, para la República Portuguesa, el requisito de que las actividades que se benefician del régimen III se realicen «efectiva y materialmente [...] en Madeira» no implica que los empleos y la actividad económica en cuestión deban necesariamente tener lugar dentro de los límites de esa región.
- 108 Seguidamente, la República Portuguesa estima que la interpretación del concepto de actividades «efectiva y materialmente realizadas en Madeira» debe ser conforme con las «normas» de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y, en particular, con su Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Según estas, ninguna normativa exige la existencia de un vínculo definitivo de Derecho o de hecho entre la actividad económica real ejercida en la zona económica especial de que se trate y los beneficios por los que se concede una ventaja fiscal.
- 109 Por consiguiente, la República Portuguesa puede considerar que una actividad se realiza «efectiva y materialmente en Madeira» si se ejerce realmente en dicha región o si en ella la empresa que la ejerce dispone, bien de una sede, de mandos y de recursos propios y adecuados, bien de un centro de decisión efectivo y real, sin que pueda exigirse que la totalidad de los trabajadores desempeñen en tal región sus funciones de manera permanente o que la actividad se circunscriba a su territorio.
- 110 Por último, la República Portuguesa alega que el requisito de que las sociedades registradas en la ZFM solo puedan beneficiarse de las reducciones fiscales por la actividad que realizan en la RAM lleva a la Comisión a imponer requisitos adicionales sin fundamento suficiente, en particular en sus Directrices sobre las ayudas de finalidad regional y sus comunicaciones relativas a las regiones ultraperiféricas. Este requisito, según afirma, también aumenta los efectos negativos resultantes de los regímenes II y III e incluso puede abocar a la ZFM a su destrucción, pese a que la aplicación del artículo 349 TFUE debería reforzar el apoyo prestado a dicha región.
- 111 Además, este requisito es contrario a la jurisprudencia y a la práctica decisoria anterior de la Comisión, las cuales, a su entender, permiten tomar en consideración el efecto de arrastre de las ayudas, a saber, el que las ayudas relativas a actividades realizadas fuera de una región puedan beneficiar significativamente a esa región. Por otro lado, considera que es en el referido sentido como, en la Decisión de 2007, la Comisión declaró que el régimen III se aplicaba sin distinción a las empresas residentes y no residentes en Portugal. El mencionado requisito contraviene además los principios de libre circulación al limitar la posibilidad de que un trabajador contratado por una empresa titular de una licencia en la ZFM pueda desarrollar su actividad profesional en otro Estado miembro o en un tercer Estado, así como la posibilidad de que la sociedad de que se trate preste servicios fuera de la RAM.

- 112 En segundo lugar, la República Portuguesa alega que la Decisión impugnada adolece de un error de hecho y de un incumplimiento de la obligación de motivación, en la medida en que la Comisión consideró que las autoridades portuguesas no habían llevado a cabo controles fiscales adaptados y eficaces para comprobar el cumplimiento por parte de los beneficiarios de los requisitos de abono de las ayudas contempladas en el régimen III.
- 113 A este respecto, la República Portuguesa reprocha a la Comisión haber estimado, en el considerando 178 de la Decisión impugnada, que los controles efectuados por las autoridades portuguesas eran ineficaces, por un lado, «con respecto al cálculo exacto del número de puestos de trabajo que tuviera cada beneficiario [del régimen III] y[, por otro lado,] a la evaluación del vínculo entre los puestos de trabajo creados y las actividades efectiva y materialmente realizadas en Madeira».
- 114 En apoyo de esta alegación, la República Portuguesa alega que el régimen fiscal portugués establece que el hecho de ser beneficiario del régimen III se acompañe de la llevanza de una contabilidad separada para los rendimientos generados en la ZFM, de obligaciones fiscales accesorias y de mecanismos de fiscalización y control efectivos de los requisitos incluidos en las Decisiones de 2007 y de 2013.
- 115 La República Portuguesa añade que, por lo que respecta a las empresas registradas en la ZFM, la autoridad tributaria y de asuntos fiscales de la RAM lleva a cabo numerosos controles rigurosos y sistemáticos, en particular cruzando la información obtenida en virtud de obligaciones fiscales accesorias y efectuando correcciones en relación con importes elevados.
- 116 En tercer lugar, la República Portuguesa alega que la Decisión impugnada incurre en error de hecho y en un incumplimiento de la obligación de motivación en la medida en que la Comisión estimó que, en la aplicación del régimen III, las autoridades portuguesas habían interpretado incorrectamente el requisito de «mantenimiento o creación de puestos de trabajo» y habían llevado a cabo una fiscalización insuficiente a tal efecto.
- 117 La República Portuguesa reprocha a la Comisión haber estimado, en esencia, en el considerando 178 de la Decisión impugnada, que, a efectos del cálculo exacto del número de puestos de trabajo creados o mantenidos para cada beneficiario del régimen III, las autoridades portuguesas tendrían que haber utilizado la metodología de la definición de los puestos de trabajo en «equivalente a tiempo completo» (ETP) y en «unidad de trabajo anual» (UTA).
- 118 A este respecto, la República Portuguesa alega que, a falta de un concepto uniforme a escala de la Unión, corresponde a cada Estado miembro, con arreglo a su legislación, determinar el alcance que ha de darse al concepto de «puesto de trabajo». Por consiguiente, considera que las autoridades portuguesas podían tener en cuenta los contratos indefinidos, el trabajo discontinuo, el trabajo temporal, el teletrabajo y el trabajo a tiempo parcial. Sobre este particular, la República Portuguesa añade que se realizaron numerosos controles adecuados y estrictos que dieron lugar a correcciones fiscales importantes para comprobar la conformidad de las declaraciones efectuadas por los beneficiarios del régimen III con el concepto de «puesto de trabajo» en el sentido del Derecho portugués.
- 119 Por último, la República Portuguesa subraya que, para el caso de que tuviera que seguirse el enfoque de la Comisión, las autoridades portuguesas efectuaron, en cualquier caso, controles en los que se calculó el número de trabajadores conforme al método UTA.

120 La Comisión estima que los motivos cuarto a sexto deben desestimarse por infundados.

b) Apreciación del Tribunal General

- 121 Procede recordar que, con arreglo al artículo 108 TFUE, apartado 1, las «ayudas existentes» pueden ejecutarse de modo regular mientras la Comisión no haya declarado su incompatibilidad y se someten al procedimiento de examen permanente contemplado en esa misma disposición. En cambio, el artículo 108 TFUE, apartado 3, establece que los proyectos dirigidos a conceder «nuevas ayudas» o a modificar «ayudas existentes» deben notificarse a la Comisión con la suficiente antelación y no pueden ejecutarse antes de que en dicho procedimiento haya recaído una decisión definitiva adoptada con arreglo al procedimiento regulado en el artículo 108 TFUE, apartado 2 (véase, en este sentido, la sentencia de 27 de junio de 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, C-74/16, EU:C:2017:496, apartado 86 y jurisprudencia citada).
- 122 De esta jurisprudencia, en relación con el artículo 4, apartado 1, del Reglamento n.º 794/2004, se infiere que un régimen de ayudas autorizado, y por ende existente, deja de estar amparado por la decisión que lo autorizó y, por tanto, constituye una «nueva ayuda», cuando el Estado miembro en cuestión aplica dicho régimen de ayudas, ciertamente autorizado por la Comisión, pero con arreglo a criterios sustancialmente diferentes de los establecidos en el proyecto de régimen de ayudas notificado por el referido Estado miembro y, por esa misma razón, sustancialmente diferentes de los que la Comisión tuvo en cuenta para declarar la compatibilidad de ese régimen.
- 123 De ese modo, un régimen de ayudas existente en el sentido del artículo 1, letra b), inciso ii), del Reglamento 2015/1589, como el que autorizaron las Decisiones de 2007 y de 2013, régimen que fue modificado sustancialmente y aplicado en contravención de los requisitos de abono previamente autorizados por la Comisión, ya no puede considerarse autorizado y, por ello, pierde en su totalidad su calificación de régimen de ayudas existente (véase, por analogía, en relación con el incumplimiento de un requisito expresamente establecido en una decisión de la Comisión para garantizar la compatibilidad de la ayuda de que se trate con el mercado interior, la sentencia de 25 de octubre de 2017, Comisión/Italia, C-467/15 P, EU:C:2017:799, apartados 47 y 54).
- 124 Habida cuenta de lo anterior, procede determinar si, en los considerandos 180, 211 y 228 y en el artículo 1 de la Decisión impugnada, la Comisión pudo concluir fundadamente que la República Portuguesa había aplicado el régimen III contraviniendo las Decisiones de 2007 y de 2013 y, en consecuencia, estimar que dicho régimen, tal como se ha aplicado, era sustancialmente diferente del autorizado por las referidas Decisiones y, por tal motivo, constituía una ayuda nueva que ese Estado miembro aplicó en infracción del artículo 108 TFUE, apartado 3.
- 125 A tal efecto, es preciso comprobar sucesivamente si la Comisión pudo considerar válidamente, en primer lugar, que únicamente las actividades «efectiva y materialmente realizadas en Madeira» daban derecho a las ayudas autorizadas por las Decisiones de 2007 y de 2013 (considerandos 151 a 167 de la Decisión impugnada); en segundo lugar, que el método de cálculo utilizado por las autoridades portuguesas para determinar los puestos de trabajo creados o mantenidos por cada beneficiario del régimen III no permitía fiscalizar efectivamente la aplicación correcta de dicho régimen (considerandos 168 a 178 de la Decisión impugnada) y, en tercer lugar, que los controles fiscales realizados por las autoridades portuguesas no permitían controlar eficazmente la correcta aplicación del referido régimen (considerandos 165, 176 y 178 de la Decisión impugnada).

1) Requisito relativo al origen de los beneficios a los que se aplica la reducción del IRPJ

- 126 De entrada, procede señalar que, en sus escritos, la República Portuguesa reconoció expresamente que «las Decisiones de 2007 y de 2013 [disponían] que las ventajas fiscales correspondientes a una reducción del [IRPJ] se [aplicaban] “a las ventajas derivadas de actividades efectiva y materialmente realizadas en Madeira”».
- 127 De lo anterior se deduce que la República Portuguesa invoca únicamente el hecho de que, a pesar del tenor del régimen III y de las Decisiones de 2007 y de 2013, podía aplicar el régimen III, sin infringir las referidas Decisiones, a sociedades registradas en la ZFM, pero cuya actividad se desarrollaba fuera de la RAM.
- 128 A este respecto, según reiterada jurisprudencia, la determinación del significado y del alcance de los términos no definidos por el Derecho de la Unión debe efectuarse conforme a su sentido habitual, teniendo también en cuenta el contexto en el que se utilizan y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forman parte (véase la sentencia de 27 de enero de 2022, Zinātnes parks, C-347/20, EU:C:2022:59, apartado 42 y jurisprudencia citada).
- 129 Pues bien, contrariamente a lo que sostiene la República Portuguesa, la expresión «actividades efectiva y materialmente realizadas en Madeira», en su sentido habitual, no puede interpretarse en el sentido de referirse a actividades realizadas fuera de la RAM, ni siquiera por sociedades registradas en la ZFM.
- 130 La anterior conclusión queda corroborada por el contexto de la Decisión impugnada y por los objetivos perseguidos por la normativa de la Unión en materia de ayudas de Estado y, en particular, por la normativa aplicable a las ayudas de finalidad regional.
- 131 Primeramente, de las Decisiones por las que se autorizaron los regímenes II y III se desprende que, durante los procedimientos administrativos que llevaron a su adopción, la Comisión y las autoridades portuguesas siempre compartieron la interpretación que debía darse a la expresión «actividades efectiva y materialmente realizadas en Madeira».
- 132 En efecto, de la Decisión de 2002 se desprende que, durante el procedimiento administrativo que llevó a su aprobación, las autoridades portuguesas indicaron que «las ventajas fiscales se [limitarían] a las actividades efectiva y materialmente desarrolladas en Madeira, lo que [permitiría] excluir las actividades que se desarrollaran fuera de Madeira».
- 133 Asimismo, como se desprende del considerando 226 de la Decisión impugnada, no rebatido por la República Portuguesa, la Comisión «había solicitado la introducción de una disposición expresa en el proyecto de ley notificado por Portugal el 28 de junio de 2006 que estableciera que las reducciones fiscales se limitarían a los beneficios resultantes de las actividades realizadas en Madeira [y la República Portuguesa] se negó a hacerlo porque consideraba que esa disposición no era necesaria, ya que este hecho se derivaba de la base jurídica de la ZFM».
- 134 Seguidamente, el tenor de las Decisiones de 2007 y de 2013, en caso de que pudieran considerarse ambiguos, debe interpretarse de conformidad con sus bases jurídicas, a saber, respectivamente, el artículo 87 CE, apartado 3, letra a), [actualmente artículo 107 TFUE, apartado 3, letra a)] y el artículo 107 TFUE, apartado 3, letra a), y de conformidad con las Directrices de 2007.

- 135 Pues bien, todas las excepciones al principio general de incompatibilidad de las ayudas de Estado con el mercado interior, enunciado en el artículo 107 TFUE, apartado 1, deben interpretarse en sentido estricto (véase la sentencia de 29 de abril de 2004, Alemania/Comisión, C-277/00, EU:C:2004:238, apartado 20 y jurisprudencia citada).
- 136 Es más, como señaló acertadamente la Comisión en el considerando 153 de la Decisión impugnada, las Directrices de 2007, y más concretamente sus apartados 6 y 76, indican que, con carácter excepcional, pueden concederse ayudas de funcionamiento en las regiones que puedan acogerse a la excepción del artículo 87 CE, apartado 3, letra a) —como es el caso de la RAM, cuyo estatuto de región ultraperiférica está reconocido por la Comisión—, siempre y cuando así se justifique por su aportación al desarrollo regional y por su naturaleza y su importe guarde proporción con las desventajas que pretendan paliar.
- 137 Esto implica que únicamente las actividades afectadas por las desventajas y, por tanto, los costes adicionales propios de estas regiones han de poder beneficiarse de las referidas ayudas de funcionamiento.
- 138 De este modo, cabe excluir del beneficio de estas mismas ayudas a las actividades desarrolladas fuera de dichas regiones que, por tal razón, no se ven afectadas por esos costes adicionales, incluso si las llevan a cabo sociedades domiciliadas en esas mismas regiones.
- 139 Por último, como señaló acertadamente la Comisión en el considerando 157 de la Decisión impugnada, la apreciación, en la Decisión de 2007, de la compatibilidad del régimen III se realizó sobre la base de los costes adicionales soportados por las empresas que desarrollaban su actividad en la RAM y no fuera de ella.
- 140 En efecto, de los apartados 44 a 53 de la Decisión de 2007 se desprende que la Comisión se basó en un estudio aportado por las autoridades portuguesas que cuantificaba los «costes adicionales soportados por el sector privado en la [RAM]». Además, los costes adicionales tenidos en cuenta, a saber, en particular, los gastos de transporte, de existencias, de recursos humanos, de financiación o de comercialización, son aquellos a los que se exponen las actividades ejercidas efectiva y materialmente en la RAM, y no las actividades realizadas fuera de esta por sociedades registradas en dicha región. Por último, esta afirmación queda corroborada por el hecho de que, en el apartado 48 de la Decisión de 2007, la Comisión consideró los costes adicionales en cuestión como porcentaje únicamente del valor añadido bruto del sector privado o del PIB de la RAM.
- 141 En consecuencia, además de no encontrar fundamento en el tenor y el contexto de las Decisiones de 2007 y de 2013, la interpretación amplia de la expresión «actividades efectiva y materialmente realizadas en Madeira», sostenida por la República Portuguesa, resulta contraria no solo a los objetivos perseguidos por el artículo 87 CE, apartado 3, letra a), y por el artículo 107 TFUE, apartado 3, letra a), los cuales sirvieron respectivamente de fundamento jurídico a las Decisiones de 2007 y de 2013, sino también a las Directrices de 2007.
- 142 A este respecto, el hecho de que la interpretación adoptada por la Comisión pueda ser, como sostiene la República Portuguesa, contraria a un comentario del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, a un informe del grupo Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) de dicha organización y a directrices de un foro de esta misma organización, así como a la práctica decisoria anterior de la Comisión, no puede modificar esta conclusión.

- 143 En efecto, aunque la Comisión puede tomar en consideración textos aprobados en el seno de la OCDE, en ningún caso puede quedar vinculada por ellos, en especial al aplicar las normas del Tratado FUE y, en particular, las relativas a las ayudas de Estado [véanse, en este sentido, la sentencia de 12 de mayo de 2021, *Luxemburgo y Amazon/Comisión*, T-816/17 y T-318/18, EU:T:2021:252, apartado 154, y las conclusiones de la Abogada General Kokott presentadas en el asunto *État luxembourgeois (Información sobre un grupo de contribuyentes)*, C-437/19, EU:C:2021:450, punto 67].
- 144 Igualmente, la legalidad de una decisión de la Comisión debe apreciarse únicamente en el marco del artículo 107 TFUE, apartado 1, y no respecto de una supuesta práctica decisoria anterior de la Comisión (véanse, en este sentido, el auto de 10 de octubre de 2017, *Greenpeace Energy/Comisión*, C-640/16 P, no publicado, EU:C:2017:752, apartado 27, y la sentencia de 26 de marzo de 2020, *Larko/Comisión*, C-244/18 P, EU:C:2020:238, apartado 114).
- 145 Carece asimismo de pertinencia el que las autoridades portuguesas nunca ocultaran a la Comisión que las sociedades que tenían su sede central o su dirección efectiva en la ZFM tributaban en ella por la totalidad de sus rendimientos.
- 146 En efecto, el hecho de que las autoridades fiscales de la RAM hicieran tributar a esas sociedades por la totalidad de sus rendimientos en absoluto implica que las ayudas de funcionamiento concedidas por esa región a las referidas sociedades deban necesariamente beneficiar al conjunto de sus actividades y no puedan quedar reservadas a una parte identificada de tales actividades.
- 147 Además, en el contexto del control de la compatibilidad de las ayudas de Estado previsto en el artículo 108 TFUE y de conformidad con el artículo 4 TUE, apartado 3, incumbe al Estado notificante y a la Comisión colaborar de buena fe para permitir a esta superar las dificultades que pueda encontrar en el examen de un proyecto de ayudas notificado en el marco de un procedimiento del artículo 108 TFUE, apartado 3 (véase la sentencia de 15 de marzo de 2001, *Prayon-Rupel/Comisión*, T-73/98, EU:T:2001:94, apartado 99 y jurisprudencia citada).
- 148 Lo anterior implica, entre otros aspectos, que el Estado miembro interesado facilite a la Comisión toda la información que esta necesite para el desempeño de sus funciones y, en particular, para apreciar la compatibilidad de las ayudas con el mercado interior, como se desprendía de los considerandos 6 y 16 del Reglamento n.º 659/1999 (actualmente, considerandos 6 y 16 del Reglamento 2015/1589).
- 149 Pues bien, la República Portuguesa no acredita que, durante el procedimiento administrativo que dio lugar a las Decisiones de 2002, de 2007 o de 2013, hubiera informado de forma expresa y unívoca a la Comisión de que, a pesar de la literalidad de los requisitos que delimitan el régimen II o el régimen III, tales regímenes se hubieran previsto para aplicarse a todas las sociedades registradas en la ZFM y para la totalidad de sus actividades, incluidas las ejercidas fuera de la RAM.
- 150 Por el contrario, de los apartados 132 y 133 de la presente sentencia se desprende que, en varias ocasiones, las autoridades portuguesas indicaron a la Comisión que las reducciones del IRPJ se limitaban a las «actividades efectiva y materialmente realizadas en Madeira», lo que excluía las actividades desarrolladas fuera de dicha región.

- 151 Por tanto, sin incurrir en error de Derecho ni añadir requisitos adicionales a sus Decisiones de 2007 y de 2013, la Comisión pudo concluir, en el considerando 167 de la Decisión impugnada, que el régimen III, tal como se ha aplicado, era contrario a esas Decisiones en lo que respecta al requisito relativo al origen de los beneficios a los que se aplicaba la reducción del IRPJ.
- 152 Esta conclusión no queda desvirtuada por la alegación de la República Portuguesa de que, al interpretar la expresión «actividades efectiva y materialmente realizadas en Madeira» en el sentido de no referirse a las actividades realizadas fuera de dicha región por sociedades registradas en la ZFM, la Comisión no tuvo suficientemente en cuenta los efectos negativos de los regímenes II y III en la RAM y el efecto de arrastre del régimen III, tal como se ha aplicado, o incluso vulneró los principios de libre circulación.
- 153 En primer lugar, por lo que respecta a la alegación basada en la insuficiente consideración de los efectos negativos de los regímenes II y III en la RAM y del efecto de arrastre del régimen III, tal como se ha aplicado, procede señalar que, con ella, la República Portuguesa no pretende cuestionar la apreciación realizada por la Comisión sobre la no conformidad del régimen III, tal como se ha aplicado, con las Decisiones de 2007 y de 2013 y, por tanto, la calificación jurídica de ese régimen de «nueva ayuda» en el sentido del artículo 1 TFUE, letra c), del Reglamento 2015/1589, otorgada en contravención del artículo 108 TFUE, apartado 3.
- 154 Por el contrario, la República Portuguesa cuestiona la apreciación de la compatibilidad del régimen III efectuada con ocasión de las Decisiones de 2007 y de 2013, que han adquirido firmeza y, por tanto, no pueden ser impugnadas en el presente recurso.
- 155 Además, un Estado miembro no puede, con ocasión de un procedimiento incoado en relación con nuevas ayudas abonadas en contravención de una decisión previa por la que se autoriza un régimen de ayudas, invocar el carácter ilegal de la decisión que declara dicho régimen compatible con el mercado interior. En efecto, el procedimiento de examen permanente de las ayudas existentes regulado en el artículo 108 TFUE, apartado 1, tiene precisamente por objeto permitir a la Comisión y a los Estados miembros discutir la conveniencia de volver a apreciar la compatibilidad de las ayudas existentes. Por otra parte, los Estados miembros siempre tienen la facultad de notificar un nuevo proyecto de ayuda a la Comisión, de conformidad con el artículo 108 TFUE, apartado 3, incluso por razones de seguridad jurídica, algo que la República Portuguesa no hizo.
- 156 En segundo lugar, por lo que respecta a la alegación de vulneración de los principios de libre establecimiento, de libre circulación de personas, de libre prestación de servicios y de libre circulación de capitales, esta también pretende cuestionar la legalidad de las Decisiones de 2007 y de 2013 y resulta, además, que únicamente se sustenta en la afirmación de que la Decisión impugnada prohíbe o limita la posibilidad de que un trabajador contratado por una sociedad registrada en la ZFM pueda ejercer su actividad profesional en otro Estado miembro o en un tercer Estado y la de que las sociedades en cuestión presten servicios fuera de la RAM.
- 157 Tal alegación, que se limita a parafrasear las disposiciones del Tratado FUE y que no se apoya en ninguna alegación adicional, debe declararse inadmisibles en virtud del artículo 76, letra d), del Reglamento de Procedimiento.

158 Habida cuenta de lo anterior, la Comisión no incurrió en error de Derecho alguno al interpretar el requisito, contemplado en las Decisiones de 2007 y de 2013, de que las reducciones del IRPJ establecidas por el régimen III solo podían aplicarse a los beneficios derivados de actividades «efectiva y materialmente realizadas en Madeira».

2) Requisito relativo a la creación o al mantenimiento de puestos de trabajo en la RAM

159 En el considerando 178 de la Decisión impugnada, la Comisión estimó que la aplicación por la República Portuguesa del régimen III en lo relativo al requisito de creación o de mantenimiento de puestos de trabajo en la RAM contravenía las Decisiones de 2007 y de 2013.

160 En apoyo de esta conclusión, la Comisión indicó, en esencia, en los considerandos 168 a 174 de la Decisión impugnada, que este era un requisito de acceso al régimen III y que, en su calidad de parámetro para el cálculo del importe de la ayuda, debía basarse en métodos objetivos y verificables como los métodos UTA y ETP, empleados en las Directrices de 2007 y en los reglamentos de exención por categorías sucesivos.

161 A continuación, en los considerandos 175 a 176 de la Decisión impugnada, la Comisión señaló que, para las autoridades portuguesas, constituía «puesto de trabajo», a efectos de la aplicación del régimen III, todo empleo, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, con independencia del número de horas, días y meses de trabajo activo anuales, declarado por los beneficiarios, sin que las referidas autoridades pudieran comprobar el tiempo efectivamente dedicado por el titular del puesto a su empleo ni convertir ese tiempo en ETP.

162 Mediante la motivación anterior, la Comisión expuso de manera clara e inequívoca su razonamiento y permitió a los interesados conocer la justificación de la conclusión a la que había llegado y al Tribunal General ejercer su control.

163 En cuanto a la procedencia de esta conclusión, la República Portuguesa reprocha esencialmente a la Comisión haberle obligado, erróneamente, a recurrir a los métodos ETP y UTA, excluyendo el concepto de «puesto de trabajo» en el sentido del Derecho portugués, para comprobar el cumplimiento del requisito relativo a la creación o mantenimiento de puestos de trabajo en la RAM.

164 Sin embargo, tal argumentación deriva de una lectura equivocada de la Decisión impugnada.

165 Aunque es cierto que la Comisión pudo señalar, en el considerando 173 de la Decisión impugnada, que los métodos ETP y UTA eran métodos adecuados para calcular el número de puestos de trabajo, en absoluto impuso a las autoridades portuguesas la utilización de tales métodos, extremo que confirmó en la vista, sino que se limitó a reprochar a dichas autoridades, en el considerando 176 de esta misma Decisión, que no hubieran utilizado un método que permitiera comprobar la realidad y la permanencia de los puestos de trabajo declarados por los beneficiarios del régimen III, tal como se ha aplicado.

166 Pues bien, este reproche está fundamentado de modo suficiente en Derecho en los considerandos 28 y 175 de la Decisión impugnada, conforme a los cuales, con arreglo al método adoptado por las autoridades portuguesas, constituía un puesto de trabajo a efectos de la aplicación del régimen III todo empleo, cualquiera que fuera su naturaleza jurídica e independientemente del número de

horas, días y meses de trabajo activo anuales, declarado por los beneficiarios, incluyendo los empleos a tiempo parcial o los de miembros de consejo de administración que ejercen su actividad en más de una sociedad beneficiaria del régimen III.

167 Habida cuenta de lo anterior, la Comisión no infringió, por lo tanto, el artículo 296 TFUE, párrafo segundo, ni incurrió en error de apreciación cuando, en el considerando 179 de la Decisión impugnada, estimó que el régimen III, tal como se ha aplicado, incumplía el requisito de creación y mantenimiento de puestos de trabajo en la RAM.

3) Eficacia de los controles fiscales realizados para verificar la correcta aplicación de los requisitos relativos al origen de los beneficios a los que se aplica la reducción del IRPJ y a la creación o al mantenimiento de puestos de trabajo en la RAM

168 En el considerando 178 de la Decisión impugnada, la Comisión estimó que los controles fiscales realizados por las autoridades portuguesas a los beneficiarios del régimen III, tal como se ha aplicado, así como los datos obtenidos con ocasión de esos controles, no permitían verificar eficazmente los requisitos de dicho régimen referidos al origen de los beneficios a los que se aplicaba la reducción del IRPJ y a la creación o el mantenimiento de puestos de trabajo en la RAM.

169 En apoyo de esta conclusión, la Comisión indicó, en esencia, en el considerando 165 de la Decisión impugnada, que los controles fiscales realizados por las autoridades portuguesas se habían realizado de conformidad con la interpretación amplia del requisito referido al origen de los beneficios a los que se aplicaba la reducción del IRPJ practicada por esas autoridades, interpretación que se apartaba de la propuesta en las Directrices de 2007 y en las Decisiones de 2007 y de 2013.

170 En el considerando 176 de la Decisión impugnada, la Comisión añadió que las autoridades portuguesas, basándose en las declaraciones presentadas por los beneficiarios del régimen III, no podían comprobar la existencia o la permanencia de los puestos de trabajo declarados, al no existir un método de cálculo común y objetivo aplicable a todas las relaciones laborales.

171 Mediante la anterior motivación, la Comisión expuso de manera clara e inequívoca su razonamiento y permitió a los interesados conocer la justificación de la conclusión a la que había llegado y al Tribunal General ejercer su control.

172 En cuanto a la procedencia de esta conclusión, ha de señalarse, como se ha recordado en los apartados 168 a 170 de la presente sentencia, que la Comisión estimó que los controles practicados por las autoridades tributarias no eran adecuados para comprobar la correcta aplicación de los requisitos referidos al origen de los beneficios a los que se aplicaba la reducción del IRPJ y a la creación o mantenimiento de puestos de trabajo en la RAM, establecidos por el régimen III. Esta falta de adecuación deriva esencialmente del hecho de que las autoridades portuguesas interpretan o aplican esos requisitos contraviniendo las Decisiones de 2007 y de 2013.

173 Pues bien, dado que el Tribunal General ha estimado, en los apartados 151 y 167 de la presente sentencia, que las críticas de la Comisión en relación con la interpretación y la aplicación de estos dos requisitos eran fundadas, el mero hecho —que por lo demás no ha sido rebatido por la Comisión— de que las autoridades fiscales portuguesas exijan la llevanza de una contabilidad separada para los rendimientos generados por la ZFM, dispongan de instrumentos de control *a priori* y *a posteriori* de los sujetos pasivos y, en particular, de los beneficiarios del régimen III, o procedan a fiscalizaciones numerosas y sistemáticas, que, para algunos de ellos, han dado lugar a

correcciones por importes significativos, no es suficiente para demostrar que, en último término, esos controles fiscales permiten a las referidas autoridades cerciorarse de modo efectivo de la buena aplicación de dicho régimen, puesto que esas autoridades interpretan o aplican ese régimen en contravención de las Decisiones de 2007 y de 2013.

- 174 Así sucede, en particular, con la obligación de las sociedades domiciliadas en la ZFM de llevar una contabilidad separada de los rendimientos generados por la ZFM, dado que, como se ha señalado en el apartado 151 de la presente sentencia, los rendimientos generados por la ZFM no se calculaban de conformidad con las Decisiones de 2007 y de 2013.
- 175 Asimismo, el que la República Portuguesa invoque el ejemplo de un control fiscal practicado a una sociedad registrada en la ZFM y que dio lugar a la aplicación del método UTA no basta para poner en cuestión la conclusión a la que llegó la Comisión, pues no permite dar cuenta de prácticas y métodos constantes y consolidados de las autoridades portuguesas que permitieran a estas comprobar que, de manera general, el régimen III se aplicaba de conformidad con las Decisiones de 2007 y de 2013.
- 176 Por consiguiente, la Comisión no infringió el artículo 296 TFUE, párrafo segundo, ni incurrió en error de apreciación cuando, en el considerando 178 de la Decisión impugnada, declaró que los controles fiscales realizados por las autoridades portuguesas a los beneficiarios del régimen III y los datos recabados con ocasión de dichos controles no permitían verificar eficazmente la observancia de los requisitos del régimen III referidos al origen de los beneficios a los que se aplicaba la reducción del IRPJ y a la creación o al mantenimiento de puestos de trabajo en la RAM.
- 177 Habida cuenta de cuanto antecede, la Comisión declaró acertadamente que el régimen III, tal como se ha aplicado, no cumplía varios de los requisitos exigidos por las Decisiones de 2007 y de 2013.
- 178 Puesto que dicho régimen se aplicó en contravención de las Decisiones de 2007 y de 2013, de suerte que fue sustancialmente modificado con respecto al régimen autorizado por esas Decisiones, la Comisión también declaró acertadamente, en el considerando 180 de la Decisión impugnada, que existía una nueva ayuda ilegal (véase, en este sentido, la sentencia de 25 de octubre de 2017, Comisión/Italia, C-467/15 P, EU:C:2017:799, apartado 48).
- 179 En consecuencia, los motivos cuarto a sexto deben desestimarse por infundados.

E. Sobre el séptimo motivo, basado en la vulneración del derecho de defensa, en la violación de los principios de seguridad jurídica y de buena administración y en la falta de motivación, en la medida en que la Comisión no tomó en consideración el escrito que la República Portuguesa le dirigió el 6 de abril de 2018

- 180 Mediante su séptimo motivo, la República Portuguesa invoca la vulneración de su derecho de defensa, la violación de los principios de seguridad jurídica y de buena administración y la falta de motivación. En tal sentido, señala que la Comisión ignoró formal y materialmente diversos argumentos dirigidos a cuestionar la necesidad de incoar el procedimiento de investigación formal, que la República Portuguesa defendió en un escrito de 6 de abril de 2018 dirigido a la Comisión en el contexto del procedimiento de vigilancia, escrito que, por lo demás, no se menciona en la Decisión impugnada. Pues bien, de no haber existido esta irregularidad en la

decisión de incoación del procedimiento formal, que, según afirma la República Portuguesa, le privó de un debate contradictorio durante ese procedimiento, la Decisión impugnada podría haber tenido, a su entender, un contenido diferente.

- 181 La Comisión considera que el derecho de la República Portuguesa a invocar la vulneración de su derecho de defensa ha caducado y, en cualquier caso, que el séptimo motivo debe desestimarse por infundado.
- 182 En cuanto a la admisibilidad de la alegación de no haberse tenido en cuenta el escrito de 6 de abril de 2018, a la que la Comisión se opone por entender que la República Portuguesa no la invocó en el procedimiento administrativo, debe señalarse que ninguna disposición del Derecho de la Unión impone al Estado miembro destinatario de una decisión de incoación del procedimiento de investigación formal rebatir sus diferentes elementos fácticos o jurídicos durante el procedimiento administrativo, de forma que si no lo hizo entonces quede imposibilitado para volver a hacerlo posteriormente durante el procedimiento judicial (véase, en este sentido y por analogía, la sentencia de 1 de julio de 2010, Knauf Gips/Comisión, C-407/08 P, EU:C:2010:389, apartados 89 a 92).
- 183 Sin embargo, procede señalar que el escrito de 6 de abril de 2018 fue enviado a la Comisión por la República Portuguesa. Por lo tanto, no puede invocar válidamente que la falta de mención del escrito en la decisión de incoación del procedimiento formal menoscabara su derecho de defensa y los principios de seguridad jurídica y de buena administración.
- 184 En efecto, como se desprende del artículo 6, apartado 1, del Reglamento 2015/1589, mediante una decisión de incoación del procedimiento de investigación formal, la Comisión abre un procedimiento destinado a posibilitar que el Estado miembro interesado y las demás partes interesadas presenten sus observaciones en un plazo determinado.
- 185 Pues bien, la República Portuguesa, que resulta ser la autora del escrito en cuestión, no puede afirmar que no había tenido conocimiento de su contenido y que, debido únicamente a que no se mencionó en la decisión de incoación del procedimiento formal, se le impidió formular adecuadamente sus alegaciones durante el procedimiento de investigación formal.
- 186 La República Portuguesa tampoco puede reprochar a la Comisión por este motivo una falta de motivación de la Decisión impugnada. En efecto, los considerandos 64, 71 a 73, 81 a 88 y 220 de la Decisión impugnada se refirieron a los elementos fácticos y jurídicos que, según la República Portuguesa, se mencionaron en dicho escrito como alegaciones presentadas por ese Estado miembro en el procedimiento de investigación formal.
- 187 En consecuencia, procede desestimar el séptimo motivo por infundado.

F. Sobre el octavo motivo, basado en la vulneración de los principios de seguridad jurídica, de protección de la confianza legítima y de buena administración, en la medida en que la Decisión impugnada ordenó a la República Portuguesa que recuperara las ayudas que la Decisión impugnada declaró ilegales e incompatibles

- 188 Mediante su octavo motivo, la República Portuguesa sostiene que, al ordenarle que recuperara las ayudas abonadas en contravención de las Decisiones de 2007 y de 2013, la Comisión vulneró los principios de seguridad jurídica, de protección de la confianza legítima y de buena administración.

- 189 Según la República Portuguesa, estas vulneraciones derivan del hecho de que el régimen III, tal como se ha aplicado, no constituye una ayuda de Estado o, subsidiariamente, que tal régimen constituye una ayuda existente; de que el régimen de la ZFM ha sido expresa y sucesivamente examinado y autorizado por la Comisión desde 1987; de que los requisitos del régimen III proceden del régimen II; de que estos requisitos, además de no ser claros, son interpretados por la Comisión en contra del texto de las Decisiones de 2007 y de 2013 y de su práctica decisoria anterior; de que la Comisión solo se opuso de forma muy tardía a la aplicación del régimen III, y de que la Comisión refrendó la interpretación de los requisitos de los regímenes II y III cuando, en 2006, no cuestionó la falta de utilidad de incluir en la normativa portuguesa una precisión en relación con el requisito de origen de los beneficios. Del mismo modo, que el procedimiento de investigación formal durase 29 meses también impide, a su juicio, cualquier tipo de recuperación de las ayudas en cuestión.
- 190 La República Portuguesa alega asimismo que la jurisprudencia según la cual el beneficiario de una «ayuda individual» en el sentido del artículo 1, letra e), del Reglamento 2015/1589 no puede confiar legítimamente en la legalidad de la concesión de esa ayuda en caso de no haberse respetado el procedimiento previsto en el artículo 108 TFUE, apartado 3, no resulta de aplicación al presente caso, que se refiere a un «régimen de ayudas» en el sentido del artículo 1, letra d), de ese mismo Reglamento, que es cuestionado décadas después de su creación.
- 191 La República Portuguesa indica además que la vulneración de los principios de seguridad jurídica, de protección de la confianza legítima y de buena administración es tanto más evidente cuanto que ella misma y las 102 partes interesadas que participaron en el procedimiento de investigación formal abogaban en favor del archivo del expediente; que la Comisión estaba sensibilizada sobre la importancia económica, fiscal y social de la ZFM como región ultraperiférica que debía recibir un trato más favorable, y que las autoridades portuguesas no solo reforzaron los controles relativos a la ZFM, sino que también propusieron modificaciones del régimen III a fin de que se archivara el expediente.
- 192 Por último, la República Portuguesa alega que la recuperación de las ayudas es contraria al concepto de Estado de Derecho.
- 193 La Comisión estima que el octavo motivo debe desestimarse por infundado.
- 194 Por lo que respecta a la obligación impuesta por la Decisión impugnada a la República Portuguesa de recuperar las ayudas abonadas, en contravención de las Decisiones de 2007 y de 2013, en virtud del régimen III, procede recordar que la supresión de una ayuda ilegal mediante su recuperación es la consecuencia lógica de la declaración de incompatibilidad de dicha ayuda. En efecto, la obligación del Estado miembro interesado de suprimir una ayuda que la Comisión considera incompatible con el mercado interior tiene por objeto restablecer la situación anterior, haciendo perder al beneficiario la ventaja de la que efectivamente se benefició en relación con sus competidores [véase, en este sentido, la sentencia de 29 de abril de 2021, Comisión/España (TDT en Castilla-La Mancha), C-704/19, no publicada, EU:C:2021:342, apartado 48 y jurisprudencia citada].
- 195 Es más, con arreglo al artículo 16, apartado 1, del Reglamento 2015/1589, la Comisión siempre está obligada a ordenar la recuperación de una ayuda que declare incompatible con el mercado interior, salvo que tal recuperación fuera contraria a un principio general del Derecho de la Unión (sentencia de 28 de julio de 2011, Mediaset/Comisión, C-403/10 P, no publicada, EU:C:2011:533, apartado 124).

- 196 Por lo que respecta al principio de protección de la confianza legítima, un Estado miembro cuyas autoridades hayan concedido una ayuda infringiendo las normas de procedimiento establecidas en el artículo 108 TFUE, apartado 3, no puede invocar, en principio, la confianza legítima de los beneficiarios para eludir su obligación de adoptar las medidas necesarias para la ejecución de la decisión de la Comisión en la que se le ordene recuperar la ayuda. En efecto, si se admitiese esta posibilidad, se privaría por completo de eficacia a las disposiciones de los artículos 107 TFUE y 108 TFUE, ya que las autoridades nacionales podrían así basarse en su propio comportamiento ilícito para dejar sin efecto las decisiones adoptadas por la Comisión en virtud de dichas disposiciones (véase la sentencia de 9 de junio de 2011, Diputación Foral de Vizcaya y otros/Comisión, C-465/09 P a C-470/09 P, no publicada, EU:C:2011:372, apartado 150 y jurisprudencia citada).
- 197 Asimismo, cuando se ejecuta una ayuda sin notificación previa a la Comisión, de modo que es ilegal en virtud del artículo 108 TFUE, apartado 3, el beneficiario de la ayuda no puede, en ese momento, depositar una confianza legítima en la legalidad de la concesión de la misma, apreciación que, contrariamente a lo que sostiene la República Portuguesa, es válida, en particular, para las ayudas abonadas en aplicación de un régimen de ayudas (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de diciembre de 2005, Unicredito Italiano, C-148/04, EU:C:2005:774, apartado 104 y jurisprudencia citada).
- 198 Pues bien, en el presente asunto, la República Portuguesa no demuestra que, por lo que respecta a las ayudas abonadas en contravención de las Decisiones de 2007 y de 2013 —ayudas que, por tal motivo, infringieron el artículo 108 TFUE, apartado 3—, la Comisión le hubiera dado, o incluso hubiera dado a los beneficiarios de esas ayudas, garantías concretas, incondicionales y concordantes, pero igualmente conformes con las normas aplicables, que pudieran, como exige la jurisprudencia, hacerles concebir expectativas legítimas (véase, en este sentido, la sentencia de 5 de marzo de 2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, apartado 97 y jurisprudencia citada).
- 199 Esta conclusión no queda desvirtuada por que la República Portuguesa haya podido creer que el régimen III, tal como se ha aplicado, quedaba excluido de la calificación de «ayuda de Estado» en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, o, subsidiariamente, debía calificarse de «ayuda existente» en el sentido del artículo 1, letra b), del Reglamento 2015/1589.
- 200 En efecto, tal creencia, aun suponiéndola acreditada, no puede equivaler a unas garantías concretas, incondicionales y concordantes dadas por la Comisión.
- 201 Además, no calificar dicho régimen como «ayuda de Estado» era altamente improbable a la vista de las decisiones de la Comisión relativas a los regímenes de la ZFM anteriores. Lo mismo ocurría con la calificación de «ayuda existente» en el sentido del artículo 1, letra b), incisos i) o ii), del Reglamento 2015/1589, habida cuenta de las diferencias sustanciales existentes entre el régimen I y el régimen III, así como de la interpretación realizada por la Comisión del requisito referido al origen de los beneficios a los que se aplicaba la reducción del IRPJ, que sin ambigüedades se desprendía de los intercambios que tuvieron lugar entre la propia Comisión y las autoridades portuguesas durante el procedimiento que dio lugar a las Decisiones de 2002 y de 2007, como ya se ha señalado en los apartados 132 y 133 de la presente sentencia.
- 202 Tampoco puede equivaler a unas garantías concretas, incondicionales y concordantes dadas por la Comisión el que, por un lado, la República Portuguesa y las muy numerosas partes interesadas que participaron en el procedimiento de investigación formal no hubieran defendido en ese procedimiento la misma interpretación que la finalmente adoptada por la Comisión en la

Decisión impugnada o, por otro lado, que esta institución no hubiera dado curso a las propuestas de las autoridades portuguesas dirigidas a modificar el régimen III para conseguir que el procedimiento de investigación formal fuese archivado.

- 203 Por consiguiente, no cabe apreciar violación alguna del principio de protección de la confianza legítima, suponiendo que la República Portuguesa pudiera invocar dicho principio.
- 204 Por lo que respecta al principio de seguridad jurídica, procede señalar que, en materia de ayudas de Estado, las alegaciones dirigidas a oponerse a la obligación de recuperación sobre la base de una violación del principio de seguridad jurídica solo se estiman en circunstancias totalmente excepcionales.
- 205 A este respecto, de la jurisprudencia se desprende que es preciso examinar una serie de elementos para determinar la existencia de una violación del principio de seguridad jurídica, entre otros, la falta de claridad del régimen jurídico aplicable (véase, en este sentido, la sentencia de 14 de octubre de 2010, Nuova Agricast y Cofra/Comisión, C-67/09 P, EU:C:2010:607, apartado 77) o la inactividad de la Comisión durante un período prolongado sin justificación (véanse, en este sentido, las sentencias de 24 de noviembre de 1987, RSV/Comisión, 223/85, EU:C:1987:502, apartados 14 y 15, y de 22 de abril de 2008, Comisión/Salzgitter, C-408/04 P, EU:C:2008:236, apartados 106 y 107).
- 206 Por lo que respecta a este último elemento, procede recordar que, en los procedimientos de examen de ayudas de Estado, la Comisión tiene la obligación de actuar dentro de un plazo razonable y no está autorizada a perpetuar un estado de inactividad durante la fase previa de examen. Debe añadirse que el carácter razonable de la duración del procedimiento debe apreciarse en función de las circunstancias propias de cada asunto, como la complejidad de este y el comportamiento de las partes (sentencia de 13 de junio de 2013, HGA y otros/Comisión, C-630/11 P a C-633/11 P, EU:C:2013:387, apartados 81 y 82).
- 207 Pues bien, en el presente asunto, el tiempo transcurrido entre las Decisiones de 2007 y de 2013, por un lado, y el inicio, el 12 de marzo de 2015, del ejercicio de vigilancia del régimen III, o incluso la decisión de incoación del procedimiento formal, el 6 de julio de 2018, por otro lado, no puede considerarse irrazonable.
- 208 En efecto, para empezar, con arreglo al artículo 15, apartado 2, del Reglamento 2015/1589, la Comisión no estaba sujeta a plazos específicos, como los establecidos en el capítulo II de dicho Reglamento, sobre el procedimiento relativo a las ayudas notificadas (véase, en este sentido, el auto de 20 de enero de 2021, KC/Comisión, T-580/20, no publicado, EU:T:2021:14, apartado 26).
- 209 Seguidamente, por lo que respecta a los ejercicios de fiscalización de ayudas o regímenes de ayudas autorizados, como en el presente asunto, no puede considerarse que la Comisión tuviera que demostrar una diligencia especial, en la medida en que el principio de cooperación leal, consagrado en el artículo 4 TUE, apartado 3, obliga a los Estados miembros a adoptar todas las medidas apropiadas para garantizar el alcance y la eficacia del Derecho de la Unión.
- 210 En el ámbito de las ayudas de Estado, esto implica, en particular, que dichos Estados deben velar por que no se apliquen ayudas o regímenes de ayudas que contravengan decisiones de autorización previa, especialmente cuando la Comisión y el Estado miembro interesado

comparten inicialmente el sentido en que han de entenderse los requisitos de aplicación de esas ayudas o regímenes de ayudas, como se ha apuntado en los apartados 132 y 133 de la presente sentencia.

- 211 Por último, habida cuenta de la descripción del procedimiento previo a la decisión de incoación del procedimiento formal, contenida en los considerandos 1 y 2 de la Decisión impugnada, no cabe identificar en el presente asunto ninguna inactividad de la Comisión durante un período prolongado o que careciera de justificación.
- 212 Por lo que respecta a la duración de veintinueve meses del procedimiento de investigación formal, tampoco puede considerarse no razonable habida cuenta, según se desprende de los considerandos 3 a 9 y 96 de la Decisión impugnada, de la necesidad de que la Comisión tratase la solicitud de las autoridades portuguesas relativa a la confidencialidad de la decisión de incoar dicho procedimiento, de que solicitase varias veces que las referidas autoridades le comunicaran información que faltaba, y de que tratase las observaciones del gran número de partes interesadas que participaron en el procedimiento.
- 213 En este sentido, el procedimiento que dio lugar a la Decisión impugnada se distingue claramente del controvertido en el asunto que dio lugar a la sentencia de 24 de noviembre de 1987, RSV/Comisión (223/85, EU:C:1987:502), sentencia que, por lo tanto, la República Portuguesa no puede invocar válidamente.
- 214 No cabe apreciar, por consiguiente, vulneración alguna del principio de protección de la seguridad jurídica.
- 215 Lo declarado en el apartado 212 permite descartar asimismo cualquier vulneración del principio de buena administración.
- 216 Por otra parte, en la medida en que la República Portuguesa sostiene que la obligación de recuperar las ayudas en cuestión que le impone la Decisión impugnada es contraria al principio del Estado de Derecho, baste señalar que esta alegación es inadmisibile con arreglo al artículo 76, letra d), del Reglamento de Procedimiento, al no haberse sustentado en ningún otro argumento.
- 217 Habida cuenta de lo anterior, procede desestimar el octavo motivo por ser, en parte, inadmisibile y, en parte, infundado.

G. Sobre el noveno motivo, basado en la imposibilidad de que la República Portuguesa recupere las ayudas que la Decisión impugnada declaró ilegales e incompatibles

- 218 Mediante su noveno motivo, la República Portuguesa invoca la imposibilidad de dar cumplimiento a la decisión por la que se ordena la recuperación de las ayudas en cuestión, debido esencialmente a que la Decisión impugnada no le permite determinar los importes que deben recuperarse «sin excesiva dificultad».
- 219 Según afirma, las autoridades portuguesas no pueden determinar, en lo que a la última década se refiere, si las sociedades que se beneficiaron del régimen III cumplieron efectivamente los dos requisitos controvertidos contemplados en las Decisiones de 2007 y de 2013. Esta dificultad, señala la República Portuguesa, se ve reforzada por la necesidad de comprobar si dichas sociedades cumplían los requisitos para acogerse a un reglamento *de minimis* (artículo 2 de la Decisión impugnada) o a un reglamento de exención por categoría (artículo 3 de la Decisión

impugnada). En este contexto, la Comisión tendría que haber calculado los efectos del impuesto sobre el importe de las ayudas que debían recuperarse o, al menos, tendría que haber indicado el importe bruto de la recuperación solicitada. Por último, la República Portuguesa añade que muchas decisiones de recuperación dan lugar a situaciones de insolvencia.

- 220 La Comisión sostiene que el noveno motivo debe desestimarse por infundado.
- 221 En cuanto a la imposibilidad de que la República Portuguesa cumpla lo dispuesto en la Decisión impugnada, procede señalar que la Comisión no puede adoptar, a riesgo de resultar inválido, un requerimiento de recuperación cuya ejecución sea, desde su adopción, objetiva y absolutamente imposible (véase la sentencia de 6 de noviembre de 2018, *Scuola Elementare Maria Montessori/Comisión, Comisión/Scuola Elementare Maria Montessori y Comisión/Ferracci*, C-622/16 P a C-624/16 P, EU:C:2018:873, apartado 82 y jurisprudencia citada).
- 222 De lo anterior se infiere que, en el contexto de un recurso de anulación dirigido contra una decisión de la Comisión por la que se ordena la recuperación de una ayuda de Estado ilegal e incompatible, el Estado miembro interesado puede invocar el principio según el cual «nadie está obligado a lo imposible», que forma parte de los principios generales del Derecho de la Unión (véase la sentencia de 6 de noviembre de 2018, *Scuola Elementare Maria Montessori/Comisión, Comisión/Scuola Elementare Maria Montessori y Comisión/Ferracci*, C-622/16 P a C-624/16 P, EU:C:2018:873, apartado 79 y jurisprudencia citada).
- 223 No obstante, en este contexto, el requisito relativo a la existencia de una imposibilidad absoluta no se cumple cuando el Estado miembro demandado se limita a invocar dificultades jurídicas, políticas o prácticas y atribuibles a la propia actuación o a las omisiones de las autoridades nacionales, a las que puede enfrentarse para dar cumplimiento a la decisión de que se trate, sin proponer a la Comisión métodos alternativos de cumplimiento de esa decisión que permitan superar esas dificultades, en particular mediante una recuperación parcial de esas ayudas (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de noviembre de 2018, *Scuola Elementare Maria Montessori/Comisión, Comisión/Scuola Elementare Maria Montessori y Comisión/Ferracci*, C-622/16 P a C-624/16 P, EU:C:2018:873 apartados 91 y 92 y jurisprudencia citada).
- 224 Además, los supuestos problemas internos que puedan experimentarse al ejecutar la decisión de la Comisión no pueden justificar que un Estado miembro incumpla las obligaciones que le incumben en virtud del Derecho de la Unión. En particular, las dificultades de orden administrativo y práctico que representa el gran número de beneficiarios de las ayudas no permiten considerar que la recuperación sea técnicamente imposible de realizar [sentencia de 12 de mayo de 2021, *Comisión/Grecia (Ayudas a los productores agrícolas)*, C-11/20, no publicada, EU:C:2021:380, apartado 44].
- 225 Pues bien, en el presente asunto, la República Portuguesa se limita a invocar la complejidad del procedimiento de recuperación de las ayudas de que se trata y dificultades de orden político, jurídico y práctico, sin demostrar de modo suficiente en Derecho la imposibilidad objetiva y absoluta, desde la adopción de la Decisión impugnada, de proceder a su recuperación.
- 226 En particular, la República Portuguesa no acredita ni la realidad de las dificultades que invoca ni la inexistencia de métodos alternativos de recuperación (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de noviembre de 2018, *Scuola Elementare Maria Montessori/Comisión, Comisión/Scuola Elementare Maria Montessori y Comisión/Ferracci*, C-622/16 P a C-624/16 P, EU:C:2018:873, apartado 96).

- 227 Es más, la República Portuguesa no aporta ningún elemento que demuestre que las autoridades portuguesas hubieran intentado colaborar de buena fe con la Comisión para superar esas dificultades previsibles dentro del pleno respeto a las disposiciones del Tratado FUE [véase, en este sentido, la sentencia de 29 de abril de 2021, Comisión/España (TDT en Castilla-La Mancha), C-704/19, no publicada, EU:C:2021:342, apartado 63 y jurisprudencia citada].
- 228 A este respecto, la República Portuguesa no puede invocar válidamente el hecho de que la Comisión no le permitió determinar «sin excesivas dificultades» los importes que debían recuperarse, por ejemplo, procediendo al cálculo de los efectos del impuesto sobre el importe de las ayudas que debían recuperarse o, al menos, indicándole el importe bruto de la recuperación solicitada.
- 229 En efecto, ninguna disposición del Derecho de la Unión exige que la Comisión, cuando ordena la recuperación de una ayuda declarada incompatible con el mercado interior, fije el importe exacto de la ayuda que debe devolverse (véanse las sentencias de 18 de octubre de 2007, Comisión/Francia, C-441/06, EU:C:2007:616, apartado 29 y jurisprudencia citada, y de 20 de marzo de 2013, Rouse Industry/Comisión, T-489/11, no publicada, EU:T:2013:144, apartado 77 y jurisprudencia citada). Asimismo, la obligación de un Estado miembro de calcular el importe exacto de las ayudas que deben recuperarse se inscribe en el contexto más amplio de la obligación de cooperación leal que vincula recíprocamente a la Comisión y a los Estados miembros en la aplicación de las normas del Tratado en materia de ayudas de Estado (véase la sentencia de 20 de marzo de 2013, Rouse Industry/Comisión, T-489/11, no publicada, EU:T:2013:144, apartado 79 y jurisprudencia citada).
- 230 De este modo, basta con que la decisión de la Comisión incluya indicaciones que permitan a su destinatario determinar por sí mismo, sin excesivas dificultades, dicho importe (véase la sentencia de 18 de octubre de 2007, Comisión/Francia, C-441/06, EU:C:2007:616, apartado 29 y jurisprudencia citada).
- 231 Pues bien, en el presente asunto, contrariamente a lo que sostiene la República Portuguesa, procede señalar que, en el considerando 213 y en los artículos 1 a 4 de la Decisión impugnada, la Comisión proporcionó las indicaciones necesarias e igualmente suficientes que permitían a las autoridades portuguesas determinar, sin excesivas dificultades, los importes que debían devolverse.
- 232 Por otra parte, la República Portuguesa tampoco puede reprochar a la Comisión que no le pidiera, en la decisión de incoación del procedimiento formal, que manifestase expectativas legítimas que pudieran impedir la recuperación de las ayudas de que se trata. En efecto, incluso a falta de tal petición, la obligación de cooperación de buena fe que recae sobre las autoridades portuguesas les obligaba a que, por su propia iniciativa, pusieran tales impedimentos en conocimiento de la Comisión, algo que no demuestran haber llevado a cabo.
- 233 En consecuencia, procede desestimar el noveno motivo por infundado.

H. Sobre el décimo motivo, basado en la vulneración del principio de proporcionalidad, debido a que la Comisión adoptó un enfoque restrictivo en lo que respecta a los requisitos de «creación [o] mantenimiento de puestos de trabajo en la región» y de «actividad efectiva y materialmente realizada en la [RAM]»

- 234 Mediante su décimo motivo, la República Portuguesa estima que la Comisión vulneró el principio de proporcionalidad al adoptar un enfoque restrictivo y retroactivo de los conceptos de «actividad efectiva y materialmente realizada en Madeira» y de «creación o mantenimiento de puestos de trabajo», habida cuenta de los efectos devastadores sobre la RAM de este enfoque y de la inexistencia de práctica decisoria previa en este sentido. Esta vulneración, a su entender, se une al incumplimiento de su obligación de cooperación leal prevista en el artículo 4 TUE, apartado 3, y a la vulneración del principio de buena administración.
- 235 La Comisión considera que el décimo motivo debe desestimarse por infundado.
- 236 Por lo que respecta a la presunta vulneración del principio de proporcionalidad a causa de la interpretación supuestamente restrictiva adoptada por la Comisión de los dos requisitos de «actividad efectiva y materialmente realizada en Madeira» y de «creación o mantenimiento de puestos de trabajo», esta argumentación es, en esencia, idéntica a la contenida en los motivos cuarto a sexto, ya desestimada en el apartado 179 de la presente sentencia, y, en consecuencia, debe desestimarse por las mismas razones.
- 237 Suponiendo que, mediante este motivo, la República Portuguesa considere que la Decisión impugnada ha vulnerado el principio de proporcionalidad al imponer la recuperación de las ayudas abonadas en aplicación del régimen III, tal como se ha aplicado, baste recordar que la supresión de una ayuda ilegal e incompatible mediante su recuperación es la consecuencia lógica de la declaración de su ilegalidad, de modo que la recuperación de tal ayuda, con objeto de restablecer la situación anterior, no puede considerarse, en principio, una medida desproporcionada con respecto a los objetivos de las disposiciones del Tratado FUE en materia de ayudas de Estado (véase la sentencia de 21 de diciembre de 2016, Comisión/Aer Lingus y Ryanair Designated Activity, C-164/15 P y C-165/15 P, EU:C:2016:990, apartado 116 y jurisprudencia citada).
- 238 Pues bien, ningún elemento invocado por la República Portuguesa permite acreditar que, en el presente asunto, sea preciso apartarse de este principio de recuperación de las ayudas ilegales declaradas incompatibles.
- 239 Por el contrario, como acertadamente señaló la Comisión, la obligación de recuperación no se refiere al conjunto de las ayudas individuales abonadas con arreglo al régimen III, sino únicamente a las ayudas que lo fueron contraviniendo las Decisiones de 2007 y de 2013 y siempre y cuando los beneficiarios de estas no cumplan los requisitos fijados en un reglamento *de minimis* o en un reglamento de exención por categorías, como se desprende de los artículos 1 a 3 de la Decisión impugnada.
- 240 Además, según reiterada jurisprudencia, el hecho de que la recuperación de ayudas ilegales e incompatibles pueda dar lugar a la quiebra de las sociedades que se beneficiaron ilegalmente de ellas no puede afectar al carácter obligatorio de esa recuperación (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de febrero de 2015, Comisión/Francia, C-37/14, no publicada, EU:C:2015:90, apartado 84 y jurisprudencia citada).

241 Por otra parte, puesto que la República Portuguesa invoca, mediante la misma argumentación, que la Comisión ha incumplido su obligación de cooperación leal establecida en el artículo 4 TUE, apartado 3, y ha vulnerado el principio de buena administración, procede desestimar estas alegaciones por las mismas razones.

242 En consecuencia, procede desestimar el décimo motivo por infundado.

I. Sobre el undécimo motivo, basado en la infracción del artículo 17 del Reglamento 2015/1589 debido a la prescripción de determinadas ayudas abonadas con arreglo al régimen III

243 Mediante su undécimo motivo, la República Portuguesa alega que, habida cuenta de la fecha de la decisión de incoación del procedimiento formal, que le fue notificada el 9 de julio de 2018, las ayudas abonadas hasta el 9 de julio de 2008 habían prescrito con arreglo al artículo 17 del Reglamento 2015/1589.

244 La Comisión considera que el undécimo motivo debe desestimarse por infundado.

245 En cuanto a la prescripción de algunas de las ayudas abonadas con arreglo al régimen III, procede recordar que, en virtud del artículo 17, apartados 1 y 2, del Reglamento 2015/1589, en un régimen de ayudas, el plazo de prescripción de diez años comienza a correr el día en que la ayuda ilegal se concede efectivamente a su beneficiario y no el día en que se aprueba el régimen de ayudas (véase el auto de 7 de diciembre de 2017, Irlanda/Comisión, C-369/16 P, no publicado, EU:C:2017:955, apartado 41 y jurisprudencia citada).

246 Según esta misma disposición, cualquier acción emprendida por la Comisión que esté relacionada con la ayuda ilegal interrumpe el plazo de prescripción. Así sucede, en particular, con los escritos remitidos por la Comisión a los Estados miembros en los que informa a estos de que una medida puede calificarse de ayuda de Estado (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de abril de 2018, ANGED, C-233/16, EU:C:2018:280, apartados 83 y 84) o les pide que notifiquen una medida (véase, en este sentido, el auto de 7 de diciembre de 2017, Irlanda/Comisión, C-369/16 P, no publicado, EU:C:2017:955, apartado 42) o incluso les insta a que le proporcionen información (véase, en este sentido, la sentencia de 10 de abril de 2007, Département du Loiret/Comisión, T-369/00, EU:T:2003:114, apartados 81 y 82).

247 Pues bien, en el presente asunto, de los considerandos 1 y 3 de la Decisión impugnada se desprende que la Comisión remitió a la República Portuguesa, el 12 de marzo de 2015, una solicitud de información a fin de determinar si el régimen III, tal como se ha aplicado, respetaba las Decisiones de 2007 y de 2013, antes de informarle, el 6 de julio de 2018, de su decisión de incoar el procedimiento de investigación formal.

248 Así pues, habida cuenta de que las ayudas individuales cuya recuperación ordenó a la República Portuguesa son las abonadas en aplicación del régimen III, que fue inicialmente notificado el 28 de junio de 2006 y posteriormente autorizado el 27 de junio de 2007 antes de ser aplicado por ese Estado miembro, el plazo de prescripción de diez años establecido en el artículo 17, apartado 2, del Reglamento 2015/1589 no podía empezar a correr antes de esas fechas y se interrumpió el 12 de marzo de 2015, es decir, menos de diez años después de las referidas fechas.

249 En consecuencia, la República Portuguesa alega infundadamente que hayan prescrito las ayudas en cuestión abonadas hasta el 9 de julio de 2008.

- 250 En cualquier caso, el mero hecho de que hayan prescrito determinadas ayudas individuales abonadas en aplicación de un régimen de ayudas, cuyo carácter ilegal e incompatible haya sido declarado mediante una decisión de la Comisión, no puede dar lugar a la anulación de esa decisión. En efecto, por lo que respecta a los regímenes de ayudas, corresponde a las autoridades nacionales sobre las que recae la obligación de recuperación inmediata y efectiva de esas ayudas determinar, a la luz de las circunstancias particulares de cada beneficiario de un régimen de ayudas, si cada uno de esos beneficiarios debe efectivamente devolver dicha ayuda (véase, por analogía, la sentencia de 13 de febrero de 2014, Mediaset, C-69/13, EU:C:2014:71, apartado 22).
- 251 En consecuencia, el undécimo motivo debe desestimarse por infundado.
- 252 Por consiguiente, procede desestimar el presente recurso en su totalidad, sin que sea necesario atender, más allá de lo que ya lo han sido, las solicitudes de diligencias de ordenación del procedimiento formuladas por la República Portuguesa.

IV. Costas

- 253 A tenor del artículo 134, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento, la parte que haya visto desestimadas sus pretensiones será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte.
- 254 Al haber sido desestimadas las pretensiones formuladas por la República Portuguesa, procede condenarla en costas, incluidas las correspondientes al procedimiento sobre medidas provisionales, conforme a lo solicitado por la Comisión.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL GENERAL (Sala Octava)

decide:

- 1) **Desestimar el recurso.**
- 2) **Condenar a la República Portuguesa al pago de las costas, incluidas las correspondientes al procedimiento sobre medidas provisionales.**

Svenningsen

Mac Eochaidh

Pynnä

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 21 de septiembre de 2022.

Firmas