



Raccolta della giurisprudenza

ORDINANZA DEL TRIBUNALE (Ottava Sezione)

9 settembre 2013*

«Ricorso di annullamento — Aiuti di Stato — Regime di aiuti che consente l’ammortamento fiscale dell’avviamento finanziario per l’acquisizione di partecipazioni azionarie estere — Decisione che dichiara il regime di aiuti incompatibile con il mercato comune e che non dispone il recupero degli aiuti — Atto che prevede misure d’esecuzione — Insussistenza di incidenza individuale — Assenza di obbligo di restituzione — Irricevibilità»

Nella causa T-400/11,

Altadis, SA, con sede in Madrid (Spagna), rappresentata da J. Buendía Sierra, E. Abad Valdenebro, M. Muñoz de Juan e R. Calvo Salinero, avvocati,

ricorrente,

contro

Commissione europea, rappresentata da R. Lyal, C. Urraca Caviedes e P. Němečková, in qualità di agenti,

convenuta,

avente ad oggetto la domanda di annullamento parziale della decisione 2011/282/UE della Commissione, del 12 gennaio 2011, relativa all’ammortamento fiscale dell’avviamento finanziario per l’acquisizione di partecipazioni azionarie estere n. C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) cui la Spagna ha dato esecuzione (GU L 135, pag. 1),

IL TRIBUNALE (Ottava Sezione),

composto da L. Truchot (relatore), presidente, M.E. Martins Ribeiro e A. Popescu, giudici,

cancelliere: E. Coulon

ha emesso la seguente

* Lingua processuale: lo spagnolo.

Ordinanza

Fatti

- 1 Con diversi quesiti scritti depositati nel 2005 e nel 2006 (E-4431/05, E-4772/05, E-5800/06 e P-5509/06), alcuni deputati del Parlamento europeo interrogavano la Commissione delle Comunità europee in merito alla qualificazione di aiuto di Stato del dispositivo previsto all'articolo 12, paragrafo 5, della Ley del Impuesto sobre Sociedades (legge relativa all'imposta sulle società), ivi introdotto dalla Ley 24/2001, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (legge 24/2001, recante adozione di misure in materia fiscale, amministrative e di ordine sociale), del 27 dicembre 2001 (BOE n. 313, del 31 dicembre 2001, pag. 50493), e ripreso dal Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Regio decreto legislativo 4/2004, che approva il testo modificato della legge relativa all'imposta sulle società), del 5 marzo 2004 (BOE n. 61, dell'11 marzo 2004, pag. 10951) (in prosieguo: il «regime contestato»). La Commissione rispondeva sostanzialmente che, alla luce delle informazioni in suo possesso, il regime contestato non sembrava rientrare nell'ambito di applicazione delle disposizioni relative agli aiuti di Stato.
- 2 Con lettere del 15 gennaio e del 26 marzo 2007, la Commissione invitava le autorità spagnole a fornirle informazioni al fine di valutare la portata e gli effetti del regime contestato. Con lettere del 16 febbraio e del 4 giugno 2007, il Regno di Spagna trasmetteva alla Commissione le informazioni richieste.
- 3 Con fax del 28 agosto 2007, la Commissione riceveva la denuncia di un operatore privato in cui si affermava che il regime contestato costituiva un aiuto di Stato incompatibile con il mercato comune.
- 4 Con decisione del 10 ottobre 2007 (sintesi in GU C 311, pag. 21), la Commissione avviava un procedimento di indagine formale riguardo al regime contestato.
- 5 Con lettera del 5 dicembre 2007, la Commissione riceveva le osservazioni del Regno di Spagna in merito alla decisione di avvio del procedimento di indagine formale. Tra il 18 gennaio e il 16 giugno 2008, la Commissione riceveva anche le osservazioni di 32 terzi interessati, tra cui quelle della ricorrente, Altadis, SA. Con lettere del 30 giugno 2008 e del 22 aprile 2009, il Regno di Spagna presentava i propri commenti in merito alle osservazioni dei terzi interessati.
- 6 Il 18 febbraio 2008, il 12 maggio e l'8 giugno 2009 venivano organizzate riunioni tecniche con le autorità spagnole. Altre riunioni tecniche sono state del pari organizzate con alcuni dei 32 terzi interessati, tra cui la ricorrente.
- 7 Con lettera del 14 luglio 2008 e con messaggio di posta elettronica del 16 giugno 2009, il Regno di Spagna trasmetteva informazioni aggiuntive alla Commissione.
- 8 La Commissione concludeva il procedimento, quanto alle acquisizioni di partecipazioni azionarie effettuate in seno all'Unione europea, con la sua decisione 2011/5/CE, del 28 ottobre 2009, relativa all'ammortamento fiscale dell'avviamento finanziario per l'acquisizione di partecipazioni azionarie estere n. C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07), cui la Spagna ha dato esecuzione (GU 2011, L 7, pag. 48). Tale decisione dichiara incompatibile con il mercato comune il regime contestato, consistente in un vantaggio fiscale che consente alle società spagnole l'ammortamento dell'avviamento derivante dall'acquisizione di partecipazioni azionarie in imprese estere, qualora esso si applichi ad acquisizioni di partecipazioni in società aventi sede in seno all'Unione. La Commissione manteneva aperto il procedimento riguardo alle acquisizioni di partecipazioni azionarie effettuate al di fuori dell'Unione, dato che le autorità spagnole si erano impegnate a inviare nuovi elementi relativi agli ostacoli che si frappongono alle fusioni transfrontaliere al di fuori dell'Unione.

- 9 Il Regno di Spagna comunicava alla Commissione informazioni relative ad investimenti diretti effettuati da società spagnole al di fuori dell'Unione il 12, il 16 e il 20 novembre 2009 e il 3 gennaio 2010. La Commissione ha del pari ricevuto le osservazioni di numerosi terzi interessati.
- 10 Il 27 novembre 2009, il 16 e il 29 giugno 2010 si svolgevano riunioni tecniche tra la Commissione e le autorità spagnole.
- 11 Il 12 gennaio 2011 la Commissione adottava la decisione 2011/282/UE relativa all'ammortamento fiscale dell'avviamento finanziario per l'acquisizione di partecipazioni azionarie estere n. C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) cui la Spagna ha dato esecuzione (GU L 135, pag. 1; in prosieguo: la «decisione impugnata»).
- 12 La decisione impugnata dichiara incompatibile con il mercato interno il regime contestato, laddove si applichi ad acquisizioni di partecipazioni azionarie in imprese aventi sede al di fuori dell'Unione (articolo 1, paragrafo 1, della decisione impugnata). L'articolo 1, paragrafi 2 e 3, della decisione impugnata consente, tuttavia, al regime contestato di continuare ad applicarsi, in forza del principio di tutela del legittimo affidamento, alle acquisizioni di partecipazioni azionarie effettuate prima della pubblicazione nella *Gazzetta ufficiale dell'Unione europea* della decisione di avvio del procedimento di indagine formale, intervenuta il 21 dicembre 2007, nonché alle acquisizioni di partecipazioni azionarie la cui effettuazione, subordinata ad un'autorizzazione di un'autorità di regolamentazione cui l'operazione sia stata notificata prima di tale data, fosse oggetto di impegno irrevocabile anteriormente al 21 dicembre 2007. L'articolo 1, paragrafi 4 e 5, della decisione impugnata consente, inoltre, al regime contestato di continuare ad applicarsi alle acquisizioni di partecipazioni azionarie in imprese aventi sede in Cina, in India o in altri paesi dove risulta dimostrata l'esistenza di espliciti ostacoli giuridici ad aggregazioni transfrontaliere d'impresе, effettuate sino alla pubblicazione nella *Gazzetta ufficiale dell'Unione europea* della predetta decisione, intervenuta il 21 maggio 2011, nonché ad acquisizioni di tal genere la cui effettuazione, subordinata ad un'autorizzazione di un'autorità di regolamentazione alla quale l'operazione sia stata notificata prima di tale data, fosse oggetto di impegno irrevocabile anteriormente al 21 maggio 2011.

Procedimento e conclusioni delle parti

- 13 Con atto introduttivo depositato presso la cancelleria del Tribunale il 29 luglio 2011, la ricorrente ha proposto il presente ricorso.
- 14 Con atto depositato presso la cancelleria del Tribunale il 10 novembre 2011, la Commissione ha sollevato un'eccezione di irricevibilità ai sensi dell'articolo 114, paragrafo 1, del regolamento di procedura del Tribunale.
- 15 Il 6 gennaio 2012 la ricorrente ha presentato proprie osservazioni sull'eccezione di irricevibilità sollevata dalla Commissione.
- 16 Il 5 ottobre e il 13 dicembre 2012 il Tribunale ha chiesto, a titolo di misure di organizzazione del procedimento, rispettivamente, alla ricorrente di indicare le conseguenze che intendeva trarre, ai fini del presente ricorso, dalla sentenza del Tribunale dell'8 marzo 2012, Iberdrola/Commissione (T-221/10), e dall'ordinanza del Tribunale del 21 marzo 2012, Modelo Continente Hipermercados/Commissione (T-174/11), e alla Commissione di presentare proprie osservazioni sulla risposta della ricorrente a tale quesito. La ricorrente e la Commissione hanno risposto a dette richieste nei termini impartiti.
- 17 La ricorrente chiede, in sostanza, che il Tribunale voglia:
 - dichiarare il ricorso ricevibile e disporre la prosecuzione del procedimento;

- annullare l'articolo 1, paragrafo 1, della decisione impugnata;
 - in subordine, annullare l'articolo 4 della decisione impugnata, nella parte in cui prevede un obbligo di recupero degli aiuti concessi per operazioni anteriori al 21 maggio 2011;
 - in via di ulteriore subordine, annullare l'articolo 1, paragrafo 1, e, in subordine, l'articolo 4 della decisione impugnata, nella parte in cui tali disposizioni riguardano operazioni effettuate in Marocco;
 - condannare la Commissione alle spese.
- 18 La Commissione chiede che il Tribunale voglia:
- dichiarare il ricorso irricevibile;
 - condannare la ricorrente alle spese.

In diritto

- 19 Ai sensi dell'articolo 114, paragrafo 1, del regolamento di procedura, se una parte lo chiede, il Tribunale può statuire sull'irricevibilità senza impegnare la discussione nel merito. Conformemente al paragrafo 3 dello stesso articolo, salvo contraria decisione del Tribunale, il procedimento prosegue oralmente. Nella specie, il Tribunale si ritiene sufficientemente istruito in base agli atti di causa e dichiara che non è necessario avviare la fase orale del procedimento.
- 20 La Commissione afferma che il presente ricorso è irricevibile, in quanto la ricorrente non ha dimostrato né che avesse interesse ad agire né che fosse individualmente interessata dalla decisione impugnata.
- 21 Occorre iniziare con l'esame del secondo motivo di irricevibilità opposto dalla Commissione.
- 22 Ai sensi dell'articolo 263, quarto comma, TFUE, «[q]ualsiasi persona fisica o giuridica può proporre, alle condizioni previste al primo e secondo comma, un ricorso contro gli atti adottati nei suoi confronti o che la riguardano direttamente e individualmente, e contro gli atti regolamentari che la riguardano direttamente e che non comportano alcuna misura d'esecuzione».
- 23 Poiché la decisione impugnata è stata adottata al termine del procedimento di indagine formale e non è stata inviata alla ricorrente, occorre valutarne l'interesse individuale secondo i criteri definiti nella sentenza della Corte del 15 luglio 1963, Plaumann/Commissione (25/62, Racc. pag. 197, in particolare pag. 220). La ricorrente deve quindi dimostrare che la decisione impugnata la concerne a causa di determinate qualità sue personali o di una situazione di fatto che la caratterizza rispetto a chiunque altro e, quindi, la distingue in modo analogo ai destinatari di tale decisione (v., in tal senso, sentenza della Corte del 29 aprile 2004, Italia/Commissione, C-298/00 P, Racc. pag. I-4087, punto 36 e giurisprudenza ivi citata).
- 24 La ricorrente invoca la sua qualità di beneficiaria del regime contestato per dimostrare di essere individualmente interessata dalla decisione impugnata che dichiara detto regime illegittimo e incompatibile con il mercato interno.
- 25 Secondo una giurisprudenza costante, un'impresa non può, in linea di principio, proporre un ricorso di annullamento avverso una decisione della Commissione che vieta un regime di aiuti settoriale se essa è interessata da questa decisione solo a causa della sua appartenenza al settore di cui trattasi e della sua qualità di beneficiaria potenziale di tale regime. Infatti, siffatta decisione si presenta, nei confronti di

tale impresa, come un provvedimento di portata generale che si applica a situazioni determinate obiettivamente e comporta effetti giuridici nei confronti di una categoria di persone considerate in modo generale ed astratto (v. sentenza Italia/Commissione, cit., punto 37 e giurisprudenza ivi citata, nonché sentenza del Tribunale dell'11 giugno 2009, Acegas/Commissione, T-309/02, Racc. pag. II-1809, punto 47 e giurisprudenza ivi citata).

- 26 Tuttavia, considerato che l'impresa ricorrente non è interessata dalla decisione in parola soltanto in quanto impresa del settore di cui trattasi, potenzialmente beneficiaria del regime di aiuti, ma anche nella sua qualità di beneficiaria effettiva di un aiuto individuale concesso in base a detto regime e di cui la Commissione ha disposto il recupero, essa è individualmente interessata da tale decisione e il suo ricorso diretto contro di essa è ricevibile (v., in tal senso, sentenza della Corte del 19 ottobre 2000, Italia e Sardegna Lines/Commissione, C-15/98 e C-105/99, Racc. pag. I-8855, punti 34 e 35, nonché sentenza del Tribunale del 10 settembre 2009, Banco Comercial dos Açores/Commissione, T-75/03, non pubblicata nella Raccolta, punto 44).
- 27 Occorre, quindi, verificare se la ricorrente possieda lo status di beneficiario effettivo di un aiuto individuale concesso in base al regime di aiuti previsto dalla decisione impugnata e di cui la Commissione ha ordinato il recupero (v., in tal senso, sentenza della Corte del 9 giugno 2011, Comitato «Venezia vuole vivere» e a./Commissione, C-71/09 P, C-73/09 P e C-76/09 P, Racc. pag. I-4727, punto 53 e giurisprudenza ivi citata, nonché sentenza Iberdrola/Commissione, cit., punto 27).
- 28 Nella specie, la ricorrente ha dimostrato il suo status di beneficiaria effettiva del regime contestato. Infatti, essa ha allegato all'atto introduttivo un documento che attesta che essa aveva applicato il regime contestato ad acquisizioni di partecipazioni finanziarie, nel 2003 e 2006, in una società stabilita in Marocco. Tuttavia, in forza dell'articolo 1, paragrafo 2, e dell'articolo 4, paragrafo 1, della decisione impugnata, essa non ricade nell'obbligo di recupero previsto da tale decisione.
- 29 Al riguardo, la ricorrente sostiene, in primo luogo, richiamando la giurisprudenza, che il suo status di beneficiaria effettiva del regime contestato è sufficiente a dimostrare di essere individualmente interessata, non costituendo l'obbligo di rimborso degli aiuti percepiti in applicazione di detto regime una condizione indispensabile ai fini di detto riconoscimento. La ricorrente deduce, in particolare, dalla citata sentenza Comitato «Venezia vuole vivere» e a./Commissione, che un'impresa può essere considerata individualmente interessata quando essa beneficia di un aiuto concesso nell'ambito di un regime di aiuti il cui recupero è disposto in modo generale, senza che essa stessa ricada in tale obbligo di recupero.
- 30 Si deve richiamare, al riguardo, il punto 53 della citata sentenza Comitato «Venezia vuole vivere» e a./Commissione, sul quale la ricorrente basa la sua argomentazione:
- «(...) i beneficiari effettivi di aiuti individuali concessi in base ad un regime di aiuti di cui la Commissione ha ordinato il recupero sono, per tale ragione, individualmente interessati (...)».
- 31 Orbene, tale passo è stato interpretato nelle decisioni della Corte e del Tribunale che lo hanno richiamato nel senso che il beneficiario effettivo di un regime di aiuti è considerato individualmente interessato da una decisione della Commissione concernente tale regime soltanto se ha beneficiato di un aiuto che ricade nell'ambito di applicazione dell'obbligo di recupero previsto da detta decisione (v., in tal senso, sentenza Italia e Sardegna Lines/Commissione, cit., punti 31 e 34; sentenza del Tribunale dell'11 giugno 2009, AEM/Commissione, T-301/02, Racc. pag. II-1757, punti da 46 a 48, e ordinanza Modelo Continente Hipermercados/Commissione, cit., punto 30). Il recupero al quale fa riferimento il punto 53 della citata sentenza Comitato «Venezia vuole vivere» e a./Commissione riguarda, quindi, l'aiuto di cui ha beneficiato il ricorrente in parola e non in modo generale gli aiuti versati in forza del regime di aiuti di cui trattasi.

32 Tale interpretazione risulta, peraltro, confermata dal punto 56 della citata sentenza Comitato «Venezia vuole vivere» e a./Commissione, del seguente tenore:

«(...) già l'ordine di recupero riguarda individualmente tutti i beneficiari del regime di cui trattasi, in quanto costoro sono esposti, fin dall'adozione della decisione controversa, al rischio che le agevolazioni che hanno ottenuto siano recuperate, e vedono così lesa la loro posizione giuridica. Tali beneficiari fanno quindi parte di una cerchia ristretta (...), senza che sia necessario esaminare condizioni ulteriori, relative a situazioni in cui la decisione della Commissione non è accompagnata da un ordine di recupero. Inoltre, l'eventualità che, successivamente, le agevolazioni dichiarate illegittime non siano recuperate presso i beneficiari non esclude che questi siano considerati individualmente interessati».

33 Risulta, da un lato, dalle prime due frasi di tale punto della citata sentenza Comitato «Venezia vuole vivere» e a./Commissione, lette congiuntamente al precedente punto 55, che la Corte si è limitata ad esaminare il caso, che era l'unico in discussione in tale sentenza, in cui l'atto impugnato prevedeva un obbligo di recupero che riguardava la ricorrente. La Corte rileva, infatti, nella prima frase, che l'ordine di recupero concerne individualmente tutti i beneficiari del regime di aiuti in parola esposti al rischio di dover restituire gli aiuti percepiti e tralascia, nella seconda frase, l'esame della situazione in cui la decisione della Commissione non è accompagnata da un ordine di recupero. Deriva, dall'altro, dalla terza frase del punto 56 della citata sentenza Comitato «Venezia vuole vivere» e a./Commissione, letta del pari alla luce del punto 55 della medesima sentenza, che siffatto obbligo di recupero nel quale ricade la parte ricorrente è sufficiente per individuarla, senza che sia necessario verificare se venga dato seguito a detto obbligo a livello nazionale (ordinanza Modelo Continente Hipermercados/Commissione, cit., punto 29).

34 La Corte, nella citata sentenza Comitato «Venezia vuole vivere» e a./Commissione, richiamata dalla ricorrente, ha, quindi, dedotto l'interesse individuale della parte ricorrente nella causa in parola dall'istituzione, da parte dell'atto impugnato, di un obbligo di recupero nel quale ricadono gli aiuti da essa percepiti, indipendentemente dall'esecuzione di tale obbligo. Non può, pertanto, esserne dedotto che lo status di beneficiario effettivo di un regime di aiuti sia sufficiente a individuare il beneficiario medesimo qualora quest'ultimo non ricada nell'obbligo di recupero degli aiuti versati in forza di detto regime previsto dall'atto impugnato.

35 Non è tantomeno rilevante, al riguardo, la sentenza del Tribunale del 21 maggio 2010, Francia e a./Commissione (T-425/04, T-444/04, T-450/04 e T-456/04, Racc. pag. II-2099). Certamente, come sostiene la ricorrente, il Tribunale ha dichiarato al punto 123 di tale sentenza che dall'annullamento della disposizione controversa che dichiara l'incompatibilità con il mercato comune dell'aiuto de quo deriverebbe la conseguenza che l'accertamento dell'illegittimità di tale misura di aiuto, che è una misura individuale a favore della parte ricorrente, risulterebbe nulla e tamquam non esset, il che rappresenta una conseguenza giuridica che modifica la sua situazione giuridica e le procura un vantaggio. Tuttavia, come giustamente sottolineato dalla Commissione, in tale punto il Tribunale si è pronunciato sulla condizione di ricevibilità dell'interesse ad agire, che si distingue, segnatamente, dalla condizione dell'interesse individuale, in quanto essa riguarda il beneficio procurato alla parte ricorrente dall'esito del suo ricorso e non il nesso particolare che unisce la ricorrente stessa e la decisione oggetto del ricorso (v. precedente punto 23 e, del pari, successivo punto 38).

36 Infine, deve essere respinto l'argomento attinente al rischio patrimoniale per il beneficiario effettivo di un aiuto concesso in forza di un regime dichiarato incompatibile, che deriverebbe dai possibili effetti di tale dichiarazione di incompatibilità sull'applicazione delle norme in materia di cumulo di aiuti e di aiuti de minimis, in quanto la ricorrente si è limitata ad una semplice affermazione al riguardo, senza fornire alcuna spiegazione in relazione ai possibili effetti summenzionati e, quindi, all'asserito rischio patrimoniale.

- 37 La ricorrente sostiene, in secondo luogo, che, nell'assunto che l'obbligo di recupero degli aiuti di cui essa ha beneficiato sia necessario affinché essa possa essere considerata individualmente interessata dalla decisione impugnata, essa sarebbe soggetta a detto obbligo nella specie. Infatti, l'esclusione delle operazioni anteriori al 21 dicembre 2007 dall'ambito di applicazione dell'obbligo di recupero in forza del principio di tutela del legittimo affidamento non sarebbe definitiva, in considerazione del ricorso proposto dalla Deutsche Telekom AG nella causa T-207/10 contro tale parte del dispositivo della decisione impugnata.
- 38 Con tale argomentazione la ricorrente confonde parimenti la condizione di ricevibilità dell'interesse individuale con quella dell'interesse ad agire. Infatti, se l'interesse ad agire può essere determinato, o, al contrario, venir meno, grazie in particolare ad eventi esterni alla parte ricorrente e alla decisione impugnata, intervenuti dopo la proposizione del ricorso dinanzi al giudice dell'Unione, l'interesse individuale di una persona fisica o giuridica viene valutato rispetto al giorno della proposizione del ricorso e dipende solo dalla decisione impugnata. Pertanto, una persona interessata individualmente da una decisione che dichiara un aiuto incompatibile con il mercato comune e che ne dispone il recupero, rimane tale anche se successivamente risulta che il rimborso non le verrà richiesto (v., in tal senso, sentenza Comitato «Venezia vuole vivere» e a./Commissione, cit., punto 56, e conclusioni dell'avvocato generale Trstenjak relative a tale sentenza, Racc. pag. I-4732, paragrafi 81 e 82; v. del pari punto 33 supra).
- 39 Inoltre, si deve ricordare che, per essere individualmente interessato dall'atto impugnato, la parte ricorrente deve dimostrare la sua appartenenza ad una cerchia ristretta, cioè ad un gruppo che non può più essere ampliato successivamente all'adozione dell'atto impugnato (v., in tal senso, sentenze della Corte del 26 giugno 1990, Sofrimport/Commissione, C-152/88, Racc. pag. I-2477, punto 11, e del 22 giugno 2006, Belgio e Forum 187/Commissione, C-182/03 e C-217/03, Racc. pag. I-5479, punto 63).
- 40 Nel caso di specie, l'annullamento eventuale dell'articolo 1, paragrafo 2, della decisione impugnata da parte del Tribunale nella causa T-207/10 e il recupero conseguente degli aiuti controversi presso la ricorrente, questi peraltro puramente ipotetici, non consentono, dunque, di considerare che la ricorrente è individualmente interessata (v., in tal senso, sentenza Iberdrola/Commissione, cit., punto 42).
- 41 Dalle suesposte considerazioni emerge che la ricorrente non è individualmente interessata dalla decisione impugnata.
- 42 La ricorrente sostiene, tuttavia, che essa non sarebbe, nel caso di specie, tenuta a dimostrare di essere individualmente interessata dalla decisione impugnata, in quanto tale decisione potrebbe essere qualificata come atto regolamentare che non comporta alcuna misura di esecuzione, ai sensi dell'articolo 263, quarto comma, TFUE.
- 43 La Commissione replica che la decisione impugnata non costituisce un atto regolamentare che non comporta alcuna misura di esecuzione, richiamando più misure nazionali di esecuzione della decisione impugnata e, in particolare, l'abrogazione del regime contestato da parte del legislatore spagnolo, il recupero da parte della autorità fiscali degli aiuti illegali concessi in forza del regime contestato presso i suoi beneficiari, nonché la concessione o il diniego del vantaggio fiscale de quo da parte delle autorità medesime.
- 44 La ricorrente ritiene, invece, che le misure richiamate dalla Commissione non costituiscano misure di esecuzione ai sensi dell'articolo 263, quarto comma, TFUE. Infatti, le misure di recupero allegate non potrebbero essere considerate tali, in quanto l'ordine di recupero contenuto nella decisione impugnata vincola il Regno di Spagna in tutti i suoi elementi, senza che quest'ultimo disponga di alcuna discrezionalità. Parimenti, l'abrogazione del regime contestato dichiarato incompatibile, nonché la concessione o il diniego del vantaggio fiscale in parola, sarebbero già determinati nella decisione impugnata e ne costituirebbero le conseguenze giuridiche.

- 45 Si deve ricordare al riguardo che, ai sensi dell'articolo 288, quarto comma, TFUE, una decisione, come quella del caso di specie, è obbligatoria in tutti i suoi elementi soltanto nei confronti dei destinatari che essa designa. Pertanto, l'obbligo di rifiutare la concessione del beneficio del regime contestato, di annullare i vantaggi fiscali concessi e di recuperare gli aiuti corrisposti in forza di tale regime costituiscono le conseguenze giuridiche obbligatorie della decisione impugnata nei confronti del Regno di Spagna, che ne è il destinatario.
- 46 Invece, la decisione impugnata non produce siffatti effetti giuridici nei confronti dei beneficiari del regime contestato. L'articolo 1, paragrafo 1, della decisione impugnata non definisce le conseguenze dell'incompatibilità del regime contestato con il mercato interno nei confronti di ciascun beneficiario di detto regime, poiché tale dichiarazione di incompatibilità non comporta, di per sé, per detti beneficiari alcun divieto o ordine. Inoltre, l'incidenza dell'incompatibilità non è necessariamente la stessa per ciascuno dei beneficiari del regime contestato. Le conseguenze dell'incompatibilità devono, dunque, essere individualizzate da un atto giuridico emanato dalle autorità nazionali competenti, come un avviso di accertamento, che costituisce una misura di esecuzione dell'articolo 1, paragrafo 1, della decisione impugnata ai sensi dell'articolo 263, quarto comma, TFUE.
- 47 Al riguardo è irrilevante la circostanza che, come rileva la ricorrente, il Regno di Spagna non disponga di alcuna discrezionalità nell'esecuzione della decisione impugnata. La mancanza di discrezionalità è un criterio che deve, certamente, essere esaminato al fine di accertare se la condizione dell'incidenza diretta di un ricorrente è soddisfatta (v. sentenza del Tribunale del 26 settembre 2000, *Starway/Consiglio*, T-80/97, Racc. pag. II-3099, punto 61 e giurisprudenza ivi citata). Tuttavia, il requisito di un atto che non comporti alcuna misura di esecuzione, contemplato all'articolo 263, quarto comma, TFUE, costituisce una condizione diversa da quella riguardante l'incidenza diretta (ordinanze del Tribunale del 4 giugno 2012, *Eurofer/Commissione*, T-381/11, punto 59, e del 5 febbraio 2013, *BSI/Consiglio*, T-551/11, punto 56).
- 48 Ne consegue che la decisione impugnata comporta misure di esecuzione e che non può, dunque, essere qualificata come atto regolamentare che non comporta alcuna misura di esecuzione ai sensi dell'articolo 263, quarto comma, TFUE. L'argomento della ricorrente fondato sull'ultimo periodo di tale disposizione deve, pertanto, essere respinto.
- 49 Tale conclusione non è rimessa in discussione dall'argomento della ricorrente vertente sulla violazione del diritto a una tutela giurisdizionale effettiva, in quanto essa non potrebbe proporre alcun ricorso avverso la dichiarazione di incompatibilità del regime contestato di cui all'articolo 1, paragrafo 1, della decisione impugnata.
- 50 Occorre ricordare al riguardo che l'Unione è un'unione di diritto le cui istituzioni sono soggette al controllo della conformità dei loro atti al Trattato e ai principi generali del diritto, di cui fanno parte i diritti fondamentali. Pertanto, i singoli devono poter beneficiare di una tutela giurisdizionale effettiva dei diritti loro riconosciuti dall'ordinamento giuridico dell'Unione (v. sentenza del Tribunale del 24 marzo 2011, *Freistaat Sachsen e a./Commissione*, T-443/08 e T-455/08, Racc. pag. II-1311, punto 55 e giurisprudenza ivi citata). Tuttavia, nella specie, la ricorrente non è assolutamente privata di ogni effettiva tutela giurisdizionale. Infatti, anche se il presente ricorso è dichiarato irricevibile, nulla osta a che la ricorrente contesti dinanzi al giudice nazionale le misure di esecuzione della decisione impugnata e, segnatamente, gli avvisi di accertamento che negano la concessione del beneficio del regime contestato. Il giudice nazionale potrà, quindi, verificare incidentalmente la validità dell'articolo 1, paragrafo 1, della decisione impugnata e proporre, eventualmente, alla Corte una questione pregiudiziale relativa alla validità ai sensi dell'articolo 267 TFUE (v., in tal senso e per analogia, ordinanza *Eurofer/Commissione*, cit., punto 60).
- 51 Di conseguenza, il presente ricorso deve essere respinto in quanto irricevibile, senza necessità di esaminare il primo motivo di irricevibilità opposto dalla Commissione, vertente sull'assenza di interesse ad agire della ricorrente.

Sulle spese

- 52 In virtù dell'articolo 87, paragrafo 2, del regolamento di procedura, la parte soccombente è condannata alle spese se ne è stata fatta domanda. Poiché la Commissione ne ha fatto domanda, la ricorrente, rimasta soccombente, dev'essere condannata a sopportare, oltre alle proprie spese, quelle sostenute dalla Commissione.

Per questi motivi,

IL TRIBUNALE (Ottava Sezione)

così provvede:

- 1) Il ricorso è respinto.**
- 2) La Altadis, SA è condannata alle spese.**

Lussemburgo, 9 settembre 2013

Il cancelliere
E. Coulon

Il presidente
L. Truchot