CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL M. ANTONIO SAGGIO

présentées le 1er juillet 1999 *

1. Par trois ordonnances, de contenu identique, le Tribunal Superior de Justicia del País Vasco a posé à la Cour une question préjudicielle concernant l'interprétation des articles 52 et 92 du traité CE (devenus, après modification, articles 43 CE et 87 CE). La Cour est ainsi appelée à se prononcer sur la compatibilité avec les dispositions précitées des réglementations locales («normas forales»), arrêtées par trois autorités appartenant à la Communauté autonome du Pays basque, portant mesures fiscales urgentes d'aide à l'investissement et de promotion de l'activité économique.

La législation nationale et les réglementations locales

2. Les relations fiscales entre l'État espagnol et la Communauté autonome du Pays basque sont régies par le *régime de concertation économique* (ci-après le «régime») approuvé par la loi n° 12, du 13 mai 1981 [1], modifiée ultérieurement par la loi n° 27, du 26 décembre 1990 [2]. Cette législation attribue aux autorités des territoires historiques basques le pouvoir de réglementer la fiscalité sur leur territoire, exception faite des impositions douanières, des prélèvements de tous ordres effectués par le truchement des monopoles fiscaux et de l'imposition des alcools, dont la réglementation ressortit exclusivement aux organes centraux de l'État.

3. Le chapitre 1 du régime détermine les critères de rattachement de chaque impôt afin de délimiter les compétences respectives de la trésorerie centrale et des trésoreries locales. Cette répartition est faite sur la base du principe de solidarité en vertu duquel sont interdits l'instauration de privilèges fiscaux, directs ou indirects, ainsi que l'octroi de subventions sous forme de remboursement d'impôts (article 4, paragraphe 8); il est prévu que les règles adoptées par les institutions des territoires historiques ne peuvent pas affecter la concurrence entre entreprises ni fausser la répartition des ressources et la libre circulation des capitaux et de la main-d'œuvre (article 4, paragraphe 11); il est exclu, enfin, que l'application du régime puisse donner lieu à une pression fiscale effective inférieure à celle qui existe sur le territoire commun (article 4, paragraphe 12).

L'article 6 du régime prévoit en outre que l'État espagnol reste seul compétent pour la gestion, l'inspection, la révision et le recou-

* Langue originale: l'italien.

1 — *Boletín Oficial del Estado* du 28 mai 1981.

2 — *Boletín Oficial del Estado* du 27 décembre 1990.

vrement de tous les impôts dans lesquels l'assujetti est une personne physique ou une entité, pourvue ou non de la personnalité morale, que la législation fiscale de l'État n'inclut pas parmi les personnes résidant sur le territoire espagnol. Enfin, concernant l'impôt sur le revenu des personnes physiques, l'article 7, paragraphe 1, prévoit que celui-ci peut être qualifié d'impôt «concerté», soumis au régime de la communauté autonome et exigible par la Diputación Foral compétente territorialement, lorsque l'assujetti a sa résidence habituelle au Pays basque. L'article 18 du régime établit les critères d'application de l'impôt sur les sociétés.

4. En vertu des pouvoirs réglementaires reconnus par les dispositions susmentionnées, les trois Juntas Generales des Diputaciones Forales de Guipúzcoa, d'Álava et de Vizcaya ont arrêté des *réglementations locales*, à savoir respectivement les «normas forales» n° 11/93, du 26 juin 1993, n° 18/93, du 5 juillet 1993, et n° 5/93, du 24 juin 1993, relatives à des mesures fiscales urgentes d'aide à l'investissement et de promotion de l'activité économique. Ces normes ont établi, pour la période allant de leur entrée en vigueur jusqu'au 31 décembre 1994, une série de dégrèvements fiscaux en matière d'impôt sur les sociétés et d'impôt sur le revenu des personnes physiques. Les mesures prises ont conféré aux entreprises et aux personnes physiques soumises au régime fiscal des territoires basques certains avantages dont ne bénéficient pas les entreprises et les personnes physiques soumises au régime commun. Pour ce qui concerne les personnes morales, il s'agissait plus spécialement d'exonérations, de réductions ou de déductions des impôts pour la création de nouvelles entreprises, pour les investissements dans des actifs immobilisés, pour les investissements en recherche et développement, pour les investissements destinés à renforcer les exportations, pour l'amortissement d'actifs nouveaux, pour la capitalisation de petites entreprises et pour le recrutement et la formation de personnel. Les mêmes avantages étaient applicables aux assujettis à l'impôt sur le revenu des personnes physiques qui exercent des activités d'entreprise ou professionnelles et dont le revenu net est déterminé suivant le régime de l'estimation directe.

Quant au champ d'application personnel des avantages fiscaux susmentionnés, celui-ci a été déterminé, dans les réglementations locales précitées, grâce à trois critères «en cascade». Les normes en question s'appliquaient, en premier lieu, aux assujettis qui paient des impôts exclusivement à la Diputación Foral auteur de la réglementation; en deuxième lieu, aux assujettis, qui, payant des impôts à la fois à la Diputación Foral auteur de la réglementation et à une autre Diputación Foral, ont leur domicile fiscal sur le territoire historique de la Diputación Foral qui a promulgué la «norma foral» ou qui, ayant leur domicile en territoire espagnol commun, réalisent sur le territoire de la Diputación Foral à l'origine de la réglementation la majeure partie de leur chiffre d'affaires; enfin, aux assujettis qui, versant des impôts à la fois à la Diputación Foral qui a pris la réglementation et à l'État, ou à la Diputación Foral auteur de la norme, à une autre Diputación Foral et à l'État, ont leur domicile fiscal sur le territoire historique de la Diputación Foral auteur de la norme et dont le chiffre d'affaires réalisé au Pays basque au cours de l'exercice antérieur est supérieur à 25 % de leur chiffre d'affaires total.

En ce qui concerne l'impôt sur le revenu des personnes physiques, les avantages fiscaux prévus par les réglementations locales sont applicables aux assujettis qui ont leur résidence habituelle sur les territoires des Diputaciones Forales de Guipúzcoa, d'Álava et de Vizcaya.

5. Le juge national précise dans l'ordonnance de renvoi que l'application de la réglementation que nous venons d'exposer avait pour conséquence que les assujettis qui avaient la qualité de non-résidents sur le territoire espagnol restaient soumis à la fiscalité de l'État et, par conséquent, étaient exclus du bénéfice éventuel des avantages fiscaux institués par les mesures prévues dans la réglementation locale attaquée.

6. Il convient enfin de relever que la Commission, par la décision 93/337/CEE, du 10 mai 1993 [3] dont le royaume d'Espagne était destinataire, s'est prononcée sur les «normas forales» n[os] 28/88, 8/88 et 6/88, arrêtées respectivement par les Diputaciones Forales d'Álava, de Vizcaya et de Guipúzcoa. Il s'agissait de mesures qui comportaient des avantages fiscaux de teneur identique à ceux insérés dans les réglementations locales faisant l'objet des litiges au principal. Dans ladite décision, la Commission a considéré que les aides fiscales à l'investissement étaient, en ce qui concerne les mesures relatives à l'impôt sur les sociétés et à l'impôt sur le revenu des personnes physiques, incompatibles avec le marché commun aux termes de l'article 92, paragraphe 1, du traité, compte tenu du fait qu'elles étaient octroyées selon des modalités contraires à l'article 52 du traité [4]. A l'article 1[er], paragraphe 2, de cette même décision, la Commission a demandé au royaume d'Espagne de modifier le système fiscal en cause afin d'éliminer les distorsions au regard de l'article 43 au plus tard le 31 décembre 1993. La décision n'a fait l'objet d'aucun recours, ni de la part du destinataire, au titre de l'article 173, premier alinéa, du traité CE (devenu, après modification, article 230, premier alinéa, CE), ni de la part des autorités basques qui avaient arrêté les réglementations en cause, au titre du quatrième alinéa de ce même article. Pour s'y conformer, le royaume d'Espagne a introduit la huitième disposition additionnelle dans la loi n° 42, du 30 décembre 1994 [5]. Cette disposition, intitulée «Octroi d'incitations fiscales et de subventions aux personnes résidant dans l'Union européenne sans résider sur le territoire espagnol», a modifié le régime précédent, en prévoyant le droit des sociétés au remboursement par l'administration fiscale de l'État des sommes effectivement payées qui excèdent ce que lesdites sociétés auraient dû verser si elles avaient pu se prévaloir de la législation adoptée par la Communauté autonome ou un territoire historique du Pays basque. En conséquence de l'adoption de cette disposition, la Commission a conclu, par lettre du 3 février 1995 adressée à la représentation permanente de l'Espagne auprès de l'Union européenne, que le régime fiscal basque ne comportait plus aucune discrimination au sens de l'article 52 du traité.

3 — Décision concernant un système d'aides fiscales à l'investissement au Pays basque (JO L 134, p. 25).

4 — Article 1[er], paragraphe 1, de la décision 93/337.

5 — *Boletín Oficial del Estado* du 31 décembre 1994.

Les procédures au principal et la question préjudicielle

7. L'Administración General del Estado a attaqué en juin et en octobre 1994 les trois réglementations locales arrêtées par les autorités basques. Parmi les moyens de recours, la demanderesse au principal a invoqué la violation des articles 52 et 92 du traité. De l'avis du gouvernement espagnol, cette violation était due au fait que les «normas forales» en question excluaient des avantages fiscaux les ressortissants et les sociétés d'autres États membres qui, tout en exerçant une activité économique sur le territoire basque, ne résidaient pas sur le territoire espagnol. Par trois ordonnances, de contenu identique, rendues le 30 juillet 1997, le Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Autónoma del País Vasco, chambre du contentieux administratif, a adressé à la Cour la question préjudicielle suivante:

«L'article 52 du traité CE doit-il être interprété en ce sens que serait contraire à cette disposition ainsi que, le cas échéant, à l'article 92, paragraphe 1, dudit traité une réglementation d'un territoire appartenant à une communauté autonome d'un État membre, relative à des mesures fiscales urgentes d'appui à l'investissement et de promotion de l'activité économique, dont cette réglementation fait bénéficier les assujettis qui versent des impôts exclusivement à la trésorerie de ce territoire ou qui y ont leur domicile fiscal ou qui y réalisent la majeure partie de leur chiffre d'affaires ou encore qui, ayant leur domicile fiscal sur ce territoire, ont, au cours de l'exercice antérieur, réalisé plus de 25 % de leur chiffre d'affaires total dans la communauté autonome, à l'exclusion de toute autre personne physique et morale résidant dans le même État ou dans un autre État membre de la Communauté européenne?»

8. Par ordonnance du 18 décembre 1997, le président de la Cour a, conformément à l'article 43 du règlement de procédure, joint les affaires C-400/97, C-401/97 et C-402/97 aux fins de la procédure écrite et orale ainsi que de l'arrêt.

Sur la recevabilité

9. A titre liminaire, il convient d'aborder la question de la recevabilité de la question posée par la juridiction espagnole. Une exception d'irrecevabilité a en effet été soulevée par les Juntas Generales et le gouvernement basque, respectivement parties défenderesses et intervenante au principal. A leur avis, les renvois préjudiciels ne sont pas strictement nécessaires pour la solution des litiges pendants devant la juridiction nationale et ils n'apportent pas des éléments de fait et de droit aussi précis que l'exige la jurisprudence constante de la Cour.

10. Pour ce qui concerne la nécessité du renvoi et, partant, de la décision de la Cour, les parties susmentionnées considèrent en substance que, par l'adoption de la huitième disposition additionnelle de la loi n° 42/94, il a déjà été remédié aux éventuels effets contraires au droit communau-

taire des «normas forales» contestées. Cette disposition qui s'applique ex tunc pourrait, de ce fait, porter remède à toute situation défavorable résultant éventuellement de l'application du régime fiscal des territoires historiques du Pays basque. Lesdites parties ajoutent que la Commission, dans la lettre précitée de février 1995, aurait reconnu que l'adoption de la disposition en question a écarté tous les doutes pesant sur la compatibilité des réglementations locales avec les dispositions communautaires pertinentes, et insistent sur le fait que toutes les parties aux trois procédures au principal auraient fait savoir au Tribunal Superior de Justicia qu'elles ne tenaient pas pour nécessaire une décision sur la validité des normes contestées, puisque toute incompatibilité avec l'article 52 du traité aurait été éliminée par ladite disposition additionnelle.

11. A cet égard, il convient tout d'abord de relever que la Cour a parfois déclaré irrecevables certaines questions posées dans le cadre de la procédure préjudicielle prévue à l'article 177 du traité CE (devenu article 234 CE), dans la mesure où la réponse à ces questions n'a pas été considérée comme correspondant à un besoin objectif pour trancher le litige pendant devant les juridictions nationales [6]. Toutefois, nous ne pensons pas qu'il faille parvenir à la même solution pour la procédure qui nous occupe. En effet, on ne saurait ne pas tenir dûment compte de la circonstance que la juridiction de renvoi a saisi la Cour environ trois ans après que la disposition additionnelle de la loi n° 42/94 a été adoptée. Tout en ayant connaissance de la position des parties, selon lesquelles l'incompatibilité éventuelle de la réglementation locale avec l'article 52 du traité aurait été éliminée grâce à l'adoption de la mesure que nous venons de citer, le juge a quo a néanmoins estimé nécessaire que la Cour se prononce sur le point litigieux. Dans le cadre de la répartition de compétences (et de responsabilités) imposée par le traité, cette décision incombe en principe au juge national. Celui-ci, du fait qu'il a une connaissance directe des faits et des éléments de droit pertinents, est le mieux placé pour apprécier la pertinence des questions de droit communautaire soulevées par l'affaire [7]. La solution retenue par le juge national à cet égard ne peut être mise en cause par la Cour que s'il est manifeste que l'interprétation ou l'appréciation de la validité d'une disposition communautaire n'ont aucun rapport avec la réalité ou l'objet de l'affaire.

12. Nous estimons que, en l'espèce, on ne se trouve pas dans l'un des cas, à vrai dire exceptionnels, que nous venons de mentionner. Les doutes que les parties ont soulevés ne concernent pas, en fait, la pertinence de la question aux fins de la solution du litige au principal. En effet, s'agissant d'apprécier la légalité des dispositions attaquées à l'aune de critères offerts par le droit communautaire, il est incontestable que l'interprétation par la Cour des dispositions pertinentes du traité est utile pour la solution du litige. Les doutes émis par les parties portent donc davantage sur l'utilité même *de l'éventuelle annulation, par le juge national, des mesures en cause* que sur la pertinence *de la question préjudicielle* aux fins de la solution du litige a

6 — Voir arrêt du 16 juin 1981, Salonia (126/80, Rec. p. 1563), et ordonnance du 16 mai 1994, Monin Automobiles (C-428/93, Rec. p. I-1707).

7 — Voir, notamment, les arrêts du 29 novembre 1978, Pigs Marketing Board (83/78, Rec. p. 2347, point 25), et du 7 juillet 1994, McLachlan (C-146/93, Rec. p. I-3229, point 20).

quo, puisque les prétendus motifs d'incompatibilité auraient déjà été éliminés grâce à l'adoption de la disposition additionnelle précitée. Cela dit, nous estimons qu'il n'appartient pas à la Cour de débattre du litige au principal sous l'angle que nous venons d'indiquer, en s'immiscant dans des appréciations qui incombent soit au juge national, qui pourrait éventuellement constater un défaut d'intérêt à agir par rapport à des dispositions qui ne sont plus en vigueur, soit aux parties au principal. Au contraire, force est de constater, à cet égard, que l'administration centrale — qui aurait également exprimé, devant le juge national, un jugement positif sur l'élimination des motifs d'illégalité, au regard du droit communautaire, des réglementations attaquées — n'a cependant pas renoncé à l'instance, ce qui démontre que le litige a quo conserve un intérêt malgré les modifications législatives qui sont intervenues.

On ne saurait non plus, en modifiant les motifs d'irrecevabilité exposés par les parties, constater le caractère fictif du litige, en suivant un filon jurisprudentiel qui, en réalité, naît et se tarit avec les deux arrêts Foglia [8]. Il suffit d'observer, à cet égard, et abstraction faite de toute appréciation sur le bien-fondé de la solution retenue dans les arrêts que nous venons de citer, que les parties ne sont nullement d'accord sur la solution à apporter à la question préjudicielle et, partant, au litige dont s'agit, lequel n'apparaît donc pas du tout artificiel.

8 — Arrêts du 11 mars 1980 (104/79, Rec. p. 745), et du 16 décembre 1981 (244/80, Rec. p. 3045).

13. En outre, les observations présentées par les parties dans les mémoires écrits et à l'audience ne permettent pas de discerner clairement le champ d'application ratione temporis de la mesure prise par le royaume d'Espagne afin d'éliminer l'incompatibilité de la législation locale avec les dispositions du traité, ni la portée de cette même mesure en vue de mettre réellement fin aux inégalités de traitement que ladite législation est censée provoquer. A cet égard, on peut même raisonnablement douter qu'une mesure compensatoire telle que celle prévue par la huitième disposition additionnelle soit en fait équivalente à la non-application des «normas forales», puisque la première suppose, en tout état de cause, de la part des entreprises, une activité qui demande du temps et des dépenses supplémentaires.

14. Les autres exceptions d'irrecevabilité du renvoi préjudiciel soulevées par les parties défenderesses au principal apparaissent encore moins fondées. L'affirmation selon laquelle les renvois ne seraient pas strictement nécessaires pour la solution du litige, parce que la question soulevée devant le juge national serait «partiellement» de nature interne, est dénuée de pertinence. La discrimination ou les éléments d'aides d'État se réfèreraient, de l'avis desdites parties, à une situation juridique qui affecterait les personnes physiques ou morales résidant au Pays basque par rapport à celles résidant sur le reste du territoire espagnol. Il suffit d'observer, pour lever cette objection, que ladite mesure défavorable frappe de la même manière tant les personnes résidant sur le territoire commun espagnol que celles résidant dans un autre État membre.

S'agissant ensuite du prétendu caractère incomplet des trois renvois préjudiciels, qui n'indiqueraient pas avec la précision requise que différents systèmes fiscaux coexistent dans les différentes zones du territoire espagnol, mais feraient plutôt croire à l'existence d'un seul système général avec des exceptions dans certaines zones, il suffit de répondre que l'ordonnance expose, fût-ce de manière succincte, le régime applicable aux assujettis dans les territoires historiques, son application ratione personae, les différences de traitement entre les personnes physiques et les personnes morales soumises au régime en question et celles soumises à la réglementation commune. La présence de différents systèmes fiscaux soulève, en réalité, un problème de fond, qui sera abordé en lieu opportun, c'est-à-dire dans le cadre de l'appréciation des mesures en question à la lumière des règles communautaires en matière d'aides d'État.

15. Pour les raisons que nous venons d'exposer, nous estimons que la Cour devrait statuer sur la question qui lui a été posée par la juridiction espagnole.

Sur la liberté d'établissement

16. Par la première partie de la question, la juridiction espagnole demande à la Cour si l'article 52 du traité s'oppose à une réglementation, telle que la réglementation basque, relative à des mesures urgentes d'aide à l'investissement, dont cette réglementation fait bénéficier les assujettis qui versent des impôts exclusivement à la trésorerie du territoire d'une Diputación Foral ou qui y ont leur domicile fiscal ou qui y réalisent la majeure partie de leur chiffre d'affaires ou encore qui, ayant leur domicile fiscal sur ce territoire, ont, au cours de l'exercice antérieur, réalisé plus de 25 % de leur chiffre d'affaires total dans la communauté autonome, à l'exclusion de toute autre personne physique ou morale résidant dans un autre État membre de la Communauté européenne.

Le régime de concertation économique prévoit en effet (article 6 de la loi n° 12/81, telle que modifiée par la loi n° 27/90) que les personnes physiques et les personnes morales non-résidentes sur le territoire de l'État espagnol sont soumises à la législation fiscale de l'État. Elles sont donc exclues du bénéfice des avantages prévus par la législation fiscale du Pays basque.

17. Avant d'aborder le fond de la question, il nous paraît utile de revenir sur ce que nous avons déjà évoqué par anticipation à propos des dispositions correctives prises par le gouvernement espagnol. Celui-ci, conformément à la décision 93/337, a inséré dans la loi n° 42/94 la huitième disposition additionnelle, relative à l'octroi d'incitations fiscales et de subventions aux personnes résidant dans l'Union européenne sans résider sur le territoire espagnol. En vertu de cette disposition, les sociétés qui opèrent dans les territoires historiques basques sans pouvoir se prévaloir des dégrèvements fiscaux accordés par ceux-ci ont droit au remboursement, par l'administration fiscale de l'État, des som-

mes effectivement payées qui excèdent ce qu'elles auraient dû verser si elles avaient pu se prévaloir de la législation des territoires historiques. Le gouvernement espagnol considère que, grâce à l'adoption de cette mesure, toute discrimination éventuelle sur le plan du droit communautaire a été éliminée. La Commission, pour des raisons de cohérence avec ce qui a été communiqué au gouvernement espagnol par lettre du 3 février 1995, ne s'oppose pas à cette conclusion.

18. A cet égard, il n'est pas superflu de préciser que, du point de vue du bilan d'une entreprise, il existe une différence considérable entre une exemption en amont, telle que celle garantie par les dispositions locales, et le remboursement a posteriori, mis en place par la mesure corrective prise par le gouvernement espagnol. Le mécanisme du solve et repete n'élimine pas la situation discriminatoire à laquelle ont été soumises les sociétés étrangères. Du temps et du personnel doivent en tout état de cause être consacrés au suivi des dossiers administratifs nécessaires pour obtenir le remboursement, l'entreprise encourant de ce fait des dépenses supplémentaires. Nous estimons par conséquent que la huitième disposition additionnelle de la loi nº 42/94 n'a pas pu totalement éliminer l'inégalité de traitement, provoquée par les «normas forales», entre les entreprises ayant leur domicile fiscal dans les territoires basques et les entreprises étrangères.

19. Passons à présent au fond de la question. Il faut tout d'abord répéter, pour plus de clarté, que la réglementation des territoires basques subordonne l'octroi d'avantages fiscaux à la condition de la résidence, du domicile fiscal ou d'un pourcentage important du chiffre d'affaires total réalisé dans le Pays basque. Une société d'un autre État membre qui voudrait ouvrir une succursale, une agence ou un établissement au Pays basque tout en maintenant son activité (et, partant, son domicile fiscal) dans l'État d'origine ne pourrait pas bénéficier de ces aides.

20. Cela dit, il convient de rappeler que la liberté d'établissement, que l'article 52 du traité reconnaît aux ressortissants d'un État membre et qui comporte pour eux l'accès aux activités non salariées et leur exercice dans les mêmes conditions que celles définies par la législation de l'État membre d'établissement pour ses propres ressortissants, comprend, conformément à l'article 58 du traité CE (devenu, après modification, article 48 CE), pour les sociétés constituées en conformité avec la législation d'un État membre et ayant leur siège statutaire, leur administration centrale ou leur principal établissement à l'intérieur de la Communauté, le droit d'exercer leur activité dans l'État membre concerné par l'intermédiaire d'une succursale ou agence [9].

Dans le champ d'application des articles 52 et 58 du traité, le siège d'une société sert à déterminer, à l'instar de la nationalité pour les personnes physiques, le critère de rattachement à l'ordre juridique d'un État. Ainsi que la Cour l'a affirmé dans l'arrêt Com-

9 — Arrêt du 12 avril 1994, Halliburton Services (C-1/93, Rec. p. I-1137, point 14).

mission/France [10], «admettre que l'État membre d'établissement puisse librement appliquer un traitement différent en raison du seul fait que le siège d'une société est situé dans un autre État membre viderait... cette disposition de son contenu».

21. Le principe que nous venons de rappeler trouve application, selon la jurisprudence constante de la Cour, également dans les hypothèses où une législation fiscale nationale accorde des avantages aux seules entreprises ayant leur siège à l'intérieur de l'État. S'il est vrai que, en l'absence de mesures d'harmonisation, la réglementation des impôts directs relève en principe de la compétence des États membres, il n'en reste pas moins que ces derniers, dans l'exercice de leurs compétences, sont tenus de respecter le droit communautaire [11]. Un traitement fiscal discriminatoire qui entrave ou limite l'exercice du droit d'établissement relève donc du champ d'application de l'article 52 du traité [12].

22. Il convient de relever ensuite que la Cour a souligné à maintes reprises que la liberté d'établissement constitue l'un des principes fondamentaux de la Communauté et que les dispositions qui la garantissent confèrent à leurs destinataires des droits absolus qui ne peuvent être limités qu'en présence d'intérêts considérés comme prioritaires, tels que des raisons d'ordre public, de sécurité publique et de santé publique [article 56 du traité CE (devenu, après modification, article 46 CE)]. Des législations nationales discriminatoires ne peuvent se justifier que dans des cas spécifiques et exceptionnels. Des considérations de nature purement économique, comme la perte de recettes fiscales ou la lutte contre la fraude fiscale, ne sauraient justifier des restrictions apportées à un droit fondamental garanti par le traité [13].

23. Les autorités basques soutiennent cependant que les mesures prises seraient justifiées par la nécessité d'assurer la cohérence du système fiscal national. A leur avis, la différence de traitement entre les assujettis à l'impôt se fonderait sur le fait que les critères de rattachement sont le reflet de la répartition interne des compétences entre les autorités fiscales du Pays basque et celles de l'État. A l'appui de cette thèse, les Juntas Forales citent l'arrêt Bachmann [14], dans lequel la Cour a utilisé pour la première fois le concept de «cohérence du régime fiscal», dans le cadre de l'appréciation de la législation fiscale et de ses effets à l'égard des personnes établies dans un autre État membre. La notion de «cohérence fiscale», comprise comme une raison impérieuse d'intérêt général de nature à restreindre les libertés économiques fondamentales garanties par le traité, a été par la suite précisée et circonscrite dans plusieurs arrêts, au nombre desquels

10 — Arrêt du 28 janvier 1986 (270/93, Rec. p. 273, point 18).

11 — Arrêts du 4 octobre 1991, Commission/Royaume-Uni (C-246/89, Rec. p. I-4585); du 14 février 1995, Schumacker (C-279/93, Rec. p. I-225); du 27 juin 1996, Asscher (C-107/94, Rec. p. I-3089); du 15 mai 1997, Futura Participations et Singer (C-250/95, Rec. p. I-2471), et du 16 juillet 1998, ICI (C-264/96, Rec. p. I-4695).

12 — Arrêt du 13 juillet 1993, Commerzbank (C-330/91, Rec. p. I-4017).

13 — Arrêts du 25 juillet 1991, Collectieve Antennevoorziening Gouda e. a. (C-288/89, Rec. p. I-4007), et du 14 novembre 1995, Svensson et Gustavsson (C-484/93, Rec. p. I-3955).

14 — Arrêt du 28 janvier 1992 (C-204/90, Rec. p. I-249, point 28).

figurent les arrêts Svensson et Gustavsson [15], Asscher [16] et Futura Participations et Singer [17].

24. Or, abstraction faite de toute appréciation quant à la possibilité d'invoquer cette exception en présence de mesures manifestement discriminatoires [18], nous n'estimons pas que, en l'occurrence, la nécessité de préserver la cohérence du système fiscal espagnol entre en ligne de compte. Il résulte en effet des arrêts précités que l'application de ladite « raison impérieuse d'intérêt général », afin de justifier des mesures nationales restreignant la liberté d'établissement et la libre prestation des services, suppose qu'il y ait un lien direct entre l'imposition et la déduction à l'intérieur d'un même système fiscal. En particulier, il faut qu'un rapport de compensation existe entre les sommes perçues par l'État à la suite de l'imposition et celles restituées au contribuable sous la forme d'une déduction [19].

La « cohérence du système fiscal » à laquelle la Cour se réfère concerne non pas, comme le voudraient les autorités basques, la répartition des compétences en matière fiscale à l'intérieur d'un État membre, mais le lien particulier existant entre deux opérations — l'une de signe négatif, l'autre de signe positif — à l'intérieur d'un même système fiscal. Dans le cas qui nous occupe, il n'existe, à l'intérieur du système fiscal espagnol, aucune imposition susceptible d'être considérée comme directement liée aux déductions prévues par la réglementation des territoires basques pour les sociétés qui y ont leur domicile fiscal.

25. Nous estimons par conséquent que les conditions posées par la réglementation basque pour pouvoir bénéficier d'avantages fiscaux constituent une mesure discriminatoire au sens de l'article 52 du traité, et nous proposons dès lors à la Cour de répondre à la première partie de la question posée par le Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Autónoma del País Vasco en ce sens que l'article 52 du traité s'oppose à une réglementation d'un territoire appartenant à une communauté autonome d'un État membre, relative à des mesures urgentes d'aide à l'investissement, dont cette réglementation fait bénéficier les assujettis qui versent des impôts exclusivement à la trésorerie des territoires historiques basques ou qui y ont leur domicile fiscal ou qui y réalisent la majeure partie de leur chiffre d'affaires ou encore qui, ayant leur domicile fiscal sur ce territoire, ont, au cours de l'exercice antérieur, réalisé plus de 25 % de leur chiffre d'affaires total dans la communauté autonome, à l'exclusion de toute autre personne physique ou morale résidant dans un autre État membre de la Communauté européenne.

15 — Arrêt précité à la note 13, points 16 à 18.

16 — Arrêt précité à la note 11, points 56 à 60.

17 — Arrêt précité à la note 11.

18 — Nous renvoyons sur ce point à nos conclusions présentées le 10 juin 1999 dans l'affaire Vestergaard (C-55/98, points 27 et suivants).

19 — Dans l'affaire Bachmann, la perte de recettes fiscales due à la déduction des cotisations d'assurance sur la vie était compensée par l'impôt appliqué aux pensions, rentes et capitaux dus par les assureurs. Dans l'affaire Svensson, la Cour a précisé en outre que l'existence d'un tel lien ne suffit pas; il doit s'agir d'un lien direct entre les deux opérations en question. Dans ce cas, relatif à un régime d'aide au logement sous forme de bonification d'intérêt sur les prêts contractés auprès d'établissements de crédit ayant leur siège sur le territoire national, la Cour a décidé (arrêt précité, point 18) que « aucun lien direct n'existe, en l'espèce, entre l'octroi aux emprunteurs de la bonification d'intérêt, d'une part, et son financement au moyen de l'impôt perçu sur les bénéfices des établissements financiers, d'autre part ».

Sur la notion d'aides d'État

26. Par la seconde partie de la question préjudicielle, la juridiction de renvoi demande à la Cour si les mesures d'incitation à l'investissement, telles qu'adoptées par les autorités basques et décrites ci-dessus, sont compatibles avec les dispositions du traité en matière d'aides d'État (articles 92 et suivants du traité).

27. A ce sujet, il convient de relever tout d'abord que l'appréciation que le juge national effectue, éventuellement avec l'aide de la Cour, en ce qui concerne la qualification d'une mesure nationale en tant qu'aide d'État au sens de l'article 92 du traité revêt de l'importance, puisqu'une éventuelle appréciation positive permettrait de considérer les mesures d'aide par définition illégales si elles n'ont pas été notifiées à la Commission en application de l'article 93, paragraphe 3, du traité CE (devenu article 88, paragraphe 3, CE). Dans le contexte procédural du litige a quo, les «normas forales» font l'objet d'un recours en annulation formé par le gouvernement central au motif que ces dispositions permettraient un traitement fiscal favorable aux entreprises établies dans les territoires historiques basques. Dans ce contexte, la juridiction de renvoi est appelée à apprécier si, en l'espèce, les conditions nécessaires pour qu'une mesure nationale puisse être qualifiée d'«aide» au sens de l'article 92 sont réunies. A la lumière de la jurisprudence constante de la Cour concernant les pouvoirs de la juridiction nationale en présence d'aides non notifiées [20], une réponse positive mettrait par conséquent le tribunal espagnol en mesure d'annuler les réglementations locales en tant qu'elles ont été arrêtées en violation de l'obligation de notification à la Commission prévue à l'article 93 du traité [21]. La juridiction nationale ne pourrait cependant pas se prononcer sur la compatibilité des mesures d'aide avec le marché commun, puisqu'il s'agit d'une appréciation que le traité réserve à la Commission, alors qu'elle peut décider, aux fins de l'application de l'article 93, paragraphe 3, si la mesure adoptée relève de la notion d'aide d'État [22]. A cet effet, la juridiction nationale peut, comme en l'occurrence, ou doit, s'il s'agit d'une juridiction dont les décisions ne sont pas susceptibles d'un recours juridictionnel de droit interne, poser une question préjudicielle sur l'interprétation de l'article 92 du traité.

28. Cela dit, il s'agit à présent d'apprécier si, en fait, les mesures prises par les autorités basques relèvent de la notion d'aide visée à l'article 92, paragraphe 1. L'analyse doit en particulier se focaliser sur trois éléments, à savoir l'imputabilité des mesu-

20 — Voir, notamment, l'arrêt du 11 juillet 1996, SFEI e.a. (C-39/94, Rec. p. I-3547, point 39), dans lequel la Cour a précisé que «l'intervention des juridictions nationales... résulte de l'effet direct reconnu à l'interdiction de mise à exécution des projets d'aide édictée par l'article 93, paragraphe 3, dernière phrase». La Cour a ensuite ajouté que «le caractère immédiatement applicable de l'interdiction de mise à exécution visée par cet article s'étend à toute aide qui aurait été mise à exécution sans être notifiée».

21 — Arrêt précité, point 39. Voir les récentes conclusions de l'avocat général M. Ruiz-Jarabo Colomer, présentées sous l'arrêt du 17 juin 1999, Piaggio (C-295/97, Rec. p. I-3735, points 24 à 27 des conclusions).

22 — Ainsi que la Cour l'a précisé à maintes reprises (arrêts du 22 mars 1977, Steinike et Weinlig, 78/76, Rec. p. 595, point 14; du 30 novembre 1993, Kirsammer-Hack, C-189/91, Rec. p. I-6185, point 14, et SFEI e.a., précité, point 49), «afin d'être à même de déterminer si une mesure étatique instaurée sans tenir compte de la procédure d'examen préliminaire établie par l'article 93, paragraphe 3, devait ou non y être soumise, une juridiction nationale peut être amenée à interpréter la notion d'aide».

res en question à l'État espagnol, la présence d'un avantage ou d'un bénéfice appréciables pour les entreprises, obtenus à la suite d'une intervention publique, et la spécificité de la mesure publique, en tant qu'elle est destinée à favoriser certaines entreprises ou certaines productions.

29. Or, il nous paraît indéniable que les mesures prises par les Juntas Forales en vertu des pouvoirs que leur reconnaît la loi de concertation économique n° 12/81 constituent une aide accordée sous la forme d'avantages fiscaux et sont imputables à l'État.

30. Pour ce qui concerne la première des conditions susmentionnées, relative à la classification des mesures concrètement adoptées sous la notion d'aide au sens de l'article 92 du traité, il suffit de rappeler que, selon une jurisprudence constante de la Cour, la notion d'aide est plus générale que celle de subvention parce qu'elle comprend « non seulement des prestations positives telles que les subventions elles-mêmes, mais également des interventions qui, sous des formes diverses, allègent les charges qui normalement grèvent le budget d'une entreprise et qui, par là, sans être des subventions au sens strict du mot, sont de même nature et ont des effets identiques » [23]. En ce qui concerne, plus spécialement, les mesures qui comportent des avantages fiscaux, la Cour a précisé, dans l'arrêt Banco Exterior de España, que « une mesure par laquelle les autorités publiques accordent à certaines entreprises une exonération fiscale qui, bien que ne comportant pas un transfert de ressources d'État, place les bénéficiaires dans une situation financière plus favorable que les autres contribuables constitue une aide d'État au sens de l'article 92, paragraphe 1, du traité » [24]. Nous pouvons donc conclure que les réglementations locales faisant l'objet de la présente procédure constituent une aide dans la mesure où elles ont pour effet d'alléger la charge fiscale à laquelle sont soumises les entreprises qui relèvent du champ d'application subjectif de ces réglementations.

31. Pour ce qui est, ensuite, de l'imputabilité à l'État des mesures prises, comme en l'occurrence, par des entités territoriales, il suffit de rappeler l'arrêt Allemagne/Commission [25]. Il s'agissait d'un système d'aides instaurées par le Land Nordrhein-Westfalen dans le cadre d'un programme d'amélioration de la structure économique régionale, en faveur d'entreprises établies dans certaines zones de son territoire. La réglementation régionale avait été adoptée sur la base d'une loi-cadre fédérale. Dans le cadre de l'examen de la légalité de la décision de la Commission qui considérait le programme d'aides régionales comme incompatible avec le marché commun, la Cour a précisé tout d'abord que « le fait que ce programme d'aides ait été adopté par un

23 — Arrêt du 23 février 1961, De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Haute Autorité (30/59, Rec. p. 1); plus récemment, arrêts du 15 mars 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, Rec. p. I-877), et du 1er décembre 1998, Ecotrade (C-200/97, Rec. p. I-7907).

24 — Arrêt précité, point 14; arrêt du 19 mai 1999, Italie/Commission (C-6/97, Rec. p. I-2981, point 16).

25 — Arrêt du 14 octobre 1987 (248/84, Rec. p. 4013).

État fédéré ou une collectivité territoriale, et non par le pouvoir fédéral ou central, n'empêche pas l'application de l'article 92, paragraphe 1, du traité, dès lors que les conditions de cet article sont remplies. En effet, celui-ci, en mentionnant les aides accordées 'par les États ou au moyen de ressources de l'État sous quelque forme que ce soit', vise toute aide financée au moyen de ressources publiques. Il s'ensuit que les aides accordées par des entités régionales et locales des États membres, *quels que soient le statut et la désignation de celles-ci* [26], sont soumises à l'examen de conformité à l'article 92 du traité» [27]. La question des aides accordées par des entités territoriales a été débattue en outre dans l'affaire Exécutif régional wallon et Glaverbel/Commission, qui a été tranchée par la Cour par arrêt du 8 mars 1988 [28]. Dans ce cas, la Cour a examiné, sur recours formé par l'exécutif régional wallon, la légalité de la décision, dont l'État belge était destinataire, par laquelle a été considéré comme incompatible avec le marché commun un projet d'aides à la production qui auraient dû être accordées par l'autorité territoriale susmentionnée [29]. En définitive, la circonstance que les mesures concrètes d'aide ont été prises ou accordées par des entités territoriales n'exclut pas leur imputabilité à l'État aux fins de l'application des règles communautaires en matière d'aides d'État. En conséquence, les réglementations litigieuses en l'espèce relèvent du champ d'application de l'article 92 du traité.

32. La troisième des conditions mentionnées plus haut, selon laquelle l'aide doit «favoriser certaines entreprises ou certaines productions», nécessite une analyse plus approfondie concernant la nature même des mesures d'incitation à l'investissement prises par les autorités basques. En effet, il s'agit d'établir si ces mesures constituent en fait une «aide d'État», qui attribue un avantage concurrentiel par rapport à d'autres entreprises soumises au système commun, ou une mesure à caractère général, relevant, en tant que telle, des choix politiques et économiques de l'État, non susceptibles de faire l'objet d'un contrôle au niveau communautaire en application des règles prévues aux articles 92 et suivants du traité et soumis, le cas échéant, à d'autres dispositions moins strictes du traité [30]. A cette fin, on peut, dans une première approximation, entendre par «mesures générales» les dispositions législatives et réglementaires qui trouvent application générale à l'intérieur d'un État membre donné, tandis que les mesures, attribuables à l'État, qui favorisent certains

26 — C'est nous qui soulignons.

27 — Arrêt précité, point 17. Au point suivant, la Cour a ensuite ajouté que «les programmes d'aides peuvent soit concerner tout un secteur économique, soit avoir une finalité régionale et être ainsi destinés à inciter les entreprises à investir dans une région déterminée». Dans l'un et l'autre cas, on est en présence de mesures qui relèvent de la notion d'aide au sens de l'article 92 du traité.

28 — 62/87 et 72/87, Rec. p. 1573.

29 — L'imputation aux États des mesures d'aide prises par des entités territoriales peut se déduire, en réalité, du système général prévu par le traité, en vertu duquel c'est l'État qui est le seul interlocuteur de la Commission dans la procédure d'examen des aides, ainsi qu'à tout stade ultérieur du système centralisé d'appréciation prévu à l'article 93 du traité. Dans ce contexte, nous renvoyons à l'arrêt du 11 juillet 1984, Commission/Italie (130/83, Rec. p. 2849). A cette occasion, en condamnant la République italienne pour ne pas s'être conformée à une décision de la Commission qui constatait l'incompatibilité de certaines subventions et aides accordées par la région sicilienne en vertu d'une loi de la région, la Cour n'a pas retenu l'objection soulevée par le gouvernement italien, lequel faisait observer qu'il était intervenu à plusieurs reprises auprès de la région sicilienne en vue de l'amener à abroger les dispositions visées par la décision de la Commission (point 3 de l'arrêt).

30 — Nous nous référons à l'article 99 du traité CE (devenu article 93 CE), qui confère au Conseil le pouvoir d'arrêter des dispositions d'harmonisation des législations en matière fiscale.

secteurs économiques ou certains opérateurs par rapport à d'autres sont à considérer comme des «aides» au sens de l'article 92.

33. Or, il ne nous semble pas que l'on puisse tirer avec certitude de la jurisprudence de la Cour un critère général permettant de définir une ligne de démarcation sûre entre les deux notions. Jusqu'à présent, la jurisprudence de la Cour a essentiellement déterminé l'élément de la spécificité de la mesure en considérant les *bénéficiaires de l'aide*: aides destinées à des secteurs spécifiques [31], à une entreprise déterminée [32], ou encore à des entreprises situées dans une région déterminée [33]. Un autre critère, que l'avocat général M. Darmon a utilisé dans ses conclusions sous l'arrêt Sloman Neptun [34], se fonde au contraire sur le *caractère dérogatoire* de la mesure par rapport à la structure du système général auquel elle se rattache.

34. Dans le cas qui nous occupe, la discussion porte sur des avantages fiscaux accordés exclusivement aux entreprises qui satisfont aux conditions énoncées dans les «normas forales», à savoir, en substance, les entreprises qui ont leur domicile fiscal au Pays basque. Ces avantages sont octroyés par les trois territoires historiques en vertu de la loi de concertation économique de 1981, qui reconnaît la pleine autonomie de ces territoires pour déterminer les impôts directs.

35. Nous estimons que les dispositions prises par les Juntas Forales doivent être qualifiées d'«aides» au sens de l'article 92 du traité, et non de mesures générales de politique économique. Ces mesures présentent en effet le caractère de la sélectivité, que l'on prenne en considération les destinataires de l'aide ou que l'on applique le critère du caractère dérogatoire de la mesure normative par rapport au système général. Elles sont en effet destinées exclusivement à des entreprises situées dans une région donnée de l'État membre en question et constituent pour ces entreprises un avantage dont ne peuvent pas bénéficier les entreprises qui veulent réaliser des opérations économiques analogues dans d'autres zones de cet État.

36. Nous ne considérons pas non plus que lesdites mesures puissent se justifier, comme le souhaiteraient les parties défenderesses au principal et le gouvernement espagnol, en raison de la répartition particulière des compétences, en matière fiscale, que connaît l'ordonnancement juridique espagnol. Les parties susmentionnées prétendent en effet opérer une distinction entre les mesures fiscales adoptées par l'État, dont le champ d'application est limité à une portion particulière du territoire, d'une part, et

31 — Arrêt du 2 juillet 1974, Italie/Commission (173/73, Rec. p. 709, points 27 et 28).

32 — Arrêts du 2 juillet 1974, Italie/Commission, précité, et du 2 février 1988, Van der Kooy e.a. (67/85, 68/85 et 70/85, Rec. p. 219).

33 — Arrêt Allemagne/Commission, précité à la note 25.

34 — Arrêt du 17 mars 1993 (C-72/91 et C-73/91, Rec. p. I-887).

les mesures à caractère général adoptées par une autorité compétente à l'intérieur de ce territoire, d'autre part. Alors que dans le premier cas il existerait un élément de sélectivité quant aux assujettis, puisque la mesure est limitée, dans son champ d'application, à une partie des assujettis qui pourraient en être destinataires, dans le second cas l'élément de sélectivité ferait défaut, car la mesure a pour destinataire tous les assujettis qui, en application des règles d'attribution des compétences, sont soumis à la réglementation fiscale des autorités locales.

Ces mêmes parties ajoutent que, de ce point de vue, les règles d'attribution de compétences en matière fiscale aux autorités des territoires historiques ne différeraient pas des règles régissant la répartition des compétences entre autorités fiscales souveraines de deux États membres de l'Union européenne. Les différences entre systèmes fiscaux ne sauraient constituer une aide d'État au sens de l'article 92 du traité, tandis que le seul remède aux distorsions provoquées sur le marché consisterait à adopter des mesures d'harmonisation des législations nationales. Considérer, au contraire, que la répartition des compétences en matière fiscale entre l'État et les territoires historiques est contraire aux dispositions du traité en matière d'aides d'État reviendrait à porter un jugement de valeur sur la structure constitutionnelle de l'État espagnol.

37. Une telle conclusion ne saurait être partagée. Le fait que les mesures en cause sont prises par des collectivités territoriales dotées d'une compétence exclusive en vertu du droit national est en réalité, ainsi que la Commission l'a observé, une circonstance purement formelle, qui ne suffit pas à justifier le traitement préférentiel réservé aux entreprises qui relèvent du champ d'application des «normas forales». Si tel n'était pas le cas, l'État pourrait aisément éviter l'application, dans une partie de son territoire, des dispositions communautaires en matière d'aides d'État, tout simplement en apportant des modifications à la répartition interne des compétences dans certains domaines, de manière à invoquer ainsi, pour ce territoire déterminé, la nature «générale» de la mesure en question. En outre, cette solution se justifierait mal à la lumière de la jurisprudence de la Cour selon laquelle l'expression «sous quelque forme que ce soit» contenue dans le texte de l'article 92 a pour signification que l'interprète est tenu de vérifier les effets de l'aide plutôt que la nature de l'organe qui octroie l'aide ou des compétences de celui-ci à la lumière des règles internes [35]. Dans l'affaire Exécutif régional wallon/Commission [36], par exemple, la Cour a interprété la notion d'aide d'État en présence de mesures prises par l'exécutif régional wallon, quoique dans le cadre d'une loi de l'État instituant des mesures aptes à favoriser le développement économique. Dans l'arrêt Allemagne/Commission, précité, la Cour a par ailleurs exclu la possibilité de faire entrer en ligne de compte la structure constitutionnelle interne de l'État en question, en mettant l'accent sur la circonstance que l'article 92, «en mentionnant les aides accordées par 'les États ou au moyen de ressources de l'État sous quelque forme que

35 — Voir arrêt du 14 novembre 1984, Intermills/Commission (323/82, Rec. p. 3809).

36 — Arrêt précité, point 6: «L'une des deux parties requérantes est l'exécutif régional wallon qui est actuellement, en vertu des règles applicables en Belgique, l'organe compétent pour octroyer des aides aux entreprises établies en Wallonie...».

ce soit', vise toute aide financée au moyen de ressources publiques. Il s'ensuit que les aides accordées par des entités régionales et locales des États membres, *quels que soient le statut et la désignation de celles-ci* [37], sont soumises à l'examen de conformité à l'article 92 du traité» [38]. Enfin, dans l'arrêt Commission/Italie, également précité, la Cour a imposé au gouvernement central de faire le nécessaire pour que soient éliminées des mesures d'aide instituées par une loi de la région sicilienne dans un domaine dans lequel celle-ci a une compétence exclusive. Il résulte en définitive de cette jurisprudence que toutes les mesures qui comportent un avantage concurrentiel, limité à des entreprises qui investissent dans une zone déterminée de l'État membre, sont imputables à l'État en question et ne sauraient dès lors, par définition, dans l'économie du système fiscal de l'État, être comprises comme des mesures à caractère général.

38. Il convient en outre d'ajouter, ainsi que la Commission l'a fait observer, que «la nature et l'économie du système», qui, selon la Cour [39], peuvent justifier un traitement différencié par rapport à la réglementation d'application générale, se réfèrent non pas à des éléments formels, tel le degré d'autonomie de l'entité territoriale en question, mais à l'existence d'une situation matérielle différente qui justifie que l'on s'écarte des règles générales. Or, en l'espèce, il est difficile de déterminer quelles circonstances, liées à la nature et à l'économie du système, pourraient justifier la différence de traitement qui découle des mesures basques. L'autonomie fiscale des territoires basques ne reflète en effet aucune spécificité du territoire en question — en termes de conditions économiques telles que le niveau de l'emploi, les coûts de production, les infrastructures, le coût de la main-d'œuvre — qui exigerait donc, indirectement, un traitement fiscal différent par rapport à celui en vigueur dans le reste du territoire espagnol. Le régime qui résulte des dispositions en question répond à la seule logique consistant à favoriser les investissements dans les territoires historiques. Les motifs que les autorités basques ont retenus pour l'adoption des mesures en cause démontrent en effet qu'il s'agit de mesures conjoncturelles de nature à améliorer la compétitivité des entreprises auxquelles elles s'appliquent en vue de faire face aux défis du marché. Cela révèle clairement, de nouveau, le caractère exceptionnel et dérogatoire des mesures en question par rapport à la logique générale de la législation fiscale.

37 — C'est nous qui soulignons.

38 — Arrêt précité, point 17.

39 — Arrêts du 2 juillet 1974, Italie/Commission (précité à la note 31), et du 9 décembre 1997, Tiercé Ladbroke/Commission (C-353/95 P, Rec. p. I-7007).

Conclusions

38. Eu égard aux considérations qui précèdent, nous proposons à la Cour de répondre comme suit à la question posée par le Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Autónoma del País Vasco:

« Les articles 52 et 92 du traité CE (devenus, après modification, articles 43 CE et 87 CE) doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation d'un territoire appartenant à une communauté autonome d'un État membre, relative à des mesures fiscales urgentes d'appui à l'investissement et de promotion de l'activité économique, dont cette réglementation fait bénéficier les assujettis qui versent des impôts exclusivement à la trésorerie de ce territoire ou qui y ont leur domicile fiscal ou qui y réalisent la majeure partie de leur chiffre d'affaires ou encore qui, ayant leur domicile fiscal sur ce territoire, ont, au cours de l'exercice antérieur, réalisé plus de 25 % de leur chiffre d'affaires total dans la communauté autonome, à l'exclusion de toute autre personne physique et morale résidant dans le même État ou dans un autre État membre de la Communauté européenne. »