CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE ANTONIO SAGGIO

presentate il 1° luglio 1999 *

1. Con tre ordinanze, di identico contenuto, il Tribunal Superior de Justicia del País Vasco ha posto alla Corte un quesito pregiudiziale concernente l'interpretazione degli artt. 52 del Trattato CE (divenuto, a seguito di modifica, art. 43 CE) e 92 del Trattato CE (divenuto, a seguito di modifica, art. 87 CE). La Corte è chiamata così a pronunciarsi sulla compatibilità con le disposizioni ora citate dei provvedimenti locali («normas forales»), adottati da tre autorità appartenenti alla Comunità autonoma basca, contenenti misure fiscali urgenti di aiuto all'investimento e di promozione dell'attività economica.

La normativa nazionale ed i provvedimenti locali

2. I rapporti tributari tra lo Stato spagnolo e la Comunità autonoma del Paese Basco sono retti dal *regime di concertazione economica* (in prosieguo, il «regime»), approvato con legge n. 12 del 13 maggio 1981 [1], successivamente modificata con legge n. 27 del 26 dicembre 1990 [2]. Detta normativa attribuisce alle autorità dei Territori storici baschi la competenza a disciplinare la fiscalità sul loro territorio, con l'eccezione delle imposizioni doganali, dei prelievi di qualsiasi tipo effettuati tramite i monopoli fiscali e dell'imposizione sui prodotti dell'alcol, la cui disciplina spetta esclusivamente agli organi centrali dello Stato.

3. Il primo capitolo del regime di concertazione economica determina i criteri di collegamento di ciascuna imposta al fine di individuare le competenze rispettive della tesoreria centrale e di quelle locali. Detta ripartizione avviene nel rispetto del principio di solidarietà, per cui si vieta l'istituzione di privilegi fiscali, diretti o indiretti, nonché la concessione di sovvenzioni sotto forma di rimborsi d'imposte (par. 8); si prevede che le norme adottate dagli organi dei Territori storici non possono ledere la concorrenza tra le imprese né falsare la ripartizione delle risorse e la libera circolazione dei capitali e della mano d'opera (par. 11); si esclude, infine, che l'applicazione del regime di concertazione economica possa dar luogo ad una pressione fiscale effettiva inferiore a quella esistente nel territorio comune (par. 12).

L'art. 6 del regime prevede inoltre che lo Stato spagnolo mantiene la competenza esclusiva per la gestione, il controllo, la

* Lingua originale: l'italiano.

1 — Boletín Oficial del Estado del 28 maggio 1981.

2 — Boletín Oficial del Estado del 27 dicembre 1990.

revisione e la riscossione di tutte le imposte qualora il soggetto passivo sia una persona fisica o un ente, con o senza personalità giuridica, che l'ordinamento tributario dello Stato non includa tra le persone residenti nel territorio spagnolo. Infine, per quel che concerne l'imposta sul reddito delle persone fisiche, l'art. 7, par. 1, prevede che la stessa può essere qualificata come imposta «concertata», soggetta alla disciplina della Comunità autonoma ed esigibile da parte della Diputación Foral competente per territorio, qualora il soggetto passivo risieda abitualmente nel Paese Basco. L'art. 18 del regime fissa invece i criteri di applicazione dell'imposta sulle società.

4. Sulla base delle competenze normative riconosciute dalle disposizioni su richiamate, le tre Juntas Generales delle Diputaciones Forales di Guipúzcoa, di Álava e di Vizcaya adottavano dei *provvedimenti locali* («*normas forales*»), rispettivamente n. 11/93 del 26 giugno, n. 18/93 del 5 luglio e n. 5/93 del 24 giugno, relativi a misure fiscali urgenti di aiuti all'investimento e di promozione dell'attività economica. Detti provvedimenti stabilivano, per il periodo tra la loro entrata in vigore ed il 31 dicembre 1994, una serie di agevolazioni fiscali in materia di imposta sulle società e di imposta sul reddito delle persone fisiche. Le misure adottate conferivano alle imprese ed alle persone fisiche soggette al regime fiscale dei territori baschi alcuni vantaggi di cui non beneficiano le imprese e le persone fisiche sottoposte al regime comune. Per quel che concerne le persone giuridiche, si trattava più in particolare di esoneri, riduzioni o deduzioni dalle imposte per la costituzione di nuove imprese, per gli investimenti in immobilizzazioni, per gli investimenti in ricerca e sviluppo, per gli investimenti destinati a rafforzare le esportazioni, per l'ammortamento di nuovi attivi, per la capitalizzazione di piccole imprese, per l'assunzione e formazione del personale. Gli stessi vantaggi fiscali erano destinati ai soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle persone fisiche che esercitassero attività imprenditoriale o professionale ed il cui reddito netto fosse determinato secondo il regime della valutazione diretta.

Quanto alla sfera soggettiva di applicazione delle agevolazioni fiscali ora ricordate, questa veniva determinata, nei provvedimenti locali citati in precedenza, alla luce di tre parametri «a cascata». Le norme in questione si applicavano, in primo luogo, ai soggetti passivi che versano imposte esclusivamente alla Diputación Foral che ha emanato i provvedimenti; in secondo luogo, ai soggetti passivi che, versando imposte congiuntamente alla Diputación Foral che ha emanato il provvedimento ed a qualsiasi altra Diputación Foral, abbiano il domicilio fiscale nel territorio della Diputación Foral che ha promulgato la norma forale o che, avendo il domicilio nel territorio spagnolo comune, realizzano nel territorio della Diputación Foral all'origine del provvedimento la maggior parte del fatturato; infine, ai soggetti passivi che, versando le imposte congiuntamente alla Diputación Foral che ha emanato il provvedimento ed allo Stato, ovvero alla Diputación Foral autrice del provvedimento, a qualsiasi altra Diputación Foral e allo Stato, abbiano il loro domicilio fiscale sul Territorio storico della Diputación Foral autore della norma ed il cui fatturato realizzato nel Paese Basco nel corso del precedente esercizio sia del 25% superiore al loro fatturato totale.

Quanto all'imposta sul reddito delle persone fisiche, le agevolazioni fiscali previste dai provvedimenti locali sono applicabili ai soggetti passivi aventi la loro residenza abituale nei territori delle Diputaciones Forales di Guipúzcoa, di Álava e di Vizcaya.

5. Il giudice nazionale precisa nell'ordinanza di rinvio che l'applicazione della normativa ora esposta comportava che i soggetti passivi che non fossero residenti nel territorio spagnolo rimanevano sottoposti all'ordinamento tributario dello Stato e, perciò, venivano esclusi dalla possibilità di conseguire i benefici fiscali contenuti nelle misure previste dal provvedimento locale oggetto di impugnazione.

6. Va infine rilevato che la Commissione, con decisione 10 maggio 1993, 93/337/CEE [3], rivolta al Regno di Spagna, si è pronunciata sui provvedimenti locali n. 28/1988, n. 8/1988 e n. 6/1988, adottati rispettivamente dalle Diputaciones Forales di Álava, Vizcaya e Guipúzcoa. Si trattava di misure che comportavano agevolazioni fiscali dal contenuto identico a quelle inserite nei provvedimenti locali oggetto delle cause principali. Nella decisione citata, la Commissione ha ritenuto che gli aiuti fiscali agli investimenti, nella parte relativa all'imposta sulle società e all'imposta sul reddito delle persone fisiche, fossero incompatibili con il mercato comune ai termini dell'art. 92, n. 1, del Trattato CE, in quanto concessi secondo modalità contrarie all'art. 52 del Trattato CE [4]. All'art. 1, n. 2, della stessa decisione la Commissione richiedeva alla Spagna di modificare il sistema fiscale per eliminare le distorsioni sotto il profilo dell'art. 43 entro il 31 dicembre 1993. La decisione non era soggetta ad impugnazione, né da parte del destinatario ex art. 173, n. 1, del Trattato CE (divenuto, a seguito di modifica, art. 230 CE), né da parte delle autorità basche che avevano approvato i provvedimenti ai sensi del n. 4 dello stesso articolo. Per conformarsi ad essa, il Regno di Spagna adottava l'ottava disposizione addizionale della legge 30 dicembre 1994, n. 42 [5]. Detta disposizione, rubricata «Concessione di incentivi fiscali e sovvenzioni alle persone residenti nell'Unione europea senza risiedere nel territorio spagnolo», modificava il regime precedente, prevedendo che le società avrebbero dovuto ottenere il rimborso da parte dell'amministrazione fiscale dello Stato delle imposte versate in eccedenza rispetto a quanto le stesse avrebbero dovuto versare qualora avessero potuto avvalersi della disciplina più favorevole contenuta nella normativa adottata dalla Comunità autonoma e dai Territori storici dei Paesi Baschi. In conseguenza dell'adozione di questa disposizione, la Commissione concludeva, con lettera 3 febbraio 1995 inviata alla Rappresentanza permanente della Spagna presso l'Unione europea, che il regime fiscale basco non comportava più alcuna discriminazione ai sensi dell'art. 52 CE.

3 — Decisione della Commissione del 10 maggio 1993, relativa ad un sistema di aiuti fiscali agli investimenti nel Paese Basco (GU L 134, pag. 25).

4 — Decisione citata, art. 1, n. 1.

5 — Boletín Oficial del Estado del 31 dicembre 1994.

Il procedimento principale ed il quesito pregiudiziale

7. I tre provvedimenti locali adottati dalle autorità basche venivano impugnati dall'Administración del Estado nel giugno e nell'ottobre del 1994. Tra i motivi di impugnazione, la ricorrente indicava la violazione degli artt. 52 e 92 CE. A parere del governo spagnolo, detta violazione era dovuta al fatto che i provvedimenti locali escludevano dalle agevolazioni fiscali i cittadini e le società di altri Stati membri i quali, pur esercitando un'attività economica nel territorio basco non risiedevano nel territorio spagnolo. Con tre ordinanze, di identico contenuto, del 30 luglio 1997, il Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, camera del contenzioso amministrativo, rivolgeva alla Corte un quesito pregiudiziale del seguente tenore:

«Se l'art. 52 del Trattato CE vada interpretato nel senso che sia incompatibile col medesimo, ed eventualmente con l'art. 92 del Trattato, una normativa di un Territorio appartenente ad una Comunità autonoma di uno Stato membro, relativa a misure fiscali urgenti di aiuto all'investimento e di promozione dell'attività economica, delle quali possano avvalersi i soggetti passivi che versano imposte esclusivamente alla Hacienda Foral (erario locale) di tale territorio o abbiano il domicilio fiscale o realizzino la maggior parte del fatturato delle loro operazioni o ancora, avendo il domicilio fiscale in tale territorio, abbiano realizzato nel corso del precedente esercizio più del 25% del fatturato totale delle loro operazioni nella Comunità autonoma, senza che le altre persone fisiche e giuridiche residenti nel proprioStato o in un altro Stato membro della Comunità europea siano ricomprese tra i beneficiari di dette misure».

8. In conformità dell'art. 43 del regolamento di procedura, con ordinanza presidenziale del 18 dicembre 1997 i tre procedimenti sono stati riuniti ai fini della fase scritta ed orale nonché della sentenza.

Sulla ricevibilità

9. In via preliminare, va affrontata la questione della ricevibilità del quesito posto dalla giurisdizione spagnola. E' stata infatti sollevata un'eccezione in tal senso da parte delle Juntas Generales e del governo basco, rispettivamente convenute ed intervenienti nel processo principale. A loro giudizio, i rinvii pregiudiziali non sarebbero strettamente necessari per la soluzione delle controversie pendenti dinanzi al giudice nazionale e non fornirebbero elementi precisi di fatto e di diritto, così come richiesto dalla costante giurisprudenza della Corte.

10. Per quel che concerne la necessità del rinvio e dunque della pronuncia della Corte, le parti su richiamate ritengono in sostanza che con l'adozione dell'ottava disposizione addizionale della legge n. 42/94 si sarebbe già posto rimedio alle eventuali incompatibilità con il diritto comunitario dei provvedimenti impugnati.

Detta disposizione troverebbe infatti applicazione retroattiva, potendo dunque rimediare a qualsiasi eventuale situazione sfavorevole conseguente all'applicazione del regime fiscale dei Territori storici del Paese Basco. Le stesse parti aggiungono che la Commissione, nella citata lettera del febbraio 1995, avrebbe riconosciuto che l'adozione della disposizione in questione avrebbe eliminato qualsiasi dubbio sulla compatibilità dei provvedimenti locali con le norme comunitarie pertinenti, ed insistono sul fatto che tutte le parti dei tre procedimenti principali avrebbero comunicato al Tribunal de Justicia che non ritenevano necessaria una pronuncia sulla validità dei provvedimenti impugnati, in quanto ogni incompatibilità con l'art. 43 sarebbe stata eliminata dalla citata disposizione addizionale.

11. A tal proposito, va premesso che la Corte ha a volte ritenuto irricevibili taluni quesiti rivolti nell'ambito del procedimento pregiudiziale di cui all'art. 177 del Trattato, in quanto la risposta agli stessi non è stata ritenuta obiettivamente necessaria per risolvere la controversia dinanzi alle giurisdizioni nazionali [6]. Non ritengo, tuttavia, che la stessa soluzione debba essere raggiunta rispetto al procedimento che ci occupa. Non si può, infatti, non tenere in debita considerazione la circostanza che il giudice nazionale ha effettuato il rinvio alla Corte a distanza di circa tre anni dall'adozione della disposizione addizionale alla legge n. 42/94. Pur consapevole della posizione delle parti, secondo le quali gli eventuali profili di contrasto della disciplina locale con l'art. 52 del Trattato sarebbero stati risolti grazie all'adozione della misura ora citata, il giudice *a quo* ha comunque ritenuto necessaria una pronuncia della Corte sul punto controverso. Nel quadro della distribuzione di competenze (e di responsabilità) voluta dal Trattato, detta decisione spetta in linea di principio al giudice nazionale. Quest'ultimo, per conoscenza diretta dei fatti e degli elementi di diritto rilevanti, è infatti nella condizione migliore per valutare la pertinenza delle questioni di diritto comunitario sollevate dalla causa [7]. La soluzione raggiunta dal giudice nazionale a tale riguardo può essere messa in discussione dalla Corte esclusivamente qualora sia manifesto che l'interpretazione o il giudizio di validità di una norma comunitaria non hanno alcuna relazione con l'effettività o con l'oggetto della causa.

12. Ritengo che nella specie non si versi in una delle ipotesi, invero eccezionali, sopra ricordate. I dubbi che le parti hanno sollevato non concernono, infatti, la pertinenza del quesito al fine della soluzione del caso *a quo*. In effetti, trattandosi di un giudizio di legittimità delle disposizioni impugnate rispetto a parametri offerti dal diritto comunitario, non può essere messo in discussione che l'interpretazione della Corte delle pertinenti norme del Trattato sia utile per la definizione della controversia. I dubbi prospettati dalle parti investono dunque non tanto la rilevanza *del quesito pregiudiziale* rispetto alla soluzione della controversia *a quo*, quanto la stessa utilità *dell'eventuale annullamento, da parte del giudice nazionale, dei provvedimenti impugnati*, in quanto gli asseriti profili di incompatibilità sarebbero già stati rimossi con l'adozione della più volte citata dispo-

6 — V. sentenza 16 giugno 1981, causa 126/80, Salonia (Racc. pag. 1563); ordinanza 16 maggio 1994, causa C-428/93, Monin Automobiles (Racc. pag. I-1707).

7 — V., per tutte, le sentenze 29 novembre 1978, causa 83/78, Pigs Marketing Board (Racc. pag. 2347, punto 25); 7 luglio 1994, causa C-146/93, McLachlan (Racc. pag. I-3229, punto 20).

sizione addizionale. Ciò detto, ritengo che non sia compito di questa Corte porre in discussione la causa principale sotto il profilo ora indicato, sostituendosi a valutazioni che competono sia al giudice nazionale, che potrebbe eventualmente sollevare un difetto di interesse ad agire rispetto a disposizioni non più in vigore, sia alle stesse parti del giudizio principale. Anzi, non si può fare a meno di notare, a questo proposito, che l'Amministrazione centrale — che pure avrebbe espresso, dinanzi al giudice nazionale, un giudizio positivo sul superamento di profili di illegittimità comunitaria dei provvedimenti impugnati — non ha tuttavia desistito dall'azione, il che dimostra che il giudizio *a quo* mantiene interesse nonostante le avvenute modifiche legislative.

Né si potrebbe, modificando i profili di irricevibilità indicati dalle parti, rilevare il carattere fittizio della controversia, seguendo un filone giurisprudenziale che in verità nasce e si esaurisce con le due sentenze *Foglia/Novello* [8]. Basti osservare, a tal proposito, ed a prescindere da valutazioni sulla correttezza della soluzione raggiunta nelle sentenze ora citate, che le parti non sono per nulla d'accordo sulla soluzione da fornire al quesito pregiudiziale e dunque alla controversia *de qua*, la quale appare dunque tutt'altro che artificiosa.

8 — Sentenze 11 marzo 1980, causa 104/79 (Racc. pag. 745), e 16 dicembre 1981, causa 244/80 (Racc. pag. 3045).

13. A ciò si aggiunga che dalle osservazioni presentate dalle parti nelle memorie scritte ed in udienza non appare del tutto chiaro né il campo di applicazione temporale del provvedimento adottato dalla Spagna al fine di eliminare l'incompatibilità della legislazione locale con le disposizioni del Trattato, né l'efficacia dello stesso provvedimento per porre realmente fine alle disparità di trattamento asseritamente provocate dalla legislazione stessa. A questo proposito, si può anzi fondatamente dubitare che una misura compensatoria quale quella prevista dall'ottava disposizione addizionale sia in concreto equivalente alla disapplicazione dei provvedimenti forali, in quanto la prima comporta, in ogni caso, da parte delle imprese, un'attività che richiede tempo e costi ulteriori.

14. Ancora meno fondate appaiono le ulteriori eccezioni di irricevibilità del rinvio pregiudiziale sollevate dalle parti convenute nel giudizio principale. Nessun pregio riveste l'affermazione per cui i rinvii non sarebbero strettamente necessari per la soluzione della controversia in quanto la questione sollevata dinanzi al giudice nazionale sarebbe «parzialmente» di natura interna. La discriminazione o gli elementi di aiuto si riferirebbero, a parere delle parti citate, ad una situazione giuridica che coinvolgerebbe persone fisiche o giuridiche residenti nel Paese Basco rispetto a quelle residenti nel resto del territorio spagnolo. Basti osservare, per superare detta obiezione, che l'asserita misura sfavorevole colpisce allo stesso modo sia i residenti nel territorio comune spagnolo che quelli residenti in altri Stati membri.

Rispetto poi alla pretesa incompletezza dei tre rinvii pregiudiziali, i quali non chiarirebbero con la necessaria precisione che nelle diverse aree del territorio spagnolo coesistono diversi sistemi fiscali, ma farebbero credere all'esistenza di un solo sistema generale con deroghe in determinate zone, basti replicare che l'ordinanza espone, sia pure in maniera succinta, la disciplina applicabile ai soggetti passivi nei Territori storici, la sua applicazione *ratione personae*, le disparità di trattamento tra le persone fisiche e le persone giuridiche soggette alla disciplina in questione e quelle soggette alla normativa comune. La presenza di diversi sistemi fiscali solleva, invero, un problema di merito, che verrà affrontato nella sede opportuna, vale a dire quello relativo alla valutazione delle misure in questione alla luce delle norme comunitarie in materia di aiuti di Stato.

15. Per i motivi indicati, ritengo che la Corte debba pronunciarsi sul quesito rivolto dalla giurisdizione spagnola.

Sulla libertà di stabilimento

16. Con la prima parte del quesito, la giurisdizione spagnola chiede alla Corte se l'art. 52 CE si oppone ad una normativa, quale quella basca, relativa a misure urgenti di aiuto all'investimento di cui possono beneficiare i soggetti che versino le imposte esclusivamente alla tesoreria del territorio di una Diputación Foral o che ivi abbiano il domicilio fiscale, ovvero realizzino la maggior parte del fatturato delle loro operazioni o ancora che, avendo il domicilio fiscale in tale territorio, abbiano realizzato nel corso del precedente esercizio più del 25% del fatturato totale delle loro operazioni nella Comunità autonoma, senza che le altre persone fisiche o giuridiche residenti in un altro Stato membro della Comunità europea siano ricomprese tra i beneficiari di dette misure.

Il regime di concertazione economica prevede infatti (art. 6 della legge n. 12/1981, così come modificata dalla legge n. 27/1990) che le persone fisiche e le persone giuridiche non residenti nello Stato spagnolo siano sottoposte alla legislazione fiscale dello Stato. Esse sono dunque escluse dai vantaggi previsti dalla legislazione fiscale del Paese Basco.

17. Prima di esaminare il merito della questione ritengo sia utile ribadire quanto già anticipato rispetto alle disposizioni correttive adottate dal governo spagnolo. Il governo spagnolo, in conformità alla citata decisione 93/337 della Commissione, ha inserito nella legge 30 dicembre 1994, n. 42, l'ottava disposizione addizionale, relativa alla concessione di incentivi fiscali e sovvenzioni alle persone residenti nell'Unione europea senza risiedere nel territorio spagnolo. In base a tale disposizione, le società che operano nei territori baschi senza potersi avvalere degli sgravi fiscali da questi concessi hanno diritto al rimborso, da parte dell'amministrazione fiscale dello Stato, delle somme effettivamente

pagate in eccedenza rispetto a quanto le stesse avrebbero dovuto versare se avessero potuto avvalersi dell'ordinamento dei Territori storici. Il governo spagnolo ritiene che, grazie all'adozione di tale misura, sia stata eliminata ogni eventuale discriminazione sul piano del diritto comunitario. La Commissione, per ragioni di coerenza con quanto comunicato al governo spagnolo con lettera 3 febbraio 1995, non si oppone a tale conclusione.

18. A questo proposito, non è inutile precisare che, nel bilancio di un'impresa, vi è una notevole differenza tra esenzione a monte, quale quella garantita dalle disposizioni locali, e rimborso successivo, riconosciuto dalla misura correttiva adottata dal governo spagnolo. Il meccanismo del *solve et repete* non elimina la situazione discriminatoria alla quale venivano sottoposte le società straniere. Tempo e personale devono comunque essere impiegati per seguire le pratiche burocratiche richieste per ottenere il rimborso, con conseguenti costi addizionali per l'impresa. Ritengo dunque che l'ottava disposizione addizionale alla legge n. 42/94 non fosse capace di eliminare nella sua totalità la disparità di trattamento tra imprese aventi sede fiscale nei Paesi Baschi e imprese straniere provocata dai provvedimenti forali.

19. Venendo ora al merito, va innanzitutto ribadito, per chiarezza, che la normativa dei Paesi Baschi subordina la concessione di agevolazioni fiscali al requisito della residenza, del domicilio fiscale o di una rilevante percentuale del fatturato totalizzata in territorio basco. Una società di un altro Stato membro che volesse aprire una succursale, un'agenzia o uno stabilimento nei Paesi Baschi pur mantenendo la propria attività (e dunque il suo domicilio fiscale) nel Paese d'origine non potrebbe beneficiare di tali aiuti.

20. Ciò premesso, è utile ricordare che la libertà di stabilimento, che è conferita dall'art. 52 ai cittadini di uno Stato membro e che consente loro di accedere alle attività autonome e di esercitarle alle stesse condizioni definite dalla normativa dello Stato membro di insediamento per i propri cittadini, comprende, conformemente all'art. 58 del Trattato (divenuto, in seguito a modifica, art. 48 CE), per le società costituite secondo il diritto di uno Stato membro e che hanno la sede sociale, l'amministrazione centrale e il loro centro d'attività principale all'interno della Comunità, il diritto di svolgere la loro attività nello Stato membro in questione tramite una succursale o un'agenzia [9].

Nell'ambito di applicazione degli artt. 52 e 58 CE, la sede di una società serve per determinare, al pari della cittadinanza per le persone fisiche, il criterio di collegamento all'ordinamento giuridico di uno

9 — Sentenza 12 aprile 1994, causa C-1/93, Halliburton (Racc. pag. I-1137, punto 14).

Stato. Come affermato dalla Corte nella sentenza Commissione/Francia [10], «ammettere che lo Stato membro di stabilimento possa liberamente riservare un trattamento diverso per il solo fatto che la sede di una società si trova in un altro Stato membro svuoterebbe (...) di contenuto questa disposizione».

21. Il principio ora ricordato trova applicazione, alla luce della costante giurisprudenza della Corte, anche in ipotesi in cui una normativa fiscale nazionale conceda agevolazioni alle sole imprese aventi sede all'interno dello Stato. Se è vero che, in assenza di misure di armonizzazione, la disciplina delle imposte dirette rientra in linea di principio nella competenza statale, gli Stati membri, nell'esercizio delle loro competenze, sono tenuti al rispetto del diritto comunitario [11]. Rientra dunque nel campo d'applicazione dell'art. 52 CE un trattamento fiscale discriminatorio che ostacola o limita l'esercizio del diritto di stabilimento [12].

22. Va poi rilevato che la Corte ha più volte sottolineato che la libertà di stabilimento costituisce uno dei principi fondamentali della Comunità e che le norme che la sanciscono attribuiscono ai loro destinatari diritti assoluti che possono essere limitati solo in presenza di interessi considerati preminenti quali motivi d'ordine pubblico, di pubblica sicurezza e di sanità pubblica (art. 56 del Trattato CE, divenuto, in seguito a modifica, art. 46 CE). Solo in tali ipotesi tassative ed eccezionali possono trovare giustificazione legislazioni nazionali discriminatorie. Considerazioni di mera natura economica, quali la perdita del gettito fiscale o la lotta alle frodi fiscali, non possono giustificare restrizioni ad un diritto fondamentale garantito dal Trattato [13].

23. Le autorità basche sostengono tuttavia che le misure adottate sarebbero giustificate dalla necessità di garantire la coerenza del sistema fiscale nazionale. A loro giudizio, la disparità di trattamento tra soggetti passivi d'imposta si baserebbe sulla circostanza che i criteri di collegamento sono il riflesso della ripartizione interna di competenze fra le autorità fiscali dei Paesi Baschi e quelle dello Stato. A sostegno di tale tesi, le Juntas Forales citano la sentenza emessa nel caso Bachmann, nella quale la Corte ha utilizzato per la prima volta il concetto di «coerenza del regime fiscale» nel procedere alla valutazione della normativa tributaria e dei suoi effetti nei confronti di soggetti stabiliti in altri Stati membri [14]. La nozione di «coerenza fiscale», intesa come motivo imperativo di interesse generale capace di limitare le libertà economiche fondamentali garantite dal Trattato, è stata poi precisata

10 — Sentenza 28 gennaio 1986, causa 270/83 (Racc. pag. 273, punto 18).

11 — Sentenze 4 ottobre 1991, causa C-246/89, Commissione/Regno Unito (Racc. pag. I-4585); 14 febbraio 1995, causa C-279/93, Schumacker (Racc. pag. I-225); 27 giugno 1996, causa C-107/94, Asscher (Racc. pag. I-3089); 15 maggio 1997, causa C-250/95, Futura Participations SA (Racc. pag. I-2471); 16 luglio 1998, causa C-264/96, ICI (Racc. pag. I-4695).

12 — Sentenza 13 luglio 1993, causa C-330/91, Commerzbank (Racc. pag. I-4017).

13 — Sentenza 25 luglio 1991, causa C-288/89, Gouda (Racc. pag. I-4007); sentenza 14 novembre 1995, causa C-484/93, Svensson (Racc. pag. I-3955).

14 — Sentenza 28 gennaio 1992, causa C-204/90 (Racc. pag. I-249, punto 28).

e circoscritta in successive sentenze, tra le quali le sentenze Svensson [15], Asscher [16] e Futura Partecipations [17].

24. Ora, ed a prescindere da ogni valutazione sulla possibilità di invocare detta eccezione a fronte di misure palesemente discriminatorie [18], non ritengo che nella fattispecie venga in linea di conto la necessità di salvaguardare la coerenza del sistema fiscale spagnolo. Dalle pronunzie prima citate si evince infatti che l'applicazione del citato «motivo imperativo di interesse generale», al fine di giustificare misure nazionali restrittive della libertà di stabilimento e di prestazione di servizi, richiede la presenza di un legame diretto tra imposizione e detrazione all'interno di uno stesso sistema fiscale. In particolare, occorre che esista un rapporto di compensazione tra le somme ricevute dallo Stato a seguito dell'imposizione e quelle restituite al contribuente sotto forma di detrazione [19].

La «coerenza del sistema fiscale» alla quale la Corte si riferisce concerne non già, come vorrebbero le autorità basche, la ripartizione di competenze in materia tributaria all'interno di uno Stato membro, bensì il particolare legame esistente tra due operazioni — l'una di segno negativo, l'altra di segno positivo — all'interno di uno stesso sistema fiscale. Nel caso che ci occupa, non esiste, all'interno del sistema fiscale spagnolo, alcuna imposizione che possa essere considerata direttamente correlata alle detrazioni previste dalla normativa dei Paesi Baschi per le società ivi aventi la propria sede fiscale.

25. Ritengo pertanto che le condizioni imposte dalla normativa basca per poter beneficiare di agevolazioni fiscali costituiscano una misura discriminatoria ai sensi dell'art. 52 CE, e propongo quindi alla Corte di rispondere alla prima parte del quesito posto dal Tribunal Superior del País Vasco nel senso che l'art. 52 CE si oppone ad una normativa relativa a misure urgenti di aiuto all'investimento di cui possono beneficiare i soggetti passivi che versino esclusivamente le imposte alla tesoreria dei Territori storici baschi o che ivi abbiano il domicilio fiscale, ovvero realizzino la maggior parte del fatturato delle loro operazioni o ancora che, avendo il domicilio fiscale in tale territorio, abbiano realizzato nel corso del precedente esercizio più del 25% del fatturato totale delle loro operazioni nella Comunità autonoma, senza che le altre persone fisiche o giuridiche residenti in un altro Stato membro della Comunità europea possano beneficiarne.

15 — Sentenza 14 novembre 1995, sopracitata, punti da 16 a 18.

16 — Sentenza 27 giugno 1996 (già citata in nota 11), punti da 56 a 60.

17 — Sentenza 15 maggio 1997 (già citata in nota 11).

18 — Rimando a tal proposito alle mie conclusioni presentate il 10 giugno 1999 nella causa Vestergaard, C-55/98, paragrafo 27 e ss.

19 — Nel caso Bachmann, la perdita del gettito fiscale dovuta alla deduzione dei contributi d'assicurazione sulla vita veniva compensata dall'imposta applicata sulle pensioni, rendite e capitali dovuti dagli assicuratori. Nel caso Svensson la Corte ha precisato inoltre che non è sufficiente l'esistenza di tale legame, ma deve trattarsi di un legame diretto tra le due operazioni coinvolte. In tal caso, relativo ad un regime di aiuti all'alloggio sotto forma di abbuono di interessi su mutui contratti presso istituti di credito aventi sede nel territorio nazionale, la Corte decideva (punto 18 della citata sentenza) che «nella specie non esiste alcun diretto legame tra la concessione ai mutuatari dell'abbuono di interessi, da un lato, e il suo finanziamento tramite l'imposta percepita sugli utili degli istituti finanziari, dall'altro».

Sulla nozione di aiuti di Stato

26. Con la seconda parte del quesito pregiudiziale il giudice nazionale chiede alla Corte se le misure di incentivazione all'investimento adottate dalle autorità basche e prima riportate siano compatibili con le disposizioni del Trattato in materia di aiuti di Stato (artt. 92 e ss. CE).

27. A tale proposito, va anzitutto premesso che la valutazione che il giudice nazionale effettua, eventualmente con l'ausilio della Corte, rispetto alla qualificazione di una misura nazionale come aiuto di Stato ai sensi dell'art. 92 CE assume rilevanza in quanto una eventuale valutazione in senso positivo consentirebbe di considerare le misure di aiuto per definizione illegittime qualora non notificate alla Commissione ai sensi dell'art. 93, n. 3, del Trattato CE (divenuto art. 88 CE). Nel contesto processuale di cui alla causa *a quo*, le disposizioni forali sono oggetto di un ricorso di annullamento da parte del governo centrale in quanto consentirebbero un trattamento fiscale favorevole alle imprese stabilite nei Territori storici baschi. In tale contesto, si richiede al giudice nazionale di valutare la presenza, nella fattispecie, dei requisiti necessari affinché una misura nazionale sia qualificabile come «aiuto» ai sensi dell'art. 92. Alla luce della costante giurisprudenza della Corte concernente i poteri del giudice nazionale in presenza di aiuti non notificati [20], una risposta positiva metterebbe quindi il Tribunal spagnolo in condizione di annullare i provvedimenti locali in quanto adottati in violazione dell'obbligo di notifica alla Commissione di cui all'art. 93 CE [21]. Il giudice nazionale non potrebbe invece pronunciarsi sulla compatibilità delle misure di aiuto con il mercato comune, in quanto si tratta di una valutazione riservata dal Trattato alla Commissione, mentre può decidere, ai fini dell'applicazione dell'art. 93, n. 3, se la misura adottata rientri nella nozione di aiuto di Stato [22]. A tal fine, il giudice nazionale può, come nel caso di specie, o deve, qualora si tratti di giudice contro le cui decisioni non è consentito appello, sottoporre una questione pregiudiziale sull'interpretazione dell'art. 92 del Trattato.

28. Ciò premesso, si tratta ora di valutare se, in concreto, le misure poste in essere dalle autorità basche rientrino nella nozione di aiuto di cui al n. 1 dell'art. 92. L'analisi deve in particolare focalizzarsi su tre elementi: sulla imputabilità delle misure

20 — V., per tutte, sentenza 11 luglio 1996, causa C-39/94, SFEI (Racc. pag. I-3547, punto 39), in cui la Corte ha precisato che «l'intervento da parte dei giudici nazionali (...) discende dall'efficacia diretta riconosciuta al divieto di dare esecuzione all'aiuto, previsto dall'art. 93, n. 3, ultima frase». La Corte ha quindi aggiunto che «l'efficacia immediata del divieto di dare esecuzione all'aiuto, previsto dal suddetto articolo, investe qualsiasi aiuto posto in essere senza preventiva notifica».

21 — Sentenza citata, punto 39. V., di recente, le conclusioni dell'avv. gen. Ruiz-Jarabo Colomer relative alla causa C-295/97, Rinaldo Piaggio, Racc. pag. I-3735, paragrafi 24-27.

22 — Come precisato dalla Corte in più occasioni (sentenze 22 marzo 1977, causa 78/76, Steinike e Weinlig, Racc. pag. 595, punto 14; 30 novembre 1993, causa C-189/91, Kirsammer-Hack, Racc. pag. I-6185, punto 14; SFEI, citata, punto 49), «al fine di determinare se un provvedimento statale adottato senza rispettare la procedura di controllo preventivo di cui all'art. 93, n. 3, dovesse o meno esservi soggetto, un giudice nazionale può trovarsi ad interpretare la nozione di aiuto».

in questione allo Stato spagnolo; sulla presenza di un vantaggio o beneficio apprezzabili per le imprese, conseguiti a seguito di un intervento pubblico; sulla specificità della misura statale, in quanto destinata a favorire talune imprese o talune produzioni.

29. Ora, ritengo che non possa essere revocato in dubbio che le misure adottate dalle Juntas Forales in virtù delle competenze ad esse riconosciute dalla legge di concertazione economica del 13 maggio 1981, n. 12, siano un aiuto concesso sotto forma di agevolazioni fiscali e siano imputabili allo Stato.

30. Per quel che concerne la prima delle suddette condizioni, relativa all'inquadramento delle misure concretamente adottate nella nozione di aiuto ai sensi dell'art. 92, basti infatti ricordare che risulta dalla costante giurisprudenza della Corte che il concetto di aiuto è più comprensivo di quello di sovvenzione, dato che esso vale a designare «non soltanto delle prestazioni positive del genere delle sovvenzioni stesse, ma anche degli interventi i quali, in varie forme, alleviano gli oneri che normalmente gravano sul bilancio di un'impresa e che di conseguenza, senza essere sovvenzioni in senso stretto, ne hanno la stessa natura e producono identici effetti» [23]. Per quel che concerne, più specificamente, misure che comportano agevolazioni fiscali, nella sentenza Banco Exterior la Corte ha precisato che «un provvedimento mediante il quale le pubbliche autorità accordino a determinate imprese un'esenzione fiscale che, pur non implicando un trasferimento di risorse da parte dello Stato, collochi i beneficiari in una situazione finanziaria più favorevole di quella degli altri soggetti tributari passivi costituisce aiuto statale ai sensi dell'art. 92, n. 1, del Trattato» [24]. Si può quindi concludere che i provvedimenti locali oggetto della presente fattispecie costituiscono un aiuto in quanto hanno come effetto quello di alleviare il carico fiscale cui sono sottoposte le imprese che ricadono nel campo di applicazione soggettiva dei provvedimenti stessi.

31. Rispetto, poi, all'imputabilità allo Stato delle misure adottate, come nel caso di specie, da entità territoriali, è sufficiente richiamare la sentenza della Corte nel caso *Germania/Commissione* [25]. Si trattava di un sistema di aiuti istituiti dal Land Nordrhein-Westfalen, nell'ambito di un programma di miglioramento della struttura economica regionale, a favore di imprese stabilite in alcune zone del suo territorio. La normativa regionale era stata adottata sulla base di una legge quadro federale. Nel valutare la legittimità della decisione della Commissione che riteneva il programma di aiuti regionali incompatibile con il mercato comune, la Corte ha premesso che «il fatto che detto programma di sovvenzioni sia stato adottato da uno Stato federato o da

23 — Sentenza 23 febbraio 1961, causa 30/59, Steenkolenmijnen/Alta Autorità, (Racc. pag. 1); più di recente, sentenze 15 marzo 1994, causa C-387/92, Banco Exterior (Racc. pag. I-877); 1° dicembre 1998, causa C-200/97, Ecotrade (Racc. pag. I-7907).

24 — Sentenza citata, punto 14; sentenza 19 maggio 1999, causa C-6/97, Italia/Commissione (Racc. pag. I-2981, punto 16).

25 — Sentenza 14 ottobre 1987, causa 248/84 (Racc. pag. 4013).

una collettività territoriale e non dall'autorità federale centrale non osta all'applicazione dell'art. 92, n. 1, del Trattato, qualora ne ricorrano i presupposti. Questo articolo, infatti, nominando gli aiuti concessi "dagli Stati ovvero mediante risorse statali sotto qualsiasi forma", si riferisce a tutte le sovvenzioni finanziate col pubblico denaro. Ne consegue che gli aiuti concessi da enti regionali e locali degli Stati membri, *indipendentemente dal loro statuto e dalla loro denominazione* [26], sono soggetti al sindacato di conformità di cui all'art. 92 del Trattato» [27]. Di aiuti concessi da enti territoriali si discuteva inoltre nella causa *Exécutif régional wallon/Commissione*, decisa dalla Corte con sentenza dell'8 marzo 1988 [28]. In quel caso la Corte ha esaminato, su ricorso presentato dall'esecutivo regionale vallone, la legittimità della decisione, rivolta allo Stato belga, con la quale si riteneva non compatibile con il mercato comune un progetto di aiuti alla produzione che avrebbero dovuto essere concessi dall'autorità territoriale ora citata [29]. In definitiva, la circostanza che le concrete misure di aiuto siano adottate o concesse da enti territoriali non esclude l'imputabilità allo Stato delle stesse ai fini dell'applicazione delle regole comunitarie in materia di aiuti di Stato. Di conseguenza, i provvedimenti di cui si discute nella presente causa rientrano nel campo di applicazione dell'art. 92 CE.

32. Il terzo dei requisiti prima richiamati, per cui l'aiuto deve «favorire talune imprese o talune produzioni», richiede un'analisi più approfondita, che coinvolge la natura stessa delle misure di incentivazione agli investimenti adottate dalle autorità basche. Si tratta di chiarire infatti se dette misure realizzino in effetti un «aiuto di Stato», che attribuisce un vantaggio concorrenziale rispetto ad altre imprese sottoposte al sistema comune, ovvero una misura di carattere generale, come tale rientrante tra le scelte politico-economiche dello Stato, insindacabili a livello comunitario in applicazione delle regole di cui agli articoli 92 e ss. CE e soggette all'occorrenza ad altre e meno rigorose disposizioni del Trattato [30]. A tal fine, si può, in prima approssimazione, intendere come «misure generali» i provvedimenti di carattere legislativo e regolamentare che trovano applicazione generale all'interno di un determinato Stato membro, mentre le misure,

26 — Il corsivo è mio.

27 — Sentenza citata, punto 17. Nel punto successivo, la Corte ha poi aggiunto che «i programmi di aiuti possono, vuoi riguardare un intero settore economico, vuoi avere uno scopo regionale ed essere quindi destinati a stimolare le imprese a investire in una determinata regione». In entrambi i casi, si è in presenza di misure che rientrano nella nozione di aiuto ai sensi dell'art. 87 CE.

28 — Cause riunite 62 e 72/87 (Racc. pag. 1573).

29 — L'imputazione agli Stati delle misure di aiuto adottate da enti territoriali si ricava invero dal sistema generale previsto dal Trattato, per cui unico interlocutore della Commissione nella procedura di valutazione degli aiuti, così come in ogni stadio successivo del sistema accentrato di valutazione di cui all'art. 93, è esclusivamente lo Stato. In questo stesso contesto, si veda la sentenza 11 luglio 1984, causa 130/83, Commissione/Italia (Racc. pag. 2849). In quell'occasione, nel condannare l'Italia per non essersi conformata ad una decisione della Commissione che constatava l'incompatibilità di taluni aiuti e contributi concessi dalla Regione Sicilia in forza di una legge regionale, la Corte non ha accolto l'eccezione del governo italiano, il quale faceva presente di essere più volte intervenuto presso la Regione Sicilia al fine di indurla ad abrogare le norme di cui alla decisione della Commissione (punto 3 della sentenza).

30 — Mi riferisco all'art. 99 del Trattato CE (divenuto art. 93 CE), che attribuisce al Consiglio il potere di adottare disposizioni di armonizzazione delle legislazioni in materia fiscale.

attribuibili allo Stato, che favoriscono alcuni settori economici o determinati operatori in rapporto ad altri sono da considerare «aiuti» ai sensi dell'art. 92.

33. Ora, dalla giurisprudenza della Corte non mi sembra si possa ricavare con certezza un criterio di carattere generale capace di consentire una sicura demarcazione tra i due concetti. La giurisprudenza della Corte ha finora essenzialmente identificato l'elemento di specificità della misura nei *beneficiari dell'aiuto*: aiuti destinati a specifici settori [31], ad un'impresa determinata [32], a imprese situate in una determinata regione [33]. Un altro criterio, utilizzato dall'avvocato generale Darmon nelle sue conclusioni relative al caso *Sloman Neptun* [34], fa leva invece sul *carattere derogatorio* della misura rispetto alla struttura del sistema generale al quale inerisce.

34. Nel caso che ci occupa si discute di agevolazioni fiscali concesse esclusivamente alle imprese che rispondono ai requisiti indicati nei provvedimenti forali: in sostanza, le imprese che hanno il loro domicilio fiscale nel Paese Basco. Tali agevolazioni sono concesse dai tre Territori storici sulla base della legge di concertazione economica del 1981, la quale riconosce loro ampia autonomia nella determinazione delle imposte dirette.

35. Ritengo che i provvedimenti adottati dalle Juntas Forales debbano essere qualificati quali «aiuti» ai sensi dell'art. 92 del Trattato, e non come misure generali di politica economica. Dette misure si presentano infatti con il carattere della selettività sia se si prendono in considerazione i destinatari dell'aiuto, sia se si utilizza il criterio del carattere derogatorio della misura normativa rispetto al sistema generale. Esse sono infatti destinate esclusivamente ad imprese situate in una determinata regione dello Stato membro in questione e costituiscono per le stesse un vantaggio del quale non possono giovarsi imprese che intendano compiere analoghe operazioni economiche in altre zone dello stesso Stato.

36. Né ritengo che le stesse misure possano trovare una giustificazione, come vorrebbero le parti convenute nelle procedure principali ed il governo spagnolo, in ragione della peculiare organizzazione delle competenze, in materia tributaria, presente nell'ordinamento spagnolo. Le parti richiamate intenderebbero infatti operare una distinzione tra le misure fiscali adottate dallo Stato, il cui campo di applicazione è limitato ad un'area determinata del territorio, da una parte, e le misure di carattere generale, adottate da un'autorità competente all'interno del territorio stesso, dall'altra. Mentre nel primo caso sussisterebbe

31 — Sentenza 2 luglio 1974, causa 173/73, Italia/Commissione (Racc. pag. 709, punti 12, 27 e 28).

32 — Sentenze 2 luglio 1974, sopra citata; 2 febbraio 1988, cause riunite 67, 68 e 70/85, Van der Kooy (Racc. pag. 219).

33 — Sentenza 14 ottobre 1987, causa 248/84, Germania/Commissione (citata in nota 25).

34 — Sentenza 17 marzo 1993, cause riunite C-72/91 e C-73/91 (Racc. pag. I-887).

un elemento di selettività quanto ai soggetti passivi, poiché la misura è limitata, nel suo campo di applicazione, ad una parte dei soggetti passivi che potrebbero esserne i destinatari, nel secondo caso l'elemento di selettività farebbe difetto poiché la misura ha per destinatari tutti i soggetti passivi i quali, in forza delle regole di attribuzione delle competenze, sono sottoposti alla disciplina fiscale delle autorità locali.

Dunque, aggiungono le parti su richiamate, da questo punto di vista le regole di attribuzione di competenze in materia fiscale alle autorità dei Territori storici non sarebbero diverse dalle regole che disciplinano la ripartizione di competenze tra autorità fiscali sovrane di due Stati membri dell'Unione europea. Le divergenze tra sistemi fiscali non potrebbero costituire un aiuto di Stato ai sensi dell'art. 92, mentre unico rimedio alle distorsioni causate al mercato sarebbe l'adozione di misure di armonizzazione delle legislazioni nazionali. Considerare, invece, la ripartizione delle competenze in materia fiscale tra lo Stato ed i Territori storici come contraria alle disposizioni del Trattato in materia di aiuti equivarrebbe ad emettere un giudizio di valore sulla struttura costituzionale dello Stato spagnolo.

37. Una tale conclusione non può essere condivisa. Il fatto che le misure in discorso siano adottate da collettività territoriali dotate di competenza esclusiva ai sensi del diritto nazionale appare invero, come osservato dalla Commissione, una circostanza meramente formale, che non è sufficiente a giustificare il trattamento preferenziale riservato alle imprese che rientrano nel campo di applicazione dei provvedimenti forali. Se così non fosse, lo Stato potrebbe agevolmente evitare l'applicazione, in parte del proprio territorio, delle disposizioni comunitarie in materia di aiuti di Stato semplicemente approntando modifiche alla ripartizione interna delle competenze in determinate materie, così da invocare la natura «generale», per quel determinato territorio, della misura in questione. Inoltre, detta soluzione mal si giustificherebbe alla luce della giurisprudenza della Corte, la quale ha attribuito all'inciso «sotto qualsiasi forma» contenuto nel testo dell'art. 92, il significato di richiedere all'interprete una verifica sugli effetti dell'aiuto, piuttosto che sulla natura del soggetto erogatore ovvero delle sue competenze alla luce delle regole interne [35]. Nel citato caso *Exécutif régional wallon* [36], ad esempio, la Corte ha interpretato la nozione di aiuto di Stato in presenza di misure adottate dall'esecutivo regionale vallone, sia pure nel quadro di una legge statale che istituiva misure atte ad agevolare lo sviluppo economico. Nel citato caso *Germania/Commissione*, poi, la Corte ha escluso di poter dare rilievo alla struttura costituzionale interna dello Stato in questione, ponendo l'accento sulla circostanza che l'art. 92, «nominando gli aiuti concessi "dagli Stati ovvero mediante risorse statali sotto qualsiasi forma", si riferisce a tutte le sovvenzioni finanziate col pubblico denaro. Ne consegue che gli aiuti concessi da enti

35 — V. sentenza 14 novembre 1984, causa 323/82, Intermills (Racc. pag. 3809).

36 — Sentenza citata, punto 6: «uno dei due ricorrenti è l'esecutivo regionale vallone che attualmente, ai sensi della normativa vigente in Belgio, è l'organo cui compete la concessione degli aiuti alle imprese stabilite in Vallonia».

regionali e locali degli Stati membri, *indipendentemente dal loro statuto e dalla loro denominazione* [37], sono soggetti al sindacato di conformità di cui all'art. 92 del Trattato» [38]. Infine, nella sentenza *Commissione/Italia*, anch'essa citata in precedenza, la Corte ha imposto al governo centrale di prendere le misure necessarie per eliminare dall'ordinamento misure di aiuto adottate con legge della Regione Sicilia in un settore in cui questa possiede competenza esclusiva. Da questa giurisprudenza emerge in definitiva che tutte le misure che comportano un vantaggio concorrenziale limitato ad imprese che investono in una determinata zona dello Stato membro sono imputabili allo Stato in questione e non possono quindi, per definizione, nell'economia del sistema fiscale dello Stato, essere intese come misure di carattere generale.

38. Va poi aggiunto, con la Commissione, che «la natura e l'economia del sistema», le quali, secondo la Corte [39], possono motivare un trattamento differenziato rispetto alla disciplina generalmente applicata, non vanno riferite ad elementi formali quali il grado di autonomia dell'ente territoriale in questione, bensì alla sussistenza di una situazione di fatto differente che giustifica una deviazione dalle regole generali. Ora, nella specie è difficile individuare quali circostanze, legate alla natura ed all'economia del sistema, possano giustificare la disparità di trattamento che risulta dai provvedimenti baschi. L'autonomia fiscale dei Territori baschi non riflette infatti alcuna specificità del territorio in questione — in termini di condizioni economiche quali livello occupazionale, costi di produzione, infrastrutture, costo della manodopera — che richiederebbe, di riflesso, un trattamento fiscale differente in rapporto a quello vigente nel resto del territorio spagnolo. La disciplina che risulta dai provvedimenti in questione non risponde ad altra logica che non sia quella di favorire gli investimenti nei Territori storici. Le motivazioni addotte dalle autorità basche per l'adozione delle misure dimostrano infatti che si tratta di provvedimenti congiunturali atti a migliorare la competitività delle imprese alle quali si applicano per far fronte alle sfide del mercato. Ciò palesemente denuncia, ancora una volta, il carattere eccezionale e derogatorio delle misure rispetto alla logica generale della normativa tributaria.

37 — Il corsivo è mio.

38 — Sentenza citata, punto 17.

39 — Sentenze 2 luglio 1974, già citata in nota 31; 9 dicembre 1997, causa C-353/95 P, Tiercé Ladbroke (Racc. pag. I-7007).

Conclusioni

39. Alla luce di quanto precede, propongo alla Corte di rispondere nella maniera seguente al quesito posto dal Tribunal Superior de Justicia del País Vasco:

«Gli articoli 52 e 92 del Trattato CE devono essere interpretati nel senso che ostano ad una normativa di un Territorio appartenente ad una Comunità autonoma di uno Stato membro, relativa a misure fiscali urgenti di aiuto all'investimento e di promozione dell'attività economica, delle quali possano avvalersi i soggetti passivi che versano imposte esclusivamente alla Hacienda Foral (erario locale) di tale territorio o abbiano il domicilio fiscale o realizzino la maggior parte del fatturato delle loro operazioni o ancora, avendo il domicilio fiscale in tale territorio, abbiano realizzato nel corso del precedente esercizio più del 25% del fatturato totale delle loro operazioni nella Comunità autonoma, senza che le altre persone fisiche e giuridiche residenti nel proprio Stato o in un altro Stato membro della Comunità europea siano ricomprese tra i beneficiari di dette misure».