CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL ANTONIO SAGGIO

apresentadas em 1 de Julho de 1999 *

1. Através de três despachos, de conteúdo idêntico, o Tribunal Superior de Justicia del País Vasco submeteu ao Tribunal de Justiça uma questão prejudicial respeitante à interpretação dos artigos 52.° e 92.° do Tratado CE (que passaram, após alteração, a artigos 43.° CE e 87.° CE). O Tribunal é, assim, chamado a pronunciar-se sobre a compatibilidade com as disposições já referidas de regulamentações locais («normas forales»), decididas por três autoridades pertencentes à Comunidad Autónoma del País Vasco, e respeitantes a medidas fiscais urgentes de auxílio ao investimento e de promoção da actividade económica.

A legislação nacional e as regulamentações locais

2. As relações fiscais entre o Estado espanhol e a Comunidad Autónoma del País Vasco regem-se pelo *regime de concertação económica* (a seguir «regime») aprovado pela Lei n.° 12, de 13 de Maio de 1981 [1], alterada posteriormente pela Lei n.° 27, de 26 de Dezembro de 1992 [2]. Esta legislação atribui às autoridades dos territórios históricos bascos o poder de regulamentarem a fiscalidade no seu território, com excepção dos impostos aduaneiros, das imposições de qualquer natureza efectuadas através de monopólios fiscais e da tributação dos álcoois, cuja regulamentação compete exclusivamente aos órgãos centrais do Estado.

3. O capítulo 1 do regime determina os critérios de conexão de cada imposto, a fim de delimitar as competências respectivas do tesouro central e dos tesouros locais. Esta repartição faz-se com base no princípio da solidariedade, nos termos do qual são proibidas a instituição de privilégios fiscais, directos ou indirectos, bem como a concessão de subvenções sob a forma de reembolso de impostos (artigo 4.°, n.° 8); prevê-se que as regras adoptadas pelas instituições dos territórios históricos não podem afectar a concorrência entre empresas nem falsear a repartição dos recursos e a livre circulação de capitais e da mão-de-obra (artigo 4.°, n.° 11); exclui-se, finalmente, que a aplicação do regime possa originar uma pressão fiscal efectiva inferior à que existe no território comum (artigo 4.°, n.° 12).

O artigo 6.° do regime prevê, além disso, que o Estado espanhol mantém a competência exclusiva para a gestão, a inspecção,

* Língua original: italiano.

1 — *Boletín Oficial del Estado* de 28 de Maio de 1981.

2 — *Boletín Oficial del Estado* de 27 de Dezembro de 1990.

a revisão e a cobrança de todos os impostos cujo sujeito passivo seja uma pessoa singular ou uma entidade, dotada ou não de personalidade colectiva, que a legislação fiscal do Estado não inclua entre as pessoas residentes no território espanhol. Finalmente, no que respeita ao imposto sobre o rendimento das pessoas físicas, o artigo 7.°, n.° 1, prevê que o mesmo pode ser qualificado de imposto «concertado», sujeito ao regime da comunidade autónoma e exigível pela Diputación Foral territorialmente competente, quando o sujeito passivo tenha a sua residência habitual no País Basco. O artigo 18.° do regime estabelece os critérios de aplicação do imposto sobre as sociedades.

4. Por força dos poderes regulamentares reconhecidos pelas disposições acima mencionadas, as três Juntas Generales das Diputaciones Forales de Guipúzcoa, de Álava e de Vizcaya adoptaram *regulamentações locais,* 24 a saber, respectivamente, as «normas forales» n.° 11/93, de 26 de Junho de 1993, n.° 18/93, de 5 de Julho de 1993, e n.° 5/93, de 24 de Junho de 1993, relativas a medidas fiscais urgentes de auxílio ao investimento e de promoção da actividade económica. Estas normas estabeleceram, relativamente ao período que decorre desde a sua entrada em vigor até 31 de Dezembro de 1994, uma série de exonerações fiscais em matéria de imposto sobre as sociedades e de imposto sobre o rendimento das pessoas físicas. As medidas tomadas conferiram às empresas e às pessoas singulares sujeitas ao regime fiscal dos territórios bascos certos benefícios de que não beneficiam as empresas e as pessoas singulares sujeitas ao regime comum. No que respeita às pessoas colectivas, tratava-se mais especialmente de exonerações, de reduções ou de deduções dos impostos para a criação de novas empresas, para os investimentos em activos imobilizados, para os investimentos em investigação e desenvolvimento, para os investimentos destinados a reforçar as exportações, para as amortizações de novos activos, para a dotação em capital de pequenas empresas e para o recrutamento e formação de pessoal. Os mesmos benefícios eram aplicáveis aos sujeitos passivos do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares que exerçam actividades empresariais ou profissionais e cujo rendimento líquido é determinado pelo método de avaliação directa.

Quanto ao âmbito de aplicação pessoal dos benefícios fiscais acima mencionados, este foi determinado, nas referidas regulamentações locais, graças a três critérios «em cascata». As normas em questão aplicam-se, em primeiro lugar, aos sujeitos passivos que pagam impostos exclusivamente à Diputación Foral autora da regulamentação; em segundo lugar, aos sujeitos passivos que, pagando impostos simultaneamente à Diputación Foral autora da regulamentação e a uma outra Diputación Foral, tenham o seu domicílio fiscal no território histórico da Diputación Foral que promulgou a «norma foral» ou que, tendo o seu domicílio em território espanhol comum, realizam no território da Diputación Foral na origem da regulamentação a maior parte do seu volume de negócios; finalmente, aos sujeitos passivos que, pagando impostos simultaneamente à Diputación Foral que adoptou a regulamentação e ao Estado, ou a Diputación Foral autora da norma e a uma outra Diputación Foral e ao Estado, tenham o seu domicílio fiscal no território histórico da Diputación Foral autora da norma e cujo volume de negócios realizado no País Basco no decurso do exercício anterior seja superior a 25% do seu volume de negócios total.

No que respeita ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, os benefícios fiscais previstos pelas regulamentações locais são aplicáveis aos sujeitos passivos que tenham a sua residência habitual nos territórios das Diputaciones Forales de Guipúzcoa, de Álava e de Vizcaya.

5. O órgão jurisdicional nacional esclarece no seu despacho de reenvio que a aplicação da regulamentação que acabamos de expor tinha por consequência que os sujeitos passivos que tivessem a qualidade de não residentes no território espanhol ficavam sujeitos à fiscalidade do Estado e, por conseguinte, estavam excluídos do eventual acesso aos benefícios fiscais instituídos pelas medidas previstas na regulamentação local impugnada.

6. Deve observar-se finalmente que a Comissão, através da Decisão 93/337/CEE, de 10 de Maio de 1993 [3], de que o Reino de Espanha era destinatário, pronunciou-se sobre as «normas forales» n.os 28/88, 8/88 e 6/88, adoptadas respectivamente pelas Diputaciones Forales de Álava, de Vizcaya e de Guipúzcoa. Tratava-se de medidas que incluíam benefícios fiscais de teor idêntico aos previstos nas regulamentações locais que são objecto dos litígios no processo principal. Na referida decisão, a Comissão considerou que os auxílios fiscais ao investimento eram, no que respeita às medidas relativas ao imposto sobre as sociedades e ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, incompatíveis com o mercado comum, nos termos do artigo 92.°, n.° 1, do Tratado, tendo em conta que eram concedidos segundo modalidades contrárias ao artigo 52.° do Tratado [4]. No artigo 1.°, n.° 2, dessa mesma decisão, a Comissão pediu ao Reino de Espanha que modificasse o regime fiscal em causa, a fim de eliminar as distorções à luz do artigo 43.° o mais tardar em 31 de Dezembro de 1993. A decisão não foi objeto de recurso nem por parte do destinatário, nos termos do artigo 173.°, primeiro parágrafo, do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 230.°, primeiro parágrafo, CE), nem por parte das autoridades bascas que tinham adoptado as regulamentações em questão, nos termos do quarto parágrafo deste mesmo artigo. Para cumprir as determinações da decisão, o Reino de Espanha adoptou a oitava disposição adicional à Lei n.° 42, de 30 de Dezembro de 1994 [5]. Esta disposição, intitulada «Concessão de incentivos fiscais e de subvenções às pessoas que residem na União Europeia sem residirem no território espanhol», modificou o regime precedente, prevendo o direito das sociedades ao reembolso pela administração fiscal do Estado dos montantes efectivamente pagos que excedessem o que as referidas sociedades deveriam ter pago se tivessem podido invocar a legislação adoptada pela Comunidad Autónoma ou por um território histórico do País Basco. Em consequência da adopção desta disposição, a Comissão concluiu, por carta de 3 de Fevereiro de 1995 dirigida à representação permanente da Espanha junto da União Europeia, que o regime fiscal basco já não implicava qualquer discriminação na acepção do artigo 52.° do Tratado.

3 — Decisão respeitante a um sistema de auxílios fiscais ao investimento no País Basco (JO L 134, p. 25).

4 — Artigo 1.°, n.° 1, da Decisão 93/337.

5 — *Boletín Oficial del Estado* de 31 de Dezembro de 1994.

Tramitação processual no processo principal e questão prejudicial

7. A Administración General del Estado impugnou em Junho e em Outubro de 1994 as três regulamentações locais adoptadas pelas autoridades bascas. Entre os fundamentos de recurso, a demandante no processo principal invocou a violação dos artigos 52.° e 92.° do Tratado. Na opinião do Governo espanhol, esta violação era devida ao facto de as «normas forales» em questão excluírem dos benefícios fiscais os nacionais e as sociedades de outros Estados-Membros que, exercendo embora uma actividade económica no território basco, não tinham residência no território espanhol. Através de três despachos, de conteúdo idêntico, proferidos em 30 de Julho de 1997, o Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Autónoma del País Vasco, secção do contencioso administrativo, dirigiu ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«O artigo 52.° do Tratado CE deve ser interpretado no sentido de lhe ser contrária e, sendo caso disso, também ao artigo 92.°, n.° 1, do referido Tratado, uma regulamentação relativa a um território pertencente a uma comunidade autónoma de um Estado-Membro, tendo por objecto medidas fiscais urgentes de apoio ao investimento e incentivo da actividade económica, que apenas aproveita aos sujeitos passivos que contribuem exclusivamente para a Hacienda Foral do referido território, ou tenham domicílio fiscal ou nele realizem a maior parte das suas operações, ou tenham domicílio fiscal em tal território e o respectivo volume de operações realizado na comunidade autónoma no exercício anterior seja superior a 25% do volume total de operações, não incluindo entre os beneficiários das referidas medidas as demais pessoas singulares e colectivas residentes no mesmo Estado ou em outro Estado-Membro da Comunidade Europeia?»

8. Por despacho de 18 de Dezembro de 1997, o presidente do Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 43.° do Regulamento de Processo, determinou a apensação dos processos C-400/97, C-401/97 e C-402/97 para efeitos de tramitação processual escrita e oral bem como para efeitos de acórdão.

Quanto à admissibilidade

9. Convém, a título liminar, abordar a questão da admissibilidade da questão submetida pelo órgão jurisdicional espanhol. Com efeito, foi suscitada uma questão de inadmissibilidade pelas Juntas Generales e pelo Governo basco, demandadas e interveniente no processo principal, respectivamente. Na sua opinião, os reenvios prejudiciais não são estritamente necessários para a solução dos litígios pendentes no órgão jurisdicional nacional e não trazem elementos de facto e de direito tão precisos como exige a jurisprudência assente do Tribunal de Justiça.

10. No que respeita à necessidade de reenvio e, por conseguinte, da decisão do Tribunal de Justiça, as partes acima mencionadas consideram essencialmente que, pela adopção da oitava disposição adicional à Lei n.° 42/94, já se remediaram os eventuais efeitos contrários ao direito

comunitário das «normas forales» impugnadas. Esta disposição, que se aplica *ex tunc*, poderia, por esse facto, remediar qualquer situação desfavorável que eventualmente resultasse da aplicação do regime fiscal dos territórios históricos do País Basco. As referidas partes acrescentam que a Comissão, na referida carta de Fevereiro de 1995, reconheceu que a adopção da disposição em questão afastou todas as dúvidas que impendiam sobre a compatibilidade das regulamentações locais com as disposições comunitárias pertinentes, e insistem no facto de que todas as partes nos três processos principais comunicaram ao Tribunal Superior de Justicia que não consideravam necessária qualquer decisão quanto à validade das normas impugnadas, uma vez que qualquer incompatibilidade com o artigo 52.° do Tratado fora eliminada pela referida disposição adicional.

11. A este propósito, convém antes de mais observar que o Tribunal de Justiça tem por vezes declarado inadmissíveis certas questões colocadas no âmbito do processo prejudicial previsto no artigo 177.° do Tratado CE (actual artigo 234.° CE), na medida em que a resposta a estas questões não foi considerada como correspondendo a uma necessidade objectiva para decidir o litígio pendente nos órgãos jurisdicionais nacionais [6]. Todavia, não pensamos que seja necessário chegar à mesma solução no processo que agora nos ocupa. Com efeito, não se pode deixar de ter em devida conta o facto de o órgão jurisdicional de reenvio ter recorrido ao Tribunal de Justiça cerca de três anos após ter sido adoptada a disposição adicional à Lei n.° 42/94. Tendo embora conhecimento da posição das partes, segundo as quais a incompatibilidade eventual da regulamentação local com o artigo 52.° do Tratado fora eliminada graças à adopção da medida que acabámos de citar, o tribunal *a quo* considerou, apesar disso, necessário que o Tribunal de Justiça se pronuncie sobre a questão controvertida. No âmbito da repartição de competências (e de responsabilidades) imposta pelo Tratado, esta decisão incumbe, em princípio, ao órgão jurisdicional nacional. Este, pelo facto de ter um conhecimento directo dos factos e dos elementos de direito pertinentes, é quem está mais bem colocado para apreciar a pertinência das questões de direito comunitário suscitadas pelo litígio [7]. A solução a que chegou o órgão jurisdicional nacional a este respeito não pode ser posta em causa pelo Tribunal de Justiça, a não ser que seja manifesto que a interpretação ou a apreciação da validade de uma disposição comunitária não tem qualquer relação com a existência ou o objecto da causa.

12. Consideramos que, no caso vertente, não nos encontramos perante um daqueles casos, na realidade excepcionais, que acabámos de mencionar. As dúvidas que as partes suscitaram não respeitam, com efeito, à pertinência da questão para efeitos da solução do litígio no processo principal. Com efeito, tratando-se de apreciar a legalidade das disposições impugnadas à luz dos critérios oferecidos pelo direito comunitário, é incontestável que a interpretação pelo Tribunal de Justiça das disposições pertinentes do Tratado é útil para a solução do litígio. As dúvidas suscitadas pelas partes referem-se, portanto, mais à própria utilidade da *eventual*

6 — V. acórdão de 16 de Junho de 1981, Salonia (126/80, Recueil, p. 1563), e despacho de 16 de Maio de 1994, Monin Automobiles (C-428/93, Colect., p. I-1707).

7 — V., nomeadamente, os acórdãos de 29 de Novembro de 1978, Pigs Marketing Board (83/78, Recueil, p. 2347, n.° 25; Colect., p. 821), e de 7 de Julho de 1994, McLachlan (C-146/93, Colect., p. I-3229, n.° 20).

anulação, pelo órgão jurisdicional nacional, das medidas em causa do que à pertinência *da questão prejudicial* para efeitos da solução do litígio no tribunal *a quo,* uma vez que os invocados fundamentos de incompatibilidade já foram eliminados graças à adopção da disposição adicional já referida. Dito isto, consideramos que não compete ao Tribunal de Justiça apreciar o litígio no processo principal sob a perspectiva que acabamos de indicar, imiscuindo-se em apreciações que incumbem quer ao órgão jurisdicional nacional, que pode eventualmente reconhecer a falta de interesse em agir em relação a disposições que já não estão em vigor, quer às partes no processo principal. Pelo contrário, é forçoso reconhecer, a este respeito, que a administração central — que também exprimiu, perante o órgão jurisdicional nacional, um entendimento positivo quanto à eliminação dos motivos de ilegalidade, à luz do direito comunitário, das regulamentações impugnadas — não renunciou, apesar disso, à instância, o que demonstra que o litígio no tribunal *a quo* conserva interesse, apesar das alterações legislativas que entretanto ocorreram.

Também não se pode, alterando os fundamentos de inadmissibilidade expostos pelas partes, declarar o carácter fictício do litígio, seguindo uma linha jurisprudencial que, na realidade, nasce e se esgota com os dois acórdãos Foglia [8]. Basta observar, a este respeito, e abstraindo de qualquer apreciação quanto à justeza da solução adoptada nos acórdãos que acabámos de citar, que as partes não estão de maneira nenhuma de acordo quanto à solução a dar à questão prejudicial e, por conseguinte, quanto ao litígio de que se trata, o qual não se mostra, pois, como artificial.

8 — Acórdãos de 11 de Março de 1980 (104/79, Recueil, p. 745), e de 16 de Dezembro de 1981 (244/80, Recueil, p. 3045).

13. Além disso, as observações apresentadas pelas partes nos articulados escritos e durante a audiência não permitem discernir claramente o âmbito de aplicação *ratione temporis* da medida tomada pelo Reino de Espanha para eliminar a incompatibilidade da legislação local com as disposições do Tratado, nem o alcance desta medida para pôr realmente fim às desigualdades de tratamento que a referida legislação é suposta provocar. A este propósito, pode mesmo razoavelmente duvidar-se de que uma medida compensatória como a prevista pela oitava disposição adicional seja de facto equivalente à não aplicação das «normas forales», uma vez que a primeira supõe, em todo o caso, por parte das empresas, uma actividade que exige tempo e despesas suplementares.

14. As outras questões prévias de inadmissibilidade do reenvio prejudicial suscitadas pelas demandadas no processo principal mostram-se ainda menos fundadas. A afirmação segundo a qual os reenvios não seriam estritamente necessários para a solução do litígio, pelo facto de a questão suscitada perante o órgão jurisdicional nacional ser «parcialmente» de natureza interna, é desprovida de qualquer pertinência. A discriminação ou os elementos dos auxílios de Estado referiam-se, no entender das referidas partes, a uma situação jurídica que afectava pessoas singulares ou colectivas que residissem no País Basco em relação às que residiam no resto do território espanhol. Basta observar, para levantar esta objecção, que a referida medida desfavorável atinge de igual modo tanto as pessoas residentes no território comum espanhol como as que residem noutro Estado-Membro.

Seguidamente, no que respeita ao invocado carácter incompleto dos três reenvios prejudiciais, que não indicariam com a precisão exigida a co-existência de diferentes sistemas fiscais nas diferentes zonas do território espanhol, antes fazendo crer na existência de um único sistema geral com excepções em certas zonas, basta responder que o despacho de reenvio expõe, ainda que de forma sucinta, o regime aplicável aos sujeitos passivos nos territórios históricos, a sua aplicação *ratione personae,* as diferenças de tratamento entre as pessoas singulares e as pessoas colectivas sujeitas ao regime em questão e as sujeitas à regulamentação comum. A presença de diferentes sistemas fiscais suscita, na realidade, um problema de fundo, que será abordado em local oportuno, ou seja, no âmbito da apreciação das medidas em questão à luz das regras comunitárias em matéria de auxílios de Estado.

15. Pelas razões que acabamos de expor, consideramos que o Tribunal de Justiça deve apreciar a questão que lhe foi colocada pelo órgão jurisdicional espanhol.

Quanto à liberdade de estabelecimento

16. Através da primeira parte da questão, o órgão jurisdicional espanhol pergunta ao Tribunal de Justiça se o artigo 52.° do Tratado se opõe a uma regulamentação, como a regulamentação basca, relativa às medidas urgentes de auxílio ao investimento, de que beneficiam os sujeitos passivos que paguem impostos exclusivamente ao tesouro do território de uma Diputación Foral ou que tenham o seu domicílio fiscal ou que realizem a maior parte do seu volume de negócios ou ainda aos que, tendo o seu domicílio fiscal neste território, tenham realizado, no decurso do exercício anterior, mais de 25% do seu volume de negócios total na Comunidad Autónoma, com excepção de qualquer outra pessoa singular ou colectiva que resida noutro Estado-Membro da Comunidade Europeia.

O regime de concertação económica prevê com efeito (artigo 6.° da Lei n.° 12/81, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.° 27/90) que as pessoas singulares e as pessoas colectivas não residentes no território do Estado espanhol estão sujeitas à legislação fiscal do Estado. Essas pessoas estão, portanto, excluídas dos benefícios previstos pela legislação fiscal do País Basco.

17. Antes de abordar o mérito da questão, parece-nos útil voltar ao que já invocámos por antecipação a propósito das disposições correctivas tomadas pelo Governo espanhol. Este, em conformidade com a referida Decisão 93/337, introduziu na Lei n.° 42/94 a oitava disposição adicional, relativa à concessão de incentivos fiscais e de subvenções às pessoas que residem na União Europeia sem residirem no território espanhol. Nos termos desta disposição, as sociedades que exercem a sua actividade nos territórios históricos bascos sem poderem invocar as exonerações fiscais conferidas por estes têm direito ao reembolso, pela administração fiscal do Estado, dos mon-

tantes efectivamente pagos que excedam os que deveriam ter pago se pudessem invocar a legislação dos territórios históricos. O Governo espanhol considera que, graças à adopção desta medida, qualquer eventual discriminação no plano do direito comunitário foi eliminada. A Comissão, por razões de coerência com o que foi comunicado ao Governo espanhol pela carta de 3 de Fevereiro de 1995, não se opõe a esta conclusão.

18. A este propósito, não é demais precisar que, do ponto de vista do balanço de uma empresa, existe uma diferença considerável entre uma isenção a montante, tal como a que é garantida pelas disposições locais, e o reembolso *a posteriori,* instituído pela medida correctiva tomada pelo Governo espanhol. O mecanismo do *solve et repete* não elimina a situação discriminatória a que foram sujeitas as sociedades estrangeiras. De qualquer modo, têm de consagrar-se tempo e pessoal ao acompanhamento dos processos administrativos necessários para obter o reembolso, pelo que a empresa suporta com isto despesas suplementares. Consideramos, por conseguinte, que a oitava disposição adicional da Lei n.º 42/94 não pôde eliminar totalmente a desigualdade de tratamento, provocada pelas «normas forales», entre as empresas que têm o seu domicílio fiscal nos territórios bascos e as empresas estrangeiras.

19. Passemos agora ao fundo da questão. É necessário antes de mais repetir, para maior clareza, que a regulamentação dos territórios bascos subordina a concessão dos benefícios fiscais à condição da residência, do domicílio fiscal, ou de uma percentagem importante do volume de negócios total realizado no País Basco. Uma sociedade de outro Estado-Membro que quisesse abrir uma sucursal, uma agência ou um estabelecimento no País Basco, mantendo ao mesmo tempo a sua actividade (e, por conseguinte, o seu domicílio fiscal) no Estado de origem, não poderia beneficiar destes auxílios.

20. Dito isto, deve recordar-se que a liberdade de estabelecimento, reconhecida pelo artigo 52.º do Tratado aos nacionais de um Estado-Membro e que implica para eles o acesso às actividades não assalariadas e ao seu exercício nas mesmas condições que as definidas pela legislação do Estado-Membro de estabelecimento para os seus próprios nacionais, inclui, em conformidade com o artigo 58.º do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 48.º CE), para as sociedades constituídas em conformidade com a legislação de um Estado-Membro e que tenham a sua sede estatutária, a sua administração central ou o seu estabelecimento principal no interior da Comunidade, o direito de exercerem a respectiva actividade no Estado-Membro em questão por intermédio de uma sucursal ou agência [9].

No âmbito de aplicação dos artigos 52.º e 58.º do Tratado, a sede de uma sociedade serve para determinar, a exemplo da nacionalidade no que se refere às pessoas singulares, o critério de conexão à ordem jurídica de um Estado. Tal como afirmou

9 — Acórdão de 12 de Abril de 1994, Halliburton Services (C-1/93, Colect., p. I-1137, n.º 14).

o Tribunal de Justiça no acórdão Comissão/França [10], «admitir que o Estado-Membro de estabelecimento possa conceder livremente um tratamento diferente, unicamente pelo facto de a sede da sociedade estar situada em outro Estado-Membro (significaria)... esvaziar esta disposição do seu conteúdo».

21. O princípio que acabámos de recordar aplica-se, segundo a jurisprudência assente do Tribunal de Justiça, também nas hipóteses em que uma legislação fiscal nacional concede benefícios apenas às empresas que tenham a sua sede no interior do Estado. Embora seja verdade que, na ausência de medidas de harmonização, a regulamentação dos impostos directos releva, em princípio, da competência dos Estados-Membros, não é menos verdade que estes últimos, no exercício das suas competências, são obrigados a respeitar o direito comunitário [11]. Um tratamento fiscal discriminatório que entrave ou limite o exercício do direito de estabelecimento é, por isso, abrangido pelo âmbito de aplicação do artigo 52.° do Tratado [12].

22. Convém observar em seguida que o Tribunal de Justiça já sublinhou por diversas vezes que a liberdade de estabelecimento constitui um dos princípios fundamentais da Comunidade e que as disposições que a garantem conferem aos seus destinatários direitos absolutos que só podem ser limitados em presença de interesses considerados como prioritários, tais como as razões de ordem pública, de segurança pública e de saúde pública [artigo 56.° do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 46.° CE)]. Legislações nacionais discriminatórias só podem justificar-se em casos específicos e excepcionais. Considerações de natureza puramente económica, como a perda de receitas fiscais ou a luta contra a fraude fiscal, não podem justificar restrições a um direito fundamental garantido pelo Tratado [13].

23. As autoridades bascas sustentam, todavia, que as medidas tomadas se justificam pela necessidade de assegurar a coerência do sistema fiscal nacional. Na sua opinião, a diferença de tratamento entre os sujeitos passivos do imposto baseia-se no facto de que os critérios de conexão são um reflexo da repartição interna das competências entre as autoridades fiscais do País Basco e as do Estado. Em apoio desta tese, as Juntas Forales citam o acórdão Bachmann [14], no qual o Tribunal de Justiça utilizou pela primeira vez o conceito de «coerência do regime fiscal», no âmbito da apreciação da legislação fiscal e dos seus efeitos relativamente às pessoas estabelecidas noutro Estado-Membro. A noção de «coerência fiscal», entendida como uma razão imperiosa de interesse geral de modo a restringir as liberdades económicas fundamentais garantidas pelo Tratado, foi seguidamente precisada e circunscrita em diversos acórdãos, entre os quais figuram

10 — Acórdão de 28 de Janeiro de 1986 (270/83, Colect., p. 273, n.° 18).

11 — Acórdãos de 4 de Outubro de 1991, Comissão/Reino Unido (C-246/89, Colect., p. I-4585); de 14 de Fevereiro de 1995, Schumacker (C-279/93, Colect., p. I-225); de 27 de Junho de 1996, Asscher (C-107/94, Colect., p. I-3089); de 15 de Maio de 1997, Futura Participations e Singer (C-250/95, Colect., p. I-2471), e de 16 de Julho de 1998, ICI (C-264/96, Colect., p. I-4695).

12 — Acórdão de 13 de Julho de 1993, Commerzbank (C-330/91, Colect., p. I-4017).

13 — Acórdãos de 25 de Julho de 1991, Collectieve Antennevoorziening Gouda e o. (C-288/89, Colect., p. I-4007), e de 14 de Novembro de 1995, Svensson e Gustavsson (C-484/93, Colect., p. I-3955).

14 — Acórdão de 28 de Janeiro de 1992 (C-204/90, Colect., p. I-249, n.° 28).

os acórdãos Svensson e Gustavsson [15], Asscher [16] e Futura Participations e Singer [17].

24. Ora, abstraindo de qualquer apreciação quanto à possibilidade de invocar esta excepção em presença de medidas manifestamente discriminatórias [18], não consideramos que, no caso vertente, a necessidade de preservar a coerência do sistema fiscal espanhol deva ser levada em consideração. Resulta, com efeito, dos acórdãos já referidos que a aplicação da referida «razão imperiosa de interesse geral», a fim de justificar as medidas nacionais que restringem a liberdade de estabelecimento e a liberdade de prestação de serviços, pressupõe que haja um nexo directo entre a tributação e a dedução no interior do mesmo sistema fiscal. Em particular, é necessário que exista uma relação de compensação entre os montantes recebidos pelo Estado na sequência da tributação e os restituídos ao contribuinte sob a forma de dedução [19].

A «coerência do sistema fiscal» a que o Tribunal de Justiça se refere não respeita, como pretendem as autoridades bascas, à repartição das competências em matéria fiscal no interior de um Estado-Membro, mas à especial conexão existente entre duas operações — uma de sinal negativo e a outra de sinal positivo — no interior do mesmo sistema fiscal. No caso que nos ocupa, não existe, no interior do sistema fiscal espanhol, qualquer imposição susceptível de ser considerada como directamente ligada às deduções previstas pela regulamentação dos territórios bascos em favor das sociedades que aí tenham o seu domicílio fiscal.

25. Consideramos, por consequência, que as condições estabelecidas pela regulamentação basca para poder beneficiar de benefícios fiscais constituem uma medida discriminatória na acepção do artigo 52.° do Tratado, e propomos, por isso, ao Tribunal de Justiça que responda à primeira parte da questão submetida pelo Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Autónoma del País Vasco no sentido de que o artigo 52.° do Tratado se opõe a uma regulamentação de um território pertencente a uma comunidade autónoma de um Estado-Membro, relativa a medidas urgentes de auxílio ao investimento, que confere benefícios aos sujeitos passivos que paguem impostos exclusivamente ao tesouro dos territórios históricos bascos ou que aí tenham o seu domicílio fiscal ou que aí realizem a maior parte do seu volume de negócios ou ainda que, tendo o seu domicílio fiscal neste território, tenham, no decurso do exercício anterior, realizado mais de 25% do seu volume de negócios total na comunidade autónoma, com a exclusão de qualquer outra pessoa singular ou colectiva que resida noutro Estado-Membro da Comunidade Europeia.

15 — Acórdão já referido na nota 13, n.os 16 a 18.

16 — Acórdão já referido na nota 11, n.os 56 a 60.

17 — Acórdão já referido na nota 11.

18 — Remetemos quanto a este ponto para as nossas conclusões apresentadas em 10 de Junho de 1999 no processo Vestergaard (C-55/98, n.os 27 e segs.).

19 — No acórdão Bachmann, a perda de receitas fiscais devida à dedução das cotizações de seguro de vida era compensada pelo imposto aplicado às pensões, rendas e capitais devidos pelas seguradoras. No acórdão Svensson, o Tribunal precisou, além disso, que a existência de tal conexão não basta; deve tratar-se de uma ligação directa entre as duas operações em questão. Neste caso, relativo a um regime de auxílio à habitação sob a forma de bonificação do juro sobre os empréstimos contraídos junto de estabelecimentos de crédito que tivessem a sua sede no território nacional, o Tribunal de Justiça decidiu (acórdão já referido, n.° 18) que «neste caso não existe qualquer nexo directo entre a concessão da bonificação de juro aos mutuários, por um lado, e o seu financiamento através do imposto cobrado sobre os lucros das instituições financeiras, por outro».

Quanto ao conceito de auxílios de Estado

26. Através da segunda parte da questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta ao Tribunal de Justiça se as medidas de incentivo ao investimento, tais como as adoptadas pelas autoridades bascas acima descritas, são compatíveis com as disposições do Tratado em matéria de auxílios de Estado (artigos 92.° e seguintes do Tratado).

27. A este propósito, convém salientar antes de mais que a apreciação que o órgão jurisdicional nacional efectua, eventualmente com o auxílio do Tribunal de Justiça, no que respeita à qualificação de uma medida nacional como auxílio de Estado na acepção do artigo 92.° do Tratado reveste a sua importância, uma vez que uma eventual apreciação positiva permitiria considerar as medidas de auxílio por definição ilegais se não foram notificadas à Comissão nos termos do artigo 93.°, n.° 3, do Tratado CE (actual artigo 88.°, n.° 3, CE). No contexto processual do litígio que decorre no tribunal *a quo*, as «normas forales» são objecto de um recurso de anulação interposto pelo governo central, em virtude de estas disposições permitirem um tratamento fiscal favorável às empresas estabelecidas nos territórios históricos bascos. Neste contexto, o órgão jurisdicional de reenvio é chamado a apreciar se, neste caso concreto, estão reunidas as condições necessárias para que uma medida nacional possa ser qualificada como «auxílio» na acepção do artigo 92.° À luz da jurisprudência assente do Tribunal de Justiça respeitante aos poderes do órgão jurisdicional nacional face a auxílios não notificados [20], uma resposta positiva colocaria, por conseguinte, o tribunal espanhol em condições de anular as regulamentações locais, na medida em que as mesmas foram adoptadas com violação da obrigação de notificação à Comissão prevista pelo artigo 93.° do Tratado [21]. O órgão jurisdicional nacional não poderia, todavia, pronunciar-se quanto à compatibilidade das medidas de auxílio com o mercado comum, uma vez que se trata de uma apreciação que o Tratado reserva à Comissão, enquanto o mesmo tribunal pode decidir, para efeitos da aplicação do artigo 93.°, n.° 3, se a medida adoptada é abrangida pela noção de auxílio de Estado [22]. Para este efeito, o órgão jurisdicional nacional pode, como acontece no caso vertente, ou deve, se se tratar do órgão jurisdicional cujas decisões não são susceptíveis de recurso jurisdicional no direito interno, submeter uma questão prejudicial quanto à interpretação do artigo 92.° do Tratado.

28. Dito isto, é necessário agora apreciar se, de facto, as medidas tomadas pelas autoridades bascas são abrangidas pelo conceito de auxílio referido no artigo 92.°,

20 — V., nomeadamente, o acórdão de 11 de Julho de 1996, SFEI e o. (C-39/94, Colect., p. I-3547, n.° 39), no qual o Tribunal de Justiça precisou que «a intervenção dos órgãos jurisdicionais nacionais deve-se ao efeito directo reconhecido à proibição de execução dos projectos de auxílio constantes do artigo 93.°, n.° 3, último período». O Tribunal de Justiça acrescentou seguidamente que «a natureza imediatamente aplicável da proibição de pôr em execução contida neste artigo abrange qualquer auxílio que tenha sido executado sem ser notificado».

21 — Acórdão já referido, n.° 39. V. as recentes conclusões do advogado-geral Ruiz-Jarabo Colomer, apresentadas a propósito do acórdão de 17 de Junho de 1999, Piaggio (C-295/97, Colect., p. I-3735, n.os 24 a 27 das conclusões).

22 — Tal como o Tribunal precisou várias vezes (acórdãos de 22 de Março de 1977, Steinike e Weinlig, 78/76, Colect., p. 595, n.° 14; de 30 de Novembro de 1993, Kirsammer-Hack, C-189/91, Colect., p. I-6185, n.° 14, e SFEI e o., já referido, n.° 49), «para determinar se uma medida estatal criada sem ter em conta o processo de exame liminar instituído pelo artigo 93.°, n.° 3, lhe deve ou não ser sujeita, o órgão jurisdicional nacional pode ter de interpretar o conceito de auxílio».

n.º 1. A análise deve focalizar-se em particular sobre três elementos, a saber, a imputabilidade das medidas em questão ao Estado espanhol, a existência de uma vantagem ou benefício apreciável para as empresas, obtidos na sequência de um intervenção pública, e a especificidade da medida pública, na medida em que se destina a favorecer certas empresas ou certas produções.

29. Ora, parece-nos inegável que as medidas tomadas pelas Juntas Forales no exercício dos poderes que lhes reconhece a Lei de Concertação Económica n.º 12/81 constituíam um auxílio concedido sob a forma de benefícios fiscais e são imputáveis ao Estado.

30. No que respeita à primeira das condições acima referidas, relativa à qualificação das medidas concretamente adoptadas como auxílio na acepção do artigo 92.º do Tratado, basta recordar que, segundo jurisprudência assente do Tribunal de Justiça, o conceito de auxílio é mais geral que o de subvenção, porque abrange «não só prestações positivas, tais como as próprias subvenções, mas igualmente intervenções que, sob formas diversas, atenuam os encargos que normalmente oneram o orçamento de uma empresa e que, por isso, sem serem subvenções no sentido estrito do termo, têm a mesma natureza e têm efeitos idênticos» [23]. No que diz respeito mais especialmente às medidas que implicam vantagens fiscais, o Tribunal de Justiça precisou, no acórdão Banco Exterior de España, que «as medidas através das quais as autoridades públicas atribuem a certas empresas isenções fiscais que, não implicando embora transferência de recursos do Estado, colocam os beneficiários numa situação financeira mais favorável que a dos outros contribuintes constituem auxílios de Estado na acepção do n.º 1 do artigo 92.º do Tratado» [24]. Podemos, por isso, concluir que as regulamentações locais que são objecto do presente processo constituem auxílios, na medida em que têm por efeito aliviar a carga fiscal a que estão sujeitas as empresas abrangidas pelo âmbito de aplicação subjectiva destas regulamentações.

31. No que respeita, seguidamente, à imputabilidade ao Estado das medidas tomadas, neste caso, pelas entidades territoriais, basta recordar o acórdão Alemanha/Comissão [25]. Tratava-se de um sistema de auxílios instituídos pelo *Land* Nordrhein-Westfalen no âmbito de um programa de melhoria da estrutura económica regional, a favor de empresas estabelecidas em certas zonas do seu território. A regulamentação regional tinha sido adoptada com base numa lei-quadro federal. No processo de análise da legalidade da decisão da Comissão que considerava o programa de auxílios regionais incompatível com o mercado comum, o Tribunal de Justiça precisou antes de mais que «o facto de esse programa de auxílios ter sido adoptado por um Estado federado ou por uma colectividade territorial, e não pelo poder federal ou central, não impede a aplicação do n.º 1 do artigo 92.º do Tratado, desde que se encon-

23 — Acórdão de 23 de Fevereiro de 1961, De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Alta Autoridade (30/59, Colect. 1954-1961, p. 551); mais recentemente, acórdãos de 15 de Março de 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, Colect., p. I-877), e de 1 de Dezembro de 1998, Ecotrade (C-200/97, Colect., p. I-7907).

24 — Acórdão já referido, n.º 14; acórdão de 19 de Maio de 1999, Itália/Comissão (C-6/97, Colect., p. I-2981, n.º 16).

25 — Acórdão de 14 de Outubro de 1987 (248/84, Colect., p. 4013).

trem preenchidas as condições referidas neste artigo. Com efeito, ao referir os auxílios concedidos 'pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, e independentemente da forma que assumam', ele visa todos os auxílios financiados por fundos públicos. Daqui resulta que os auxílios concedidos por entidades regionais e locais dos Estados-Membros, *seja qual for o respectivo estatuto e designação* [26], se encontram submetidos ao exame da sua conformidade com o artigo 92.° do Tratado» [27]. A questão dos auxílios concedidos por entidades territoriais foi debatida, além disso, no processo Exécutif régional wallon e Glaverbel/Comissão, que foi decidido pelo Tribunal de Justiça pelo acórdão de 8 de Março de 1988 [28]. Neste caso, o Tribunal de Justiça examinou, na sequência de um recurso interposto pelo exécutif régional wallon, a legalidade da decisão de que era destinatário o Estado belga, pela qual foi considerado incompatível com o mercado comum um projecto de auxílios à produção que a autoridade territorial já referida tinha a intenção de conceder [29]. Definitivamente, a circunstância de as medidas concretas de auxílio terem sido tomadas ou concedidas por entidades territoriais não exclui a sua imputabilidade ao Estado para efeitos de aplicação das regras comunitárias em matéria de auxílios de Estado. Por consequência, as regulamentações controvertidas neste caso concreto são abrangidas pelo âmbito de aplicação do artigo 92.° do Tratado.

32. A terceira das condições mencionadas acima, segundo a qual o auxílio deve «favorecer certas empresas ou certas produções», necessita de uma análise mais aprofundada relativamente à própria natureza das medidas de incentivo ao investimento tomadas pelas autoridades bascas. Com efeito, trata-se de apurar se estas medidas constituem de facto um «auxílio de Estado», que atribua uma vantagem concorrencial em relação a outras empresas sujeitas ao sistema comum, ou uma medida de carácter geral que releva, enquanto tal, de opções políticas e económicas do Estado, não susceptíveis de serem objecto de controlo a nível comunitário nos termos dos artigos 92.° e seguintes do Tratado e sujeitas, eventualmente, a outras disposições menos estritas do Tratado [30]. Para este efeito, podemos, numa primeira aproximação, entender por «medidas gerais» as disposições legislativas e regulamentares de aplicação genérica no interior de um Estado-Membro determinado, enquanto as medidas atribuíveis ao Estado que favore-

26 — Sublinhado nosso.

27 — Acórdão já referido, n.° 17. No número seguinte, o Tribunal acrescentou que «os programas de auxílios tanto podem dizer respeito a todo o sector económico como ter finalidade regional, destinando-se neste caso a incentivar as empresas a investir em determinada região». Num e noutro caso, está-se em presença de medidas que são abrangidas pela noção auxílio na acepção do artigo 92.° do Tratado.

28 — 62/87 e 72/87, Colect., p. 1573.

29 — A imputação aos Estados das medidas de auxílios tomadas pelas entidades territoriais pode deduzir-se, na realidade, do sistema geral previsto pelo Tratado, nos termos do qual é o Estado o único interlocutor da Comissão no processo de análise dos auxílios, bem como em qualquer fase posterior do sistema centralizado de apreciação previsto no artigo 93.° do Tratado. Neste contexto, remetemos para o acórdão de 11 de Julho de 1984, Comissão/Itália (130/83, Recueil, p. 2849). Nessa ocasião, ao condenar a República Italiana por não ter cumprido uma decisão da Comissão que declarava a incompatibilidade de certas subvenções e auxílios concedidos pela região da Sicília nos termos de uma lei da região, o Tribunal de Justiça não aceitou a objecção suscitada pelo Governo italiano, que observava que tinha intervido por diversas vezes junto da região da Sicília para a levar a revogar as disposições visadas pela decisão da Comissão (n.° 3 do acórdão).

30 — Referimo-nos ao artigo 99.° do Tratado CE (actual artigo 93.° CE), que confere ao Conselho o poder de tomar disposições de harmonização das legislações em matéria fiscal.

çam certos sectores económicos ou certos operadores em relação a outros devem ser consideradas como «auxílios» na acepção do artigo 92.º

33. Ora, não nos parece que se possa extrair com segurança da jurisprudência do Tribunal de Justiça um critério geral que permita definir uma linha de demarcação segura entre estas duas noções. Até agora, a jurisprudência do Tribunal de Justiça determinou essencialmente o elemento da especificidade da medida considerando os *beneficiários do auxílio:* auxílios destinados a sectores específicos [31], a uma empresa determinada [32], ou ainda a empresas situadas numa região determinada [33]. Um outro critério, que o advogado-geral Darmon utilizou nas suas conclusões relativas ao acórdão Sloman Neptun [34], baseia-se, pelo contrário, no *carácter derrogatório* da medida em relação à estrutura do sistema geral em que se integra.

34. No caso que agora nos ocupa, a discussão refere-se aos benefícios fiscais concedidos exclusivamente às empresas que satisfaçam as condições enunciadas nas «normas forales», a saber, essencialmente, as empresas que têm o seu domicílio fiscal no País Basco. Estes benefícios são concedidos pelos três territórios históricos nos termos da lei de concertação económica de 1981, que reconhece a plena autonomia destes territórios para determinar os impostos directos.

35. Consideramos que as disposições tomadas pelas Juntas Forales devem ser qualificadas de «auxílios» na acepção do artigo 92.º do Tratado, e não de medidas gerais de política económica. Estas medidas apresentam, com efeito, um carácter de selectividade, quer se tomem em consideração os destinatários do auxílio ou se aplique o critério da natureza derrogatória da medida normativa em relação ao sistema geral. São, com efeito, destinadas exclusivamente a empresas situadas numa região determinada do Estado-Membro em questão e constituem para estas empresas uma vantagem de que não podem beneficiar as empresas que querem realizar operações económicas semelhantes em outras zonas deste Estado.

36. Também não consideramos que as referidas medidas possam justificar-se, como defendem as demandadas no processo principal e o Governo espanhol, em razão da repartição particular das competências em matéria fiscal vigentes no ordenamento jurídico espanhol. As entidades acima mencionadas pretendem, com efeito, fazer uma distinção entre as medidas fiscais adoptadas pelo Estado, cujo âmbito de aplicação se limita a uma parte particular do território, por um lado, e as medidas de carácter geral adoptadas por uma autori-

31 — Acórdão de 2 de Julho de 1974, Itália/Comissão (173/73, Recueil, p. 709, n.ºs 27 e 28).

32 — Acórdãos de 2 de Julho de 1974, Itália/Comissão, já referido, e de 2 de Fevereiro de 1988, Van der Kooy e o. (67/85, 68/85 e 70/85, Colect., p. 219).

33 — Acórdão Alemanha/Comissão, já referido na nota 25.

34 — Acórdão de 17 de Março de 1993 (C-72/91 e C-73/91, Colect., p. I-887).

dade competente no interior desse território, por outro. Enquanto no primeiro caso existiria um elemento de selectividade quanto aos sujeitos passivos, uma vez que a medida é limitada, no seu âmbito de aplicação, a uma parte dos sujeitos passivos que podiam ser destinatários dela, no segundo caso o elemento de selectividade não existe, porque a medida tem por destinatários todos os sujeitos passivos que, por aplicação das regras de atribuição das competências, estão sujeitos à regulamentação fiscal das autoridades locais.

Estas mesmas entidades acrescentam que, deste ponto de vista, as regras de atribuição de competência em matéria fiscal pelas autoridades dos territórios históricos não diferem das regras que regem a repartição das competências entre autoridades fiscais soberanas de dois Estados-Membros da União Europeia. As diferenças entre os sistemas não podem constituir um auxílio de Estado na acepção do artigo 92.° do Tratado, quando o único remédio às distorções provocadas no mercado consistiria em adoptar medidas de harmonização das legislações nacionais. Considerar, pelo contrário, que a repartição de competências em matéria fiscal entre o Estado e os territórios históricos é contrária às disposições do Tratado em matéria de auxílios de Estado equivaleria a fazer um juízo de valor quanto à estrutura constitucional do Estado espanhol.

37. Não podemos partilhar de tal conclusão. O facto de as medidas em questão serem tomadas pelas colectividades territoriais dotadas de competência exclusiva nos termos do direito nacional é na realidade, tal como observou a Comissão, uma circunstância puramente formal, que não basta para justificar o tratamento preferencial reservado às empresas que relevam do âmbito de aplicação das «normas forales». Se assim não fosse, o Estado poderia facilmente evitar a aplicação, numa parte do seu território, das disposições comunitárias em matéria de auxílios de Estado, muito simplesmente introduzindo modificações na repartição interna das competências em certos domínios, de forma a invocar assim, para um determinado território, a natureza «geral» da medida em questão. Além disso, esta solução justificar-se-ia mal à luz da jurisprudência do Tribunal de Justiça segundo o qual a expressão «independente da forma que assumam» constante da letra do artigo 92.° significa que o intérprete é obrigado a verificar os efeitos do auxílio muito mais do que a natureza do órgão que concede o auxílio ou as competências deste à luz das regras internas [35]. No processo Exécutif régional wallon/Comissão [36], por exemplo, o Tribunal de Justiça interpretou o conceito de auxílio de Estado face a medidas tomadas pelo exécutif régional wallon, embora no âmbito de uma lei do Estado que instituía medidas destinadas a favorecer o desenvolvimento económico. No acórdão Alemanha/Comissão, já referido, o Tribunal excluiu, além disso, a possibilidade de fazer entrar em linha de conta a estrutura constitucional interna do Estado em questão, acentuando a circunstância de que o artigo 92.°, «ao referir os auxílios concedidos 'pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, e independentemente da

35 — V. o acórdão de 14 de Novembro de 1984, Intermills/Comissão (323/82, Recueil, p. 3809).

36 — Acórdão já referido, n.° 6: «Um dos recorrentes é o exécutif régional wallon que é actualmente, nos termos do direito belga, o órgão competente para conceder auxílios às empresas estabelecidas na Valónia...».

forma que assumam', ele visa todos os auxílios financiados por fundos públicos. Daqui resulta que os auxílios concedidos por entidades regionais e locais dos Estados-Membros, *seja qual for o respectivo estatuto e designação* [37], se encontram submetidos ao exame da sua conformidade com o artigo 92.º do Tratado» [38]. Finalmente, no acórdão Comissão/Itália, também já referido, o Tribunal impôs ao governo central a obrigação de proceder às diligências necessárias para que fossem eliminadas as medidas de auxílio instituídas por uma lei da região da Sicília num domínio em que esta tem competência exclusiva. Resulta definitivamente desta jurisprudência que todas as medidas que implicam uma vantagem concorrencial, limitada a empresas que investem numa zona determinada do Estado-Membro, são imputáveis ao Estado em questão e não podem, por isso, por definição, na economia do sistema fiscal do Estado, ser entendidas como medidas de carácter geral.

38. Convém, além disso, acrescentar, tal como observou a Comissão, que «a natureza e a economia do sistema», que, segundo o Tribunal de Justiça [39], podem justificar um tratamento diferenciado em relação à regulamentação de aplicação geral, se referem não apenas a elementos formais, tal como o grau de autonomia da entidade territorial em questão, mas à existência de uma situação material diferente que justifica que se afastem as regras gerais. Ora, neste caso concreto, é difícil determinar que circunstâncias, ligadas à natureza ou à economia do sistema, poderiam justificar a diferença de tratamento que decorre das medidas bascas. A autonomia fiscal dos territórios bascos não reflecte, com efeito, qualquer especificidade do território em questão — em termos de condições económicas como o nível do emprego, os custos de produção, as infra-estruturas, o custo da mão-de-obra — que exigisse, por conseguinte, indirectamente, um tratamento fiscal diferente em relação ao que está em vigor no resto do território espanhol. O regime que resulta das disposições em questão responde a uma única lógica que consiste em favorecer os investimentos nos territórios históricos. Os motivos que as autoridades bascas consideraram relevantes para a adopção das medidas em causa demonstram, com efeito, que se trata de medidas conjunturais, destinadas a melhorar a competitividade das empresas a que os mesmos se aplicam com vista a fazer face aos desafios do mercado. Isso revela claramente, uma vez mais, o carácter excepcional e derrogatório das medidas em questão em relação à lógica geral da legislação fiscal.

37 — Sublinhado nosso.

38 — Acórdão já referido, n.º 17.

39 — Acórdãos de 2 de Julho de 1974, Itália/Comissão (já referido na nota 31), e de 9 de Dezembro de 1997, Tiercé Ladbroke/Comissão (C-353/95 P, Colect., p. I-7007).

Conclusões

38. Tendo em conta as considerações precedentes, propomos ao Tribunal de Justiça que responda da forma seguinte à questão colocada pelo Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Autónoma del País Vasco:

«Os artigos 52.° e 92.° do Tratado CE (que passaram, após alteração, a artigos 43.° CE e 87.° CE) devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma regulamentação de um território pertencente a uma comunidade autónoma de um Estado-Membro, relativa a medidas fiscais urgentes de apoio ao investimento e de promoção da actividade económica, que beneficia os sujeitos passivos que pagam impostos exclusivamente ao tesouro desse território ou que têm aí o seu domicílio fiscal ou que aí realizam a maior parte do seu volume de negócios ou ainda que, tendo o seu domicílio fiscal neste território, realizaram, no decurso do exercício anterior, mais de 25% do seu volume de negócios total na comunidade autónoma, excluindo qualquer outra pessoa singular ou colectiva que resida no mesmo Estado ou num outro Estado-Membro da Comunidade Europeia.»