CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL
M^ME JULIANE KOKOTT
présentées le 8 mai 2008 [1]

I — Introduction

1. Les trois territoires historiques Vizcaya (Bizkaia), Álava (Araba) et Guipúzcoa (Gipuzkoa) sont en fait des collectivités autonomes et forment ensemble la Communauté autonome du Pays basque. En vertu du régime fiscal particulier traditionnel (Fueros), ils disposent de compétences législatives propres en matière de droit fiscal. Se fondant sur ces compétences, ils ont fixé le taux de l'impôt sur les sociétés à 32,5 % pour les sociétés établies sur leur territoire respectif. Par contre, en Espagne, le taux de l'impôt sur les sociétés est fixé de manière générale à 35 %. De plus, les territoires historiques ont adopté des réglementations particulières pour le traitement fiscal de certains investissements qui ne connaissent pas de pendant en droit fiscal espagnol.

2. Les régions voisines de La Rioja et de Castilla y León ainsi que le syndicat Unión General de Trabajadores de La Rioja UGT-RIOJA considèrent que ces réglementations fiscales sont contraires à des dispositions nationales d'un rang supérieur et constituent des aides d'État illégales au sens des articles 87 CE et 88 CE. Par conséquent, elles ont introduit un recours auprès du Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, qui a déféré à la Cour sept demandes de décision préjudicielle [2] qui sont en grande partie identiques.

3. Il convient de préciser tout d'abord si les mesures fiscales adoptées par les territoires historiques ne favorisent pas «certaines entreprises ou certaines productions» par rapport à d'autres, et donc si elles ont un caractère sélectif. Si l'on prend comme cadre de référence le territoire espagnol dans son ensemble, alors il y aurait une sélectivité régionale. En effet, seules les entreprises établies dans certaines parties de l'Espagne, à savoir dans les territoires historiques, bénéficient des réglementations fiscales litigieuses.

4. Toutefois, dans son arrêt du 6 septembre 2006, Portugal/Commission [3], la Cour a jugé dans une affaire relative aux dispositions fiscales de la Région autonome des Açores (Portugal), en ce qui concerne les mesures fiscales adoptées par une collectivité régionale ou locale, que le cadre de

1 — Langue originale: l'allemand.

2 — C-428/06, Unión General de Trabajadores de La Rioja.
C-429/06, Comunidad Autónoma de La Rioja.
C-430/06, Comunidad Autónoma de La Rioja.
C-431/06, Comunidad Autónoma de La Rioja.
C-432/06, Comunidad Autónoma de Castilla y León.
C-433/06, Comunidad Autónoma de Castilla y León.
C-434/06, Comunidad Autónoma de Castilla y León.

3 — C-88/03, Rec. p. I-7115, ci-après l'«arrêt Açores».

référence ne doit pas nécessairement être défini par l'ensemble du territoire national de l'État membre concerné. Lorsqu'une telle collectivité dispose de suffisamment d'autonomie, alors son seul territoire peut constituer le cadre géographique de référence. Dans un tel cas, une réglementation qui favorise de la même manière toutes les entreprises localisées dans la région des Açores constitue une mesure générale non sélective qui ne remplit pas les critères d'une aide d'État.

5. Actuellement, la Cour et le Tribunal ont examiné ou examinent encore plus de 40 affaires concernant les mesures fiscales des territoires historiques de Vizcaya, Álava et Guipúzcoa [4]. Toutefois, les dispositions litigieuses en l'espèce n'ont pas encore fait l'objet d'une procédure. La Commission et le Tribunal ont conclu au caractère sélectif des mesures qu'ils ont examinées non seulement en raison de leur champ d'application territorial, mais également à la lumière d'autres conditions qui restreignaient le cercle des bénéficiaires de ces mesures comme la taille des entreprises ou le fait qu'il s'agit d'entreprises nouvellement établies [5].

6. En revanche, dans les présentes affaires, ce qui est déterminant est uniquement le fait que les réglementations fiscales ont la caractéristique de mesures régionales. Cela offre l'opportunité à la Cour de développer sa jurisprudence initiée avec l'arrêt Açores. Elle doit préciser plus particulièrement quelles sont les exigences qui doivent être liées à l'autonomie des collectivités régionales et locales afin que leurs réglementations fiscales puissent être qualifiées comme étant des mesures propres ne s'inscrivant pas dans le cadre global de l'État.

II — Cadre juridique

A — *La Constitution espagnole*

7. Les articles suivants de la Constitution espagnole présentent de l'intérêt dans le présent contexte:

«*Article 2* — La Constitution est fondée sur l'unité indissoluble de la nation espagnole, patrie commune et indivisible de tous les Espagnols. Elle reconnaît et garantit le droit à l'autonomie des nationalités et des régions qui la composent et la solidarité entre elles.

Article 31 — (1) Toute personne contribuera aux dépenses publiques, en fonction de sa capacité économique, par un système fiscal juste fondé sur des principes d'égalité et de

4 — À ce jour, le Tribunal est encore saisi des affaires jointes T-30/01, T-31/01, T-32/01, T-86/02, T-87/02 et T-88/02 ainsi que des affaires jointes T-227/01, T-228/01, T-229/01, T-265/01, T-266/01 et T-270/01.

5 — Arrêts du Tribunal du 6 mars 2002, Diputación Foral de Álava e.a./Commission (T-127/99, T-129/99 et T-148/99, Rec. p. II-1275, point 146); Diputación Foral de Álava e.a./Commission (T-92/00 et T-103/00, Rec. p. II-1385, point 27), et du 23 octobre 2002, Diputación Foral de Álava e.a./Commission (T-364/99, T-347/99 et T-348/99, Rec. p. II-4259, point 52).

progressivité qui ne revêtira, en aucun cas, le caractère d'une confiscation.

[…]»

8. Le titre VIII de la Constitution concerne l'organisation territoriale de l'État et contient les dispositions suivantes:

«*Article 137* — L'État se compose, dans son organisation territoriale, de communes, de provinces et des Communautés autonomes qui seront constituées. Toutes ces entités jouissent d'une autonomie pour la gestion de leurs intérêts respectifs.

Article 138 — (1) L'État garantit l'application effective du principe de solidarité consacré à l'article 2 de la Constitution, en veillant à l'établissement d'un équilibre économique approprié et juste entre les différentes parties du territoire espagnol, compte tenu tout particulièrement des circonstances propres à l'insularité.

(2) Les différences entre les statuts des diverses Communautés autonomes ne pourront impliquer, en aucun cas, des privilèges économiques ou sociaux.

Article 139 — (1) Tous les Espagnols ont les mêmes droits et les mêmes obligations dans n'importe quelle partie du territoire de l'État.

(2) Aucune autorité ne pourra adopter des mesures qui directement ou indirectement entraveraient la liberté de circulation et d'établissement des personnes et la libre circulation des biens sur tout le territoire espagnol.

Article 143 — (1) En application du droit à l'autonomie reconnu à l'article 2 de la Constitution, les provinces limitrophes ayant des caractéristiques historiques, culturelles et économiques communes, les territoires insulaires et les provinces ayant une entité régionale historique pourront se gouverner eux-mêmes et se constituer en Communautés autonomes, conformément aux dispositions du présent titre et des statuts respectifs.

[…]»

9. Les articles 148 et 149 décrivent les matières dans lesquelles les Communautés autonomes peuvent exercer des compétences ou dans lesquelles l'État jouit d'une compétence exclusive. Parmi les compétences éventuelles des Communautés autonomes, il y a notamment le développement de l'activité économique de la Communauté autonome dans le cadre des objectifs fixés par la politique économique nationale (article 148, paragraphe 1, sous 13).

10. Les articles 156 à 158 contiennent des dispositions plus précises relatives aux finances publiques:

«*Article 156* — (1) Les Communautés autonomes jouiront de l'autonomie financière pour développer et exercer leurs compétences, conformément aux principes de coordination avec les finances de l'État et de solidarité entre tous les Espagnols.

(2) Les Communautés autonomes pourront agir comme délégués ou collaborateurs de l'État pour le recouvrement, la gestion et la liquidation de ses ressources fiscales, conformément aux lois et aux statuts.

Article 157 — (1) Les ressources des Communautés autonomes seront constituées par:

a) Les impôts cédés totalement ou partiellement par l'État; les surtaxes sur les impôts de l´État et autres participations aux recettes de celui-ci.

b) Leurs propres impôts, taxes et contributions spéciales.

c) Les transferts d'un fonds de compensation interterritorial et d'autres assignations à la charge des budgets généraux de l'État.

d) Les revenus provenant de leur patrimoine et les recettes de droit privé.

e) Le produit des opérations de crédit.

(2) Les Communautés autonomes ne pourront en aucun cas prendre des mesures fiscales à l'encontre de biens situés hors de leur territoire ou qui pourraient constituer un obstacle à la libre circulation des marchandises ou des services.

[…]

Article 158 — (1) Dans les budgets généraux de l'État, on pourra fixer une assignation aux Communautés autonomes en fonction de l'importance des services et des activités étatiques qu'elles auront assumés et des prestations minimales qu'elles s'engagent à apporter en ce qui concerne les services publics fondamentaux sur tout le territoire espagnol.

(2) Afin de corriger des déséquilibres économiques interterritoriaux et de mettre en pratique le principe de solidarité, on constituera un Fonds de compensation destiné aux dépenses d´investissement dont les ressources seront réparties par les Cortes générales entre les Communautés autonomes et les provinces, s'il y a lieu.»

B — *Le statut d'autonomie*

11. Le fondement juridique en droit constitutionnel de la Communauté autonome du Pays basque se trouve dans le statut d'autonomie de 1979 [6], dont l'article 40 prévoit qu'elle dispose de sa propre administration financière autonome.

12. Par ailleurs, l'article 41, paragraphe 1, du statut d'autonomie prévoit que les relations fiscales entre l'État espagnol et le Pays basque sont régies par le système foral traditionnel du «Concierto Económico» (accord économique). L'article 41, paragraphe 2, définit les principes suivants:

«a) Les institutions compétentes des territoires historiques [provinces basques dans lesquelles une législation particulière est en vigueur] peuvent maintenir, établir et réglementer sur leur territoire le régime fiscal, en tenant compte de la structure générale d'imposition de l'État, des règles stipulées par le régime de concertation économique pour la coordination, l'harmonisation fiscale et la collaboration avec l'État et de celles que prend le parlement basque à des fins identiques dans la Communauté autonome.

b) Le prélèvement, la gestion, la liquidation, le recouvrement et l'inspection de l'ensemble des impôts, exception faite des impositions [...] seront assurés, à l'intérieur de chaque territoire historique, par les Diputaciones Forales respectives, sans préjudice de la collaboration avec l'État et d'inspections de la part de ce dernier.

c) Les institutions compétentes des territoires historiques adopteront les décisions pertinentes afin d'appliquer sur leurs territoires respectifs les règles fiscales à caractère exceptionnel et conjoncturel que l'État décide d'appliquer au territoire commun. Leur durée de validité sera identique à celle prévue pour ces dernières.

d) La contribution du Pays basque à l'État consistera en une quote-part globale formée par celles qui incombent à chacun de ses territoires historiques comme contribution à toutes les charges de l'État que la Communauté autonome n'assume pas.

6 — Adopté par la Ley Orgánica de los Cortes Generales Españolas (le parlement espagnol) nº 3/1979, du 18 décembre 1979. Version française disponible à l'adresse http://www.lehendakaritza.ejgv.euskadi.net/r48-2312/fr/contenidos/informacion/estatuto_guernica/fr_455/estatu_com_f.html.

e) Pour la fixation des quotes-parts revenant à chaque territoire historique faisant partie de la quote-part globale précitée, il sera mis en place une commission mixte composée, d'une part, d'un représentant de chaque Diputación Foral et d'un nombre équivalent de représentants du gouvernement basque et, d'autre part, d'un nombre égal de représentants de l'administration de l'État. La quote-part ainsi fixée sera approuvée par la loi, avec une périodicité établie par le régime de concertation, sans préjudice de sa mise à jour annuelle par le biais de la procédure prévue, également, dans le régime de concertation.

f) Le régime d'accord s'appliquera conformément au principe de solidarité, auquel font référence les articles 138 et 156 de la Constitution.»

C — *L'accord économique*

13. L'accord économique entre la Communauté autonome du Pays basque et le Royaume d'Espagne de 2002 [7] remplace l'accord antérieur de 1981. Les articles 2 à 4 de cet accord définissent les principes que les territoires historiques devront observer lors de l'élaboration du régime fiscal:

«Article 2 Principes généraux

Un — Le régime fiscal qu'établissent les territoires historiques devra observer les principes suivants:

1) Respect de la solidarité dans les termes prévus par la Constitution et le statut d'autonomie.

2) Observation de la structure générale d'imposition de l'État.

3) Coordination, harmonisation fiscale et collaboration avec l'État, conformément aux dispositions du présent accord économique.

4) Coordination, harmonisation fiscale et collaboration mutuelle entre les institutions des territoires historiques conformément aux dispositions dictées à cette fin par le parlement basque.

7 — Approuvé par la loi nº 12/2002, du 23 mai 2002 (Ley por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, publiée au BOE du 24 mai 2002). Version française disponible à l'adresse http://www.lehendakaritza.ejgv.euskadi.net/r48-2312/fr/contenidos/informacion/estatuto_guernica/fr_455/estatu_com_f.html.

5) Soumission aux traités ou conventions internationaux signés et ratifiés par l'État espagnol ou ceux auxquels celui-ci adhérerait.

Il devra respecter notamment les dispositions des conventions internationales signées par le Royaume d'Espagne afin d'éviter la double imposition ainsi que les normes d'harmonisation fiscale de l'Union européenne, devant prendre en charge les remboursements à réaliser en vertu de l'application de ces conventions et réglementations.

Deux — Les règles de cet accord seront interprétées conformément aux dispositions de la loi générale des impôts quant à l'interprétation des normes fiscales.

Article 3 Harmonisation fiscale

Lors de l'élaboration de la réglementation d'ordre fiscal, les territoires historiques:

a) se conformeront à la Loi générale des impôts en ce qui concerne la terminologie et les concepts, sans préjudice des particularités précisées au présent accord économique;

b) exerceront une pression fiscale effective globale équivalente à celle qui prévaut dans le reste de l'État;

c) respecteront et garantiront la liberté de circulation et d'établissement des personnes, de même que la libre circulation des marchandises, des capitaux et des services sur tout le territoire espagnol, sans que se produisent des effets discriminatoires, ni de préjudice aux règles de concurrence des entreprises, ni une distorsion dans l'attribution des ressources;

d) utiliseront la même classification d'activités industrielles, minières, commerciales, de services, professionnelles, agricoles, artistiques, d'activités de pêche et d'élevage que dans le territoire commun, sans préjudice de l'élaboration éventuelle d'une classification plus détaillée desdites activités.

Article 4 Principe de collaboration

Un — Les institutions compétentes des territoires historiques communiqueront à l'administration de l'État, préalablement à leur entrée en vigueur, les projets des dispositions réglementaires en matière fiscale.

L'administration de l'État en fera de même avec lesdites institutions.

Deux — L'État mettra en œuvre les mécanismes permettant la collaboration des institutions du Pays basque aux accords internationaux qui aient une répercussion sur l'application du présent accord économique.

Trois — L'État et les territoires historiques, dans l'exercice des fonctions qui leur correspondent en matière de gestion, d'inspection et de perception de leurs impôts, échangeront, au moment et dans la forme voulue, toutes les données et tous les renseignements qu'ils estiment nécessaires pour améliorer leur prélèvement.

Notamment, les deux administrations:

a) échangeront, à travers leurs centres de traitement de données, tous les renseignements dont elles estimeraient avoir besoin. L'intercommunication technique indispensable sera mise en place à cet effet. Un plan commun et coordonné d'informatique fiscale sera élaboré annuellement;

b) les services d'inspection prépareront des plans d'inspection communs sur des objectifs, secteurs et procédures sélectives coordonnés, ainsi que sur les contribuables ayant changé de domicile, les sociétés en régime de transparence fiscale et les sociétés assujetties à l'impôt, proportionnellement au volume d'opérations réalisé, dans le cadre de l'impôt sur les sociétés.»

14. L'article 14, paragraphe 1, régit la répartition de la compétence fiscale en matière d'impôt sur les sociétés comme suit:

«Un — L'impôt sur les sociétés est un impôt concerté, de réglementation autonome, pour les contribuables ayant leur domicile fiscal au Pays basque.

Cependant, les contribuables dont le volume des opérations au cours de l'exercice précédent aurait dépassé 6 millions d'euros et qui dans le même exercice auraient réalisé en territoire commun plus de 75 % de leur volume d'opérations seront soumis à la réglementation de ce territoire.

De même, la réglementation autonome sera applicable aux contribuables dont le domicile fiscal se trouve en territoire commun, dont le volume des opérations au cours de l'exercice précédent ait dépassé 6 millions d'euros et qui aient obtenu le total du volume de leurs opérations au Pays basque.»

15. Les articles 48 à 60 de l'accord économique traitent des relations financières entre l'État et le Pays basque. Les articles 48 à 50 sont rédigés comme suit:

«Article 48 Principes généraux

Les relations financières entre l'État et le Pays basque seront régies par les principes suivants:

1) Autonomie fiscale et financière des institutions du Pays basque pour le développement et la mise en œuvre de ses compétences.

2) Respect de la solidarité dans les termes prévus par la Constitution et le statut d'autonomie.

3) Coordination et collaboration avec l'État en matière de stabilité budgétaire.

4) Contribution du Pays basque aux charges de l'État non assumées par la Communauté autonome, dans la forme déterminée sur le présent accord économique.

5) Les facultés de tutelle financière exercées à tout moment par l'État en matière de collectivités locales correspondront aux institutions compétentes du Pays basque, sans que cela implique un niveau d'autonomie des collectivités locales basques inférieur à celui dont jouiraient celles de régime commun.

Article 49 Concept de quote-part

L'apport du Pays basque à l'État consistera en une quote-part globale, se composant de celles correspondant à chacun de ses territoires historiques comme contribution à toutes les charges de l'État non assumées par la Communauté autonome basque.

Article 50 Périodicité et mise à jour de la quote-part

Un — Tous les cinq ans, en vertu d'une loi votée par les 'Cortes Generales' (parlement espagnol), sur l'accord préalable de la commission mixte de l'accord économique, on déterminera la méthodologie d'assignation de la quote-part qui sera en vigueur durant le quinquennat à venir, conformément aux principes généraux figurant au présent accord économique, ainsi qu'à approuver la quote-part de la première année du quinquennat.

Deux — Au cours de chacune des années suivant la première, la commission mixte de l'accord économique procédera à la mise à jour de la quote-part, en appliquant la méthodologie approuvée par la loi à laquelle fait référence l'alinéa antérieur.

Trois — Les principes qui forment la méthodologie déterminant la quote-part figurant au présent accord pourront être modifiés dans le cadre de la loi quinquennale de la quote-part, quand les circonstances et l'expérience de leur application le recommandent ainsi.»

16. Selon les articles 63 et 64, l'évaluation de la conformité de la réglementation fiscale à l'accord économique pourra être effectuée préalablement à sa publication par un organe collégial à composition paritaire, la commission de coordination et d'évaluation normative. À la demande d'un de ses membres, cette commission examinera les griefs soulevés contre ces réglementations et s'efforcera de dégager une solution consensuelle.

D — *La loi quinquennale de la quote-part 2002-2006*

17. Par la loi du 23 mai 2002 [8] a été approuvée la méthodologie pour la détermination de la quote-part du Pays basque pour les années 2002-2006.

8 — Loi nº 13/2002, du 23 mai 2002 (Ley por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo País Vasco para el quinquenio 2002-2006 (BOE nº 124, du 24 mai 2002). Version française disponible à l'adresse http://www.lehendakaritza.ejgv.euskadi.net/r48-2312/fr/contenidos/informacion/estatuto_guernica/fr_455/estatu_com_f.html.

«Article 3 Détermination du quota de l'année de base

Le quota liquide de l'année de base du quinquennat 2002-2006 sera déterminé par l'application du coefficient d'imputation au montant total des charges non assumées par la Communauté autonome et par la réalisation des ajustements et des compensations correspondants, tout ceci selon les termes prévus dans les articles suivants.

Article 4 Charges de l'État non assumées par la Communauté autonome

Un — Sont considérées comme charges de l'État non assumées par la Communauté autonome celles correspondant à des compétences dont l'exercice n'a pas encore été effectivement assumé par cette dernière.

Deux — Pour déterminer le montant total des charges en question, on déduira du total des dépenses du budget de l'État l'assignation budgétaire intégrale qui, au niveau de l'État, correspond aux compétences assumées par la Communauté autonome, depuis la date d'effectivité du transfert fixé aux décrets royaux correspondants. […]

Article 5 Ajustements

Un — Sans préjudice des dispositions des articles 14 et 15 ci-après, les chiffres résultant de l'imputation à laquelle se réfère l'alinéa quatre de l'article précédent feront l'objet d'un ajustement de manière à perfectionner l'estimation des recettes au titre des impôts directs imputables au Pays basque et au reste de l'État, conformément aux dispositions de l'article 55 de l'accord économique. […]

Article 6 Montants compensatoires

Un — Du quota correspondant à chaque territoire historique on déduira par compensation les postes suivants:

a) La part imputable des impôts non concertés.

b) La part imputable des recettes budgétaires de nature non fiscale.

c) La part imputable du déficit présenté par le Budget général de l'État. […]

Article 7 Coefficient d'imputation

Le coefficient d'imputation auquel se réfèrent les articles 4 et 6 précédents, déterminé pour l'essentiel en fonction du revenu des territoires historiques par rapport à l'État, est de 6,24 % pour le quinquennat en vigueur.»

18. D'autres dispositions de la loi règlent les adaptations de la quote-part qui, se fondant sur l'année de base 2002, doivent être effectuées pour les années ultérieures.

E — *Les dispositions légales basques*

19. La loi basque nº 27/1983, du 25 novembre 1983, complète le régime financier et fiscal existant. Elle détermine la part des ressources fiscales que les territoires historiques doivent verser au Pays basque après déduction de la quote-part à verser à l'État.

20. En outre, la loi basque nº 3/1989, du 30 mai 1989, a créé un organe de coordination fiscale du Pays basque. Cet organe de coordination rend des avis sur les projets de dispositions fiscales des territoires historiques.

F — *Les règles fiscales litigieuses des territoires historiques*

21. La disposition dont l'annulation est demandée dans les affaires C-428/06, C-429/06 et C-434/06 est la Norma Foral nº 7/2005, du 23 juin 2005, des Juntas Generales de Vizcaya, modifiant en son article 2 la Norma Foral nº 3/1996, du 26 juin 1996, relative à l'impôt sur les sociétés (del Impuesto sobre Sociedades) [9]:

— l'article 2, paragraphe 4, de cette norme modifie l'article 29 de la Norma Foral nº 3/1996 et fixe le taux de l'impôt sur les sociétés à 32,5 %;

— l'article 2, paragraphe 6, de la norme attaquée modifie l'article 37 de la Norma Foral nº 3/1996 et prévoit une déduction de 10 % du montant des investissements réalisés en immobilisations corporelles neuves et affectés au développement de l'exploitation économique d'une société;

— l'article 2, paragraphe 7, de la norme attaquée modifie l'article 39 de la Norma Foral nº 3/1996 et prévoit une déduction égale à 10 % des montants provenant du résultat comptable de l'exercice et pouvant être destinée à une réserve pour investissements productifs et/ou activités de conservation et d'amélioration de l'environnement ou économie d'énergie.

22. L'impôt sur les sociétés en vigueur en Vizcaya se distingue ainsi du taux général de 35 % [10] applicable en Espagne. Les déductions fiscales au titre des articles 37 et 39 de la Norma Foral nº 3/1996 n'ont pas d'équivalent dans la loi espagnole relative à l'impôt sur les sociétés.

23. La disposition dont l'annulation est demandée dans les affaires C-430/06 et C-433/06 est le Decreto Foral Normativo de Urgencia Fiscal nº 2/2005, du 24 mai 2005, del Consejo de Diputados de Álava, dont l'article unique, en ses paragraphes 4 et 5, modifie les articles 29 et 37 de la Norma Foral nº 24/1996, du 5 juillet 1996, relative à l'impôt sur les sociétés. Le contenu de ces dispositions correspond à celui des normes attaquées de Vizcaya.

24. Enfin, les affaires C-431/06 et C-432/06 ont pour objet le Decreto Foral nº 32/2005, du 24 mai 2005, de la Diputación Foral de Guipúzcoa, qui modifie les articles 29 et 37 de la Norma Foral nº 7/1996, du 4 juillet 1996, relative à l'impôt sur les sociétés. Ces dispositions correspondent aux normes attaquées des autres territoires historiques.

9 — Les recours introduits par les requérants dans les litiges au principal dans les affaires C-428/06 et C-429/06 visent à l'annulation de l'article 2, paragraphes 4, 6 et 7, de la Norma Foral, tandis que le recours dans l'affaire C-434/06 a pour seul objet l'annulation de l'article 2, paragraphes 4 et 6.

10 — Voir article 28, paragraphe 1, de la nouvelle version de la loi relative à l'impôt sur les sociétés établie par le Real Decreto-Legislativo nº 4/2004, du 5 mars 2004.

III — Faits et questions préjudicielles

25. Dès avant l'adoption des dispositions litigieuses, il existait des réglementations en la matière dans les trois territoires historiques. Toutefois, par un arrêt du 9 décembre 2004, le Tribunal Supremo a annulé ces dispositions plus anciennes (pourvoi en cassation nº 7893/1999) [11]. Cette juridiction a examiné plus particulièrement les Normas Forales à la lumière des principes constitutionnels d'autonomie, d'égalité de traitement, d'unité de l'État, de solidarité ainsi qu'à la lumière des principes de la concurrence et de la liberté d'établissement. À cet égard, le Tribunal Supremo a souligné que les principes précités n'excluaient pas toutes les mesures fiscales des territoires historiques s'écartant du régime fiscal général de l'État. En effet, il y avait lieu de tenir compte également de l'autonomie des territoires historiques garantie par la Constitution. Par ailleurs, les limites de ce qui est autorisé en droit constitutionnel seraient dépassées si les différences constituent des aides d'État au sens de l'article 87, paragraphe 1, CE.

26. Tenant compte de la jurisprudence de la Cour et du Tribunal, le Tribunal Supremo a ensuite analysé les différentes dispositions et a conclu, s'agissant des taux d'imposition réduits, des dispositions relatives aux déductions de certains investissements en immobilisations corporelles et des réserves spéciales, à l'existence d'aides. Le Tribunal Supremo a annulé cette disposition ainsi que certaines autres, parce que ces aides n'ont pas été notifiées à la Commission au titre de l'article 88, paragraphe 3, CE, sans saisir la Cour à titre préjudiciel.

27. À la suite de cela, après que les territoires historiques eurent adopté des réglementations litigieuses d'un contenu identique, les régions voisines de La Rioja et de la Castilla y León ainsi que l'UGT-RIOJA ont à leur tour contesté celles-ci devant le Tribunal Superior de Justicia del País Vasco. Après que la Cour eut entre-temps rendu son arrêt Açores [12], le Tribunal Superior a jugé nécessaire de saisir la Cour d'une demande de décision préjudicielle et, par une ordonnance du 20 septembre 2006, lui a déféré la question suivante dans les affaires C-428/06, C-429/06 et C-434/06:

«L'article 87, paragraphe 1, CE doit-il être interprété en ce sens que les mesures fiscales adoptées par les Juntas Generales du Territorio Histórico de Vizcaya, modifiant les articles 29, paragraphe 1, sous a), 37 et 39 de la réglementation relative à l'impôt sur les sociétés, doivent être considérées comme sélectives et, partant, constituent, au sens de la disposition susmentionnée, des aides d'État devant être notifiées à la Commission en vertu de l'article 88, paragraphe 3, CE, au motif qu'elles fixent un taux d'imposition inférieur au taux général défini par la légis-

11 — Annexe 8 des observations de la Commission.

12 — Précité à la note 3.

lation de l'État espagnol et instaurent des déductions fiscales qui n'existent pas dans l'ordre juridique fiscal étatique et qui sont applicables sur le territoire de cette collectivité infraétatique autonome?»

IV — Appréciation

A — *Recevabilité de la demande de décision préjudicielle*

28. Les questions préjudicielles posées dans les autres affaires ont trait aux dispositions équivalentes des territoires historiques d'Álava (C-430/06 et C-433/06) et de Guipúzcoa (C-431/06 et C-432/06), qui sont similaires.

29. Par ordonnance du 30 novembre 2006, le président de la Cour a décidé de joindre ces affaires.

30. Dans la procédure devant la Cour, l'Unión General de Trabajadores de La Rioja UGT-RIOJA, la Comunidad Autónoma de La Rioja, la Comunidad de Castilla y León, la Diputación Foral de Guipúzcoa, la Confederación Empresarial Vasca (Confebask), les gouvernements espagnol et italien, le gouvernement du Royaume-Uni ainsi que la Commission des Communautés européennes ont déposé des observations. Par ailleurs, la Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya, la Diputación Foral d'Álava, la Diputación Foral de Vizcaya et la Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Bilbao ont déposé des observations communes.

31. UGT-RIOJA et la Comunidad Autónoma de La Rioja avaient initialement soulevé l'exception d'irrecevabilité de la demande de décision préjudicielle. La première avait fait valoir à cet égard que la Norma Foral nº 7/2005 de la Juntas Generales de Vizcaya avait déjà été annulée et/ou suspendue. La Comunidad Autónoma de La Rioja avait soutenu, quant à elle, que les dispositions litigieuses des trois territoires historiques avaient été annulées par une décision du Tribunal Superior de Justicia del País Vasco du 14 novembre 2005 (confirmée par une décision du 17 mars 2006) en application de l'arrêt du Tribunal Supremo du 9 décembre 2004.

32. Toutefois, peu avant l'ouverture de la procédure orale, ces deux parties ont retiré leur exception d'irrecevabilité. Les informations données par celles-ci à la suite d'une question de la Cour posée à l'audience en ce qui concerne l'état des procédures précitées n'ont apporté aucune clarté. Les dispositions attaquées par les recours en référé semblent avoir été partiellement suspendues, même si les décisions judiciaires relatives à certaines Normas Forales ne sont pas définitives.

33. À ce sujet, il convient de souligner que le retrait d'une exception d'irrecevabilité est dépourvu de pertinence, car la Cour est également susceptible de constater d'office l'irrecevabilité. À cet égard, la circonstance que les réglementations litigieuses ont éventuellement été annulées ou suspendues pourrait faire naître des doutes quant à la nécessité de la demande de décision préjudicielle.

34. Il est de jurisprudence constante que, dans le cadre de la coopération entre la Cour et les juridictions nationales telle que prévue à l'article 234 CE, il appartient au seul juge national, qui est saisi du litige qui doit assumer la responsabilité de la décision juridictionnelle à intervenir, d'apprécier, au regard des particularités de l'affaire pendante devant lui, la nécessité d'une décision préjudicielle pour être en mesure de rendre son jugement [13].

35. Dès lors que les questions posées par les juridictions nationales portent sur l'interprétation d'une disposition de droit communautaire, la Cour est donc, en principe, tenue de statuer, à moins qu'il ne soit manifeste que la demande de décision préjudicielle tend, en réalité, à l'amener à statuer au moyen d'un litige construit ou à formuler des opinions consultatives sur des questions générales ou hypothétiques, que l'interprétation du droit communautaire demandée n'ait aucun rapport avec la réalité ou l'objet du litige, ou encore que la Cour ne dispose pas des éléments de fait ou de droit nécessaires pour répondre de façon utile aux questions qui lui sont posées [14].

36. Dans le litige encore pendant au principal, les requérants contestent les normes des territoires historiques. Dans ce contexte, la juridiction de renvoi pose une question relative à l'interprétation de l'article 87 CE. Il n'existe aucun élément indiquant que le litige serait résolu ou aurait un caractère hypothétique parce que les dispositions litigieuses auraient déjà été annulées dans d'autres procédures. En tout état de cause, le Tribunal Superior de Justicia del País Vasco a saisi la Cour, et cette appréciation lui appartient en première ligne, bien que la validité des dispositions aurait déjà été mise en cause par cette juridiction dans le cadre de procédures en référé, selon les informations des parties. Il appartient à la juridiction de renvoi et non pas à la Cour de se prononcer sur la validité des décisions rendues dans ce cadre à la lumière des règles de procédure nationales [15].

37. De plus, Confebask considère que le renvoi préjudiciel n'est pas nécessaire parce que la réponse résulte déjà clairement de l'arrêt Açores. La Cour pourrait également se prononcer par voie d'ordonnance au titre de l'article 104, paragraphe 3, de son règlement de procédure. Toutefois, il ne s'agit pas en l'espèce d'une exception d'irrecevabilité au sens propre. En effet, dans les cas d'application de la procédure au titre de l'article 104, paragraphe 3, du règlement de

13 — Arrêts du 15 décembre 1995, Bosman (C-415/93, Rec. p. I-4921, point 59); du 17 juillet 1997, Leur-Bloem (C-28/95, Rec. p. I-4161, point 24), et du 29 janvier 2008, Promusicae (C-275/06, Rec. p. I-271, point 36).

14 — Arrêt Promusicae (précité à la note 13, point 37).

15 — Voir, dans ce sens, arrêts du 29 avril 2004, Orfanopoulos et Oliveri (C-482/01 et C-493/01, Rec. p. I-5257, point 42); du 30 juin 2005, Tod's France (C-28/04, Rec. p. I-5781, point 14), et du 12 janvier 2006, Turn-und Sportunion Waldburg (C-246/04, Rec. p. I-589, point 21).

procédure, la demande de renvoi préjudiciel n'est pas irrecevable, mais peut être traitée au moyen d'une procédure simplifiée. Néanmoins, il n'existe aucun élément permettant de recourir à cette procédure, parce que la réponse à cette question posée ne peut être clairement déduite de la jurisprudence et ne laisse place à aucun doute raisonnable.

38. La demande de décision préjudicielle est dès lors recevable.

B — *Sur la question préjudicielle*

39. La juridiction de renvoi aimerait savoir en substance à quelles conditions les mesures fiscales adoptées par les collectivités locales plus avantageuses que les dispositions fiscales applicables dans le reste du territoire de l'État membre ont un caractère sélectif et constituent ainsi une aide d'État au sens de l'article 87, paragraphe 1, CE qui devrait être notifiée à la Commission en vertu de l'article 88, paragraphe 3, CE.

40. Avant d'examiner plus en détail dans quelles circonstances des réglementations fiscales devraient être considérées comme sélectives en tenant compte des faits au principal, nous souhaitons rappeler les éléments principaux de l'arrêt Açores.

1. L'arrêt Açores

41. Dans l'arrêt Açores, la Cour s'est penchée pour la première fois sur ce qu'il est convenu d'appeler la sélectivité régionale des dispositions fiscales. À cet égard, le point de départ est la jurisprudence constante relative aux caractéristiques de la sélectivité. Il en résulte que l'article 87, paragraphe 1, CE impose de déterminer si, dans le cadre d'un régime juridique donné, une mesure nationale est de nature à favoriser «certaines entreprises ou certaines productions» par rapport à d'autres qui se trouveraient, au regard de l'objectif poursuivi par ledit régime, dans une situation factuelle et juridique comparable [16].

42. Il est exact qu'en principe les impôts ne constituent pas des avantages, mais bien des charges. Toutefois, des mesures fiscales peuvent constituer des aides lorsque, dans des cas donnés, l'État prévoit une taxation inférieure à la normale ou renonce à la taxation. Dans la mesure où la notion d'aide est plus générale que celle de subvention, elle vise non seulement des prestations positives telles que les subventions elles-mêmes, mais également des allégements des charges qui normalement grèvent le budget d'une entreprise [17]. Par conséquent, pour apprécier le caractère d'aide d'une mesure fiscale, il convient de prendre comme cadre de

16 — Arrêt Açores (précité à la note 3, point 54) et référence aux arrêts du 8 novembre 2001, Adria-Wien Pipeline et Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, Rec. p. I-8365, point 41); du 29 avril 2004, GIL Insurance e.a. (C-308/01, Rec. p. I-4777, point 68), et du 3 mars 2005, Heiser (C-172/03, Rec. p. I-1627, point 40).

17 — Voir arrêts du 23 février 1961, De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Haute Autorité (30/59, Rec. p. 1, point 43); du 15 mars 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, Rec. p. I-877, point 13), et du 1er décembre 1998, Ecotrade (C-200/97, Rec. p. I-7907, point 34).

référence une imposition «normale» dont s'écarte la réglementation litigieuse de manière sélective [18]. Une imposition différenciée est justifiée lorsque cette différenciation résulte de la nature ou de l'économie du système fiscal [19].

43. La nouveauté décisive de l'arrêt Açores réside dans le fait que la Cour n'a pas considéré que le cadre de référence devait absolument être l'ensemble de l'État membre. En revanche, elle a considéré qu'il était possible que le cadre de référence d'une réglementation fiscale d'une collectivité locale ou régionale soit formé du seul territoire de celle-ci lorsque cette collectivité est suffisamment autonome par rapport au gouvernement central de cet État membre [20].

44. Dans sa jurisprudence antérieure relative aux aides d'État des collectivités territoriales, la Cour a surtout souligné que celles-ci devaient être imputées à l'État [21]. Se fondant sur cette approche, la Commission a, dans sa pratique décisionnelle antérieure, considéré que des réglementations qui n'étaient pas applicables sur l'ensemble du territoire national constituaient des mesures sélectives, même si elles ont été adoptées par des collectivités territoriales [22].

45. Après avoir défini le cadre de référence pour apprécier le taux réduit d'imposition dans une région d'un État membre, la Cour a distingué dans l'arrêt Açores trois situations, en se fondant sur les conclusions de l'avocat général Geelhoed [23]:

— le gouvernement central décide unilatéralement d'appliquer dans une zone géographique déterminée un taux d'imposition plus faible que le taux applicable au niveau national (première situation);

— la compétence fiscale est répartie par l'État central auprès de l'ensemble des collectivités locales d'un même niveau qui disposent du pouvoir de décider librement, dans la limite des compétences dont elles sont dotées, du taux de l'impôt applicable dans le territoire qui relève de leur compétence (deuxième situation);

18 — Arrêt Açores (précité à la note 3, point 56).

19 — Arrêt Açores (précité à la note 3, point 52) avec référence aux arrêts du 2 juillet 1974, Italie/Commission (173/73, Rec. p. 709, point 33), et du 15 décembre 2005, Unicredito Italiano (C-148/04, Rec. p. I-11137, point 51).

20 — Arrêt Açores (précité à la note 3, point 58).

21 — Arrêt du 14 octobre 1987, Allemagne/Commission (248/84, Rec. p. 4013, point 17); voir également conclusions de l'avocat général Saggio du 1^er juillet 1999 dans l'affaire Juntas Generales de Guipúzcoa e.a. (arrêt du 16 février 2000, C-400/97, C-401/97 et C-402/97, Rec. p. I-1073, point 31. La Cour s'est tenue à ces principes dans l'arrêt Açores (voir point 55 de cet arrêt précité à la note 3).

22 — Voir décision 2003/442/CE de la Commission, du 11 décembre 2002, concernant la partie du régime portant adaptation du système fiscal national aux spécificités de la région autonome des Açores qui concerne le volet relatif aux réductions des taux d'impôt sur les revenus (JO 2003, L 150, p. 52, points 26 à 32), en cause dans l'arrêt Açores et décision 2005/261/CE de la Commission, du 30 mars 2004, relative au régime d'aides que le Royaume-Uni envisage de mettre à exécution concernant la réforme de l'impôt sur les sociétés par le gouvernement de Gibraltar (JO 2005, L 85, p. 1, points 102 à 109), contre lesquelles le Tribunal a été saisi de recours en annulation introduits par Gibraltar et le Royaume-Uni (affaires T-211/04 et T-215/04).

23 — Conclusions du 20 octobre 2005 dans l'affaire Portugal/Commission (arrêt du 6 septembre 2006, C-88/03, Rec. p. I-7115), points 50 à 54.

— une collectivité régionale ou locale arrête, dans l'exercice de pouvoirs suffisamment autonomes par rapport au pouvoir central et dont les autres collectivités ne disposent pas (asymétrie), un taux d'imposition inférieur au taux national et qui est applicable uniquement aux entreprises présentes sur le territoire relevant de sa compétence (troisième situation).

46. Dans la première situation, il existe clairement une mesure sélective. Dans la mesure où, en l'espèce, c'est le niveau national qui fixe à la fois le régime général et les dérogations régionales, le seul cadre de référence à prendre en considération est l'État dans son ensemble.

47. Dans la seconde situation, il n'existe pas de niveau d'imposition «normal» pour l'ensemble du territoire national par rapport auquel les réglementations des différentes collectivités territoriales pourraient déroger avantageusement. Par conséquent, les différentes réglementations locales sont isolées les unes par rapport aux autres et ne sont pas sélectives [24].

48. Cela correspond au rapport existant entre les régimes fiscaux des États membres. Dans la mesure où les impôts directs relèvent de la compétence des États membres [25], les taux d'impôt sur les sociétés ne sont pas harmonisés, mais varient considérablement entre les différents États membres. Si en Bulgarie et à Chypre le taux n'est qu'à 10 %, la moyenne dans l'Union européenne est de 25 % [26]. Même si les différents taux d'imposition ont une influence évidente sur la concurrence, des taux particulièrement bas applicables à l'ensemble des entreprises d'un État membre n'ont pas le caractère d'une aide, parce qu'il n'existe pas de régime global dans la Communauté.

49. La troisième situation se caractérise par une répartition asymétrique des compétences. Dans certains territoires, les collectivités locales ou régionales disposent de certaines compétences réglementaires, alors que ces compétences sont accordées à l'État central dans les autres territoires de l'État. Ce qui est déterminant ici, c'est le degré d'autonomie dont disposent les collectivités territoriales dans leur activité législative.

50. Si effectivement c'est l'État central qui définit le contenu des réglementations locales et/ou en supporte les conséquences économiques, il n'existe pas de réelle autonomie.

24 — Voir conclusions dans l'affaire Açores (précitée à la note 3), point 53. Voir, également, conclusions de la Commission (communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises de 1998, JO 384, p. 3, point 16, et rapport du 9 février 2004 sur la transposition de cette communication, C(2004) 434, point 33). Par conséquent, la doctrine considère que le régime allemand de la taxe d'exploitation dans lequel les communes déterminent le taux d'imposition n'est pas sélectif (Stein, R. M., *Bestimmtheit von Regionalbeihilfen*, 2007, p. 167 et suiv.).

25 — Voir, notamment, arrêts du 13 décembre 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Rec. p. I-10837, point 29); du 12 septembre 2006, Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Rec. p. I-7995, point 40), et du 12 décembre 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, Rec. p. I-11673, point 36).

26 — Ces chiffres proviennent de l'étude d'Eurostat, *Taxation trends in the European Union*, 2007, p. 32, tableau I-6, disponible à l'adresse www.ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/Structures2007.pdf.

La réglementation locale doit être imputée à l'État central. Les réglementations générales de celui-ci constituent l'instrument de comparaison permettant d'apprécier si la réglementation locale offre un avantage sélectif. Si l'on considérait que le territoire de la collectivité doit être pris comme cadre de référence pour la seule raison que la réglementation a été formellement adoptée par cette même collectivité, les États membres pourraient facilement contourner l'interdiction des aides d'État. En effet, ils n'auraient qu'à transférer de manière formelle les compétences d'adoption des réglementations en cause aux collectivités locales [27].

51. En revanche, si la mesure litigieuse de la collectivité locale a été adoptée par celle-ci dans l'exercice de compétences suffisamment autonomes, alors la troisième situation est comparable à la deuxième: les réglementations émanant de plusieurs législateurs sur la base de leurs compétences propres — en l'espèce l'État central et les collectivités locales — coexistent sans qu'il y ait de cadre de référence commun.

52. Pour apprécier l'existence d'un degré d'autonomie suffisant, la Cour et l'avocat général Geelhoed [28] ont défini trois critères à remplir de manière cumulative:

— La collectivité locale ayant adopté la norme doit avoir un statut constitutionnel, politique et administratif distinct de celui du gouvernement central — il s'agit de l'autonomie institutionnelle.

— Les réglementations ont été adoptées sans que le gouvernement central ait eu la possibilité d'influencer directement leur contenu — il s'agit de l'autonomie procédurale.

— Les conséquences économiques des réductions du taux d'impôt national pour les entreprises dans la région concernée ne peuvent être compensées par des subventions ou des transferts provenant des autres régions ou du gouvernement central — il s'agit de l'autonomie financière.

2. Application par analogie de l'arrêt Açores aux mesures adoptées par les territoires historiques

53. Tout comme dans l'affaire Açores, le cas des territoires historiques correspond à une répartition asymétrique des compétences au sens de la troisième situation. En effet, en Espagne, la législation fiscale relève également en principe de la compétence de l'État central. Contrairement aux autres collectivités locales et régionales, seuls les territoires historiques disposent de pouvoirs propres

27 — Voir, en ce sens, conclusions de l'avocat général Saggio dans l'affaire Juntas Generales de Guipúzcoa e.a. (précitée à la note 21), point 37.

28 — Voir conclusions dans l'affaire Açores (précitée à la note 3), point 54.

dans ce domaine [29]. Par conséquent, pour déterminer dans l'affaire au principal si les réglementations fiscales litigieuses doivent être mises en rapport avec les dispositions en vigueur dans le reste de l'Espagne ou si elles doivent s'apprécier en tant que réglementation indépendante dépend principalement de l'autonomie dont disposent les territoires dans l'exercice de leur compétence.

a) Remarques préliminaires

54. Nous aimerions rappeler tout d'abord que, en vertu de l'article 6, paragraphe 3, UE, l'Union européenne respecte l'identité nationale de ses États membres. Cela implique que l'Union ne porte pas atteinte à l'ordre constitutionnel d'un État membre, que celui-ci soit centralisé ou fédéral et n'influence pas la répartition des compétences au sein d'un État membre. La nouvelle version de cette disposition adoptée par le traité de Lisbonne souligne expressément le respect des structures constitutionnelles des États membres par l'Union [30].

55. Toutefois, selon la jurisprudence constante, un État membre ne saurait se fonder sur des dispositions, pratiques ou situations de son ordre juridique interne, y compris celles découlant de l'organisation constitutionnelle de cet État, pour justifier l'inobservation des obligations résultant du droit communautaire [31].

56. Dans l'arrêt Açores, la Cour a établi un juste équilibre entre ces deux principes. D'un côté, elle respecte l'autonomie que la Constitution de l'État membre en cause accorde à ses collectivités territoriales. En effet, si le champ d'application territorial limité d'une réglementation fiscale locale fondait déjà la sélectivité d'une mesure, l'autonomie accordée par la Constitution nationale à cette collectivité territoriale serait sujette à caution. Toute réglementation locale plus avantageuse par rapport au droit fiscal de l'État central et qui remplit les autres conditions pour être qualifiée d'aide tout en dépassant le seuil de minimis devrait être autorisée par la Commission. Celle-ci ne l'accorderait que s'il existe une justification telle que la promotion des régions économiquement sous-développées en vertu de l'article 87, paragraphe 3, sous a), CE.

57. D'un autre côté, les exigences relatives à l'autonomie des législateurs locaux visent à assurer que les États membres ne se dissimulent pas derrière leur ordre juridique constitutionnel et que l'interdiction des aides prévues à l'article 87 CE ne soit pas

29 — Outre Vizcaya, Álava et Guipúzcoa, la Communauté autonome de Navarre dispose d'un pouvoir fiscal propre fondé sur un régime fiscal historique particulier (Fueros).

30 — Article 3bis, paragraphe 2, première phrase, UE (devenu article 4 UE selon la nouvelle numérotation) dans la version du traité de Lisbonne modifiant le traité sur l'Union européenne et le traité instituant la Communauté européenne, signé à Lisbonne le 13 décembre 2007 (JO C 306, p. 1), énonce: «L'Union respecte l'égalité des États membres devant les traités ainsi que leur identité nationale, inhérente à leurs structures fondamentales politiques et constitutionnelles, y compris en ce qui concerne l'autonomie locale et régionale.»

31 — Voir, notamment, arrêt du 1er avril 2008, Gouvernement de la Communauté française et Gouvernement wallon (C-212/06, Rec. p. I-1683, point 58 et références citées).

contournée par un transfert purement formel des compétences législatives.

58. Il y a lieu de tenir compte de cet équilibre lors de l'application des principes de l'arrêt Açores aux présentes affaires.

59. Toutefois, il existe deux éléments qui distinguent les présentes affaires de l'arrêt Açores. Premièrement, il s'agit en l'espèce d'un autre type de procédure: l'arrêt Açores a été rendu à la suite d'un recours en annulation de la République portugaise au titre de l'article 230, premier alinéa, CE contre une décision de la Commission. La Cour devait elle-même juger si la Commission avait pu établir que la mesure litigieuse constituait une aide d'État.

60. En revanche, dans les présentes affaires de renvoi préjudiciel au titre de l'article 234 CE, la tâche de la Cour se limite à l'interprétation de l'article 87, paragraphe 1, CE. Même si, à cet effet, la Cour a en ligne de mire les éléments spécifiques de l'affaire au principal, il appartient toutefois à la juridiction de renvoi de juger en fin de compte si les réglementations litigieuses des territoires historiques doivent être qualifiées de mesures sélectives, et partant d'aides d'État [32]. Par conséquent, la question préjudicielle dont l'objet est d'obtenir de la Cour une appréciation des mesures concrètes doit être comprise dans le sens indiqué au point 39 ci-dessus.

61. Deuxièmement, il y a lieu de tenir compte du fait que les Açores disposaient du pouvoir de réduire le taux d'impôt national pour surmonter les handicaps structurels affectant les entreprises de la région en raison du caractère insulaire de celle-ci [33]. Pour éviter que la baisse du taux d'impôt ne conduise à un affaiblissement financier de la région, l'État central compensait la baisse des recettes fiscales qui en découlait. La Cour en a déduit que la responsabilité financière des réglementations fiscales régionales n'est pas portée par la région elle-même, mais en fin de compte par l'État central, et c'est la raison pour laquelle elle a considéré que le niveau général d'imposition de l'État constitue le cadre de référence pour apprécier la sélectivité du taux d'imposition régional [34].

62. Il n'apparaît pas que les réglementations fiscales des territoires historiques du Pays basque visent également à compenser des faiblesses géographiques ou structurelles analogues. En revanche, les régimes fiscaux plus avantageux par rapport aux réglementations générales ont pour objectif d'inciter l'établissement d'entreprises. Par ailleurs, contrairement à l'arrêt Açores, la logique du régime n'est pas que l'État central compense une baisse des rentrées fiscales résultant des avantages fiscaux accordés par les territoires historiques.

32 — Voir, en ce sens, jurisprudence citée à la note 13.

33 — La Commission l'a reconnu elle-même et a considéré que la réduction des impôts fondée sur l'article 87, paragraphe 3, sous a), CE était partiellement justifiée. Elle a critiqué uniquement le fait que le taux d'impôt réduit s'appliquait également au secteur financier qui n'était pas affecté de la même manière par le caractère insulaire des Açores (voir arrêt Açores, précité à la note 3, points 27 et suiv.).

34 — Arrêt Açores (précité à la note 3, points 71 et suiv.).

63. Enfin, il y a lieu de considérer que les réglementations litigieuses s'appliquaient effectivement de la même manière à tous les opérateurs économiques soumis au régime fiscal des territoires historiques. Dans ce contexte, la Commission soutient que, d'un côté, les territoires historiques imposent également des revenus perçus en dehors de leur domaine et, d'autre part, certains revenus réalisés dans les territoires historiques ne seraient pas imposés.

64. Cet élément s'explique par le fait que le critère de rattachement de la répartition de la compétence fiscale entre l'État central et le Pays basque est le siège de l'entreprise en vertu de l'article 14, paragraphe 1, première phrase, de l'accord économique. Dès lors, dans le cadre de certaines limites, certains revenus qui ne sont pas perçus au siège de l'entreprise sont néanmoins imposés en raison du critère de rattachement que constitue le siège statutaire. En revanche, il n'est pas prévu qu'il y ait une imposition générale en tant que non-résident des établissements stables au lieu de leur activité, en lien avec une imputation de l'impôt et/ou de l'exonération de ces revenus au siège principal de l'entreprise. Dans cette mesure, la répartition de la compétence fiscale se distingue des règles usuelles du droit fiscal international. Toutefois, il n'en résulte pas que l'imposition au Pays basque serait sélective. Bien au contraire, cette imposition s'applique de la même manière aux entreprises soumises à son régime d'imposition conformément à la répartition de la compétence fiscale.

b) Portée matérielle de l'autonomie politique et financière

65. Selon la Commission, dans l'arrêt Açores, la Cour considère qu'il est nécessaire de procéder à une double appréciation pour déterminer l'autonomie d'une collectivité locale. Tout d'abord, il conviendrait d'examiner si la collectivité «joue un rôle fondamental dans la définition de l'environnement politique et économique dans lequel opèrent les entreprises» [35]. Ce n'est que si cela est établi que les trois critères d'autonomie prévus au point 67 du même arrêt trouveraient application.

66. En réalité, les territoires historiques n'auraient que des pouvoirs très limités lors de la détermination du régime économique. S'il est vrai que, en vertu de l'article 41 du statut d'autonomie, ils pourraient régir le droit fiscal, ils n'auraient toutefois aucune influence sur l'utilisation des rentrées fiscales. Au contraire, les rentrées fiscales seraient en grande partie transférées à la Communauté autonome du Pays basque et à l'État. Dès lors, pour cette raison, il ne saurait s'agir d'une autonomie suffisante.

67. Ainsi que l'affirme la Commission, il est exact que la situation concurrentielle des entreprises n'est pas uniquement influencée par le régime fiscal, mais également par de nombreux autres facteurs locaux tels que la présence de personnel qualifié, le contenu du droit du travail et de la sécurité sociale ou

35 — Arrêt précité à la note 3, point 58.

encore la qualité des infrastructures. Cependant, cela ne conduit pas forcément à ce qu'une «autonomie suffisante» ne puisse être reconnue que lorsqu'une entité infraétatique dispose de suffisamment de compétences lui permettant d'influencer tous ces facteurs.

68. Aujourd'hui, même les États membres ne disposent plus d'une pleine autonomie en matière de politique économique. En effet, ils doivent orienter leur politique économique d'après les principes de l'article 98 CE et les coordonner au sein du Conseil en vertu de l'article 99 CE. De nombreuses réglementations pertinentes à l'attractivité d'un lieu d'implantation telles que les règles du droit du travail, de la protection de l'environnement, des marchés publics ou de la protection de la propriété intellectuelle font l'objet d'une harmonisation communautaire. De plus, dans certains domaines comme l'agriculture, le commerce extérieur ou les transports, les politiques nationales sont soumises aux politiques communautaires.

69. Si l'on examine de manière très précise les passages pertinents de l'arrêt Açores que la Commission ne cite que de manière abrégée, il apparaît également clairement que la Cour considère l'autonomie dans le cadre de l'adoption de mesures concrètes et non pas en ce qui concerne la liberté d'action générale en matière de politique économique. Dès lors, elle a considéré qu'il était possible «qu'une entité infraétatique dispose d'un statut de droit et de fait la rendant suffisamment autonome par rapport au gouvernement central d'un État membre pour que, *par les mesures qu'elle adopte* [36], ce soit cette entité et non le gouvernement central, qui joue un rôle fondamental dans la définition de l'environnement politique et économique […]» [37]. À cet égard, la Cour se fondait manifestement sur les réglementations fiscales en cause au principal dans l'arrêt Açores.

70. Si l'interprétation de l'arrêt Açores donnée par la Commission devait être exacte, alors on ne comprendrait pas pourquoi la Cour n'a pas non plus nié dans cette affaire l'autonomie en raison du fait que les compétences régionales sont limitées à l'adaptation du taux de l'impôt. Au lieu de cela, elle a examiné en détail si la région, dans la mise en œuvre de ses compétences, a agi de manière autonome du point de vue institutionnel, procédural et financier.

71. Par conséquent, il y a lieu de rejeter cet argument de la Commission.

c) Quel est le cadre de référence approprié: chacun des territoires historiques ou la Communauté autonome du Pays basque?

72. Lors de l'appréciation de la sélectivité des mesures litigieuses et de l'examen de l'autonomie des différentes collectivités locales, la question se pose tout d'abord de savoir

36 — Nous soulignons.

37 — Arrêt Açores (précité à la note 3, point 58).

si c'est la Communauté autonome du Pays basque dans son ensemble ou les trois territoires historiques qu'il y a lieu de mettre en rapport avec l'État central.

73. L'adoption de réglementations fiscales, qui constitue tout d'abord l'enjeu de la présente affaire, se fonde sur l'article 41, paragraphe 1, du statut d'autonomie des territoires historiques ainsi que nous l'avons expliqué ci-dessus. Les dispositions prévues aux articles 2 et 4 de l'accord économique s'y réfèrent. Les territoires historiques échangent des informations relatives à la législation fiscale directement avec le ministère des Finances de l'État central et envoient leur représentant dans le comité de coordination et d'évaluation normative en vertu des articles 63 et 64 de l'accord. Cela montre qu'il y a lieu d'examiner l'autonomie de chacun des territoires historiques.

74. En revanche, on peut observer que la coordination interne au Pays basque conduit manifestement à ce que les Normas Forales des trois territoires historiques soient largement identiques. Dès lors, on pourrait douter de l'autonomie du processus législatif de chacun des territoires. Dans ce contexte, il convient de distinguer deux hypothèses:

— les territoires historiques sont tenus en fait ou en droit par la coordination intrabasque d'adopter des normes uniformes, mais la coordination des règles est indépendante de l'État central;

— dans le cadre de la coordination, les territoires sont liés par les règles de la Communauté autonome qui, de leur côté, se fondent sur les dispositions de l'État central.

75. Dans le premier cas, il y aurait un exercice conjoint de la souveraineté fiscale par les trois territoires historiques et éventuellement par la Communauté autonome. Dans un tel cas, la coordination intrabasque en matière législative limiterait peut-être l'autonomie des territoires dans leur rapport les uns avec les autres, mais non l'autonomie (commune) par rapport à l'État central. Lors de l'appréciation de la sélectivité d'une réglementation fiscale qui s'applique de la même manière à l'ensemble des entreprises de cette collectivité, c'est uniquement le rapport existant entre l'État central et les collectivités locales ou régionales qui est pertinent. Dès lors, il conviendrait d'examiner si les territoires historiques agissant conjointement et/ou agissant de pair avec la Communauté autonome disposent de suffisamment d'autonomie par rapport à l'État central.

76. En revanche, dans la seconde hypothèse, l'autonomie des territoires historiques serait mise en question de manière indirecte par les règles de l'État central. Il appartient à la juridiction de renvoi d'établir si l'une des deux hypothèses se présente et d'en tirer les conséquences.

77. Enfin, on pourrait également envisager que la Communauté autonome du Pays basque puisse influencer la législation des territoires historiques de telle façon que,

dans une partie du Pays basque, des conditions plus favorables s'appliquent que dans d'autres parties. Dans un tel cas, une mesure sélective pourrait se présenter, même si ce n'est pas l'État central mais bien le Pays basque qui constituerait le cadre de référence. Selon les informations dont dispose la Cour, il n'existe aucun élément permettant de conclure en ce sens.

d) L'application de chacun des critères

78. La juridiction de renvoi et l'ensemble des parties à la procédure n'ont aucun doute quant à l'autonomie institutionnelle des territoires historiques et de leurs institutions. Par conséquent, il n'est pas nécessaire d'approfondir ces critères. Les griefs exposés par le requérant et par la Commission dans la procédure au principal sont dirigés uniquement contre l'autonomie procédurale et financière des territoires historiques.

79. À ce sujet, la Commission identifie à juste titre deux aspects dans le cadre de l'autonomie procédurale. Le premier aspect, que l'on pourrait également qualifier d'autonomie de procédure au sens strict, concerne la liberté des collectivités locales d'adopter des dispositions fiscales dans le cadre d'une procédure dans laquelle l'État central ne dispose d'aucune influence ou à tout le moins d'aucune influence décisive. L'autre aspect porte sur la marge de manœuvre matérielle qui est accordée aux collectivités locales en vertu de l'ordre juridique interne. Pour illustrer davantage ce second aspect, nous aimerions utiliser ci-après la notion d'*autonomie constitutive*, à savoir l'autonomie constitutive formelle et matérielle au lieu de la notion d'autonomie procédurale.

i) L'autonomie constitutive

80. Ainsi que la Cour l'a jugé au point 67 de l'arrêt Açores, la norme locale doit avoir été adoptée «sans que le gouvernement central puisse intervenir directement sur son contenu».

81. Toutefois, dans ce contexte, la Cour se réfère au point 54 des conclusions, dans lequel l'avocat général a utilisé une notion plus étendue: «la décision doit être prise conformément à une procédure dans laquelle le gouvernement central n'a pas le pouvoir d'intervenir directement sur la fixation du taux d'impôt, *et l'autorité locale n'est en aucun cas tenue de fixer le taux d'impôt en fonction des intérêts nationaux*» [38].

82. Enfin, au point 68 de l'arrêt, il est écrit qu'une autonomie politique et fiscale suffisante par rapport au gouvernement central suppose que l'autorité locale soit compétente pour adopter des mesures de réduction du taux d'impôt indépendamment de toutes

38 — Nous soulignons.

considérations liées au comportement de l'État central.

— Autonomie constitutive formelle

85. Il est question d'une autonomie constitutive formelle lorsque l'État central n'a pas la possibilité d'intervenir directement dans la procédure qui aboutit à l'adoption des dispositions fiscales, que ce soit en devant approuver ces dispositions, en ayant un droit de veto contre leur adoption ou en se déclarant compétent pour les adopter.

83. Compte tenu de ces formulations, les parties à la procédure divergent sur le fait de savoir dans quelle mesure l'autonomie remet en cause le fait que les territoires historiques sont liés à certaines règles juridiques lors de l'adoption de la législation fiscale. Le respect de ces règles est soumis au contrôle juridictionnel et en dernière instance au contrôle du Tribunal Supremo, et donc d'une juridiction établie au niveau de l'État central. Certaines parties y voient également une limitation à l'autonomie des territoires historiques.

86. En revanche, il n'est pas porté atteinte à l'autonomie constitutive formelle lorsque l'État central et les collectivités locales s'informent ou se consultent l'un l'autre au sujet des projets législatifs, ainsi que le Royaume-Uni l'expose à juste titre. Il en va en tout état de cause ainsi lorsque les collectivités locales restent en fin de compte libres de maintenir leur projet, même en cas d'avis négatif du gouvernement central.

84. Les règles de droit constitutionnel, en ce compris les dispositions prévues dans le statut d'autonomie et dans l'accord économique, limitent la marge de manœuvre des territoires. Par conséquent, nous examinerons cet aspect dans le cadre de l'autonomie constitutive matérielle. Dans ce contexte, nous souhaiterions examiner également le contrôle a posteriori des règles de droit fiscal par les juridictions. Dans la mesure où ce contrôle n'a pas d'effet direct sur la formation de la volonté lors du processus législatif, il n'affecte pas l'autonomie constitutive au sens formel, mais sert plutôt à garantir les limites de l'autonomie constitutive au sens matériel.

87. Sans préjuger du jugement à rendre par la juridiction de renvoi, les règles de la Constitution, du statut d'autonomie et de l'accord économique ne nous semblent pas accorder au gouvernement central le droit au dernier mot. S'il est exact que l'article 4 de l'accord économique prévoit une coordination et une collaboration des autorités fiscales, dont le cadre institutionnel repose sur le comité de coordination et d'évaluation normative en vertu des articles 63 et 64 de l'accord, cette coordination et cette collaboration ne semblent pas avoir pour effet que les territoires historiques soient liés contre leur gré par les décisions de l'État central.

— Autonomie constitutive matérielle

88. L'autonomie constitutive matérielle signifie que le législateur local peut décider librement du contenu des règles fiscales. Toutefois, il n'existe dans aucun ordre juridique démocratique ni aucun État de droit une liberté absolue du législateur. En revanche, celui-ci est toujours lié par des dispositions de droit constitutionnel, et en particulier par l'obligation de respecter les droits fondamentaux et les droits de l'homme. De même, le droit communautaire impose des limites à la législation nationale.

89. C'est la raison pour laquelle le fait que les territoires historiques soient tenus de respecter des limitations constitutionnelles lors de l'adoption de la législation fiscale n'exclut pas d'emblée qu'ils disposent d'une autonomie constitutive matérielle. Toutefois, ces dispositions ne peuvent restreindre la marge de manœuvre de telle manière que les territoires ne puissent pratiquement plus poursuivre leurs objectifs de politique financière par le biais de leur législation fiscale.

90. Dans ce contexte, il y a lieu de se référer à l'article 2 de la Constitution qui, d'une part, garantit le droit à l'autonomie des nationalités et des régions, mais qui, d'autre part, les oblige à la solidarité entre elles. Le principe de solidarité est développé plus loin aux articles 138 et 156 de la Constitution. Est-ce que l'autonomie est si étendue que les régions entrent en concurrence fiscale les unes par rapport aux autres ou une telle concurrence est-elle contraire au principe de solidarité? Il s'agit là de la question centrale de ce litige à laquelle seules les juridictions nationales et non la Cour doivent apporter une réponse.

91. L'article 31 de la Constitution prévoit par ailleurs qu'il y ait une imposition en fonction de la capacité économique au moyen d'un système fiscal juste fondé sur des principes d'égalité et de progressivité. Si l'on en déduit qu'il ne peut exister en Espagne qu'un seul régime fiscal auquel contribuent l'ensemble des contribuables selon leur capacité économique, alors les législateurs locaux ne pourraient pas adopter de taux d'imposition inférieur. En effet, cela conduirait à ce que la charge fiscale ne dépende pas uniquement de la capacité économique des contribuables, mais également de leur lieu de résidence. Toutefois, il est possible que l'article 31 n'exclue pas qu'il existe plusieurs systèmes fiscaux en Espagne *au sein desquels* les principes précités devraient être mis en œuvre.

92. S'agissant de la Constitution, il convient par ailleurs de citer l'article 139 qui prescrit l'égalité de traitement de l'ensemble des citoyens et interdit toute mesure qui directement ou indirectement entraverait la liberté de circulation et d'établissement des personnes. L'article 3, sous c), de l'accord économique ajoute que les réglementations fiscales des territoires historiques ne peuvent produire des effets discriminatoires ni porter atteinte à la concurrence des entreprises.

93. Il est exact que des taux d'imposition distincts ou des possibilités de déduction fiscale différentes peuvent influencer les

contribuables dans leur choix de résidence. Toutefois, dans sa jurisprudence relative aux libertés fondamentales, la Cour a jugé que le traité CE ne garantit pas que le transfert d'activités dans un autre État membre est neutre en matière d'imposition [39]. Compte tenu des disparités des législations des États membres en matière fiscale, un tel transfert peut, selon les cas, être plus ou moins avantageux ou désavantageux pour le travailleur sur le plan de l'imposition. Cette approche se fonde sur le fait qu'il n'existe aucun régime fiscal uniforme s'étendant sur l'ensemble de la Communauté [40]. Par conséquent, l'application par analogie de ces principes aux situations existant en Espagne dépend également de la question de savoir dans quelle mesure on peut qualifier le régime fiscal des territoires historiques de régime autonome par rapport à l'ordre juridique centralisé.

94. D'autres obligations découlent de l'article 41, paragraphe 2, sous a), du statut d'autonomie qui obligent les territoires à tenir compte de la structure générale d'imposition de l'État ainsi que des règles stipulées par le régime de concertation économique pour la coordination, l'harmonisation fiscale et la collaboration avec l'État.

95. À cet égard, les articles 2, point 2 et 3, sous a), de l'accord économique précisent que les territoires historiques doivent observer la structure générale d'imposition de l'État et doivent se conformer à la Ley General Tributaria en ce qui concerne la terminologie et les concepts. En revanche, le respect des structures fiscales et de la terminologie uniformes n'empêche pas forcément la poursuite de leurs propres objectifs de politique fiscale. À ce sujet, ce qui est déterminant c'est de savoir si le taux d'imposition et l'assiette imposable peuvent être définis en s'écartant du droit national.

96. Une autre limitation réside dans l'obligation imposée aux territoires historiques d'imposer une pression fiscale effective globale aux contribuables équivalente à celle qui prévaut dans le reste de l'État [article 3, sous b), de l'accord]. Toutefois, cette disposition pourrait permettre aux territoires historiques de déplacer l'équilibre entre, d'une part, l'impôt sur les revenus des personnes physiques ou d'autres impôts et, d'autre part, l'impôt sur les sociétés, sans que le taux d'imposition moyen par habitant soit ainsi modifié. On pourrait également imaginer que la réduction du taux d'imposition des sociétés soit compensée par une extension de l'assiette fiscale.

97. En résumé, nous considérons qu'il appartient à la juridiction de renvoi de constater si les territoires historiques disposent d'une marge de manœuvre qui leur est propre dans le cadre de la législation fiscale en vertu des règles prévues par la Constitution, le statut d'autonomie ou l'accord, leur permettant de poursuivre leurs propres objectifs de politique financière. Tel serait le cas s'ils avaient le droit de définir des paramètres décisifs tels que le taux d'imposition ou l'assiette fiscale d'une manière leur permettant de s'écarter sensiblement de la législation fiscale nationale.

39 — Arrêt du 29 avril 2004, Weigel (C-387/01, Rec. p. I-4981, point 55).

40 — Voir, à ce sujet, ci-dessus au point 45, la deuxième situation.

98. Certaines parties à la procédure soutiennent qu'il résulte de la jurisprudence des juridictions supérieures espagnoles qu'une telle marge de manœuvre n'existerait pas. Nous ne sommes pas en mesure d'apprécier cela de manière définitive, mais nous souhaiterions examiner les deux arrêts qui sont cités tout d'abord dans ce contexte.

99. Dans la mesure où il est fait référence à l'arrêt du Tribunal constitutionnel 96/2002, du 25 avril 2002 [41], il y a lieu de noter que cette décision n'avait précisément pas directement pour objet les compétences législatives des territoires historiques. Au contraire, elle portait sur les réglementations de l'État central qui prévoyaient des avantages analogues aux règles fiscales des normes forales. Un avantage a été accordé aux entreprises qui, en raison de leur siège dans un autre État membre, étaient soumises à la compétence fiscale de l'État central et, pour cette raison, ne pouvaient bénéficier des avantages fiscaux prévus par les Normas Forales pour la constitution d'un établissement dans les territoires historiques. Selon les dispositions litigieuses de l'État central, le bénéfice de cet impôt leur a été accordé dans la mesure où ils avaient dépassé le montant dont ils étaient redevables en cas d'application du droit fiscal des normes forales.

100. Le Tribunal constitutionnel a jugé anticonstitutionnelle cette différence de traitement entre deux catégories d'entreprises — les entreprises ayant leur siège dans un autre État membre et les entreprises établies en Espagne mais en dehors du Pays basque — qui, s'agissant de la constitution d'un établissement stable au Pays basque, se trouvent dans la même situation [42]. Toutefois, cette différence de traitement est apparue au sein d'un même ordre juridique. En revanche, le Tribunal constitutionnel n'a manifestement pas comparé la situation des opérateurs économiques établis dans les territoires historiques et soumis au droit fiscal des normes forales avec celle des entrepreneurs ayant leur siège dans le reste de l'État et qui sont soumis au régime fiscal général.

101. De même, l'arrêt du Tribunal Supremo du 9 décembre 2004 [43] ne donne pas clairement une réponse définitive à la question de savoir si les dispositions du droit interne donnent suffisamment d'autonomie constitutive au sens matériel aux territoires historiques. Apparemment, le Tribunal a fixé les limites du pouvoir d'appréciation là où les dispositions fiscales des normes forales dépassaient le seuil des aides d'État. À ce sujet, il convient de préciser qu'à cette époque-là, on ne pouvait pas tenir compte de l'arrêt Açores de la Cour, qui allait intervenir ultérieurement.

102. Considérée à la lumière des principes de cet arrêt, la décision du Tribunal Supremo pourrait être interprétée de deux manières. Soit le Tribunal a supposé implicitement que, à défaut d'une autonomie suffisante des territoires historiques, seul le régime fiscal national devait être pris en considération

41 — Annexe 7 des observations de la Commission.

42 — Enfin, le Tribunal constitutionnel a considéré qu'une telle discrimination des nationaux était illégale.

43 — Voir ci-dessus, au point 25.

comme cadre de référence pour apprécier le caractère sélectif des dispositions fiscales des normes forales. Soit il a voulu faire dépendre l'étendue de l'autonomie de la notion d'aide d'État en droit communautaire.

103. Toutefois, tenant compte de l'arrêt Açores, cette approche a conduit à un cercle vicieux. En effet, la Cour lie au contraire l'existence d'une aide à l'absence d'autonomie du législateur local en droit interne. Pour éviter un tel cercle vicieux, il y a lieu de considérer que la détermination des pouvoirs du législateur fiscal local constitue une condition préalable à l'application de la notion d'aides d'État de l'article 87, paragraphe 1, CE. La Cour ne peut ôter aux juridictions nationales la tâche d'interpréter le droit interne en la matière.

104. Pour terminer, il convient d'examiner l'argument selon lequel les territoires historiques ne disposeraient pas de suffisamment d'autonomie parce que leurs règles seraient soumises au contrôle juridictionnel des juridictions de l'État central jusqu'en dernière instance.

105. Lorsque les dispositions de droit national fixent des limitations à la marge de manœuvre du législateur fiscal local, il n'est pas anormal dans un État de droit que le respect de ces limites soit soumis à un contrôle juridictionnel. Tant que le contrôle juridictionnel se limite à cela et ne s'étend pas par nécessité aux lois fiscales locales, ce contrôle juridictionnel ne constitue pas une limitation supplémentaire à l'autonomie des collectivités locales. Le fait que, en dernière instance, ce soit une juridiction de l'État central qui soit compétente n'y change rien. Il n'y a pas lieu de considérer non plus le fait que le recours contre les règles locales infralégales soit ouvert devant les juridictions ordinaires alors que, de leur côté, les lois régionales et nationales ne peuvent être contestées que devant le Tribunal constitutionnel.

e) Autonomie financière

106. Une collectivité locale dispose de l'autonomie financière lorsqu'elle doit supporter elle-même les conséquences financières de ces réglementations fiscales et qu'elle ne perçoit pas de compensation de l'État central pour la baisse des rentrées fiscales qui résulte des différences existant entre les réglementations locales et nationales.

107. L'application de ce critère soulève des difficultés pratiques considérables lorsque la baisse du taux d'imposition ou l'octroi d'autres avantages ne prend pas la forme — ainsi que cela est le cas dans l'affaire des Açores — d'un élément présentant une caractéristique indirecte d'aide régionale provenant de l'État central. En effet, il n'existe alors aucune logique interne entre la baisse des impôts et les transferts financiers compensatoires entre l'État central et les collectivités locales ou régionales. Bien plus, dans des situations telles que celle de l'affaire au principal, il est nécessaire de procéder à

une appréciation globale des relations financières existant entre l'État central et ses composantes décentralisées.

108. Cet examen est en outre rendu plus difficile par le fait que, à côté du budget général de l'État, des régions et autres collectivités locales, il existe des patrimoines particuliers publics transversaux comme les régimes de sécurité sociale qui ont pour effet qu'il peut y avoir des transferts financiers entre les différentes régions et le niveau national.

109. À cet égard, on ne peut toujours pas rejeter l'existence d'une autonomie financière des autorités décentralisées lorsque, en fin de compte, on considère qu'il existe un transfert financier allant de l'État centralisé aux collectivités locales ou régionales. En effet, un tel transfert peut s'expliquer par toute une série de motifs qui ne présentent aucun lien avec la réglementation fiscale locale ou régionale.

110. Par conséquent, pour constater l'existence d'un lien entre de tels transferts financiers et les réglementations fiscales locales, au moins deux conditions doivent être réunies. D'une part, la somme des rentrées fiscales locales doit en tout état de cause être reprise comme paramètre lors de la détermination d'éventuels transferts financiers. Deuxièmement, une baisse des rentrées fiscales doit également conduire à un ajustement compensatoire correspondant des moyens financiers transférés entre les différentes entités de l'État.

111. Aux fins d'un examen plus approfondi, il y a lieu de supposer que le taux d'imposition inférieur et les déductions particulières prévues par des normes forales par dérogation aux dispositions nationales conduisent en tout état de cause à des rentrées fiscales inférieures, en tout cas lors d'une période d'imposition donnée. La prétention des territoires historiques selon laquelle leur politique fiscale augmenterait effectivement les rentrées fiscales à long terme parce qu'elle attirerait l'installation d'un plus grand nombre d'entreprises ne doit pas être prise en considération. Si l'on faisait droit à de tels arguments de défense dans le cadre de l'examen d'un régime d'aides, l'interdiction des aides serait vidée de sa substance. En effet, des aides d'État sont souvent liées à l'objectif de promouvoir le développement économique positif des entreprises favorisées en sorte que l'«investissement» devienne au final rentable par la création d'emplois, l'allégement du régime de sécurité sociale et la perception par l'État de rentrées fiscales [44].

112. L'instrument déterminant des relations financières entre l'État central et la Communauté autonome du Pays basque et indirectement également des territoires historiques

44 — Dans ce contexte, la Commission fait valoir notamment que, selon la jurisprudence, ce qui compte c'est l'effet en soi d'une aide en faveur d'une entreprise et non les objectifs poursuivis (voir arrêts du 29 février 1996, Belgique/Commission, C-56/93, Rec. p. I-723, point 79; du 26 septembre 1996, France/Commission, C-241/94, Rec. p. I-4551, point 20, et du 17 juin 1999, Belgique/Commission, C-75/97, Rec. p. I-3671, point 25).

que considèrent la juridiction de renvoi et les parties à la présente procédure est ce qu'il est convenu d'appeler la quote-part (Cupo).

113. Le système de la quote-part se fonde sur les articles 42, paragraphe 2, sous d) à f), du statut d'autonomie, 48 et suivants de l'accord économique ainsi que sur la loi relative à la quote-part pour la période de cinq ans 2002 à 2006. Enfin, il s'agit à cet égard d'un transfert de la majeure partie des ressources fiscales des territoires historiques vers la Communauté autonome du Pays basque et l'État central. Ce transfert est nécessaire parce qu'une grande partie des ressources fiscales est versée aux territoires historiques, alors que la plupart des prestations publiques sont prises en charge par l'État central et par la Communauté autonome.

114. De manière très simplifiée, on peut dire que le montant de la quote-part globale du Pays basque au budget de l'État qui se compose de montants partiels provenant des territoires historiques est déterminé par les étapes suivantes. Les dépenses liées aux prestations de l'État auxquelles les régions ne font pas face elles-mêmes sont calculées et, à cet égard, il est présumé de manière fictive que l'ensemble des régions espagnoles assument des tâches équivalentes à celles du Pays basque. Ensuite, un coefficient d'imputation est appliqué qui correspond à la part des revenus des territoires historiques par rapport à celui de l'État. Depuis 1981, ce coefficient s'élève de manière inchangée à 6,24 %. Différents ajustements et corrections sont alors effectués, qui n'ont aucun lien direct avec le montant des revenus fiscaux. Il en résulte enfin un montant que le Pays basque doit verser à l'État. Pour l'année de référence 2002, il s'élevait à environ un milliard d'euros et il pourra faire l'objet d'autres adaptations dans les années à venir.

115. Il est difficile de préciser dans quelle mesure les revenus fiscaux des territoires historiques et leurs ajustements en vertu des dispositions litigieuses ont une influence sur le montant des transferts financiers existant entre ces territoires et/ou la Communauté autonome du Pays basque et l'État. Considérées globalement, les explications données par les parties dans leurs observations et en réponse aux questions posées par la Cour à l'audience donnent l'impression qu'en fin de compte le calcul du montant financier constitue plutôt un compromis politique et n'est pas la conséquence directe de la modification de certains paramètres économiques tels que le montant des rentrées fiscales. Cela est indiqué clairement par le fait que le coefficient d'imputation, qui vise en fait à rétablir un lien avec les parts respectives des revenus fiscaux des territoires historiques, n'a pas été modifié depuis 25 ans, bien que les revenus fiscaux ont certainement fait l'objet de fluctuations.

116. En tout état de cause, le gouvernement espagnol considère que la modification des rentrées fiscales des territoires historiques n'a pas d'influence sur le montant de la quote-part. Si la juridiction de renvoi devait être du même avis et qu'aucun autre mécanisme de compensation ne devait intervenir, il est permis de considérer que les territoires historiques disposent d'une autonomie financière suffisante.

V — Conclusion

117. Par conséquent, il convient de répondre comme suit à la question posée par le Tribunal Superior de Justicia del País Vasco:

«L'article 87, paragraphe 1, CE doit être interprété en ce sens que les mesures fiscales adoptées par une collectivité locale d'un État membre qui s'appliquent de la même manière à l'ensemble des entreprises relevant de sa compétence fiscale et qui sont plus favorables que les dispositions fiscales générales de cet État membre ne constituent pas un avantage accordé à certaines entreprises et branches de production si les collectivités locales disposent de suffisamment d'autonomie dans l'exercice de leur pouvoir législatif en matière fiscale. Les conditions d'une telle autonomie exigent que:

— l'autorité locale dispose d'une indépendance institutionnelle,

— l'État central ne puisse exercer une influence décisive dans la procédure d'adoption des règles fiscales locales (autonomie constitutive formelle),

— l'autorité locale dispose d'une marge de manœuvre suffisamment importante dans l'élaboration de ces règles fiscales qui lui permet de poursuivre ses propres objectifs de politique financière (autonomie constitutive matérielle) et

— l'autorité locale supporte elle-même la responsabilité financière de la baisse de ces revenus fiscaux qui résulte des réglementations plus favorables par rapport au droit fiscal général (autonomie financière).»