CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
JULIANE KOKOTT
presentate l'8 maggio 2008 [1]

I — Introduzione

1. I tre Territori storici Vizcaya (Bizkaia), Álava (Araba) e Guipúzcoa (Gipuzkoa) sono enti territoriali autonomi che costituiscono insieme la Comunità autonoma dei Paesi Baschi. In forza di tradizionali diritti speciali (Fueros), essi sono muniti di potestà legislativa autonoma in materia fiscale. Sul fondamento di questa potestà essi hanno fissato al 32,5% l'aliquota d'imposta sulle società per le società situate nel loro rispettivo territorio. In Spagna viene invece applicata in generale un'aliquota d'imposta sulle società pari al 35%. I Territori hanno inoltre introdotto disposizioni speciali per il trattamento fiscale di determinati investimenti, le quali non trovano corrispondenza nel diritto tributario spagnolo.

2. Secondo le regioni limitrofe La Rioja e Castilla y Léon nonché secondo l'unione sindacale Unión General de Trabajadores de la Rioja UGT-RIOJA, queste disposizioni fiscali violano il diritto interno di rango superiore e costituiscono aiuti di Stato illegali ai sensi degli artt. 87 CE e 88 CE. Esse agivano pertanto dinanzi al Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, il quale sottoponeva alla Corte di giustizia le sette domande di pronuncia pregiudiziale in oggetto [2], dal tenore essenzialmente analogo.

3. Incerto è soprattutto se le misure fiscali adottate dai Territori storici favoriscano talune «imprese o talune produzioni» rispetto ad altre, vale a dire se esse rivestano carattere selettivo. Laddove si assuma, come contesto di riferimento, l'intero territorio spagnolo, si sarebbe in presenza di una selettività regionale. Infatti, solo le imprese situate in una determinata parte della Spagna, e precisamente nei Territori storici, beneficiano delle disposizioni fiscali in questione.

4. La Corte di giustizia, tuttavia, nella sua sentenza 6 settembre 2006, Portogallo/Commissione [3], riferendosi alle disposizioni fiscali in vigore nella regione portoghese delle Azzorre (in prosieguo: la «sentenza Azzorre»), ha chiarito che, nel caso di misure fiscali adottate da enti regionali o locali, non

1 — Lingua originale: il tedesco.

2 — Causa C-428/06, Unión General de Trabajadores de la Rioja UGT-RIOJA/Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya.
Causa C-429/06, Comunidad Autónoma de la Rioja/Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya.
Causa C-430/06, Comunidad Autónoma de la Rioja/Diputación Foral de Álava.
Causa C-431/06, Comunidad Autónoma de la Rioja/Diputación Foral de Guipúzcoa.
Causa C-432/06, Comunidad Autónoma de Castilla y León/Juntas Generales de Guipúzcoa e Diputación Foral de Guipúzcoa.
Causa C-433/06, Comunidad Autónoma de Castilla y León/Juntas Generales del Territorio Histórico de Álava e Diputación Foral de Álava.
Causa C-434/06, Comunidad Autónoma de Castilla y León/Diputación Foral de Vizcaya e Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya.

3 — Causa C-88/03, Racc. pag. 2006, I-7115.

è necessariamente il territorio nazionale nella sua totalità a rappresentare il contesto di riferimento. Qualora un siffatto ente sia dotato di sufficiente autonomia, il suo territorio potrebbe, anche da solo, costituire il contesto di riferimento geografico rilevante. In questo caso, una normativa che favorisca in modo analogo tutte le imprese situate sul territorio costituisce una misura generale, non selettiva, la quale non configura la fattispecie di aiuto di Stato.

5. Le misure fiscali dei Territori storici di Vizcaya, Álava e Guipúzcoa sono state discusse, ovvero vengono attualmente discusse in più di 40 procedimenti dinanzi alla Corte di giustizia e al Tribunale di primo grado [4]. Le disposizioni controverse in esame non hanno tuttavia ancora costituito l'oggetto di un procedimento. La Commissione e il Tribunale di primo grado hanno fatto discendere il carattere selettivo delle misure finora trattate non solo dal loro campo di applicazione territoriale, bensì anche da ulteriori requisiti, i quali restringono la cerchia dei soggetti beneficiati, quali, per esempio, la dimensione dell'impresa o la circostanza che si tratti di un'impresa recentemente insediata [5].

6. Nei casi in esame, risulta invece decisivo solo il carattere delle disposizioni fiscali quali misure regionali. Ciò offre alla Corte di giustizia l'opportunità di sviluppare ulteriormente la sua giurisprudenza, la quale ha preso le mosse dalla sentenza Azzorre. Essa dovrà in particolare precisare quali requisiti debbano essere imposti all'autonomia degli enti regionali e locali affinché le loro normative fiscali possano essere classificate quali misure autonome, non collocate nell'ambito dell'intero territorio nazionale.

II — Contesto normativo

A — *Costituzione spagnola*

7. Le seguenti disposizioni della Costituzione spagnola rivestono particolare interesse nel presente contesto:

«*Art. 2* — La Costituzione si fonda sull'indissolubile unità della nazione spagnola, patria comune e indivisibile di tutti gli spagnoli. Essa riconosce e garantisce il diritto all'autonomia delle nazionalità e delle regioni che la compongono nonché la solidarietà fra le medesime.

Art. 31 — 1. Tutti contribuiscono a sostenere le spese pubbliche in funzione delle rispettive capacità economiche mediante un sistema tributario giusto, ispirato ai principi

4 — Devono inoltre essere citate le cause riunite T-30/01, T-31/01, T-32/01, T-86/02, T-87/02 e T-88/02, nonché le cause riunite T-227/01, T-228/01, T-229/01, T-265/01, T-266/01 e T-270/01, attualmente pendenti dinanzi al Tribunale di primo grado.

5 — V. sentenze del Tribunale 6 marzo 2002, cause riunite T-127/99, T-129/99 e T-148/99, Diputación Foral de Álava e a./Commissione (Racc. pag. II-1275, punto 146); cause riunite T-92/00 e T-103/00, Diputación Foral de Álava e a./Commissione (Racc. pag. II-1385, punto 27), nonché 23 ottobre 2002, cause riunite T-346/99, T-347/99 e T-348/99, Diputación Foral de Álava e a./Commissione (Racc. pag. II-4259, punto 52).

di uguaglianza e progressività che, in nessun caso, può avere carattere espropriativo.

(…)».

8. Il titolo VIII della Costituzione è dedicato all'organizzazione territoriale dello Stato e contiene, fra l'altro, le seguenti disposizioni:

«*Art. 137* — Lo Stato si organizza territorialmente in comuni, province e nelle Comunità autonome che si costituiscano. Tutti questi enti godono di autonomia per la gestione dei rispettivi interessi.

Art. 138 — 1. Lo Stato garantisce l'effettiva attuazione del principio di solidarietà sancito all'art. 2 della Costituzione, provvedendo all'instaurazione di un equilibrio economico adeguato e giusto fra le diverse parti del territorio spagnolo. Esso tiene conto in particolare delle circostanze connesse con la situazione delle isole.

2. Le differenze fra gli statuti delle varie Comunità autonome non potranno in nessun caso implicare privilegi economici o sociali.

Art. 139 — 1.Tutti gli spagnoli hanno gli stessi diritti e doveri in qualunque parte del territorio dello Stato.

2. Nessuna autorità potrà adottare misure che ostacolino direttamente o indirettamente la libertà delle persone di circolare e stabilire la loro residenza nonché la libera circolazione dei beni in tutto il territorio spagnolo.

Art. 143 — 1.Nell'esercizio del diritto all'autonomia riconosciuto all'articolo 2 della Costituzione, le province limitrofe con caratteristiche storiche, culturali ed economiche comuni, i territori insulari e le province costituenti un ente regionale storico potranno accedere all'autogoverno e costituirsi in Comunità autonome conformemente alle disposizioni [del titolo VIII] e dei rispettivi Statuti.

(…)».

9. Gli artt. 148 e 149 contengono l'enumerazione dei settori in cui le Comunità autonome possono assumere la competenza ovvero in cui la competenza è riservata allo Stato. Rientra in particolare nei possibili compiti delle Comunità autonome il sostegno dello sviluppo economico della Comunità autonoma nel quadro degli obiettivi fissati dalla politica economica nazionale (art. 148, n. 1, punto 13).

10. Gli artt. 156-158 contengono disposizioni più dettagliate in materia di situazione finanziaria:

«*Art. 156* — 1. Le Comunità autonome godranno di autonomia finanziaria per lo sviluppo e l'adempimento delle loro competenze, in base ai principi di coordinamento con le finanze statali e di solidarietà fra tutti gli spagnoli.

2. Le Comunità autonome potranno agire come delegati o collaboratori dello Stato per la riscossione, la gestione e la liquidazione delle sue risorse tributarie, in conformità delle leggi e degli statuti.

Art. 157 — 1.Le risorse delle Comunità autonome sono costituite da:

a) le imposte cedute in tutto o in parte dallo Stato, le sovraimposte su imposte statali ed altre forme di partecipazione alle entrate dello Stato;

b) le loro proprie imposte, tasse e contributi speciali;

c) i trasferimenti da un fondo di compensazione interterritoriale ed altri stanziamenti a carico del bilancio dello Stato;

d) gli utili derivanti dal loro patrimonio e gli introiti di diritto privato;

e) il prodotto delle operazioni di credito.

2. Le Comunità autonome non potranno in nessun caso adottare misure tributarie riguardo a beni situati fuori del loro territorio o che ostacolino la libera circolazione di merci o servizi.

(…).

Art. 158 — 1.Nei bilanci generali dello Stato si potrà stabilire uno stanziamento a favore delle Comunità autonome in funzione dell'ampiezza dei servizi e delle attività statali da esse espletate, nonché della garanzia di un livello minimo nella prestazione dei servizi pubblici fondamentali in tutto il territorio spagnolo.

2. Al fine di correggere squilibri economici interterritoriali e rendere effettivo il principio di solidarietà, si costituirà un Fondo di compensazione destinato a spese di investimento, le cui risorse verranno distribuite dalle Cortes Generales [Camera dei deputati] fra le Comunità autonome e, quando ne sia il caso, le province».

B — *Statuto di autonomia*

11. La Comunità autonoma dei Paesi Baschi trova il suo fondamento di diritto nazionale nello Statuto di autonomia del 1979 [6], ai sensi del cui art. 40 essa dispone di una propria amministrazione finanziaria autonoma.

12. Inoltre, l'art. 41, n. 1, dello Statuto di autonomia stabilisce che i rapporti di diritto finanziario tra lo Stato ed i Paesi Baschi sono regolati dal tradizionale regime fondato sui Fueros di Concierto Económico (concertazione economica). L'art. 41, n. 2, fissa i seguenti principi per la concertazione economica:

«a) Le istituzioni competenti dei Territorios Históricos [province basche soggette al regime di leggi speciali dei Fueros] possono mantenere, stabilire e disciplinare sul loro territorio il regime tributario, nel rispetto della struttura generale impositiva dello Stato, delle norme contenute nel regime di concertazione economica in vigore in materia di coordinamento, di armonizzazione fiscale e di cooperazione con lo Stato, e delle norme emanate dal Parlamento basco per finalità identiche nella Comunità autonoma. (…)

b) L'imposizione, la gestione, la liquidazione, la riscossione e il controllo di tutte le imposte, escluse le imposizioni doganali (…) spettano, in ciascun Territorio Histórico, alle rispettive Diputaciones Forales, fatta salva tuttavia la cooperazione con lo Stato e i controlli da esso effettuati.

c) Gli organi competenti dei Territorios Históricos adottano le decisioni necessarie al fine di applicare, nel loro rispettivo territorio, le deroghe fiscali a carattere congiunturale che lo Stato ha deciso di applicare su tutto il territorio nazionale. La durata della loro validità corrisponde a quella prevista per queste ultime.

d) L'apporto del Paese Basco allo Stato consiste in una quota complessiva, composta dalle quote parziali corrispondenti a ciascuno dei suoi Territorios Históricos, come contributo a tutti gli oneri dello Stato non assunti dalla Comunità autonoma.

6 — Approvato dalla Ley Orgánica de las Cortes Generales Españolas (Parlamento spagnolo) 18 dicembre 1979, n. 3/1979. Disponibile in lingua tedesca all'indirizzo Internet: www.lehendakaritza.ejgv.euskadi.net/r48-2312/de/contenidos/informacion/estatuto_guernica/de_455/estatu_com_a.html.

e) Al fine di fissare le quote dovute da ciascuno dei Territorios Históricos, le quali costituiscono insieme la menzionata quota complessiva, viene istituita una commissione mista, composta, da una parte, da un rappresentante di ciascuna Diputación Foral nonché da un corrispondente numero di rappresentanti del governo basco e, dall'altra, da un corrispondente numero di rappresentanti dell'amministrazione statale. La quota così determinata viene approvata per legge per il periodo stabilito dal regime di concertazione economica, fatto salvo il suo adeguamento annuale sulla base del procedimento parimenti previsto nel regime della concertazione.

f) Il regime della concertazione deve essere applicato tenendo conto del principio di solidarietà, cui si fa riferimento negli artt. 138 e 156 della Costituzione».

C — *Concertazione economica*

13. La concertazione economica del 2002 [7], attualmente in vigore fra la Comunità autonoma dei Paesi Baschi e la Spagna, sostituisce la precedente concertazione del 1981. Gli artt. 2-4 della concertazione economica stabiliscono i principi che i Territori storici devono rispettare in sede di configurazione del regime di imposizione:

«*Articolo 2. Principi generali*

Primo — Il regime tributario istituito dai Territorios Históricos deve osservare i seguenti principi:

1° rispetto della solidarietà nella misura fissata dalla Costituzione e dallo Statuto di autonomia;

2° osservanza della struttura tributaria generale dello Stato;

3° coordinamento, armonizzazione fiscale e cooperazione con lo Stato conformemente alle disposizioni del presente accordo di concertazione economica;

4° coordinamento, armonizzazione fiscale e cooperazione fra gli organi dei Territorios Históricos secondo le disposizioni emanate in materia dal Parlamento basco;

7 — Approvata dalla legge 23 maggio 2002, n. 12/2002 (Ley por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, BOE n. 124 del 24 maggio 2002). Disponibile all'indirizzo Internet: www.ogasun.ejgv.euskadi.net/r51-341/es/contenidos/informacion/concierto_quinquenal/es_4177/adjuntos/CAST.pdf.

5° assoggettamento ai trattati o alle convenzioni internazionali, sottoscritti e ratificati dalla Spagna o ai quali essa ha aderito.

Devono essere osservate in particolare le disposizioni contenute nelle convenzioni concluse dal Regno di Spagna al fine di evitare la doppia imposizione nonché le normative in materia di armonizzazione fiscale dell'Unione europea, procedendo alle restituzioni risultanti dall'applicazione di queste convenzioni e normative.

Secondo — Le disposizioni del presente accordo di concertazione devono essere interpretate conformemente alle regole in materia di interpretazione delle norme tributarie contenute nella Ley General Tributaria [codice tributario].

Articolo 3. Armonizzazione fiscale.

In sede di elaborazione del diritto tributario i Territorios Históricos devono:

a) adeguarsi alla terminologia e alle nozioni utilizzate nel codice tributario, fatte salve le particolarità fissate nel presente accordo di concertazione economica;

b) mantenere una pressione fiscale globale effettiva equivalente a quella esistente nel resto dello Stato;

c) osservare e garantire la libertà di circolazione e di stabilimento delle persone nonché la libera circolazione di merci, capitali e servizi su tutto il territorio nazionale spagnolo, senza effetti discriminatori, pregiudizio alle regole di concorrenza tra le imprese ovvero distorsioni nell'allocazione delle risorse;

d) utilizzare la medesima classificazione per le attività di allevamento, minerarie, industriali, commerciali, di servizi, professionali e artistiche utilizzata nel territorio comune, fatta salva l'eventuale elaborazione di una classificazione più dettagliata delle suddette attività.

Articolo 4. Principio della cooperazione

Primo — Gli organi competenti dei Territorios Históricos sono tenuti a trasmettere all'amministrazione dello Stato i progetti di disposizioni normative in materia tributaria entro un termine congruo prima della loro entrata in vigore.

In modo analogo, l'amministrazione dello Stato trasmette a questi organi i propri progetti.

Secondo — Lo Stato stabilisce i meccanismi atti a consentire la partecipazione degli organi del Paese Basco alle convenzioni internazionali che esplicano i loro effetti sull'applicazione del presente accordo di concertazione economica.

Terzo — Lo Stato e i Territorios Históricos, nell'espletamento delle funzioni ad essi spettanti nei settori della gestione, del controllo e della riscossione delle loro imposte, si trasmettono reciprocamente, nei tempi e nelle forme adeguati, i dati e le informazioni ritenuti necessari al miglioramento della riscossione medesima.

In particolare entrambe le amministrazioni:

a) si trasmettono reciprocamente, attraverso i loro centri di elaborazione dati, tutte le informazioni di cui ritengono di aver bisogno. A tal fine vengono predisposti i mezzi tecnici necessari alla comunicazione reciproca. Viene elaborato annualmente un piano comune e coordinato concernente l'elaborazione dei dati fiscali;

b) i servizi di controllo preparano i piani di controllo comuni su obiettivi, settori e procedure selettive coordinati nonché sui contribuenti che hanno cambiato domicilio, sugli enti soggetti all'obbligo di trasparenza fiscale e sulle società assoggettate all'imposta, proporzionalmente al volume di operazioni realizzate nell'ambito dell'imposta sulle società».

14. L'art. 14, n. 1, disciplina nel modo seguente la ripartizione della competenza tributaria con riferimento all'aliquota d'imposta sulle società:

«Uno. L'aliquota d'imposta sulle società è un'imposta concordata, sottoposta alla potestà legislativa autonoma, a carico dei soggetti passivi che hanno il proprio domicilio fiscale nei Paesi Baschi.

Fatta salva l'applicazione del comma precedente, i soggetti passivi il cui fatturato ha superato, nell'anno fiscale precedente, i 6 milioni di euro, e che hanno realizzato, nell'anno fiscale interessato, perlomeno il 75% del loro fatturato sul territorio nazionale comune, continuano ad essere assoggettati al diritto di questo territorio.

In modo analogo, il diritto autonomo viene applicato ai soggetti passivi, i quali abbiano il proprio domicilio fiscale nel territorio nazionale comune, qualora il loro fatturato abbia superato, nell'anno precedente, i 6 milioni di euro, ed abbiano realizzato la globalità del loro fatturato nei Paesi Baschi».

15. Gli artt. 48-60 della concertazione economica disciplinano i rapporti finanziari fra lo Stato e i Paesi Baschi; gli artt. 48-50 recitano:

«Articolo 48. Principi generali

Per i rapporti finanziari fra lo Stato e il Paese Basco valgono i seguenti principi:

Primo — Autonomia fiscale e finanziaria delle istituzioni del Paese Basco per lo sviluppo e l'esecuzione delle loro competenze.

Secondo — Rispetto della solidarietà nella misura prevista dalla Costituzione e dallo Statuto di autonomia.

Terzo — Coordinamento e cooperazione con lo Stato in materia di stabilità di bilancio.

Quarto — Contributo del Paese Basco agli oneri dello Stato, non assunti dalla Comunità autonoma, nella forma stabilita dal presente accordo di concertazione economica.

Quinto — Le facoltà di tutela finanziaria esercitate in qualsiasi momento dallo Stato in materia di enti territoriali spettano agli organi competenti del Paese Basco, senza che ciò implichi un livello di autonomia degli enti territoriali baschi inferiore a quello spettante agli enti territoriali del sistema comune.

Articolo 49. Nozione di quota

Il contributo finanziario del Paese Basco a favore dello Stato consta di una quota complessiva, composta della quota dovuta da ciascuno dei Territorios Históricos, quale contributo a tutti gli oneri dello Stato non assunti dalla Comunità autonoma del Paese Basco.

Articolo 50. Periodicità e aggiornamento della quota

Primo — Ogni cinque anni viene fissato con legge votata dalle Cortes Generales, previo accordo della commissione mista per la concertazione economica, il metodo per stabilire la quota, valido per il successivo quinquennio, sulla base dei principi generali figuranti nella presente concertazione, nonché per l'approvazione della quota per il primo anno del quinquennio.

Secondo — In ognuno degli anni successivi al primo, la commissione mista per la concertazione economica aggiorna la quota applicando il metodo approvato nella legge cui si riferisce il comma precedente.

Terzo — I principi che costituiscono il metodo, contenuto nel presente accordo di concertazione, per la determinazione della quota possono essere modificati nell'ambito della legge quinquennale relativa al contributo finanziario qualora le circostanze e l'esperienza in occasione della loro applicazione lo rendano consigliabile».

16. Ai sensi degli artt. 63 e 64, una commissione composta in modo paritario competente per il coordinamento e la valutazione normativa può, prima della sua pubblicazione, verificare la compatibilità di una normativa tributaria con la concertazione economica. Su richiesta di uno dei suoi membri, la commissione esamina le obiezioni alle normative e cerca di giungere ad una composizione amichevole.

D — *Legge sul contributo finanziario nel quinquennio 2002-2006*

17. La legge n. 13/2002 [8] ha approvato il metodo di fissazione del contributo finanziario a carico dei Paesi Baschi per gli anni 2002-2006. Essa contiene, fra l'altro, le seguenti disposizioni.

«Articolo 3. Determinazione della quota per l'anno base

La quota effettiva per l'anno base del quinquennio 2002-2006 viene determinata mediante applicazione del coefficiente d'imputazione all'importo complessivo degli oneri non assunti dalla Comunità autonoma e adottando le corrispondenti rettifiche e compensazioni nella misura prevista dai seguenti articoli.

Articolo 4. Oneri dello Stato che non sono stati assunti dalla Comunità autonoma

Primo — Si considerano oneri dello Stato non assunti dalla Comunità autonoma quegli oneri che corrispondono a competenze il cui esercizio non è ancora stato effettivamente assunto da tale Comunità.

Secondo — Al fine di determinare l'ammontare totale degli oneri in questione, viene dedotta dal totale delle spese del bilancio dello Stato la dotazione integrale di bilancio corrispondente, a livello dello Stato, alle competenze conferite alla Comunità autonoma, a partire dalla data di efficacia del trasferimento fissato dai corrispondenti regi decreti.

8 — Legge 23 maggio 2002, n. 13/2002 (Ley por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2002-2006, BOE n. 124 del 24 maggio 2002). Disponibile all'indirizzo Internet: www.ogasun.ejgv.euskadi.net/r51-341/es/contenidos/informacion/concierto_quinquenal/es_4177/adjuntos/CAST.pdf.

(…)

Articolo 5. Rettifiche

Primo — Fatte salve le disposizioni contenute nei successivi artt. 14 e 15, le cifre risultanti dall'imputazione cui si riferisce l'art. 4, n. 4, subiranno le rettifiche necessarie a perfezionare la stima delle entrate provenienti dalle imposte dirette ascrivibili al Paese Basco e al resto del territorio nazionale, conformemente al disposto dell'art. 55 dell'accordo di concertazione economica.

(…)

Articolo 6. Compensazione

Primo — Dalla quota a carico di ciascun Territorio Histórico vengono detratte per compensazione le seguenti voci:

a) la parte imputabile delle imposte non concertate;

b) la parte imputabile delle entrate del bilancio priva di carattere fiscale;

c) la parte imputabile del disavanzo presentato dal bilancio generale dello Stato.

(…)

Articolo 7. Coefficiente d'imputazione»

18. Il coefficiente d'imputazione cui si riferiscono i precedenti artt. 4 e 6, essenzialmente determinato sulla base del reddito dei Territorios Históricos in rapporto a quello dello Stato, è del 6,24%, per il quinquennio in vigore.

E — *Normativa basca*

19. Il sistema finanziario e tributario istituito dalle disposizioni sopra riportate viene integrato dalla legge basca 25 novembre 1983, n. 27/1983. In quest'ultima viene fissata la quota delle entrate fiscali che i Territori storici sono tenuti a versare ai Paesi Baschi, previa detrazione del contributo finanziario allo Stato.

20. Inoltre, la legge basca 30 maggio 1989, n. 3/1989, istituisce un organo competente per il coordinamento in materia tributaria all'interno dei Paesi Baschi. Tale organo redige perizie sull'attività normativa in materia fiscale esercitata dai Territori storici.

F — *Le disposizioni controverse dei Territori storici*

21. Le cause C-428/06, C-429/06 e C-434/06 riguardano la *norma foral* 23 giugno 2005, n. 7/2005, delle Juntas Generales di Vizcaya, il cui art. 2 modifica la *norma foral* 26 giugno 1996, n. 3/1996, concernente l'aliquota d'imposta delle società (Impuesto sobre Sociedades) [9]:

— l'art. 2, n. 4, modifica l'art. 29 della *norma foral* n. 3/1996 fissando l'aliquota al 32,5%;

— l'art. 2, n. 6, modifica l'art. 37 della *norma foral* n. 3/1996 e prevede che gli investimenti in nuove immobilizzazioni materiali di un certo tipo, destinate all'attività economica dell'impresa, possano essere detratti per un importo del 10% dall'imposta sul reddito delle società;

— l'art. 2, n. 7, modifica l'art. 39 della *norma foral* n. 3/1996. Ai sensi di questa disposizione, i soggetti passivi possono detrarre dall'imposta sul reddito delle società una somma pari al 10% del risultato di bilancio dell'esercizio finanziario, quale riserva per gli investimenti produttivi e/o per le attività dirette alla conservazione o al miglioramento dell'ambiente.

22. L'aliquota d'imposta sulle società in vigore nella Vizcaya diverge dunque dall'aliquota del 35%, applicabile in via generale in Spagna [10]. Le deduzioni fiscali previste dagli artt. 37 e 39 della *norma foral* n. 3/1996 non hanno un equivalente nella legge spagnola sull'aliquota d'imposta sulle società.

23. Oggetto delle cause C-430/06 e C-433/06 è il Decreto Foral Normativo de Urgencia Fiscal del Consejo de Diputados di Álava 24 maggio 2005, n. 2/2005, il cui art. 1, nn. 4 e 5, modifica gli artt. 29 e 37 della *norma foral* 5 luglio 1996, n. 24/1996, sull'aliquota d'imposta sulle società. Queste norme corrispondono alle disposizioni della Vizcaya che sono oggetto di impugnazione.

24. Le cause C-431/06 e C-432/06 si riferiscono infine al Decreto Foral della Diputación foral de Guipúzcoa 24 maggio 2005, n. 32/2005, il quale ha riformato gli artt. 29 e 37 della *norma foral* 4 luglio 1996, n. 7/1996, sull'aliquota d'imposta sulle società. Queste norme corrispondono alle disposizioni degli altri Territori storici oggetto di impugnazione.

9 — Al riguardo i ricorrenti nei procedimenti a quo relativi alle cause riunite C-428/06 e C-429/06 chiedevano l'abrogazione dell'art. 2, nn. 4, 6 e 7 della *norma foral*, mentre nella causa C-434/06 sono controversi solo i nn. 4 e 6 dell'art. 2.

10 — V. art. 28, n. 1, della legge sull'imposta sulle società, nella nuova versione introdotta dal Real Decreto-Legislativo 5 marzo 2004, n. 4/2004.

III — Fatti e questioni pregiudiziali

25. Già prima dell'emanazione delle disposizioni oggetto della presente controversia, nei Territori Storici erano in vigore norme analoghe. Con sentenza 9 dicembre 2004 il Tribunal Supremo dichiarava tuttavia la nullità di queste disposizioni precedentemente applicabili (procedimento per cassazione n. 7893/1999) [11]. Il Tribunale verificava le *normas forales* in particolare alla luce dei principi costituzionali di autonomia, di parità di trattamento, di unità dello Stato e di solidarietà, nonché della concorrenza e della libertà di stabilimento. Al riguardo, esso sottolineava che i principi menzionati non avrebbero escluso ogni imposizione in vigore nei Territori storici difforme dal regime tributario nazionale, in quanto si doveva tenere conto anche della loro autonomia, garantita a livello costituzionale. D'altra parte, qualora le divergenze costituiscano aiuti di Stato ai sensi dell'art. 87, n. 1, CE, i confini di quanto consentito dal diritto costituzionale risulterebbero superati.

26. Prendendo in considerazione la giurisprudenza della Corte di giustizia e del Tribunale di primo grado, il Tribunal Supremo analizzava poi le singole disposizioni e perveniva, fra l'altro, alla conclusione, in relazione all'aliquota ridotta, alle previsioni concernenti la deduzione di determinati investimenti in nuove immobilizzazioni materiali e alle riserve speciali, che si trattava in questi casi di aiuti di Stato. Esso annullava queste e alcune altre disposizioni, che non erano state comunicate alla Commissione ai sensi dell'art. 88, n. 3, CE, senza adire in via pregiudiziale la Corte di giustizia.

27. Dopo che i Territori storici avevano emanato le disposizioni oggetto del presente procedimento, di contenuto analogo, le regioni limitrofe La Rioja e Castilla y Léon, nonché l'UGT La Rioja, impugnavano a loro volta queste disposizioni dinanzi al Tribunal Superior de Justicia del País Vasco. A causa della sentenza Azzorre della Corte di giustizia, pronunciata nel frattempo [12], questo Tribunale riteneva necessario esperire rinvio pregiudiziale e, con le ordinanze 20 settembre 2006, sottoponeva la seguente domanda di pronuncia pregiudiziale nelle cause C-428/06, C-429/06 e C-434/06:

«Se l'art. 87, n. 1, del Trattato debba essere interpretato nel senso che le misure fiscali adottate dalle Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizkaia che modificano gli artt. 29, n. 1, lett. a), 37 e 39 della normativa sull'imposta sulle società, poiché stabiliscono un'aliquota inferiore a quella generale della legge dello Stato spagnolo e talune detrazioni fiscali che non esistono nell'ordinamento giuridico tributario statale, applicabili nell'ambito territoriale di detto ente substatale dotato di autonomia, debbano essere

11 — Allegato 8 alla memoria della Commissione.

12 — Cit. alla nota 3.

considerate selettive e rientranti nell'ambito della nozione di aiuti di Stato ai sensi di detta disposizione e debbano essere pertanto comunicate alla Commissione ai sensi dell'art. 88, n. 3, del Trattato».

IV — Valutazione giuridica

A — *Ricevibilità della domanda di pronuncia pregiudiziale*

28. Le domande pregiudiziali nelle altre cause si riferiscono alle disposizioni parallele in vigore in Álava (C-430/06 e C-433/06) e Guipúzcoa (C-431/06 e C-432/06), ma hanno per il resto un tenore identico.

29. Le cause venivano riunite con ordinanza 30 novembre 2006 del presidente della Corte di giustizia.

30. Nel procedimento dinanzi alla Corte di giustizia, hanno presentato osservazioni 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), i governi spagnolo, italiano e del Regno Unito, nonché la Commissione delle Comunità europee. Inoltre, le Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya, la Diputación Foral de Álava, la Diputación Foral de Vizcaya e la Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Bilbao si sono pronunciate di comune intesa.

31. La UGT-LA RIOJA e la Comunidad Autónoma de La Rioja avevano originariamente eccepito l'irricevibilità della domanda di pronuncia pregiudiziale. La prima aveva sostenuto al riguardo che la *norma foral* n. 7/2005 delle Juntas Generales di Viscaya fosse già stata dichiarata nulla, ovvero che ne fosse stata sospesa l'applicazione. La Comunidad Autónoma de La Rioja aveva affermato che le disposizioni controverse in vigore in tutti e tre i Territori fossero state dichiarate nulle con ordinanza 14 novembre 2005 del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (confermata con ordinanza 17 marzo 2006) in esecuzione della sentenza 9 dicembre 2004 del Tribunal Supremo.

32. Entrambe le parti avevano tuttavia ritirato le loro eccezioni di inammissibilità poco prima dell'udienza. Le informazioni sullo stato dei procedimenti giudiziari menzionati, fornite dalle parti a seguito di richiesta da parte della Corte di giustizia in sede di udienza, non trasmettevano un quadro chiaro. L'applicazione delle disposizioni attaccate in via cautelare sembra in parte essere stata sospesa, anche se le corrispondenti ordinanze non paiono, in relazione ad alcune *normas forales*, definitive.

33. È opportuno innanzi tutto osservare al riguardo che la circostanza che le eccezioni di irricevibilità siano state ritirate non è rilevante, in quanto la Corte di giustizia dovrebbe comunque accertare d'ufficio l'inammissibilità. La circostanza che le normative controverse siano state forse abrogate o sospese potrebbe tuttavia sollevare dubbi in ordine alla necessità del rinvio pregiudiziale.

34. Secondo giurisprudenza costante, nell'ambito della cooperazione tra la Corte di giustizia e i giudici nazionali stabilita dall'art. 234 CE, spetta esclusivamente al giudice nazionale, cui è stata sottoposta la controversia e che deve assumersi la responsabilità dell'emananda decisione giurisdizionale, valutare, alla luce delle particolari circostanze della causa dinanzi ad esso pendente, la necessità di una pronuncia pregiudiziale per essere in grado di pronunciare la propria sentenza [13].

35. Quando le questioni poste dai giudici nazionali riguardano l'interpretazione di una norma del diritto comunitario, la Corte è quindi, in via di principio, tenuta a statuire, a meno che non appaia in modo manifesto che la domanda di pronuncia pregiudiziale tende in realtà ad indurla a pronunciarsi su una controversia fittizia o a formulare pareri su questioni generali o astratte, che l'interpretazione del diritto comunitario richiesta non ha alcuna relazione con i reali termini o con l'oggetto della controversia, o ancora che la Corte non dispone degli elementi di fatto o di diritto necessari per fornire una soluzione utile alle questioni che le vengono sottoposte [14].

36. Nel procedimento a quo, ancora pendente, le ricorrenti impugnano le norme in vigore nei Territori storici. In questo contesto, il giudice del rinvio sottopone la domanda di pronuncia pregiudiziale, avente ad oggetto l'interpretazione dell'art. 87 CE. Non esiste alcun indizio in merito al fatto che le controversie siano state definite ovvero abbiano assunto carattere ipotetico, in quanto le disposizioni sono già state dichiarate nulle in un altro procedimento. In ogni modo, il Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, cui spetta in primis una valutazione al riguardo, ha adito la Corte di giustizia, nonostante il fatto che, secondo le informazioni fornite dalle parti coinvolte, la validità delle disposizioni in questione sembri essere stata messa in discussione in sede cautelare proprio dinnanzi a tale tribunale. Spetta al giudice del rinvio e non alla Corte di giustizia valutare, sulla base del diritto processuale nazionale, gli effetti delle decisioni pronunciate in qualsiasi contesto [15].

37. Confebask ritiene inoltre superflue le domande di pronuncia pregiudiziale in quanto la soluzione si ricaverebbe senza ombra di dubbio dalla sentenza Azzorre. La Corte di giustizia potrebbe inoltre decidere con ordinanza ai sensi dell'art. 104, n. 3, del suo regolamento di procedura. In questo caso non siamo tuttavia in presenza di un'eccezione di inammissibilità in senso proprio. Infatti, nei casi di applicazione della

13 — Sentenze 15 dicembre 1995, causa C-415/93, Bosman (Racc. pag. I-4921, punto 59); 17 luglio 1997, causa C-28/95, Leur-Bloem (Racc. pag. I-4161, punto 24), nonché 29 gennaio 2008, causa C-275/06, Promusicae (Racc. pag. I-271, punto 36).

14 — Sentenza Promusicae (cit. alla nota 13, punto 37).

15 — V., in questo senso, le sentenze 29 aprile 2004, cause riunite C-482/01 e C-493/01, Orfanopoulos e Oliveri (Racc. pag. I-5257, punto 42); 30 giugno 2005, causa C-28/04, Tod's (Racc. pag. I-5781, punto 14), nonché 12 gennaio 2006, causa C-246/04, Turn- und Sportunion Waldburg (Racc. pag. I-589, punto 21).

procedura ai sensi dell'art. 104, n. 3, del regolamento di procedura, la domanda di pronuncia pregiudiziale non è inammissibile, bensì può essere risolta solo in una procedura semplificata. Non vi è tuttavia alcuna ragione per procedere in tal senso, in quanto la risposta alla domanda di pronuncia pregiudiziale non risulta in modo chiaro dalla giurisprudenza e la sua soluzione lascia inoltre spazio a ragionevoli dubbi.

38. La domanda di pronuncia pregiudiziale è quindi ricevibile.

B — *Sulla questione pregiudiziale*

39. Il giudice del rinvio desidera essenzialmente sapere a quali condizioni le misure fiscali adottate da enti locali, le quali sono più favorevoli rispetto alle disposizioni fiscali in vigore nel resto del territorio nazionale, rivestano carattere selettivo e costituiscano quindi aiuti di Stato ai sensi dell'art. 87, n. 1, CE, i quali devono essere comunicati alla Commissione ai sensi dell'art. 88, n. 3, CE.

40. Prima di esaminare in dettaglio, prendendo in considerazione i fatti alla base del procedimento a quo, le circostanze che impongono di considerare selettiva una normativa fiscale, desidero richiamare gli indirizzi di massima della sentenza Azzorre.

1. La sentenza Azzorre

41. Nella sentenza Azzorre la Corte di giustizia si è occupata per la prima volta in modo approfondito della cosiddetta selettività regionale delle normative fiscali. Il punto di partenza al riguardo è costituito, innanzi tutto, dalla costante giurisprudenza relativa alla condizione di selettività. Secondo questa giurisprudenza, l'art. 87, n. 1, CE, richiede di stabilire se, nell'ambito di un dato regime giuridico, un provvedimento statale sia tale da favorire «talune imprese o talune produzioni» rispetto ad altre imprese o produzioni che si trovino in una situazione fattuale e giuridica analoga, tenuto conto dell'obiettivo perseguito dal detto regime [16].

42. È vero che, in linea di principio, le imposte non costituiscono un vantaggio, bensì un onere. Le misure fiscali possono tuttavia costituire aiuti di Stato qualora lo Stato, in determinati casi, riscuota le imposte in misura inferiore al solito, ovvero si astenga da un'imposizione. Poiché il concetto di aiuto di Stato è più comprensivo di quello di sovvenzione, esso designa in particolare anche l'alleviamento degli oneri che gravano normalmente su un'impresa [17]. Per valutare il carattere di aiuto di Stato di una misura fiscale, è dunque necessaria, quale contesto di riferimento, la sussistenza di un'imposizione

16 — Sentenza Azzorre (cit. alla nota 3, punto 54), con riferimento alle sentenze 8 novembre 2001, causa C-143/99, Adria-Wien Pipeline e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (Racc. pag. I-8365, punto 41); 29 aprile 2004, causa C-308/01, GIL Insurance e a. (Racc. pag. I-4777, punto 68), nonché 3 marzo 2005, causa C-172/03, Heiser (Racc. pag. I-1627, punto 40).

17 — V. sentenze 23 febbraio 1961, causa 30/59, De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Alta Autorità (Racc. pag. 1, in particolare pag. 43); 15 marzo 1994, causa C-387/92, Banco Exterior de España (Racc. pag. I-877, punto 13), nonché 1° dicembre 1998, causa C-200/97, Ecotrade (Racc. pag. I-7907, punto 34).

«normale», dalla quale la normativa controversa si differenzi in maniera selettiva [18]. Un'imposizione differenziata è giustificata qualora tale differenziazione risulti dalla natura o dalla struttura del sistema fiscale [19].

43. La novità decisiva introdotta dalla sentenza Azzorre è costituita dal fatto che la Corte di giustizia non ha preso necessariamente in considerazione, quale contesto di riferimento, lo Stato membro nella sua totalità. Piuttosto, essa ha ritenuto altresì possibile che per una normativa fiscale di un ente locale o regionale il contesto di riferimento sia costituito esclusivamente dal territorio del medesimo, laddove tale ente sia sufficientemente autonomo rispetto al governo centrale dello Stato membro [20].

44. Nella sua precedente giurisprudenza in materia di aiuti di enti territoriali, la Corte di giustizia aveva sottolineato soprattutto la circostanza che questi fossero imputabili allo Stato [21]. Allacciandosi a questa affermazione, la Commissione, nella prassi decisionale che l'ha caratterizzata finora, ha considerato misure selettive le normative non applicabili su tutto il territorio nazionale, anche se emanate da enti territoriali [22].

45. Nella determinazione del contesto di riferimento per la valutazione di un'aliquota ridotta in una parte del territorio di uno Stato membro, la Corte di giustizia, partendo dalle conclusioni dell'avvocato generale Geelhoed [23], distingueva, nella sentenza Azzorre, tre situazioni:

— il governo centrale di uno Stato membro decide unilateralmente di applicare, in un'area geografica designata, un'aliquota d'imposta nazionale inferiore a quella valida a livello nazionale *(situazione 1)*;

— la competenza in materia tributaria viene attribuita dallo Stato centrale a tutti gli enti locali di un particolare livello, i quali sono liberi di stabilire, nei limiti delle competenze loro attribuite, l'aliquota d'imposta per il territorio di loro competenza *(situazione 2)*;

18 — Sentenza Azzorre (cit. alla nota 3, punto 56).

19 — Sentenza Azzorre (cit. alla nota 3, punto 52), con riferimento alle sentenze 2 luglio 1974, causa 173/73, Italia/Commissione (Racc. pag. 709, punto 33), nonché 15 dicembre 2005, causa C-148/04, Unicredito Italiano (Racc. pag. I-11137, punto 51).

20 — Sentenza Azzorre (cit. alla nota 3, punto 58).

21 — Sentenza 14 ottobre 1987, causa 248/84, Germania/Commissione (Racc. pag. 4013, punto 17); si vedano anche le conclusioni dell'avvocato generale Saggio 1° luglio 1999, nelle cause riunite C-400/97, C-401/97 e C-402/97, Juntas Generales de Guipúzcoa e a. (Racc. pag. I-1073, in particolare pag. I-1074, paragrafo 31). A queste si atteneva in linea di principio la Corte di giustizia anche nella sentenza Azzorre (v. punto 55 di questa sentenza, cit. alla nota 3).

22 — V. la decisione della Commissione 11 dicembre 2002, 2003/442/CE, relativa alla parte del regime recante adeguamento del sistema fiscale nazionale alle specificità della Regione autonoma delle Azzorre che riguarda le riduzioni delle aliquote dell'imposta sul reddito (GU 2003, L 150, pag. 52, punti 26-32), oggetto di controversia nella sentenza Azzorre, e la decisione della Commissione 30 marzo 2004, 2005/261/CE, sul regime di aiuti che il Regno Unito sta progettando di applicare in relazione alla riforma del sistema di tassazione delle imprese del governo di Gibilterra (GU 2005, L 85, pag. 1, punti 102-109), contro le quali sono pendenti dinanzi al Tribunale di primo grado ricorsi di annullamento promossi da Gibilterra e dal Regno Unito (cause T-211/04 e T-215/04).

23 — Conclusioni 20 ottobre 2005, nella causa C-88/03, Portogallo/Commissione (Racc. pag. I-7115, paragrafi 50-54).

— un ente regionale o locale, nell'esercizio dei propri poteri, i quali risultano sufficientemente autonomi rispetto al governo centrale e di cui gli altri enti non dispongono (asimmetria), fissa un'aliquota d'imposta ridotta rispetto a quella nazionale e applicabile esclusivamente alle imprese situate nel territorio di sua competenza *(situazione 3).*

46. Nella *situazione 1* siamo senza dubbio in presenza di una misura selettiva. Poiché in questo caso il livello nazionale fissa sia lo standard generale sia la difformità regionale, l'unico contesto di riferimento che deve essere preso in considerazione è rappresentato dallo Stato nella sua totalità.

47. Nella *situazione 2* difetta una «normale imposizione» applicabile su tutto il territorio nazionale, dalla quale divergano, in modo favorevole, le normative dei singoli enti territoriali. Le rispettive normative locali si trovano, pertanto, isolate l'una accanto all'altra, e non sono selettive [24].

48. Ciò assomiglia al rapporto reciproco fra le normative degli Stati membri. Poiché la materia delle imposte dirette rientra nella competenza degli Stati membri [25], le imposte sulle società non sono armonizzate, ma si differenziano in maniera considerevole l'una dall'altra nei diversi Stati membri. Mentre in Bulgaria e a Cipro l'aliquota d'imposta è pari solo al 10%, la media nell'UE è pari a circa il 25% [26]. Anche se le diverse aliquote d'imposta incidono certamente sulla concorrenza, aliquote particolarmente basse, valide per tutte le imprese situate in uno Stato membro, non presentano il carattere di aiuti, in quanto manca un sistema unico all'interno della Comunità.

49. La *situazione 3* è caratterizzata da una ripartizione asimmetrica delle competenze. In alcuni territori, gli enti locali ovvero regionali dispongono di determinate competenze normative, appartenenti invece allo Stato centrale nel resto del territorio nazionale. Decisivo risulta qui il grado di autonomia di cui dispongono gli enti territoriali nell'esercizio della loro attività normativa.

50. Non sussiste autonomia vera e propria laddove lo Stato centrale determini di fatto il contenuto delle normative locali e/o ne sopporti le corrispondenti conseguenze

24 — V. le conclusioni nel caso Azzorre (cit. alla nota 23, paragrafo 53). Analogamente quanto al risultato anche la Commissione (Comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme relative agli aiuti di Stato alle misure di tassazione diretta delle imprese del 1998, GU C 384, pag. 3, punto 16, e rapporto sull'attuazione di questa comunicazione del 9 febbraio 2004, C(2004) 434, punto 33). In dottrina, di conseguenza, il sistema tedesco delle imposte sulle attività produttive, in cui sono i comuni a fissare l'aliquota d'imposta, non viene per esempio considerato selettivo (R.M. Stein, *Bestimmtheit von Regionalbeihilfen, 2007*, pagg. 167 e segg.).

25 — V., fra l'altro, le sentenze 13 dicembre 2005, causa C-446/03, Marks & Spencer (Racc. pag. I-10837, punto 29); 12 settembre 2006, causa C-196/04, Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas (Racc. pag. I-7995, punto 40), nonché 12 dicembre 2006, causa C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (Racc. pag. I-11673, punto 36).

26 — Queste cifre sono state riprese dallo studio di Eurostat, *Taxation Trends in the European Union*, 2007, pag. 32, Tabella I-6 (disponibile all'indirizzo Internet: www.ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/Structures2007.pdf).

economiche. La normativa locale è imputabile allo Stato centrale. Le sue normative generali costituiscono il parametro di riferimento per valutare se la normativa locale garantisca un vantaggio selettivo. Qualora si consideri il territorio dell'ente quale contesto di riferimento solo per il fatto che la normativa è stata formalmente emanata dall'ente territoriale, gli Stati membri potrebbero aggirare facilmente il divieto di aiuti di Stato. Basterebbe infatti trasferire in via esclusivamente formale agli enti territoriali le rispettive competenze normative [27].

51. Qualora la misura controversa degli enti locali sia stata invece adottata nell'esercizio di competenze sufficientemente autonome, la *situazione 3* è paragonabile alla *situazione 2*: le normative emanate da più legislatori, ciascuno nell'esercizio della propria competenza — nella fattispecie dallo Stato centrale e dagli enti territoriali —, si trovano l'una accanto all'altra senza un contesto di riferimento comune.

52. Sia la Corte di giustizia che l'avvocato generale Geelhoed [28] hanno fatto dipendere l'esistenza di un'autonomia sufficiente dalla soddisfazione cumulativa di tre criteri:

— l'ente regionale o locale che ha emanato la norma è dotato, a livello costituzionale, di un proprio statuto, politico e amministrativo, indipendente dal governo centrale: a*utonomia istituzionale;*

— le normative sono state adottate senza che il governo centrale abbia avuto la possibilità di incidere direttamente sul suo contenuto: *autonomia procedurale;*

— le conseguenze finanziarie di una riduzione dell'aliquota d'imposta nazionale per le imprese situate nella regione non possono essere compensate da contributi o sovvenzioni provenienti da altre regioni o dal governo centrale: *autonomia finanziaria*.

2. Trasposizione delle conoscenze acquisite con la sentenza Azzorre alle misure adottate dai Territori storici

53. Parimenti che nel caso delle Azzorre, è naturale, nel caso dei Territori storici, partire dal presupposto di una ripartizione asimmetrica delle competenze nel senso della *situazione 3*. Infatti, anche in Spagna, la potestà normativa in materia fiscale rientra, in linea di principio, nelle competenze del governo centrale. Diversamente rispetto a quanto vale per gli altri enti locali e regionali, solo i Territori storici sono dotati di competenze

27 — V., in tal senso, le conclusioni dell'avvocato generale Saggio, Juntas Generales de Guipúzcoa e a. (cit. alla nota 21, paragrafo 37).

28 — V. conclusioni dell'avvocato generale nel caso Azzorre (cit. alla nota 23, paragrafo 54).

proprie in tale settore [29]. Dipende pertanto in maniera decisiva dall'autonomia dei Territori nell'esercizio delle loro competenze stabilire se le normative fiscali oggetto del procedimento a quo debbano essere collegate alle disposizioni applicabili nel resto della Spagna ovvero se debbano essere considerate normative indipendenti.

a) Osservazioni preliminari

54. Desidero ricordare, in via preliminare, che l'Unione europea, ai sensi dell'art. 6, n. 3, UE, rispetta l'identità nazionale dei suoi Stati membri. Ciò significa anche che l'Unione non compromette l'ordinamento costituzionale di uno Stato membro, abbia esso carattere centrale o federale, e non ha in linea di principio alcuna influenza sulla ripartizione delle competenze all'interno di uno Stato membro. La nuova versione di questa disposizione, introdotta dal Trattato di Lisbona, rimarca espressamente il rispetto delle strutture costituzionali degli Stati membri da parte dell'Unione [30].

55. Tuttavia, secondo una costante giurisprudenza, uno Stato membro non può invocare disposizioni, prassi o situazioni del proprio ordinamento giuridico interno, ivi comprese quelle che derivano dall'organizzazione costituzionale dello Stato stesso, per giustificare l'inosservanza degli obblighi derivanti dal diritto comunitario [31].

56. Nella sentenza Azzorre la Corte di giustizia ha realizzato un equilibrio appropriato fra questi due principi. Da una parte, essa rispetta l'autonomia attribuita dalla Costituzione di ciascuno dei suoi Stati membri ai suoi enti territoriali. Se infatti fosse esclusivamente il ristretto campo di applicazione di una normativa fiscale locale a fondare sempre la selettività di una misura, l'autonomia accordata dalla Costituzione nazionale all'ente territoriale verrebbe notevolmente messa in discussione. Ogni normativa locale più favorevole rispetto al diritto tributario nazionale, la quale soddisfi anche gli ulteriori requisiti posti dalla fattispecie di aiuto e superi il limite de minimis, necessiterebbe dell'autorizzazione della Commissione. Questa viene concessa solo laddove essa sia giustificata, per esempio laddove l'aiuto sia destinato a favorire lo sviluppo economico di paesi sottosviluppati ai sensi dell'art. 87, n. 3, lett. a), CE.

57. D'altra parte, attraverso i requisiti imposti all'autonomia del legislatore locale, si garantisce che gli Stati membri non si trincerino dietro il loro ordinamento costituzionale, aggirando eventualmente il divieto di aiuti previsto dall'art. 87 CE, mediante

29 — Fatta eccezione per Vizcaya, Álava e Guipúzcoa, anche la Comunità autonoma della Navarra è dotata, sulla base di diritti speciali storici (Fueros), di una corrispondente competenza tributaria.

30 — L'art. 3 a, n. 2, primo periodo, EU (ora art. 4 EU), nella versione del Trattato di Lisbona che modifica il Trattato sull'Unione europea e il Trattato che istituisce la Comunità europea, firmato a Lisbona il 13 dicembre 2007 (GU C 306, pag. 1), così recita: «L'Unione rispetta l'uguaglianza degli Stati membri davanti ai Trattati e la loro identità nazionale insita nella loro struttura fondamentale, politica e costituzionale, compreso il sistema delle autonomie locali e regionali».

31 — V., in particolare, la sentenza 1° aprile 2008, causa C-212/06, Governo della Comunità francese e Governo wallone (Racc. p. I-1683, punto 58 e la giurisprudenza cit.).

un trasferimento meramente formale delle competenze normative.

58. Di questo equilibrio è necessario tenere conto nella trasposizione della giurisprudenza Azzorre alle presenti cause.

59. I casi in esame si distinguono peraltro dal caso Azzorre per due circostanze. In primo luogo, è diversa la situazione processuale: la sentenza Azzorre è stata pronunciata su un ricorso di annullamento proposto dal Portogallo, ai sensi dell'art. 230, n. 1, CE, contro una decisione della Commissione. La Corte di giustizia era cioè tenuta a decidere, in via definitiva, se la Commissione fosse riuscita a dimostrare che la misura controversa costituiva un aiuto di Stato.

60. Nel rinvio pregiudiziale, proposto ai sensi dell'art. 234 CE, il compito della Corte di giustizia è invece limitato all'interpretazione dell'art. 87, n. 1, CE. Anche se essa ha presente la specifica situazione che caratterizza il procedimento a quo, il compito di decidere in via definitiva se le normative controverse dei Territori storici debbano essere considerate selettive e conseguentemente aiuti di Stato è riservato al giudice del rinvio [32]. La questione pregiudiziale, la quale mira ad una valutazione della concreta misura da parte della Corte di giustizia, deve essere pertanto intesa nel senso da me esposto al paragrafo 39 di queste conclusioni.

61. In secondo luogo, si deve tenere conto della circostanza che la competenza di ridurre l'aliquota d'imposta nazionale era stata attribuita alle Azzorre al fine di compensare svantaggi di tipo strutturale per le imprese della regione dovuti all'insularità [33]. Affinché alla riduzione dell'aliquota d'imposta non conseguisse contemporaneamente un indebolimento finanziario della regione, lo Stato centrale compensava la perdita di gettito fiscale che ne derivava. Da ciò la Corte di giustizia deduceva che la responsabilità finanziaria per le normative fiscali regionali non doveva essere sopportata dalla regione stessa, bensì, in definitiva, dallo Stato centrale, e prendeva pertanto in considerazione, come contesto di riferimento, il livello generale di imposizione dello Stato per valutare la selettività dell'aliquota d'imposta regionale [34].

62. Non si vede come le normative fiscali dei Territori storici dei Paesi Baschi debbano compensare svantaggi geografici analoghi ovvero svantaggi strutturali di altro tipo. Le condizioni fiscali di settore, più favorevoli rispetto alle normative generali, tendono piuttosto a generare particolari incentivi per lo stabilimento di imprese. Allo stesso tempo non rientra tuttavia nella logica del sistema — diversamente che nel caso delle Azzorre — il fatto che lo Stato centrale compensi la perdita di gettito fiscale subita dai Territori storici a causa di trattamenti fiscali preferenziali.

32 — V., in tal senso, anche la giurisprudenza citata alla nota 13.

33 — Ciò veniva riconosciuto in linea di principio anche dalla Commissione, la quale riteneva parzialmente giustificata la riduzione fiscale fondata sull'art. 87, n. 3, lett. a), CE. Essa contestava esclusivamente il fatto che l'aliquota d'imposta ridotta valesse anche per il settore finanziario, il quale non era colpito in maniera analoga dall'insularità (v. sentenza Azzorre, cit. alla nota 3, punti 27 e segg.).

34 — Sentenza Azzorre (cit. alla nota 3, punti 71 e segg.).

63. In definitiva, si deve partire dal presupposto che le normative controverse si applicano di fatto indistintamente a tutti gli operatori economici assoggettati alla competenza fiscale dei Territori storici. In questo contesto, la Commissione fa valere la circostanza che i Territori storici in parte tasserebbero anche proventi realizzati al di fuori del loro territorio, in parte non tasserebbero entrate generate all'interno dei Territori stessi.

64. Da questa circostanza si ricava che la ripartizione della competenza tributaria, ai sensi dell'art. 14, n. 1, primo periodo, della concertazione finanziaria, fra lo Stato centrale e i Paesi Baschi fa riferimento, in prima linea, alla sede dell'impresa. Entro certi limiti, i proventi non realizzati presso la sede vengono comunque tassati secondo la legge applicabile alla sede. Non è invece previsto un obbligo fiscale generale limitato per le succursali presso il luogo del loro stabilimento, legato ad un'imputazione dell'imposta ovvero all'esonero di tali proventi presso la sede principale dell'impresa. In tal senso, la ripartizione della competenza tributaria si distingue dalle regole che caratterizzano il diritto tributario internazionale. Da ciò non ne consegue tuttavia che l'imposizione nei Paesi Baschi sia selettiva. Piuttosto, essa si applica indistintamente a tutte le imprese assoggettate al loro regime fiscale corrispondentemente alla ripartizione della competenza tributaria.

b) Portata sostanziale dell'autonomia politica e finanziaria

65. In base al ragionamento della Commissione, la Corte di giustizia, nella sentenza Azzorre, esige, al fine di valutare l'autonomia dell'ente locale, una verifica articolata su due livelli. In primo luogo, si deve indagare se l'ente rivesta «un ruolo fondamentale nella definizione dell'ambiente politico ed economico in cui operano le imprese» [35]. Solo dopo che tale questione sia stata risolta affermativamente, entrano in gioco i tre criteri di autonomia descritti al punto 67 della sentenza.

66. I Territori storici avrebbero effettivamente competenze estremamente limitate nel fissare le condizioni di settore per l'economia. È vero che, ai sensi dell'art. 41 dello Statuto di autonomia, essi potrebbero legiferare in materia fiscale. Gli stessi potrebbero tuttavia influire a malapena sull'impiego del denaro dei contribuenti. Piuttosto, le entrate verrebbero perlopiù versate alla Comunità autonoma dei Paesi Baschi e allo Stato. Di conseguenza, già per questo motivo non sussisterebbe autonomia sufficiente.

67. È vero che la Commissione ha ammesso che la situazione di concorrenza delle imprese non viene influenzata solo dal quadro fiscale, bensì anche da molti altri fattori locali, quali, per esempio, la disponibilità di forza lavoro qualificata, la configurazione del diritto del lavoro e della sicurezza

35 — Sentenza Azzorre (cit. alla nota 3, punto 58).

sociale o delle infrastrutture. Tuttavia, ciò non comporta necessariamente che si possa ritenere sussistente un'«autonomia sufficiente» solo qualora una struttura statale disponga di competenze talmente estese da incidere su tutti questi fattori.

68. Neppure gli Stati membri stessi sono caratterizzati da un'autonomia politico-economica completa. Essi devono informare la loro politica economica ai principi previsti dall'art. 98 CE, e coordinarla nell'ambito del Consiglio ai sensi dell'art. 99 CE. Molte normative rilevanti a livello locale, come per esempio in materia di diritto del lavoro, di tutela dell'ambiente, di appalti pubblici e di tutela della proprietà intellettuale sono armonizzate a livello comunitario. In alcuni settori, per esempio quello agricolo, del commercio estero e dei trasporti, alla politica nazionale si sovrappone inoltre una politica comunitaria.

69. Osservando più attentamente i passi decisivi della sentenza Azzorre, riprodotti dalla Commissione solo in versione ridotta, risulta chiaro che alla Corte di giustizia interessa l'autonomia in sede di emanazione delle misure concrete e non la libertà di agire a livello politico-economico in generale. Così, essa ritiene possibile che «un'entità infrastatale sia dotata di uno statuto di fatto e di diritto che la renda sufficientemente autonoma rispetto al governo centrale di uno Stato membro affinché, *grazie alle misure adottate* [36], sia la detta entità, e non il governo centrale, a rivestire un ruolo fondamentale nella definizione dell'ambiente politico ed economico (...)» [37]. La Corte di giustizia si riferiva qui evidentemente alle normative fiscali oggetto di controversia nel caso Azzorre.

70. Se la Commissione avesse ragione con la sua interpretazione della sentenza Azzorre, non si capirebbe perché la Corte di giustizia non abbia negato anche in quel caso l'autonomia già a causa della circostanza che le competenze regionali erano limitate all'adeguamento dell'aliquota d'imposta. Essa ha invece verificato in dettaglio se la regione, nell'esercizio di tale competenza, avesse agito autonomamente da un punto di vista istituzionale, procedurale e finanziario.

71. Questa tesi della Commissione deve pertanto essere respinta.

c) Il punto di riferimento corretto: i singoli Territori storici o la Comunità autonoma dei Paesi Baschi?

72. In sede di valutazione della selettività delle misure controverse nonché della verifica dell'autonomia dei rispettivi enti territoriali, si pone innanzi tutto la questione se

36 — Il corsivo è mio.

37 — Sentenza Azzorre (cit. alla nota 3, punto 58).

debba essere messa a confronto con lo Stato centrale la Comunità autonoma dei Paesi Baschi nella sua globalità ovvero i tre Territori storici.

73. L'emanazione delle normative fiscali rilevanti nel presente contesto spetta — come appena descritto —, ai sensi dell'art. 41, n. 1, dello Statuto di autonomia, ai Territori storici. Ad essi sono diretti i precetti degli artt. 2-4 della concertazione economica. Essi si scambiano direttamente con l'amministrazione finanziaria dello Stato centrale informazioni concernenti la legislazione fiscale e inviano propri rappresentanti nella Commissione competente per il coordinamento e la valutazione normativa ai sensi degli artt. 63 e 64 della concertazione economica. Ciò depone a favore della necessità di verificare l'autonomia dei singoli Territori.

74. È peraltro strano che dal coordinamento fra i Paesi Baschi consegua evidentemente che le *normas forales* siano quasi del tutto identiche. Ciò potrebbe far dubitare dell'autonomia normativa dei singoli territori. In questo contesto si possono distinguere due ipotesi:

— i Territori storici sono obbligati per legge o di fatto dal coordinamento fra i Paesi Baschi ad emanare norme uniformi, ferma restando l'indipendenza del coordinamento dai precetti dello Stato centrale;

— i Territori, nell'ambito del coordinamento, sono vincolati ai precetti della Comunità autonoma, la quale è a sua volta vincolata ai precetti dello Stato centrale.

75. Nel primo caso, la competenza tributaria di tutti e tre i Territori, e probabilmente anche della Comunità autonoma, viene esercitata congiuntamente. Il coordinamento fra i Paesi Baschi dell'attività normativa limiterebbe forse in questo caso l'autonomia dei Territori nel rapporto gli uni con gli altri, ma non la (congiunta) autonomia dei Territori nel rapporto con lo Stato centrale. Al fine di valutare la selettività di una normativa fiscale applicabile indistintamente a tutte le imprese di un ente locale o regionale, rileva solo il rapporto fra lo Stato centrale e tale ente. Si dovrebbe dunque verificare in questa sede se i Territori che agiscono congiuntamente ovvero i Territori e la Comunità autonoma insieme dispongano di sufficiente autonomia nei confronti dello Stato centrale.

76. Nel caso di sussistenza della seconda ipotesi, l'autonomia dei Territori storici verrebbe invece messa in discussione dai precetti indiretti dello Stato centrale. Spetta al giudice del rinvio chiarire se si sia in presenza di una di queste due ipotesi e trarne le debite conseguenze.

77. Infine, sarebbe altresì immaginabile che la Comunità autonoma dei Paesi Baschi possa influire a tal punto sull'attività normativa dei Territori storici che in una parte dei

Paesi Baschi siano in vigore condizioni più favorevoli rispetto ad altre parti. In questo caso, potrebbe sussistere una misura selettiva, anche se il contesto di riferimento sarebbe costituito non dallo Stato centrale, bensì dai Paesi Baschi. Questa tesi non trova tuttavia alcun sostegno nelle informazioni a disposizione della Corte di giustizia.

d) L'applicazione dei singoli criteri

78. Il giudice del rinvio e tutte le parti del procedimento pendente dinanzi alla Corte di giustizia non mettono in dubbio l'autonomia istituzionale dei Territori storici e dei loro organi. Questo criterio non necessita pertanto di ulteriore trattazione. Le censure sollevate dai ricorrenti nel procedimento a quo e dalla Commissione sono dirette esclusivamente nei confronti dell'autonomia procedurale e finanziaria dei Territori storici.

79. A tal riguardo, la Commissione individua a ragione due aspetti nell'ambito dell'autonomia procedurale. Il primo aspetto, che potrebbe anche essere chiamato di autonomia procedurale in senso stretto, concerne la libertà degli enti locali di emanare disposizioni fiscali in un procedimento sul quale lo Stato centrale non ha alcuna influenza, o perlomeno non un'influenza determinante. Il secondo aspetto si riferisce al potere discrezionale sostanziale spettante all'ente locale in base all'ordinamento giuridico nazionale. Al fine di illustrare meglio anche questo secondo aspetto, desidero qui di seguito utilizzare, invece del termine di autonomia procedurale, il termine di *autonomia di configurazione* e, più precisamente, di autonomia di configurazione formale e sostanziale.

i) Autonomia di configurazione

80. Come affermato dalla Corte di giustizia al punto 67 della sentenza Azzorre, la norma locale deve essere stata emanata «senza possibilità di un intervento diretto da parte del governo centrale in merito al suo contenuto».

81. Essa rinvia peraltro, in questo contesto, al paragrafo 54 delle conclusioni, in cui l'avvocato generale aveva impiegato una formulazione leggermente più ampia: «La decisione è presa da un ente territoriale conformemente ad una procedura all'interno della quale l'autorità centrale non ha alcun potere di intervenire direttamente rispetto alla determinazione dell'aliquota d'imposta, *e in assenza di qualsiasi obbligo per l'ente territoriale di tenere conto degli interessi dell'autorità centrale all'atto di determinare la detta aliquota*» [38].

82. Nel punto 68 della sentenza si sostiene infine che una sufficiente autonomia politica e fiscale rispetto al governo centrale presupporrebbe che l'ente locale sia competente ad adottare misure di riduzione dell'aliquota d'imposta indipendentemente da qualsiasi

38 — Il corsivo è mio.

considerazione collegata alla condotta dello Stato centrale.

— Autonomia di configurazione formale

85. Sussiste autonomia di configurazione formale laddove lo Stato centrale non abbia la possibilità di intervenire direttamente nel procedimento che sfocia nell'emanazione delle disposizioni fiscali, autorizzando per esempio tali disposizioni, opponendo un veto alla loro emanazione oppure riservandosi la competenza ad emanarle.

83. A fronte di queste formulazioni, le parti discordano sulla misura in cui la circostanza che i Territori storici, nella loro attività normativa in materia fiscale, siano vincolati a determinati precetti legislativi metta in discussione l'autonomia. Il rispetto di questi precetti è soggetto al controllo giurisdizionale e, in particolare, in ultima istanza, al controllo da parte del Tribunal Supremo, cioè da un tribunale collocato al livello dello Stato centrale. Anche ciò costituirebbe, secondo alcune delle parti, una limitazione dell'autonomia dei Territori storici.

86. L'autonomia di configurazione formale non viene al contrario compromessa qualora lo Stato centrale e gli enti locali si scambino informazioni e si consultino a vicenda in merito ad iniziative normative, come correttamente esposto dal Regno Unito. Ciò vale in ogni caso qualora l'ente locali resti in definitiva libero di persistere nell'iniziativa, anche nel caso di parere negativo del governo centrale.

84. I precetti di diritto costituzionale, inclusi quelli contenuti nello Statuto di autonomia e nella concertazione economica, limitano il potere discrezionale sostanziale dei Territori. Esaminerò pertanto questo aspetto nell'ambito dell'autonomia di configurazione sostanziale. In tale contesto desidero altresì illustrare il controllo ex post delle disposizioni fiscali da parte degli organi giudiziari. Questo controllo, poiché non incide direttamente sulla formazione della volontà durante il procedimento legislativo, non compromette l'autonomia di configurazione in senso formale, bensì è finalizzato a tutelare i limiti dell'autonomia di configurazione sostanziale.

87. Senza voler anticipare la valutazione definitiva del giudice del rinvio, dalle norme costituzionali nonché dalle disposizioni dello Statuto di autonomia e della concertazione economica non sembra risultare alcun corrispondente diritto di decisione finale a favore del governo centrale. È vero che l'art. 4 della concertazione economica prevede il coordinamento e la cooperazione delle autorità fiscali, i quali assumono rango istituzionale attraverso il Comitato per il coordinamento e la valutazione normativa ai sensi degli artt. 63 e 64 della concertazione economica. Ciò nonostante, il coordinamento e la cooperazione non sembrano condurre ad un assoggettamento dei Territori storici ai precetti dello Stato centrale contro la loro volontà.

— Autonomia di configurazione sostanziale

88. Autonomia di configurazione sostanziale significa che il legislatore locale può decidere liberamente in merito alla struttura delle disposizioni fiscali. Una libertà assoluta del legislatore non sussiste peraltro in nessun ordinamento democratico e Stato di diritto. Piuttosto, il legislatore è sempre vincolato ai precetti costituzionali, in particolare al rispetto dei diritti dell'uomo e dei diritti fondamentali. Anche il diritto comunitario pone restrizioni alla potestà normativa nazionale.

89. Di conseguenza, la circostanza che i Territori storici, nell'esercizio delle loro competenze legislative in materia fiscale, debbano rispettare i limiti posti dal diritto costituzionale, non esclude a priori l'autonomia di configurazione sostanziale. Tali precetti non dovrebbero tuttavia poter limitare lo spazio di manovra dei Territori in maniera talmente forte da non permettere loro, in pratica, di perseguire propri obiettivi politico-finanziari in sede di attività legislativa in materia fiscale.

90. In questo contesto, è necessario menzionare innanzi tutto l'art. 2 della Costituzione, il quale, pur garantendo il diritto all'autonomia delle nazionalità e delle regioni della Spagna, obbliga le medesime alla solidarietà reciproca. Il principio di solidarietà è inoltre consacrato negli artt. 138 e 156 della Costituzione. Si spinge l'autonomia fino al punto che le regioni possono venire a trovarsi in una situazione di concorrenza fiscale fra loro, oppure ciò contrasta con il principio di solidarietà? È questa la questione centrale dell'intera controversia, la quale deve peraltro essere risolta non dalla Corte di giustizia, bensì dai giudici nazionali.

91. L'art. 31 della Costituzione prevede inoltre l'imposizione basata sull'efficienza economica, attraverso un sistema tributario equo e fondato sui principi di eguaglianza e progressione. Qualora da ciò si derivasse che in Spagna sia ammissibile unicamente un sistema tributario al quale tutti i soggetti passivi contribuiscono in misura corrispondente alla loro capacità economica, i legislatori locali non potrebbero introdurre aliquote d'imposta inferiori. Ciò comporta infatti che l'ammontare dell'onere fiscale non dipenda esclusivamente dalla capacità del soggetto passivo, bensì anche dalla propria sede. Forse l'art. 31 non esclude tuttavia anche la sussistenza in Spagna di più sistemi tributari *all'interno dei quali* i principi menzionati debbano rispettivamente essere realizzati.

92. A livello costituzionale, è inoltre necessario menzionare l'art. 139, il quale impone la parità di trattamento di tutti i cittadini e vieta le misure che, direttamente o indirettamente, ostacolano la libertà di circolazione e di stabilimento delle persone. L'art. 3, lett. c), della concertazione economica aggiunge che le normative fiscali dei Territori non possono esplicare effetti discriminatori ovvero pregiudicare la concorrenza fra imprese.

93. È vero che aliquote d'imposta che si distinguono per il loro ammontare ovvero possibilità di deduzioni fiscali diverse

possono influenzare i soggetti passivi nella scelta dell'ubicazione. La Corte di giustizia, nella sua giurisprudenza in materia di libertà fondamentali, ha tuttavia affermato che il Trattato CE non garantisce al soggetto passivo che il trasferimento delle sue attività in un altro Stato membro sia neutrale sotto il profilo fiscale [39]. A causa delle differenze che caratterizzano il diritto tributario degli Stati membri, un siffatto trasferimento potrebbe, a seconda delle circostanze, avere effetti positivi o negativi per il lavoratore con riferimento all'imposizione fiscale. Questa affermazione si fonda sul fatto che non sussiste un sistema tributario uniforme a livello comunitario [40]. La possibilità di trasporre questa constatazione ai rapporti all'interno della Spagna dipende dunque anch'essa dalla misura in cui il regime fiscale dei Territori storici possa essere considerato un sistema indipendente a fronte dell'ordinamento centrale dello Stato.

94. Ulteriori vincoli risultano dall'art. 41, n. 2, dello Statuto di autonomia, il quale impone ai Territori di rispettare la struttura generale impositiva dello Stato, nonché le norme contenute nella concertazione economica sul coordinamento, l'armonizzazione fiscale e la cooperazione con lo Stato.

95. Gli artt. 2, punti 2 e 3, lett. a), della concertazione economica prevedono al riguardo, più in dettaglio, che i Territori debbano rispettare la struttura generale impositiva dello Stato ed adeguarsi alla terminologia e alle nozioni contenute nella Ley General Tributaria. L'impiego di strutture fiscali uniformi e di nozioni analoghe non osta dunque necessariamente al perseguimento di obiettivi politico-finanziari propri. A tal fine è decisiva piuttosto la possibilità di fissare parametri oggettivi, quali l'aliquota d'imposta e la base imponibile, in modo difforme dal diritto dello Stato centrale.

96. Un'ulteriore limitazione risiede nell'obbligo di imporre ai soggetti passivi un onere fiscale complessivo effettivo, il quale corrisponda a quello in vigore nel resto del territorio nazionale [art. 3, lett. b), della concertazione economica]. Questo precetto, tuttavia, consente forse ai Territori storici di spostare l'ago della bilancia fra l'imposta sul reddito a carico delle persone fisiche e altre imposte, da una parte, e l'imposta sulle società, dall'altra, senza che ciò comporti una modifica dell'aliquota fiscale media per abitante. Sarebbe altresì pensabile di compensare la riduzione dell'imposta sulle società attraverso un'estensione della base imponibile.

97. Riassumendo, ritengo che spetti al giudice del rinvio stabilire se i Territori storici, conformemente ai precetti della Costituzione, dello Statuto di autonomia e della concertazione economica, dispongano di un autonomo potere discrezionale nell'esercizio della loro potestà legislativa in materia fiscale, il quale consenta ai medesimi di perseguire obiettivi politico-finanziari propri. Così sarebbe laddove essi potessero fissare parametri rilevanti, quali l'aliquota d'imposta oppure la base imponibile, in modo sostanzialmente difforme dalla legislazione fiscale dello Stato centrale.

39 — Sentenza 29 aprile 2004, causa C-387/01, Weigel (Racc. pag. I-4981, punto 55).

40 — V. al riguardo supra, paragrafo 45, situazione 2.

98. Alcune parti sostengono che dalla giurisprudenza delle Corti superiori spagnole risulterebbe già l'insussistenza di un siffatto potere discrezionale. Non posso pronunciarmi in maniera definitiva al riguardo; desidero tuttavia dedicarmi brevemente alle due sentenze citate in prima linea in tale contesto.

99. Nella misura in cui, in questo contesto, si fa riferimento alla sentenza del Tribunal Constitutional 25 aprile 2004, n. 96/2002 [41], si deve osservare che questa decisione non aveva direttamente ad oggetto le competenze normative dei Territori storici. Essa si riferiva piuttosto a normative dello Stato centrale, le quali avevano introdotto agevolazioni analoghe alle normative fiscale *forales*. Oggetto di tali agevolazioni erano imprese che, in quanto situate in un altro Stato membro, erano assoggettate alla competenza tributaria dello Stato centrale e per questo motivo non potevano beneficiare delle agevolazioni fiscali previste dalle *normas forales* per la costruzione di una fabbrica nei Territori storici. A queste venivano restituite le imposte, ai sensi delle disposizioni nazionali controverse, laddove esse superavano l'importo che sarebbe stato dovuto in caso di applicazione del diritto tributario *foral*.

100. La Corte costituzionale [spagnola] ha ritenuto incompatibile con la Costituzione siffatta disparità di trattamento di due categorie di imprese — le imprese situate in un altro Stato membro e le imprese situate in Spagna, ma al di fuori dei Paesi Baschi —, le quali si trovano in una situazione analoga in relazione alla costruzione di una fabbrica nei Paesi Baschi [42]. Questa disparità di trattamento avveniva tuttavia all'interno del medesimo ordinamento giuridico. La Corte non ha al contrario evidentemente paragonato la situazione degli operatori economici situati nei Territori e assoggettati al diritto tributario *foral* con la situazione delle imprese aventi la propria sede sul resto del territorio nazionale, sottoposte alle normative fiscali generali.

101. Anche la sentenza del Tribunal Supremo 9 dicembre 2004 [43] non fornisce necessariamente una risposta definitiva alla domanda se i precetti nazionali lascino una sufficiente autonomia di configurazione sostanziale ai Territori storici. Per quanto è dato vedere, il Tribunale ha limitato il potere discrezionale dei medesimi là dove le disposizioni fiscali *forales* si trasformano in aiuti di Stato. Esso non poteva in tale contesto prendere in considerazione la sentenza Azzorre, pronunciata successivamente.

102. Alla luce dei principi di questa sentenza, sono pensabili due interpretazioni dell'affermazione del Tribunal Supremo. Esso ha sottointeso già implicitamente che, in assenza di sufficiente autonomia dei Territori storici, l'unico contesto di riferimento che deve essere preso in considerazione per valutare la selettività delle disposizioni fiscali

41 — Allegato 7 alla memoria della Commissione.

42 — In definitiva, essa ha in tal modo dichiarato inammissibile una discriminazione contro i propri cittadini.

43 — V. al riguardo supra, paragrafo 25.

forales è costituito dal regime fiscale statale, oppure ha inteso far dipendere l'ampiezza dell'autonomia dalla nozione comunitaria di aiuto.

103. Tenuto conto della sentenza Azzorre, l'approccio menzionato da ultimo conduce tuttavia ad un circolo vizioso. Infatti, la Corte di giustizia collega la sussistenza di un aiuto, in senso contrario, proprio al difetto di autonomia che caratterizza il legislatore locale secondo il diritto nazionale. Al fine di evitare un siffatto circolo vizioso, l'indagine avente ad oggetto le competenze del legislatore locale deve essere considerata quale condizione preliminare per l'applicazione della nozione di aiuto prevista dall'art. 87, n. 1, CE. L'interpretazione del diritto nazionale a ciò necessaria non può essere sottratta dalla Corte di giustizia ai giudici nazionali.

104. Per concludere, è necessario esaminare ancora l'argomento secondo il quale i Territori storici sarebbero carenti di sufficiente autonomia in quanto le loro disposizioni sarebbero soggette al controllo giurisdizionale, precisamente al controllo degli organi giudiziari statali di ultima istanza.

105. Qualora le disposizioni nazionali pongano limiti al potere discrezionale del legislatore locale, non è inusuale, in uno Stato di diritto, il fatto che il rispetto di tali limiti sia soggetto al controllo degli organi giudiziari. Fintantoché tale controllo si mantenga entro questi confini e non si estenda anche a quello della conformità allo scopo delle leggi locali, esso non costituisce un'ulteriore limitazione dell'autonomia degli enti territoriali. La circostanza che in ultima istanza risulti competente un tribunale a livello di Stato centrale non ha alcuna incidenza in proposito. Irrilevante è anche il fatto che sia possibile impugnare le norme locali, quali disposizioni di legge secondarie, solo presso la giurisdizione ordinaria, mentre le leggi regionali e nazionali possono essere impugnate solo presso la Corte costituzionale.

e) Autonomia finanziaria

106. Un ente locale è dotato di autonomia finanziaria se è tenuto a sopportare esso stesso le conseguenze finanziarie delle proprie normative fiscali e non riceve alcuna compensazione dallo Stato centrale per la riduzione degli introiti fiscali derivante dalle differenze delle normative locali rispetto a quelle dello Stato centrale.

107. L'applicazione di questo criterio solleva questioni pratiche considerevoli qualora la riduzione dell'aliquota d'imposta ovvero la concessione di altre agevolazioni non si riveli — come nel caso delle Azzorre — un elemento di un tipo di aiuto regionale indiretto dello Stato centrale. Infatti, non sussiste alcuna logica interna fra la riduzione fiscale e i flussi fiscali compensatori fra lo Stato centrale e gli enti locali o regionali. Piuttosto, in fattispecie quali quelle che caratterizzano il procedimento a quo, è necessario procedere ad una valutazione completa dei

rapporti finanziari fra lo Stato centrale e le sue suddivisioni.

108. Questo esame viene reso ancora più difficile dalla circostanza che, accanto al bilancio generale dello Stato, delle regioni e degli altri enti statali, esistono questi patrimoni statali separati che si sovrappongono, specialmente i sistemi di sicurezza sociale, attraverso i quali si può pervenire a ulteriori spostamenti finanziari fra i diversi territori geografici e i livelli statali.

109. Al riguardo, un'autonomia finanziaria delle strutture infrastatali non deve essere sempre negata qualora, a conclusione di questa considerazione complessiva, si debba constatare un trasferimento finanziario per saldo dallo Stato centrale agli enti locali o regionali. Un siffatto trasferimento può essere infatti dettato da molteplici motivi, i quali non presentano alcun legame con le normative fiscali locali o regionali.

110. Al fine di accertare una connessione fra siffatti flussi finanziari e la legislazione fiscale locale, devono dunque essere soddisfatti perlomeno due requisiti. In primo luogo, è necessario servirsi dell'importo delle entrate fiscali locali come parametro per fissare eventuali trasferimenti finanziari. In secondo luogo, una riduzione delle entrate fiscali deve condurre anche ad un corrispondente adeguamento compensatorio del trasferimento dei mezzi fra i livelli statali.

111. Per la successiva verifica si deve partire dal presupposto che dalla bassa aliquota d'imposta e dalle detrazioni speciali previste dalle normative fiscali *forales* in difformità con le disposizioni dello Stato centrale consegua, perlomeno in un determinato periodo d'imposta, la riduzione delle entrate fiscali. Non può essere presa in considerazione l'affermazione dei Territori storici, secondo la quale la loro politica fiscale aumenterebbe di fatto, in una prospettiva a lungo termine, le entrate fiscali, poiché essa incentiverebbe lo stabilimento delle imprese. Qualora si ammettesse la validità di una siffatta tesi in sede di esame degli aiuti, il divieto di aiuti verrebbe in pratica svuotato di significato. Infatti, gli aiuti di Stato vengono spesso concessi al fine di stimolare un positivo sviluppo economico delle imprese agevolate, cosicché, alla fine, l'«investimento», attraverso la creazione di posti di lavoro, lo sgravio dei sistemi di sicurezza sociale, l'alleggerimento del sistema e il riflusso del denaro dei contribuenti, sia redditizio per lo Stato [44].

112. Lo strumento determinante che regola i rapporti fra lo Stato centrale e le Comunità autonome dei Paesi Baschi, e indirettamente i Territori storici, cui fanno riferimento il

44 — In tale contesto la Commissione afferma in particolare che, secondo la giurisprudenza, ciò che rileva è l'effetto di un aiuto a favore di una singola impresa, e non gli scopi da esso perseguiti [v. sentenze 29 febbraio 1996, causa C-56/93, Belgio/Commissione (Racc. pag. I-723, punto 79]; 26 settembre 1996, causa C-241/94, Francia/Commissione (Racc. pag. I-4551, punto 20), nonché 17 giugno 1999, causa C-5/97, Belgio/Commissione (Racc. pag. I-3671, punto 25)].

giudice del rinvio e le parti intervenienti nel procedimento dinanzi alla Corte di giustizia, è il cosiddetto contributo finanziario (Cupo).

113. Il sistema del contributo finanziario trova il suo fondamento negli artt. 42, n. 2, lett. d)-f), dello Statuto di autonomia, 48 e segg. della concertazione economica, nonché nella legge sul contributo finanziario per il quinquennio 2002-2006. In definitiva, siamo qui in presenza di un trasferimento della parte prevalente delle entrate fiscali dai Territori storici alla Comunità autonoma dei Paesi Baschi e allo Stato centrale. Tale trasferimento è necessario, in quanto gran parte delle entrate fiscali è devoluta ai Territori storici, mentre le prestazioni statali vengono effettuate prevalentemente dallo Stato centrale e dalla Comunità autonoma.

114. Grosso modo, l'ammontare del contributo complessivo dei Paesi Baschi, il quale è a sua volta composto dai contributi parziali dei Territori storici, viene calcolato sul bilancio dello Stato come qui di seguito indicato. Vengono calcolate le spese per le prestazioni dello Stato non effettuate direttamente dalle regioni, assumendo peraltro in maniera fittizia che tutte le regioni spagnole eseguano le prestazioni nella medesima ampiezza dei Paesi Baschi. Viene poi applicato un fattore il quale deve corrispondere alla parte delle entrate dei Territori storici in rapporto allo Stato nel suo complesso. Questo fattore è pari, immutatamente dal 1981, al 6,24%. Seguono diversi adeguamenti e aggiustamenti, i quali tuttavia non presentano alcun legale diretto con l'ammontare del gettito fiscale. Alla fine risulta una somma, la quale deve essere versata dai Paesi Baschi allo Stato. Essa ammontava, nell'anno base 2002, a circa un miliardo di euro ed è suscettibile di ulteriori adeguamenti negli anni successivi.

115. È difficile valutare la misura in cui le entrate fiscali dei Territori storici e le loro modifiche a causa delle disposizioni controverse incidano sull'ammontare del trasferimento finanziario da questi ovvero dalla Comunità autonoma dei Paesi Baschi allo Stato. Nel complesso, le spiegazioni fornite dalle parti nelle memorie scritte nonché in udienza a seguito di un quesito in tal senso posto dalla Corte di giustizia generano l'impressione che la fissazione del contributo finanziario rappresenti in definitiva un compromesso politico e non una conseguenza diretta della modifica di certi parametri economici, quale in particolare l'importo delle entrate fiscali. Ciò risulta già dalla circostanza che il fattore di ripartizione, il quale dovrebbe instaurare un legame con l'importo proporzionale delle entrate fiscali dei Territori storici, è immutato da più di 25 anni, nonostante le entrate fiscali siano state sicuramente soggette ad oscillazioni.

116. Il governo spagnolo è in ogni caso dell'opinione che la modifica delle entrate fiscali dei Territori storici non incida sull'importo del contributo finanziario. Qualora il giudice del rinvio dovesse pervenire alla medesima conclusione e non dovessero intervenire meccanismi di compensazione di altro tipo, sussisterebbe una sufficiente autonomia finanziaria dei Territori Storici.

V — Conclusione

117. La questione pregiudiziale sottoposta dal Tribunal Superior de Justicia del País Vasco deve dunque essere risolta nei seguenti termini:

L'art. 87, n. 1, CE deve essere interpretato nel senso che una normativa fiscale di un ente locale di uno Stato membro, la quale sia applicabile indistintamente a tutte le imprese soggette alla sua competenza tributaria e sia più favorevole rispetto alle disposizioni fiscali nazionali, non costituisce un'agevolazione a favore di determinate imprese o produzioni, qualora l'ente locale disponga di sufficiente autonomia nell'esercizio delle proprie competenze legislative in materia fiscale. Un'autonomia di tal genere presuppone che:

— l'ente locale sia dotato di autonomia istituzionale;

— lo Stato centrale non possa influire in modo determinante sul procedimento che sfocia nell'emanazione delle disposizioni fiscali locali (autonomia di configurazione formale);

— l'ente locale disponga di un potere discrezionale sufficientemente ampio nella configurazione delle proprie disposizioni in materia fiscale, il quale consenta al medesimo di perseguire obiettivi politico-finanziari autonomi (autonomia di configurazione materiale), e

— l'ente locale sia responsabile esso stesso per le riduzioni degli introiti fiscali risultanti dalle normative più favorevoli in rapporto al diritto tributario generale (autonomia finanziaria).