CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
J. KOKOTT
van 8 mei 2008 [1]

I — Inleiding

1. De drie Territorios Históricos Vizcaya (Bizkaia), Álava (Araba) en Guipúzcoa (Gipuzkoa) zijn zelfstandige territoriale overheden en vormen samen de autonome gemeenschap Baskenland. Zij hebben krachtens traditionele privileges (Fueros) een eigen wetgevende bevoegdheid op het gebied van het belastingrecht. Op grond van deze bevoegdheid hebben zij het tarief van de vennootschapsbelasting voor de op hun respectieve grondgebieden gevestigde vennootschappen op 32,5 % vastgesteld. In Spanje wordt daarentegen algemeen een tarief van 35 % vennootschapsbelasting toegepast. Verder hebben de Territorios Históricos speciale bepalingen voor de fiscale behandeling van bepaalde investeringen ingevoerd die geen pendant in het Spaanse belastingrecht hebben.

2. Naar de mening van de naastgelegen regio's La Rioja en Castilla y Léon, alsmede van de vakorganisatie Unión General de Trabajadores de la Rioja UGT-RIOJA schenden deze belastingbepalingen het nationale recht, dat voorrang heeft, en vormen zij verboden staatsteun als bedoeld in de artikelen 87 EG en 88 EG. Zij hebben derhalve beroep ingesteld bij het Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, dat de onderhavige zeven, overwegend gelijkluidende verzoeken om een prejudiciële beslissing [2] bij het Hof heeft ingediend.

3. Het is vooral onduidelijk of de belastingmaatregelen van de Territorios Históricos „bepaalde ondernemingen of bepaalde producties" ten opzichte van anderen begunstigen, dus of zij een selectief karakter hebben. Wanneer men het gehele grondgebied van het Koninkrijk Spanje als referentiekader hanteert, staat de regionale selectiviteit vast. Want enkel de in een bepaald deel van het Koninkrijk Spanje, namelijk de in de Territorios Históricos gevestigde ondernemingen profiteren van de litigieuze belastingbepalingen.

4. Het Hof heeft echter in zijn arrest van 6 september 2006, Portugal/Commissie [3], in verband met belastingbepalingen van de Portugese regio Azoren (hierna: „arrest Azoren") duidelijk gemaakt dat bij belastingmaatregelen van een regionale of plaatselijke overheid niet automatisch het gehele

1 — Oorspronkelijke taal: Duits.

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

3 — C-88/03, Jurispr. blz. I-7115.

grondgebied van de lidstaat het referentiekader vormt. Wanneer een dergelijke overheid over voldoende autonomie beschikt, kan ook enkel haar eigen bevoegdheidsgebied het maatgevende geografische referentiekader vormen. In dat geval is een bepaling die alle in het gebied gevestigde ondernemingen op dezelfde wijze begunstigt, een algemene, niet selectieve maatregel, die niet onder de omschrijving van het begrip „staatssteun" valt.

5. Belastingmaatregelen van de Territorios Históricos Vizcaya, Álava en Guipúzcoa hebben het Hof en het Gerecht inmiddels in meer dan 40 procedures beziggehouden, respectievelijk houden hen nog steeds bezig. [4] De in casu bestreden bepalingen zijn echter nog geen voorwerp van een procedure geweest. De Commissie en het Gerecht hebben het selectieve karakter van de tot dusver behandelde maatregelen niet alleen afgeleid uit de territoriale werkingssfeer ervan, maar ook uit andere voorwaarden die de kring van begunstigden beperkten, zoals bijvoorbeeld de omvang van de onderneming of het feit dat het een recent gevestigde onderneming betrof. [5]

6. In de onderhavige gevallen is daarentegen enkel het karakter van de belastingbepalingen als regionale maatregel beslissend. Dat biedt het Hof de gelegenheid om zijn met het arrest Azoren ingezette rechtspraak verder te ontwikkelen. Het moet met name nader preciseren, welke eisen aan de autonomie van regionale en plaatselijke overheden moeten worden gesteld om hun belastingbepalingen als zelfstandige, niet binnen het kader van de staat in zijn geheel vallende maatregelen te kunnen indelen.

II — Rechtskader

A — *Spaanse Grondwet*

7. De volgende bepalingen van de Spaanse Grondwet zijn in dit kader van bijzonder belang:

„*Art. 2* — De Grondwet is gebaseerd op de onontbindbare eenheid van de Spaanse staat, gemeenschappelijk en ondeelbaar vaderland van alle Spaanse onderdanen; zij erkent en waarborgt het recht op autonomie van de nationaliteiten en de regio's waaruit zij is samengesteld, en hun onderlinge solidariteit.

[…]

Art. 31 — (1) Eenieder levert een bijdrage aan de bekostiging van de publieke uitgaven, naar draagkracht en door middel van een rechtvaardig en een op de beginselen van gelijk-

4 — Op dit moment zijn nog de gevoegde zaken T-30/01–T-32/01 en T-86/02–T-88/02, alsmede de gevoegde zaken T-227/01–T-229/01, T-265/01, T-266/01 en T-270/01 bij het Gerecht aanhangig.

5 — Zie arresten Gerecht van 6 maart 2002, Diputación Foral de Álava e.a./Commissie (T-127/99, T-129/99 en T-148/99, Jurispr. blz. II-1275, punt 146), Diputación Foral de Álava e.a./Commissie (T-92/00 en T-103/00, Jurispr. blz. II-1385, punt 27) en 23 oktober 2002, Diputación Foral de Álava e.a./Commissie (T-346/99–T-348/99, Jurispr. blz. II-4259, punt 52).

heid en progressie gebaseerd belastingstelsel, dat in geen geval tot confiscatie mag leiden.

[…]"

8. Titel VIII van de Grondwet is aan de territoriale indeling van de staat gewijd en bevat onder andere de volgende bepalingen:

„*Art. 137* — Het grondgebied van de staat is opgedeeld in gemeenten, provincies en de zich vormende autonome gemeenschappen. Zij zijn allen autonoom bij het nastreven van hun respectieve belangen.

Art. 138 — (1) De staat waarborgt de doeltreffende verwezenlijking van het in artikel 2 van de Grondwet verankerde beginsel van solidariteit door te streven naar een passend en rechtvaardig economisch evenwicht tussen de verschillende delen van het grondgebied; hij neemt met name de situatie van de eilanden in aanmerking.

(2) De verschillen tussen de statuten van de afzonderlijke autonome gemeenschappen mogen in geen geval tot economische of sociale bevoorrechting leiden.

Art. 139 — (1) Alle Spaanse onderdanen hebben binnen het gehele grondgebied van de staat dezelfde rechten en plichten.

(2) Geen autoriteit mag maatregelen vaststellen die rechtstreeks of indirect de vrijheid van verkeer en van vestiging van personen, en het vrij verkeer van goederen binnen het gehele Spaanse grondgebied belemmeren.

[…]

Art. 143 — (1) Bij de uitoefening van het in artikel 2 van de Grondwet erkende recht op autonomie kunnen aan elkaar grenzende provincies met een gemeenschappelijke historische, culturele en economische achtergrond, de eilandgebieden en de provincies die historisch een regionale eenheid vormen, zelfbestuur verkrijgen en met inachtneming van de bepalingen van deze titel en de overeenkomstige statuten, een autonome gemeenschap vormen."

9. De artikelen 148 en 149 sommen de gebieden op waarin de Autonome Gemeenschappen de bevoegdheid op zich kunnen nemen, respectievelijk waarin de bevoegdheid aan de staat is voorbehouden. Tot de mogelijke taken van de autonome gemeenschappen behoort met name de bevordering van de economische ontwikkeling van de autonome gemeenschap in het kader van de voor de staat in zijn geheel geformuleerde doelstellingen op economisch gebied (artikel 148, lid 1, punt 13).

10. De artikelen 156 tot en met 158 bevatten nadere bepalingen met betrekking tot de belastingen:

„*Art. 156* — (1) De autonome gemeenschappen zijn financieel autonoom bij de ontwikkeling en uitoefening van hun bevoegdheden, met inachtneming van het beginsel dat afstemming met het belastingstelsel van de staat moet plaatsvinden en het beginsel van solidariteit van alle Spaanse onderdanen.

(2) De autonome gemeenschappen kunnen, met inachtneming van de wetten en statuten, bij de heffing, het beheer en de inning van de belastingen van de staat als gedelegeerde of als medewerker van de staat handelen.

Art. 157 — (1) De financiële middelen van de autonome gemeenschappen bestaan uit:

a) geheel of gedeeltelijk door de staat ter beschikking gestelde belastingen; toeslagen op belastingen van de staat en andere aandelen in de inkomsten van de staat;

b) eigen belastingen, leges en buitengewone heffingen;

c) overmakingen uit een interterritoriaal vereffeningsfonds en andere toewijzingen ten laste van de staatsbegroting;

d) opbrengsten uit hun vermogen en privaatrechtelijke inkomsten;

e) inkomsten uit krediettransacties.

(2) De autonome gemeenschappen kunnen in geen geval belastingmaatregelen vaststellen die betrekking hebben op goederen die zich buiten hun grondgebied bevinden, of die het vrije verkeer van goederen en diensten belemmeren.

Art. 158 — (1) In de staatsbegroting kan ten behoeve van de autonome gemeenschappen in toewijzingen worden voorzien naar rato van de omvang van de door hen verrichte staatsdiensten en -activiteiten en ter waarborging van een minimumniveau van de fundamentele openbare dienstverlening op het gehele Spaanse grondgebied.

(2) Teneinde interterritoriale economische onevenwichtigheden te corrigeren en het beginsel van solidariteit daadwerkelijk te verwezenlijken, wordt een vereffeningsfonds voor investeringen ingesteld, waarvan de middelen door de Cortes Generales over de autonome gemeenschappen en in voorkomend geval de provincies worden verdeeld."

B — *Autonomiestatuut*

11. De autonome gemeenschap Baskenland is staatsrechtelijk gebaseerd op het autonomiestatuut van 1979 [6], volgens welk zij krachtens artikel 40 daarvan over een eigen, autonome belastingdienst beschikt.

12. Bovendien bepaalt artikel 41, lid 1, van het autonomiestatuut, dat de fiscale betrekkingen tussen de staat en Baskenland worden geregeld via het traditionele, op de Fueros gebaseerde stelsel van de Concierto Económico (economische overeenkomst). Artikel 41, lid 2, stelt de volgende beginselen voor de economische overeenkomsten vast:

„a) De bevoegde instellingen van de Territorios Históricos [Baskische provincies waar de voorrechten van de Fueros gelden] mogen voor hun grondgebied het belastingstelsel vaststellen, handhaven en regelen, met inachtneming van de algemene belastingstructuur van de staat, de voorschriften van de economische overeenkomst betreffende de coördinatie, de belastingharmonisatie en de samenwerking met de staat, alsmede van de door het Baskische parlement vastgestelde bepalingen ter verwezenlijking van deze doelstellingen in de autonome gemeenschap. […]

b) De Diputación Foral in elk van de Territorios Históricos staat in voor de heffing, het beheer, de inning, de invordering en de controle van alle belastingen, met uitzondering van de douanerechten, onverminderd de samenwerking met de staat en zijn inspecties.

c) De bevoegde organen van de Territorios Históricos nemen passende maatregelen ter uitvoering op hun respectieve grondgebied van de uitzonderlijke conjuncturele belastingbepalingen die de staat vaststelt voor het gemeenschappelijke grondgebied. De geldigheidsduur van deze maatregelen komt overeen met die van de bepalingen van de staat.

d) De bijdrage van Baskenland aan de staat bestaat uit een financiële bijdrage die is samengesteld uit de individuele bijdragen van elk van zijn Territorios Históricos, en vormt een bijdrage in alle lasten van de staat waarvoor de autonome gemeenschap niet instaat.

6 — Aangenomen bij Ley Orgánica de las Cortes Generales Españolas (het Spaanse parlement) 3/1979 van 18 december 1979. In het Duits beschikbaar op het internet: www.lehendakaritza.ejgv.euskadi.net/r48-2312/de/contenidos/informacion/estatuto_guernica/de_455/estatu_com_a.html.

e) Voor de vaststelling van de individuele bijdragen van de Territorios Históricos, die tezamen voornoemde financiële bijdrage vormen, wordt een gemengde commissie ingesteld, die enerzijds uit een vertegenwoordiger van elke Diputación Foral en een overeenkomstig aantal vertegenwoordigers van de Baskische regering bestaat en anderzijds uit een overeenkomstig aantal vertegenwoordigers van de staatsoverheid. Het op deze wijze vastgestelde bedrag wordt bij wet bevestigd voor de geldigheidsduur die in de economische overeenkomst is voorzien, onverminderd de jaarlijkse aanpassing ervan met inachtneming van de eveneens in de economische overeenkomst voorziene procedure.

f) Het stelsel moet worden toegepast met inachtneming van het solidariteitsbeginsel waarnaar in de artikelen 138 en 156 van de Grondwet wordt verwezen."

C — *Economische overeenkomst*

13. De in casu toepasselijke economische overeenkomst tussen de autonome gemeenschap Baskenland en het Koninkrijk Spanje van 2002 [7] vervangt de eerdere overeenkomst van 1981. De artikelen 2 tot en met 4 van de economische overeenkomst formuleren de beginselen die de Territorios Históricos bij de inrichting van het belastingstelsel in acht moeten nemen:

„Artikel 2. Algemene beginselen

Een. In het door de Territorios Históricos in te richten belastingstelsel zullen de volgende beginselen worden gehanteerd:

Ten eerste — De solidariteit, zoals deze in de Grondwet en het autonomiestatuut is vastgesteld, wordt in acht genomen.

Ten tweede — De algemene belastingstructuur van de staat wordt in acht genomen.

Ten derde — De coördinatie, de belastingharmonisatie en de samenwerking met de staat, geschieden overeenkomstig de bepalingen van deze economische overeenkomst.

Ten vierde — De coördinatie, de belastingharmonisatie en de samenwerking tussen de organen van de Territorios Históricos geschieden overeenkomstig de voorschriften die het Baskische parlement hiertoe vaststelt.

7 — Aangenomen bij wet 12/2002 van 23 mei 2002 (Ley por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, BOE nr. 124 van 24 mei 2002). Te vinden op: www.ogasun.ejgv.euskadi.net/r51-341/es/contenidos/informacion/concierto_quinquenal/es_4177/adjuntos/CAST.pdf.

Ten vijfde — Internationale verdragen of overeenkomsten die door Spanje zijn ondertekend en geratificeerd of waartoe Spanje als partij is toegetreden, worden in acht genomen.

Met name dienen de bepalingen van de door het Koninkrijk Spanje gesloten verdragen ter voorkoming van dubbele belasting en de bepalingen inzake belastingharmonisatie van de Europese Unie in acht te worden genomen, daaronder begrepen de uit de toepassing van deze verdragen en bepalingen voortvloeiende verplichtingen tot teruggaaf.

Twee. De bepalingen van deze overeenkomst dienen volgens de bepalingen inzake de uitlegging van het belastingrecht van de Ley General Tributaria [Spaanse algemene wet rijksbelastingen] te worden uitgelegd.

Artikel 3. Belastingharmonisatie

De Territorios Históricos zullen bij de uitwerking van het belastingrecht:

a) zich conformeren aan de Ley General Tributaria met betrekking tot de terminologie en begrippen, onverminderd de in deze economische overeenkomst vastgestelde bijzonderheden;

b) een algemene daadwerkelijke belastingdruk handhaven die overeenkomt met die welke voor de rest van de staat geldt;

c) de vrijheid van verkeer en van vestiging van personen, en het vrije goederen-, kapitaal- en dienstenverkeer op het gehele Spaanse grondgebied in acht nemen en verzekeren, zonder discriminatie, beperking van de mededinging tussen ondernemingen of distorsies bij de toewijzing van middelen;

d) dezelfde indeling naar activiteiten hanteren bij de veeteelt, de mijnbouw, de industrie, de handel en de vrije en artistieke beroepen, als op het gehele grondgebied, onverminderd een eventuele verdergaande indeling van deze activiteiten.

Artikel 4. Beginsel van samenwerking

Een. De bevoegde organen van de Territorios Históricos doen de administratie van de staat binnen een redelijke termijn tevoren hun ontwerpbelastingmaatregelen toekomen.

Insgelijks doet de administratie van de staat haar overeenkomstige ontwerpmaatregelen aan deze organen toekomen.

Twee. De staat zal mechanismen ontwikkelen waardoor de organen van Baskenland kunnen meewerken aan de totstandkoming van internationale verdragen die gevolgen hebben voor de toepassing van deze economische overeenkomst.

Drie. De staat en de Territorios Históricos zullen elkaar bij de vervulling van hun taken op het gebied van de administratie, de controle en de inning van hun belastingen onverwijld en op een passende wijze de gegevens en inlichtingen doen toekomen die zij noodzakelijk achten voor een betere invordering van deze belastingen.

Beide administraties zullen met name:

a) elkaar via hun gegevensverwerkingscentra alle inlichtingen doen toekomen waaraan zij behoefte hebben. Hiertoe worden de noodzakelijke technische middelen voor wederzijdse communicatie beschikbaar gesteld. Jaarlijks wordt een gezamenlijk en onderling afgestemd plan voor de verwerking van de belastinggegevens opgesteld;

b) erop toezien dat de controlediensten gezamenlijke controleplannen opstellen voor geselecteerde, onderling afgestemde doeleinden, gebieden en procedures, alsmede voor belastingplichtigen die van woonplaats zijn veranderd, ondernemingen die zijn onderworpen aan de plicht tot fiscale transparantie en vennootschappen waarvan de vennootschapsbelasting wordt berekend op grond van hun omzet."

14. Artikel 14, lid 1, regelt de verdeling van de bevoegdheid tot het heffen van belastingen met betrekking tot de vennootschapsbelasting als volgt:

„Een. De vennootschapsbelasting is een belasting waarvan is overeengekomen dat zij onder de autonome wetgeving valt voor belastingplichtigen die fiscaal in Baskenland zijn gevestigd.

Onverminderd het bepaalde in de vorige alinea, vallen belastingplichtigen waarvan de omzet in het voorgaande belastingjaar meer dan 6 miljoen euro heeft bedragen en die in dat belastingjaar tenminste 75 % van hun omzet op het gemeenschappelijke grondgebied hebben behaald, onder het recht van dat gebied.

Insgelijks wordt het autonome recht toegepast op belastingplichtigen die fiscaal op het gemeenschappelijke grondgebied zijn gevestigd, wanneer hun omzet in het voorgaande belastingjaar meer dan 6 miljoen EUR heeft bedragen en zij hun volledige omzet in Baskenland hebben behaald."

15. De artikelen 48 tot en met 60 van de economische overeenkomst regelen de financiële betrekkingen tussen de staat en Baskenland. De artikelen 48 tot en met 50 luiden als volgt:

„Artikel 48. Algemene beginselen

Met betrekking tot de financiële betrekkingen tussen de staat en Baskenland gelden de volgende beginselen:

Ten eerste — Fiscale en financiële autonomie van de organen van Baskenland bij de ontwikkeling en de uitoefening van hun bevoegdheden.

Ten tweede — De solidariteit zoals omschreven in de Grondwet en het autonomiestatuut wordt gewaarborgd.

Ten derde — Coördinatie en samenwerking met de staat op het gebied van budgettaire stabiliteit.

Ten vierde — Bijdrage van Baskenland aan de lasten van de staat waarvoor de autonome gemeenschap niet instaat, in de in deze economische overeenkomst vastgestelde vorm.

Ten vijfde — De bevoegde organen van Baskenland beschikken over de bevoegdheden tot financieel toezicht die de staat op enig moment met betrekking tot de territoriale overheden uitoefent, zonder dat dat ertoe kan leiden dat de Baskische territoriale overheden minder autonoom zijn dan de territoriale overheden van het gemeenschappelijke stelsel.

Artikel 49. Financiële bijdrage

De bijdrage van Baskenland aan de staat bestaat uit een financiële bijdrage die is samengesteld uit de individuele bijdragen van elk van zijn Territorios Históricos, en vormt een bijdrage in alle lasten van de staat waarvoor de autonome gemeenschap Baskenland niet instaat.

Artikel 50. Geldigheidsduur en actualisering van de financiële bijdrage

Een. Om de vijf jaar wordt de methode van vaststelling van de financiële bijdrage, die geldt voor de volgende periode van vijf jaar, overeenkomstig de in deze overeenkomst vastgestelde algemene beginselen vastgesteld bij wet, die na voorafgaande instemming van de gemengde commissie inzake de economische overeenkomst door de Cortes Generales [Spaanse nationale parlement] wordt aangenomen, en wordt de financiële bijdrage voor het eerste jaar van de periode van vijf jaar goedgekeurd.

Twee. In elk van de op het eerste jaar volgende jaren actualiseert de gemengde commissie inzake de economische overeenkomst de financiële bijdrage met toepassing van de bij de in het vorige lid bedoelde wet goedgekeurde methode.

Drie. De beginselen die de in deze overeenkomst opgenomen methode ter vaststelling van de financiële bijdrage vormen, kunnen in de wet inzake de financiële bijdrage worden gewijzigd wanneer dat raadzaam lijkt, gelet op de omstandigheden die zich voordoen bij de toepassing ervan en de daarbij opgedane ervaringen."

16. Krachtens de artikelen 63 en 64 kan de verenigbaarheid met de economische overeenkomst van een belastingregeling vóór de openbaarmaking ervan door een paritair samengestelde coördinatie- en evaluatiecommissie worden nagegaan. Op verzoek van een van de leden onderzoekt de commissie bezwaren tegen regelingen en probeert zij in goed overleg tot een oplossing te komen.

D — *Wet inzake de financiële bijdrage voor het vijfjarig tijdvak van 2002-2006*

17. Bij wet 13/2002 [8] is de methode voor de vaststelling van de financiële bijdrage van Baskenland voor de jaren 2002-2006 vastgesteld. Deze wet bevat onder andere de volgende bepalingen.

„Artikel 3. Vaststelling van de financiële bijdrage voor het basisjaar

De concrete financiële bijdrage voor het basisjaar van het vijfjarige tijdvak van 2002-2006 wordt bepaald door de toerekeningsfactor toe te passen op het totaalbedrag van de lasten waar de autonome gemeenschap niet voor instaat en door het uitvoeren van de relevante aanpassingen en verrekeningen in de in de volgende artikelen bepaalde omvang.

Artikel 4. Lasten van de staat waar de autonome gemeenschap niet voor instaat

Een. Als lasten van de staat waar de autonome gemeenschap niet voor instaat, worden beschouwd de lasten in verband met bevoegdheden die deze gemeenschap niet daadwerkelijk heeft overgenomen.

Twee. Ter vaststelling van het totaalbedrag van deze lasten worden van de totale uitgaven van de staatsbegroting de budgettaire middelen afgetrokken die op staatsniveau overeenkomen met de bevoegdheden die de autonome gemeenschap heeft overgenomen, vanaf het in de betrokken Koninklijke Besluiten vastgestelde tijdstip van daadwerkelijke overdracht van de bevoegdheden.

[…]

8 — Wet 13/2002 van 23 mei 2002 (Ley por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2002-2006, BOE nr. 124 van 24 mei 2002). Te vinden op: www.ogasun.ejgv.euskadi.net/r51-341/es/contenidos/informacion/concierto_quinquenal/es_4177/adjuntos/CAST.pdf.

Artikel 5. Aanpassingen

Een. Onverminderd het bepaalde in de hiernavolgende artikelen 14 en 15 worden de cijfers voortvloeiend uit de in artikel 4, lid 4, bedoelde toerekening, in aanvulling op de raming van de inkomsten uit directe belastingen die zijn toe te rekenen aan Baskenland en de rest van de staat, overeenkomstig artikel 55 van de overeenkomst aangepast.

Artikel 6. Verrekening

Een. Van het aandeel in de financiële bijdrage van elk van de Territorios Históricos worden de volgende posten afgetrokken:

a) het toerekenbare deel van de niet overgedragen belastingen;

b) het toerekenbare deel van niet uit belastingen afkomstige begrotingsinkomsten;

c) het toerekenbare deel van het tekort dat in de algemene staatsbegroting wordt voorzien.

Artikel 7. Toerekeningsfactor

De in de voorgaande artikelen 4 en 6 bedoelde toerekeningsfactor, die aan de hand van de inkomsten van de Territorios Históricos in verhouding tot die van de staat wordt bepaald, bedraagt voor de lopende periode van vijf jaar 6,24 %."

18. Andere bepalingen van de wet regelen de aanpassingen van de financiële bijdrage die uitgaande van het basisjaar 2002 in de daaropvolgende jaren moeten worden doorgevoerd.

E — *Baskische bepalingen*

19. Het bij de hierboven weergegeven bepalingen ingestelde financierings- en belastingstelsel wordt door wet 27/1983 van Baskenland van 25 november 1983 vervolledigd. Daarin wordt het aandeel van de belastinginkomsten vastgesteld dat de Territorios Históricos, na aftrek van de bijdrage aan de staat, aan Baskenland moeten afdragen.

20. Bovendien is bij wet 3/1989 van Baskenland van 30 mei 1989 een orgaan voor de belastingcoördinatie binnen Baskenland ingesteld. Dit orgaan brengt verslag uit over de ontwerp-belastingbepalingen van de Territorios Históricos.

F — *Litigieuze bepalingen van de Territorios Históricos*

21. De zaken C-428/06, C-429/06 en C-434/06 betreffen Norma Foral (provinciale wet) 7/2005 van 23 juni 2005 van de Juntas Generales de *Bizkaia* (provincieraad van Vizcaya), bij artikel 2 waarvan Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades 3/1996 van 26 juni 1996 (provinciale wet op de vennootschapsbelasting) is gewijzigd [9]:

— artikel 2, lid 4, wijzigt artikel 29 van Norma Foral 3/1996 aldus dat het tarief op 32,5 % wordt vastgesteld;

— artikel 2, lid 6, wijzigt artikel 37 van Norma Foral 3/1996 en bepaalt dat investeringen in bepaalde nieuwe materiële vaste activa die de bedrijfsvoering van de onderneming ten goede komen, recht geven op een aftrek van 10 % van het investeringsbedrag van de te betalen vennootschapsbelasting;

— artikel 2, lid 7, wijzigt artikel 39 van Norma Foral 3/1996. Krachtens deze bepaling kunnen belastingplichtigen van het te betalen bedrag aan vennootschapsbelasting 10 % van de bedragen aftrekken die zij op grond van het resultaat van het boekjaar bestemmen voor een reserve voor productie-investeringen en/of voor een reserve voor activiteiten van milieubehoud of -verbetering.

22. Daarmee wijkt het in Vizcaya geldende tarief van de vennootschapsbelasting af van het algemeen in Spanje geldende tarief van 35 %. [10] De aftrekposten krachtens de artikelen 37 en 39 van Norma Foral 3/1996 hebben geen pendant in de Spaanse wet op de vennootschapsbelasting.

23. Voorwerp van de zaken C-430/06 en C-433/06 is Decreto Foral Normativo de Urgencia Fiscal 2/2005 van 24 mei 2005 van de Consejo de Diputados van *Álava*, waarvan het enige artikel, leden 4 en 5, de artikelen 29 en 37 van Norma Foral 24/1996 van 5 juli 1996 inzake de vennootschapsbelasting heeft gewijzigd. De bepalingen komen overeen met de bestreden bepalingen van Vizcaya.

24. De zaken C-431/06 en C-432/06 ten slotte, hebben betrekking op Decreto Foral 32/2005 van 24 mei 2005 van de Diputación Foral de *Guipúzcoa*, dat de artikelen 29 en 37 van Norma Foral 7/1996 van 4 juli 1996 inzake de vennootschapsbelasting door middel van een novelle heeft gewijzigd. De bepalingen komen overeen met de bestreden bepalingen van de andere Territorios Históricos.

9 — Verzoeksters in de hoofdgedingen in de zaken C-428/06 en C-429/06 hebben geconcludeerd tot nietigverklaring van artikel 2, leden 4, 6 en 7, van de Norma Foral, terwijl in zaak C-434/06 enkel artikel 2, leden 4 en 6, wordt bestreden.

10 — Zie artikel 28, lid 1, van de bij Real Decreto-Legislativo 4/2004 van 5 maart 2004 gewijzigde wet op de vennootschapsbelasting.

III — Feiten en prejudiciële vraag

25. Reeds voor de vaststelling van de litigieuze bepalingen bestonden er overeenkomstige bepalingen van de drie Territorios Históricos. Bij arrest van 9 december 2004 heeft het Tribunal Supremo deze eerdere bepalingen echter nietig verklaard (cassatieberoep 7893/1999). [11] De rechter heeft de provinciale wetten met name getoetst aan de constitutionele beginselen van autonomie, gelijke behandeling, eenheid van de staat en solidariteit, gelet ook op de mededinging en de vrijheid van vestiging. Daarbij heeft hij benadrukt dat voornoemde beginselen niet elke van het algemene belastingstelsel afwijkende belastingheffing in de Territorios Históricos uitsluiten. Er dient namelijk ook rekening te worden gehouden met de aan hen in de Grondwet gegarandeerde autonomie. Anderzijds worden de grenzen van hetgeen grondwettelijk is toegestaan overschreden wanneer de verschillen staatssteun in de zin van artikel 87, lid 1, EG vormen.

26. Met inachtneming van de rechtspraak van het Hof en het Gerecht heeft het Tribunal Supremo vervolgens de afzonderlijke bepalingen onderzocht. Onder andere met betrekking tot het lagere tarief, de bepalingen met betrekking tot de aftrek van bepaalde investeringen in materiële vaste activa en de specifieke reserves is het tot het oordeel gekomen dat het om staatssteun ging. Het heeft deze en enige andere bepalingen nietig verklaard, omdat zij niet overeenkomstig artikel 88, lid 3, EG bij de Commissie waren aangemeld, zonder dat deze rechter het Hof om een prejudiciële beslissing heeft verzocht.

27. Nadat de Territorios Históricos daarop de in casu bestreden bepalingen met een gelijke inhoud hadden vastgesteld, hebben de naburige regio's La Rioja en Castilla y Léon, evenals UGT-RIOJA, deze bepalingen wederom voor het Tribunal Superior de Justicia del País Vasco aangevochten. In verband met het inmiddels door het Hof gewezen arrest Azoren [12] achtte deze rechter een verzoek om een prejudiciële beslissing noodzakelijk en heeft hij bij beschikkingen van 20 september 2006 de volgende prejudiciële vraag in de zaken C-428/06, C-429/06 en C-434/06 gesteld:

„Moet artikel 87, lid 1, EG aldus worden uitgelegd dat de door de Juntas Generales del Territorio Histórico de Bizkaia vastgestelde belastingmaatregelen, waarbij de artikelen 29, lid 1, sub a, 37 en 39 van de wet op de vennootschapsbelasting zijn gewijzigd, als selectieve maatregelen in de zin van het begrip ‚staatssteun' in artikel 87, lid 1, EG, moeten worden aangemerkt, zodat zij overeenkomstig artikel 88, lid 3, EG bij de Commissie dienen te worden aangemeld, omdat daarbij voor het grondgebied van de regionale autonome overheid een lager tarief wordt vastgesteld dan het basistarief dat krachtens de Spaanse nationale wettelijke

11 — Bijlage 8 bij de memorie van de Commissie.

12 — Aangehaald in voetnoot 3.

regeling geldt, en wordt voorzien in een aantal gevallen van belastingaftrek die in de nationale belastingwetgeving niet bestaan?"

IV — Juridische beoordeling

A — *Ontvankelijkheid van het verzoek om een prejudiciële beslissing*

28. De prejudiciële vragen in de andere zaken hebben betrekking op de parallelle bepalingen van Álava (C-430/06 en C-433/06) en Guipúzcoa (C-431/06 en C-432/06), maar zijn voor het overige gelijkluidend.

29. Bij beschikking van de president van het Hof van 30 november 2006 zijn de zaken gevoegd.

30. In de procedure voor het Hof hebben de Unión General de Trabajadores de la Rioja UGT-RIOJA, de Comunidad Autónoma de La Rioja, Comunidad de Castilla y León, de Diputación Foral de Guipúzcoa, Confederación Empresarial Vasca (Confebask), de Spaanse en de Italiaanse regering, de regering van het Verenigd Koninkrijk en de Commissie van de Europese Gemeenschappen opmerkingen gemaakt. Verder hebben de Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya, de Diputación Foral de Álava, de Diputación Foral de Vizcaya en de Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Bilbao gezamenlijk opmerkingen gemaakt.

31. UGT-RIOJA en de Comunidad Autónoma de La Rioja hadden oorspronkelijk geklaagd dat het verzoek om een prejudiciële beslissing niet-ontvankelijk was. Eerstgenoemde deelnemer aan de procedure heeft daarbij aangevoerd dat Norma Foral 7/2005 van de Juntas Generales van Viscaya reeds nietig was verklaard, respectievelijk de toepassing ervan was geschorst. De Comunidad Autónoma de La Rioja heeft gesteld dat de litigieuze bepalingen van de drie Territorios bij beschikking van het Tribunal Superior de Justicia del País Vasco van 14 november 2005 (bevestigd bij beschikking van 17 maart 2006) nietig zijn verklaard ter uitvoering van het arrest van het Tribunal Supremo van 9 december 2004.

32. Beide deelnemers aan de procedure hebben hun exceptie van niet-ontvankelijkheid echter kort voor de mondelinge behandeling ingetrokken. De inlichtingen omtrent de stand van voornoemd geding, die zij naar aanleiding van een vraag van het Hof tijdens de mondelinge behandeling hebben verstrekt, geven geen duidelijk beeld. De in kort geding bestreden bepalingen schijnen voor een deel te zijn geschorst, zodat de desbetreffende beschikkingen met betrekking tot enkele provinciale wetten wellicht nog niet in kracht van gewijsde zijn gegaan.

33. Om te beginnen moet worden vastgesteld dat het intrekken van de excepties van niet-ontvankelijkheid niet van belang is, aangezien het Hof de niet-ontvankelijkheid ook ambtshalve moet vaststellen. De omstandigheid dat de litigieuze regelingen mogelijkerwijs zijn nietig verklaard of geschorst, kan echter twijfel aan de noodzaak van het verzoek om een prejudiciële beslissing oproepen.

34. Volgens vaste rechtspraak is het in het kader van de samenwerking tussen het Hof en de nationale rechterlijke instanties waarin artikel 234 EG voorziet, uitsluitend een zaak van de nationale rechter aan wie het geschil is voorgelegd en die de verantwoordelijkheid draagt voor de te geven rechterlijke beslissing, om, gelet op de bijzonderheden van het aan hem voorgelegde geval, de noodzaak van een prejudiciële beslissing voor het doen van zijn uitspraak te beoordelen. [13]

35. Wanneer de door de nationale rechters gestelde vragen betrekking hebben op de uitlegging van een bepaling van gemeenschapsrecht, is het Hof dus in beginsel verplicht uitspraak te doen, tenzij duidelijk blijkt dat de prejudiciële vraag in werkelijkheid ertoe strekt via een kunstmatig geschil een uitspraak van het Hof uit te lokken of het Hof adviezen te doen geven over algemene of hypothetische vragen of dat de gevraagde uitlegging van het gemeenschapsrecht geen verband houdt met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding, of wanneer het Hof niet beschikt over de gegevens, feitelijk en rechtens, die nodig zijn om een nuttig antwoord te geven op de gestelde vragen. [14]

36. In de nog aanhangige hoofdgedingen betwisten verzoeksters de bepalingen van de Territorios Históricos. In dit verband stelt de verwijzende rechter een vraag omtrent de uitlegging van artikel 87 EG. Er zijn geen aanwijzingen dat de geschillen zijn opgelost of een hypothetisch karakter hebben gekregen doordat de bepalingen in een andere procedure reeds nietig zijn verklaard. In elk geval heeft het Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, wiens beoordeling in casu maatgevend is, het Hof geadieerd, hoewel de geldigheid van de bepalingen volgens de deelnemers aan de procedure in kort geding juist door deze rechter ter discussie is gesteld. Het is aan de verwijzende rechter en niet aan het Hof om de gevolgen van de in dat kader vastgestelde beschikkingen volgens het nationale procesrecht te beoordelen. [15]

37. Confebask acht de verwijzing bovendien niet noodzakelijk, omdat het antwoord zonder enige twijfel reeds voortvloeit uit het arrest Azoren. Het Hof zou ook bij beschikking krachtens artikel 104, lid 3, van zijn Reglement voor de procesvoering kunnen beslissen. Het gaat hierbij echter niet om een exceptie van niet-ontvankelijkheid in eigenlijke zin. Wanneer de procedure van artikel 104, lid 3, van het Reglement voor de procesvoering van toepassing is, is het verzoek immers niet niet-ontvankelijk, maar

13 — Arresten van 15 december 1995, Bosman (C-415/93, Jurispr. blz. I-4921, punt 59); 17 juli 1997, Leur-Bloem (C-28/95, Jurispr. blz. I-4161, punt 24), en 29 januari 2008, Promusicae (C-275/06, Jurispr. blz. I-271, punt 36).

14 — Arrest Promusicae (aangehaald in voetnoot 13, punt 37).

15 — Zie in deze zin arresten van 29 april 2004, Orfanopoulos en Oliveri (C-482/01 en C-493/01, Jurispr. blz. I-5257, punt 42); 30 juni 2005, Tod's (C-28/04, Jurispr. blz. I-5781, punt 14), en 12 januari 2006, Turn- und Sportunion Waldburg (C-246/04, Jurispr. blz. I-589, punt 21).

kan het enkel in een vereenvoudigde procedure worden behandeld. Daarvoor is echter geen aanleiding, omdat het antwoord op de prejudiciële vraag niet duidelijk uit de rechtspraak kan worden afgeleid en over dit antwoord redelijkerwijs twijfel kan bestaan.

38. Het verzoek om een prejudiciële beslissing is derhalve ontvankelijk.

B — *Prejudiciële vraag*

39. De verwijzende rechter wenst in wezen te vernemen, onder welke voorwaarden belastingmaatregelen van plaatselijke overheden die gunstiger zijn dan de op het overige grondgebied van de lidstaat geldende belastingbepalingen, een selectief karakter hebben en daardoor staatssteun vormen in de zin van artikel 87, lid 1, EG, die overeenkomstig artikel 88, lid 3, EG bij de Commissie moeten worden aangemeld.

40. Voordat ik met inachtneming van de feiten van het hoofdgeding nader bespreek, onder welke omstandigheden belastingregelingen als selectief moeten worden beschouwd, zou ik de belangrijkste kenmerken van het arrest Azoren in herinnering willen roepen.

1. Arrest Azoren

41. In het arrest Azoren heeft het Hof zich voor de eerste keer uitvoerig bezig gehouden met de zogenoemde regionale selectiviteit van belastingbepalingen. Om te beginnen is het daarbij uitgegaan van zijn vaste rechtspraak met betrekking tot het kenmerk van de selectiviteit. Volgens deze rechtspraak moet voor de toepassing van artikel 87, lid 1, EG worden vastgesteld, of een nationale maatregel binnen het kader van een bepaalde rechtsregeling „bepaalde ondernemingen of bepaalde producties" kan begunstigen ten opzichte van andere ondernemingen of producties die zich, gelet op de doelstelling van de betrokken regeling, in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden. [16]

42. In beginsel vormen belastingen weliswaar geen begunstiging, maar een last, doch belastingmaatregelen kunnen niettemin steunmaatregelen vormen wanneer de staat in bepaalde gevallen lagere belastingen heft of van belastingheffing afziet. Aangezien het begrip staatssteun een ruimere strekking heeft dan het begrip subsidie, omvat het namelijk ook maatregelen die de lasten verlichten die normaliter op het budget van een onderneming drukken. [17] Om het karakter van steunmaatregel van een belas-

16 — Arrest Azoren (aangehaald in voetnoot 3, punt 54), met verwijzing naar de arresten van 8 november 2001, Adria-Wien Pipeline en Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, Jurispr. blz. I-8365, punt 41); 29 april 2004, GIL Insurance e.a. (C-308/01, Jurispr. blz. I-4777, punt 68), en 3 maart 2005, Heiser (C-172/03, Jurispr. blz. I-1627, punt 40).

17 — Zie arresten van 23 februari 1961, De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Hoge Autoriteit (30/59, Jurispr. blz. 3, 40); 15 maart 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, Jurispr. blz. I-877, punt 13), en 1 december 1998, Ecotrade (C-200/97, Jurispr. blz. I-7907, punt 34).

tingmaatregel te beoordelen, is dus een „normale" belasting als referentiekader nodig, waar de litigieuze bepaling selectief van afwijkt. [18] Een verschillende belastingheffing is gerechtvaardigd wanneer deze differentiatie het gevolg is van de aard en de opzet van het belastingstelsel waarbinnen zij plaatsvindt. [19]

43. Wat echt nieuw aan het arrest Azoren is, is dat het Hof niet dwingend de gehele lidstaat als referentiekader heeft beschouwd. Veeleer heeft het het ook mogelijk geacht dat voor een belastingmaatregel die is vastgesteld door een plaatselijke of regionale overheid, enkel het grondgebied van deze overheid als referentiekader dient, wanneer zij ten opzichte van het centrale bestuur van de lidstaat voldoende autonoom is. [20]

44. In zijn eerdere rechtspraak met betrekking tot steunmaatregelen van territoriale overheden had het Hof vooral benadrukt dat deze maatregelen aan de staat moeten zijn toe te rekenen. [21] In navolging daarvan heeft de Commissie, in haar beschikkingspraktijk tot nu toe, bepalingen die niet op het gehele grondgebied toepasselijk waren, als selectieve maatregelen beschouwd, ook als deze door territoriale overheden waren vastgesteld. [22]

45. Om het referentiekader te bepalen bij de beoordeling van een lager belastingtarief in een deelgebied van een lidstaat heeft het Hof in het arrest Azoren, uitgaand van de conclusie van advocaat-generaal Geelhoed [23], drie situaties onderscheiden:

— de centrale regering beslist eenzijdig om in een bepaald geografisch gebied een lager belastingtarief toe te passen dan het nationale tarief (*situatie 1*);

— de belastingbevoegdheid is door de staat over alle plaatselijke overheden op eenzelfde niveau verdeeld, die binnen de hun toegekende bevoegdheden het belastingtarief voor het onder hun bevoegdheid vallende grondgebied vrij kunnen bepalen (*situatie 2*);

18 — Arrest Azoren (aangehaald in voetnoot 3, punt 56).

19 — Arrest Azoren (aangehaald in voetnoot 3, punt 52), met verwijzing naar de arresten van 2 juli 1974, Italië/Commissie (173/73, Jurispr. blz. 709, punt 15), en 15 december 2005, Unicredito Italiano (C-148/04, Jurispr. blz. I-11137, punt 51).

20 — Arrest Azoren (aangehaald in voetnoot 3, punt 58).

21 — Arrest van 14 oktober 1987, Duitsland/Commissie (248/84, Jurispr. blz. 4013, punt 17). Zie ook conclusie van advocaat-generaal Saggio van 1 juli 1999 in de zaak Juntas Generales de Guipúzcoa e.a. (C-400/97–C-402/97, Jurispr. blz. I-1073, I-1074, punt 31). Daaraan heeft het Hof ook in het arrest Azoren in beginsel vastgehouden (zie punt 55 van dit in voetnoot 3 aangehaalde arrest).

22 — Zie de in het arrest Azoren bestreden beschikking 2003/442/EG van de Commissie van 11 december 2002 betreffende het gedeelte van de regeling houdende aanpassing van het nationale belastingstelsel aan de specifieke kenmerken van de autonome regio der Azoren dat betrekking heeft op verlagingen van de inkomstenbelastingtarieven (PB L 150, blz. 52, punten 26-32) en beschikking 2005/261/EG van de Commissie van 30 maart 2004 inzake de steunregeling die het Verenigd Koninkrijk voornemens is ten uitvoer te leggen bij de hervorming van de vennootschapsbelasting door de regering van Gibraltar (PB L 85, blz. 1, punten 102-109), waartegen Gibraltar en het Verenigd Koninkrijk beroep tot nietigverklaring hebben ingesteld, welke procedures nog bij het Gerecht aanhangig zijn (T-211/04 en T-215/04).

23 — Conclusie van 20 oktober 2005 in de zaak Portugal/Commissie (aangehaald in voetnoot 3, punten 50-54).

— een regionale of plaatselijke overheid stelt ter uitoefening van voldoende autonome bevoegdheden ten opzichte van de centrale overheid, waarover de andere overheden niet beschikken (asymmetrie), een belastingtarief vast dat lager is dan het nationale tarief en dat enkel geldt voor de ondernemingen die binnen haar bevoegdheidsgebied opereren (*situatie 3*).

46. In situatie 1 is zonder twijfel sprake van een selectieve maatregel. Aangezien hier op staatsniveau de algemene norm en de regionale afwijking worden vastgesteld, komt enkel de gehele staat als referentiekader in aanmerking.

47. In situatie 2 ontbreekt een voor het gehele grondgebied geldende „normale belastingheffing" waarvan de bepalingen van de afzonderlijke territoriale overheden in gunstige zin afwijken. Derhalve bestaan de afzonderlijke plaatselijke bepalingen geïsoleerd naast elkaar en zijn ze niet selectief. [24]

48. Dat lijkt op de onderlinge verhouding van de belastingregelingen van de lidstaten. Aangezien de directe belastingen tot de bevoegdheid van de lidstaten behoren [25], zijn de vennootschapsbelastingtarieven niet geharmoniseerd, maar wijken zij in de verschillende lidstaten aanzienlijk van elkaar af. Terwijl het belastingtarief in Bulgarije en Cyprus enkel 10 % bedraagt, ligt het EU-gemiddelde rond 25 %. [26] Hoewel de afzonderlijke belastingtarieven beslist de mededinging beïnvloeden, hebben bijzonder lage tarieven die voor alle ondernemingen van een lidstaat gelden, niet het karakter van steunmaatregelen, omdat een gemeenschappelijk stelsel binnen de Gemeenschap ontbreekt.

49. Situatie 3 wordt gekenmerkt door een asymmetrische bevoegdheidsverdeling. In sommige gebieden beschikken de plaatselijke, respectievelijk regionale overheden over bepaalde regelgevende bevoegdheden, die op het overige grondgebied toekomen aan de centrale overheid. Hier is de mate van autonomie die de territoriale overheden bij hun wetgevende activiteiten bezitten, doorslaggevend.

50. Wanneer de centrale overheid in feite de inhoud van de plaatselijke bepalingen bepaalt en/of de daaruit voortvloeiende financiële gevolgen draagt, is van echte autonomie geen

24 — Zie de conclusie in de zaak Azoren (aangehaald in voetnoot 23, punt 53). Vgl. ook de mededeling van de Commissie over de toepassing van de regels betreffende steunmaatregelen van de staten op maatregelen op het gebied van de directe belastingen op ondernemingen van 1998 (PB C 384, blz. 3, punt 16) en het verslag van de Commissie over de uitvoering van deze mededeling van 9 februari 2004 [C(2004) 434, punt 33]. In de literatuur wordt daarom het Duitse stelsel van bedrijfsbelasting, waar de gemeenten de tarieven vaststellen, als niet-selectief beschouwd (R.M. Stein, *Bestimmtheit von Regionalbeihilfen*, 2007, blz. 167 e.v.).

25 — Zie o.a. arresten van 13 december 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Jurispr. blz. I-10837, punt 29); 12 september 2006, Cadbury Schweppes en Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Jurispr. blz. I-7995, punt 40), en 12 december 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, Jurispr. blz. I-11673, punt 36).

26 — De cijfers zijn ontleend aan het onderzoek van Eurostat, Taxation trends in the European Union, 2007, blz. 32, tabel I-6 (te vinden op: www.ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/Structures2007.pdf).

sprake. De plaatselijke regeling is dan aan de centrale overheid toe te rekenen. Haar algemene bepalingen vormen het referentiekader om te beoordelen of de plaatselijke bepaling tot selectieve begunstiging leidt. Indien men het gebied van de territoriale overheid enkel als referentiekader hanteerde omdat de regeling formeel door deze overheid is vastgesteld, zouden de lidstaten het verbod op staatssteun gemakkelijk kunnen omzeilen door eenvoudigweg de bevoegdheid tot het vaststellen van dergelijke regelingen formeel aan de territoriale overheden over te dragen. [27]

51. Wordt de litigieuze maatregel van de plaatselijke overheid daarentegen ter uitoefening van voldoende autonome bevoegdheden vastgesteld, dan is situatie 3 met situatie 2 vergelijkbaar: de regelingen van verschillende op eigen bevoegdheid handelende wetgevers — in casu de centrale overheid en de territoriale overheden — bestaan naast elkaar, zonder dat sprake is van een gemeenschappelijk referentiekader.

52. De vraag of sprake is van voldoende autonomie heeft het Hof, in navolging van advocaat-generaal Geelhoed [28], aan drie cumulatief te vervullen criteria gekoppeld:

— de wetgevende regionale of plaatselijke overheid heeft in constitutioneel opzicht een eigen politieke en administratieve status, die losstaat van die van de centrale overheid — *institutionele autonomie*;

— de regelingen moeten zijn vastgesteld zonder dat de centrale overheid rechtstreekse zeggenschap heeft over de inhoud ervan — *procedurele autonomie*;

— de financiële consequenties van een verlaging van het nationale belastingtarief voor de ondernemingen in de regio mogen niet door bijdragen of subsidies van andere regio's of de centrale overheid worden gecompenseerd — *financiële autonomie*.

2. Toepassing van de criteria van het arrest Azoren op de maatregelen van de Territorios Históricos

53. Evenals in het geval van de Azoren ligt het bij de Territorios Históricos voor de hand om van een asymmetrische bevoegdheidsverdeling als bedoeld in situatie 3 uit te gaan. Want ook in Spanje behoort de belastingwetgeving in beginsel tot de bevoegdheid van de centrale overheid. Anders dan de overige plaatselijke en regionale overheden bezitten enkel de Territorios Históricos eigen

27 — Zie in deze zin conclusie van advocaat-generaal Saggio in de zaak Juntas Generales de Guipúzcoa e.a. (aangehaald in voetnoot 21, punt 37).

28 — Zie conclusie in de zaak Azoren (aangehaald in voetnoot 23, punt 54).

bevoegdheden op dit gebied. [29] Of de in het hoofdgeding litigieuze belastingbepalingen moeten worden gerelateerd aan de in het overige deel van Spanje geldende bepalingen, dan wel als zelfstandige bepalingen moeten worden beschouwd, is derhalve afhankelijk van de autonomie van de Territorios bij de uitoefening van hun bevoegdheden.

a) Inleidende opmerkingen

54. Vooraf zou ik eraan willen herinneren dat de Europese Unie overeenkomstig artikel 6, lid 3, EU de nationale identiteit van haar lidstaten eerbiedigt. Dat houdt in dat de Unie zich niet bemoeit met de grondwettelijke ordening van een lidstaat, of deze nu centralistisch of federaal is, en in principe ook geen invloed heeft op de verdeling van de bevoegdheden binnen een lidstaat. De bij het Verdrag van Lissabon herziene tekst van deze bepaling benadrukt uitdrukkelijk de eerbiediging door de Unie van de constitutionele basisstructuren van de lidstaten. [30]

55. Een lidstaat kan zich echter krachtens vaste rechtspraak van het Hof niet op bepalingen, praktijken of situaties van zijn interne rechtsorde, daaronder begrepen bepalingen, praktijken of situaties die voortvloeien uit de grondwettelijke organisatie van die staat, beroepen ter rechtvaardiging van de nietnakoming van uit het gemeenschapsrecht voortvloeiende verplichtingen. [31]

56. In het arrest Azoren heeft het Hof een passend compromis tussen deze beide beginselen gevonden. Het respecteert enerzijds de autonomie die de Grondwet van elke lidstaat aan haar territoriale overheden toekent. Indien immers reeds het beperkte territoriale toepassingsgebied van een plaatselijke belastingbepaling volstond om een maatregel als selectief aan te merken, zou de autonomie die de nationale Grondwet aan de territoriale overheid toekent, aanmerkelijk in het gedrang komen. Elke in vergelijking met het belastingrecht van de centrale overheid gunstiger plaatselijke bepaling die ook aan de overige voorwaarden van een steunmaatregel voldoet en de de-minimusdrempel overschrijdt, zou door de Commissie moeten worden goedgekeurd. Deze goedkeuring zou enkel worden verleend, indien sprake is van een rechtvaardigingsgrond, bijvoorbeeld de bevordering van de economische ontwikkeling van onderontwikkelde streken overeenkomstig artikel 87, lid 3, sub a, EG.

57. Anderzijds wordt door de aan de autonomie van de plaatselijke wetgever gestelde eisen gewaarborgd dat de lidstaten zich niet achter hun grondwettelijke ordening verschansen en het verbod op staatssteun van artikel 87 EG door een louter formele

29 — Behalve Vizcaya, Álava en Guipúzcoa beschikt ook de autonome gemeenschap Navarra op grond van historische voorrechten (Fueros) over een overeenkomstige fiscale bevoegdheid.

30 — Artikel 3 bis, lid 2, eerste volzin, EU (na hernummering artikel 4 EU) in de versie van het Verdrag van Lissabon tot wijziging van het Verdrag betreffende de Europese Unie en het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap, ondertekend te Lissabon op 13 december 2007 (PB C 306, blz. 1) luidt:„De Unie eerbiedigt de gelijkheid van de lidstaten voor de Verdragen, alsmede hun nationale identiteit die besloten ligt in hun politieke en constitutionele basisstructuren, waaronder die voor regionaal en lokaal zelfbestuur."

31 — Zie met name arrest van 1 april 2008, Regering van de Franse Gemeenschap en Waalse regering (C-212/06, Jurispr. blz. I-683, punt 58, met verdere verwijzingen).

verdeling van wetgevende bevoegdheden kunnen omzeilen.

58. Met dat evenwicht moet bij de toepassing van de criteria van het arrest Azoren op de onderhavige zaken rekening worden gehouden.

59. Twee omstandigheden onderscheiden de onderhavige zaken echter van de zaak Azoren. In de eerste plaats is sprake van een andere processuele situatie: het arrest Azoren is gewezen naar aanleiding van een door Portugal krachtens artikel 230, eerste alinea, EG ingediend verzoek tot nietigverklaring van een beschikking van de Commissie. Het Hof diende bijgevolg zelf te beoordelen of de Commissie het bewijs had geleverd dat de litigieuze maatregel staatssteun vormde.

60. In de onderhavige prejudiciële procedures krachtens artikel 234 EG is de taak van het Hof daarentegen beperkt tot de uitlegging van artikel 87, lid 1, EG. Hoewel het daarbij acht slaat op de specifieke omstandigheden van de hoofdgedingen, blijft het toch de taak van de verwijzende rechter om te beoordelen of de litigieuze bepalingen van de Territorios Históricos als selectieve maatregelen moeten worden beschouwd en dus staatssteun vormen. [32] De prejudiciële vraag, die een beoordeling door het Hof van de concrete maatregelen beoogt, moet derhalve worden begrepen in de zin die ik in punt 39 van deze conclusie heb verwoord.

61. In de tweede plaats moet in aanmerking worden genomen dat aan de Azoren de bevoegdheid is toegekend om het nationale belastingtarief te verlagen om structurele nadelen voor de ondernemingen in de regio op grond van het insulaire karakter ervan te compenseren. [33] Teneinde te voorkomen dat de verlaging van het belastingtarief tegelijkertijd zou leiden tot een financiële verzwakking van de regio, heeft de centrale overheid de daaruit voortvloeiende vermindering van de belastinginkomsten gecompenseerd. Daaruit heeft het Hof afgeleid dat de financiële verantwoordelijkheid voor de regionale belastingbepalingen niet bij de regio zelf, maar uiteindelijk bij de centrale overheid lag. Om die reden heeft het het algemene belastingniveau van de staat als referentiekader voor de beoordeling van de selectiviteit van het regionale tarief gehanteerd. [34]

62. De belastingbepalingen van de Territorios Históricos van Baskenland beogen, naar is gebleken, geen vergelijkbare geografische of andere structurele nadelen te compenseren. De in vergelijking tot de algemene bepalingen gunstiger belastingvoorwaarden beogen veeleer de vestiging van ondernemingen specifiek te stimuleren. Tegelijkertijd past het dan echter — anders dan in de zaak Azoren — ook niet in de logica van het stelsel dat de centrale overheid de lagere inkomsten compenseert die de Territorios Históricos als gevolg van de belastingvoordelen ontvangen.

32 — Zie in deze zin eveneens de in voetnoot 13 aangehaalde rechtspraak.

33 — Dit heeft de Commissie in beginsel ook erkend en zij heeft de belastingverlaging op grond van artikel 87, lid 3, sub a, EG voor een deel gerechtvaardigd geacht. Zij uitte enkel kritiek op het feit dat het lagere tarief ook gold voor ondernemingen in de financiële sector, die niet in dezelfde mate worden getroffen door het insulaire karakter van de Azoren (zie arrest Azoren, aangehaald in voetnoot 3, punten 27 e.v.).

34 — Arrest Azoren (aangehaald in voetnoot 3, punten 71 e.v.).

63. Ten slotte moet ervan worden uitgegaan dat de litigieuze bepalingen daadwerkelijk op alle marktdeelnemers die onder de fiscale bevoegdheid van de Territorios Históricos vallen, op dezelfde wijze worden toegepast. In dit verband voert de Commissie aan, dat de Territorios Históricos deels ook inkomsten belasten die buiten hun gebied worden gegenereerd en deels inkomsten niet belasten die binnen de Territorios zijn gegenereerd.

64. Deze omstandigheid is toe te schrijven aan het feit dat de verdeling van de fiscale bevoegdheid tussen de centrale overheid en Baskenland overeenkomstig artikel 14, lid 1, eerste volzin, van de economische overeenkomst in eerste instantie bij de vestigingsplaats van de onderneming aanknoopt. Binnen bepaalde grenzen worden inkomsten die niet in de vestigingsplaats worden behaald, toch aan belastingheffing volgens de bepalingen van de vestigingsplaats onderworpen. In een algemene beperkte belastingplicht voor bedrijfsfilialen in hun vestigingsplaats, gecombineerd met een verrekening van de belasting, respectievelijk vrijstelling van deze inkomsten in de plaats waar de onderneming haar hoofdzetel heeft, is daarentegen niet voorzien. Wat dat betreft, verschilt de verdeling van de fiscale bevoegdheid van de in het internationale belastingrecht gebruikelijke regels. Daaruit volgt echter niet dat de belastingheffing in Baskenland selectief is. Integendeel, de belastingen worden zonder onderscheid geheven van alle ondernemingen die overeenkomstig de verdeling van de fiscale bevoegdheid onder het Baskische belastingstelsel vallen.

b) Objectieve omvang van de politieke en financiële autonomie

65. Volgens de Commissie verlangt het Hof in het arrest Azoren dat de autonomie van de plaatselijke overheid in twee fasen wordt beoordeeld. In de eerste plaats moet worden onderzocht, of de plaatselijke overheid „een fundamentele rol speelt in de vaststelling van de politieke en economische omgeving waarin de ondernemingen opereren”.[35] Pas wanneer dat vaststaat, moet worden nagegaan of aan de drie in punt 67 van het arrest geformuleerde criteria voor autonomie is voldaan.

66. In feite hebben de Territorios Históricos volgens de Commissie slechts zeer beperkte bevoegdheden bij de vaststelling van de randvoorwaarden voor de economie. Ingevolge artikel 41 van het autonomiestatuut kunnen zij weliswaar het belastingrecht regelen, doch zij hebben nauwelijks invloed op het gebruik van de belastinggelden. De inkomsten worden grotendeels aan de autonome gemeenschap Baskenland en de staat afgedragen. Bijgevolg is er reeds om die reden geen sprake van voldoende autonomie.

67. Ik moet de Commissie weliswaar nageven dat de mededingingspositie van ondernemingen niet enkel door de fiscale belastingvoorwaarden, maar door vele andere plaatselijke factoren wordt beïnvloed, zoals bijvoorbeeld de beschikbaarheid van gekwalificeerde arbeidskrachten, de inhoud van het

35 — Arrest Azoren (aangehaald in voetnoot 3, punt 58).

arbeidsrecht, de sociale zekerheid of de infrastructuur, doch dit wil nog niet zeggen dat enkel kan worden uitgegaan van „voldoende autonomie" wanneer een geleding van de staat over dermate omvangrijke bevoegdheden beschikt dat zij al deze factoren kan beïnvloeden.

68. De lidstaten zelf bezitten heden ten dage niet eens meer volledige autonomie op het gebied van het economisch beleid. Zij moeten hun economisch beleid volgens de beginselen van artikel 98 EG voeren en overeenkomstig artikel 99 EG in het kader van de Raad coördineren. Veel voor de vestigingsplaats relevante regelingen op het gebied van bijvoorbeeld het arbeidsrecht, de milieubescherming, openbare aanbestedingen en de bescherming van de intellectuele eigendom zijn binnen de Gemeenschap geharmoniseerd. Op sommige gebieden, bijvoorbeeld de landbouw, buitenlandse handel en het verkeer, wordt het nationale beleid bovendien overlapt door een communautair beleid.

69. Bij nadere beschouwing van de doorslaggevende passage van het arrest Azoren, die de Commissie slechts verkort weergeeft, wordt duidelijk dat het Hof doelt op autonomie bij de vaststelling van de concrete maatregelen en niet op de algemene vrijheid van handelen op het gebied van het economisch beleid. Zo achtte het Hof het mogelijk „dat een regionale entiteit als gevolg van haar status, rechtens en feitelijk, ten opzichte van het centrale bestuur van een lidstaat dermate autonoom is dat zij, *door de maatregelen die zij vaststelt* [36], en niet het centrale bestuur, een fundamentele rol speelt in de vaststelling van de politieke en economische omgeving". [37] Daarbij doelde het Hof duidelijk op de in de zaak Azoren bestreden belastingbepalingen.

70. Indien de door de Commissie voorgestane uitlegging van het arrest Azoren juist was, zou het niet begrijpelijk zijn waarom het Hof niet ook in die zaak, op de enkele grond dat de regionale bevoegdheid beperkt was tot de aanpassing van het belastingtarief, tot het ontbreken van autonomie heeft geconcludeerd. In plaats daarvan heeft het uitvoerig onderzocht, of de regio bij de uitoefening van deze bevoegdheid in institutioneel, procedureel en financieel opzicht autonoom handelde.

71. Deze stelling van de Commissie moet bijgevolg worden afgewezen.

c) Correct aanknopingspunt: de afzonderlijke Territorios Históricos of de autonome gemeenschap Baskenland?

72. Bij de beoordeling van de selectiviteit van de litigieuze maatregelen en het onderzoek van de autonomie van de desbetreffende territoriale overheden is om te beginnen de

36 — Cursivering van mij.

37 — Arrest Azoren (aangehaald in voetnoot 3, punt 58).

vraag aan de orde, of de autonome gemeenschap Baskenland als geheel, dan wel de drie Territorios Históricos tegenover de centrale overheid moeten worden geplaatst.

73. De vaststelling van belastingbepalingen, waarop het in de onderhavige context — zoals ik zojuist heb uiteengezet — in eerste instantie neerkomt, is krachtens artikel 41, lid 1, van het autonomiestatuut opgedragen aan de Territorios Históricos. Zij worden genoemd in de voorschriften van de artikelen 2 tot en met 4 van de economische overeenkomst. Zij wisselen over de belastingwetgeving rechtstreeks inlichtingen uit met de belastingdienst van de centrale overheid en vaardigen krachtens artikel 63 en 64 van de economische overeenkomst eigen vertegenwoordigers af naar de coördinatie- en evaluatiecommissie. Dat pleit ervoor om de autonomie van de afzonderlijke Territorios Históricos te onderzoeken.

74. Ik merk evenwel op dat de coördinatie binnen Baskenland er kennelijk toe leidt dat de provinciale wetten van alle drie Territorios verregaand identiek zijn. Om die reden zou men aan de zelfstandigheid van de wetgeving van de afzonderlijke Territorios kunnen twijfelen. In dat verband zijn er twee hypotheses te onderscheiden:

— de Territorios Históricos worden door de coördinatie binnen Baskenland juridisch of feitelijk gedwongen uniforme wetten vast te stellen, waarbij de coördinatie niet van voorschriften van de centrale overheid afhankelijk is;

— de Territorios zijn in het kader van de coördinatie aan voorschriften van de autonome gemeenschap gebonden, die op hun beurt op voorschriften van de centrale overheid berusten.

75. In het eerste geval wordt de fiscale bevoegdheid door alle drie Territorios en mogelijkerwijs ook door de autonome gemeenschap gemeenschappelijk uitgeoefend. De coördinatie binnen Baskenland van de wetgeving beperkt in dit geval mogelijkerwijs de onderlinge autonomie van de Territorios, maar niet de (gemeenschappelijke) autonomie in relatie tot de centrale overheid. Bij de beoordeling van de selectiviteit van een belastingbepaling die voor alle ondernemingen binnen de plaatselijke of regionale overheid op dezelfde wijze geldt, komt het echter enkel aan op de verhouding tussen de centrale overheid en voornoemde overheid. In dit geval zou derhalve moeten worden onderzocht of de gemeenschappelijk optredende Territorios, respectievelijk de Territorios en de autonome gemeenschap tezamen, ten opzichte van de centrale overheid over voldoende autonomie beschikken.

76. In de tweede hypothese wordt de autonomie van de Territorios Históricos daarentegen aangetast door de indirecte voorschriften van de centrale overheid. Het is aan de verwijzende rechter om op te helderen, of sprake is van een van beide hypotheses, en de daaruit voortvloeiende consequenties te trekken.

77. Ten slotte is het nog denkbaar dat de autonome gemeenschap Baskenland de belastingwetgeving van de Territorios Históricos zodanig kan beïnvloeden dat in een deel van

Baskenland gunstiger bepalingen gelden dan in andere delen. In dit geval is sprake van een selectieve maatregel, waarbij niet de centrale overheid, maar Baskenland het referentiekader vormt. Voor deze stelling bieden de gegevens waarover het Hof beschikt, echter geen steun.

d) Toepassing van de afzonderlijke criteria

78. De institutionele autonomie van de Territorios Históricos en hun organen is voor de verwijzende rechter en alle deelnemers aan de procedure voor het Hof boven iedere twijfel verheven. Dit criterium behoeft derhalve geen verdere bespreking. De bezwaren van de verzoekende partijen in de hoofdgedingen en van de Commissie richten zich enkel tegen de procedurele en financiële autonomie van de Territorios Históricos.

79. Daarbij onderscheidt de Commissie in het kader van de procedurele autonomie terecht twee aspecten. Het ene aspect, dat men ook procedurele autonomie in enge zin zou kunnen noemen, betreft de vrijheid van de plaatselijke overheid om de belastingbepalingen door middel van een procedure vast te stellen waarop de centrale overheid geen of in elk geval geen doorslaggevende invloed heeft. Het andere aspect heeft betrekking op de materiële handelingsvrijheid van de plaatselijke overheid krachtens de nationale rechtsorde. Om ook dit tweede aspect beter tot uiting te doen komen, zou ik hierna in plaats van het begrip „procedurele autonomie" het begrip „*regelgevingsautonomie*", en wel de formele en materiële regelgevingsautonomie, willen gebruiken.

i) Regelgevingsautonomie

80. Zoals het Hof in punt 67 van het arrest Azoren heeft vastgesteld, moet de plaatselijke bepaling zijn vastgesteld „zonder dat de centrale overheid rechtstreekse zeggenschap heeft over de inhoud ervan."

81. Het verwijst in dit verband echter naar punt 54 van de conclusie, waarin de advocaat-generaal een iets ruimere formulering heeft gebruikt: „de beslissing moet zijn genomen door de plaatselijke autoriteit na een procedure waarbij de centrale regering geen enkele bevoegdheid heeft om rechtstreeks in te grijpen in de procedure van vaststelling van het belastingtarief, *en zonder enige verplichting van de plaatselijke autoriteit om bij de tariefvaststelling rekening te houden met het belang van de centrale staat*". [38]

82. Ten slotte wordt in punt 68 van het arrest geoordeeld dat een voldoende politieke en fiscale autonomie ten opzichte van de centrale overheid inhoudt, dat de regionale overheid bevoegd is om, los van elke overweging in verband met het gedrag van de

38 — Cursivering van mij.

centrale overheid, belastingtariefverlagingen vast te stellen.

83. Gelet op deze bewoordingen zijn de deelnemers aan de procedure het er niet over eens, in hoeverre het feit dat de Territorios Históricos bij hun belastingwetgeving aan bepaalde rechtsvoorschriften zijn gebonden, afdoet aan hun autonomie. De naleving van deze voorschriften is aan rechterlijk toezicht onderworpen, in hoogste instantie van het Tribunal Supremo, dus een rechter op het niveau van de centrale overheid. Ook daarin zien sommige van de deelnemers aan de procedure een beperking van de autonomie van de Territorios Históricos.

84. De grondwettelijke bepalingen, met inbegrip van de bepalingen in het autonomiestatuut en de economische overeenkomst, begrenzen de materiële handelingsvrijheid van de Territorios. Derhalve zal ik dit aspect in het kader van de materiële regelgevingsautonomie bespreken. In die context zou ik eveneens de ex-posttoetsing van de belastingbepalingen door de rechter willen bespreken. Aangezien deze toetsing geen rechtstreekse invloed heeft op de wilsvorming gedurende het wetgevingsproces, raakt zij niet de regelgevingsautonomie in formele zin, maar dient zij ter handhaving van de grenzen van de materiële regelgevingsautonomie.

— Formele regelgevingsautonomie

85. Er is sprake van formele regelgevingsautonomie wanneer de centrale overheid geen mogelijkheden heeft om rechtstreeks in te grijpen in de procedure die uitmondt in de vaststelling van de belastingbepalingen, bijvoorbeeld doordat zij de bepalingen moet goedkeuren, een veto tegen het aannemen ervan kan uitspreken of de bevoegdheid voor de vaststelling ervan aan zich kan trekken.

86. De formele regelgevingsautonomie wordt daarentegen niet aangetast wanneer de centrale overheid en de plaatselijke overheid elkaar wederzijds over wetsvoorstellen informeren of raadplegen, zoals het Verenigd Koninkrijk terecht stelt. Dit geldt in elk geval wanneer de plaatselijke overheid uiteindelijk de vrijheid behoudt om haar wetsvoorstellen — ook bij een afwijzend standpunt van de centrale overheid — te handhaven.

87. Zonder op de eindbeoordeling door de verwijzende rechter te willen vooruitlopen, lijkt uit de bepalingen van de Grondwet, het autonomiestatuut en de economische overeenkomst niet te volgen dat de centrale overheid het laatste woord heeft. Weliswaar voorziet artikel 4 van de economische overeenkomst in coördinatie door en samenwerking van de belastingautoriteiten, die door de krachtens de artikelen 63 en 64 van de economische overeenkomst ingestelde coördinatie- en evaluatiecommissie wordt geïnstitutionaliseerd. Nochtans lijken de coördinatie en de samenwerking er niet toe te leiden dat de Territorios Históricos zijn gebonden aan voorschriften van de centrale overheid.

— Materiële regelgevingsautonomie

88. Materiële regelgevingsautonomie houdt in dat de plaatselijke wetgever in vrijheid over de inhoudsbepaling van de belastingvoorschriften kan beslissen. Van een volledige vrijheid van de wetgever kan echter geen sprake zijn binnen een democratische rechtsstaat. De wetgever is integendeel altijd aan grondwettelijke bepalingen, met name de naleving van de fundamentele en mensenrechten, gebonden. Ook het gemeenschapsrecht stelt grenzen aan de nationale wetgeving.

89. Derhalve sluit het feit dat de Territorios Históricos bij de belastingwetgeving grondwettelijke grenzen in acht moeten nemen, de materiële regelgevingsautonomie niet op voorhand uit. Deze bepalingen mogen de handelingsvrijheid echter niet zodanig beperken dat de Territorios bij de belastingwetgeving geen eigen financiële beleidsdoelstellingen meer kunnen nastreven.

90. In dit verband moet om te beginnen artikel 2 van de Grondwet worden genoemd, dat het recht op autonomie van de Spaanse nationaliteiten en regio's waarborgt, maar deze tegelijkertijd tot wederzijdse solidariteit verplicht. Het beginsel van solidariteit is verder ook in de artikelen 138 en 156 van de Grondwet verankerd. Gaat de autonomie zover dat de regio's, wat de belastingen aangaat, met elkaar in concurrentie kunnen treden, of is dat in strijd met het beginsel van solidariteit? Dat is de kernvraag van het geschil, die echter niet door het Hof, maar door de nationale rechter moet worden beantwoord.

91. Artikel 31 van de Grondwet voorziet bovendien in belastingheffing naar draagkracht, door middel van een rechtvaardig en een op de beginselen van gelijkheid en progressie gebaseerd belastingstelsel. Wanneer men daaruit afleidt dat er in Spanje slechts één belastingstelsel mag bestaan, waaraan alle belastingplichtigen naar draagkracht bijdragen, mogen de plaatselijke wetgevers geen lagere belastingtarieven invoeren. Dat leidt er namelijk toe dat de hoogte van de belastingdruk niet alleen van de draagkracht van de belastingplichtige afhangt, maar ook van zijn verblijfplaats. Het is echter ook mogelijk dat artikel 31 niet uitsluit dat er in Spanje meer dan één belastingstelsel bestaat, *waarbinnen* voornoemde beginselen telkens moeten worden gerespecteerd.

92. Van de Grondwet moet verder artikel 139 worden genoemd, dat verplicht tot een gelijke behandeling van alle burgers en maatregelen verbiedt die rechtstreeks of indirect de vrijheid van verkeer en van vestiging van personen belemmeren. Artikel 3, sub c, van de economische overeenkomst vult aan, dat de belastingbepalingen van de Territorios ook niet tot discriminatie mogen leiden of de mededinging tussen ondernemingen mogen beperken.

93. Belastingtarieven van uiteenlopende hoogte of verschillende fiscale aftrekmogelijkheden kunnen de belastingplichtigen

bij de keuze van hun vestigingsplaats beïnvloeden, doch het Hof heeft in zijn rechtspraak met betrekking tot de fundamentele vrijheden uiteengezet dat het EG-Verdrag een belastingplichtige niet de garantie biedt dat de overbrenging van zijn werkzaamheden naar een andere lidstaat dan die waarin hij tot dan verbleef, fiscaal neutraal is. [39] Gelet op de verschillen in het belastingrecht van de lidstaten kan een dergelijke overbrenging, naargelang het geval, voor de werknemer op het vlak van de belastingheffing voordelig of nadelig uitvallen. Dit vloeit voort uit het feit dat er geen uniform belastingstelsel bestaat voor de gehele Gemeenschap. [40] De mogelijkheid om deze uitspraak toe te passen op de verhoudingen binnen Spanje is derhalve eveneens afhankelijk van de vraag, in hoeverre men de belastingstructuur van de Territorios Históricos als een zelfstandig stelsel ten opzichte van de belastingstructuur van de centrale overheid kan beschouwen.

94. Andere verplichtingen vloeien voort uit artikel 41, lid 2, sub a, van het autonomiestatuut, dat de Territorios verplicht om de algemene belastingstructuur van de staat en de voorschriften van de economische overeenkomst betreffende de coördinatie, de belastingharmonisatie en de samenwerking met de staat in acht te nemen.

95. Artikel 2, punt 2, en artikel 3, sub a, van de economische overeenkomst preciseren, dat de Territorios de algemene belastingstructuur van de staat in acht moeten nemen en zich aan de terminologie en de begrippen van de Ley General Tributaria moeten conformeren. Het in acht nemen van uniforme belastingstructuren en -begrippen staat evenwel niet per se in de weg aan het nastreven van eigen financiële beleidsdoelstellingen. Hiervoor is veeleer beslissend of de materiële parameters, zoals het belastingtarief en de maatstaf van heffing, mogen afwijken van het recht van de centrale overheid.

96. Een andere beperking vormt de verplichting om voor de belastingplichtigen een algemene daadwerkelijke belastingdruk te handhaven die overeenkomt met die welke voor de rest van de staat geldt (artikel 3, sub b, van de economische overeenkomst). Door deze bepaling kunnen de Territorios Históricos echter wellicht de verhouding tussen de inkomstenbelasting van natuurlijke personen of andere belastingen enerzijds en de vennootschapsbelasting anderzijds veranderen, zonder dat de gemiddelde belastingdruk per inwoner wijzigt. Het is ook mogelijk om de verlaging van het belastingtarief van de vennootschapsbelasting door een verruiming van de maatstaf van heffing te compenseren.

97. Samenvattend concludeer ik dat het aan de verwijzende rechter is om vast te stellen of de Territorios Históricos overeenkomstig de bepalingen van de Grondwet, het autonomiestatuut en de economische overeenkomst bij de vaststelling van belastingwetten over een speelruimte beschikken waardoor zij eigen financiële beleidsdoelstellingen kunnen nastreven. Dit zou het geval zijn, indien zij doorslaggevende parameters, zoals de tarieven of de maatstaf van heffing, mogen vaststellen die in aanzienlijke mate van de belastingwetgeving van de centrale overheid afwijken.

39 — Arrest van 29 april 2004, Weigel (C-387/01, Jurispr. blz. I-4981, punt 55).

40 — Zie punt 45 hiervoor: situatie 2.

98. Sommige deelnemers aan de procedure voeren aan, dat uit de rechtspraak van de hoogste rechter in Spanje reeds blijkt dat van een dergelijke speelruimte geen sprake is. Ik kan dit niet met zekerheid beoordelen, maar ik zou kort willen ingaan op de twee arresten die in dit verband met name zijn aangehaald.

99. Voor zover in dit verband naar arrest 96/2002 van het Tribunal Constitucional van 25 april 2002 [41] wordt verwezen, merk ik op dat dit arrest niet direct de wetgevende bevoegdheden van de Territorios Históricos tot voorwerp had. Het had veeleer betrekking op bepalingen van de centrale overheid waarbij analoge voordelen als die van de provinciale belastingwetten werden ingevoerd. Ondernemingen die op grond van hun vestigingsplaats in een andere lidstaat onder de fiscale bevoegdheid van de centrale overheid vielen en daarom niet van de belastingvoordelen van de provinciale belastingwetten in verband met de vestiging van een bedrijf in de Territorios Históricos konden profiteren, werden hierdoor begunstigd. Aan hen werd krachtens de in die zaak bestreden bepalingen van de centrale overheid de belasting terugbetaald, voor zover deze het bedrag overschreed dat bij toepassing van de provinciale belastingwetten verschuldigd zou zijn geweest.

100. Het Tribunal Constitucional heeft deze ongelijke behandeling van twee categorieën ondernemingen — ondernemingen met een vestigingsplaats in een andere lidstaat en ondernemingen die in Spanje, maar buiten Baskenland, zijn gevestigd — die zich wat de oprichting van een filiaal in Baskenland betreft in dezelfde positie bevinden, met de Grondwet onverenigbaar geoordeeld. [42] Deze ongelijke behandeling vond echter binnen dezelfde rechtsorde plaats. Het Tribunal heeft daarentegen kennelijk niet de situatie van de in de Territorios gevestigde en onder de provinciale belastingwetten vallende marktdeelnemers vergeleken met de situatie van in het overige grondgebied van de staat gevestigde ondernemingen, die onder de algemene belastingbepalingen vallen.

101. Ook het arrest van het Tribunal Supremo van 9 december 2004 [43] geeft niet zonder meer een definitief antwoord op de vraag, of de nationale bepalingen aan de Territorios Históricos voldoende materiële regelgevingsautonomie laten. Voor zover valt na te gaan, heeft de rechter de grenzen van hun handelingsvrijheid getrokken waar de provinciale belastingwetten de staatssteundrempel overschrijden. Daarbij kon het uiteraard het later gewezen arrest Azoren van het Hof nog niet in aanmerking nemen.

102. In het licht van de beginselen van dit arrest zijn twee uitleggingen van het oordeel van het Tribunal Supremo denkbaar. Ofwel het is er reeds impliciet van uitgegaan dat bij gebreke van voldoende autonomie van de Territorios Históricos uitsluitend het belastingstelsel van de staat in aanmerking

41 — Bijlage 7 bij de memorie van de Commissie.

42 — Uiteindelijk heeft het daarmee een binnenlandse discriminatie ongeoorloofd verklaard.

43 — Zie punt 25 hiervoor.

komt als referentiekader voor de beoordeling van de selectiviteit van de provinciale belastingwetten. Ofwel het heeft de omvang van de autonomie afhankelijk willen stellen van het gemeenschapsrechtelijke begrip „steunmaatregel".

103. Gelet op het arrest Azoren zou laatstgenoemde uitlegging echter tot een cirkelredenering leiden. Het Hof koppelt in dat arrest het bestaan van een steunmaatregel immers juist aan het ontbreken, naar nationaal recht, van autonomie van de plaatselijke belastingwetgever. Om een dergelijke cirkelredenering te vermijden, moet voor de toepassing van het begrip „steunmaatregel" van artikel 87, lid 1, EG eerst worden vastgesteld dat de plaatselijke belastingwetgever bevoegd is. De daarvoor vereiste uitlegging van het nationale recht kan het Hof niet van de nationale rechter overnemen.

104. Ten slotte moet ik nog ingaan op het argument dat het de Territorios Históricos aan voldoende autonomie ontbreekt, omdat hun bepalingen aan rechterlijk toezicht, en wel in hoogste instantie aan dat van een rechter van de centrale overheid, zijn onderworpen.

105. Wanneer nationale bepalingen de speelruimte van de plaatselijke belastingwetgever beperken, is het in een rechtsstaat niet ongebruikelijk dat de handhaving van deze grenzen aan rechterlijk toezicht is onderworpen. Zolang deze toetsing daartoe beperkt is en zich niet eveneens uitstrekt tot de doelmatigheid van de plaatselijke belastingwetten, vormt het rechterlijk toezicht geen aanvullende beperking van de autonomie van de territoriale overheid. Dat in hoogste instantie een rechter van de centrale overheid bevoegd is, doet daaraan niet af. Evenmin is van belang dat plaatselijke bepalingen, als bepalingen van een lagere rangorde, voor de gewone rechter kunnen worden betwist, terwijl regionale wetten en wetten van de centrale overheid enkel voor de constitutionele rechter kunnen worden aangevochten.

e) Financiële autonomie

106. Een plaatselijke overheid bezit financiële autonomie wanneer zij de financiële gevolgen van haar belastingregelingen zelf moet dragen en van de centrale overheid geen compensatie ontvangt voor lagere belastinginkomsten die voortvloeien uit de afwijking van de plaatselijke bepalingen van die van de centrale overheid.

107. De toepassing van dit criterium veroorzaakt aanzienlijke praktische problemen wanneer de verlaging van het belastingtarief of de toekenning van andere voordelen zich niet — zoals in het geval van de Azoren — als element van een bepaalde vorm van indirecte regionale steun van de centrale overheid ontpopt. Dan bestaat er namelijk geen logisch verband tussen de verlaging van de belastingen en de compenserende geldstromen tussen de centrale overheid en de plaatselijke of regionale overheid. In constellaties zoals die van de hoofdgedingen is juist een grondige beoordeling van de financiële

betrekkingen tussen de centrale overheid en de verschillende geledingen daarvan noodzakelijk.

108. Dit onderzoek wordt nader bemoeilijkt doordat naast de algemene begroting van de staat, de regio's en andere territoriale overheden andere, overlappende specifieke staatskassen bestaan, met name die van de stelsels van sociale zekerheid, die tot verdere financiële overdrachten tussen verschillende geografische gebieden en overheidsorganen kunnen leiden.

109. Daarbij moet de financiële autonomie van de regionale of plaatselijke overheid niet altijd reeds worden uitgesloten wanneer uiteindelijk per saldo sprake blijkt te zijn van een financiële overdracht van de centrale overheid naar de plaatselijke of regionale overheid. Een dergelijke financiële overdracht kan immers vele redenen hebben, die op geen enkele wijze verband houden met de plaatselijke of regionale belastingregelingen.

110. Om een verband tussen dergelijke geldstromen en de plaatselijke belastingwetgeving te kunnen vaststellen, moet derhalve tenminste aan twee voorwaarden zijn voldaan. In de eerste plaats moet de hoogte van de plaatselijke belastinginkomsten als parameter bij de vaststelling van een eventuele financiële overdracht worden betrokken. In de tweede plaats moet de vermindering van de belastinginkomsten ook tot een overeenkomstige compenserende aanpassing van de overdracht van middelen tussen de overheidsniveaus leiden.

111. Voor het verdere onderzoek moet ervan worden uitgegaan dat het lagere belastingtarief en de bijzondere aftrekposten waarin de provinciale belastingwetten in afwijking van de bepalingen van de centrale overheid voorzien, in elk geval in een bepaalde aanslagperiode tot lagere belastinginkomsten leidt. De stelling van de Territorios Históricos dat hun belastingbeleid de belastinginkomsten in feite op langere termijn verhoogt, aangezien het tot een toegenomen vestiging van ondernemingen leidt, moet buiten beschouwing blijven. Indien men een dergelijk verweer in het kader van een onderzoek van steunmaatregelen aanvaardde, zou het verbod op steunmaatregelen praktisch worden uitgehold. Staatssteun wordt immers vaak toegekend met het doel om een positieve economische ontwikkeling van de begunstigde ondernemingen te stimuleren, zodat de „investering" uiteindelijk door het scheppen van arbeidsplaatsen, de ontlasting van de stelsels van sociale zekerheid en het terugvloeien van belastinggelden voor de staat rendabel is. [44]

112. Het maatgevende instrument in de financiële betrekkingen tussen de centrale overheid en de autonome gemeenschap Baskenland, en indirect ook de Territorios

44 — In dit verband voert de Commissie met name aan, dat het krachtens de rechtspraak op de gevolgen van een steunmaatregel ten gunste van een afzonderlijke onderneming aankomt en niet op de daarmee nagestreefde doeleinden [zie arresten van 29 februari 1996, België/Commissie (C-56/93, Jurispr. blz. I-723, punt 79); 26 september 1996, Frankrijk/Commissie (C-241/94, Jurispr. blz. I-4551, punt 20), en 17 juni 1999, België/Commissie (C-75/97, Jurispr. blz. I-3671, punt 25)].

Históricos, waarop de verwijzende rechter en de deelnemers aan de procedure voor het Hof zich baseren, is de financiële bijdrage (Cupo).

113. Het stelsel van de financiële bijdrage vindt zijn grondslag in artikel 42, lid 2, sub d tot en met f, van het autonomiestatuut, de artikelen 48 en volgende van de economische overeenkomst en de wet inzake de financiële bijdrage voor het vijfjarige tijdvak van 2002-2006. Uiteindelijk gaat het daarbij om een overdracht van het grootste deel van de belastinginkomsten van de Territorios Históricos aan de autonome gemeenschap Baskenland en de centrale overheid. Deze overdracht is noodzakelijk omdat het merendeel van de belastinginkomsten aan de Territorios Históricos toevloeit, terwijl de overheidsprestaties echter overwegend door de centrale overheid en de autonome gemeenschap worden geleverd.

114. Sterk vereenvoudigd wordt de hoogte van de totale bijdrage van Baskenland, die op haar beurt uit deelbijdragen van de Territorios Históricos is samengesteld, aan het budget van de staat stapsgewijs vastgesteld en wel als volgt. De uitgaven voor de taken van de staat die de regio's niet zelf verrichten, worden berekend, waarbij wordt uitgegaan van de fictie dat alle Spaanse regio's in dezelfde omvang als Baskenland taken verrichten. Vervolgens wordt een factor toegepast die het aandeel van de inkomsten van de Territorios Históricos in verhouding tot de gehele staat moet voorstellen. Deze factor bedraagt sedert 1981 ongewijzigd 6,24 %. Dan volgen verschillende aanpassingen en correcties, die echter niet rechtstreeks verband houden met de hoogte van de belastingopbrengsten. Uiteindelijk resulteert een bedrag dat Baskenland aan de staat moet afdragen. In het basisjaar 2002 ging het om een bedrag van ongeveer één 1 miljard EUR en dit kan in de daaropvolgende jaren verder worden aangepast.

115. Het is moeilijk om te beoordelen, in hoeverre de belastinginkomsten van de Territorios Históricos en de wijzigingen daarvan als gevolg van de litigieuze bepalingen van invloed zijn op de hoogte van de financiële overdracht van hen, respectievelijk van de autonome gemeenschap Baskenland aan de staat. De verklaringen van de deelnemers aan de procedure in hun memories en in antwoord op een dienovereenkomstige vraag van het Hof tijdens de mondelinge behandeling, vestigen in totaliteit de indruk dat de vaststelling van de financiële bijdrage uiteindelijk meer een politiek compromis is en geen rechtstreeks gevolg van de wijziging van bepaalde economische parameters, zoals met name de hoogte van de belastinginkomsten. Alleen al de omstandigheid dat de toerekeningsfactor, die eigenlijk zou moeten stroken met het evenredige aandeel van de belastinginkomsten van de Territorios Históricos, sedert meer dan 25 jaar niet is gewijzigd, hoewel de belastinginkomsten in werkelijkheid stellig aan fluctuaties onderhevig zijn geweest, duidt daarop.

116. De Spaanse regering is in elk geval van mening dat de wijziging in de belastinginkomsten van de Territorios Históricos niet van invloed is op de hoogte van de financiële bijdrage. Mocht de verwijzende rechter tot dezelfde conclusie komen en mochten er geen andere compensatiemechanismen bestaan, dan is er sprake van voldoende financiële autonomie van de Territorios Históricos.

V — Conclusie

117. Derhalve geef ik het Hof in overweging, de prejudiciële vraag van het Tribunal Superior de Justicia del País Vasco te beantwoorden als volgt:

„Artikel 87, lid 1, EG moet aldus worden uitgelegd dat een belastingregeling van een plaatselijke overheid van een lidstaat, die voor alle onder de fiscale bevoegdheid van die overheid vallende ondernemingen op dezelfde wijze geldt en gunstiger is dan de algemene belastingbepalingen van deze lidstaat, niet tot begunstiging van bepaalde ondernemingen of bepaalde producties leidt wanneer de plaatselijke overheid voldoende autonoom is bij de uitoefening van haar wetgevende bevoegdheden op het gebied van het belastingrecht. Voor een dergelijke autonomie is vereist dat

— de plaatselijke overheid institutionele autonomie heeft;

— de centrale overheid in de procedure die tot vaststelling van de plaatselijke belastingregeling leidt, geen beslissende invloed kan uitoefenen (formele regelgevingsautonomie);

— de plaatselijke overheid over voldoende speelruimte bij de inhoudsbepaling van haar belastingbepalingen beschikt, zodat zij zelfstandige financiële beleidsdoelstellingen kan nastreven (materiële regelgevingsautonomie), en

— de plaatselijke overheid zelf financieel verantwoordelijk is voor de lagere belastinginkomsten die uit de in vergelijking tot het algemene belastingrecht gunstiger regelingen voortvloeien (financiële autonomie).”