CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL
JULIANE KOKOTT
apresentadas em 8 de Maio de 2008 [1]

I — Introdução

1. Os três Territórios Históricos da Vizcaya (Bizkaia), de Álava (Araba) e de Guipúzcoa (Gipuzkoa) são colectividades territoriais autónomas e formam em conjunto a Comunidade Autónoma do País Basco. Por força de direitos especiais herdados («fueros»), possuem competências legislativas próprias no domínio do direito fiscal. Com base nestas competências, fixaram a taxa do imposto sobre as sociedades aplicável às sociedades estabelecidas no seu território em 32,5%. Em contrapartida, em Espanha aplica-se, em geral, uma taxa de imposto sobre as sociedades de 35%. Além disso, os Territórios introduziram regras especiais para o tratamento fiscal de determinados investimentos, que não encontram qualquer correspondência na legislação fiscal espanhola.

2. No entendimento das regiões vizinhas de La Rioja e Castilla y León, bem como do sindicato Unión General de Trabajadores de la Rioja UGT-RIOJA, essas regulamentações fiscais violam o direito nacional hierarquicamente superior e constituem auxílios de Estado ilegais na acepção dos artigos 87.º e 88.º CE. Por esta razão, interpuseram um recurso no Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, que submeteu ao Tribunal de Justiça os presentes sete pedidos de decisão prejudicial [2], que são, em larga medida, idênticos.

3. É sobretudo duvidoso se as medidas fiscais dos Territórios Históricos favorecem certas «empresas ou produções» relativamente a outras, isto é, se têm carácter selectivo. Caso a totalidade do território de Espanha fosse eleita como quadro de referência, existiria uma selectividade regional. Com efeito, só as empresas estabelecidas numa determinada parte do território espanhol, mais precisamente nos Territórios Históricos, podem beneficiar das regras fiscais controvertidas.

4. No entanto, no seu acórdão Portugal/Comissão de 6 de Setembro de 2006 [3], o Tribunal de Justiça esclareceu, no contexto da legislação fiscal da região portuguesa dos Açores (a seguir «acórdão Açores»), que, estando em causa medidas fiscais de uma colectividade regional ou local, a totalidade

1 — Língua original: alemão.

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 e Diputación Foral de Guipúzcoa.C-433/06, Comunidad Autónoma de Castilla y León/Juntas Generales del Territorio Histórico de Álava e Diputación Foral de Álava.C-434/06, Comunidad Autónoma de Castilla y León/Diputación Foral de Vizcaya e Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya.

3 — C-88/03, Colect., p. I-7115.

do território do Estado-Membro não constitui necessariamente o quadro de referência. Se tal colectividade possui autonomia suficiente, o seu território também pode constituir o quadro de referência geográfico. Neste caso, uma regulamentação que favorece de modo idêntico todas as empresas estabelecidas no referido território constitui uma medida geral e não selectiva, que não corresponde à tipologia dos auxílios de Estado.

5. As medidas fiscais dos Territórios Históricos da Vizcaya, de Álava e de Guipúzcoa foram entretanto examinadas — ou estão ainda a sê-lo — pelo Tribunal de Justiça e pelo Tribunal de Primeira Instância em mais de 40 processos [4]. As disposições controvertidas no presente caso ainda não foram, no entanto, objecto de nenhum processo. A Comissão e o Tribunal de Primeira Instância concluíram pelo carácter selectivo das medidas apreciadas até ao presente, não apenas com base no seu âmbito de aplicação territorial, mas também com base noutras condições que limitavam o círculo dos seus beneficiários, designadamente a dimensão das empresas ou o facto de estar em causa uma empresa recém-estabelecida [5].

6. Nos casos ora em apreço, só é decisivo, pelo contrário, o facto de as regulamentações fiscais revestirem o carácter de medidas regionais. Assim, o Tribunal de Justiça tem a oportunidade de continuar a desenvolver a jurisprudência por ele iniciada no acórdão Açores. Cabe-lhe, em particular, precisar a que exigências a autonomia das colectividades regionais e locais deve ser subordinada para que as suas legislações fiscais possam ser qualificadas como medidas autónomas que não se inscrevem no quadro geral do Estado.

II — Quadro jurídico

A — *Constituição espanhola*

7. No presente contexto, apresentam especial interesse as seguintes disposições da Constituição Espanhola:

«Artigo 2.º — A Constituição baseia-se na unidade indissolúvel da Nação espanhola, pátria comum e indivisível de todos os espanhóis, e reconhece e garante o direito à autonomia das nacionalidades e regiões que a integram, bem como a solidariedade entre todas elas.

Artigo 31.º — (1) Todos contribuirão para o financiamento das despesas públicas de acordo com a sua capacidade económica e mediante um sistema tributário justo

4 — Actualmente, encontram-se ainda pendentes no Tribunal de Primeira Instância os processos apensos T-30/01, T-31/01, T-32/01, T-86/02, T-87/02 e T-88/02, bem como os processos apensos T-227/01, T-228/01, T-229/01, T-265/01, T-266/01 e T-270/01.

5 — V. acórdãos do Tribunal de Primeira Instância de 6 de Março de 2002, Diputación Foral de Álava e o./Comissão (T-127/99, T-129/99 e T-148/99, Colect., p. II-1275, n.º 146), e Diputación Foral de Álava e o./Comissão (T-92/00 e T-103/00, Colect., p. II-1385, n.º 27), e de 23 de Outubro de 2002, Diputación Foral de Álava e o./Comissão (T-346/99, T-347/99 e T-348/99, Colect., p. II-4259, n.º 52).

inspirado nos princípios da igualdade e da progressividade, que, em caso algum, terá carácter confiscatório.

[…]»

8. O Título VIII da Constituição é consagrado à organização territorial do Estado e contém, designadamente, as seguintes disposições:

«*Artigo 137.º* — O Estado organiza-se territorialmente em municípios, em províncias e nas Comunidades Autónomas que se constituam. Todas estas entidades gozam de autonomia para a gestão dos respectivos interesses.

Artigo 138.º — (1) O Estado garante a realização efectiva do princípio da solidariedade consagrado no artigo 2.º da Constituição, velando pelo estabelecimento de um equilíbrio económico adequado e justo entre as diversas partes do território espanhol, e atendendo em particular à insularidade.

(2) As diferenças entre os Estatutos das diversas Comunidades Autónomas não poderão conduzir, em nenhum caso, a privilégios económicos ou sociais.

Artigo 139.º — (1) Todos os espanhóis têm os mesmos direitos e obrigações em qualquer parte do território do Estado.

(2) Nenhuma autoridade poderá adoptar medidas que entravem directa ou indirectamente a liberdade de circulação e estabelecimento das pessoas e a livre circulação de bens em todo o território espanhol.

Artigo 143.º — (1) No exercício do direito à autonomia reconhecido no artigo 2.º da Constituição, as províncias limítrofes entre si com características históricas, culturais e económicas comuns, os territórios insulares e as províncias que possuam uma identidade regional histórica podem aceder à autogovernação e constituir-se em Comunidades Autónomas em conformidade com as disposições do presente título e dos respectivos Estatutos.

[…]»

9. Os artigos 148.º e 149.º enumeram, respectivamente, as matérias em que as Comunidades Autónomas poderão adquirir competências e as matérias em que o Estado tem competência exclusiva. Entre as possíveis competências das Comunidades Autónomas conta-se, em especial, o fomento do desenvolvimento económico da Comunidade Autónoma no quadro dos objectivos fixados pela política económica nacional (artigos 148.º, n.º 1, ponto 13).

10. Os artigos 156.º a 158.º contêm normas mais precisas a respeito da «constituição financeira».

«*Artigo 156.º* — (1) As Comunidades Autónomas gozarão de autonomia financeira para o desenvolvimento e a execução das suas competências em conformidade com os princípios da coordenação com a Administração Fiscal do Estado e da solidariedade entre todos os espanhóis.

(2) As Comunidades Autónomas poderão actuar como representantes ou colaboradores do Estado na cobrança, gestão e liquidação dos recursos tributários deste último, de acordo com as leis e os Estatutos.

Artigo 157.º — (1) Os recursos das Comunidades Autónomas serão constituídos por:

a) Impostos cedidos total ou parcialmente pelo Estado; imposições adicionais sobre impostos estatais e outras participações nas receitas do Estado.

b) O seus próprios impostos, taxas e contribuições especiais.

c) Transferências de um fundo de compensação interterritorial e outras dotações a cargo do Orçamento Geral do Estado.

d) Rendimentos decorrentes do seu património e receitas de direito privado.

e) Produto de operações de crédito.

(2) As Comunidades Autónomas não poderão, em caso algum, adoptar medidas fiscais que respeitem a bens situados fora do seu território ou que entravem a livre circulação de mercadorias ou serviços.

[…]

Artigo 158.º — (1) No Orçamento Geral do Estado, poderá inscrever-se uma dotação a favor das Comunidades Autónomas que varia em função do volume dos serviços e das actividades estatais que tenham assumido e se destina a garantir um nível mínimo na prestação dos serviços públicos fundamentais em todo o território espanhol.

(2) Para o efeito de corrigir desequilíbrios económicos interterritoriais e da concretização efectiva do princípio da solidariedade, será constituído um fundo de compensação para as despesas de investimento, cujos recursos serão distribuídos pelas Cortes Generales [Parlamento nacional espanhol] entre as Comunidades Autónomas e, eventualmente, as províncias.»

B — *Estatuto de Autonomia*

11. A Comunidade Autónoma do País Basco encontra a sua base «constitucional» no Estatuto de Autonomia de 1979 [6]. Nos termos do artigo 40.º deste Estatuto, dispõe de uma administração fiscal própria e autónoma.

12. Além disso, o artigo 41.º, n.º 1, do Estatuto de Autonomia dispõe que as relações de ordem tributária entre o Estado e o País Basco serão reguladas através do sistema foral tradicional do Concierto Económico (Acordo Económico). O artigo 41.º, n.º 2, estabelece os seguintes princípios para o regime de acordo:

«a) As instituições competentes dos Territórios Históricos [províncias bascas nas quais se aplica o direito especial dos «fueros»] poderão manter, estabelecer e disciplinar, dentro do seu território, o regime tributário, atendendo à estrutura fiscal geral do Estado, às normas constantes do próprio Acordo relativas à coordenação, à harmonização fiscal e à colaboração com o Estado e às normas aprovadas pelo Parlamento basco que prossigam finalidades idênticas na Comunidade Autónoma. […]

b) A cobrança, gestão, liquidação, colecta e fiscalização de todos os impostos, salvo os direitos aduaneiros […], serão efectuadas, dentro de cada Território Histórico, pelas respectivas Diputaciones Forales, sem prejuízo da colaboração com o Estado e da sua fiscalização.

c) As instituições competentes dos Territórios Históricos adoptarão os acordos pertinentes com vista a aplicar nos respectivos territórios as normas fiscais de carácter excepcional e conjuntural que o Estado decida aplicar ao território comum. O seu período de vigência será idêntico ao estabelecido para estas normas.

d) A contribuição do País Basco para o Estado consistirá numa quota global, composta pelas quotas correspondentes a cada um dos seus territórios, como contribuição para todos os encargos do Estado que a Comunidade Autónoma não assuma.

6 — Aprovado pela Ley Orgánica de las Cortes Generales Españolas n.º 3/1979 de 18 de Dezembro de 1979. […]

e) Para a fixação das quotas correspondentes a cada Território Histórico que integram a quota global acima referida, será constituída uma Comissão Mista, composta, por um lado, por um representante de cada Diputación Foral e por um número idêntico de representantes do Governo basco e, por outro, por um número idêntico de representantes da Administração do Estado. A quota assim acordada será aprovada por lei, com a periodicidade fixada no Acordo Económico, sem prejuízo da sua actualização anual de acordo com o procedimento igualmente estabelecido no referido acordo.

f) O regime de acordo será aplicado em conformidade com o princípio da solidariedade a que se referem os artigos 138.º e 156.º da Constituição.»

C — *O Acordo Económico*

13. O Acordo Económico entre a Comunidade Autónoma do País Basco e Espanha de 2002 [7], que é aplicável nos presentes processos, substitui o acordo precedente de 1981. Os artigos 2.º a 4.º do Acordo Económico enumeram os princípios que devem ser observados pelos Territórios Históricos na configuração do seu sistema fiscal.

«Artigo 2.º Princípios gerais

Um. O sistema fiscal instituído pelos Territórios Históricos seguirá os seguintes princípios:

Primeiro.— Respeito da solidariedade nos termos previstos na Constituição e no Estatuto de Autonomia.

Segundo.— Consideração da estrutura fiscal geral do Estado.

Terceiro.— Coordenação, harmonização fiscal e colaboração com o Estado, de acordo com as normas do presente Acordo Económico.

Quarto.— Coordenação, harmonização fiscal e colaboração mútua entre as instituições dos Territórios Históricos segundo as normas aprovadas pelo Parlamento Basco para esse efeito.

7 — Aprovado pela Lei n.º 12/2002 de 23 de Maio de 2002 (Ley por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, BOE n.º 124, de 24 de Maio de 2002). Disponível em: www.ogasun.ejgv.euskadi.net/r51-341/es/contenidos/informacion/concierto_quinquenal/es_4177/adjuntos/CAST.pdf.

Quinto.— Subordinação aos tratados ou convenções internacionais assinados e ratificados pelo Estado espanhol ou aos quais este adira.

Em particular, deverá observar-se o disposto nas convenções internacionais celebradas por Espanha para evitar a dupla tributação e nas normas de harmonização fiscal da União Europeia, devendo ser efectuadas as restituições que sejam impostas por essas convenções e normas.

Dois. As normas deste Acordo serão interpretadas de harmonia com as disposições da Ley General Tributaria [Lei Geral Tributária] relativas à interpretação das normas tributárias.

Artigo 3.º Harmonização fiscal

Na elaboração da legislação fiscal, os Territórios Históricos:

a) Adaptar-se-ão à Ley General Tributaria no que se refere à terminologia e aos conceitos, sem prejuízo das particularidades previstas no presente Acordo Económico.

b) Manterão uma carga fiscal efectiva global equivalente à existente no restante território do Estado.

c) Respeitarão e garantirão a liberdade de circulação e estabelecimento das pessoas e a livre circulação de mercadorias, capitais e serviços em todo o território espanhol, sem que se produzam efeitos discriminatórios, sejam prejudicadas as possibilidades de concorrência entre as empresas ou exista uma distorção na afectação de recursos.

d) Utilizarão a mesma classificação das actividades, em actividades pecuárias, mineiras, industriais, comerciais, de prestação de serviços, liberais e artísticas, que é utilizada no território comum, sem prejuízo de uma eventual divisão mais pormenorizada destas actividades.

Artigo 4.º Princípio da colaboração

Um. As instituições competentes dos Territórios Históricos comunicarão à Administração do Estado, com a devida antecipação em relação à sua entrada em vigor, os projectos de diplomas em matéria fiscal.

A Administração do Estado efectuará, de igual modo, uma comunicação idêntica às referidas instituições.

Dois. O Estado desenvolverá os mecanismos que possibilitem a colaboração das instituições do País Basco nos acordos internacionais que tenham repercussões sobre a aplicação do presente Acordo Económico.

Três. O Estado e os Territórios Históricos, no exercício das funções que lhes incumbem com vista à gestão, fiscalização e cobrança dos seus tributos, trocarão, atempadamente e na forma adequada, os dados e informações que considerem necessários para a melhor cobrança desses tributos.

Em particular, ambas as administrações:

a) Prestarão reciprocamente, através dos seus centros de processamento de dados, todas as informações de que precisem. Para este efeito, serão criados os meios técnicos necessários à troca recíproca de informações. Anualmente será elaborado um plano conjunto e coordenado de processamento de dados fiscais.

b) Os serviços de inspecção prepararão planos conjuntos de fiscalização para objectivos, sectores e procedimentos selectivos coordenados, bem como para contribuintes que tenham mudado de domicílio, entidades subordinadas ao regime de transparência fiscal e sociedades tributadas em sede de imposto sobre as sociedades na proporção do volume de negócios.»

14. O artigo 14.º, n.º 1, regula a repartição da soberania fiscal em matéria de imposto sobre as sociedades nos seguintes termos:

«Um. O imposto sobre as sociedades é um tributo concertado, sujeito à autonomia legislativa, para os sujeitos passivos que tenham o seu domicílio fiscal no País Basco.

Não obstante, os sujeitos passivos cujo volume de negócios tenha excedido 6 milhões de euros no exercício anterior e que, nesse exercício, tenham realizado no território comum pelo menos 75% do seu volume de negócios, continuam sujeitos à legislação deste território.

A legislação autónoma será igualmente aplicável aos sujeitos passivos com domicílio fiscal no território comum cujo volume de negócios tenha excedido 6 milhões de euros no exercício anterior e que tenham realizado a totalidade das suas operações no País Basco.»

15. Os artigos 48.º a 60.º do Acordo Económico regulam as relações financeiras entre o Estado e o País Basco. Os artigos 48.º a 50.º são do seguinte teor:

«Artigo 48.º Princípios gerais

As relações financeiras entre o Estado e o País Basco serão regidas pelos seguintes princípios:

Primeiro.— Autonomia fiscal e financeira das instituições do País Basco para o desenvolvimento e a execução das suas competências.

Segundo.— Respeito da solidariedade nos termos previstos na Constituição e no Estatuto de Autonomia.

Terceiro.— Coordenação e colaboração com o Estado em matéria de estabilidade orçamental.

Quarto.— Contribuição do País Basco para os encargos do Estado não assumidos pela Comunidade Autónoma, da forma determinada no presente Acordo Económico.

Quinto.— Os poderes de tutela financeira de que, em cada momento, o Estado disponha em matéria de entidades locais caberão às instituições competentes do País Basco, sem que isto possa, de modo algum, conduzir a que o nível de autonomia das entidades locais bascas seja inferior ao que assiste às entidades sujeitas ao regime comum.

Artigo 49.º Conceito de quota

A contribuição do País Basco para o Estado consistirá numa quota global, composta pelas quotas correspondentes a cada um dos seus Territórios Históricos, como contribuição para todos os encargos do Estado que a Comunidade Autónoma do País Basco não assuma.

Artigo 50.º Periodicidade e actualização da quota

Um. De cinco em cinco anos, por lei aprovada pelas Cortes Generales com o acordo prévio da Comisión Mixta del Concierto Económico, será fixado o método de determinação da quota aplicável no quinquénio seguinte, em conformidade com os princípios gerais estabelecidos no presente Acordo, e aprovada a quota do primeiro ano do quinquénio.

Dois. Em cada um dos anos seguintes ao primeiro ano, a Comisión Mixta del Concierto Económico actualizará a quota de acordo com o método aprovado na lei referida no parágrafo anterior.

Três. Os princípios que regem o método de determinação da quota previsto no presente Acordo podem ser modificados na Lei relativa à quota, quando as circunstâncias e a experiência resultante da sua aplicação assim o aconselhem.»

«Artigo 3.º Determinação da quota do ano base

A quota líquida do ano base do quinquénio de 2002-2006 será determinada através da aplicação do índice de imputação ao montante global dos encargos não assumidos pela Comunidade Autónoma e da realização dos correspondentes ajustamentos e compensações, nos termos previstos nos artigos seguintes.

16. De acordo com os artigos 63.º e 64.º, a compatibilidade de uma regulamentação fiscal com o Acordo Económico pode ser avaliada, antes da sua publicação, por um comité paritário para a coordenação e avaliação da legislação. A pedido de um dos seus membros, o comité analisará as objecções formuladas contra as regulamentações e tentará chegar a um acordo.

Artigo 4.º Encargos do Estado não assumidos pela Comunidade Autónoma

Um. São considerados encargos do Estado não assumidos pela Comunidade Autónoma os encargos que correspondam a competências cujo exercício não tenha sido efectivamente assumido por aquela.

D — *Lei relativa à quota aplicável no quinquénio de 2002-2006*

17. A Lei n.º 13/2002 [8] aprovou o método de determinação da quota do País Basco para os anos de 2002-2006. Essa lei contém, designadamente, as seguintes disposições:

Dois. Para determinar o montante global dos referidos encargos deduzir-se-á das despesas totais do orçamento do Estado a totalidade das dotações orçamentais que, a nível estatal, correspondam às competências assumidas pela Comunidade Autónoma, a partir da data fixada nos correspondentes decretos reais para a produção de efeitos da sua transferência. […]

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

Artigo 5.º Ajustamentos

Um. Sem prejuízo do disposto a seguir nos artigos 14.º e 15.º, os números que resultem da imputação a que se refere o número quatro do artigo anterior serão ajustados com vista a tornar mais precisa a estimativa das receitas decorrentes dos impostos directos imputáveis ao País Basco e ao restante território do Estado, em conformidade com o disposto no artigo 55.º do Acordo. […]

Artigo 6.º Compensações

Um. Da quota correspondente a cada Território Histórico serão deduzidas as seguintes verbas:

a) a parte imputável dos tributos não concertados;

b) a parte imputável das receitas orçamentais de natureza não fiscal;

c) a parte imputável do défice resultante do orçamento geral do Estado. […]

Artigo 7.º Índice de imputação

O índice de imputação acima referido nos artigos 4.º e 6.º, que é basicamente determinado em função da relação entre as receitas dos Territórios Históricos e as do Estado, é, no quinquénio em curso, de 6,24%.»

18. Outras disposições da lei regulam os ajustamentos da quota que devem ser efectuados nos anos subsequentes tomando por referência o ano base de 2002.

E — *Legislação basca*

19. O sistema financeiro e tributário instituído pelas disposições acima reproduzidas é completado pela Lei n.º 27/1983 do País Basco, de 25 de Novembro de 1983. Essa lei fixa a parte das receitas fiscais que os Territórios Históricos devem entregar ao País Basco após dedução da contribuição a pagar ao Estado.

20. Ademais, a Lei n.º 3/1989 do País Basco, de 30 de Maio de 1989, criou um órgão responsável pela coordenação fiscal no País Basco. Este órgão emite pareceres acerca dos projectos legislativos dos Territórios Históricos em matéria fiscal.

F — *As normas controvertidas dos Territórios Históricos*

21. Os processos C-428/06, C-429/06 e C-434/06 têm por objecto a Norma Foral n.º 7/2005 das Juntas Generales da **Vizcaya,** de 23 de Junho de 2005, cujo artigo 2.º alterou a Norma Foral n.º 3/1996, de 26 de Junho de 1996, relativa ao imposto sobre as sociedades (del Impuesto sobre Sociedades) [9]:

— O artigo 2.º, n.º 4, altera o artigo 29.º da Norma Foral n.º 3/1996, fixando a taxa do imposto em 32,5%;

— O artigo 2.º, n.º 6, altera o artigo 37.º da Norma Foral n.º 3/1996 e prevê que os investimentos em activos fixos corpóreos novos de determinada natureza, afectos à exploração económica do empresário, dão direito a uma dedução à colecta de 10% do montante dos referidos investimentos;

— O artigo 2.º, n.º 7, altera o artigo 39.º da Norma Foral n.º 3/1996. Nos termos desta disposição, os sujeitos passivos podem deduzir à colecta o montante de 10% do resultado contabilístico do exercício, a título de reserva para investimentos produtivos e/ou de reserva para actividades de conservação e melhoria do meio ambiente.

22. Por conseguinte, a taxa do imposto sobre as sociedades aplicável na Vizcaya diverge da taxa geral aplicável em Espanha, que é de 35% [10]. As deduções fiscais previstas nos artigos 37.º e 39.º da Norma Foral n.º 3/1996 não têm qualquer correspondência na lei espanhola do imposto sobre as sociedades.

23. Os processos C-430/06 e C-433/06 têm por objecto o Decreto Foral Normativo de Urgencia Fiscal n.º 2/2005 do Consejo de Diputados de **Álava**, de 24 de Maio de 2005, cujo artigo único, n.os 4 e 5, altera os artigos 29.º e 37.º da Norma Foral n.º 24/1996, de 5 de Julho de 1996, relativa ao imposto sobre as sociedades. As respectivas disposições correspondem às disposições impugnadas da Vizcaya.

24. Por último, os processos C-431/06 e C-432/06 têm por objecto o Decreto Foral n.º 32/2005 da Diputación Foral de **Guipúzcoa,** de 24 de Maio de 2005, que altera os artigos 29.º e 37.º da Norma Foral n.º 7/1996, de 4 de Julho de 1996, relativa ao imposto sobre as sociedades. As respectivas disposições correspondem às disposições impugnadas dos outros Territórios Históricos.

9 — As recorrentes nos processos principais que conduziram aos processos C-428/06 e C-429/06 pedem a anulação do artigo 2.º, n.os 4, 6 e 7 da Norma Foral, ao passo que, no processo C-434/06, só são controvertidos os n.os 4 e 6 do artigo 2.º.

10 — V. artigo 28.º, n.º 1, da lei do imposto sobre as sociedades, na nova redacção dada pelo Real Decreto-Legislativo n.º 4/2004, de 5 de Março de 2004.

III — Matéria de facto e questões prejudiciais

25. Já antes da aprovação das normas controvertidas nos presentes processos existiam regulamentações correspondentes nos três Territórios Históricos. No entanto, por acórdão de 9 de Dezembro de 2004, o Tribunal Supremo declarou a nulidade dessas normas anteriores (recurso de cassação n.º 7893/1999) [11]. Nesse acórdão, o referido tribunal examinou as *normas forales*, em especial, à luz dos princípios constitucionais da autonomia, da igualdade de tratamento, da unidade do Estado e da solidariedade, bem como da concorrência e da liberdade de estabelecimento. Salientou que os referidos princípios não obstam a toda e qualquer tributação nos Territórios Históricos que divirja do sistema fiscal geral. Com efeito, a sua autonomia constitucionalmente garantida deve igualmente ser tida em conta. Por outro lado, os limites do constitucionalmente admissível são ultrapassados quando as diferenças constituam auxílios de Estado na acepção do artigo 87.º, n.º 1, CE.

26. Tendo em consideração a jurisprudência do Tribunal de Justiça e do Tribunal de Primeira Instância, o Tribunal Supremo analisou em seguida cada uma das disposições e concluiu, designadamente no atinente à taxa reduzida do imposto, às regras relativas à dedução de determinados investimentos em activos fixos corpóreos e às reservas especiais, que estavam em causa auxílios. O referido tribunal anulou estas e algumas outras disposições, com o fundamento de que não tinham sido notificadas à Comissão em conformidade com o artigo 88.º, n.º 3, CE, sem submeter ao Tribunal de Justiça um pedido de decisão prejudicial.

27. Na sequência da subsequente adopção pelos Territórios Históricos da legislação controvertida nos presentes processos, que é de teor idêntico à legislação anterior, as regiões vizinhas de La Rioja e de Castilla y León e a UGT-Rioja impugnaram novamente a legislação perante o Tribunal Superior de Justicia del País Vasco. Dado que o Tribunal de Justiça proferira entretanto o acórdão Açores [12], o Tribunal Superior de Justicia del País Vasco considerou necessário um pedido de decisão prejudicial e submeteu ao Tribunal de Justiça, por despachos de 20 de Setembro de 2006, a seguinte questão prejudicial objecto dos processos C-428/06, C-429/06 e C-434/06:

«O artigo 87.º, n.º 1, CE deve ser interpretado no sentido de que as medidas fiscais adoptadas pelas Juntas Generales del Territorio Histórico de Bizkaia, que alteram os artigos 29.º, n.º 1, alínea a), 37.º e 39.º da Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, aplicáveis no âmbito territorial da referida entidade infra-estatal dotada de autonomia, por estabelecerem uma taxa de imposto inferior à taxa geral de imposto do Estado Espanhol e deduções à colecta que não existem no ordenamento fiscal estatal, devem ser consideradas selectivas, subsumindo-se no

11 — Anexo 8 ao articulado da Comissão.

12 — Já referido na nota 3.

conceito de auxílio de Estado do referido artigo 87.º CE e, por conseguinte, ser comunicadas à Comissão nos termos do artigo 88.º, n.º 3, CE?»

IV — Apreciação jurídica

A — *Admissibilidade do pedido de decisão prejudicial*

28. As questões prejudiciais nos outros processos fazem referência às normas paralelas de Álava (C-430/06 e C-433/06) e Guipúzcoa (C-431/06 e C-432/06), mas são, quanto ao resto, idênticas.

29. Por despacho do Presidente do Tribunal de Justiça de 30 de Novembro de 2006, os processos foram apensados.

30. No processo perante o Tribunal de Justiça, apresentaram observações a Unión General de Trabajadores de la Rioja UGT-RIOJA, a Comunidad Autónoma de La Rioja, a Comunidad de Castilla y León, a Diputación Foral de Guipúzcoa, a Confederación Empresarial Vasca (Confebask), os Governos espanhol, italiano e do Reino Unido, e a Comissão das Comunidades Europeias. Apresentaram ainda observações conjuntas as Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya, a Diputación Foral de Álava, a Diputación Foral de Vizcaya e a Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Bilbao.

31. A UGT-RIOJA e a Comunidad Autónoma de La Rioja invocaram inicialmente a inadmissibilidade do pedido de decisão prejudicial. A primeira alegara a este respeito que a Norma Foral n.º 7/2005 das Juntas Generales da Viscaya já tinha sido declarada nula ou que a sua aplicação tinha sido suspensa. A Comunidad Autónoma de La Rioja alegara que as disposições controvertidas de todos os três Territórios tinham sido declaradas nulas por decisão do Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 14 de Novembro de 2005 (confirmado por decisão de 17 de Março de 2006), proferida em execução de um acórdão do Tribunal Supremo de 9 de Dezembro de 2004.

32. Ambas as intervenientes desistiram, porém, da questão prévia de inadmissibilidade pouco tempo antes da audiência. As informações acerca do estado dos referidos processos contenciosos, prestadas pelas intervenientes na audiência em resposta a uma questão colocada pelo Tribunal de Justiça, não foram inteiramente esclarecedoras. A aplicação de parte das disposições, que foram impugnadas por meio de procedimentos cautelares, parece ter sido suspensa, embora as decisões correspondentes relativas a algumas *normas forales* ainda não tenham adquirido força de caso julgado.

33. A este respeito, deve observar-se, em primeiro lugar, que a desistência das questões prévias de inadmissibilidade é irrelevante, uma vez que o Tribunal de Justiça também teria de conhecer oficiosamente da inadmissibilidade. A circunstância de as legislações controvertidas terem sido possivelmente anuladas ou de a sua aplicação ter sido suspensa pode dar azo a dúvidas quanto à necessidade do pedido de decisão prejudicial.

34. Segundo jurisprudência assente, no âmbito da cooperação entre o Tribunal de Justiça e os órgãos jurisdicionais nacionais prevista no artigo 234.º CE, compete apenas ao juiz nacional, que é chamado a conhecer do litígio e que deve assumir a responsabilidade pela decisão jurisdicional a tomar, apreciar, tendo em conta as especificidades do processo que lhe foi submetido, a necessidade de uma decisão prejudicial para poder proferir a sua decisão [13].

35. Desde que as questões submetidas pelos órgãos jurisdicionais nacionais incidam sobre a interpretação de uma disposição de direito comunitário, o Tribunal de Justiça é, portanto, em princípio, obrigado a pronunciar-se, salvo se for manifesto que o pedido prejudicial visa, na realidade, levá-lo a pronunciar-se sobre um litígio artificial ou a emitir opiniões consultivas sobre questões gerais ou hipotéticas, se a interpretação do direito comunitário solicitada não tiver qualquer relação com a realidade ou com o objecto do litígio, ou ainda se o Tribunal de Justiça não dispuser dos elementos de facto ou de direito necessários para responder utilmente às questões que lhe são colocadas° [14].

36. Nos processos principais ainda pendentes, as recorrentes impugnam as normas dos Territórios Históricos. Neste contexto, o tribunal de reenvio coloca uma questão relativa à interpretação do artigo 87.º CE. Não existem quaisquer elementos que permitam concluir que os litígios tenham sido resolvidos ou adquirido carácter hipotético pelo facto de as disposições já terem sido declaradas nulas noutros processos. Em todo o caso, o Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, cuja avaliação é, em primeira linha, determinante, recorreu ao Tribunal de Justiça, não obstante, de acordo com as alegações dos intervenientes, a validade das disposições ter sido posta em causa justamente por esse tribunal no âmbito de procedimentos cautelares. É da competência do tribunal de reenvio, e não do Tribunal de Justiça, apreciar os efeitos das decisões adoptadas nesse âmbito à luz do direito processual nacional [15].

37. A Confebask considera que os pedidos prejudiciais também não são necessários pelo facto de a resposta aos mesmos já decorrer, sem qualquer margem para dúvidas, do acórdão Açores. Em sua opinião, o Tribunal de Justiça pode igualmente decidir por meio do despacho previsto no artigo 104.º, n.º 3, do seu Regulamento de Processo. Neste caso, não está, porém, em causa uma questão prévia de inadmissibilidade em sentido próprio. Com efeito, nos casos em que se

13 — Acórdãos de 15 de Dezembro de 1995, Bosman (C-415/93, Colect., p. I-4921, n.º 59); de 17 de Julho de 1997, Leur-Bloem (C-28/95, Colect., p. I-4161, n.º 24), e de 29 de Janeiro de 2008, Promusicae (C-275/06 Colect., p. I-271, n.º 36).

14 — Acórdão Promusicae (já referido na nota 13, n.º 37).

15 — V., neste sentido, acórdãos de 29 de Abril de 2004, Orfanopoulos e Oliveri (C-482/01 e C-493/01, Colect., p. I-5257, n.º 42); de 30 de Junho de 2005, Tod's (C-28/04, Colect., p. I-5781, n.º 14), e de 12 de Janeiro de 2006, Turn- und Sportunion Waldburg (C-246/04, Colect., p. I-589, n.º 21).

aplica o artigo 104.º, n.º 3, do Regulamento de Processo, o pedido não é inadmissível, sendo antes possível dar-lhe resposta no âmbito de um procedimento simplificado. Contudo, esta possibilidade não existe no caso em apreço, porque a resposta à questão prejudicial não pode ser claramente deduzida da jurisprudência e suscita igualmente dúvidas razoáveis.

38. Por conseguinte, o pedido de decisão prejudicial é admissível.

B — *Quanto à questão prejudicial*

39. O tribunal de reenvio pretende essencialmente saber em que condições se deve considerar que medidas fiscais de colectividades locais, que são mais favoráveis do que a legislação aplicável no restante território do respectivo Estado-Membro, têm carácter selectivo e constituem, por isso, auxílios de Estado na acepção do artigo 87.º, n.º 1, CE, que devem ser notificados à Comissão nos termos do artigo 88.º, n.º 3, CE.

40. Antes de avaliar em pormenor, tendo em conta a matéria de facto dos processos principais, em que condições a legislação fiscal deve ser considerada selectiva, recordarei as ideias fundamentais do acórdão Açores.

1. O acórdão Açores

41. No acórdão Açores, o Tribunal de Justiça pronunciou-se, pela primeira vez, de forma aprofundada sobre a chamada selectividade regional de regulamentações fiscais. O seu ponto de partida é, antes de mais, a jurisprudência assente relativa à característica da selectividade. De acordo com essa jurisprudência, o artigo 87.º, n.º 1, CE impõe que se determine se, no quadro de um dado regime jurídico, uma medida estatal é susceptível de favorecer «certas empresas ou certas produções» relativamente a outras que, à luz do objectivo prosseguido pelo referido regime, se encontrem numa situação factual e jurídica comparável [16]

42. É verdade que, em princípio, os impostos não são um benefício, mas sim um encargo. As medidas fiscais podem, no entanto, constituir auxílios quando o Estado cobra, em determinados casos, impostos mais baixos do que cobra por norma ou prescinde da tributação. Uma vez que o conceito de auxílio estatal é mais amplo do que o de subvenção, também abrange, nomeadamente, a diminuição dos encargos que normalmente oneram uma empresa [17]. Para apreciar se uma medida fiscal tem a natureza de um auxílio, é, portanto, necessária uma tributação «normal» enquanto quadro de referência, que seja derrogado pela regulamentação

16 — Acórdão Açores (já referido na nota 3, n.º 54), com remissão para os acórdãos de 8 de Novembro de 2001, Adria-Wien Pipeline e Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, Colect., p. I-8365, n.º 41); de 29 de Abril de 2004 GIL Insurance e o. (C-308/01, Colect., p. I-4777, n.º 68), e de 3 de Março de 2005, Heiser (C-172/03, Colect., p. I-1627, n.º 40).

17 — V. acórdãos de 23 de Fevereiro de 1961, De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Alta Autoridade (30/59, Colect. 1954-1961, p. 551, em especial p. 560); de 15 de Março de 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, Colect., p. I-877, n.º 13), e de 1 de Dezembro de 1998, Ecotrade (C-200/97, Colect., p. I-7907, n.º 34).

controvertida de forma selectiva [18]. Uma tributação diferenciada é justificada quando a diferenciação resulta da natureza ou da economia do sistema de imposições [19].

43. A novidade decisiva decorrente do acórdão Açores consiste no facto de o Tribunal de Justiça não ter considerado que o Estado-Membro no seu todo constitui necessariamente o quadro de referência. Pelo contrário, considerou também possível que, para uma regulamentação fiscal de uma colectividade local ou regional, somente o território desta colectividade constitua o quadro de referência, quando esta última disponha de autonomia suficiente em relação ao Governo central do Estado-Membro [20].

44. Na sua jurisprudência mais antiga acerca dos auxílios concedidos por colectividades territoriais, o Tribunal de Justiça salientara principalmente que estes auxílios eram imputáveis ao Estado [21]. Com base nesta jurisprudência, a Comissão tem vindo a considerar na sua prática decisória que regulamentações que não são aplicáveis a todo o território do Estado são medidas selectivas, mesmo que tenham sido adoptadas por colectividades territoriais [22].

45. Na determinação do quadro de referência para o exame de uma taxa de imposto reduzida que se aplicava em parte do território de um Estado-Membro, o Tribunal de Justiça distinguiu, com base nas conclusões apresentadas pelo advogado-geral L. A. Geelhoed [23], três situações:

— O Governo central decide, unilateralmente, aplicar numa determinada área geográfica uma taxa de imposto mais baixa do que aquela que é aplicável a nível nacional *(primeira situação).*

— A soberania fiscal é repartida pelo Estado central por todas as colectividades territoriais de determinado nível, que dispõem do poder de fixar livremente, dentro dos limites das competências de que dispõem, as taxas de imposto aplicáveis no território sob a sua jurisdição *(segunda situação).*

18 — Acórdão Açores (já referido na nota 3, n.º 56).

19 — Acórdão Açores (já referido na nota 3, n.º 52), com remissão para os acórdãos de 2 de Julho de 1974, Itália/Comissão (173/73, Colect., p. 357, n.º 33), e de 15 de Dezembro de 2005, Unicredito Italiano (C-148/04, Colect., p. I-11137, n.º 51).

20 — Acórdão Açores (já referido na nota 3, n.º 58).

21 — Acórdão de 14 de Outubro de 1987, Alemanha/Comissão (248/84, Colect., p. 4013, n.º 17); v. também as conclusões apresentadas pelo advogado-geral A. Saggio, em 1 de Julho de 1999, no processo Juntas Generales de Guipúzcoa e o. (C-400/97, C-401/97 e C-402/97, Colect., p. I-1073, p. I-1074, n.º 31). O Tribunal de Justiça também se ateve a este princípio no acórdão Açores (v. n.º 55 deste acórdão referido na nota 3).

22 — V. a Decisão 2003/442/CE da Comissão, de 11 de Dezembro de 2002, relativa à parte do regime que adapta o sistema fiscal nacional às especificidades da Região Autónoma dos Açores referente à vertente das reduções das taxas do imposto sobre o rendimento (JO. 2003, L 150, p. 52, n.os 26 a 32), controvertida no acórdão Açores, e a Decisão 2005/261/CE da Comissão, de 30 de Março de 2004, sobre o regime de auxílio que o Reino Unido pretende aplicar relativamente à reforma do imposto sobre as sociedades do Governo de Gibraltar (JO 2005, L 85, p. 1, n.os 102 a 109), contra a qual estão pendentes no Tribunal de Primeira Instância recursos de anulação interpostos por Gibraltar e pelo Reino Unido (T-211/04 e T-215/04).

23 — Conclusões apresentadas em 20 de Outubro de 2005 no processo Portugal/Comissão (C-88/03, Colect., p. I-7115, n.os 50 a 54.)

— Uma colectividade regional ou local fixa, no exercício de poderes suficientemente autónomos em relação ao poder central e dos quais outras colectividades não dispõem (assimetria), uma taxa de imposto inferior à taxa nacional e que é aplicável unicamente às empresas presentes no território sob a sua jurisdição *(terceira situação)*

46. Na primeira situação, está-se, sem dúvida alguma, em presença de uma medida selectiva. Visto que nesta situação é ao nível central que é fixada quer a regra geral quer a derrogação regional, só o Estado no seu todo pode constituir o quadro de referência.

47. Na *segunda situação* não existe uma «tributação normal» que seja aplicável em todo o território do Estado e que seja derrogada, num sentido mais favorável, pela legislação das colectividades territoriais. Por conseguinte, as respectivas legislações locais coexistem autonomamente a par umas das outras e não são selectivas [24].

48. Esta situação assemelha-se à relação entre as legislações fiscais dos Estados-Membros. Uma vez que os impostos directos são da competência dos Estados-Membros [25], as taxas do imposto sobre as sociedades não se encontram harmonizadas, mas divergem consideravelmente de Estado-Membro para Estado-Membro. Enquanto que, na Bulgária e no Chipre, a taxa do imposto é de apenas 10%, a taxa média na União Europeia é de cerca de 25% [26]. Ainda que as diferentes taxas do imposto influenciem claramente a concorrência, as taxas especialmente inferiores, que são aplicáveis a todas as empresas de um Estado-Membro, não têm o carácter de um auxílio porque não existe um sistema global na Comunidade.

49. *A terceira situação* é caracterizada por uma repartição de competências assimétrica. Em alguns territórios, as colectividades locais ou regionais dispõem de determinadas competências legislativas que, no restante território do Estado, são do Estado central. Nesta situação, o que é decisivo é o grau de autonomia de que as colectividades territoriais dispõem no âmbito da sua actividade legislativa.

50. Se o Estado central determina, de facto, o conteúdo das legislações locais e/ou suporta as respectivas consequências económicas, não existe uma verdadeira autonomia. A

24 — V. as conclusões apresentadas sobre o caso dos Açores (já referidas na nota 23, n.º 53). A Comissão também se pronunciou neste sentido [Comunicação da Comissão sobre a aplicação das regras relativas aos auxílios estatais às medidas que respeitam à fiscalidade directa das empresas, de 1998, JO C 384, p. 3, n.º 16, e Relatório sobre a execução desta comunicação, de 9 de Fevereiro de 2004, C(2004)434, n.º 33]. Por esta razão, a doutrina entende que, por exemplo, o sistema alemão do imposto profissional (Gewerbesteuer), no âmbito do qual são os municípios que fixam a taxa do imposto, não é selectivo (R.M. Stein, *Bestimmtheit von Regionalbeihilfen*, 2007, pp. 167 e 168).

25 — V., designadamente, acórdãos de 13 de Dezembro de 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Colect., p. I-10837, n.º 29); de 12 de Setembro de 2006, Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Colect., p. I-7995, n.º 40), e de 12 de Dezembro de 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, Colect., p. I-11673, n.º 36).

26 — Os números foram retirados do estudo do Eurostat intitulado *Taxation trends in the European Union*, de 2007, p. 32, tabela I-6 (disponível em: www.ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/Structures2007.pdf).

legislação local deve ser imputada ao Estado central. A legislação geral do Estado central constitui o padrão de comparação para apreciar se a legislação local concede um benefício selectivo. Caso o território da colectividade fosse escolhido como quadro de referência só pelo facto de a legislação ter sido formalmente aprovada pela colectividade, os Estados-Membros poderiam facilmente eludir a proibição dos auxílios de Estado. Bastar-lhes-ia transferir formalmente as competências para a adopção desse tipo de regulamentações para as colectividades locais [27].

— A colectividade regional ou local autora da norma dispõe de um estatuto político e administrativo próprio, conferido pela Constituição, face ao Governo central — *Autonomia institucional*.

— As regulamentações foram aprovadas sem que o Governo central tenha tido qualquer possibilidade de influenciar directamente o seu conteúdo — *Autonomia processual*.

51. Se, pelo contrário, a medida controvertida da colectividade local tiver sido adoptada no exercício de competências suficientemente autónomas, a terceira situação é comparável à segunda situação. As regulamentações de vários legisladores que actuam no exercício de competências próprias — no presente caso, do Estado central e das colectividades territoriais — coexistem a par umas das outras sem que exista um quadro de referência comum.

— As consequências financeiras para as empresas da região da redução da taxa nacional do imposto não podem ser compensadas por subsídios ou subvenções das outras regiões ou pelo Governo central — *Autonomia financeira*.

2. Transposição das conclusões do acórdão Açores para as medidas dos Territórios Históricos

52. O Tribunal de Justiça e o advogado-geral L. A. Geelhoed [28] subordinaram a questão da existência de autonomia suficiente ao preenchimento cumulativo de três critérios:

53. Tal como no caso dos Açores, no caso dos Territórios Históricos é lógico partir do princípio de que existe uma repartição de competências assimétrica na acepção da *terceira situação*. Com efeito, também em Espanha a legislação fiscal é, em princípio, da competência do Estado central. Diversamente das restantes colectividades locais e regionais, só os Territórios Históricos

27 — V., neste sentido, as conclusões apresentadas pelo advogado-geral A. Saggio no processo Juntas Generales de Guipúzcoa e o. (já referido na nota 21, n.º 37).

28 — V. conclusões relativas ao caso dos Açores (já referidas na nota 23, n.º 54).

dispõem de competências próprias nesta matéria [29]. A questão de saber se as legislações controvertidas nos processos principais devem ser relacionadas com as disposições aplicáveis no restante território de Espanha ou devem ser consideradas legislações autónomas depende, por isso, de forma decisiva da autonomia de que os Territórios dispõem no exercício das suas competências.

a) Observações preliminares

54. A título liminar, quero recordar que, nos termos do artigo 6.º, n.º 3, UE, a União Europeia respeitará as identidades nacionais dos Estados-Membros. Isto significa que a União não interfere na ordem jurídico-constitucional dos Estados-Membros, quer esta seja de tipo centralizado ou federal, e que, em princípio, também não tem qualquer influência sobre a repartição das competências no interior de um Estado-Membro. A nova redacção desta disposição resultante do Tratado de Lisboa frisa expressamente que a União respeita as estruturas constitucionais dos Estados-Membros [30].

55. No entanto, segundo jurisprudência assente, um Estado-Membro não pode invocar disposições, práticas ou situações da sua ordem jurídica interna, incluindo as que decorrem da organização constitucional desse Estado, para justificar a inobservância das suas obrigações resultantes do direito comunitário [31].

56. No acórdão Açores, o Tribunal de Justiça estabeleceu um equilíbrio adequado entre esses dois princípios. Esse equilíbrio respeita, por um lado, a autonomia que a Constituição do Estado em causa confere às suas colectividades territoriais. Com efeito, se, por si só, o âmbito de aplicação territorial restrito de uma legislação fiscal local já constituísse sempre fundamento da selectividade de uma medida, a autonomia que a Constituição nacional confere à colectividade territorial seria posta em causa de forma considerável. Qualquer regulamentação local que fosse mais favorável do que a legislação fiscal do Estado central, que também preenchesse os outros elementos constitutivos do conceito de auxílio e que ultrapassasse o limiar *de minimis*, careceria da autorização da Comissão. Esta autorização só seria concedida se fosse aplicável uma justificação, designadamente a promoção do desenvolvimento de regiões economicamente subdesenvolvidas, prevista no artigo 87.º, n.º 3, alínea a), CE.

57. Por outro lado, as exigências que são impostas à autonomia do legislador local garantem que os Estados-Membros não se desculpem com a sua ordem jurídico-constitucional e não possam eludir a proibição dos auxílios consagrada no artigo 87.º CE através

29 — Além da Vizcaya, de Álava e de Guipúzcoa, a Comunidade Autónoma de Navarra também dispõe de uma soberania fiscal análoga, baseada em direitos especiais históricos (Fueros).

30 — O artigo 3.º-A, n.º 2, primeira frase, UE (que passou, após renumeração, a artigo 4.º UE), na redacção dada pelo Tratado de Lisboa que altera o Tratado da União Europeia e o Tratado que institui a Comunidade Europeia, assinado em Lisboa em 13 de Dezembro de 2007 (JO C 306, p. 1), tem a seguinte redacção:«A União respeita a igualdade dos Estados-Membros perante os Tratados, bem como a respectiva identidade nacional, reflectida nas estruturas políticas e constitucionais fundamentais de cada um deles, incluindo no que se refere à autonomia local e regional.»

31 — V., em especial, acórdão de 1 de Abril de 2008, Governo da Comunidade francesa e Governo valão (C-212/06, Colect., p. I-1683, n.º 58, com outras referências).

de uma transferência meramente formal de competências legislativas.

58. Este equilíbrio deve ser tido em conta na transposição das conclusões do acórdão Açores para os presentes processos.

59. No entanto, os casos em apreço divergem do caso dos Açores em dois aspectos. Em primeiro lugar, a situação processual é distinta: o acórdão Açores foi proferido em sede de um recurso de anulação de uma decisão da Comissão interposto por Portugal ao abrigo do artigo 230.º, n.º 1, CE. O Tribunal de Justiça teve de decidir ele próprio de forma definitiva se a Comissão tinha conseguido fazer prova de que a medida controvertida constituía um auxílio de Estado.

60. Nos presentes processos de reenvio prejudicial ao abrigo do artigo 234.º CE, a tarefa do Tribunal de Justiça limita-se, pelo contrário, à interpretação do artigo 87.º, n.º 1, CE. Ainda que, nesse âmbito, o tribunal tenha em vista a situação específica dos processos principais, compete exclusivamente ao tribunal de reenvio apreciar em definitivo se as regulamentações controvertidas dos Territórios Históricos devem ser classificadas como medidas selectivas e, portanto, como auxílios de Estado [32]. A questão prejudicial, que visa obter a apreciação pelo Tribunal de Justiça das medidas concretas, deve, por isso, ser entendida tal como a formulei no n.º 39 das presentes conclusões.

61. Em segundo lugar, há que ter em conta que foi atribuída aos Açores competência para baixar a taxa nacional dos impostos sobre o rendimento, com o objectivo de compensar as desvantagens estruturais das empresas da região resultantes da insularidade [33]. Para evitar que a redução da taxa dos impostos conduzisse simultaneamente a um enfraquecimento financeiro da região, o Estado central compensou a diminuição das receitas fiscais daí resultante. O Tribunal de Justiça concluiu dessa circunstância que a responsabilidade financeira pelas regulamentações fiscais regionais não era suportada pela própria região, mas, em última instância, pelo Estado central, e utilizou assim o nível geral dos impostos do Estado como quadro de referência para apreciar a selectividade da taxa regional dos impostos [34].

62. Nada permite concluir que as legislações fiscais dos Territórios Históricos do País Basco visem compensar semelhantes desvantagens geográficas ou outras desvantagens estruturais. O enquadramento fiscal mais favorável em relação ao regime geral tem antes por objectivo criar incentivos especiais para o estabelecimento das empresas. Ao mesmo tempo, não está na lógica do sistema que o Estado central compense a diminuição de receitas que resulta para os Territórios Históricos dos benefícios fiscais — diversamente do que sucedia no caso dos Açores.

32 — V. igualmente, neste sentido, a jurisprudência referida na nota 13.

33 — A Comissão também reconheceu, no essencial, este facto e considerou, com base no artigo 87.º, n.º 3, alínea a), CE, que a redução da taxa do imposto era parcialmente justificada. Só criticou o facto de a taxa reduzida do imposto ser igualmente aplicável ao sector financeiro, que não era afectado pela insularidade da mesma forma (v. acórdão Açores, já referido na nota 3, n.os 27 e 28).

34 — Acórdão Açores (já referido na nota 3, n.os 71 e segs.).

63. Em último lugar, há que partir do princípio de que as legislações controvertidas são efectivamente aplicadas de igual modo a todos os operadores económicos subordinados à soberania fiscal dos Territórios Históricos. Neste contexto, a Comissão alega que, por um lado, os Territórios Históricos também tributam rendimentos obtidos fora do seu território e, por outro, não tributam rendimentos obtidos nos Territórios.

64. Esta circunstância deve-se ao facto de a repartição da soberania fiscal entre o Estado central e o País Basco, prevista no artigo 14.º, n.º 1, primeira frase, do Acordo Económico, se basear, em primeira linha, no local da sede da empresa. Dentro de certos limites, os rendimentos que não são obtidos na sede, são, não obstante, tributados de acordo com a lei da sede. No entanto, não está prevista uma obrigação fiscal limitada geral para as sucursais no local em que se encontram estabelecidas, conjugada com a dedução dos impostos pagos ou com a isenção desses rendimentos no local da sede principal da empresa. Nesta medida, a repartição da soberania fiscal diverge das regras disseminadas no direito fiscal internacional. No entanto, isto não significa que a tributação no País Basco seja selectiva. Pelo contrário, todas as empresas sujeitas ao seu regime fiscal, em conformidade com a repartição da soberania nesta matéria, são tributadas de igual modo.

b) Alcance material da autonomia política e financeira

65. No entendimento da Comissão, o Tribunal de Justiça exige no acórdão Açores, para a apreciação da autonomia da colectividade territorial, um exame em dois níveis. Em primeiro lugar, há que analisar se a colectividade «desempenha um papel fundamental na definição do contexto político e económico em que operam as empresas» [35]. Só se se chegar a esta conclusão é que é relevante saber se estão preenchidos os três critérios aferidores da autonomia enunciados no n.º 67 do referido acórdão.

66. Em seu entender, na realidade, os Territórios Históricos somente dispunham de poderes muito limitados na fixação do enquadramento económico. É verdade que, nos termos do artigo 41.º do Estatuto de Autonomia, podem legislar em matéria fiscal. No entanto, não têm praticamente qualquer influência sobre a utilização das receitas fiscais. As receitas são, em ampla medida, entregues à Comunidade Autónoma do País Basco e ao Estado. Por conseguinte, não existe, desde logo por esta razão, autonomia suficiente.

67. Há seguramente que dar razão à Comissão quando alega que a situação concorrencial das empresas não é unicamente influenciada pelo enquadramento fiscal, mas também por muitos outros factores de implantação, designadamente a disponibilidade de mão-de-obra qualificada,

35 — Acórdão Açores (já referido na nota 3, n.º 58).

a configuração do direito do trabalho e da segurança social ou as infra-estruturas. Contudo isto não conduz necessariamente a que só se possa admitir a existência de uma «autonomia suficiente» quando um ente estatal disponha de competências de tal modo abrangentes que possa influenciar todos estes factores.

68. Hoje em dia, já nem sequer os Estados-Membros dispõem de uma autonomia político-económica total. Devem orientar a sua política económica pelos princípios consagrados no artigo 98.º CE e coordená-la no seio do Conselho, em conformidade com o artigo 99.º CE. Muitas regulamentações relevantes para a implantação das empresas, designadamente no domínio do direito do trabalho, da protecção do ambiente, do direito dos contratos públicos e da protecção da propriedade intelectual estão harmonizadas ao nível comunitário. Em alguns domínios, por exemplo, da agricultura, do comércio externo e dos transportes, à política nacional sobrepõe-se ainda uma política comunitária.

69. Uma análise mais atenta do excerto decisivo do acórdão Açores, que a Comissão apenas reproduz de forma sumária, torna igualmente evidente que, para o Tribunal de Justiça, só interessa a autonomia na adopção das medidas concretas e não uma liberdade de actuação político-económica geral. Assim, o Tribunal de Justiça considerou possível «que uma entidade infra-estatal disponha de um estatuto de direito e de facto suficientemente autónomo em relação ao Governo central de um Estado-Membro, para que, *pelas medidas que adopta* [36], seja essa entidade, e não o Governo central, que desempenha um papel fundamental na definição do contexto político e económico […]» [37]. Neste âmbito, o Tribunal de Justiça referia-se manifestamente à legislação fiscal controvertida no caso dos Açores.

70. Se a interpretação que a Comissão faz do acórdão Açores estivesse correcta, não se compreenderia por que razão o Tribunal de Justiça também não excluiu nesse caso a existência de autonomia apenas pelo facto de as competências regionais se limitarem à adaptação da taxa dos impostos. Em vez disso, o Tribunal de Justiça examinou em concreto se, no exercício dessa competência, a região agia autonomamente em termos institucionais, processuais e financeiros.

71. Por conseguinte, esta tese da Comissão deve ser rejeitada.

c) O ponto de referência correcto: os Territórios Históricos em particular ou a Comunidade Autónoma do País Basco?

72. Na apreciação da selectividade das medidas controvertidas e da autonomia das colectividades territoriais em causa, coloca-se, antes de mais, a questão de saber se há

36 — O sublinhado é meu.

37 — Acórdão Açores (já referido na nota 3, n.º 58).

que contrapor ao Estado central a Comunidade Autónoma do País Basco no seu todo ou os três Territórios Históricos.

73. A adopção da legislação fiscal, que é a que está, em primeira linha, em causa no presente contexto — como já foi referido —, incumbe, em conformidade com o artigo 41.º, n.º 1, do Estatuto de Autonomia, aos Territórios Históricos. As prescrições dos artigos 2.º a 4.º do Acordo Económico são-lhes dirigidas. Os Territórios Históricos trocam directamente com a Administração Fiscal do Estado central informações sobre a legislação fiscal e possuem representantes próprios no Comité para a coordenação e avaliação da legislação, em conformidade com os artigos 63.º e 64.º do Acordo Económico. Isto milita a favor de que a autonomia de cada um dos Territórios Históricos seja examinada.

74. No entanto, é surpreendente que a coordenação no interior do País Basco conduza manifestamente a que as *normas forales* de todos os três Territórios sejam, em grande medida, idênticas. Este facto pode fazer duvidar da autonomia legislativa de cada um dos Territórios. Neste contexto, cumpre distinguir duas hipóteses:

— Em virtude da coordenação no interior do País Basco, os Territórios Históricos são obrigados, *de jure* ou *de facto*, a adoptar normas uniformes, sendo a coordenação independente das prescrições do Estado central.

— No âmbito da coordenação, os Territórios estão vinculados pelas prescrições da Comunidade Autónoma que, por sua vez, são baseadas nas prescrições do Estado central.

75. No primeiro caso, a soberania fiscal seria exercida em conjunto por todos os três Territórios e possivelmente também pela Comunidade Autónoma. A coordenação da actividade legislativa no interior do País Basco restringiria possivelmente a autonomia dos Territórios entre si, mas não a autonomia (conjunta) em relação ao Estado central. No entanto, só a relação entre o Estado central e a colectividade local ou regional é determinante para apreciar a selectividade de uma regulamentação fiscal que é aplicável de igual modo a todas as empresas dessa colectividade. Neste caso, haveria que examinar se os Territórios que agem em conjunto ou os Territórios e a Comunidade Autónoma em conjunto dispõem de autonomia suficiente em relação ao Estado central.

76. Caso se esteja perante a segunda hipótese, a autonomia dos Territórios Históricos seria, ao invés, posta em causa pelas prescrições indirectas do Estado central. Compete ao tribunal de reenvio esclarecer se se está perante uma das duas hipóteses e extrair as consequências que daí resultem.

77. Por último, seria ainda possível que a Comunidade Autónoma do País Basco pudesse influenciar a actividade legislativa em matéria fiscal dos Territórios Históricos

de modo a que numa parte do País Basco vigorassem condições mais favoráveis do que noutras partes do mesmo. Neste caso, poderia existir uma medida selectiva, sendo que o quadro de referência seria dado pelo País Basco e não pelo Estado central. Não existem, porém, quaisquer elementos que corroborem esta tese nas informações de que o Tribunal de Justiça dispõe.

d) Aplicação dos vários critérios

78. Para o tribunal de reenvio e para todos os intervenientes no processo perante o Tribunal de Justiça, não existem quaisquer dúvidas sobre a autonomia institucional dos Territórios Históricos e dos seus órgãos. Por conseguinte, este critério não carece de mais nenhuma explicação. As objecções das recorrentes nos processos principais e da Comissão só dizem respeito à autonomia processual e financeira dos Territórios Históricos.

79. A este respeito, a Comissão identifica, com razão, dois aspectos no quadro da autonomia processual. Um dos aspectos, que também poderia ser designado como autonomia processual em sentido estrito, diz respeito à liberdade da colectividade local de adoptar normas fiscais por meio de um procedimento no âmbito qual o Estado central não detém qualquer influência ou, pelo menos, uma influência decisiva. O outro aspecto diz respeito à margem de manobra material que assiste à colectividade local ao abrigo da ordem jurídica nacional. Para ilustrar melhor este segundo aspecto, passarei a utilizar em seguida, em vez do conceito de autonomia processual, o conceito de *autonomia configurativa*, mais precisamente de autonomia configurativa formal e material.

i) Autonomia configurativa

80. Como o Tribunal de Justiça declarou no n.º 67 do acórdão Açores, a norma local deve ter sido adoptada «sem que o Governo central [tenha podido] intervir directamente no seu conteúdo».

81. No entanto, o Tribunal de Justiça remete neste contexto para o n.º 54 das conclusões, no qual o advogado-geral utilizara uma formulação ligeiramente mais ampla: «a decisão deve ser adoptada pela autoridade local, de acordo com um processo em que o governo central não tem qualquer poder para intervir directamente na fixação da taxa de imposto, *e sem qualquer obrigação de a autoridade local ter em conta os interesses do Estado central ao fixar a taxa de imposto*» [38].

82. Por último, segundo o n.º 68 do acórdão, uma autonomia política e fiscal suficiente relativamente ao Estado central pressupõe que a colectividade local disponha da competência para adoptar medidas de redução da taxa dos impostos independentemente de

38 — O sublinhado é meu.

qualquer consideração relacionada com o comportamento do Estado central.

83. Atentas estas formulações, os intervenientes estão em desacordo quanto à questão de saber em que medida a autonomia é prejudicada pelo facto de os Territórios Históricos estarem vinculados a certas prescrições normativas no âmbito da sua actividade legislativa. O respeito destas prescrições está sujeito à fiscalização jurisdicional, em última instância à fiscalização pelo Tribunal Supremo, isto é, a um tribunal que está posicionado no plano do Estado central. Alguns intervenientes também vêem esta circunstância como uma restrição da autonomia dos Territórios Históricos.

84. As prescrições constitucionais, incluindo as prescrições constantes do Estatuto de Autonomia e do Acordo Económico, limitam a margem de manobra material dos Territórios. Por conseguinte, analisarei este aspecto no quadro da autonomia configurativa material. Nesse contexto, explicarei igualmente a fiscalização *ex-post* da legislação fiscal pelos tribunais. Uma vez que esta fiscalização não influi directamente sobre a formação da vontade durante o procedimento legislativo, não afecta a autonomia configurativa em sentido formal, antes visando garantir o respeito dos limites da autonomia configurativa material.

— Autonomia configurativa formal

85. Existe autonomia configurativa formal quando o Estado central não tem qualquer possibilidade de ingerência directa no procedimento de adopção da legislação fiscal, designadamente na medida em que não tenha de autorizar as normas, não disponha de um direito de veto contra a sua adopção ou não possa avocar-se a competência para a sua aprovação.

86. Ao invés, a autonomia configurativa formal não é afectada quando o Estado central e a colectividade local se informam ou consultam reciprocamente sobre projectos legislativos, como o Reino Unido afirma com razão. Isto é válido, em qualquer caso, quando a colectividade local dispõe, em última instância, da liberdade de levar avante o seu projecto — inclusivamente no caso de um parecer negativo do Governo central.

87. Sem pretender antecipar a apreciação definitiva do tribunal de reenvio, não parece resultar das disposições da Constituição, do Estatuto de Autonomia e do Acordo Económico que o Governo central tenha um direito correspondente de decidir em última instância. É verdade que o artigo 4.º do Acordo Económico prevê a coordenação e a cooperação entre as autoridades fiscais, coordenação e cooperação essas que receberam um enquadramento institucional através do comité para a coordenação e avaliação da legislação, previsto nos artigos 63.º e 64.º do Acordo Económico. No entanto, a coordenação e a cooperação não parecem implicar que os Territórios Históricos estejam vinculados pelas prescrições do Estado central contra a sua própria vontade.

— Autonomia configurativa material

88. A autonomia configurativa material significa que o legislador local pode decidir livremente sobre a configuração da legislação fiscal. Não existe, porém, uma liberdade total do legislador em nenhum Estado democrático e de Direito. O legislador está sempre vinculado pelas prescrições constitucionais, nomeadamente pelo respeito dos direitos fundamentais e dos direitos humanos. O direito comunitário também estabelece limites para a legislação nacional.

89. Por conseguinte, o facto de, ao legislarem em matéria fiscal, os Territórios Históricos terem de respeitar os limites impostos pelo direito constitucional, não exclui *in limine* a existência de autonomia configurativa material. No entanto, essas prescrições não podem limitar de tal modo a liberdade de actuação dos Territórios que estes deixem, na prática, de poder prosseguir os seus próprios objectivos de política económica.

90. Neste contexto, impõe-se referir, antes de mais, o artigo 2.º da Constituição, que, por um lado, garante o direito à autonomia das nacionalidades e das regiões de Espanha, mas, por outro, estabelece simultaneamente um dever de solidariedade entre as mesmas. O princípio da solidariedade encontra igualmente consagração nos artigos 138.º e 156.º da Constituição. A autonomia vai ao ponto de as regiões poderem concorrer entre si em matéria fiscal ou isso é contrário ao princípio da solidariedade? É esta a questão central do litígio, cuja resposta não incumbe, porém, ao Tribunal de Justiça, mas sim aos tribunais nacionais.

91. Além disso, o artigo 31.º da Constituição prevê que a tributação se baseará na capacidade económica e num sistema tributário justo inspirado nos princípios da igualdade e da progressividade. Se se inferir deste artigo que em Espanha só pode existir um único sistema fiscal, para o qual todos os sujeitos passivos contribuem em função da sua capacidade económica, então os legisladores locais não podem instituir taxas de imposto mais baixas. Com efeito, isto conduz a que o montante da carga fiscal não dependa unicamente da capacidade económica do sujeito passivo, mas também do seu domicílio. Todavia, é possível que o artigo 31.º também não obste à existência de vários sistemas fiscais em Espanha, *dentro dos quais* os referidos princípios tenham de ser concretizados.

92. No plano constitucional, é de referir ainda o artigo 139.º, que obriga à igualdade de tratamento de todos os cidadãos e que proíbe medidas que entravem directa ou indirectamente a liberdade de circulação e estabelecimento das pessoas. O artigo 3.º, alínea c), do Acordo Económico acrescenta que as legislações fiscais dos Territórios também não podem ter efeitos discriminatórios ou prejudicar a concorrência entre as empresas.

93. É certo que taxas de imposto diferentes ou diferentes possibilidades de dedução dos impostos podem influenciar os sujeitos

passivos na decisão sobre a localização da sua empresa. Contudo, na sua jurisprudência relativa às liberdades fundamentais, o Tribunal de Justiça declarou que o Tratado CE não garante aos sujeitos passivos que a transferência das suas actividades para outro Estado-Membro seja neutra em termos de imposições [39]. Tendo em conta as disparidades entre as legislações fiscais dos Estados-Membros, essa transferência pode, conforme o caso, ser mais ou menos vantajosa ou desvantajosa para o trabalhador no plano das imposições. Esta afirmação explica-se pelo facto de não existir um sistema fiscal uniforme ao nível comunitário [40]. Por conseguinte, a transponibilidade desta conclusão para as relações internas de Espanha também depende da questão de saber em que medida o ordenamento jurídico-fiscal dos Territórios Históricos pode ser considerado um sistema autónomo em relação ao ordenamento central do Estado.

94. Outras obrigações decorrem do artigo 41.º, n.º 2, alínea a), do Estatuto de Autonomia, que impõe aos Territórios que tenham em conta a estrutura fiscal geral do Estado e as disposições do Acordo Económico relativas à coordenação, à harmonização fiscal e à colaboração com o Estado.

95. Os artigos 2.º, parágrafo dois, e 3.º, alínea a), do Acordo Económico precisam ainda que os Territórios devem respeitar a estrutura fiscal geral do Estado e adaptar-se à Ley General Tributaria no que se refere à terminologia e aos conceitos. O respeito de estruturas e conceitos fiscais uniformes não é, porém, necessariamente contrário à prossecução de objectivos de política-económica próprios. Para este efeito, é antes decisivo saber se podem ser fixados parâmetros materiais, como a taxa e a base de incidência dos impostos, que divirjam da legislação do Estado central.

96. Um outra limitação consiste na obrigação de impor aos sujeitos passivos uma carga fiscal efectiva global equivalente à existente no restante do território do Estado (artigo 3.º, alínea b), do Acordo Económico). No entanto, é possível que esta prescrição permita aos Territórios Históricos transferir a carga fiscal entre o imposto sobre os rendimentos das pessoas singulares ou outros impostos, por um lado, e o imposto sobre as sociedades, por outro, sem que exista uma alteração da carga fiscal média por habitante. Seria igualmente concebível compensar a redução da taxa do imposto sobre as sociedades através de um alargamento da base de incidência deste imposto.

97. Em suma, há que concluir que compete ao tribunal de reenvio verificar se, ao abrigo das prescrições da Constituição, do Estatuto de Autonomia e do Acordo Económico, os Territórios Históricos dispõem, na adopção da legislação fiscal, de uma margem de livre configuração que lhes permita prosseguir objectivos de política-económica próprios. Será este o caso se puderem fixar parâmetros determinantes, como a taxa ou a base de incidência dos impostos, que divirjam substancialmente da legislação do Estado central.

39 — Acórdão de 29 de Abril de 2004, Weigel (C-387/01, Colect., p. I-4981, n.º 55).

40 — V. a este respeito, *supra*, n.º 45, segunda situação.

98. Alguns intervenientes argumentam que já resulta da jurisprudência dos tribunais superiores espanhóis que essa margem de manobra não existe. Não posso decidir esta questão em definitivo, mas quero analisar brevemente os dois acórdãos que, em primeira linha, são citados neste contexto.

99. Na medida em que neste contexto se remete para o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 96/2002, de 25 de Abril de 2002 [41], cumpre observar que esta decisão não tinha directamente por objecto as competências legislativas dos Territórios Históricos. A decisão dizia antes respeito a regulamentações do Estado central que introduziram benefícios análogos às regulamentações fiscais forais. Foram beneficiadas empresas que, pelo facto de terem sede noutro Estado-Membro, estavam sujeitas à soberania fiscal do Estado central e que, por isso, não podiam beneficiar dos benefícios fiscais previstos nas *normas forales* para a criação de uma sucursal nos Territórios Históricos. De acordo com as normas controvertidas do Estado central, essas empresas tinham direito ao reembolso da parte do imposto que excedesse o montante que seria devido ao abrigo do direito fiscal foral.

100. O Tribunal Constitucional considerou que esta desigualdade de tratamento entre duas categorias de empresas — as empresas com sede noutro Estado-Membro e as empresas com sede em Espanha, mas fora do País Basco —, que se encontram numa situação idêntica no que se refere à criação de uma sucursal no País Basco, era contrária à Constituição [42]. Esta desigualdade de tratamento ocorria, porém, no âmbito da mesma ordem jurídica. É, pelo contrário, manifesto que não comparou a situação dos operadores económicos estabelecidos nos Territórios e sujeitos ao direito fiscal foral com a situação das empresas com sede na parte restante do território do Estado, que estão sujeitas à legislação fiscal geral.

101. O acórdão do Tribunal Supremo de 9 de Dezembro de 2004 [43] também não fornece necessariamente uma resposta definitiva à questão de saber se as prescrições nacionais reservam aos Territórios Históricos uma autonomia configurativa material suficiente. Ao que parece, esse tribunal estabeleceu como limite da margem de manobra dos Territórios Históricos o limiar em que as disposições fiscais forais passam a constituir auxílios de Estado. Ao fazê-lo, ainda não podia naturalmente ter em conta o acórdão Açores do Tribunal de Justiça, que foi proferido posteriormente.

102. À luz dos princípios enunciados neste acórdão, a afirmação do Tribunal Supremo pode ser objecto de duas interpretações. Ou já pressupôs implicitamente que, na falta de autonomia suficiente dos Territórios Históricos, só o sistema fiscal do Estado pode servir de quadro de referência para apreciar

41 — Anexo 7 à petição da Comissão.

42 — O Tribunal Constitucional acabou assim por declarar inadmissível uma discriminação dos nacionais.

43 — V. a este respeito, *supra*, n.º 25.

a selectividade da legislação fiscal foral, ou pretendeu subordinar o alcance da autonomia ao conceito comunitário de auxílio de Estado.

103. Tendo em conta o acórdão Açores, esta última tese conduziria, porém, a um círculo vicioso. Com efeito, o Tribunal de Justiça faz precisamente depender a existência de um auxílio da falta de autonomia do legislador local ao abrigo do direito nacional. Para evitar esse círculo vicioso, o apuramento das competências do legislador local deve ser considerado uma condição prévia para a aplicação do conceito de auxílio do artigo 87.º, n.º 1, CE. O Tribunal de Justiça não se pode substituir aos tribunais nacionais na interpretação do direito nacional que deve ser realizada para esse efeito.

104. Por último, importa ainda apreciar o argumento de que os Territórios Históricos não dispõem de uma autonomia suficiente porque as suas normas estão sujeitas a fiscalização jurisdicional, mais precisamente por um tribunal central de última instância.

105. Quando as normas nacionais impõem limites à margem de livre configuração do legislador fiscal local, é comum num Estado de Direito que o respeito desses limites esteja sujeito a fiscalização jurisdicional. Conquanto apenas incida sobre esse aspecto e não se estenda igualmente à utilidade das leis fiscais locais, a fiscalização jurisdicional não implica uma restrição complementar da autonomia da colectividade territorial. Esta conclusão não é infirmada pelo facto de a competência para exercer essa fiscalização em última instância pertencer a um tribunal posicionado no plano do Estado central. Afigura-se igualmente irrelevante que as normas locais, enquanto normas infra-legais, possam ser impugnadas perante os tribunais comuns, ao passo que as leis regionais e as leis do Estado central só podem ser impugnadas perante o Tribunal Constitucional.

e) Autonomia financeira

106. Uma colectividade local possui autonomia financeira quando tem de suportar ela própria as consequências financeiras da sua legislação fiscal e não recebe do Estado central nenhuma compensação pela diminuição das receitas fiscais que deriva das diferenças entre as regulamentações locais e as regulamentações do Estado central.

107. A aplicação deste critério suscita dificuldades práticas consideráveis quando a redução da taxa dos impostos ou a concessão de outros benefícios não se revele constituir — como no caso dos Açores —um elemento de uma espécie de auxílio regional indirecto do Estado central. Com efeito, nesse caso não existe uma lógica interna entre a redução da taxa do imposto e fluxos económicos compensatórios entre o Estado central e a colectividade local ou regional. Em situações como as dos processos principais, é, pelo contrário, necessária uma apreciação

exaustiva das relações económicas entre o Estado central e os seus entes infra-estatais.

108. Esta análise é ainda dificultada pelo facto de, para além dos orçamentos gerais do Estado, das regiões e de outras colectividades territoriais estatais, existirem patrimónios autónomos do Estado que se lhes sobrepõem, em especial os sistemas de segurança social, que podem dar origem a outras transferências económicas entre diferentes zonas geográficas e planos do Estado.

109. Neste âmbito, a autonomia financeira dos entes infra-estatais não deve ser sempre excluída só pelo facto de esta apreciação global conduzir à conclusão de que existe uma transferência financeira do Estado central para a colectividade local ou regional. Com efeito, essa transferência financeira pode ser motivada por diversas razões que sejam completamente alheias à legislação fiscal local ou regional.

110. Para que se possa estabelecer uma relação entre esses fluxos económicos e a legislação fiscal local, devem, por isso, estar preenchidos, pelo menos, dois pressupostos. Em primeiro lugar, o montante das receitas fiscais locais deve servir de parâmetro para a fixação de eventuais transferências financeiras. Em segundo lugar, a diminuição das receitas fiscais deve igualmente conduzir a um correspondente ajustamento compensatório da transferência de recursos entre os diferentes planos do Estado.

111. No exame que efectuarei a seguir, há que partir do princípio de que a taxa de imposto mais baixa e as deduções especiais que as regulamentações fiscais forais prevêem em derrogação das normas do Estado central, conduzem, pelo menos num determinado exercício fiscal, à diminuição das receitas fiscais. A afirmação dos Territórios Históricos de que, a longo prazo, a sua política fiscal conduz, na realidade, a um aumento das receitas fiscais, devido ao facto de incentivar o estabelecimento das empresas, não pode ser considerada. Se este tipo de defesa fosse admitido no âmbito do exame dos auxílios de Estado, a proibição destes auxílios ficaria, na prática, desprovida de qualquer efeito útil. Com efeito, os auxílios de Estado são frequentemente concedidos com o objectivo de estimular um desenvolvimento económico positivo das empresas beneficiadas, pelo que, pelo facto de criar postos de trabalho, desonerar os sistemas de segurança social e permitir recuperar receitas fiscais, o «investimento» acaba por ser compensatório para o Estado [44].

112. O instrumento essencial das relações financeiras entre o Estado central e a Comunidade Autónoma do País Basco, e, indirectamente, também os Territórios Históricos,

44 — A este respeito, a Comissão alega, em especial, que, de acordo com a jurisprudência, é decisivo o efeito de um auxílio a favor de uma determinada empresa e não os objectivos com ele prosseguidos [v. acórdãos de 29 de Fevereiro de 1996, Bélgica/Comissão (C-56/93, Colect., p. I-723, n.º 79); de 26 de Setembro de 1996, França/Comissão (C-241/94, Colect., p. I-4551, n.º 20), e de 17 de Junho de 1999, Bélgica/Comissão (C-75/97, Colect., p. I-3671, n.º 25)].

que é referido pelo tribunal de reenvio e pelos intervenientes no processo perante o Tribunal de Justiça se baseiam, é a chamada quota (Cupo).

113. O sistema da quota encontra a sua base jurídica no artigo 42.º, n.º 2, alíneas d) a f), do Estatuto de Autonomia, nos artigos 48.º e seguintes do Acordo Económico e na Lei relativa à quota aplicável no quinquénio de 2002-2006. Em última instância, está em causa uma transferência da maior parte das receitas fiscais dos Territórios Históricos para a Comunidade Autónoma do País Basco e o Estado central. Esta transferência é necessária porque, muito embora uma grande parte das receitas fiscais revertam para os Territórios Históricos, os serviços estatais são predominantemente prestados pelo Estado central e pela Comunidade Autónoma.

114. Em termos muito simplificados, o montante da contribuição global do País Basco para o orçamento do Estado, que, por sua vez, é composta pelas contribuições parciais dos Territórios Históricos, é determinado do seguinte modo: São calculadas as despesas correspondentes às tarefas do Estado que não são realizadas pelas próprias regiões, ficcionando-se que todas as regiões espanholas realizam tarefas da mesma envergadura que o País Basco. Em seguida, é aplicado um factor que é suposto corresponder à relação entre as receitas dos Territórios Históricos e as receitas do Estado no seu todo. Este factor é, desde 1981, de 6,24%. Depois, são efectuados vários ajustamentos e correcções, que não apresentam, porém, qualquer relação directa com o montante das receitas fiscais. No final, obtém-se o montante que o País Basco deve pagar ao Estado. No ano de base de 2002, este montante ascendeu a cerca de mil milhões de euros, montante que pode ser objecto de outros ajustamentos nos anos subsequentes.

115. É difícil determinar em que medida as receitas fiscais dos Territórios Históricos e as suas oscilações resultantes das disposições controvertidas influem sobre o montante da transferência financeira que os mesmos ou a Comunidade Autónoma do País Basco efectuam a favor do Estado. No seu conjunto, as explicações fornecidas pelos intervenientes nos seus articulados e em resposta a uma questão a esse respeito colocada pelo Tribunal de Justiça na audiência transmitem a ideia de que a fixação da quota constitui, em última instância, um compromisso político, e não uma consequência directa da alteração de determinados parâmetros económicos como, em particular, o montante das receitas fiscais. Isto é indiciado pelo mero facto de o factor de repartição, que, na verdade, deve traduzir a proporção das receitas fiscais dos Territórios Históricos, permanecer inalterado há mais de 25 anos, não obstante as receitas fiscais terem, de facto, seguramente sofrido oscilações.

116. O Governo espanhol defende igualmente que a oscilação das receitas fiscais dos Territórios Históricos não influi sobre o valor da quota. Caso o tribunal de reenvio chegue à mesma conclusão e não existam quaisquer outros mecanismos de compensação, deverá concluir-se que os Territórios Históricos dispõem de suficiente autonomia financeira.

V — Conclusão

117. Por conseguinte, há que responder à questão prejudicial colocada pelo Tribunal Superior de Justicia del País Vasco nos seguintes termos:

O artigo 87.º, n.º 1, CE deve ser interpretado no sentido de que uma regulamentação fiscal de uma colectividade local de um Estado-Membro que se aplica indistintamente a todas as empresas subordinadas à sua soberania fiscal e que é mais favorável do que as normas fiscais gerais desse Estado não favorece determinadas empresas ou produções se a colectividade local dispuser de autonomia suficiente no exercício das suas competências legislativas no domínio do direito fiscal. A autonomia é suficiente quando

— a colectividade local disponha de autonomia institucional,

— o Estado central não disponha de qualquer possibilidade de influência decisiva no procedimento de adopção da regulamentação fiscal local (autonomia de configuração formal),

— a colectividade local disponha de uma margem de manobra na configuração da sua legislação fiscal que seja suficientemente ampla para lhe permitir prosseguir objectivos de política económica próprios (autonomia de configuração material) e

— a própria colectividade local assuma a responsabilidade financeira pela redução das receitas fiscais resultante das regulamentações mais favoráveis do que a legislação fiscal geral (autonomia financeira).